HỌC VIỆN CHÍNH TRỊ QUỐC GIA HỒ CHÍ MINH

NGUYỄN HỮU QUÝ

KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

LUẬN ÁN TIẾN SĨ
NGÀNH: QUẢN LÝ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2026

HỌC VIỆN CHÍNH TRỊ QUỐC GIA HỒ CHÍ MINH

NGUYỄN HỮU QUÝ

KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

LUẬN ÁN TIẾN SĨ
NGÀNH: QUẢN LÝ KINH TẾ
MÃ SỐ: 9340410

Giảng viên hướng dẫn: PGS. TS NGUYỄN MẠNH HÙNG

HÀ NỘI - 2026

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu khoa học của riêng tôi. Các tư liệu được sử dụng trong luận án là trung thực, có nguồn trích dẫn rõ ràng. Các kết quả nghiên cứu của luận án chưa được công bố trong bất kỳ công trình nào.

Tác giả

Nguyễn Hữu Quý

MỤC LỤC

MỞ ĐẦU 1
Chương 1. TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU 9
1.1. Nội dung tổng quan 9
1.2. Đánh giá các công trình nghiên cứu liên quan và khoảng trống nghiên cứu 25
1.3. Phương pháp nghiên cứu 28
Chương 2. CƠ SỞ LÝ LUẬN KINH NGHIỆM THỰC TIỄN CỦA KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA ĐỊA PHƯƠNG 36
2.1. Lý luận chung về chi ngân sách địa phương 36
2.2. Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động 42
2.3. Kiểm toán hoạt động trong khu vực công 73
2.4. Lý thuyết tác động kiểm toán hoạt động và các nhân tố ảnh hưởng 87
Chương 3. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH 98
3.1. Khái quát về cấu trúc chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh ... 98
3.2. Thực trạng kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh 101
3.3. Phân tích tình huống 02 báo cáo kiểm toán hoạt động 115
3.4. Đánh giá thực trạng kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh 128
Chương 4. PHÂN TÍCH VÀ THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU 140
4.1. Tổng hợp các thang đo lường tác động và nhân tố ảnh hưởng 140
4.2. Kết quả khảo sát và thảo luận các phát hiện trong nghiên cứu định tính 140
Chương 5. KẾT LUẬN VÀ ĐỊNH HƯỚNG VÀ MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐỐI VỚI CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH 154
5.1. Sự cần thiết hoàn thiện kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước trong bối cảnh mới 154
5.2. Định hướng kiểm toán hoạt động chi ngân sách địa phương của Thành phố Hồ Chí Minh 156
5.3. Một số giải pháp hoàn thiện công tác kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh 161
KẾT LUẬN 184
DANH MỤC CÔNG TRÌNH KHOA HỌC CỦA TÁC GIẢ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN 187
TÀI LIỆU THAM KHẢO 188
PHỤ LỤC 196

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Viết tắt	Tiếng Anh	Tiếng Việt
ANAO	Australian National Audit Office	Văn phòng Kiểm toán quốc gia Úc
GAO	General Auditing Office	Văn phòng Giải trình Trách nhiệm Hòa Kỳ
INTOSAI	International Congress of Supreme Audit Institutions	Tổ chức Quốc tế các Cơ quan Kiểm toán tối cao
NAO	National Audit Office	Văn phòng Kiểm toán quốc gia Anh
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development	Các quốc gia Khối hợp tác Kinh tế và Phát triển chung Châu Âu
SAI	Supreme Audit Institution	Cơ quan Kiểm toán tối cao
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions	Chuẩn mực Kiểm toán quốc gia
KTNN		Kiểm toán nhà nước
Luật KTNN		Luật Kiểm toán Nhà nước Việt Nam
BCKT		Báo cáo kiểm toán
NSNN		NSNN
KTHĐ	Performance Audit	Kiểm toán hoạt động
TPHCM		Thành phố Hồ Chí Minh

DANH MỤC BẢNG

Bảng 1.1. Phân loại tác động của KTHĐ 20
Bảng 1.2. Các hình thức tác động của KTHĐ 22
Bảng 2.1. Phân loại nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển kiểm toán hoạt động 93
Bảng 3.1. Thu chi NSNN tại TPHCM (2019 – 2024).....101
Bảng 3.2. Tổng hợp nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động....119
Bảng 3.3. Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động128
Bảng 4.1. Thang đo nhóm nhân tố quy trình thực hiện kiểm toán.....141
Bảng 4.2. Chất lượng báo cáo kiểm toán 142
Bảng 4.3. Đặc điểm của KTNN khu vực IV 142
Bảng 4.4. Nhóm nhân tố đặc điểm của đơn vị được kiểm toán 143
Bảng 4.5. Nhóm nhân tố các điều kiện môi trường bên ngoài.....143
Bảng 4.6. Nhóm nhân tố đo lường tác động của Kiểm toán hoạt động 144
Bảng 4.7. Kết quả phân tích EFA 146
Bảng 4.8. Mã hóa các nhân tố nghiên cứu 147

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết và ý nghĩa của đề tài luận án

Thành phố Hồ Chí Minh là đầu tàu kinh tế của cả nước, giữ vai trò động lực tăng trưởng chủ yếu của Vùng kinh tế trọng điểm phía Nam, đóng góp khoảng 25–27% tổng thu ngân sách nhà nước và 22–23% GDP quốc gia trong nhiều năm liên tiếp. Thành phố đồng thời là trung tâm công nghiệp, thương mại và dịch vụ lớn nhất cả nước; đi đầu trong phát triển các ngành công nghệ cao, dịch vụ tài chính, logistics, đổi mới sáng tạo và xây dựng đô thị thông minh. Với quy mô kinh tế và dân số trên 10 triệu người, mọi quyết định phân bổ và sử dụng ngân sách tại địa bàn này đều có tác động lan tỏa không chỉ đối với khu vực phía Nam mà còn đối với toàn bộ nền kinh tế quốc gia.

Tuy nhiên, bên cạnh những thành tựu đạt được, Thành phố Hồ Chí Minh đang đối diện với nhiều thách thức ngày càng gia tăng, có nguy cơ làm suy giảm vai trò đầu tàu phát triển. Đáng chú ý là các bất cập về hạ tầng kỹ thuật và hạ tầng xã hội, đặc biệt là giao thông, chống ngập, môi trường, y tế và giáo dục. Tình trạng quá tải hệ thống giao thông, ùn tắc kéo dài, ngập nước do biến đổi khí hậu và triều cường, ô nhiễm môi trường và không khí, cùng với áp lực lên hệ thống bệnh viện và trường học, đã trở thành những điểm nghẽn phát triển, ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng sống của người dân và năng lực cạnh tranh của đô thị.

Trong giai đoạn 2016–2020, Thành phố đã đầu tư xây dựng khoảng 414 km đường bộ, 73 cầu, nút giao thông và hầm chui. Mặc dù khối lượng đầu tư này được đánh giá là lớn, song vẫn chưa theo kịp tốc độ gia tăng dân số, quy mô kinh tế và yêu cầu thích ứng với biến đổi khí hậu. Theo tính toán, nhu cầu vốn đầu tư cho lĩnh vực giao thông giai đoạn 2021-2025 ước khoảng 137.500 tỷ đồng, trong đó ngân sách Thành phố phải bảo đảm trên 97.100 tỷ đồng, bình quân khoảng 20.000 tỷ đồng mỗi năm. Riêng lĩnh vực chống ngập giai đoạn đến năm 2025 cần khoảng 101.000 tỷ đồng, trong khi khả năng đáp ứng từ ngân sách địa phương chỉ khoảng 31.400 tỷ đồng. Những con số này cho thấy áp lực rất lớn đối với cân đối ngân sách địa phương trong bối cảnh nguồn lực có hạn và cơ chế điều tiết ngân sách hiện hành.

Trong điều kiện đó, Thành phố buộc phải tiếp tục cơ cấu lại nhiệm vụ chi, rà soát và lồng ghép các chế độ, chính sách nhằm bảo đảm tiết kiệm, hiệu quả và tránh

chồng chéo; đồng thời thực hiện đầy đủ nghĩa vụ chi trả nợ lãi, trích lập dự phòng ngân sách, bố trí nguồn cải cách tiền lương và bổ sung quỹ dự trữ tài chính. Phần nguồn lực còn lại mới được bố trí cho chi đầu tư phát triển, bao gồm cả nguồn vay để bù đắp bội chi ngân sách địa phương được Quốc hội phê duyệt. Điều này đặt ra yêu cầu rất cao về chất lượng quản lý, phân bổ và giám sát chi tiêu công.

Việc quản lý và sử dụng ngân sách trong các lĩnh vực trọng yếu nêu trên không chỉ đòi hỏi tuân thủ quy định pháp luật mà còn cần được đánh giá toàn diện về hiệu quả và tác động. Những vấn đề như: mức độ sử dụng nguồn lực có tối ưu hay không; có tồn tại tình trạng đầu tư dàn trải, chậm tiến độ hoặc hiệu quả thấp hay không; chi tiêu công có thực sự góp phần giải quyết các điểm nghẽn phát triển và nâng cao chất lượng sống của người dân hay không – là những câu hỏi vượt ra ngoài phạm vi đánh giá của kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán tuân thủ truyền thống.

Trong quản lý chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh vẫn còn tồn tại những hạn chế. Giai đoạn 2020–2024, kết quả kiểm toán của Kiểm toán nhà nước khu vực IV cho thấy tỷ lệ giải ngân vốn đầu tư công nhiều năm ở mức dưới 70% kế hoạch; số lượng dự án hoàn thành nhưng chậm hoặc chưa được thẩm tra, phê duyệt quyết toán còn tồn đọng chiếm trên 50% tổng số dự án đã hoàn thành. Thực trạng này phản ánh những điểm nghẽn trong tổ chức thực hiện, phối hợp giữa các chủ thể liên quan và trong cơ chế kiểm soát nội bộ, đồng thời làm giảm hiệu quả sử dụng nguồn lực đầu tư công, ảnh hưởng đến tiến độ thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội của Thành phố. Tỷ lệ giải ngân thấp không chỉ là vấn đề kỹ thuật về tiến độ chi tiêu, mà còn hàm chứa rủi ro về hiệu quả phân bổ vốn, chi phí cơ hội của nguồn lực công và tính kịp thời của các dự án phục vụ dân sinh. Việc chậm quyết toán dự án hoàn thành kéo dài thời gian tất toán, gây khó khăn cho công tác tổng hợp, đánh giá và hoạch định ngân sách trung hạn. Những hạn chế này cho thấy nhu cầu phải tăng cường các công cụ giám sát có khả năng đánh giá không chỉ tính hợp pháp mà cả tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của việc sử dụng ngân sách.

Trong bối cảnh đó, kiểm toán hoạt động có ý nghĩa đặc biệt quan trọng. Thông qua việc đánh giá mối quan hệ giữa nguồn lực đầu vào, quá trình thực hiện và kết quả đầu ra, kiểm toán hoạt động cho phép nhận diện sớm các điểm nghẽn trong cơ chế quản lý, quy trình thực hiện dự án và phân bổ ngân sách; đồng thời đưa ra các kiến nghị nhằm cải thiện hiệu quả sử dụng nguồn lực công. Khác với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động hướng đến đánh giá

chất lượng quản trị và mức độ đạt được mục tiêu chính sách, từ đó góp phần nâng cao giá trị gia tăng của hoạt động kiểm toán đối với quản lý tài chính công.

Từ những phân tích trên, có thể khẳng định việc nghiên cứu đề tài "Kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh" có ý nghĩa thiết thực cả về lý luận và thực tiễn.

Về phương diện lý luận, nghiên cứu góp phần làm rõ bản chất, nội dung, mục tiêu và phương pháp thực hiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước, đồng thời phát triển khung phân tích phù hợp với đặc thù quản lý ngân sách tại các đô thị lớn. Nghiên cứu cũng bổ sung cơ sở lý luận về cơ chế giám sát tài chính công trong khuôn khổ lý thuyết quản lý kinh tế và lý thuyết đại diện trong khu vực công.

Về phương diện thực tiễn, nghiên cứu đánh giá toàn diện thực trạng triển khai kiểm toán hoạt động tại Thành phố Hồ Chí Minh, phân tích những kết quả đạt được, các hạn chế và nguyên nhân trong từng khâu của quy trình kiểm toán, từ đó đề xuất các giải pháp hoàn thiện quy trình, phương pháp và năng lực thực hiện kiểm toán hoạt động. Các kết quả nghiên cứu có thể góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách, tăng cường trách nhiệm giải trình và hỗ trợ quá trình cải cách quản lý tài chính công tại địa phương.

2. Mục tiêu của Luận án

2.1. Mục tiêu chung

Mục tiêu chung của luận án là xây dựng và phát triển một khung lý luận và thực tiễn về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước ở cấp địa phương, trên cơ sở tiếp cận kiểm toán hoạt động như một thiết chế quản trị công có vai trò tạo lập giá trị gia tăng và thúc đẩy nâng cao hiệu quả chi tiêu công. Thông qua việc nghiên cứu trường hợp Thành phố Hồ Chí Minh, luận án hướng tới làm rõ vai trò, vị trí và cơ chế vận hành của kiểm toán hoạt động trong hệ thống giám sát tài chính công, từ đó góp phần hoàn thiện cách tiếp cận đánh giá và nâng cao chất lượng quản trị ngân sách địa phương trong bối cảnh đổi mới quản lý tài chính công và hội nhập quốc tế. Nói cách khác, mục tiêu chung của luận án không chỉ dừng lại ở việc mô tả thực trạng hay đề xuất giải pháp nghiệp vụ, mà hướng đến việc luận giải một cách có cơ sở khoa học về bản chất, cơ chế tác động và giá trị thể chế của kiểm toán hoạt động đối với quản lý chi ngân sách địa phương, qua đó đóng góp vào việc hoàn thiện lý luận và thực tiễn về kiểm toán hoạt động trong khu vực công.

2.2. Các mục tiêu cụ thể

Để đạt được mục tiêu tổng quát nêu trên, luận án hướng tới các mục tiêu cụ thể sau:

Thứ nhất, hệ thống hóa và làm rõ cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động trong khu vực công, đặc biệt là kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương, bao gồm các khái niệm, nguyên tắc, quy trình kiểm toán, cơ chế tác động và các nhân tố ảnh hưởng.

Thứ hai, phân tích thực trạng tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh do Kiểm toán nhà nước khu vực IV thực hiện trong giai đoạn 2019–2024, tập trung vào các nội dung: lựa chọn chủ đề kiểm toán, lập kế hoạch kiểm toán, tổ chức thực hiện, phát hành báo cáo và theo dõi sau kiểm toán.

Thứ ba, thông qua các nghiên cứu trường hợp (case study), làm rõ cách thức vận hành quy trình kiểm toán hoạt động trong thực tiễn, từ đó nhận diện những kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân của các hạn chế trong tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động.

Thứ tư, kiểm định thực nghiệm một số nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng và kết quả đầu ra của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại địa phương, trên cơ sở mô hình nghiên cứu và thang đo được xây dựng từ cơ sở lý luận và thực tiễn.

Thứ năm, đề xuất các định hướng, giải pháp và kiến nghị nhằm hoàn thiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh, bao gồm các giải pháp thuộc về Kiểm toán nhà nước, các kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán và các kiến nghị về môi trường thể chế, chính sách.

3. Đối tượng nghiên cứu

Từ góc độ lý luận, việc nghiên cứu kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước có cơ sở vững chắc trong khuôn khổ lý thuyết quản lý kinh tế, đặc biệt là lý thuyết ủy quyền – đại diện (agency theory). Theo cách tiếp cận này, trong khu vực công tồn tại nhiều tầng quan hệ ủy quyền: người dân ủy quyền cho Quốc hội, Quốc hội ủy quyền cho Chính phủ tổ chức thực hiện ngân sách, và Chính phủ tiếp tục phân cấp cho các bộ, ngành và chính quyền địa phương quản lý, sử dụng nguồn lực công. Trong chuỗi quan hệ này, rủi ro thông tin bất cân xứng và động cơ hành vi có thể dẫn đến việc sử dụng nguồn lực chưa đạt hiệu quả tối ưu. Vì

vậy, cần có một cơ chế giám sát độc lập nhằm giảm thiểu rủi ro đại diện và bảo đảm trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công (Moe, 1984; Streim, 1994).

Trong hệ thống thể chế của Việt Nam, Kiểm toán nhà nước là thiết chế thực hiện chức năng giám sát này. Theo Hiến pháp năm 2013 (Điều 118), Kiểm toán nhà nước là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm tra việc quản lý, sử dụng tài chính công và tài sản công. Tổng Kiểm toán nhà nước do Quốc hội bầu, chịu trách nhiệm và báo cáo công tác trước Quốc hội. Quy định này khẳng định vai trò của Kiểm toán nhà nước như một công cụ giám sát tài chính công của cơ quan lập pháp, góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình của Chính phủ và các cơ quan quản lý ngân sách. Trong tổ chức hoạt động, Kiểm toán nhà nước thực hiện phân cấp theo khu vực để kiểm toán ngân sách địa phương. Kiểm toán nhà nước khu vực IV là đơn vị được giao thực hiện kiểm toán tại địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Do đó, trong nghiên cứu này, chủ thể thực hiện kiểm toán được xác định là Kiểm toán nhà nước khu vực IV, còn đối tượng quản lý và sử dụng ngân sách được kiểm toán là chính quyền địa phương và các đơn vị sử dụng ngân sách tại TP.HCM. Đối tượng nghiên cứu của luận án là quy trình và việc tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại địa phương, trong đó tập trung vào các nội dung:

- Quy trình kiểm toán hoạt động của Kiểm toán nhà nước
- Việc vận dụng quy trình kiểm toán hoạt động trong thực tiễn;
- Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng và kết quả của kiểm toán hoạt động.

4. Nhiệm vụ nghiên cứu

(i) Làm rõ cơ sở lý luận và khung pháp lý về KTHĐ đối với chi NSNN. Nghiên cứu các quan điểm khoa học, lý thuyết nền tảng và chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISSAI), từ đó hệ thống hóa các khái niệm cơ bản, nguyên tắc, nội dung,và quy trình KTHĐ trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương.

(ii) Khảo sát và phân tích thực trạng KTHĐ chi ngân sách địa phương của TPHCM. Thu thập, xử lý và phân tích dữ liệu về các cuộc KTHĐ được thực hiện trong thời gian qua, đánh giá quy trình tổ chức, mức độ bao phủ, chất lượng kiểm toán, hiệu quả thực thi kiến nghị và các vướng mắc trong quá trình triển khai.

(iii) Xác định các yếu tố ảnh hưởng đến tác động KTHĐ tại địa phương. Phân

tích vai trò của khung thể chế, năng lực kiểm toán viên, cơ chế phối hợp liên cơ quan, hệ thống thông tin tài chính, công nghệ và nhận thức của các bên liên quan trong việc thực hiện KTHĐ.

(iv) Đánh giá tác động và ý nghĩa của KTHĐ đối với chi ngân sách công. Làm rõ mối liên hệ giữa KTHĐ và việc nâng cao hiệu quả, hiệu lực và tính minh bạch trong sử dụng NSNN của TP.HCM, từ đó xác định vai trò chiến lược của KTHĐ trong quản trị công.

(v) Đề xuất hệ thống giải pháp hoàn thiện công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM. Đề xuất các nhóm giải pháp đồng bộ bao gồm: hoàn thiện pháp luật, cải tiến quy trình kiểm toán, nâng cao năng lực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên, ứng dụng công nghệ số, xây dựng bộ chỉ tiêu đánh giá hiệu quả chi tiêu công, và cơ chế phối hợp với các cơ quan địa phương.

5. Phạm vi nghiên cứu

5.1. Phạm vi về nội dung

Đề tài tập trung nghiên cứu hoạt động KTHĐ do Kiểm toán nhà nước thực hiện đối với chi NSNN của TPHCM. Nội dung nghiên cứu bao gồm: cơ sở lý luận và pháp lý về KTHĐ; thực trạng tổ chức và triển khai KTHĐ trong lĩnh vực chi NSNN (chi đầu tư phát triển, chi thường xuyên, chi chương trình mục tiêu…); đánh giá kết quả, hiệu quả và những tồn tại trong thực tiễn; phân tích nguyên nhân của các hạn chế; đồng thời đề xuất các giải pháp hoàn thiện công tác KTHĐ phù hợp với điều kiện thực tiễn của TPHCM.

Đề tài không đi sâu vào kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, hay các hình thức kiểm tra khác ngoài phạm vi của KTHĐ. Bên cạnh đó, đề tài cũng không phân tích riêng lẻ từng chương trình chi tiêu cụ thể, mà xem xét ở cấp độ tổng thể các hoạt động chi NSNN trên địa bàn.

5.2. Phạm vi về thời gian

Nghiên cứu tập trung vào giai đoạn từ năm 2019 đến năm 2024 - đây là thời kỳ có nhiều chuyển biến trong quản lý tài chính công, đặc biệt là sau khi Luật Kiểm toán nhà nước sửa đổi năm 2019 có hiệu lực. Giai đoạn này cũng ghi nhận một số cuộc KTHĐ điển hình do Kiểm toán nhà nước thực hiện tại TP.HCM, từ đó cung cấp cơ sở thực tiễn quan trọng để đánh giá và đề xuất giải pháp.

Ngoài ra, đề tài có thể tham chiếu các văn bản, quy định, chuẩn mực quốc tế và kinh nghiệm kiểm toán trước giai đoạn này (trước 2019) hoặc các định hướng

chiến lược đến năm 2030 để phục vụ cho phần lý luận và đề xuất định hướng phát triển dài hạn.

5.3. Phạm vi về không gian

Không gian nghiên cứu giới hạn tại địa bàn TPHCM, nơi có quy mô thu - chi ngân sách lớn nhất cả nước, với đặc điểm kinh tế, xã hội, hành chính đa dạng và hệ thống cơ quan hành chính - sự nghiệp phong phú. TP.HCM cũng là địa phương được Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán định kỳ, với nhiều lĩnh vực chi tiêu quan trọng, từ đầu tư công, giáo dục - y tế đến an sinh xã hội và chuyển đổi số. Việc lựa chọn TP.HCM làm địa bàn nghiên cứu là phù hợp để phân tích các yếu tố điển hình, đặc thù và từ đó rút ra hàm ý có thể áp dụng cho các địa phương có điều kiện tương đồng.

6. Những đóng góp mới của Luận án

6.1. Đóng góp về mặt lý luận

Luận án góp phần hệ thống hóa và làm rõ cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại địa phương trên cơ sở kết hợp các tiếp cận lý thuyết về quản trị công, lý thuyết đại diện và quản lý tài chính công theo kết quả. Trên nền tảng đó, nghiên cứu đã làm rõ bản chất, mục tiêu và cơ chế tác động của kiểm toán hoạt động, đặc biệt nhấn mạnh cách tiếp cận tác động theo chuỗi và phân loại tác động thành các dạng như tác động công cụ, tác động nhận thức và tác động ở cấp độ thể chế – chính sách. Cách tiếp cận này góp phần mở rộng khung phân tích tác động của kiểm toán hoạt động vượt ra ngoài chỉ báo truyền thống là tỷ lệ thực hiện kiến nghị, đồng thời làm rõ tính chất phi tuyến, đa chiều và chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố trung gian của tác động kiểm toán trong khu vực công.

Bên cạnh đó, luận án xây dựng và kiểm định mô hình nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng và tác động của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương. Việc tích hợp các nhóm nhân tố ở các cấp độ khác nhau, bao gồm các yếu tố thuộc quy trình kiểm toán, chất lượng báo cáo kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và môi trường thể chế, góp phần bổ sung bằng chứng và luận cứ khoa học cho việc nghiên cứu kiểm toán hoạt động trong bối cảnh các nền kinh tế đang phát triển. Qua đó, luận án góp phần hoàn thiện khung lý thuyết về vai trò của kiểm toán hoạt động như một thiết chế hỗ trợ nâng cao hiệu quả chi tiêu công và chất lượng quản trị ngân sách địa phương.

6.2. Đóng góp về mặt thực tiễn

Về phương diện thực tiễn, luận án cung cấp một bức tranh phân tích có hệ thống về thực trạng tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh trong giai đoạn nghiên cứu, làm rõ cách thức vận hành quy trình kiểm toán trong thực tế, những kết quả đạt được, cũng như các hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế trong từng khâu của quy trình kiểm toán. Các phân tích này góp phần cung cấp bằng chứng thực tiễn về vai trò của kiểm toán hoạt động trong việc phát hiện bất cập trong quản lý ngân sách, hoàn thiện cơ chế và quy trình quản lý, nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong khu vực công.

Ngoài ra, việc nhận diện và phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng và tác động của kiểm toán hoạt động giúp cung cấp cơ sở thực tiễn cho việc đề xuất các giải pháp hoàn thiện quy trình, phương pháp và tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương. Các kiến nghị của luận án có thể được tham khảo trong quá trình đổi mới hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, đồng thời có ý nghĩa đối với các cơ quan quản lý ngân sách địa phương trong việc nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực công, cải thiện cơ chế phối hợp và tăng cường trách nhiệm giải trình.

Như vậy, kết quả nghiên cứu không chỉ có giá trị tham khảo đối với hoạt động kiểm toán tại Thành phố Hồ Chí Minh mà còn có thể cung cấp những hàm ý hữu ích cho việc triển khai kiểm toán hoạt động tại các địa phương có điều kiện tương đồng, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công và chất lượng quản trị ngân sách trong bối cảnh cải cách quản lý công hiện nay.

7. Kết cấu của Luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, Luận án kết cấu gồm 5 chương:

Chương 1. Tổng quan tình hình nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu

Chương 2. Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của địa phương

Chương 3. Thực trạng kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh

Chương 4. Thảo luận và phân tích kết quả nghiên cứu

Chương 5. Định hướng và một số giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh.

Chương 1
TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Dưới tác động của cải cách quản trị tài chính công và xu hướng phân cấp ngân sách, chi NSNN ở cấp địa phương ngày càng giữ vai trò then chốt trong cung ứng dịch vụ công, đảm bảo nguồn lực để thực thi chính sách trên địa bàn. Song song, yêu cầu nâng cao trách nhiệm giải trình và hiệu quả sử dụng nguồn lực công đặt ra nhu cầu hoàn thiện các công cụ giám sát—trong đó loại hình KTHĐ của Kiểm toán nhà nước là một cơ chế trọng yếu. Chương này nhằm tổng quan có hệ thống các nghiên cứu liên quan đến chi NSNN tại địa phương và sự hình thành, phát triển của KTHĐ trên thế giới và ở Việt Nam, qua đó làm rõ nền tảng lý thuyết, khung chuẩn mực và thực tiễn vận dụng, cũng như nhận diện khoảng trống nghiên cứu phục vụ cho hướng tiếp cận của luận án.

1.1. NỘI DUNG TỔNG QUAN

1.1.1. Các công trình nghiên cứu về chi NSNN

(1) Các công trình nghiên cứu trên thế giới chi NSNN

Các nghiên cứu quốc tế về chi NSNN hình thành sớm và phát triển song hành với các làn sóng cải cách quản trị tài chính công (PFM) và quản trị công mới. Điểm xuất phát quan trọng là luận đề "thiếu vắng lý thuyết ngân sách" của Key (1940), cho rằng ngân sách không chỉ là công cụ kế toán – pháp lý mà cần một nền tảng lý thuyết để giải thích và định hướng các quyết định phân bổ nguồn lực công. Từ đó, ngân sách được nhìn nhận như một cơ chế lựa chọn chính sách dưới ràng buộc khan hiếm, nơi câu hỏi trung tâm là phân bổ nguồn lực nào cho mục tiêu nào và bằng chứng nào bảo đảm phân bổ hợp lý.

Trên nền đó, một nhánh nghiên cứu/chuẩn tắc phát triển mạnh nhấn mạnh rằng quản trị chi hiệu quả phải đi kèm minh bạch – liêm chính – trách nhiệm giải trình như điều kiện cần để kiểm soát thiên lệch phân bổ và nâng cao chất lượng quyết định ngân sách. OECD (2002) hệ thống hóa các "thực hành tốt" về minh bạch ngân sách theo cấu trúc báo cáo, nội dung công khai và cơ chế bảo đảm liêm chính; IMF (1998, 2001, 2007) xây dựng "Bộ quy tắc minh bạch tài khóa" với các trụ cột về vai trò – trách nhiệm, quy trình ngân sách, công khai thông tin và bảo đảm liêm

chính dữ liệu. Các khung chuẩn này tạo ra nền tảng để so sánh quốc gia và cũng đồng thời mở rộng không gian cho các công cụ kiểm tra độc lập đối với ngân sách.

Song song, các nghiên cứu trong kinh tế công và tài chính công hiện đại nhấn mạnh mục tiêu của chi NSNN không dừng ở "chi đúng" mà là tối đa hóa phúc lợi xã hội thông qua cung ứng hàng hóa công và khắc phục thất bại thị trường. Các giáo trình/khung lý thuyết kinh điển khẳng định quyết định chi tiêu công phải xử lý đánh đổi giữa hiệu quả – công bằng – ổn định, và vì vậy cần các công cụ đo lường đầu ra, kết quả và tác động thay vì chỉ kiểm soát hợp lệ đầu vào (Musgrave & Musgrave, 1989; Stiglitz, 2000/2015). Trong mạch này, ngân sách theo kết quả nổi lên như một hướng cải cách nhằm gắn phân bổ nguồn lực với thông tin về hiệu quả thực thi chương trình; Martin & Kettner (1996) nhấn mạnh bộ đo lường đầu ra – chất lượng – mục tiêu như cơ sở ra quyết định phân bổ dựa trên bằng chứng.

Ở bình diện thể chế – chính trị, nhiều nghiên cứu chỉ ra ngân sách là sản phẩm của thương lượng và ràng buộc quyền lực, do đó dễ phát sinh thiên lệch và thỏa hiệp phân bổ. Schick (2007) nhấn mạnh tính chính trị nội tại của quy trình ngân sách và vì vậy càng cần cơ chế minh bạch và giám sát để giảm "độ lệch" khỏi mục tiêu công. Từ hướng tiếp cận lựa chọn công, Buchanan & Tullock (1962) đặt trọng tâm vào rủi ro "mở rộng chi tiêu" do động cơ chính trị – quan liêu, từ đó đề xuất vai trò của kỷ luật tài khóa, quy tắc ngân sách và giám sát độc lập như công cụ hạn chế chi tiêu kém hiệu quả.

Đối với chi đầu tư phát triển, nhánh nghiên cứu quản trị đầu tư công theo vòng đời chỉ ra rằng hiệu quả vốn đầu tư không thể đánh giá chỉ ở khâu bố trí dự toán mà là một chuỗi quyết định liên thông từ sàng lọc – thẩm định – lựa chọn – thực hiện –vận hành – đánh giá. Khung PIM của Rajaram và cộng sự (2010) làm rõ các "điểm kiểm soát" (control points) trong toàn bộ vòng đời dự án và gợi ý trực tiếp về nơi cần tiêu chí và bằng chứng để đánh giá hiệu quả. Các nghiên cứu về phân bổ theo lãnh thổ cũng đặt vấn đề công bằng – hiệu quả trong đầu tư công, nhấn mạnh nhu cầu tiêu chí phân bổ có thể kiểm chứng (De la Fuente, 2004).

(2) Các công trình nghiên cứu ở Việt Nam về chi NSNN

Trong bối cảnh cải cách quản trị tài chính công và chuyển đổi sang cơ chế quản lý ngân sách theo hướng kết quả, các nghiên cứu học thuật tại Việt Nam về chi

ngân sách nhà nước đã góp phần hình thành nền tảng lý luận và thực tiễn cho hoạch định và điều hành chi tiêu công. Tuy nhiên, mức độ chuyên sâu của các công trình còn khác nhau giữa các khía cạnh như quản lý chi, cơ cấu chi, bền vững tài khóa hay tác động của chi ngân sách đến tăng trưởng kinh tế.

Trước hết, một số nghiên cứu tập trung vào nền tảng lý luận và đổi mới cơ chế quản lý chi NSNN. Nguyễn Thị Minh (2008) đã hệ thống hóa các vấn đề lý luận cơ bản về chi NSNN, phân tích thực trạng quản lý chi qua các thời kỳ và đề xuất các giải pháp đổi mới phù hợp với cơ chế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Đóng góp quan trọng của công trình là nhấn mạnh yêu cầu chuyển từ phương thức quản lý dựa trên kiểm soát đầu vào sang quản trị theo kết quả, phù hợp với xu hướng cải cách tài chính công. Tuy vậy, nghiên cứu chưa đi sâu phân tích cấu trúc nội tại của cơ cấu chi NSNN và mối liên hệ giữa từng cấu phần chi với hiệu quả sử dụng ngân sách (Nguyễn Thị Minh, 2008).

Ở góc độ ổn định và bền vững tài khóa, Võ Văn Hợp (2013) đã tổng thuật các luận cứ lý thuyết về bền vững NSNN, xây dựng bộ tiêu chí đánh giá và phân tích thực trạng thu – chi ngân sách Việt Nam giai đoạn 2001–2010, qua đó đề xuất giải pháp nhằm bảo đảm bền vững tài khóa. Công trình có ý nghĩa ở việc làm rõ khung phân tích bền vững ngân sách và tham chiếu kinh nghiệm quốc tế trong điều hành chính sách tài khóa. Tuy nhiên, trọng tâm của nghiên cứu đặt ở cấp độ vĩ mô, chưa đi sâu vào cơ cấu chi NSNN và các cơ chế phân bổ giữa các nhóm chi chủ yếu (Võ Văn Hợp, 2013).

Một số nghiên cứu khác tiếp cận cơ cấu chi NSNN và tác động đến tăng trưởng kinh tế. Phạm Thị Hoàng Phương (2013) đã hệ thống hóa khái niệm, chỉ báo và phương pháp đánh giá cơ cấu chi NSNN, phân tích thực trạng cơ cấu chi Việt Nam giai đoạn 2001–2010 và chỉ ra các kênh tác động của thay đổi cơ cấu chi đến tăng trưởng kinh tế. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất các giải pháp cải thiện cơ cấu chi cho giai đoạn tiếp theo. Công trình đã góp phần làm rõ vai trò của cơ cấu chi trong thúc đẩy tăng trưởng; tuy nhiên, các bằng chứng định lượng về mức độ tác động của từng khoản chi đối với tăng trưởng còn cần được củng cố để nâng cao độ tin cậy của các kết luận (Phạm Thị Hoàng Phương, 2013).

Ở góc độ chính sách tài khóa và tăng trưởng kinh tế, Nguyễn Thanh Giang

(2018) đã tổng hợp các lý thuyết và kinh nghiệm quốc tế về tác động của chính sách tài khóa đến tăng trưởng, đồng thời lượng hóa ảnh hưởng trong bối cảnh Việt Nam và đề xuất giải pháp hoàn thiện chính sách tài khóa. Trong nghiên cứu này, cơ cấu chi NSNN được xem là một thành tố của chính sách tài khóa tổng thể, chưa được phân tích như một đối tượng nghiên cứu độc lập (Nguyễn Thanh Giang, 2018).

Ngoài ra, một số công trình tập trung vào định hướng cơ cấu chi và kỷ luật tài khóa. Trần Xuân Hải và Hoàng Thị Minh Hảo (2013) đã khái quát cơ sở lý thuyết về cơ cấu chi tiêu công, phân tích tác động của cơ cấu chi đến bền vững tài khóa và tham chiếu kinh nghiệm quốc tế để đề xuất cơ cấu chi mục tiêu theo các nhóm chi chủ yếu. Bổ trợ cho hướng tiếp cận này, Võ Thành Hưng và Lê Thị Mai Liên (2016) đã mô tả thực trạng cơ cấu chi NSNN trong các giai đoạn khác nhau, qua đó đánh giá mức độ phù hợp của cơ cấu chi với các mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội và nhấn mạnh vai trò của tính nhất quán trung hạn trong tái cơ cấu chi.

Ở khía cạnh xác định quy mô chi NSNN tối ưu, Vũ Thị Huyền Trang (2017) đã tổng thuật các phương pháp xác định quy mô chi ngân sách trong mối quan hệ với tăng trưởng và ổn định kinh tế vĩ mô, đồng thời so sánh kinh nghiệm quốc tế để đề xuất quy mô chi NSNN phù hợp với các mục tiêu tăng trưởng và kiểm soát lạm phát trong điều kiện Việt Nam. Nghiên cứu này gợi mở những tham chiếu chính sách quan trọng, dù các giả định về mối quan hệ giữa quy mô chi và tăng trưởng cần được kiểm định thêm trong các nghiên cứu tiếp theo.

Ở góc độ chu kỳ tài khóa và kỷ luật ngân sách, Lê Thị Thùy Vân và Trần Thu Thủy (2018) đã phân tích tính chu kỳ của chính sách tài khóa tại Việt Nam và đề xuất vận dụng chính sách tài khóa phản chu kỳ kết hợp với cải cách kỷ luật ngân sách nhằm nâng cao hiệu quả điều hành tài khóa trong dài hạn. Công trình này góp phần làm rõ vai trò của thể chế tài khóa trong việc định hướng cơ cấu chi NSNN.

Tổng hợp các nghiên cứu trong nước cho thấy ba kết quả chính. Thứ nhất, các công trình đã góp phần xây dựng cơ sở lý luận và thực tiễn về quản lý và điều hành chi NSNN, bao gồm các vấn đề về bền vững tài khóa, cơ cấu chi và quy mô chi ngân sách. Thứ hai, nhiều nghiên cứu đã nhận diện rõ yêu cầu tái cơ cấu chi theo hướng nâng cao hiệu quả và bảo đảm kỷ luật tài khóa, đồng thời nhấn mạnh vai trò của khuôn khổ chi tiêu trung hạn và quản lý ngân sách theo kết quả. Thứ ba,

một số nghiên cứu đã bước đầu đề xuất các ngưỡng tham chiếu về quy mô và tỷ trọng chi phục vụ mục tiêu tăng trưởng và ổn định kinh tế vĩ mô.

1.1.2. Các công trình nghiên cứu về chi NSNN tại địa phương

Nghiên cứu về chi ngân sách nhà nước (NSNN) ở cấp địa phương tại Việt Nam chủ yếu phát triển theo hướng quản trị thực thi (tổ chức, quy trình, công cụ kiểm soát) và đánh giá hiệu quả quản lý chi trong những bối cảnh địa phương khác nhau. Nhìn tổng thể, các công trình có thể phân nhóm theo phạm vi chi (chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển/XDCB), theo cơ chế quản lý (kiểm soát qua Kho bạc Nhà nước; khuôn khổ chi tiêu trung hạn – MTEF; ngân sách theo kết quả), và theo mục tiêu nghiên cứu (nâng cao kỷ luật chi, cải thiện hiệu quả quản lý, gắn chi ngân sách với phát triển kinh tế – xã hội).

Trước hết, nhóm nghiên cứu tập trung vào kiểm soát chi thường xuyên qua Kho bạc Nhà nước (KBNN) làm rõ vai trò của KBNN như một "cửa kiểm soát" quan trọng nhằm bảo đảm tuân thủ và kỷ luật chi ở địa phương. Luận án của Nguyễn Quang Hưng (2015) tiếp cận đổi mới kiểm soát chi thường xuyên từ cả phương diện lý luận và thực tiễn, đồng thời tham chiếu kinh nghiệm một số quốc gia OECD để rút ra bài học cho Việt Nam. Trên cơ sở khảo sát giai đoạn 2010–2015, tác giả đề xuất nhóm giải pháp thiên về tái thiết kế quy trình và công cụ kiểm soát, tăng năng lực công chức kiểm soát chi, và đặc biệt là gợi mở hướng chuyển dịch sang quản lý theo chương trình/dự án trong khuôn khổ MTEF. Đóng góp cốt lõi của công trình nằm ở việc "chuẩn hóa" các khâu kiểm soát chi theo quy trình; tuy nhiên, hạn chế thường gặp là trọng tâm vẫn nghiêng về tính đúng/đủ của thủ tục hơn là đo lường kết quả đầu ra – kết quả cuối cùng của chi thường xuyên (Nguyễn Quang Hưng, 2015).

Thứ hai, nhóm nghiên cứu gắn quản lý chi NSĐP với mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội nhấn mạnh nhu cầu cải cách thể chế – quy trình ngân sách theo hướng trung hạn và dựa trên kết quả. Trần Văn Lâm (2015) phân tích mối quan hệ giữa chi NSNN và phát triển kinh tế – xã hội tại Quảng Ninh, từ đó làm rõ nguyên tắc quản lý chi ngân sách địa phương trong kinh tế thị trường và đề xuất vận dụng MTEF cũng như ngân sách theo kết quả. Điểm mạnh của nghiên cứu là đặt quản lý chi trong "khung mục tiêu" phát triển của địa phương (hạ tầng, công bằng xã hội,

năng lực cung ứng dịch vụ công) và nhấn mạnh vai trò phân bổ trung hạn; song bằng chứng định lượng về tác động biên của cải cách quản lý chi đối với các chỉ tiêu phát triển còn hạn chế, đồng thời tính khái quát ngoài bối cảnh Quảng Ninh cần được kiểm chứng thêm (Trần Văn Lâm, 2015).

Thứ ba, nhánh nghiên cứu về chi đầu tư xây dựng cơ bản (XDCB)/đầu tư công thường tiếp cận theo chu trình dự án và đề xuất hệ thống chỉ tiêu quản lý. Trịnh Thị Thúy Hồng (2012) nghiên cứu quản lý chi đầu tư XDCB ở Bình Định với điểm nhấn là bao quát các khâu từ lập kế hoạch, dự toán, chấp hành, quyết toán đến kiểm tra/giám sát và đánh giá chương trình. Công trình có đóng góp đáng kể ở việc đề xuất hệ chỉ tiêu đánh giá kết quả – hiệu quả quản lý chi XDCB và nhấn mạnh logic vòng đời dự án. Tuy nhiên, hạn chế chủ yếu nằm ở phạm vi nghiên cứu một địa phương, thời kỳ quan sát hữu hạn và thiếu đối sánh liên tỉnh để tăng khả năng suy rộng (Trịnh Thị Thúy Hồng, 2012).

Thứ tư, một số nghiên cứu tiếp cận hiệu quả quản lý NSNN cấp tỉnh như một cấu phần của quản trị địa phương, nhấn mạnh mối liên hệ giữa chi ngân sách, mục tiêu chính trị – xã hội và chất lượng quản trị. Tô Thiện Hiền (2015) xem xét hiệu quả quản lý NSNN tại An Giang, nhấn mạnh cơ sở khoa học của "hiệu quả quản lý" và các mô hình quản lý ngân sách áp dụng ở địa phương, từ đó đề xuất quan điểm và giải pháp nâng cao hiệu quả quản lý. Đóng góp của hướng tiếp cận này là làm rõ vai trò của năng lực quản trị và cơ chế vận hành; tuy vậy, vấn đề còn lại là chuẩn hóa thước đo hiệu quả theo chuỗi đầu vào–đầu ra–kết quả–tác động nhằm tăng khả năng so sánh và phục vụ đánh giá độc lập (Tô Thiện Hiền, 2015).

Cuối cùng, các nghiên cứu mang tính giải pháp – tình huống như Bùi Thị Quỳnh Thơ (2013) về quản lý chi NSNN tại Hà Tĩnh cho thấy sự đa dạng về công cụ và lựa chọn chính sách ở từng địa phương (ưu tiên hạ tầng, cơ chế huy động nguồn lực, hoàn thiện định mức, lựa chọn danh mục chi theo sản phẩm đầu ra). Điểm mạnh của nhóm này là tính thực tiễn và gắn chặt điều kiện địa phương; song một số giải pháp mang tính đặc thù (chẳng hạn cơ chế "đổi đất lấy hạ tầng") cần được cân nhắc kỹ về tính phù hợp thể chế và khả năng nhân rộng (Bùi Thị Quỳnh Thơ, 2013)..

1.1.3. Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động

(1) Các công trình nghiên cứu trên thế giới về kiểm toán hoạt động

a) Các nghiên cứu về bản chất và vai trò của kiểm toán hoạt động

Kiểm toán hoạt động được hình thành và phát triển cùng với sự chuyển đổi từ mô hình quản lý hành chính truyền thống sang quản trị công mới (New Public Management). Trong bối cảnh khu vực công ngày càng chú trọng hiệu quả và kết quả đầu ra, kiểm toán không chỉ dừng lại ở việc xác nhận tính trung thực của báo cáo tài chính hay tính tuân thủ pháp luật mà còn mở rộng sang đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc sử dụng nguồn lực công (INTOSAI, 2019).

Theo Pollitt và cộng sự (1999), kiểm toán hoạt động là một công cụ quan trọng trong hệ thống trách nhiệm giải trình của khu vực công, giúp cung cấp thông tin độc lập về cách thức các chương trình, chính sách và tổ chức công thực hiện mục tiêu đã đề ra. Các tác giả cho rằng kiểm toán hoạt động không chỉ tạo ra các phát hiện và kiến nghị mà còn có thể tác động đến nhận thức, hành vi và cơ chế quản lý của các tổ chức công thông qua một quá trình ảnh hưởng mang tính xã hội.

Barzelay (1997) khi nghiên cứu cải cách quản trị công tại các nước OECD cũng chỉ ra rằng kiểm toán hoạt động đóng vai trò hỗ trợ quá trình hiện đại hóa quản lý công bằng cách cung cấp thông tin đánh giá độc lập, giúp cải thiện quy trình ra quyết định và nâng cao hiệu quả quản trị.

Từ góc độ chuẩn mực nghề nghiệp, INTOSAI đã xây dựng hệ thống chuẩn mực ISSAI 3000 và các tài liệu hướng dẫn liên quan, trong đó xác định mục tiêu của kiểm toán hoạt động là đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các hoạt động sử dụng nguồn lực công, đồng thời góp phần cải thiện quản lý công và tăng cường trách nhiệm giải trình (INTOSAI, 2016; 2019).

Nhìn chung, các nghiên cứu quốc tế thống nhất rằng kiểm toán hoạt động là một công cụ quản trị quan trọng, không chỉ nhằm phát hiện sai sót mà còn hướng tới cải thiện hiệu quả hoạt động và nâng cao chất lượng quản lý công.

b) Các nghiên cứu về tác động của kiểm toán hoạt động

Một hướng nghiên cứu quan trọng trong lĩnh vực kiểm toán hoạt động là đánh giá tác động của kiểm toán đối với hoạt động quản lý công.

Morin (2001; 2004; 2008) cho rằng kiểm toán hoạt động có thể được xem

như một quá trình ảnh hưởng xã hội, trong đó kiểm toán viên đóng vai trò là nguồn ảnh hưởng, còn đơn vị được kiểm toán là đối tượng chịu ảnh hưởng. Tác động của kiểm toán không chỉ thể hiện ở việc thực hiện kiến nghị mà còn ở những thay đổi về nhận thức, cách thức quản lý và văn hóa tổ chức.

Reichborn-Kjennerud (2013; 2018) khi nghiên cứu kiểm toán hoạt động tại Na Uy đã chỉ ra rằng tác động của kiểm toán có thể được phân loại thành ba nhóm: tác động công cụ, tác động khái niệm và tác động chiến lược. Cách phân loại này giúp mở rộng cách tiếp cận đánh giá hiệu quả kiểm toán, vượt ra ngoài chỉ báo truyền thống là tỷ lệ thực hiện kiến nghị.

Van Loocke và Put (2011) cũng nhấn mạnh rằng tác động của kiểm toán hoạt động phụ thuộc vào nhiều yếu tố như chất lượng báo cáo kiểm toán, mức độ phù hợp của kiến nghị, sự tiếp nhận của đơn vị được kiểm toán và bối cảnh thể chế. Điều này cho thấy việc nghiên cứu tác động của kiểm toán cần được đặt trong một khung phân tích đa chiều.

(2) Nghiên cứu tại Việt Nam

Tại Việt Nam, kiểm toán hoạt động (KTHĐ) được quan tâm nghiên cứu trong khoảng hơn hai thập niên gần đây, gắn với quá trình mở rộng chức năng của Kiểm toán nhà nước từ kiểm toán tài chính và tuân thủ sang đánh giá hiệu quả quản lý, sử dụng nguồn lực công. Các công trình nghiên cứu trong nước đã góp phần hình thành nhận thức lý luận, bước đầu hoàn thiện thể chế và phương pháp kiểm toán hoạt động; tuy nhiên, mức độ chuyên sâu theo từng cấu phần, đặc biệt trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương, vẫn còn cần tiếp tục nghiên cứu.

Một số nghiên cứu tập trung làm rõ bản chất, mục tiêu và vai trò của kiểm toán hoạt động trong hệ thống kiểm toán nhà nước. Vũ Văn Họa (2010) đã phân tích đối tượng, phạm vi và mục tiêu của KTHĐ theo cách tiếp cận ba yếu tố kinh tế, hiệu quả và hiệu lực (3E), đồng thời đề xuất các giải pháp nhằm tăng cường vai trò của loại hình kiểm toán này trong hoạt động của Kiểm toán nhà nước. Nghiên cứu này có ý nghĩa trong việc đặt nền tảng lý luận cho việc triển khai KTHĐ tại Việt Nam, song chủ yếu dừng lại ở mức khung khái niệm và định hướng chính sách.

Tiếp cận theo hướng tổng hợp lý luận và kinh nghiệm quốc tế, Đoàn Xuân Tiên (2012) đã hệ thống hóa cơ sở lý luận, phân tích thực tiễn triển khai KTHĐ tại

Việt Nam và đề xuất chín nhóm giải pháp nhằm tăng cường kiểm toán hoạt động trong hệ thống Kiểm toán nhà nước. Các giải pháp được đề xuất tập trung nhiều vào khía cạnh tổ chức và thể chế, góp phần nâng cao nhận thức về vai trò của KTHĐ; tuy nhiên, nghiên cứu chưa đi sâu vào phương pháp tác nghiệp và thiết kế tiêu chí kiểm toán trong các lĩnh vực cụ thể.

Ở hướng nghiên cứu cụ thể hơn về nội dung và phương pháp kiểm toán hoạt động, Vũ Thị Thu Huyền (2018) đã hệ thống hóa tiêu chí, nội dung, quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước tại các bộ, đồng thời đánh giá thực trạng triển khai trong thực tiễn. Công trình này có đóng góp quan trọng trong việc cụ thể hóa quy trình kiểm toán và tiêu chí đánh giá, song phạm vi nghiên cứu chủ yếu tập trung ở cấp bộ, chưa làm rõ các đặc thù của chi ngân sách địa phương.

Một hướng tiếp cận khác là nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển của kiểm toán hoạt động. Đặng Anh Tuấn (2015) đã nhận diện 33 nhân tố tác động đến quá trình phát triển KTHĐ trong khu vực công Việt Nam và chỉ ra rằng các nhân tố nội tại, bao gồm năng lực thể chế của Kiểm toán nhà nước, kỹ năng của kiểm toán viên, môi trường chính trị và điều kiện kinh tế, có vai trò quyết định hơn so với các nhân tố bên ngoài. Kết quả này cung cấp cơ sở quan trọng cho các nghiên cứu tiếp theo về nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động trong bối cảnh cụ thể.

Bên cạnh các nghiên cứu mang tính hệ thống, một số công trình và tham luận khoa học đã tập trung vào vấn đề xây dựng tiêu chí và phương pháp kiểm toán hoạt động. Các nghiên cứu quốc tế như Pendlebury (2008) và Adams (2011) đã đặt ra những vấn đề lý luận về khái niệm và yêu cầu xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động, là cơ sở tham chiếu quan trọng cho các nghiên cứu trong nước. Trong các hội thảo khoa học do Kiểm toán nhà nước tổ chức, nhiều tác giả đã phân tích những khó khăn và yêu cầu đặt ra đối với việc xây dựng tiêu chí kiểm toán.

Hoàng Quang Hàm (2013) nhấn mạnh vai trò của tiêu chí kiểm toán ngay từ giai đoạn lựa chọn chủ đề và đề xuất cần ban hành các hướng dẫn chính thức về xây dựng và phát triển tiêu chí, đồng thời tăng cường khảo sát thông tin trước kiểm toán. Hoàng Văn Lương (2013) chỉ ra sự khác biệt về mục tiêu kiểm toán giữa các

lĩnh vực và cơ quan quản lý, qua đó cho thấy việc thiết kế tiêu chí kiểm toán cần gắn với đặc thù của từng lĩnh vực. Bạch Quang Hòa (2013) phân tích những khó khăn khi xác định tiêu chí trong kiểm toán dự án đầu tư xây dựng, đặc biệt do tính đơn chiếc của dự án và xu hướng thực tiễn còn thiên về kiểm tra chi phí đầu vào. Lê Quang Bính (2013) cũng chỉ ra rằng hoạt động kiểm toán ở Việt Nam còn thiên về kiểm toán tài chính, trong khi hệ thống chuẩn mực và hướng dẫn riêng cho kiểm toán hoạt động còn chưa đầy đủ, dẫn đến lúng túng trong việc xác định trọng yếu, rủi ro và tiêu chí đánh giá 3E.

Ở góc độ kinh nghiệm quốc tế có liên quan trực tiếp đến phương pháp xây dựng tiêu chí, tài liệu của SAI Indonesia (2013) về phát triển tiêu chí kiểm toán hoạt động nhấn mạnh rằng việc xây dựng tiêu chí phải được thực hiện ngay từ giai đoạn lập kế hoạch và đòi hỏi kiểm toán viên phải có kiến thức chuyên môn ngành và kinh nghiệm thực tiễn để bảo đảm tính khách quan và tính khả thi của tiêu chí.

Ngoài ra, một số nghiên cứu trước đây như Bùi Hải Ninh (1999), Phan Văn Bích (2002) và Đinh Trọng Hanh (2003) đã đặt nền móng ban đầu cho việc nghiên cứu quy trình kiểm toán hoạt động trong các lĩnh vực cụ thể như ngân hàng thương mại nhà nước và đơn vị sự nghiệp có thu. Tuy nhiên, các nghiên cứu này chủ yếu tập trung vào khung quy trình chung, chưa đi sâu vào thiết kế tiêu chí kiểm toán và phương pháp đo lường hiệu quả.

1.1.4. Các nghiên cứu về tác động của kiểm toán hoạt động trong khu vực công

1.1.4.1. Các nghiên cứu về tác động của KTHĐ

Trong nhiều thập kỷ qua, nhiệm vụ của các Cơ quan Kiểm toán tối cao (Supreme Audit Institutions - SAIs) đã có những thay đổi sâu sắc. Nếu như trong quá khứ, chức năng chủ yếu của SAI là hỗ trợ Quốc hội giám sát tính tuân thủ trong hoạt động của Chính phủ, thì ngày nay, nhiều SAI trên thế giới đã mở rộng trọng tâm sang việc đánh giá hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế của quản lý công, nhằm đóng góp trực tiếp cho việc cải thiện hiệu quả hoạt động của bộ máy nhà nước. Sự chuyển hướng này dẫn đến một câu hỏi quan trọng KTHĐ thực sự đóng góp đến mức độ nào cho việc nâng cao hiệu quả và hiệu suất của Chính phủ. Câu hỏi đó

càng trở nên cấp thiết khi ngày càng nhiều SAI thiết lập chức năng KTHĐ và xu hướng này đang được khuyến khích mạnh mẽ tại các quốc gia đang phát triển bởi các tổ chức quốc tế như Ngân hàng Thế giới (World Bank) và INTOSAI.

(i) Bối cảnh hình thành và câu hỏi về "tác động" của KTHĐ

Các nghiên cứu lịch sử cho thấy KTHĐ phát triển mạnh cùng với "phong trào đo lường hiệu quả" và sự trỗi dậy của quản trị công mới (NPM), khi trọng tâm quản lý khu vực công dịch chuyển từ "đầu vào" (input) sang "kết quả" (output/outcome) và từ tuân thủ thủ tục sang hiệu quả - hiệu lực (Pollitt và cộng sự, 1999). Trong giai đoạn này, các Cơ quan kiểm toán tối cao (SAI) mở rộng vai trò từ kiểm toán tuân thủ/ tài chính sang vai trò "đánh giá" đối với hiệu quả hoạt động và giá trị đồng tiền (value for money - VFM), qua đó đặt ra câu hỏi trung tâm cho nghiên cứu và thực hành: KTHĐ có tạo ra tác động thực sự hay chỉ là một kỹ thuật kiểm chứng trong "xã hội kiểm toán"? (Power, 1997, 2003; Lapsley, 2009; Lægreid, 2014).

(ii) Khái niệm hóa "tác động" và các chiều tác động

Một hướng tiếp cận quan trọng trong tài liệu nghiên cứu là phân biệt giữa tác động như "ảnh hưởng" và tác động như "kết quả trực tiếp". Van Loocke & Put (2011) định nghĩa tác động của KTHĐ là phạm vi rộng của các ảnh hưởng trực tiếp/gián tiếp, mong muốn/không mong muốn mà hoạt động đánh giá/kiểm toán có thể tạo ra đối với mục tiêu hướng tới. Cách hiểu này nhấn mạnh tính đa chiều của tác động, đồng thời hàm ý rằng tác động không chỉ nằm ở việc "thực hiện kiến nghị" hay "tiết kiệm chi phí", mà còn có thể xuất hiện dưới dạng tăng minh bạch, nâng cao trách nhiệm giải trình, kích hoạt học hỏi và thay đổi nhận thức trong quản trị công.

Trên nền tảng nghiên cứu về sử dụng kết quả đánh giá chính sách, nhiều tác giả cho rằng tác động có thể biểu hiện qua các dạng sử dụng khác nhau. Weiss (1979) và Nutley & Webb (2000) phân loại các dạng sử dụng như: instrumental (công cụ), conceptual (nhận thức), interactive (tương tác), political-legitimising (chính trị - hợp thức hóa) và tactical (chiến thuật). Khi vận dụng vào KTHĐ, các dạng này thường được quy tụ thành ba nhóm phù hợp với lĩnh vực kiểm toán khu vực công:

Bảng 1.1. Phân loại tác động của KTHĐ

Hình thức tác động	Đặc điểm	Ví dụ minh họa	Nguồn chính
Tác động thực tiễn, cụ thể (Instrumental impact)	Hành động trực tiếp sau kiểm toán: thực hiện khuyến nghị, thay đổi quy trình, điều chỉnh ngân sách.	Đơn vị được kiểm toán ban hành quy định mới hoặc sửa đổi quy trình sau kiến nghị của KTNN.	Morin (2001); Desmedt et al. (2017)
Tác động nhận thức, tư duy (Conceptual impact)	Học hỏi, hiểu biết sâu hơn về nguyên nhân vấn đề, thay đổi nhận thức quản lý, nhưng chưa có hành động cụ thể.	Cơ quan quản lý sử dụng báo cáo kiểm toán để hoàn thiện công tác lập kế hoạch hoặc giám sát nội bộ.	Reichborn-Kjennerud (2015)
Tác động chính trị, hình ảnh (Symbolic/ Strategic impact)	Sử dụng kiểm toán như công cụ củng cố tính minh bạch, uy tín trước người dân hoặc cấp trên.	Bộ ngành trích dẫn báo cáo kiểm toán để thể hiện cam kết trách nhiệm trước Quốc hội.	Van Loocke & Put (2011)

Theo Kirkhart (2000), tác động của một hoạt động đánh giá hay kiểm toán không chỉ xuất hiện sau khi báo cáo được công bố, mà có thể hình thành ngay trong quá trình thực hiện. Trong giai đoạn triển khai kiểm toán, những trao đổi, giải trình và tương tác giữa kiểm toán viên với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã có thể tạo ra những thay đổi nhất định trong hành vi, trong cách hiểu vấn đề và trong mối quan hệ giữa các bên liên quan. Điều này cho thấy rằng tác động của KTHĐ không chỉ giới hạn ở kết quả cuối cùng, mà là một quá trình tác động liên tục, đan xen giữa giai đoạn thực hiện, công bố và phản hồi kiểm toán. Tác động của KTHĐ có thể biểu hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, phản ánh cả những thay đổi cụ thể trong chính sách, quy trình quản lý, lẫn những ảnh hưởng sâu hơn về nhận thức, văn hóa tổ chức và trách nhiệm giải trình. Tác động này có thể xuất hiện trong quá trình kiểm toán, ngay khi trao đổi kết quả, hoặc sau một khoảng thời gian dài kể từ khi báo cáo kiểm toán được ban hành. Đặc biệt, không phải mọi tác động đều có thể đo lường được một cách trực

tiếp, ví dụ như tác động nhận thức - loại tác động thường diễn ra âm thầm, kéo dài và chịu ảnh hưởng bởi chuỗi quan hệ nhân quả phức tạp giữa hoạt động kiểm toán và các kết quả quản lý công. Bên cạnh đó, tác động của KTHĐ có thể là mong muốn hoặc không mong muốn, tích cực hoặc tiêu cực, tùy thuộc vào cách thức phản ứng của đối tượng được kiểm toán và bối cảnh thể chế. Ba dạng tác động chính - thực tiễn, nhận thức và biểu tượng - không tồn tại độc lập mà có thể tương tác và chuyển hóa lẫn nhau. Trong đó, tác động nhận thức thường đóng vai trò cầu nối giữa hoạt động kiểm toán và tác động thực tiễn, vì nó thúc đẩy quá trình học hỏi, hiểu biết và hình thành cam kết thay đổi của tổ chức được kiểm toán. Các nghiên cứu thực nghiệm tại Na Uy, Canada và Bỉ cho thấy, mức độ tác động nhận thức cao là điều kiện tiên quyết để hình thành tác động công cụ, tức là các thay đổi cụ thể trong quy trình và chính sách (Reichborn-Kjennerud, 2015; Raudla et al., 2016).

Dựa trên tổng quan các nghiên cứu quốc tế (Morin, 2004; Reichborn-Kjennerud, 2015; Raudla et al., 2016; Desmedt et al., 2017), bài viết này hệ thống hóa các hình thức tác động của KTHĐ (KTHĐ) như trình bày tại Bảng 02. Cụ thể, Cột (1) phân loại các dạng tác động dựa trên mô hình của Desmedt và cộng sự (2017), bao gồm tác động thực tiễn (instrumental), tác động nhận thức (conceptual) và tác động chiến lược/chính trị (symbolic). Cột (2) mô tả chi tiết hơn những biểu hiện cụ thể của từng loại tác động qua các tình huống thực tế kiểm toán. Cột (3) phản ánh thời điểm và khoảng thời gian mà tác động có thể xuất hiện — trong quá trình kiểm toán, ngay sau khi công bố báo cáo, hoặc sau một giai đoạn trung hạn, dài hạn. Cột (4) đánh giá khả năng đo lường và xác định mối quan hệ nhân quả giữa cuộc kiểm toán và các thay đổi quan sát được, dựa trên tổng quan tài liệu và kinh nghiệm chuyên môn của nhóm nghiên cứu. Một số loại tác động khó có thể đo lường trực tiếp, do chúng diễn ra trong thời gian dài và chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố trung gian (ví dụ: thay đổi nhận thức, văn hóa tổ chức, hay môi trường chính trị). Ngoài ra, các hình thức tác động không tồn tại độc lập mà có thể tương tác, kế tiếp hoặc chuyển hóa lẫn nhau. Chẳng hạn, tác động nhận thức có thể là tiền đề cho tác động thực tiễn, trong khi tác động chiến lược có thể khuếch đại hoặc làm suy yếu hiệu quả của các tác động khác. Các bên liên quan như Quốc hội, truyền thông, hay nhóm lợi ích cũng có thể đóng vai trò trung gian, gây áp lực hoặc tạo hiệu ứng lan tỏa đối với tác động của KTHĐ.

Bảng 1.2. Các hình thức tác động của KTHĐ

Các hình thức tác động	Ảnh hưởng của 01 cuộc KTHĐ	Thời gian diễn ra	Tính đo lường
Tác động thực tiễn/ cụ thể	*Đối tượng kiểm toán dự báo các sai sót trong hoạt động của đơn vị để khắc phục*	Trong suốt quá trình kiểm toán	Dễ thực hiện
	Chấp thuận với các kiến nghị kiểm toán	Ngắn hạn	Dễ thực hiện
	Thực hiện kiến nghị kiểm toán	Ngắn hạn	Có thể thực hiện được
	Các bên liên quan lợi dụng báo cáo kiểm toán để gây áp lực lên đơn vị được kiểm toán (ví dụ đại biểu quốc hội, truyền thông, chính trị gia đối lập…)	Ngắn hạn đến dài hạn	Khó thực hiện
	Tư vấn và trao đổi thông tin giữa các cơ quan được kiểm toán (các sở, ngành, đơn vị trong cùng hệ thống chính quyền địa phương…)	Trong quá trình kiểm toán đến trung hạn	Khó thực hiện
Tác động nhận thức/ tư duy	*Quá trình học tập diễn ra và sự thay đổi tư duy hoặc phương pháp hoạt động của đơn vị được kiểm toán*	Trong quá trình kiểm toán đến dài hạn	Khó thực hiện
	Tác động đến tư duy của tầng lớp trí thức, các trường đại học, tổ chức nghề nghiệp kế toán kiểm toán… (thông qua việc cung cấp các thông tin, đánh giá, kiến nghị, phát hiện kiểm toán…)	Ngắn hạn đến dài hạn	Khó thực hiện
Tác động chiến lược/ chính trị/ hình ảnh	*Thu hút sự quan tâm của truyền thông và Quốc hội (báo cáo KTHĐ được sử dụng như tài liệu, công cụ cho các cuộc họp chính trị)*	Ngắn hạn	Dễ thực hiện
	Tác động đến sự thay đổi hoặc quá trình ra quyết định của đơn vị được kiểm toán	Trong quá trình kiểm toán đến ngắn hạn	Có thể thực hiện được

Tổng quan của Van Loocke & Put (2011) khi rà soát 14 nghiên cứu thực nghiệm giai đoạn 1980-2008, chỉ ra rằng phần lớn nghiên cứu tập trung đo lương tác động công cụ (dễ đo), trong khi tác động nhận thức và chính trị khó nắm bắt vì phụ thuộc thời gian và bối cảnh. Các nghiên cứu sau đó tiếp tục cho thấy mức tác động khác nhau theo chế độ trách nhiệm giải trình và mô hình thể chế: tác động tương đối thấp trong bối cảnh thiếu cơ chế trách nhiệm giải trình hệ thống hoặc theo mô hình "tòa án" kiểu Pháp; tác động khiêm tốn ở Canada và Estonia; và tác động cao hơn ở bối cảnh Ăng lô - Mỹ hoặc Bắc Âu (Morin, 2010, 2014; Raudla và cộng sự, 2016; Reichborn-Kjennerud, 2013; Reichborn-Kjennerud & Johnsen, 2018). Các kết quả này củng cố nhận định rằng tác động của KTHĐ là hiện tượng phụ thuộc thể chế, không thể suy luận tuyến tính "có KTHĐ sẽ tạo ra các thay đổi và cải thiện".

(iii) Hàm ý cho nghiên cứu chi NSNN địa phương

Đối với chi ngân sách địa phương, tác động của KTHĐ càng phức tạp do: (i) chuỗi quyết định chi tiêu thông qua nhiều cấp (HĐND-UBND-Sở ngành-đơn vị sử dụng ngân sách); (ii) thay đổi thường xuất hiện dưới dạng kết quả trung gian như cải thiện quy trình, tăng minh bạch, điều chỉnh cơ chế phân bổ/giải ngân, trước khi phản ánh vào kết quả cuối cùng; và (iii) tác động có thể hình thành qua cả kênh nội bộ (học hỏi tổ chức) lẫn kênh bên ngoài (cơ chế trách nhiệm giải trình). Do đó, tổng quan nghiên cứu cho thấy nhu cầu về các mô hình đo lường tác động KTHĐ đối với chi NSNN địa phương theo hướng đa chiều (công cụ - nhận thức - chính trị) và có xét đến thời gian tác động.

1.1.4.2. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động đối với khu vực công

Nếu phần thảo luận trên cho thấy tác động của KTHĐ là đa chiều và phụ thuộc bối cảnh, thì nhóm nghiên cứu về nhân tố quyết định tập trung trả lời câu hỏi "vì sao có nơi tác động cao, có nơi tác động khiêm tốn" và "điều kiện nào khiến kiến nghị chuyển hóa thành thay đổi". Từ tổng quan kinh điển, Van Loocke & Put (2010, 2011) hệ thống hóa các yếu tố ảnh hưởng trong một mô hình gồm ba cụm: tầng vi mô (gắn với cuộc kiểm toán), tầng trung dung (gắn với đặc điểm của SAI và đơn vị được kiểm toán), và tầng vĩ mô (gắn với đặc trưng hệ thống khu vực công). Cách phân tầng này phù hợp để tổ chức tổng quan và cũng phù hợp cho việc xây dựng mô hình nghiên cứu trong luận án.

(i) Nhóm nhân tố tầng vi mô - thuộc về cuộc kiểm toán và sản phẩm kiểm toán

Các nghiên cứu nhấn mạnh rằng tác động khó xảy ra nếu quy trình thực hiện cuộc kiểm toán và báo cáo kiểm toán không đủ chất lượng và phù hợp. Pollitt và cộng sự (1999) xem báo cáo kiểm toán là sản phẩm trung tâm; chất lượng báo cáo thể hiện qua tính liên quan, tính kịp thời, độ rõ ràng, logic bằng chứng-tiêu chí-kết luận, và tính khả thi của kiến nghị. Alwardat (2010) cho thấy mức "hữu ích" mà đối tượng được kiểm toán cảm nhận phụ thuộc vào kỳ vọng ban đầu, nhận định về năng lực chuyên gia của kiểm toán viên, tính trọng yếu của phát hiện, và cảm nhận về sự thật/công bằng của báo cáo.

Bên cạnh chất lượng báo cáo, quan hệ và tương tác kiểm toán viên - đơn vị được kiểm toán trong quá trình kiểm toán là yếu tố thường xuyên xuất hiện: mức độ tin cậy, truyền thông, và sự tôn trọng chuyên môn góp phần nâng cao khả năng tiếp nhận và sử dụng kết quả (Vanlandingham, 2011; Reichborn-Kjennerud & Johnsen, 2011). Đây là kênh giải thích đặc biệt quan trọng đối với tác động nhận thức và tác động công cụ, vì thay đổi quy trình quản lý chi NSNN đòi hỏi hiểu đúng vấn đề và đồng thuận tối thiểu về căn cứ đánh giá.

(ii) Nhóm nhân tố tầng trung dung - đặc trưng của SAI và của đơn vị được kiểm toán

Ở tầng trung dung, hai loại yếu tố nổi bật là (1) năng lực/đặc trưng của SAI và (2) mức sẵn sàng thay đổi của đơn vị được kiểm toán.

Thứ nhất, uy tín và tính chính danh của SAI có vai trò như "vốn thể chế", ảnh hưởng đến việc báo cáo được coi là đáng tin và đáng hành động. Các nghiên cứu thực nghiệm ở bối cảnh Bắc Âu cho thấy các biến nhận thức như: đánh giá về chất lượng báo cáo, mức độ đồng thuận với tiêu chí và cảm nhận SAI có đóng góp cho minh bạch/cải thiện… có liên hệ mạnh với mức độ báo cáo được coi là hữu ích và tạo thay đổi (hướng kết quả tương tự các mô hình hồi quy mà anh/chị đã trích trong phần trước).

Thứ hai, phía đơn vị được kiểm toán, tác động phụ thuộc vào ý chí hành động và năng lực thực thi. Van Loocke & Put (2011) và các nghiên cứu sau đó cho thấy: trong một số bối cảnh, tác động cao hơn khi đơn vị đã có kế hoạch cải cách/đổi mới sẵn và coi kiểm toán như nguồn lực bổ trợ; trong bối cảnh khác, các kế hoạch nội tại không đủ, mà cần thêm áp lực bên ngoài. Torres và cộng sự (2016) gợi ý rằng một số chế độ trách nhiệm giải trình có tác động cao nhờ cơ chế theo dõi và đối thoại sau

kiểm toán (follow-up), trong khi ở bối cảnh khác, tác động đến từ việc nghị viện thảo luận báo cáo và gắn kết quả kiểm toán với cải cách.

Điểm đáng lưu ý cho việc các cơ quan quản lý, sử dụng ngân sách là khả năng thực hiện kiến nghị thường gắn với cấu trúc ngân sách, thẩm quyền điều chỉnh, và phối hợp liên cơ quan. Do đó, việc chấp nhận các kiến nghị kiểm toán là điều kiện cần nhưng chưa đủ; tác động thực tiễn trong quản lý chi NSNN còn phụ thuộc vào khả năng chuyển hóa kiến nghị thành sửa đổi quy trình/định mức/điều hành.

(iii) Nhóm nhân tố tầng vĩ mô - bối cảnh thể chế và các cơ chế áp lực xã hội, chính trị

Nhóm nhân tố tầng vĩ mô thường được chứng minh là "khuếch đại" hoặc "làm nghẽn" tác động, đặc biệt với các tạc động chính trị, chiến lược. Van Loocke & Put (2011) và các nghiên cứu tiếp nối chỉ ra vai trò của: áp lực từ truyền thông, áp lực từ nghị viện/ủy ban giám sát, áp lực từ nhóm lợi ích và dư luận. Các kết quả so sánh quốc gia gợi ý rằng ở cả bối cảnh "tác động khiêm tốn" (ví dụ Estonia) và "tác động cao" (ví dụ Na Uy), tác động tạo thay đổi thường gắn với tín hiệu chính trị và áp lực truyền thông; tuy nhiên mức độ và cơ chế có thể khác nhau. Điều này đặc biệt có ý nghĩa khi phân tích hoạt động chi NSNN địa phương, nơi tương tác giữa cơ quan dân cử địa phương, chính quyền điều hành, truyền thông và các nhóm hưởng lợi từ ngân sách có thể tạo ra kênh chiến lược (báo cáo kiểm toán trở thành nguồn lực trong tranh luận và giải trình).

1.2. ĐÁNH GIÁ CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU LIÊN QUAN VÀ KHOẢNG TRỐNG NGHIÊN CỨU

1.2.1. Đánh giá kết quả đạt được của các công trình nghiên cứu liên quan

Qua tổng quan các nghiên cứu trong và ngoài nước về kiểm toán hoạt động, có thể nhận thấy các công trình nghiên cứu tập trung chủ yếu vào một số hướng chính.

Thứ nhất, nhiều nghiên cứu tập trung làm rõ cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động, đặc biệt là các khái niệm về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực (3E), vai trò của kiểm toán hoạt động trong nâng cao trách nhiệm giải trình và quản trị công, cũng như mối quan hệ giữa kiểm toán hoạt động và quản lý công theo kết quả. Các nghiên cứu của Pollitt & Summa (1997), Lonsdale (2008), Reichborn-Kjennerud (2013) và INTOSAI đã cung cấp nền tảng lý luận quan trọng cho việc nghiên cứu kiểm toán hoạt động trong khu vực công.

Thứ hai, một số nghiên cứu tiếp cận kiểm toán hoạt động từ góc độ tác động,

xem kiểm toán hoạt động như một quá trình ảnh hưởng xã hội, trong đó kết quả kiểm toán có thể dẫn đến thay đổi trong nhận thức, hành vi quản lý, quy trình vận hành hoặc chính sách công. Các nghiên cứu của Morin (2001, 2004, 2008) và Reichborn-Kjennerud (2015) cho thấy tác động của kiểm toán hoạt động thường diễn ra thông qua chuỗi cơ chế trung gian, thay vì chỉ thể hiện ở việc thực hiện kiến nghị kiểm toán.

Thứ ba, một số nghiên cứu tập trung vào phương pháp đo lường hiệu quả hoặc tác động của kiểm toán hoạt động, trong đó sử dụng các chỉ báo như tỷ lệ thực hiện kiến nghị, thay đổi quản lý, mức độ sử dụng báo cáo kiểm toán hoặc tác động tài chính. Một số nghiên cứu cũng áp dụng các phương pháp định lượng hoặc mô hình kinh tế lượng để đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực công hoặc hiệu quả của chương trình, dự án được kiểm toán.

Thứ tư, các nghiên cứu thực nghiệm tại một số quốc gia đã phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả hoặc tác động của kiểm toán hoạt động, bao gồm chất lượng báo cáo kiểm toán, mối quan hệ giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán, năng lực của cơ quan kiểm toán tối cao (SAI), và môi trường thể chế – chính trị.

Ở Việt Nam, các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động chủ yếu tập trung vào việc làm rõ cơ sở lý luận, phân tích vai trò của kiểm toán hoạt động trong quản lý tài chính công hoặc đề xuất giải pháp phát triển kiểm toán hoạt động trong Kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên, các nghiên cứu chuyên sâu về quy trình tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động trong một lĩnh vực cụ thể, gắn với dữ liệu thực tiễn và phân tích thực nghiệm, còn tương đối hạn chế.

1.2.2. Khoảng trống nghiên cứu

Từ việc tổng hợp các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước, có thể nhận diện một số khoảng trống nghiên cứu chủ yếu như sau.

(1) Khoảng trống về tiếp cận nghiên cứu quy trình kiểm toán hoạt động trong thực tiễn

Phần lớn các nghiên cứu trước đây tập trung vào lý luận chung hoặc tác động của kiểm toán hoạt động, trong khi các nghiên cứu đi sâu phân tích cách thức tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động theo từng khâu của quy trình kiểm toán trong điều kiện cụ thể của một cơ quan kiểm toán và một địa phương còn hạn chế. Trong

thực tế, chất lượng và tác động của kiểm toán hoạt động phụ thuộc rất lớn vào cách thức lựa chọn chủ đề kiểm toán, thiết kế câu hỏi kiểm toán, xây dựng tiêu chí, phương pháp thu thập bằng chứng và lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, các nghiên cứu trước đây chưa phân tích đầy đủ mối liên hệ giữa quy trình kiểm toán và kết quả đầu ra của kiểm toán hoạt động trong điều kiện thực tiễn tại Việt Nam.

(2) Khoảng trống về nghiên cứu kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương

Phần lớn các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động tập trung vào cấp trung ương hoặc vào các chương trình, dự án cụ thể, trong khi nghiên cứu về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương còn rất hạn chế, đặc biệt là trong bối cảnh các địa phương có quy mô ngân sách lớn, cơ chế quản lý phức tạp và nhiều chương trình phát triển kinh tế – xã hội như Thành phố Hồ Chí Minh. Chi ngân sách địa phương có đặc điểm là liên quan đến nhiều lĩnh vực, nhiều cấp quản lý và nhiều cơ chế chính sách khác nhau, do đó việc tổ chức kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực này có những đặc thù riêng, đòi hỏi phải được nghiên cứu một cách hệ thống.

(3) Khoảng trống về nghiên cứu thực nghiệm các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động trong điều kiện Việt Nam

Các nghiên cứu quốc tế đã chỉ ra nhiều nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động, tuy nhiên các nghiên cứu thực nghiệm trong bối cảnh Việt Nam còn rất hạn chế, đặc biệt là các nghiên cứu sử dụng mô hình định lượng để kiểm định mối quan hệ giữa quy trình kiểm toán, chất lượng báo cáo kiểm toán, đặc điểm của cơ quan kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và điều kiện môi trường bên ngoài. Việc thiếu các nghiên cứu thực nghiệm khiến cho các khuyến nghị về hoàn thiện kiểm toán hoạt động chủ yếu dựa trên phân tích định tính, chưa có nhiều bằng chứng định lượng hỗ trợ.

(4) Khoảng trống về cách tiếp cận tác động của kiểm toán hoạt động

Trong nhiều nghiên cứu và trong thực tiễn, hiệu quả của kiểm toán thường được đo lường chủ yếu thông qua tỷ lệ thực hiện kiến nghị kiểm toán. Tuy nhiên, cách tiếp cận này chưa phản ánh đầy đủ các dạng tác động khác của kiểm toán hoạt động, như thay đổi trong quản lý, nâng cao nhận thức, cải thiện minh bạch hoặc điều chỉnh chính sách. Các nghiên cứu gần đây đã đề xuất cách tiếp cận tác động theo chuỗi hoặc theo các dạng tác động khác nhau, nhưng việc vận dụng cách tiếp cận này trong nghiên cứu thực nghiệm tại Việt Nam còn hạn chế.

(5) Khoảng trống về nội dung nghiên cứu

Phần lớn các nghiên cứu quốc tế về kiểm toán hoạt động tập trung vào vai trò và tác động của Cơ quan Kiểm toán tối cao (SAIs) ở cấp quốc gia, trong khi nghiên cứu chuyên sâu về kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách địa phương, đặc biệt trong bối cảnh các siêu đô thị đang phát triển nhanh, còn tương đối hạn chế.

Tại Việt Nam, các nghiên cứu chủ yếu dừng lại ở việc mô tả quy trình, phân tích khung pháp lý hoặc đánh giá thực trạng triển khai kiểm toán hoạt động ở phạm vi chung của Kiểm toán nhà nước, chưa đi sâu vào một địa phương cụ thể với đặc điểm kinh tế – xã hội đặc thù như Thành phố Hồ Chí Minh. Do đó, còn thiếu các bằng chứng thực nghiệm gắn với bối cảnh quản lý chi ngân sách tại một trung tâm kinh tế lớn, nơi quy mô đầu tư công, cơ chế đặc thù và áp lực phát triển đô thị đặt ra những yêu cầu khác biệt đối với hoạt động kiểm toán.

(6) Khoảng trống về phương pháp nghiên cứu

Vét về phương pháp, phần lớn các nghiên cứu trong nước sử dụng phương pháp định tính mô tả, phân tích tài liệu thứ cấp hoặc tổng hợp kinh nghiệm thực tiễn; trong khi đó, các nghiên cứu quốc tế tuy có sử dụng khảo sát và phỏng vấn, nhưng hiếm khi kiểm định mô hình nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng và kết quả đầu ra của kiểm toán hoạt động trong bối cảnh các nước đang phát triển.

Đặc biệt, còn thiếu các nghiên cứu áp dụng phương pháp hỗn hợp (mixed-methods), kết hợp nghiên cứu trường hợp chuyên sâu với kiểm định thực nghiệm các nhân tố ảnh hưởng bằng công cụ định lượng.

1.3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

1.3.1. Khái quát chung về phương pháp nghiên cứu

Trong nghiên cứu khoa học xã hội, ba cách tiếp cận phương pháp phổ biến gồm nghiên cứu định tính, nghiên cứu định lượng và nghiên cứu hỗn hợp (mixed-methods) (Creswell et al., 2003). Nghiên cứu định tính thường gắn với tiếp cận quy nạp nhằm khám phá hiện tượng, làm rõ bối cảnh và hình thành khung phân tích từ dữ liệu thực tiễn; trong khi nghiên cứu định lượng thường gắn với tiếp cận diễn dịch, tập trung kiểm định giả thuyết và đo lường mức độ ảnh hưởng giữa các biến số. Việc kết hợp hai cách tiếp cận giúp tận dụng ưu điểm của cả hai: định tính cung cấp chiều sâu và tính bối cảnh hóa, định lượng tăng khả năng khái quát và củng cố độ tin cậy của kết quả.

Xuất phát từ mục tiêu nghiên cứu của luận án là (i) phân tích thực trạng tổ

chức và thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh theo chu trình và quy trình kiểm toán; và (ii) xác định một số nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả và tác động của hoạt động kiểm toán như một nội dung kiểm định bổ trợ, luận án lựa chọn thiết kế nghiên cứu hỗn hợp theo trình tự (sequential mixed-methods). Theo thiết kế này, nghiên cứu định tính được thực hiện trước nhằm làm rõ bối cảnh thể chế, cách thức tổ chức và vận hành quy trình kiểm toán hoạt động trong thực tiễn; tiếp theo, nghiên cứu định lượng được sử dụng để kiểm định các mối quan hệ giữa nhóm nhân tố ảnh hưởng và kết quả/hiệu quả kiểm toán hoạt động. Thiết kế trên phù hợp với các nghiên cứu có hiện tượng vừa mang tính tổ chức – quản trị, vừa có thể thao tác hóa thành biến quan sát để lượng hóa mức độ ảnh hưởng (Morse, 1991; Creswell et al., 2003).

Tổng quan nghiên cứu trong Chương 1 cho thấy, các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động đã đề cập tương đối đầy đủ về mục tiêu, phương pháp và tiêu chí theo chuẩn mực quốc tế; tuy nhiên các nghiên cứu phân tích sâu "tổ chức thực hiện" kiểm toán hoạt động trong bối cảnh địa phương và gắn trực tiếp với chi NSNN còn hạn chế, đặc biệt với đô thị lớn như TP.HCM. Đồng thời, số lượng nghiên cứu định lượng về các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động tại Việt Nam chưa nhiều và chưa phản ánh rõ đặc thù thể chế – quản trị của địa phương. Vì vậy, luận án sử dụng thiết kế hỗn hợp nhằm vừa mô tả, phân tích thực trạng theo quy trình, vừa kiểm định thực nghiệm một số mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng và kết quả kiểm toán.

Quy trình nghiên cứu của luận án được triển khai theo ba bước logic gắn với cấu trúc các chương:

Bước 1: Tổng quan nghiên cứu và xây dựng cơ sở lý luận. Luận án tổng quan các nghiên cứu trong và ngoài nước về chi NSNN, kiểm toán hoạt động và các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán; từ đó xây dựng khung lý thuyết, xác định các nhóm nhân tố và đề xuất mô hình nghiên cứu cùng hệ thống thang đo. Kết quả trình bày ở Chương 1 và Chương 2.

Bước 2: Nghiên cứu định tính và phân tích thực trạng. Luận án phân tích tài liệu, số liệu thứ cấp và nghiên cứu tình huống để làm rõ thực trạng tổ chức và thực hiện kiểm toán hoạt động đối với chi NSNN của TP.HCM trong giai đoạn nghiên cứu. Phân tích tập trung vào các khâu của quy trình kiểm toán gồm lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo và theo dõi sau kiểm toán; đồng thời nhận diện kết

quả đạt được, hạn chế và nguyên nhân. Kết quả trình bày ở Chương 3 và tạo nền tảng thực tiễn để kiểm định mô hình ở bước tiếp theo.

Bước 3: Nghiên cứu định lượng và kiểm định mô hình nghiên cứu. Trên cơ sở khung lý thuyết và kết quả định tính, luận án triển khai khảo sát để kiểm định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến hiệu quả/tác động của kiểm toán hoạt động. Các kỹ thuật phân tích thống kê (độ tin cậy thang đo, phân tích nhân tố, hồi quy) được sử dụng để đánh giá mối quan hệ giữa các biến trong mô hình. Kết quả trình bày ở Chương 4. Tổng hợp phát hiện định tính và định lượng là cơ sở đề xuất định hướng và giải pháp trong Chương 5.

1.3.2. Nguồn dữ liệu và phương pháp thu thập dữ liệu

(1) Nguồn dữ liệu

Để bảo đảm tính toàn diện và độ tin cậy, luận án sử dụng đồng thời dữ liệu thứ cấp và dữ liệu sơ cấp. Tác giả hiện công tác tại Kiểm toán nhà nước khu vực IV – đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước phụ trách địa bàn TP.HCM – nên có điều kiện tiếp cận dữ liệu chuyên môn và quan sát thực tiễn. Tuy nhiên, nhằm hạn chế thiên lệch do vai trò kép "người thực hành – người nghiên cứu", luận án áp dụng các biện pháp kiểm soát phương pháp luận như: chuẩn hóa quy trình thu thập và xử lý dữ liệu, đối chiếu nhiều nguồn (triangulation), lưu vết phân tích (audit trail), và sử dụng trích dẫn/biên bản theo mã định danh thay thế (Lincoln & Guba, 1985).

Các nguồn dữ liệu chính gồm:

(i) Dữ liệu thứ cấp:

Kế hoạch kiểm toán, báo cáo kiểm toán, báo cáo kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị của KTNN;

Tài liệu liên quan đến quá trình tổ chức và thực hiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi NSNN do KTNN khu vực IV thực hiện tại TP.HCM trong giai đoạn nghiên cứu;

Văn bản quy phạm pháp luật, tài liệu hướng dẫn chuyên môn, chuẩn mực/khuyến nghị nghề nghiệp và các báo cáo tổng hợp liên quan.

(ii) Dữ liệu sơ cấp:

Dữ liệu từ nghiên cứu tình huống, quan sát tham gia, phỏng vấn sâu và thảo luận nhóm với các chủ thể liên quan đến kiểm toán hoạt động;

Dữ liệu khảo sát bảng hỏi phục vụ nghiên cứu định lượng.

Giai đoạn thu thập dữ liệu: 2019–2024

(2) Phương pháp thu thập dữ liệu

Việc kết hợp dữ liệu thứ cấp và sơ cấp cho phép luận án vừa phân tích bối cảnh thể chế – nội dung kiểm toán, vừa tiếp cận nhận thức, kinh nghiệm và hành vi tiếp nhận/ứng xử với kết quả kiểm toán của các chủ thể liên quan.

Nghiên cứu tình huống. Luận án lựa chọn hai cuộc kiểm toán tiêu biểu tại TP.HCM. Trường hợp thứ nhất là kiểm toán một dự án đầu tư xây dựng – đại diện cho mô hình kiểm toán tích hợp (tài chính, tuân thủ và hoạt động) vốn phổ biến trong thực tiễn. Trường hợp thứ hai là kiểm toán chuyên đề chương trình chống ngập TP.HCM – đại diện cho kiểm toán hoạt động chuyên sâu theo ngành/lĩnh vực. Việc lựa chọn hai tình huống nhằm phản ánh sự khác biệt về phạm vi, cách tiếp cận, tiêu chí và yêu cầu bằng chứng trong kiểm toán hoạt động, qua đó làm rõ các điểm mạnh/yếu của quy trình thực hiện và khả năng tạo ra giá trị gia tăng.

Phỏng vấn bán cấu trúc. Luận án phỏng vấn bán cấu trúc với hai nhóm đối tượng: (i) lãnh đạo và cán bộ quản lý tại đơn vị được kiểm toán có kinh nghiệm làm việc với đoàn kiểm toán hoạt động; và (ii) kiểm toán viên, trưởng đoàn hoặc cán bộ có kinh nghiệm chuyên sâu về kiểm toán hoạt động. Việc chọn mẫu theo chủ đích nhằm bảo đảm người trả lời có tri thức và trải nghiệm trực tiếp liên quan đến câu hỏi nghiên cứu. Nội dung phỏng vấn tập trung vào: (a) cách thiết kế và vận hành quy trình kiểm toán; (b) chất lượng trao đổi, bằng chứng, tiêu chí; và (c) cách các phát hiện/kiến nghị được tiếp nhận và chuyển hóa thành thay đổi trong quản lý chi NSNN.

Thông tin phỏng vấn được ghi chép/phiên bản hóa, mã hóa và lưu trữ theo nguyên tắc bảo mật; danh tính được ẩn bằng mã (KTV1, KTV2, ĐV1…) và chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu.

Cơ sở khoa học xác định cỡ mẫu

Cỡ mẫu được xác định theo công thức Slovin:

n=1+N(e2)N

Trong đó:

n: cỡ mẫu cần khảo sát

N: tổng thể nghiên cứu

e: sai số cho phép

Giả định tổng thể N ≈ 2.000 đối tượng liên quan trực tiếp đến kiểm toán và quản lý chi NSNN tại TP.HCM. Chọn mức sai số e = 0,04 (4%). -> n = 476

Để tăng độ tin cậy và bù trừ sai lệch không phản hồi, nghiên cứu mở rộng quy mô khảo sát lên 520 mẫu hợp lệ, đảm bảo:

Đáp ứng yêu cầu phân tích nhân tố (EFA ≥ 5 lần số biến quan sát)

Đủ điều kiện thực hiện hồi quy đa biến

Khảo sát định lượng.

Công cụ khảo sát và thang đo

Phiếu khảo sát được thiết kế theo thang đo Likert 5 mức:

1 – Hoàn toàn không đồng ý

2 – Không đồng ý

3 – Trung lập

4 – Đồng ý

5 – Hoàn toàn đồng ý

Các biến quan sát được xây dựng dựa trên tổng hợp lý luận và phỏng vấn chuyên gia.

Dữ liệu định lượng được thu thập qua bảng hỏi gửi tới 520 đối tượng, gồm: (i) 62 kiểm toán viên KTNN khu vực IV đã tham gia tối thiểu 01 cuộc kiểm toán hoạt động; và (ii) cán bộ, công chức thuộc các đơn vị của UBND TP.HCM có kinh nghiệm làm việc với đoàn kiểm toán hoạt động. Thang đo được kế thừa có chọn lọc từ các nghiên cứu trước về tác động và nhân tố ảnh hưởng trong kiểm toán hoạt động, đồng thời điều chỉnh theo bối cảnh Việt Nam và TP.HCM (Morin, 2001, 2008, 2014; Johnsen et al., 2019). Bảng hỏi được thử nghiệm để hiệu chỉnh ngôn ngữ và kiểm tra mức độ phù hợp trước khảo sát chính thức.

1.3.3. Quy trình và phương pháp phân tích dữ liệu định tính

Nghiên cứu kiểm toán hoạt động trong khu vực công đòi hỏi phân tích dữ liệu mang tính diễn giải, lặp lại và bối cảnh hóa. Power (2003, trích Van Loocke, 2011) nhấn mạnh rằng quá trình phân tích trong nghiên cứu kiểm toán không vận hành theo tuyến tính đơn giản, mà đòi hỏi đối chiếu liên tục giữa dữ liệu – lý thuyết – bối cảnh thể chế để hình thành kết luận.

Trong luận án này, phân tích định tính nhằm: (i) mô tả và giải thích thực trạng tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động theo các khâu quy trình; (ii) nhận diện kết quả, hạn chế và nguyên nhân; và (iii) cung cấp căn cứ để hoàn thiện mô hình và thang đo phục vụ nghiên cứu định lượng.

Quy trình phân tích định tính được triển khai theo bảy bước (Creswell et al., 2003):

Bước 1: Tổ chức và chuẩn bị dữ liệu: chuẩn hóa, phân loại theo nguồn, số hóa và loại bỏ thông tin trùng lặp/không liên quan.

Bước 2: Đọc tổng thể và làm quen dữ liệu: đọc lặp nhiều vòng, lập ghi chú phân tích ban đầu (analytic memos) để nhận diện chủ đề và mối liên hệ.

Bước 3: Mã hóa dữ liệu: phân đoạn nội dung và gán mã; đối chiếu với khung lý thuyết ở Chương 2; các nội dung mới được ghi nhận như nhân tố nổi lên để bổ sung khi cần.

Bước 4: Tổng hợp cấu phần khái niệm: hệ thống hóa theo nhóm nội dung: quy trình – kết quả – hạn chế – nguyên nhân – nhân tố ảnh hưởng.

Bước 5: Trình bày theo cấu trúc phân tích: chọn trích dẫn tiêu biểu và trình bày theo chủ đề nhằm tăng tính minh bạch.

Bước 6: Diễn giải: đối chiếu dữ liệu thực tiễn với cơ sở lý thuyết và các nghiên cứu trước để làm rõ logic và cơ chế vận hành quy trình kiểm toán.

Bước 7: Xác nhận độ tin cậy: so sánh chéo nguồn dữ liệu, rà soát lặp lại mã hóa/diễn giải và đối chiếu với kết quả định lượng (Lincoln & Guba, 1985).

Ngoài ra, luận án vận dụng bổ trợ phương pháp trình bày – rút gọn dữ liệu của Miles và Huberman (1994) và phân tích theo chủ đề với khuôn mã linh hoạt (template analysis) của King (2004), phù hợp với dữ liệu văn bản, báo cáo kiểm toán và biên bản làm việc.

1.3.4. Quy trình và phương pháp phân tích dữ liệu định lượng

Kết quả nghiên cứu định tính là cơ sở để xây dựng mô hình nghiên cứu và hệ thống thang đo. Tuy nhiên, để đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động, luận án tiếp tục triển khai nghiên cứu định lượng thông qua khảo sát và phân tích thống kê.Nghiên cứu định lượng trong luận án đóng vai trò kiểm định thực nghiệm các mối quan hệ được đề xuất từ cơ sở lý thuyết và phân tích thực trạng, qua đó làm rõ mức độ và chiều hướng ảnh hưởng của các nhân tố đến hiệu quả kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước.

Câu hỏi nghiên cứu

Từ mục tiêu nghiên cứu nêu trên, luận án tập trung trả lời các câu hỏi nghiên cứu sau:

(1) Kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước được tiếp cận như thế nào về mặt lý luận, đặc biệt là quy trình kiểm toán, cơ chế tác động và các

nhân tố ảnh hưởng theo thông lệ quốc tế và các chuẩn mực của INTOSAI?

(2) Thực trạng tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh do Kiểm toán nhà nước khu vực IV thực hiện trong giai đoạn 2019–2024 như thế nào?

(3) Những hạn chế chủ yếu trong tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động tại Thành phố Hồ Chí Minh là gì và nguyên nhân của các hạn chế đó xuất phát từ đâu?

(4) Các nhân tố thuộc quy trình kiểm toán, chất lượng báo cáo kiểm toán, đặc điểm của cơ quan kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và điều kiện môi trường bên ngoài ảnh hưởng như thế nào đến kết quả đầu ra và tác động của kiểm toán hoạt động?

(5) Cần hoàn thiện những nội dung nào trong quy trình và tổ chức thực hiện kiểm toán hoạt động nhằm nâng cao chất lượng và giá trị sử dụng của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách nhà nước tại địa phương?

Quy trình phân tích dữ liệu định lượng được triển khai theo các bước sau:

Bước 1. Thiết kế bảng câu hỏi khảo sát

Bảng hỏi được xây dựng trên cơ sở mô hình nghiên cứu và hệ thống thang đo đã xác định. Các biến quan sát được thiết kế nhằm phản ánh các nhóm nhân tố về quy trình kiểm toán, chất lượng báo cáo, đặc điểm tổ chức kiểm toán, đặc điểm đơn vị được kiểm toán và điều kiện môi trường bên ngoài.

Trước khi khảo sát chính thức, bảng hỏi được khảo sát thử để hiệu chỉnh nội dung và hình thức.

Bước 2. Xác định đối tượng khảo sát và kích thước mẫu

Đối tượng khảo sát bao gồm kiểm toán viên và công chức tại các đơn vị đã tham gia hoặc chịu tác động của các cuộc kiểm toán hoạt động liên quan đến chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh.

Kích thước mẫu được xác định dựa trên khuyến nghị của Hair và cộng sự (1998) đối với phân tích nhân tố khám phá.

Bước 3. Thu thập dữ liệu

Dữ liệu được thu thập thông qua bảng hỏi và được kiểm tra để loại bỏ các phiếu không hợp lệ trước khi đưa vào phân tích.

Bước 4. Xử lý và làm sạch dữ liệu

Dữ liệu được nhập và xử lý bằng phần mềm thống kê. Các bước làm sạch dữ liệu bao gồm kiểm tra giá trị thiếu, phát hiện ngoại lệ và kiểm tra phân bố dữ liệu.

Bước 5. Đánh giá thang đo và phân tích nhân tố

Độ tin cậy của thang đo được đánh giá thông qua hệ số Cronbach's Alpha. Sau đó, phân tích nhân tố khám phá (EFA) được sử dụng để xác định cấu trúc các nhân tố và rút gọn dữ liệu.

Bước 6. Phân tích hồi quy và kiểm định mô hình

Các nhân tố được sử dụng làm biến độc lập trong mô hình hồi quy nhằm đánh giá mức độ ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động. Các giả định của mô hình được kiểm định nhằm bảo đảm độ tin cậy của kết quả.

Như vậy, việc kết hợp nghiên cứu định tính và định lượng cho phép luận án vừa phân tích sâu thực trạng tổ chức và thực hiện kiểm toán hoạt động, vừa kiểm định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến hiệu quả kiểm toán.

Mô hình nghiên cứu đề xuất

Biến phụ thuộc (Y):

→ Chất lượng và tác động của kiểm toán hoạt động chi NSNN

Các nhóm biến độc lập:

X1 – Quy trình kiểm toán

X2 – Chất lượng báo cáo kiểm toán

X3 – Năng lực kiểm toán viên

X4 – Đặc điểm đơn vị được kiểm toán

X5 – Môi trường thể chế

Xử lý thông tin, dữ liệu

Dữ liệu được xử lý bằng:

- Excel 2021: mã hóa, làm sạch dữ liệu
- SPSS 25: phân tích thống kê và hồi quy

Các bước xử lý gồm:

1. Kiểm định độ tin cậy thang đo (Cronbach's Alpha ≥ 0,7)
2. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)
   - KMO ≥ 0,5
   - Bartlett's Test Sig < 0,05
   - Eigenvalue > 1
3. Phân tích tương quan Pearson
4. Hồi quy tuyến tính đa biến
5. Kiểm định đa cộng tuyến (VIF < 10)
6. Kiểm định giả thuyết (Sig < 0,05)

Chương 2
CƠ SỞ LÝ LUẬN VÀ KINH NGHIỆM THỰC TIỄN CỦA KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA ĐỊA PHƯƠNG

2.1. CƠ SỞ LÝ LUẬN CHUNG VỀ CHI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG

2.1.1. Các khái niệm liên quan đến chi ngân sách địa phương

2.1.1.1. Khái niệm chi ngân sách nhà nước

Trước khi bàn đến khái niệm chi ngân sách địa phương, cần làm rõ chi NSNN nói chung. Chi NSNN nói chung là quá trình phân phối và sử dụng quỹ ngân sách của Nhà nước, nên chủ thể quản lý chi NSNN chính là Nhà nước. Để thực hiện các chức năng quản lý chi NSNN, Nhà nước có thể phân công, phân cấp các nhiệm vụ cho một hoặc một số cơ quan trong bộ máy tổ chức để thực hiện các chức năng quản lý NSNN. Vì vậy, dù chủ thể quản lý NSNN được xác định là Nhà nước, song trong thực tế việc tham gia thực hiện quản lý chi NSNN có thể bao gồm nhiều đối tượng cụ thể khác nhau, cụ thể là các bộ phận trong hệ thống tổ chức bộ máy của Nhà nước.

Mỗi đối tượng cụ thể trên đều có các chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn do nhà nước quy định. Mặc dù, các mục tiêu chi NSNN có thể không giống nhau giữa các nhà nước và các chế độ xã hội khác nhau, nhưng do tính chất và vai trò quan trọng của chi NSNN nên các nhà nước, các chính phủ thường xây dựng một quy trình thống nhất để đảm bảo việc chi tiêu NSNN theo đúng mục tiêu đề ra và quy trình đó được gọi là quy trình hay chu trình NSNN - là quá trình từ khi hình thành ngân sách cho tới khi kết thúc gắn với một thời gian cụ thể, thường là một năm để chuyển sang năm ngân sách mới. Quy trình hay chu trình NSNN bao gồm các bước cụ thể là: Lập dự toán chi NSNN, chấp hành dự toán chi NSNN và quyết toán chi NSNN.

Khách thể của quản lý chi NSNN là toàn bộ quá trình phân phối và sử dụng quỹ NSNN bao gồm toàn bộ các nội dung trong quy trình NSNN và các mối quan hệ giữa các bộ phận trong quy trình NSNN. Quá trình quản lý chi NSNN chính là sự liên kết hữu cơ giữa Nhà nước và các đối tượng quản lý và đối tượng chịu tác động là toàn bộ các khoản chi của NSNN. Quản lý chi NSNN có vai trò hết sức quan trọng và là hoạt động bắt buộc ở mọi quốc gia, bởi việc quản lý tốt sẽ góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng các khoản chi từ NSNN, đáp ứng yêu cầu phát triển kinh tế - xã hội.

Mục tiêu của quản lý chi NSNN là nhằm đảm bảo hoạt động chi NSNN đúng mục đích đề ra, đảm bảo và nâng cao hiệu quả sử dụng các khoản chi NSNN. Vì vậy, việc phân loại các khoản mục chi NSNN hợp lý có vai trò rất quan trọng, bởi mỗi khoản mục chi NSNN thường gắn với một hay một số nhiệm vụ chi cụ thể nhằm thực hiện mục tiêu mà Nhà nước đề ra.

Nguyên tắc quản lý chi NSNN là phương hướng của hoạt động quản lý chi NSNN và có thể được hiểu là những quan điểm chỉ đạo, định hướng cho toàn bộ quá trình quản lý chi NSNN mà các cơ quan, tổ chức, cá nhân có liên quan đến việc phân bổ và sử dụng NSNN phải tuân thủ và thực hiện. Hoạt động quản lý chi NSNN có đạt được kết quả như kỳ vọng hay không phụ thuộc rất nhiều vào việc nắm vững và thực hiện đầy đủ các nguyên tắc quản lý chi NSNN.

2.1.1.2. Khái niệm chi ngân sách địa phương

Hệ thống ngân sách thường được tổ chức phù hợp với hệ thống chính quyền nhà nước, tuy nhiên, không nhất thiết mỗi cấp chính quyền phải là một cấp ngân sách. Để xác định liệu một cấp chính quyền có nên được coi là một cấp ngân sách hay không, cần phải xem xét tới hai yếu tố cơ bản là nhiệm vụ mà cấp chính quyền phải đảm nhiệm có toàn diện không và nguồn thu có thể huy động trên địa bàn của cấp chính quyền đó có đủ lớn không. Nói cách khác, điều kiện cần và đủ để một cấp chính quyền trở thành một cấp ngân sách là: (1) nhiệm vụ của cấp chính quyền được giao phó phải tương đối toàn diện trên các lĩnh vực phát triển hành chính, xã hội và kinh tế trên vùng lãnh thổ mà cấp chính quyền đó quản lý; (2) tổng nguồn thu trên vùng lãnh thổ mà cấp chính quyền đó quản lý phải có khả năng giải quyết được phần lớn nhu cầu chi tiêu của mình. Như vậy, hệ thống các đơn vị hành chính cũng như khả năng thu và nhu cầu chi của cấp chính quyền quyết định các bộ phận cấu thành hay các khâu của hệ thống ngân sách nhà nước.

Ở Trung Quốc, Luật ngân sách quy định: “Ngân sách nhà nước được cấu thành từ ngân sách trung ương và ngân sách địa phương. Ngân sách trung ương được cấu thành từ ngân sách của tất cả các cơ quan trung ương (hao gồm cả các đơn vị trực thuộc cơ quan trung nơng). Ngân sách địa phương được hình thành từ ngân sách chung của tất cả các cấp chính quyền địa phương (các tỉnh, các khu tự trị và các thị chính trực thuộc trung ương)". Luật ngân sách của Trung Quốc mặc dù không quy định cụ thể ngân sách địa phương gồm những cấp nào nhưng thừa nhận hệ thống ngân sách nhà nước Trung Quốc gồm năm cấp: (1) ngân sách trung ương;

(2) ngân sách tỉnh (bao gồm cả các vùng tự trị, các thị chính trực thuộc trung ương); (3) ngản sách các thành phố có chia thành quận, huyện;.(4) ngân sách các quận (bao gồm các quận tự trị, các thành phố không có quận, huyện, các quận, huyện dưới cấp thành phố); (5) ngân sách các thị trấn (bao gồm các thị trấn độc lập và các thị trấn của các dân tộc ít người). Ở Nhật Bản, ngân sách nhà nước gồm hai cấp: ngân sách trung ương và ngân sách của chính quyển địa phương. Ngân sách của các cấp chính quyền địa phương gồm ngân sách tỉnh, ngân sách huyện/quận/thị xã, ngân sách thị trấn/xã/phường.

Ở Việt Nam, việc tổ chức hệ thống ngân sách cũng dựa vào hệ thống các đơn vị hành chính. Ngân sách địa phương là một bộ phận cấu thành của ngân sách nhà nước, được phân cấp quản lý bởi chính quyền các cấp, nhằm đảm bảo thực hiện các chính sách công và cung cấp các dịch vụ thiết yếu cho người dân. Để phù hợp với mô hình tổ chức chính quyền địa phương 02 cấp, Luật Ngân sách nhà nước năm 2025 ra đời quy định ngân sách địa phương bao gồm ngân sách cấp tỉnh và ngân sách cấp xã. Việc chi tiêu ngân sách địa phương phải tuân thủ nguyên tắc công khai, minh bạch, hiệu quả và tiết kiệm, đảm bảo sử dụng nguồn lực tài chính một cách hợp lý và phù hợp với kế hoạch phát triển của địa phương. Chính vì vậy, từ khái niệm về NSNN của địa phương và khái niệm về chi NSNN nói chung, có thể rút ra khái niệm về chi NSNN của địa phương (tỉnh, thành phố) như sau:

Chi ngân sách địa phương là các khoản chi ngân sách nhà nước để thực hiện các nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội, đảm bảo quốc phòng, an ninh và quản lý hành chính trên địa bàn thuộc nhiệm vụ chi của cấp địa phương theo quy định của pháp luật.

2.1.2. Nội dung chi ngân sách địa phương

2.1.2.1. Phân loại chi ngân sách địa phương

Việc phân loại chi NSNN có ý nghĩa quan trọng trong quản lý, giám sát và đánh giá hiệu quả chi tiêu công. Trong nghiên cứu lý luận và thực tiễn, chi NSNN thường được phân loại theo các tiêu chí chủ yếu sau:

a) Phân loại theo nội dung kinh tế

Theo tiêu chí này, chi NSNN được chia thành:

- Chi thường xuyên, bao gồm chi cho hoạt động của bộ máy nhà nước và cung cấp dịch vụ công thường xuyên;

- Chi đầu tư phát triển, bao gồm chi cho xây dựng cơ bản, phát triển kết cấu hạ tầng và đầu tư dài hạn;

- Chi trả nợ và viện trợ.

Cách phân loại này phản ánh cấu trúc chi NSNN và là cơ sở để đánh giá tính hợp lý trong phân bổ nguồn lực giữa chi ngắn hạn và chi dài hạn.

b) Phân loại theo chức năng, lĩnh vực chi

Chi NSNN được phân loại theo các lĩnh vực như giáo dục - đào tạo, y tế, khoa học - công nghệ, môi trường, quốc phòng - an ninh, an sinh xã hội. Cách tiếp cận này cho phép đánh giá mức độ ưu tiên chính sách và mối liên hệ giữa chi NSNN với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội (Allen and Tommasi, 2001).

c) Phân loại theo cấp ngân sách

Theo tiêu chí này, chi NSNN được phân chia thành chi ngân sách trung ương và chi ngân sách địa phương. Chi ngân sách địa phương có đặc thù là gắn chặt với phân cấp quản lý, mức độ tự chủ tài chính và năng lực quản trị của chính quyền địa phương.

d) Phân loại theo kết quả và mục tiêu (tiếp cận hiện đại)

Trong bối cảnh cải cách quản lý tài chính công, chi NSNN ngày càng được phân loại theo chương trình, mục tiêu và kết quả đầu ra, làm cơ sở cho lập ngân sách theo kết quả (performance-based budgeting). Cách phân loại này tạo tiền đề cho việc đánh giá hiệu quả và tác động của chi NSNN, đồng thời là nền tảng lý luận của kiểm toán hoạt động (Robinson, 2013).

2.1.2.2. Đặc điểm của chi ngân sách nhà nước

Chi NSNN mang những đặc điểm cơ bản sau:

Thứ nhất, chi NSNN mang tính chính sách và định hướng xã hội rõ nét. Các quyết định chi ngân sách phản ánh ưu tiên chính sách của Nhà nước trong từng giai đoạn phát triển, do đó chịu ảnh hưởng mạnh mẽ của mục tiêu chính trị - xã hội, không thuần túy dựa trên logic thị trường.

Thứ hai, chi NSNN chịu sự ràng buộc chặt chẽ bởi khuôn khổ pháp lý và thể chế. Việc lập, phân bổ và sử dụng chi NSNN phải tuân thủ các quy định của pháp luật về ngân sách, chế độ, tiêu chuẩn và định mức chi. Tuy nhiên, tính tuân thủ pháp lý không đồng nghĩa với hiệu quả sử dụng ngân sách, dẫn đến yêu cầu phải có các công cụ đánh giá bổ sung.

Thứ ba, chi NSNN có tính phức tạp và đa mục tiêu. Một khoản chi ngân sách

thường hướng tới nhiều mục tiêu khác nhau, bao gồm mục tiêu kinh tế, xã hội và môi trường. Điều này khiến việc đo lường hiệu quả và tác động của chi NSNN trở nên khó khăn, đặc biệt đối với các chương trình chi công dài hạn.

Thứ tư, chi NSNN dễ phát sinh rủi ro kém hiệu quả và lãng phí. Do đặc điểm thông tin bất cân xứng, động cơ không hoàn toàn trùng khớp giữa người ra quyết định và người thụ hưởng, chi NSNN có nguy cơ bị chi phối bởi lợi ích cục bộ và hành vi cơ hội, như đã chỉ ra trong lý thuyết lựa chọn công (Buchanan and Tullock, 1962).

Thứ năm, chi NSNN ngày càng chịu áp lực về hiệu quả, minh bạch và trách nhiệm giải trình. Trong bối cảnh nguồn lực công hạn chế và nhu cầu xã hội gia tăng, xã hội không chỉ đòi hỏi "chi đúng quy định" mà còn yêu cầu "chi hiệu quả và có tác động tích cực".

2.1.3. Lý thuyết hiệu quả Pareto trong chi tiêu công

Trong kinh tế học phúc lợi và tài chính công, hiệu quả Pareto (Pareto efficiency) là một trong những chuẩn mực lý thuyết nền tảng để đánh giá việc phân bổ và sử dụng nguồn lực trong nền kinh tế nói chung và trong khu vực công nói riêng. Khái niệm này được đặt theo tên của nhà kinh tế học Vilfredo Pareto, theo đó một trạng thái được coi là hiệu quả khi không thể cải thiện phúc lợi của một chủ thể mà không làm giảm phúc lợi của ít nhất một chủ thể khác. Nói cách khác, hiệu quả Pareto phản ánh trạng thái mà tại đó các nguồn lực đã được sử dụng theo cách không còn khả năng cải thiện mà không làm phát sinh tổn thất ở nơi khác.

Trong lĩnh vực chi tiêu công, hiệu quả Pareto được vận dụng như một chuẩn mực tối thiểu về hiệu quả phân bổ và sử dụng ngân sách nhà nước. Khác với khu vực tư nhân, nơi hiệu quả thường được đo lường thông qua lợi nhuận hoặc tỷ suất sinh lời tài chính, khu vực công hướng tới các mục tiêu rộng hơn như cung cấp dịch vụ công, cải thiện phúc lợi xã hội, thúc đẩy tăng trưởng kinh tế và bảo đảm công bằng xã hội. Do đó, hiệu quả của chi tiêu công không thể chỉ đo bằng các chỉ tiêu tài chính, mà cần xem xét mối quan hệ giữa nguồn lực ngân sách được sử dụng (đầu vào) và kết quả kinh tế – xã hội đạt được (đầu ra và kết quả cuối cùng). Trong bối cảnh đó, nguyên lý Pareto giúp xác định liệu có tồn tại tình trạng lãng phí hoặc sử dụng nguồn lực chưa tối ưu hay không. Về phương diện lý luận, hiệu quả Pareto trong chi tiêu công gắn chặt với khái niệm hiệu quả phân bổ (allocative efficiency) trong tài chính công. Theo cách tiếp cận này, ngân sách nhà nước được coi là phân bổ hiệu quả khi nguồn lực được sử dụng vào các chương trình, dự án hoặc lĩnh vực

có khả năng tạo ra giá trị xã hội cao nhất so với các phương án thay thế. Nếu tồn tại khả năng điều chỉnh cơ cấu chi tiêu để tạo ra kết quả tốt hơn mà không làm giảm lợi ích của các nhóm thụ hưởng, thì trạng thái phân bổ hiện tại chưa đạt hiệu quả Pareto. Điều này đặc biệt có ý nghĩa đối với chi ngân sách địa phương, nơi nguồn lực thường hạn chế trong khi nhu cầu đầu tư cho hạ tầng, giáo dục, y tế và an sinh xã hội ngày càng gia tăng.

Trong thực tiễn quản lý chi ngân sách, các trạng thái kém hiệu quả Pareto (Pareto inefficiency) thường biểu hiện dưới một số dạng chủ yếu. Thứ nhất là lãng phí nguồn lực, khi chi phí thực hiện một chương trình hoặc dự án cao hơn mức cần thiết để đạt cùng một kết quả. Thứ hai là hiệu quả kỹ thuật thấp, khi với cùng một mức chi ngân sách, các đơn vị hoặc địa phương khác nhau đạt được các mức kết quả khác nhau, cho thấy còn tồn tại tiềm năng cải thiện hiệu quả mà không cần tăng chi. Thứ ba là hạn chế trong thiết kế hoặc thực thi chính sách, khi nguồn lực đã được phân bổ nhưng không được chuyển hóa thành kết quả mong muốn do các yếu tố như cơ chế quản lý chưa phù hợp, phối hợp liên ngành chưa hiệu quả hoặc năng lực tổ chức thực hiện còn hạn chế. Những biểu hiện này cho thấy ngân sách chưa được sử dụng theo cách tối ưu, và do đó hệ thống chi tiêu công chưa đạt trạng thái hiệu quả Pareto.

Tuy nhiên, việc áp dụng lý thuyết hiệu quả Pareto vào phân tích chi tiêu công cũng cần nhận thức rõ những hạn chế nhất định. Trước hết, tiêu chuẩn Pareto không xem xét yếu tố công bằng trong phân phối, trong khi đây là mục tiêu quan trọng của chính sách tài khóa và chi ngân sách nhà nước. Một phương án phân bổ có thể đạt hiệu quả Pareto nhưng vẫn tạo ra chênh lệch lớn về thu nhập hoặc mức độ tiếp cận dịch vụ công giữa các nhóm dân cư. Thứ hai, trong thực tế hoạch định và thực thi chính sách công, hầu hết các quyết định chi tiêu đều liên quan đến sự đánh đổi lợi ích giữa các nhóm khác nhau trong xã hội, do đó rất khó đạt được các cải thiện Pareto thuần túy. Thứ ba, hiệu quả Pareto chỉ phản ánh khả năng cải thiện hay không cải thiện, mà không phản ánh mức độ cải thiện hoặc giá trị tuyệt đối của kết quả đạt được.

Mặc dù tồn tại những hạn chế nêu trên, lý thuyết hiệu quả Pareto vẫn có ý nghĩa quan trọng trong nghiên cứu và đánh giá chi ngân sách nhà nước, đặc biệt khi được kết hợp với các phương pháp phân tích hiệu quả hiện đại. Trong bối cảnh quản lý tài chính công, nguyên lý Pareto thường được sử dụng như một cơ sở để đánh giá

hiệu quả kỹ thuật và hiệu quả tương đối giữa các đơn vị sử dụng ngân sách, thông qua việc xác định mức độ tiệm cận của từng đơn vị đối với "biên hiệu quả" trong sử dụng nguồn lực.

Đối với chi ngân sách địa phương, việc vận dụng lý thuyết hiệu quả Pareto có ý nghĩa đặc biệt quan trọng. Chính quyền địa phương là cấp trực tiếp tổ chức thực hiện nhiều chương trình, dự án phát triển kinh tế – xã hội và cung cấp dịch vụ công thiết yếu cho người dân. Trong điều kiện nguồn lực ngân sách có hạn, việc bảo đảm rằng các khoản chi được sử dụng theo cách không lãng phí và đạt được kết quả tối đa là yêu cầu mang tính nguyên tắc. Do đó, đánh giá hiệu quả chi ngân sách địa phương trên cơ sở tiếp cận Pareto không chỉ giúp nhận diện các điểm nghẽn trong quá trình sử dụng nguồn lực, mà còn tạo cơ sở khoa học cho việc điều chỉnh chính sách, hoàn thiện cơ chế quản lý và nâng cao trách nhiệm giải trình của các cơ quan sử dụng ngân sách. Từ góc độ kiểm toán công, đặc biệt là kiểm toán hoạt động, lý thuyết hiệu quả Pareto cung cấp một khung tham chiếu quan trọng để xem xét liệu các chương trình, dự án và đơn vị sử dụng ngân sách có đang vận hành dưới mức hiệu quả tiềm năng hay không. Kiểm toán hoạt động, thông qua việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của việc quản lý, sử dụng ngân sách, góp phần phát hiện các trạng thái kém hiệu quả Pareto và đưa ra các khuyến nghị nhằm nâng cao hiệu quả chi tiêu công, qua đó hỗ trợ quá trình ra quyết định và cải thiện chất lượng quản lý tài chính công ở cả cấp trung ương và địa phương.

Tóm lại, lý thuyết hiệu quả Pareto là một nền tảng lý luận quan trọng trong nghiên cứu chi tiêu công, giúp xác định chuẩn mực tối thiểu về hiệu quả sử dụng ngân sách và cung cấp cơ sở để phân tích, đánh giá cũng như nâng cao hiệu quả chi ngân sách nhà nước và chi ngân sách địa phương trong điều kiện nguồn lực hạn chế và yêu cầu phát triển bền vững ngày càng cao.

2.2. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

2.2.1. Khái niệm, đặc điểm và vai trò của kiểm toán hoạt động

2.2.1.1. Khái niệm kiểm toán hoạt động

Trong tiến trình hiện đại hóa quản trị công, yêu cầu đối với khu vực công không còn giới hạn ở "chi đúng, chi đủ, chi kịp thời", mà ngày càng nhấn mạnh "chi có tạo ra giá trị công và kết quả xã hội tương xứng". Trong bối cảnh đó, kiểm

toán hoạt động được xem là một cấu phần quan trọng của kiểm toán khu vực công, bổ sung cho kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ nhằm đáp ứng nhu cầu giải trình và cải thiện hiệu quả quản lý ngân sách.

Theo chuẩn mực ISSAI 3000 – Chuẩn mực Kiểm toán hoạt động (INTOSAI, 2019), kiểm toán hoạt động nhằm góp phần cải thiện tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong khu vực công, đồng thời góp phần thúc đẩy quản trị tốt, trách nhiệm giải trình và minh bạch. Kiểm toán hoạt động hướng đến cung cấp thông tin mới, phân tích, hiểu biết và khi phù hợp, đưa ra khuyến nghị cải tiến. Như vậy, kiểm toán hoạt động không chỉ mang bản chất "kiểm tra" mà còn mang bản chất "đánh giá và kiến tạo tri thức quản trị" thông qua phân tích nguyên nhân, điều kiện và cơ chế tạo ra kết quả. Từ góc nhìn học thuật, sự nổi lên của kiểm toán hoạt động gắn chặt với hiện tượng "bùng nổ hoạt động kiểm toán" và sự mở rộng của thực hành kiểm định/giám sát trong quản trị hiện đại. Power (1997) cho rằng xã hội hiện đại ngày càng đầu tư mạnh vào "ngành công nghiệp kiểm tra", trong đó hiệu năng của tổ chức được chuẩn hóa, được làm cho "có thể kiểm toán". Lập luận này giúp giải thích vì sao kiểm toán hoạt động không đơn thuần là kỹ thuật kiểm toán, mà là một cơ chế thể chế hóa việc đánh giá hiệu năng khu vực công.

Một nội dung trung tâm cấu thành kiểm toán hoạt động là nguyên tắc 3E, đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Trong hệ chuẩn mực INTOSAI, ba khái niệm này phản ánh một chuỗi logic từ đầu vào đến kết quả cuối cùng: (i) tính kinh tế nhấn mạnh việc huy động và sử dụng nguồn lực với chi phí hợp lý, phù hợp chất lượng; (ii) tính hiệu quả nhấn mạnh quan hệ chuyển hóa giữa đầu vào và đầu ra; và (iii) tính hiệu lực nhấn mạnh mức độ đạt mục tiêu và kết quả/ảnh hưởng mong muốn. Khi vận dụng vào chi ngân sách nhà nước, 3E tạo thành khung đánh giá toàn diện: từ chi phí và cách thức sử dụng nguồn lực, đến năng suất/hiệu suất của quá trình cung ứng dịch vụ công, và cuối cùng là mức độ đạt mục tiêu chính sách và tác động xã hội. Tuy nhiên, cần nhấn mạnh rằng 3E không phải là ba tiêu chí rời rạc, mà có quan hệ điều kiện–kết quả. Chuẩn mực ISSAI 3000 lưu ý kiểm toán hoạt động thường bao gồm phân tích các điều kiện cần thiết để bảo đảm tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Điều này hàm ý kiểm toán hoạt động vừa xem xét "đầu ra/kết quả", vừa xem xét "năng lực hệ thống" (quản trị rủi ro, đo lường hiệu năng, thiết kế quy trình…) như những điều kiện nền tảng của hiệu năng (INTOSAI, 2019).

2.2.1.2. Đặc điểm của kiểm toán hoạt động

Trong lý thuyết và thực tiễn quốc tế, kiểm toán hoạt động thường được đặt trong bối cảnh cải cách quản trị công theo hướng quản trị công hiện đại (NPM), nơi khu vực công gia tăng đo lường, so sánh và quản trị theo kết quả. Leeuw (1996) thảo luận quan hệ giữa NPM và kiểm toán hoạt động, nhấn mạnh rằng sự trỗi dậy của quản trị theo kết quả kéo theo nhu cầu giám sát hiệu năng và các chiến lược kiểm toán phù hợp. Barzelay (1997) tiếp cận vấn đề ở cấp độ tổ chức–chiến lược khi phân tích các cơ quan kiểm toán trung ương (central audit institutions) và kiểm toán hoạt động trong OECD, cho thấy các SAI phải đưa ra lựa chọn chiến lược về trọng tâm, sản phẩm kiểm toán và cách tạo ảnh hưởng. Ở góc độ thực chứng so sánh, Pollitt (1999) chỉ ra rằng kiểm toán hoạt động phát triển theo những "quỹ đạo" khác nhau giữa các quốc gia và thường đặt cơ quan kiểm toán trước các lựa chọn giữa "định hướng tuân thủ" và "định hướng hiệu năng".

Từ khung chuẩn mực và khung học thuật nêu trên, có thể khái quát các đặc điểm nổi bật của kiểm toán hoạt động trong khu vực công. Thứ nhất, kiểm toán hoạt động có phạm vi và đối tượng linh hoạt: có thể hướng vào chương trình, dự án, chính sách, đơn vị cung ứng dịch vụ công hoặc chuỗi thực thi liên ngành, liên cấp; vì vậy đòi hỏi thiết kế kiểm toán dựa trên mục tiêu và câu hỏi kiểm toán rõ ràng. Thứ hai, kiểm toán hoạt động nhấn mạnh "đánh giá dựa trên tiêu chí và thường cung cấp phân tích, kiến giải và khuyến nghị; do đó tính thuyết phục của kết luận phụ thuộc chặt chẽ vào chất lượng tiêu chí, bằng chứng và lập luận nhân–quả. Thứ ba, kiểm toán hoạt động vừa phục vụ trách nhiệm giải trình vừa hướng tới cải thiện: Lonsdale và cộng sự (2011) nhìn nhận kiểm toán hoạt động như một công cụ tăng cường trách nhiệm giải trình trong chính phủ dân chủ, nhưng đồng thời tạo điều kiện cho việc học hỏi và cải thiện quản trị. Từ đây, có thể khẳng định: mục tiêu cốt lõi của kiểm toán hoạt động trong khu vực công là cung cấp đánh giá độc lập về mức độ "giá trị của đồng tiền" của việc sử dụng nguồn lực công, từ đó hỗ trợ Quốc hội, Chính phủ và công chúng trong giám sát, ra quyết định và cải thiện hiệu năng khu vực công.

Như đã nêu trong các Chuẩn mực Kiểm toán, kiểm toán hoạt động không bị ràng buộc quá chặt bởi các yêu cầu và kỳ vọng mang tính quy định cụ thể. Trong khi kiểm toán tài chính thường áp dụng các chuẩn mực tương đối cố định, thì kiểm toán hoạt động linh hoạt hơn trong việc lựa chọn chủ đề, đối tượng kiểm toán, phương pháp và hình thức đưa ra nhận định.

Kiểm toán hoạt động không phải là một cuộc kiểm toán mang tính định kỳ với các ý kiến được chuẩn hóa, và cũng không có nguồn gốc từ kiểm toán khu vực tư nhân. Đây là một hoạt động xem xét độc lập, được thực hiện không theo chu kỳ cố định. Về bản chất, kiểm toán hoạt động có phạm vi rộng, đòi hỏi nhiều đánh giá và diễn giải. Vì vậy, kiểm toán hoạt động cần sử dụng một hệ thống đa dạng các phương pháp điều tra và đánh giá, đồng thời dựa trên một nền tảng tri thức khác biệt so với kiểm toán truyền thống. Đây không phải là loại hình kiểm toán dựa trên các bảng kiểm (checklist). Đặc điểm đặc thù của kiểm toán hoạt động xuất phát từ sự đa dạng và phức tạp của các vấn đề mà nó xem xét. Trong phạm vi thẩm quyền pháp lý của SAI, kiểm toán hoạt động cần được tự do xem xét mọi hoạt động của Chính phủ từ các góc độ khác nhau.

2.2.1.3. Cơ sở lý luận và những vấn đề nền tảng của kiểm toán hoạt động

Một trong những cơ sở lý luận quan trọng của kiểm toán hoạt động xuất phát từ nguyên tắc trách nhiệm giải trình trong khu vực công. Theo nguyên tắc này, những người được giao quản lý và điều hành các chương trình, dự án hoặc cơ quan nhà nước phải chịu trách nhiệm về việc tổ chức và vận hành các hoạt động đó một cách kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Trách nhiệm giải trình đồng thời đòi hỏi phải có sự minh bạch và khả năng tiếp cận thông tin của công chúng đối với các hoạt động của khu vực công (Reichborn, 2013).

Trong bối cảnh đó, kiểm toán hoạt động được xem là một công cụ quan trọng giúp các chủ thể trong xã hội, bao gồm người nộp thuế, cơ quan lập pháp, cơ quan hành pháp, các tổ chức tài trợ, truyền thông và công chúng, có thể giám sát và hiểu rõ hơn về cách thức vận hành cũng như kết quả của các hoạt động của Chính phủ. Thông qua kiểm toán hoạt động, các câu hỏi cốt lõi thường được đặt ra, chẳng hạn như: liệu nguồn lực công đã được sử dụng để tạo ra giá trị tương xứng hay chưa; liệu có thể sử dụng nguồn lực đó một cách hiệu quả hơn hay không. Một tiêu chí quan trọng của quản trị công tốt là các chương trình và dịch vụ công phải được đặt dưới sự giám sát và đánh giá độc lập, trong đó kiểm toán hoạt động giữ vai trò then chốt.

Bên cạnh chức năng giám sát, kiểm toán hoạt động còn góp phần củng cố tính hợp pháp và niềm tin của xã hội đối với bộ máy nhà nước. Trong mọi hoạt động của Chính phủ, tính chính danh và sự tin cậy của công chúng là những giá trị cốt lõi. Kiểm toán hoạt động đóng góp vào việc củng cố các giá trị này thông qua

việc cung cấp thông tin độc lập, khách quan và đáng tin cậy về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các chương trình và hoạt động công. Tính độc lập của cơ quan kiểm toán đối với các cơ quan hành pháp là điều kiện quan trọng để bảo đảm rằng các đánh giá được thực hiện một cách khách quan, không bị chi phối bởi lợi ích trực tiếp của các đơn vị được kiểm toán (Reichborn & Johnsen, 2018).

Một khía cạnh quan trọng khác của kiểm toán hoạt động là vai trò của nó trong việc hỗ trợ quá trình ra quyết định và cải thiện quản lý. Các đánh giá độc lập về hiệu quả hoạt động không chỉ phản ánh thực trạng mà còn tạo ra động lực cho việc học hỏi, đổi mới và điều chỉnh chính sách. Trong bối cảnh môi trường quản lý công ngày càng phức tạp, nguồn lực hạn chế và mức độ bất ổn định cao, nhu cầu về những phân tích độc lập, toàn diện và có căn cứ khoa học đối với hiệu quả hoạt động của khu vực công trở nên đặc biệt cần thiết (Johnsen, 2019).

Từ các lập luận trên, có thể khái quát rằng kiểm toán hoạt động được hình thành trên một số tư tưởng nền tảng. Trước hết, cần có sự đánh giá có hệ thống đối với tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của mọi hoạt động trong khu vực công, bởi đây là điều kiện quan trọng để nâng cao hiệu quả chi tiêu ngân sách và cải thiện chất lượng dịch vụ công. Thứ hai, quá trình đánh giá đó phải dựa trên thông tin độc lập và đáng tin cậy, đòi hỏi sự tồn tại của một cơ quan hoặc chủ thể kiểm toán có khả năng hoạt động độc lập và đại diện cho lợi ích công. Thứ ba, việc có được cái nhìn tổng thể và sâu sắc về hoạt động của Chính phủ, cũng như khả năng tác động đến việc cải thiện hiệu quả hoạt động, là yếu tố quan trọng nhằm thúc đẩy quá trình học hỏi, đổi mới và nâng cao chất lượng ra quyết định trong khu vực công.

Về phương diện phương pháp luận, kiểm toán hoạt động thường được tổ chức xoay quanh hai câu hỏi cơ bản. Câu hỏi thứ nhất là liệu các hoạt động có được thực hiện đúng cách hay không, tức là việc triển khai chính sách có tuân thủ các yêu cầu và quy định, cũng như có được tổ chức một cách hợp lý và hiệu quả hay không. Câu hỏi này chủ yếu liên quan đến các khía cạnh của tính kinh tế và hiệu quả trong hoạt động. Câu hỏi thứ hai là liệu các chính sách và chương trình được lựa chọn có phải là những lựa chọn phù hợp và cần thiết hay không, tức là liệu các mục tiêu có được thực hiện một cách hiệu lực và mang lại tác động mong muốn hay không. Phạm vi phân tích trở nên rộng hơn đáng kể khi xem xét câu hỏi này, bởi nó liên quan đến kết quả cuối cùng và tác động xã hội của chính sách.

Tuy nhiên, khi đánh giá mức độ phù hợp của chính sách hoặc hiệu quả của

các biện pháp được lựa chọn, kiểm toán hoạt động cần thận trọng để không vượt quá phạm vi thẩm quyền, đặc biệt là tránh can thiệp vào các quyết định mang tính chính trị, vốn thuộc thẩm quyền của cơ quan lập pháp và hành pháp. Một cách tiếp cận phổ biến để phân tích các mối quan hệ trong kiểm toán hoạt động là mô hình đầu vào – đầu ra – kết quả (Pollitt, 1999).

Theo mô hình này, một chương trình hoặc hoạt động của khu vực công có thể được xem như một chuỗi gồm các yếu tố: mục tiêu, nguồn lực, quá trình thực hiện, sản phẩm đầu ra và kết quả đạt được. Các đầu ra là kết quả trực tiếp của việc sử dụng nguồn lực và các hoạt động được thực hiện nhằm đạt được mục tiêu đã xác định. Về nguyên tắc, kiểm toán hoạt động có thể xem xét hầu hết các thành phần và mối quan hệ trong chuỗi này, từ việc sử dụng nguồn lực đến kết quả đạt được, ngoại trừ việc xác định mục tiêu chính trị ban đầu, vốn thuộc thẩm quyền của cơ quan hoạch định chính sách.

Như vậy, có thể thấy rằng kiểm toán hoạt động không chỉ là một công cụ kiểm tra mà còn là một công cụ phân tích và đánh giá, giúp làm rõ mối quan hệ giữa nguồn lực, hoạt động và kết quả trong khu vực công. Trên cơ sở đó, kiểm toán hoạt động góp phần nâng cao hiệu quả quản lý, cải thiện chất lượng chi tiêu công và tăng cường trách nhiệm giải trình, qua đó hỗ trợ việc sử dụng ngân sách nhà nước một cách hợp lý và bền vững hơn.

2.2.1.4. Nội dung kiểm toán tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong kiểm toán hoạt động

Như đã trình bày ở các phần trước, kiểm toán hoạt động chủ yếu tập trung vào việc xem xét và đánh giá ba khía cạnh cơ bản của hoạt động quản lý và sử dụng nguồn lực công, bao gồm tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Theo các chuẩn mực kiểm toán khu vực công, một cuộc kiểm toán hoạt động có thể hướng tới một hoặc đồng thời nhiều trong ba nội dung này, tùy thuộc vào mục tiêu kiểm toán và đặc điểm của đối tượng kiểm toán. Ba khía cạnh kinh tế, hiệu quả và hiệu lực không tồn tại tách rời mà phản ánh các cấp độ khác nhau của một chuỗi logic trong quản lý công, từ việc huy động và sử dụng nguồn lực, tổ chức thực hiện hoạt động, đến việc đạt được mục tiêu và tác động xã hội. Do đó, việc đánh giá đầy đủ hiệu quả hoạt động của khu vực công đòi hỏi phải xem xét đồng thời các mối quan hệ giữa đầu vào, quá trình thực hiện, đầu ra và kết quả (INTOSAI, 2019).

(1) Kiểm toán tính kinh tế

Tính kinh tế được hiểu là việc tối thiểu hóa chi phí của các nguồn lực được sử dụng cho một hoạt động, trong khi vẫn bảo đảm mức chất lượng phù hợp. Về phương diện kiểm toán, đánh giá tính kinh tế thường nhằm trả lời các câu hỏi như liệu các phương tiện, thiết bị hoặc nguồn lực được lựa chọn có đại diện cho phương án sử dụng ngân sách tiết kiệm nhất hay không; liệu các nguồn lực tài chính, nhân lực và vật lực có được sử dụng hợp lý và tiết kiệm hay không; và liệu các hoạt động quản lý có được thực hiện theo các nguyên tắc quản trị và điều hành hợp lý hay không. Mặc dù khái niệm tính kinh tế tương đối rõ ràng về mặt lý thuyết, việc kiểm toán tính kinh tế trong thực tế không phải là nhiệm vụ đơn giản. Một trong những khó khăn cơ bản là việc xác định liệu các nguồn lực được lựa chọn có thực sự là phương án tiết kiệm nhất hay không, bởi điều này đòi hỏi phải xem xét đồng thời nhiều yếu tố như chất lượng, khối lượng, thời gian và mức độ phối hợp giữa các yếu tố đầu vào. Trong nhiều trường hợp, việc đưa ra khuyến nghị nhằm giảm chi phí mà không ảnh hưởng đến chất lượng và khối lượng dịch vụ công cũng là một thách thức lớn đối với kiểm toán viên.

(2) Kiểm toán tính hiệu quả

Tính hiệu quả phản ánh mối quan hệ giữa nguồn lực được sử dụng và kết quả đạt được. Trọng tâm của đánh giá hiệu quả là xem xét liệu các nguồn lực đã được sử dụng một cách tối ưu hay chưa, và liệu có thể đạt được cùng một kết quả với ít nguồn lực hơn hoặc đạt được kết quả tốt hơn với cùng một mức nguồn lực hay không. Nói cách khác, kiểm toán hiệu quả hướng tới việc xác định mức độ chuyển hóa đầu vào thành đầu ra về cả số lượng và chất lượng. Trong thực tế, đánh giá hiệu quả thường mang tính tương đối, bởi việc xác định một chuẩn mực tuyệt đối cho hiệu quả là rất khó khăn. Do đó, các kết luận về hiệu quả thường được hình thành thông qua việc so sánh với các đơn vị tương tự, so sánh theo thời gian, hoặc so sánh với các chuẩn mực và thực hành tốt. Trong những trường hợp không tồn tại các chuẩn mực cụ thể, việc đánh giá hiệu quả phải dựa trên thông tin tốt nhất có thể thu thập được và các lập luận phân tích có cơ sở. Nội dung kiểm toán hiệu quả có thể bao gồm việc xem xét liệu các nguồn lực tài chính, nhân lực và vật lực có được sử dụng một cách hợp lý; liệu các chương trình và hoạt động của khu vực công có được tổ chức, điều hành và giám sát một cách hiệu quả; liệu các dịch vụ công có được cung cấp với chất lượng phù hợp, đúng thời hạn và đáp

ứng nhu cầu của người dân; và liệu các mục tiêu của chương trình có được đạt được với chi phí hợp lý hay không.

Trong phạm vi này, khái niệm hiệu quả chi phí (cost-effectiveness) thường được sử dụng như một công cụ phân tích, phản ánh mối quan hệ giữa chi phí của một hoạt động và kết quả đạt được. Tuy nhiên, hiệu quả chi phí chỉ là một khía cạnh của hiệu quả tổng thể, bởi hiệu quả còn bao gồm các yếu tố khác như thời gian thực hiện, mức độ phù hợp với mục tiêu và chất lượng dịch vụ. Trong thực tiễn, ranh giới giữa tính kinh tế và tính hiệu quả đôi khi không hoàn toàn rõ ràng, bởi cả hai đều liên quan đến việc sử dụng nguồn lực. Tuy nhiên, có thể phân biệt rằng tính kinh tế chủ yếu liên quan đến việc lựa chọn và huy động nguồn lực, trong khi tính hiệu quả tập trung vào việc sử dụng các nguồn lực đó trong quá trình thực hiện hoạt động.

(3) Kiểm toán tính hiệu lực

Tính hiệu lực là khái niệm phản ánh mức độ đạt được các mục tiêu đã đề ra, và do đó gắn trực tiếp với kết quả và tác động của chính sách hoặc chương trình. Đánh giá hiệu lực thường tập trung vào hai vấn đề cơ bản: thứ nhất, các mục tiêu của chính sách hoặc chương trình có được đạt được hay không; và thứ hai, các kết quả đạt được có thực sự là hệ quả của chính sách hay do các yếu tố khác tác động. Việc đánh giá hiệu lực thường phức tạp hơn so với đánh giá tính kinh tế và hiệu quả, bởi nó đòi hỏi phải xem xét mối quan hệ nhân quả giữa hoạt động và kết quả. Trong điều kiện lý tưởng, việc đánh giá này có thể được thực hiện thông qua so sánh trước và sau khi thực hiện chính sách, hoặc so sánh giữa nhóm chịu tác động và nhóm đối chứng. Tuy nhiên, trong thực tế, việc thu thập dữ liệu so sánh thường gặp nhiều khó khăn, do đó kiểm toán viên có thể phải sử dụng các phương pháp thay thế, chẳng hạn như đánh giá tính hợp lý của giả định chính sách hoặc mức độ đạt được mục tiêu trung gian. Ngoài việc đánh giá mức độ đạt mục tiêu, kiểm toán hiệu lực còn có thể xem xét các yếu tố như mức độ phù hợp của thiết kế chương trình, tính nhất quán giữa mục tiêu và nguồn lực, hiệu quả của cơ cấu tổ chức và hệ thống quản lý, cũng như tác động xã hội, kinh tế và môi trường của chính sách. Một nội dung quan trọng khác là việc xem xét các tác động ngoài dự kiến, bao gồm cả những tác động tiêu cực có thể phát sinh từ việc thực hiện chính sách. Đánh giá hiệu lực cũng đặt ra những yêu cầu cao về thiết kế kiểm toán, đặc biệt là trong việc xác định và kiểm soát các yếu tố ngoại sinh có thể ảnh hưởng đến kết quả. Kiểm toán viên cần phân biệt rõ giữa kết quả do chính sách tạo ra và kết quả

do các yếu tố bên ngoài, chẳng hạn như biến động kinh tế vĩ mô hoặc thay đổi trong môi trường xã hội.

(4) Mối quan hệ giữa ba khía cạnh kinh tế, hiệu quả và hiệu lực

Mặc dù một cuộc kiểm toán có thể tập trung vào một khía cạnh cụ thể, việc xem xét riêng lẻ từng yếu tố thường chỉ cung cấp một phần của bức tranh tổng thể. Việc đánh giá tính kinh tế hoặc hiệu quả mà không xem xét hiệu lực có thể dẫn đến những kết luận chưa đầy đủ, bởi một hoạt động có thể được thực hiện với chi phí thấp và quy trình hợp lý nhưng vẫn không đạt được mục tiêu mong muốn. Ngược lại, một chương trình có thể đạt được mục tiêu nhưng với chi phí quá cao hoặc cách thức tổ chức chưa hợp lý, từ đó làm giảm hiệu quả tổng thể của việc sử dụng nguồn lực công. Do đó, trong kiểm toán hoạt động, ba yếu tố kinh tế, hiệu quả và hiệu lực cần được xem xét trong mối quan hệ tổng thể, gắn với chuỗi logic từ đầu vào đến kết quả và tác động. Cách tiếp cận này giúp cung cấp một đánh giá toàn diện về hoạt động của khu vực công, đồng thời tạo cơ sở cho các khuyến nghị nhằm nâng cao hiệu quả chi tiêu ngân sách và cải thiện chất lượng dịch vụ công.

Tóm lại, kiểm toán tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực là nội dung cốt lõi của kiểm toán hoạt động, phản ánh bản chất của loại hình kiểm toán này trong việc đánh giá toàn diện quá trình quản lý và sử dụng nguồn lực công. Việc vận dụng khung phân tích 3E không chỉ giúp nhận diện các hạn chế trong hoạt động của khu vực công mà còn góp phần nâng cao hiệu quả chi tiêu ngân sách, tăng cường trách nhiệm giải trình và cải thiện chất lượng quản trị công trong bối cảnh nguồn lực ngày càng hạn chế và yêu cầu phát triển bền vững ngày càng cao.

2.2.1.5. Ảnh hưởng của mô hình quản trị công đến định hướng kiểm toán hoạt động

Mô hình quản lý công được một quốc gia lựa chọn và vận hành có tác động trực tiếp đến ưu tiên nội dung và trọng tâm phân tích của kiểm toán hoạt động. Về bản chất, kiểm toán hoạt động không diễn ra trong "khoảng trống kỹ thuật", mà luôn gắn với triết lý quản trị chi phối cách khu vực công định nghĩa "thành công", phân bổ trách nhiệm và tổ chức cơ chế kiểm soát. Khi quản lý công chủ yếu quan tâm đến phương tiện hơn là mục tiêu/đích đến, hoạt động kiểm tra, giám sát thường thiên về việc xác nhận liệu các quy định có được tuân thủ và thực thi hay không; do đó, kiểm toán cũng có xu hướng tập trung vào khía cạnh "đúng quy trình, đúng quy định" hơn là đánh giá liệu quy định đó có thực sự phục vụ mục tiêu chính sách hay

không. Ngược lại, ở những bối cảnh đã thừa nhận quản trị theo mục tiêu và kết quả, trọng tâm kiểm toán thay đổi rõ rệt: kiểm toán viên phải quan tâm nhiều hơn đến hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng nguồn lực, cũng như mức độ đạt mục tiêu, chất lượng dịch vụ và giá trị tạo ra cho xã hội. Trên thực tế, quản lý công thường thể hiện như một sự kết hợp của nhiều triết lý nêu trên. Tuy nhiên, xu hướng quản trị theo mục tiêu và kết quả thường thúc đẩy sự quan tâm đến kiểm toán hiệu quả và hiệu lực, bởi bộ máy hành chính trong trường hợp này thường có không gian quyết định rộng hơn về cách thức hiện thực hóa ý chí của cơ quan lập pháp và lựa chọn công cụ để đạt mục tiêu. Khi quyền tự chủ của cơ quan thực thi tăng lên, yêu cầu giải trình chuyển dịch từ "tuân thủ thủ tục" sang "đạt kết quả", kéo theo nhu cầu về các cuộc kiểm toán hoạt động có khả năng phân tích sâu các quyết định phân bổ nguồn lực, lựa chọn công cụ và hiệu năng triển khai.

Trong bối cảnh quản trị theo mục tiêu và kết quả, một số câu hỏi điển hình mà kiểm toán hoạt động cần quan tâm có thể khái quát như sau: (i) có tồn tại một cấu trúc mục tiêu hiệu quả rõ ràng hay không, và ưu tiên cùng các công cụ sử dụng ngân quỹ có phù hợp hay không; (ii) trách nhiệm có được phân định rõ giữa các cấp chính quyền, phù hợp với nguyên tắc phân quyền/hỗ trợ hay không; (iii) bộ máy có ý thức chi phí và định hướng sản xuất dịch vụ, lấy nhu cầu người dân làm trung tâm hay không; và (iv) hệ thống kiểm soát quản lývà cơ chế báo cáo có được thiết kế đầy đủ hay không. Nhóm câu hỏi này cho thấy kiểm toán hoạt động trong môi trường quản trị hiện đại phải tiếp cận cả cấu trúc mục tiêu, cơ chế vận hành, hệ thống thông tin và trách nhiệm phân tầng - tức là đi sâu vào "năng lực hệ thống" chứ không chỉ dừng ở việc xác nhận tuân thủ.

Một điểm cần phân định rõ về chức năng kiểm soát là: các bộ/ngành và đơn vị trực thuộc có trách nhiệm thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm bảo đảm hoạt động vận hành đúng và có kiểm soát. Trong mạch này, kiểm toán hoạt động thường đóng vai trò "giám sát" xem trách nhiệm thiết lập và vận hành các cơ chế quản trị–kiểm soát đó có được thực hiện đầy đủ hay không; còn việc xác nhận mức độ tuân thủ và phản ánh trong hồ sơ, sổ sách, báo cáo tài chính—trong nhiều trường hợp—thuộc phạm vi đánh giá của kiểm toán tài chính. Cách phân công này giúp làm rõ ranh giới giữa hai loại hình kiểm toán, đồng thời nhấn mạnh vai trò đặc thù của kiểm toán hoạt động trong việc xem xét chất lượng quản trị và hiệu năng vận hành của hệ thống.

2.2.1.6. Mối quan hệ giữa kiểm toán hoạt động với đo lường hiệu quả, đánh giá chương trình

Song song với sự dịch chuyển trọng tâm quản trị, nhiều chính phủ hiện nay đặt mục tiêu nâng cao chất lượng dịch vụ công do kỳ vọng của người dân ngày càng tăng (thường được so sánh với trải nghiệm dịch vụ khu vực tư). Vì vậy, các chương trình hiện đại hóa thường hướng tới dịch vụ thuận tiện hơn, dễ tiếp cận hơn, nhiều lựa chọn hơn và nhanh hơn. Đây là một nguồn cầu quan trọng khiến cơ quan lập pháp và chính phủ kỳ vọng SAI phải đề cập ngày càng nhiều đến chất lượng dịch vụ công trong các báo cáo kiểm toán hoạt động, bởi chất lượng dịch vụ là "điểm chạm" trực tiếp giữa chi tiêu công và phúc lợi của công dân.

(1) Quan hệ giữa kiểm toán hoạt động, đo lường hiệu quả và đánh giá chương trình

Trong quản trị công, cả nhánh hành pháp và lập pháp đều cần thông tin đánh giá để ra quyết định về chương trình mình phụ trách-thông tin không chỉ trả lời "chương trình tốt hay kém" mà còn lý giải "vì sao" tốt/kém. Trong lịch sử, nhiều cách tiếp cận phân tích đã được sử dụng để đánh giá hoạt động và kết quả của chính sách/chương trình (Van Loocke, 2011). Trong bức tranh đó, kiểm toán hoạt động và các nghiên cứu đánh giá cùng hướng tới việc đưa ra phán xét về hiệu quả, nhưng có thể khác nhau đáng kể về mục tiêu, thiết kế, mức độ "khoa học hóa" và tiêu chuẩn bằng chứng. Một trục phân biệt quan trọng là mối quan hệ giữa đo lường hiệu quả – đánh giá chương trình –kiểm toán hoạt động.

Đo lường hiệu quả thường được hiểu là quá trình liên tục theo dõi và báo cáo về mức độ hoàn thành của chương trình, đặc biệt là tiến độ đạt các mục tiêu đã đặt ra trước đó. Các thước đo có thể phản ánh hoạt động/quy trình, đầu ra và/hoặc kết quả. Do mang tính liên tục, đo lường hiệu quả vừa là cơ chế cảnh báo sớm cho quản lý, vừa là phương tiện tăng trách nhiệm giải trình. Tuy nhiên, việc bảo đảm chương trình đạt chỉ tiêu hằng kỳ là nhiệm vụ của quản lý nội bộ, không phải nhiệm vụ trực tiếp của kiểm toán độc lập. Ở đây, kiểm toán viên tùy bối cảnh có thể tham gia theo hai hướng: (i) kiểm tra chất lượng thông tin hiệu quả mà cơ quan chính phủ cung cấp cho Quốc hội; và/hoặc (ii) sử dụng chỉ số hiệu quả như dữ liệu tham chiếu để thiết kế câu hỏi kiểm toán và lựa chọn trọng tâm kiểm toán.

Một chủ đề quan trọng của kiểm toán hoạt động là đánh giá xem hệ thống đo

lường có hiệu quả và hữu hiệu hay không: các chỉ số có "đo đúng thứ cần đo" hay không, hệ thống có tạo ra dữ liệu đáng tin cậy hay không, và kết quả đo lường có đủ chất lượng để làm căn cứ ra quyết định hay không. Nhấn mạnh này có ý nghĩa phương pháp luận: khi đo lường hiệu quả yếu, kiểm toán hoạt động vừa khó xác định "kết quả thật", vừa khó đánh giá hiệu lực; đồng thời, đây cũng là một "điểm can thiệp" mà kiểm toán có thể khuyến nghị cải thiện nhằm nâng chất lượng quản trị theo kết quả.

Đánh giá chương trình là các nghiên cứu có tính hệ thống nhằm xem xét chương trình vận hành tốt đến đâu, thường sử dụng phạm vi thông tin rộng hơn so với đo lường thường xuyên, và cho phép đánh giá tổng thể về việc chương trình có "hoạt động" hay không và cần cải thiện gì. Trong nhiều trường hợp, đánh giá chương trình có thể được thực hiện bởi SAI dưới hình thức của kiểm toán hoạt động, tùy theo thẩm quyền và năng lực. Nhóm công tác về "Đánh giá chương trình" của INTOSAI (2023) ghi nhận rằng đánh giá chương trình có mục tiêu tương đồng với kiểm toán hoạt động ở chỗ phân tích quan hệ giữa mục tiêu–nguồn lực–kết quả, song đánh giá chương trình thường nhấn mạnh các tiếp cận khoa học và có thể mở rộng sang thảo luận về phương án chính sách hoặc tính nhất quán của mục tiêu với định hướng chính sách chung-những nội dung mà không phải SAI nào cũng có thẩm quyền thực hiện.

Từ góc độ phân loại, Nhóm công tác về "Đánh giá chương trình" của INTOSAI (2023) gợi ý một bảy nhóm hoạt động từ kiểm tra tuân thủ đến đánh giá nhân quả: kiểm toán tuân thủ, kiểm toán tính kinh tế, kiểm toán tính hiệu quả, kiểm toán tính hiệu lực, đánh giá tính nhất quán của chính sách, đánh giá tác động chính sách và đánh giá hiệu lực kèm phân tích nhân quả. Cách phân loại này đặc biệt hữu ích cho luận án vì nó cho phép định vị rõ "độ sâu" của kiểm toán hoạt động: từ đánh giá quản trị/hiệu năng vận hành đến đánh giá tác động và nhân quả—mức cao nhất và khó nhất.

Thực tiễn quốc tế cũng cho thấy các cơ quan như Kiểm toán nhà nước Hoa Kỳ (GAO) phân loại đánh giá chương trình thành bốn dạng phổ biến trong bối cảnh kiểm toán hoạt động: (i) đánh giá quy trình, (ii) đánh giá kết quả, (iii) đánh giá tác động ròng có đối chứng, và (iv) phân tích chi phí–lợi ích/chi phí–hiệu quả (GAO, 2024). Cách phân loại này làm rõ rằng đánh giá chương trình có thể được coi là một "hộp công cụ" nằm trong phạm vi rộng hơn của kiểm toán hoạt động, đặc biệt khi

SAI có thẩm quyền và năng lực thực hiện các phân tích sâu về kết quả và tác động.

Tóm lại, mô hình quản lý công định hình trọng tâm và kỳ vọng đối với kiểm toán hoạt động: quản trị thiên về tuân thủ thúc đẩy kiểm toán thiên về quy trình/quy định; quản trị theo mục tiêu và kết quả thúc đẩy kiểm toán thiên về hiệu quả - hiệu lực và chất lượng dịch vụ công. Đồng thời, kiểm toán hoạt động có quan hệ tương hỗ với hệ thống đo lường hiệu năng và các nghiên cứu đánh giá chương trình: nó vừa sử dụng thông tin hiệu năng làm đầu vào cho thiết kế kiểm toán, vừa có thể kiểm tra chất lượng hệ thống đo lường và triển khai các nghiên cứu dạng đánh giá (ở các mức độ khác nhau) để củng cố căn cứ khoa học cho kết luận và khuyến nghị. Trong điều kiện nguồn lực hạn chế và yêu cầu giải trình ngày càng cao, mối liên kết này tạo ra nền tảng lý luận quan trọng cho việc phát triển kiểm toán hoạt động theo hướng hiện đại, dựa trên bằng chứng và định hướng kết quả.

2.2.1.7. Cách tiếp cận trong kiểm toán hoạt động

Thẩm quyền pháp lý và định hướng hoạt động của kiểm toán hoạt động có thể khác nhau đáng kể giữa các quốc gia và giữa các cơ quan kiểm toán tối cao (SAI). Một số SAI không bắt buộc phải thực hiện kiểm toán hoạt động, hoặc tự đánh giá năng lực và kinh nghiệm của mình còn hạn chế đối với loại hình kiểm toán này. Ngược lại, một số SAI khác có truyền thống lâu dài trong việc thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động ở mức độ cao, bao gồm cả các nghiên cứu đánh giá chương trình phức tạp. Sự khác biệt về năng lực, thẩm quyền và truyền thống tổ chức dẫn tới khác biệt về "độ sâu phân tích" và mức độ tham vọng của kiểm toán hoạt động.

Xét về bản chất, kiểm toán nói chung mang đặc trưng chuẩn tắc: kiểm toán viên so sánh chuẩn mực/tiêu chí với thực trạng, từ đó làm nổi bật các sai lệch và đưa ra nhận định, đánh giá cũng như khuyến nghị theo định hướng chuẩn tắc. Tuy nhiên, kiểm toán hoạt động không chỉ dừng ở tính chuẩn tắc. Trên thực tế, kiểm toán hoạt động thường đồng thời mang tính mô tả và có thể bao hàm các yếu tố phân tích, chẳng hạn truy tìm nguyên nhân tạo ra khoảng cách giữa điều kiện thực tế và tiêu chí/chuẩn mực đánh giá. Nói cách khác, kiểm toán hoạt động vừa phải nêu đúng–sai theo chuẩn, vừa có xu hướng giải thích vì sao và có thể cải thiện bằng cách nào tùy theo mức độ tham vọng phân tích mà SAI lựa chọn.

(1) Hai định hướng lớn: tiếp cận hướng kết quả và tiếp cận hướng vấn đề

Trong các truyền thống kiểm toán hoạt động, có thể phân biệt tương đối rõ

hai cách tiếp cận khác nhau về trọng tâm và tham vọng phân tích, gồm tiếp cận hướng kết quả và tiếp cận hướng vấn đề. Cả hai đều dựa trên chuẩn mực quốc gia và thông lệ kiểm toán hoạt động, song khác nhau đáng kể về điểm xuất phát, cách hình thành tiêu chí/giả thuyết và phương thức tạo lập kết luận.

Trước hết, tiếp cận hướng kết quả tập trung trả lời các câu hỏi: Kết quả/hiệu năng đạt được là gì? và Yêu cầu hoặc mục tiêu đã được đáp ứng chưa?. Theo hướng này, kiểm toán viên quan sát hiệu năng (về kinh tế, hiệu quả, hiệu lực) và đối chiếu với các chuẩn mực/tiêu chí được xác lập (mục tiêu, quy định, yêu cầu, chuẩn thực hành…), thường được xây dựng tương đối rõ ngay từ giai đoạn lập kế hoạch trước khi bước vào khảo sát chính thức. Trong trường hợp tiêu chí khó xác định, kiểm toán viên có thể cần làm việc với chuyên gia lĩnh vực để thiết kế tiêu chí có tính tin cậy, bảo đảm các thuộc tính như khách quan, phù hợp, hợp lý và khả thi. Khi tiêu chí được xác lập, các thiếu sót thường được định nghĩa như độ lệch so với tiêu chí/chuẩn mực; khuyến nghị, nếu có, thường hướng tới việc loại bỏ hoặc giảm thiểu các độ lệch đó. Do vậy, logic đánh giá của cách tiếp cận này về cơ bản vẫn mang màu sắc chuẩn tắc.

Ngược lại, tiếp cận hướng vấn đề đặt trọng tâm vào việc xác minh và phân tích vấn đề, thường không dựa vào hệ tiêu chí kiểm toán được định nghĩa cứng từ đầu. Ở đây, vấn đề hoặc dấu hiệu vấn đề là điểm xuất phát của cuộc kiểm toán chứ không phải kết luận cuối cùng. Một nhiệm vụ lớn của kiểm toán là kiểm chứng xem vấn đề được nêu có thực sự tồn tại hay không, đồng thời phân tích nguyên nhân từ nhiều góc độ khác nhau liên quan đến kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của chương trình/hoạt động công. Cách tiếp cận này thường triển khai theo hướng hình thành các giả thuyết về nguyên nhân và hệ quả, sau đó kiểm định bằng chứng. Do đó, nó mang tính phân tích và công cụ nhiều hơn: mục tiêu là cung cấp thông tin cập nhật và hữu ích về vấn đề là gì, vì sao xảy ra và xử lý thế nào (Van Loocke & Putt, 2011).

Điểm đáng chú ý là trong bối cảnh các vấn đề về hiệu quả và hiệu lực thường phức tạp, nhiều khi không thể xác lập tiêu chí đầy đủ ngay từ giai đoạn lập kế hoạch. Các dấu hiệu về kém hiệu quả/kém hiệu lực có thể mơ hồ, chủ quan và khó định nghĩa. Ví dụ, các chỉ báo gợi ý có vấn đề có thể bao gồm: chi phí gia tăng kéo theo yêu cầu bổ sung ngân sách; mất cân đối giữa đầu vào và mục tiêu; phân định trách nhiệm không rõ giữa các cơ quan; quy định chồng chéo hoặc mâu thuẫn; thời

gian chờ đợi dài, tồn đọng lớn; thiếu năng lực thực thi; chất lượng dịch vụ kém và thiếu định hướng lấy người dân làm trung tâm; số lượng khiếu nại kiến nghị tăng; điều kiện ngoại cảnh thay đổi; hoặc dấu hiệu tác động phụ tiêu cực của chương trình. Trong những tình huống như vậy, cách tiếp cận hướng vấn đề cho phép kiểm toán đi sâu vào cấu trúc nguyên nhân và bối cảnh, thay vì bị giới hạn trong khuôn khổ tiêu chí định sẵn. Từ đây có thể thấy, việc hình thành đánh giá trong hai cách tiếp cận có thể dựa trên hai logic khác nhau: (i) đánh giá chuẩn tắc dựa trên mức độ lệch so với tiêu chí, hoặc (ii) đánh giá phân tích dựa trên việc giải thích nguyên nhân của vấn đề. Nếu cách tiếp cận hướng kết quả được đặc trưng bởi sự đánh giá khách quan về mức độ đạt tiêu chí, thì cách tiếp cận hướng vấn đề được đặc trưng bởi năng lực phân tích độc lập và khả năng mở rộng phạm vi nguyên nhân (miễn là không vượt quá mục tiêu tổng quát và thẩm quyền). Trên bình diện truyền thống, hai cách tiếp cận có thể được xem như đại diện cho hai trường phái kiểm toán; đồng thời, chúng cũng phản ánh thực tế rằng kiểm toán hoạt động bao gồm nhiều phương pháp thực hành khác nhau, và trong các cuộc kiểm toán cụ thể, hai hướng tiếp cận có thể được kết hợp theo các bước khác nhau (từ nhận diện vấn đề → xác lập tiêu chí → đánh giá → phân tích nguyên nhân).

(2) Góc nhìn từ trên xuống và từ dưới lên: cơ quan nhà nước và người dân

Bên cạnh khác biệt về tham vọng phân tích, kiểm toán hoạt động còn khác nhau ở góc nhìn. Truyền thống phổ biến của kiểm toán hoạt động là dựa trên góc nhìn chủ sở hữu, tức một góc nhìn từ trên xuống, tập trung vào yêu cầu, ý chí, mục tiêu và kỳ vọng của Quốc hội và chính phủ trung ương. Tuy nhiên, trong một số bối cảnh—vẫn trong khuôn khổ mục tiêu và tiền đề đã được xác định—kiểm toán hoạt động có thể bổ sung góc nhìn hướng khách hàng/công dân, nhấn mạnh quản trị dịch vụ, thời gian chờ đợi, chất lượng phục vụ và các vấn đề gắn với người thụ hưởng cuối cùng. Việc bổ sung góc nhìn từ dưới lên (bottom-up) có thể được hiểu như một cách diễn giải sứ mệnh kiểm toán nhằm đáp ứng mối quan tâm của xã hội về những vấn đề thực sự có ý nghĩa đối với cộng đồng.

(3) Trọng tâm giải trình hay trọng tâm nguyên nhân

Thông thường, kiểm toán gắn với cơ chế trách nhiệm giải trình. Tuy vậy, trong kiểm toán hoạt động, trọng tâm không nhất thiết luôn đặt vào việc quy trách nhiệm. Có thể phân biệt hai định hướng: (i) kiểm toán hướng giải trình và (ii) kiểm toán hướng phân tích nguyên nhân/vấn đề. Ở định hướng thứ nhất, trọng tâm là

đánh giá mức độ các chủ thể chịu trách nhiệm đã đạt mục tiêu và đáp ứng yêu cầu thuộc phạm vi họ kiểm soát; các yếu tố ngoài kiểm soát thường không được kỳ vọng ảnh hưởng đáng kể đến kết quả. Ở định hướng thứ hai, trọng tâm là giải thích và hiểu các quan sát thực tế: thay vì tập trung ai sai, kiểm toán phân tích những yếu tố cấu thành vấn đề và thảo luận cách xử lý. Định hướng này phản ánh quan niệm rằng mục tiêu tổng quát của kiểm toán hoạt động là thúc đẩy tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực - tức là cải thiện hiệu năng, thông qua học hỏi và thay đổi.

Hai định hướng này có ưu và nhược điểm khác nhau. Kiểm toán hướng giải trình có lợi thế là dễ thực hiện hơn và phù hợp với hình dung truyền thống về kiểm toán. Tuy nhiên, các vấn đề về hiệu quả và hiệu lực vốn phức tạp, thường chịu ảnh hưởng của các điều kiện và hoàn cảnh ngoài tầm kiểm soát của đơn vị được kiểm toán; nếu giới hạn phạm vi quá hẹp để thuần giải trình, khả năng phân tích độc lập có thể bị suy giảm, làm cho kết luận và khuyến nghị khó chạm tới bản chất của vấn đề. Ngược lại, nếu tập trung vào vấn đề và nguyên nhân, kiểm toán có thể bao quát nhiều chủ thể liên quan và tạo điều kiện cho phân tích toàn diện hơn, song đòi hỏi năng lực phân tích cao, dữ liệu tốt và kỹ năng phương pháp luận vững của kiểm toán viên.

(4) Hàm ý phương pháp

Kiểm toán hoạt động tồn tại khác biệt đáng kể về khả năng phân tích và cách tiếp cận, và không nên bị chuẩn hóa cứng như một quy trình thuần tuyến tính. Kiểm toán hoạt động ở trình độ cao là công việc điều tra–đánh giá phức tạp, đòi hỏi linh hoạt, óc tưởng tượng khoa học và năng lực phân tích mạnh. Do đó, các chuẩn mực và hệ thống bảo đảm chất lượng nếu quá chi tiết và rập khuôn có thể vô tình làm hạn chế tính sáng tạo nghề nghiệp và cản trở sự phát triển của kiểm toán hoạt động. Tiến bộ trong thực hành kiểm toán hoạt động vì vậy cần được xây dựng trên nền tảng học hỏi từ kinh nghiệm, tích lũy tri thức chuyên ngành và nâng cao năng lực phân tích theo thời gian.

Tóm lại, kiểm toán hoạt động có thể triển khai theo hai hướng tiếp cận nổi bật: hướng kết quả (nhấn mạnh mức độ đạt tiêu chí/mục tiêu) và hướng vấn đề (nhấn mạnh xác minh vấn đề và phân tích nguyên nhân). Đồng thời, kiểm toán hoạt động có thể vận dụng kết hợp góc nhìn từ trên xuống và từ dưới lên, cũng như lựa chọn trọng tâm giải trình hoặc trọng tâm giải thích nguyên nhân tùy theo mục tiêu, thẩm quyền và bối cảnh quản trị. Các khác biệt này cho thấy bản chất không đồng

nhất của kiểm toán hoạt động và củng cố yêu cầu phát triển phương pháp luận linh hoạt, dựa trên bằng chứng và năng lực phân tích thay vì phụ thuộc vào các thủ tục chuẩn hóa quá chi tiết.

2.2.2. Quy trình kiểm toán hoạt động trong khu vực công theo các chuẩn mực của INTOSAI

Theo các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI, kiểm toán hoạt động được thực hiện theo một chu trình có cấu trúc logic, bảo đảm tính hệ thống và tính khoa học của quá trình thu thập bằng chứng, phân tích và đưa ra kết luận. Chu trình này bao gồm bốn giai đoạn cơ bản: lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và theo dõi sau kiểm toán. Trong đó, giai đoạn lập kế hoạch thường được chia thành các bước nhỏ hơn, bao gồm lập kế hoạch chiến lược, nghiên cứu tiền khả thi và xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết (INTOSAI, 2019b; INTOSAI, 2019d).

Chu trình kiểm toán hoạt động không chỉ là một quy trình kỹ thuật mà còn là một quá trình tư duy phân tích liên tục. Ngay từ giai đoạn đầu, kiểm toán viên cần xem xét giá trị gia tăng của cuộc kiểm toán, khả năng tạo tác động và nhu cầu thông tin của Quốc hội, Chính phủ và công chúng. Quá trình lập báo cáo cũng không tách rời khỏi quá trình thực hiện kiểm toán, mà được tiến hành song song thông qua việc hình thành, kiểm định và điều chỉnh các giả thuyết và kết luận (Lonsdale et al., 2011).

Một đặc điểm quan trọng của kiểm toán hoạt động là hoạt động theo dõi sau kiểm toán được coi là một bước không thể thiếu trong chu trình, nhằm đánh giá mức độ thực hiện kiến nghị và tác động của kiểm toán đối với quản lý công. Đây là cơ sở để cơ quan kiểm toán tối cao (SAI) cải thiện phương pháp, đồng thời cung cấp thông tin phản hồi cho cơ quan lập pháp và các bên liên quan (INTOSAI, 2019d).

Trên cơ sở đó, chu trình kiểm toán hoạt động trong khu vực công có thể được khái quát thành bốn bước chính:

(1) lập kế hoạch chiến lược và lựa chọn chủ đề kiểm toán;

(2) nghiên cứu tiền khả thi và lập kế hoạch của cuộc kiểm toán;

(3) thực hiện kiểm toán và lập báo cáo;

(4) theo dõi việc thực hiện kiến nghị và đánh giá tác động.

Trong phạm vi tiểu mục này, nội dung được trình bày trước hết là giai đoạn lập kế hoạch chiến lược, vốn đóng vai trò định hướng cho toàn bộ hoạt động kiểm toán hoạt động của cơ quan kiểm toán.

2.2.2.1. Lập kế hoạch chiến lược trong kiểm toán hoạt động

Lập kế hoạch chiến lược là bước khởi đầu của chu trình kiểm toán hoạt động và có ý nghĩa quyết định đối với hiệu quả sử dụng nguồn lực kiểm toán cũng như giá trị của các cuộc kiểm toán được thực hiện. Theo các chuẩn mực của INTOSAI, kiểm toán hoạt động cần được định hướng vào những lĩnh vực mà có thể tạo ra giá trị gia tăng trong việc nâng cao tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của quản lý công (INTOSAI, 2019b).

Khác với kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ, trong đó đối tượng kiểm toán thường được xác định tương đối rõ trong khuôn khổ pháp luật và chế độ báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động thường có phạm vi lựa chọn rộng hơn. Điều này đặt ra yêu cầu phải có một chiến lược lựa chọn chủ đề kiểm toán dựa trên các tiêu chí khoa học, khách quan và phù hợp với định hướng phát triển của khu vực công. Đồng thời, việc lựa chọn chủ đề kiểm toán phải được thực hiện độc lập, không chịu tác động của các áp lực chính trị hoặc lợi ích cục bộ, nhằm bảo đảm tính khách quan và uy tín của cơ quan kiểm toán (INTOSAI, 2019a).

Về nội dung, lập kế hoạch chiến lược trong kiểm toán hoạt động thường bao gồm ba bước cơ bản. Trước hết là xác định các lĩnh vực tiềm năng có thể kiểm toán. Trong thực tế, số lượng lĩnh vực có thể kiểm toán rất lớn, trong khi nguồn lực của cơ quan kiểm toán có hạn. Vì vậy, việc xác định danh mục các lĩnh vực tiềm năng cần dựa trên phân tích môi trường quản lý công, các xu hướng chính sách, các rủi ro tài chính và quản trị, cũng như các vấn đề được xã hội quan tâm (Pollitt et al., 1999; Lonsdale et al., 2011).

Bước thứ hai là xây dựng tiêu chí lựa chọn chủ đề kiểm toán. Một trong những tiêu chí quan trọng nhất là khả năng tạo ra giá trị gia tăng của cuộc kiểm toán. Giá trị này có thể thể hiện ở việc cung cấp thông tin mới, làm rõ các vấn đề quản lý chưa được đánh giá đầy đủ hoặc góp phần cải thiện hiệu quả hoạt động của các chương trình, chính sách công. Bên cạnh đó, mức độ quan trọng của vấn đề cũng là một tiêu chí then chốt, đặc biệt trong những lĩnh vực có rủi ro cao về lãng phí nguồn lực, hiệu quả thấp hoặc ảnh hưởng lớn đến phúc lợi xã hội và niềm tin của công chúng. Một tiêu chí khác thường được sử dụng là mức độ rủi ro. Các chương trình hoặc lĩnh vực có quy mô ngân sách lớn, có sự thay đổi chính sách đáng kể, có cơ cấu quản lý phức tạp hoặc thiếu thông tin đáng tin cậy thường được coi là có rủi ro cao và cần được ưu tiên trong kế hoạch kiểm toán. Phân tích rủi ro

trong giai đoạn lập kế hoạch chiến lược giúp cơ quan kiểm toán định hướng nguồn lực vào những lĩnh vực có khả năng tạo ra tác động lớn nhất (INTOSAI, 2019d). Ngoài ra, trong một số trường hợp, việc lựa chọn chủ đề kiểm toán còn dựa trên định hướng chiến lược dài hạn của cơ quan kiểm toán, chẳng hạn như ưu tiên kiểm toán các chương trình cải cách hành chính, chuyển đổi số, bảo vệ môi trường hoặc phát triển bền vững. Cách tiếp cận này cho phép cơ quan kiểm toán xây dựng các chuỗi kiểm toán theo chủ đề, qua đó tích lũy kiến thức chuyên sâu và nâng cao chất lượng phân tích (Lonsdale et al., 2011).

Kết quả của quá trình lập kế hoạch chiến lược thường là chương trình kiểm toán tổng thể, trong đó xác định các lĩnh vực ưu tiên, các chủ đề kiểm toán dự kiến và những vấn đề trọng tâm cần nghiên cứu. Chương trình này là cơ sở cho việc lập kế hoạch chi tiết, phân bổ nguồn lực và tổ chức thực hiện các cuộc kiểm toán trong từng năm hoặc từng giai đoạn. Trong bối cảnh quản trị công hiện đại, lập kế hoạch chiến lược trong kiểm toán hoạt động không chỉ nhằm lựa chọn chủ đề kiểm toán khả thi, mà còn nhằm bảo đảm rằng hoạt động kiểm toán phù hợp với các yêu cầu phát triển của khu vực công, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý và trách nhiệm giải trình của các cơ quan nhà nước.

2.2.2.2. Lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán hoạt động

Theo INTOSAI, kiểm toán viên phải lập kế hoạch kiểm toán theo cách thức bảo đảm cuộc kiểm toán đạt chất lượng cao, được thực hiện kinh tế – hiệu quả – hiệu lực, đồng thời đúng thời hạn. Yêu cầu này phản ánh bản chất của kiểm toán hoạt động như một quá trình điều tra – đánh giá mang tính liên ngành, trong đó thiết kế kiểm toánquyết định trực tiếp chất lượng bằng chứng, khả năng trả lời câu hỏi kiểm toán và giá trị sử dụng của báo cáo (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019c; INTOSAI, 2019d). Vì vậy, trước khi triển khai nghiên cứu chính, thông lệ tốt là tiến hành nghiên cứu tiền khả thi (khảo sát, thu thập thông tin) nhằm xác định điều kiện có thể kiểm toán và xây dựng đề cương kiểm toán kèm kế hoạch công tác cho giai đoạn thực hiện (INTOSAI, 2019d; IDI, 2023). Về mặt chức năng, quá trình khảo sát thu thập thông tin vừa là công cụ định hướng triển khai cho đoàn kiểm toán, vừa là cơ chế giảm rủi ro: giúp làm rõ vấn đề công, xác định phạm vi hợp lý, lựa chọn phương pháp khả thi và bảo đảm rằng nguồn lực kiểm toán được phân bổ tương xứng với mức độ trọng yếu và rủi ro của chủ đề (INTOSAI, 2019b; INTOSAI, 2019d). Trên thực tế, ba hợp phần lớn của lập kế hoạch kiểm toán hoạt động thường

hội tụ vào: (i) xác định vấn đề/câu hỏi và mục tiêu kiểm toán; (ii) thiết kế phạm vi và thiết kế nghiên cứu kiểm toán; và (iii) xác định cơ chế bảo đảm chất lượng, tiến độ và nguồn lực.

(i) Xác định vấn đề/câu hỏi kiểm toán và mục tiêu kiểm toán

Bước đầu tiên của lập kế hoạch là định nghĩa chính xác chủ đề hoặc vấn đề công cần kiểm toán, từ đó xác lập câu hỏi kiểm toán trọng tâm và mục tiêu kiểm toán. Đây là bước vừa khó vừa quyết định, bởi chỉ một thay đổi nhỏ trong câu hỏi kiểm toán cũng có thể kéo theo sự thay đổi lớn về phạm vi, loại bằng chứng cần thu thập và phương pháp phân tích (Pollitt et al., 1999; INTOSAI, 2019d). Do vậy, lập kế hoạch đòi hỏi rà soát tài liệu, hồ sơ quản lý, số liệu thống kê, phỏng vấn sơ bộ các bên liên quan và chuyên gia, đồng thời phân tích các "dấu hiệu vấn đề" từ nhiều góc nhìn để tránh định nghĩa mơ hồ hoặc thiên lệch (Lonsdale et al., 2011; IDI, 2023). Trong logic nghiên cứu của kiểm toán hoạt động, câu hỏi "Cái gì?" tương ứng với vấn đề/câu hỏi kiểm toán cần trả lời; câu hỏi "Tại sao?" tương ứng với mục tiêu – tức lý do cuộc kiểm toán được tiến hành và giá trị dự kiến mà kiểm toán mang lại cho cơ quan lập pháp, cơ quan hành pháp và công chúng (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019b). Mục tiêu kiểm toán cần được xác định sớm để định hướng lựa chọn nội dung, tiêu chí và bằng chứng. Đồng thời, mục tiêu và phạm vi có quan hệ tương hỗ: phạm vi quá rộng có thể làm suy giảm khả năng kết luận chắc chắn, trong khi phạm vi quá hẹp có thể làm giảm giá trị sử dụng và tính liên quan của phát hiện kiểm toán (INTOSAI, 2019d; Lonsdale et al., 2011). Vì vậy, một thực hành quản trị tốt là trao đổi sớm với đơn vị được kiểm toán về phạm vi dự kiến và làm rõ cả những nội dung "không thuộc" phạm vi kiểm toán (INTOSAI, 2019d). Cần lưu ý rằng lập kế hoạch không nên quá chi tiết đến mức triệt tiêu tư duy mở và khả năng đổi mới. Kiểm toán hoạt động vận hành trong môi trường phức tạp, nơi khó dự báo đầy đủ diễn biến và phát hiện mới trong quá trình thu thập bằng chứng. Bởi vậy, thiết kế kiểm toán cần đủ chặt để định hướng, nhưng vẫn đủ linh hoạt để điều chỉnh câu hỏi/giả thuyết khi hiểu biết về chương trình được làm sâu trong quá trình thực hiện (Pollitt, 1999; Put, 2006).

(ii) Xác định phạm vi và thiết kế kiểm toán

Sau khi xác lập vấn đề và mục tiêu, đoàn kiểm toán xây dựng phạm vi và thiết kế kiểm toán. Phạm vi xác định ranh giới của cuộc kiểm toán theo các chiều: nội dung, đối tượng liên quan, không gian, thời gian và loại hình khảo sát/điều tra.

Về thực chất, phạm vi trả lời bốn nhóm câu hỏi: kiểm toán "cái gì" (các câu hỏi/giả thuyết cụ thể), "ai" (đơn vị/chủ thể liên quan), "ở đâu" (phạm vi địa bàn/đơn vị), và "khi nào" (kỳ thời gian được xem xét) (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Ở cấp độ kỹ thuật, các câu hỏi/giả thuyết cụ thể là nền tảng để lựa chọn phương pháp và nguồn dữ liệu: nếu cách đặt câu hỏi thiên về "kết quả/đầu ra/đầu ra – kết quả", thiết kế sẽ cần dữ liệu đo lường và so sánh; nếu thiên về "nguyên nhân vấn đề", thiết kế sẽ cần chiến lược kiểm định giả thuyết và truy vết cơ chế (Weiss, 1998; Yin, 2018).

Một yêu cầu then chốt trong giai đoạn này là đánh giá các điều kiện cần thiết để thực hiện kiểm toán được. Một chủ đề chỉ nên đưa vào nghiên cứu chính khi (i) phù hợp thẩm quyền; (ii) có khả năng xây dựng tiêu chí hoặc giả thuyết kiểm định; (iii) có triển vọng thu thập được bằng chứng đáng tin cậy với chi phí hợp lý; và (iv) nguồn lực/kỹ năng của đoàn kiểm toán đáp ứng yêu cầu thiết kế (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d; IDI, 2023). Việc đánh giá khả năng thực hiện kiểm toán giúp giảm rủi ro thiếu bằng chứng hoặc kết luận yếu – một điểm thường bị phản biện mạnh trong kiểm toán hoạt động và trong nghiên cứu đánh giá chương trình nói chung (Rossi, Lipsey & Henry, 2019). Đồng thời, đoàn kiểm toán phải xây dựng hiểu biết đầy đủ về chương trình/chính sách. Hiểu biết này bao gồm mục tiêu và logic can thiệp; khuôn khổ pháp lý; cấu trúc tổ chức và quan hệ trách nhiệm giải trình; môi trường bên trong – bên ngoài và các bên liên quan; các ràng buộc ảnh hưởng đến cung ứng dịch vụ; các cuộc kiểm tra/đánh giá trước đây; và các quy trình quản lý, nguồn lực, hệ thống thông tin (INTOSAI, 2019d; IDI, 2023). Nhìn từ góc độ học thuật, đây là bước mở hộp đen của chương trình: giúp kiểm toán viên nhận diện điểm nghẽn tiềm tàng trong thiết kế và thực thi, đồng thời tạo nền cho phân tích hiệu quả/hiệu lực theo chuỗi tác động (Weiss, 1998; Put, 2006).

Trên cơ sở hiểu chương trình, đoàn kiểm toán xác lập tiêu chí kiểm toán hoặc (trong tiếp cận theo vấn đề) xây dựng giả thuyết kiểm toán về nguyên nhân. Tiêu chí kiểm toán là chuẩn mực để trả lời câu hỏi "đánh giá dựa trên cơ sở nào", "kỳ vọng hợp lý là gì", "kết quả cần đạt và bằng cách nào". Trong kiểm toán tài chính, tiêu chí thường đóng và được luật/quy định ấn định; còn trong kiểm toán hoạt động, tiêu chí thường mở hơn và có thể được thu thập từ nhiều nguồn: mục tiêu chính thức của cơ quan lập pháp/hành pháp; quy định và tiêu chuẩn quản trị; so sánh lịch

sử và benchmark; tiêu chuẩn nghề nghiệp; KPI; bằng chứng khoa học và thực hành tốt; tiêu chí từng dùng trong các cuộc kiểm toán tương tự hoặc của các SAI khác (INTOSAI, 2019b; INTOSAI, 2019d). Vấn đề phương pháp luận quan trọng nằm ở chỗ: tiêu chí cần liên quan, hợp lý và khả dụng để chuyển hóa thành các câu hỏi đo lường/tài liệu hóa tình trạng thực tế. Khi mục tiêu chính thức mơ hồ, xung đột hoặc thiếu, kiểm toán viên có thể phải tái cấu trúc tiêu chí bằng cách kết hợp tiếp cận lý thuyết (dựa trên bằng chứng khoa học và thực hành tốt) và tiếp cận "thực chứng" (tham vấn các bên liên quan/ra quyết định để đạt mức chấp nhận) (Put, 2006; Pollitt et al., 1999; INTOSAI, 2019d).

(iii) Lập kế hoạch phương pháp: chiến lược bằng chứng, kỹ thuật thu thập dữ liệu, giá trị – độ tin cậy

Lập kế hoạch phương pháp trong kiểm toán hoạt động là lựa chọn "chương trình nghiên cứu" cho cuộc kiểm toán, bao gồm chiến lược thu thập bằng chứng và kỹ thuật phân tích phù hợp với câu hỏi/giả thuyết. Kiểm toán hoạt động có thể sử dụng đa dạng các phương pháp của khoa học xã hội như phân tích tài liệu, phỏng vấn, khảo sát, quan sát, phân tích dữ liệu hành chính và thống kê; đồng thời kết hợp các thiết kế như nghiên cứu trường hợp (case study), phân tích so sánh, hoặc đánh giá theo logic can thiệp (Yin, 2018; Weiss, 1998; Trochim, 2020). Về mặt chuẩn mực, INTOSAI yêu cầu phương pháp được lựa chọn phải có khả năng tạo ra bằng chứng thích hợp và đầy đủ, đồng thời cho phép kết luận khách quan (INTOSAI, 2019c; INTOSAI, 2019d). Trong thực tiễn, hạn chế dữ liệu và điều kiện tiếp cận thông tin thường khiến kiểm toán viên phải chọn giải pháp tối ưu khả thi nhất. Vì vậy, yêu cầu quan trọng là tính linh hoạt và thực dụng trong lựa chọn phương pháp, nhưng không đánh đổi các nguyên tắc cốt lõi về giá trị đo lường và độ tin cậy. Độ tin cậy đòi hỏi phương pháp đo đúng khái niệm cần đo; reliability đòi hỏi kết quả ổn định nếu lặp lại trong điều kiện tương tự (Trochim, 2020; Rossi, Lipsey & Henry, 2019). Đây là điểm đặc biệt nhạy cảm khi kiểm toán đánh giá hiệu lực/tác động, nơi vấn đề quy thuộc nhân quả và biến ngoại sinh có thể làm suy giảm tính thuyết phục của các kết luận kiểm toán (Weiss, 1998).

(iv) Bảo đảm chất lượng, tiến độ, nguồn lực và tuân thủ pháp luật trong thiết kế kiểm toán

Một cấu phần bắt buộc của kế hoạch kiểm toán là thiết kế cơ chế bảo đảm chất lượng, cùng với tiến độ và dự toán nguồn lực. INTOSAI nhấn mạnh SAI cần

thiết lập hệ thống và thủ tục kiểm soát chất lượng để bảo đảm các cuộc kiểm toán được thực hiện phù hợp chuẩn mực và chính sách nội bộ; đồng thời chất lượng phải được "xây từ đầu" thông qua kiểm soát trong lập kế hoạch, giám sát trong thực hiện và rà soát sau khi ban hành báo cáo (INTOSAI, 2019e; INTOSAI, 2019d). Trong kiểm toán hoạt động, có thể phân biệt cơ chế bảo đảm chất lượng heo hướng (i) như phản biện nội bộ, hội đồng chuyên gia; và (ii) đánh giá sau phát hành báo cáo kiểm toán về tiếp nhận của các bên liên quan và bài học kinh nghiệm—cách tiếp cận này cũng được nhiều SAI áp dụng để tăng chất lượng và tính tác động (IDI, 2023; Lonsdale et al., 2011).

Về quản trị cuộc kiểm toán, kế hoạch cần xác định đoàn kiểm toán, trưởng nhóm, kế hoạch công tác, dự toán chi phí và thời gian hoàn thành; đồng thời thiết lập cơ chế theo dõi tiến độ để bảo đảm hoàn thành trong ngân sách và đúng hạn (INTOSAI, 2019d; INTOSAI, 2019e). Ở đây, một điểm cần nhấn mạnh là "tính kịp thời" không chỉ là yêu cầu quản trị dự án, mà còn gắn với giá trị sử dụng của báo cáo đối với cơ quan lập pháp và điều hành chính sách. Báo cáo muộn có thể làm suy giảm tác động, đặc biệt trong các chương trình có thay đổi nhanh hoặc đang chịu giám sát xã hội cao (Lonsdale et al., 2011). Cuối cùng, nếu các yêu cầu pháp luật và quy định tuân thủ có ý nghĩa trọng yếu đối với mục tiêu kiểm toán, kế hoạch kiểm toán phải bao hàm các thủ tục để cung cấp bảo đảm hợp lý về tuân thủ; đồng thời kiểm toán viên phải duy trì thái độ cẩn trọng với các dấu hiệu vi phạm, gian lận hoặc lạm dụng có thể ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Trường hợp phức tạp có thể cần chuyên gia pháp lý hoặc chuyên gia lĩnh vực để xử lý đúng ranh giới giữa đánh giá hiệu năng và kết luận về tính hợp pháp.

(v) Sản phẩm của nghiên cứu tiền khả thi, đề cương kiểm toán và kế hoạch kiểm toán

Kết quả tổng hợp của giai đoạn lập kế hoạch (đặc biệt là giai đoạn khảo sát thu thập thông tin) là đề cương kiểm toán kèm kế hoạch kiểm toán, trong đó bảo đảm tính nhất quán giữa mục tiêu – câu hỏi – tiêu chí/giả thuyết – phương pháp – bằng chứng – kiểm soát chất lượng – nguồn lực. Chỉ khi chất lượng thiết kế được xác nhận ở mức cần thiết thì mới quyết định triển khai nghiên cứu chính, nhằm hạn chế rủi ro về phương pháp và bảo đảm tính thuyết phục của báo cáo kiểm toán (INTOSAI, 2019d; INTOSAI, 2019e; IDI, 2023). Về mặt thực hành, kế hoạch cũng

cần được thông tin tới đơn vị được kiểm toán về mục tiêu, phạm vi và lịch trình để bảo đảm phối hợp và giảm yếu tố bất đồng, qua đó nâng cao hiệu quả triển khai và chất lượng bằng chứng.

2.2.2.3. Thực hiện kiểm toán hoạt động

Giai đoạn thực hiện kiểm toán là quá trình hiện thực hóa kế hoạch kiểm etoasn đã được phê duyệt, đồng thời tạo lập bằng chứng kiểm toán đủ mạnh để hình thành phát hiện, kết luận và (nếu có) khuyến nghị. INTOSAI nhấn mạnh rằng kiểm toán hoạt động không vận hành như một chuỗi khép kín theo tuyến tính, mà là một quá trình phát tri dần thông qua tương tác giữa các hoạt động thu thập dữ liệu, phân tích, trao đổi với đơn vị được kiểm toán và viết báo cáo; các hoạt động này thường diễn ra song song và được điều chỉnh theo mức độ hiểu biết tăng dần của đoàn kiểm toán (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d). Do bản chất mở và dựa nhiều vào phán đoán nghề nghiệp, kiểm toán hoạt động đòi hỏi sự kết hợp chặt chẽ giữa tư duy phân tích và năng lực giao tiếp – thuyết phục, để vừa duy trì độc lập khách quan, vừa bảo đảm chất lượng và tính khả dụng của kết quả kiểm toán (Pollitt, 1999; Lonsdale et al., 2011).

(1) Đặc trưng của quá trình thực hiện: vừa phân tích vừa truyền thông

Về mặt phương pháp luận, thực hiện kiểm toán có thể được nhìn nhận như hai quy trình đan xen.

Thứ nhất là thủ tục phân tích: đoàn kiểm toán thu thập dữ liệu, diễn giải, kiểm chứng, phân tích và tổng hợp để trả lời câu hỏi kiểm toán hoặc kiểm định giả thuyết (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Đây là cốt lõi khoa học của cuộc kiểm toán, nơi năng lực thiết kế và năng lực phân tích quyết định mức độ thuyết phục của phát hiện kiểm toán và khả năng kết luận nguyên nhân (đặc biệt khi đánh giá hiệu lực/tác động) (Weiss, 1998; Rossi, Lipsey & Henry, 2019).

Thứ hai là quy trình trao đổi kiểm toán: bắt đầu từ khi giới thiệu cuộc kiểm toán với đơn vị được kiểm toán, tiếp diễn trong suốt quá trình làm việc thông qua các cuộc họp kỹ thuật, trao đổi về phát hiện sơ bộ, phản hồi – giải trình, và kết thúc khi báo cáo được hoàn thiện và phát hành (INTOSAI, 2019d). Một đối thoại mở và mang tính xây dựng là trạng thái lý tưởng, song kiểm toán viên phải sẵn sàng đối mặt với các phản ứng từ hợp tác đến né tránh, thậm chí phòng thủ. Vì vậy, yêu cầu quản trị trọng tâm là: thông tin rõ ràng về mục tiêu và phương pháp, thiết lập quy tắc tương tác minh bạch, đồng thời bảo vệ nguyên tắc rằng đơn vị

được kiểm toán không được "định đoạt điều kiện" hay kiểm soát nội dung kiểm toán (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d). Cách tiếp cận phù hợp là "tương tác có kiểm soát": hợp tác để tiếp cận thông tin và kiểm chứng sự kiện, nhưng giữ vững độc lập trong đánh giá và kết luận (Put, 2006; Lonsdale et al., 2011). Song hành với đối thoại, INTOSAI yêu cầu kiểm toán viên tuân thủ kỷ luật thực hiện: bám sát kế hoạch công tác đã phê duyệt về nguồn lực, thời gian, hoạt động bảo đảm chất lượng và các chuẩn mực áp dụng. "Tính liêm chính trong triển khai" không chỉ là vấn đề kỷ luật nghề nghiệp mà còn là điều kiện bảo đảm công bằng thủ tục đối với đơn vị được kiểm toán và bảo đảm tính kiểm chứng của kết luận (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d).

(2) Thu thập dữ liệu

INTOSAI đặt yêu cầu rằng kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng có giá trị, liên quan và hợp lý để hỗ trợ xét đoán nghề nghiệp và kết luận kiểm toán (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Điểm khác biệt căn bản so với kiểm toán tài chính là: bằng chứng trong kiểm toán hoạt động hiếm khi cho phép kết luận nhị phân "đúng/sai" một cách dứt khoát; thay vào đó, bằng chứng thường mang tính thuyết phục– tức "nghiêng về" một kết luận với mức độ hợp lý cao (Pollitt et al., 1999; GAO, 2018). Vì vậy, chất lượng thu thập dữ liệu và chuẩn hóa hồ sơ làm việc trở thành điều kiện thiết yếu để hạn chế rủi ro sai sót, suy diễn và tranh chấp về tính hợp lệ của kết luận.

Về logic thông tin, dữ liệu là nguyên liệu đầu vào; dữ liệu được tổ chức và diễn giải hình thành thông tin; thông tin được phân tích và đặt trong bối cảnh sẽ trở thành kiến thức phục vụ đánh giá (Trochim, 2020; Rossi, Lipsey & Henry, 2019). Từ góc độ vận hành kiểm toán, đoàn kiểm toán cần phân biệt rõ (i) câu hỏi/giả thuyết cần trả lời; (ii) thiết kế nghiên cứu kiểm toán; (iii) chương trình điều tra/khảo sát; (iv) kỹ thuật thu thập dữ liệu; và (v) kỹ thuật phân tích định tính/định lượng. Sự phân biệt này giúp tránh thu thập theo khả năng thay vì thu thập theo nhu cầu bằng chứng, đồng thời tăng tính hợp lý của đường đi từ dữ liệu đến kết luận (INTOSAI, 2019d; Yin, 2018). Trong thực tiễn, kiểm toán hoạt động sử dụng phối hợp dữ liệu sơ cấp (khảo sát, phỏng vấn, quan sát trực tiếp) và thứ cấp (hồ sơ quản lý, báo cáo nội bộ, dữ liệu hành chính, thống kê chính thức, nghiên cứu trước đó). INTOSAI khuyến nghị sử dụng thông tin tốt nhất sẵn có, đồng thời thừa nhận nguyên tắc thực dụng: không phải mọi tình huống đều cần chính xác tuyệt đối; đôi khi một giải pháp

tốt đủ dùng có thể phù hợp hơn xét theo chi phí – lợi ích của thu thập dữ liệu, miễn là vẫn bảo đảm chuẩn mực về tính liên quan và độ tin cậy (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Trong quá trình thu thập dữ liệu, kiểm toán viên phải duy trì khoảng cách khách quan với thông tin được cung cấp, nhưng đồng thời cần cởi mở với các lập luận và phản biện. Trạng thái tối ưu là hoài nghi nghề nghiệp có kiểm soát: kiểm chứng chéo, tìm kiếm góc nhìn đa nguồn (đa cấp trong tổ chức, chuyên gia, bên thụ hưởng dịch vụ, các cơ quan liên quan), và nhận diện xung đột lợi ích/động cơ của các đơn vị được kiểm toán (INTOSAI, 2019a; Put, 2006). Chính vì kiểm toán hoạt động thường xem xét tới các vấn đề quản trị, năng lực điều hành và kết quả dịch vụ công, việc đa dạng hóa nguồn dữ liệu là cơ chế quan trọng để tăng độ tin cậy và giảm tình trạng nhận thức sai lệch (Lonsdale et al., 2011). Cuối cùng, toàn bộ kết quả, phân tích và tài liệu lập kế hoạch phải được lập hồ sơ, sắp xếp và đối chiếu chéo trong hồ sơ làm việc, đủ để cấp quản lý kiểm toán soát xét và đủ để một kiểm toán viên khác có năng lực có thể hiểu, tái hiện lập luận và kiểm tra cơ sở kết luận (INTOSAI, 2019e; GAO, 2018).

(3) Bằng chứng và phát hiện

INTOSAI và thông lệ kiểm toán công hiện đại thường phân loại bằng chứng theo: vật chất (quan sát/kiểm tra trực tiếp), tài liệu (hợp đồng, hồ sơ, báo cáo, dữ liệu quản lý), lời khai (phỏng vấn/khảo sát), và phân tích (tính toán, so sánh, phân rã dữ liệu, lập luận logic). Bằng chứng phải đồng thời đáp ứng ba thuộc tính: đầy đủ, có năng lực/đáng tin (competent), và liên quan (relevant) (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Trên nền bằng chứng, phát hiện kiểm toán là các bằng chứng cụ thể được tổ chức để trả lời câu hỏi kiểm toán hoặc kiểm định giả thuyết; kết luận là các mệnh đề suy ra từ phát hiện; và khuyến nghị là định hướng hành động đề xuất nhằm xử lý vấn đề gắn với mục tiêu kiểm toán (INTOSAI, 2019d). Trong cách tiếp cận dựa trên tiêu chí kết quả đầu ra, phát hiện thường được cấu trúc theo mô hình kinh điển: tiêu chí, thực trạng, tác động (hệ quả đã xảy ra/đang xảy ra/có thể xảy ra) và nguyên nhân (vì sao có chênh lệch). Tuy nhiên, trong tiếp cận định hướng theo vấn đề, tiêu chí có thể không đóng vai trò trung tâm; thay vào đó, trọng tâm chuyển sang xác thực vấn đề và phân tích cơ chế nguyên nhân để tạo nền cho khuyến nghị (INTOSAI, 2019d; Pollitt et al., 1999). Một yêu cầu quan trọng ở bước hình thành phát hiện là đánh giá tính trọng yếu/ý nghĩa của phát hiện và truy tìm nguyên nhân. Ở nhiều trường hợp, tác động có thể định lượng (chi phí

quy trình, lãng phí nguồn lực, thời gian chậm trễ); song cũng có tác động định tính đáng kể (suy giảm kiểm soát, quyết định không hợp lý, chất lượng dịch vụ thấp, giảm niềm tin). Khi tác động không dễ quan sát, kiểm toán viên có thể lập luận về tác động tiềm tàng dựa trên chuỗi logic và bằng chứng bổ trợ, nhưng phải kiểm soát chặt chẽ nguy cơ suy diễn vượt quá dữ liệu thu thập (GAO, 2018; Weiss, 1998). Đồng thời, để phát hiện kiểm toán đưa ra thuyết phục, kiểm toán viên phải kiểm tra vấn đề đã được khắc phục hay chưa, tránh kết luận dựa trên tình trạng lịch sử đã thay đổi (INTOSAI, 2019d).

(4) Phân tích, hình thành kết luận và quy trình phản hồi của đơn vị được kiểm toán

Phân tích dữ liệu trong kiểm toán hoạt động nhằm giải thích điều quan sát được và đưa ra lập luận có căn cứ. INTOSAI ghi nhận các loại mô hình và phương pháp phân tích, từ thống kê mô tả/suy luận đến phân tích so sánh theo thời gian, giữa các đơn vị tương đồng, hoặc so sánh quốc tế; đồng thời nhấn mạnh yêu cầu làm việc có hệ thống trong tổng hợp kết quả đa nguồn (INTOSAI, 2019d). Về mặt phương pháp, việc tổng hợp bằng chứng thường không có một công thức chung; nó đòi hỏi kỷ luật lập luận, kiểm chứng chéo và cân bằng giữa các luận điểm ủng hộ và phản biện (Yin, 2018; Trochim, 2020).Quá trình viết báo cáo vì vậy không nên bị coi là bước "sau cùng", mà là quá trình liên tục: hình thành giả thuyết/ý tưởng, kiểm chứng, chỉnh sửa, tái cấu trúc lập luận và kiểm tra chi tiết. Việc sử dụng khung lý thuyết hoặc nghiên cứu khoa học phù hợp thường giúp diễn giải quan sát tốt hơn và tăng sức mạnh giải thích của kết luận, đúng với quan điểm "không có gì thực tiễn bằng một lý thuyết tốt" trong nghiên cứu đánh giá (Weiss, 1998; Rossi, Lipsey & Henry, 2019). Tuy nhiên, sử dụng lý thuyết cũng phải đi kèm kiểm soát các sai sót có thể xảy ra vì lý thuyết là công cụ để đối chiếu, ứng dụng không phải tiêu chuẩn để áp đặt. Kết luận phải dựa trên mục tiêu kiểm toán, nội dung và tiêu chí/chuẩn mực dự án; khuyến nghị (nếu có) cần dựa trên nguyên nhân gốc của vấn đề, bảo đảm khả thi, tạo giá trị và gắn trực tiếp với mục tiêu kiểm toán. Trường hợp nguyên nhân nằm ngoài phạm vi kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, khuyến nghị phải hướng tới chủ thể có thẩm quyền phù hợp (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Đối với các lựa chọn chính sách hoặc cải cách có nhiều phương án, việc trình bày lập luận ủng hộ hay phản biện cho các phương án sẽ tăng tính thuyết phục và giúp người đọc hiểu logic lựa chọn khuyến nghị (Lonsdale et al., 2011).

Trước khi phát hành, INTOSAI yêu cầu đơn vị được kiểm toán phải có cơ hội xem xét dự thảo để phản hồi về tính chính xác của dữ liệu trong báo cáo kiểm toán. Phản hồi (qua trao đổi trực tiếp hoặc văn bản) cần được ghi nhận; nếu phản hồi đưa ra thông tin mới, kiểm toán viên phải đánh giá theo chuẩn mực bằng chứng và điều chỉnh dự thảo khi phù hợp. Các bất đồng quan điểm cần được phân tích, và báo cáo cuối cùng phải bảo đảm tính cân bằng và công bằng (INTOSAI, 2019d; INTOSAI, 2019e). Cơ chế này vừa là bảo đảm chất lượng, vừa là cơ chế giảm rủi ro tranh chấp, đồng thời củng cố tính chính danh của báo cáo trong không gian trách nhiệm giải trình công.

2.2.2.4. Lập báo cáo kiểm toán và theo thực hiện kiến nghị kiểm toán

(1) Trọng tâm của Báo cáo kiểm toán

Theo chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI, kiểm toán viên phải lập báo cáo kiểm toán bằng văn bản như một yêu cầu cốt lõi của chức năng kiểm toán tối cao. Báo cáo bằng văn bản giúp truyền đạt kết quả đến các cấp quản lý nhà nước, giảm nguy cơ hiểu sai, bảo đảm khả năng tiếp cận công khai (trong phạm vi pháp luật cho phép) và tạo điều kiện cho theo dõi – giám sát việc thực hiện các hành động khắc phục (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d). Với kiểm toán hoạt động, báo cáo chính là "sản phẩm cuối" mà Chính phủ, cơ quan lập pháp và công chúng sử dụng để đánh giá năng lực và uy tín của cơ quan kiểm toán tối cao; do đó, chất lượng báo cáo quyết định trực tiếp giá trị của toàn bộ cuộc kiểm toán (Pollitt et al., 1999; Lonsdale et al., 2011). Về tổ chức quy trình, thực tiễn tốt được INTOSAI khuyến nghị là viết báo cáo theo hướng liên tục: bắt đầu từ khung đề cương ngay từ đầu cuộc kiểm toán, phát triển thành các ghi chú phân tích và các biên bản thảo luận, sau đó hợp nhất thành dự thảo báo cáo và tiếp tục được tinh chỉnh cho đến bản cuối cùng. Cách tiếp cận này làm giảm độ trễ giữa thu thập bằng chứng và lập luận báo cáo, đồng thời hỗ trợ quản trị tiến độ và chất lượng ngay trong quá trình thực hiện (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018). Nói cách khác, báo cáo không phải bước sau cùng, mà là dòng công việc xuyên suốt gắn với các vòng lặp kiểm chứng – phản biện – chỉnh sửa.

(2) Yêu cầu bảo đảm tính tin cậy của báo cáo kiểm toán

INTOSAI nhấn mạnh báo cáo kiểm toán hoạt động phải có cấu phần thông tin tối thiểu để người đọc hiểu đúng và kiểm chứng được: mục tiêu, phạm vi, phương pháp, nguồn dữ liệu, phát hiện, kết luận và (nếu có) khuyến nghị; đồng thời

nêu rõ các giới hạn phạm vi và lý do của giới hạn đó (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d). Trên nền tảng đó, báo cáo phải đạt các thuộc tính chất lượng cốt lõi: đầy đủ, chính xác, khách quan, thuyết phục, rõ ràng và đủ súc tích trong chừng mực chủ đề cho phép (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018).

Tính đầy đủ trước hết thể hiện ở việc báo cáo cung cấp đủ thông tin và lập luận để thỏa mãn mục tiêu kiểm toán và giúp người đọc hiểu đúng bối cảnh vấn đề. Điều này đòi hỏi trình bày minh bạch điểm xuất phát của cuộc kiểm toán (lý do chọn đề tài, câu hỏi kiểm toán), mô tả phương pháp và nguồn dữ liệu, đồng thời thể hiện mối liên kết có thể kiểm chứng giữa mục tiêu – tiêu chí/khung đánh giá – phát hiện – kết luận – khuyến nghị. Nếu đưa ra khuyến nghị, báo cáo phải chỉ ra rõ khuyến nghị dựa trên kết luận nào, và kết luận dựa trên bằng chứng nào; nhờ đó, người đọc có thể theo dõi đường đi lập luận và giảm khiếu nại/không đồng thuận về các kết luận kiểm toán (INTOSAI, 2019d; Pollitt et al., 1999). Bên cạnh đó, trong phạm vi mục tiêu kiểm toán, các phát hiện quan trọng về không tuân thủ hoặc hành vi lạm dụng (nếu có) cần được phản ánh phù hợp để bảo đảm tính liêm chính thông tin và trách nhiệm giải trình (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019e).

Tính chính xác không chỉ là đúng về số liệu mà còn là đúng về "miêu tả": mô tả đúng phạm vi và phương pháp, trình bày phát hiện và kết luận đúng với bằng chứng và giới hạn kiểm toán. Một sai sót nhỏ có thể làm giảm niềm tin vào toàn bộ báo cáo, vì vậy yêu cầu này gắn chặt với hệ thống bảo đảm chất lượng và cơ chế soát xét nội bộ trước phát hành (INTOSAI, 2019e; GAO, 2018).

Tính khách quan đòi hỏi giọng điệu cân bằng và cách trình bày không thiên lệch: không cường điệu thiếu sót nhỏ, không sử dụng ngôn ngữ ám chỉ, đồng thời đặt kết quả trong bối cảnh hợp lý. Dù kiểm toán có xu hướng tập trung vào điểm yếu, báo cáo kiểm toán hoạt động có chất lượng thường ghi nhận cả yếu tố tích cực và thực hành tốt (nếu có), vì điều này giúp tăng tính thuyết phục, giảm phản ứng phòng thủ và thúc đẩy học hỏi (INTOSAI, 2019d; Lonsdale et al., 2011).

Tính thuyết phục được hình thành khi (i) kết quả đáp ứng trực tiếp mục tiêu; (ii) phát hiện được trình bày bằng lập luận và bằng chứng đủ mạnh; và (iii) kết luận, khuyến nghị đi theo logic hoặc phân tích từ dữ liệu thu thập. Một nguyên tắc quan trọng là phân biệt tương đối rõ giữa sự kiện và đánh giá; đồng thời phản ánh các quan điểm khác nhau (ví dụ giải trình của đơn vị được kiểm toán) và nêu cách kiểm

toán viên xem xét, chấp nhận hay bác bỏ dựa trên tiêu chuẩn bằng chứng (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018).

Tính rõ ràng và súc tích liên quan trực tiếp đến khả năng sử dụng: cấu trúc logic, thuật ngữ được định nghĩa, tránh việc viết theo lối chuyên môn hóa quá mức nhưng vẫn giữ chuẩn mực khoa học. INTOSAI lưu ý: để tăng sức thuyết phục, báo cáo nên hạn chế ngôn ngữ gây tranh luận, vì điều đó làm giảm khả năng tiếp nhận và triển khai khuyến nghị (INTOSAI, 2019d). Tuy nhiên, báo cáo kiểm toán diễn đạt súc tích không đồng nghĩa với rút ngắn bằng mọi giá: với các chủ đề phức tạp, báo cáo cần đủ độ dài để người đọc hiểu nền tảng của kết luận; khi đó, có thể tối ưu bằng việc tách phụ lục kỹ thuật, bảng bằng chứng, mô hình phân tích ra khỏi phần thân chính (INTOSAI, 2019d; Pollitt et al., 1999).

(3) Các yêu cầu đối với việc lập báo cáo kiểm toán hoạt động

Một báo cáo kiểm toán hoạt động có chất lượng cao không chỉ tuân thủ các chuẩn mực mà còn phải tạo giá trị sử dụng cho các bên liên quan: cung cấp thông tin cập nhật, dễ tiếp cận, đủ cụ thể để hỗ trợ cải thiện tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động công. Giá trị của báo cáo thể hiện ở việc nó thúc đẩy tri thức hành động: người đọc hiểu vấn đề, hiểu cơ chế nguyên nhân, và nhìn thấy lựa chọn can thiệp khả thi (INTOSAI, 2019d; Lonsdale et al., 2011).

Về cấu trúc, nhiều SAI sử dụng bố cục thân thiện với người đọc với các phần: (i) tóm tắt điều hành; (ii) bối cảnh và thiết kế kiểm toán (mục tiêu, phạm vi, phương pháp); (iii) mô tả đối tượng kiểm toán; (iv) phát hiện và phân tích; (v) kết luận/đánh giá; (vi) khuyến nghị và phụ lục. Điểm then chốt là tách bạch phát hiện và kết luận, trình bày sự kiện bằng ngôn ngữ trung tính, và bảo đảm mọi kết luận đều truy vết được về bằng chứng (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018).

Bên cạnh đó, chất lượng báo cáo còn có thể đánh giá theo các tiêu chí tổng hợp: tính trọng yếu và liên quan, độ tin cậy – hợp lệ – nhất quán của dữ liệu và phân tích, và tính minh bạch – khả dụng – kịp thời. Đặc biệt, tính kịp thời là điều kiện để báo cáo được sử dụng trong chu kỳ ngân sách/chính sách; nếu báo cáo phát hành quá muộn, giá trị can thiệp giảm đáng kể dù kết luận có thể vẫn đúng (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018).

(4) Phát hành báo cáo kiểm toán

INTOSAI coi công bố phù hợp và phân phối rộng (trong giới hạn pháp lý) là

yếu tố then chốt củng cố độ tin cậy của chức năng kiểm toán. Cơ quan kiểm toán tối cao cần chủ động quyết định phương án phục vụ tốt nhất lợi ích công chúng: công bố báo cáo riêng cho từng cuộc kiểm toán (phổ biến ở các SAI có truyền thống kiểm toán hoạt động) hoặc công bố tóm lược trong báo cáo thường niên (khi có ràng buộc thể chế) (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d). Dù theo hình thức nào, nguyên tắc là: các phát hiện quan trọng nên được công chúng biết đến ở mức phù hợp, tạo điều kiện cho thảo luận và giám sát xã hội. Về phương pháp công khai, báo cáo kiểm toán cần được công khai một cách phù hợp: đơn vị được kiểm toán, cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan lập pháp/ủy ban liên quan, các chủ thể liên đới trong cơ chế phối hợp, và các bên hữu quan khác theo quy định. Trong bối cảnh truyền thông hiện đại, INTOSAI cảnh báo nguy cơ diễn giải sai hoặc phóng đại phát hiện, làm sai lệch mục tiêu cải thiện hoạt động của khu vực công. Vì vậy, thông lệ tốt là cung cấp thông tin truyền thông cân bằng, dựa trên bằng chứng, ví dụ qua thông cáo báo chí hoặc bản tóm tắt điều hành rõ ràng để hạn chế các rủi ro trong hoạt động công khai (INTOSAI, 2019d; Lonsdale et al., 2011).

(5) Theo dõi thực hiện kiến nghị

INTOSAI nhấn mạnh việc theo dõi thực hiện kiến nghị là một cấu phần quan trọng của chu trình kiểm toán hoạt động vì nó (i) tăng xác suất kiến nghị được thực hiện; (ii) cung cấp thông tin phản hồi cho cơ quan lập pháp và cơ quan hành pháp về tiến độ khắc phục; (iii) là căn cứ đánh giá hiệu quả của chính SAI; và (iv) tạo động lực học hỏi và phát triển trong khu vực công (INTOSAI, 2019d; INTOSAI, 2019e). Ở đây, mục tiêu không chỉ là số lượng kiến nghị đã được thực hiện, mà cần xem điểm yếu đã được khắc phục đến đâu và rủi ro/thiếu hụt năng lực quản trị đã giảm như thế nào. Do đó, yêu cầu về khách quan và độc lập được đặt lên hàng đầu: theo dõi phải tập trung vào kết quả thực chất của các biện pháp khắc phục (INTOSAI, 2019a; Put, 2006). Nhiệm vụ thực hiện kiến nghị cần được đặt trong bối cảnh chiến lược kiểm toán: không phải mọi kiến nghị đều theo dõi với cùng cường độ. Các kiến nghị gắn với rủi ro trọng yếu, tác động ngân sách lớn hoặc ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ công thường cần được ưu tiên theo dõi, đồng thời có thể thiết kế các đợt theo dõi theo tầng: theo dõi hồ sơ, yêu cầu báo cáo tiến độ, xác minh chọn mẫu tại đơn vị được kiểm toán, hoặc thực hiện một cuộc kiểm tra thực hiện nghị kiểm toán khi cần (INTOSAI, 2019d; GAO, 2018).

Về phương pháp, cơ quan kiểm toán có thể kết hợp nhiều kênh thu thập

thông tin về mức độ tiếp nhận và tác động của báo cáo: phản hồi chính thức từ đơn vị được kiểm toán, thảo luận tại cơ quan lập pháp, phản ứng của dư luận và truyền thông, hội thảo nội bộ/ngoại bộ rút kinh nghiệm, đánh giá hậu kiểm về chất lượng báo cáo và lợi ích tạo ra. INTOSAI cũng gợi ý khả năng mời chuyên gia độc lập/giới học thuật phản biện báo cáo để tăng học hỏi và nâng chuẩn chất lượng (INTOSAI, 2019e; Lonsdale et al., 2011).

Kết quả việc thực hiện kiến nghị cần được ghi nhận, hệ thống hóa và báo cáo phù hợp (đặc biệt với các thiếu hụt chưa được khắc phục hoặc tái diễn), qua đó cung cấp thông tin cho cơ quan lập pháp/chính phủ và đồng thời giúp SAI điều chỉnh chiến lược lựa chọn chủ đề, thiết kế kiểm toán và phát triển năng lực. Dù khó cô lập tác động thuần của một báo cáo kiểm toán trong bối cảnh nhiều biến động và cải cách đồng thời, theo dõi vẫn là cơ chế thực tế nhất để quan sát "dấu vết thay đổi" và đo lường mức độ chuyển hóa khuyến nghị thành hành động quản trị (INTOSAI, 2019d; Pollitt et al., 1999).

2.3. KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG TRONG KHU VỰC CÔNG

2.3.1. Nguyên lý kiểm toán khu vực công áp dụng trong kiểm toán hoạt động

Các nguyên lý kiểm toán khu vực công khi áp dụng vào kiểm toán hoạt động không chỉ mang ý nghĩa chuẩn tắc về đạo đức nghề nghiệp và quy trình tác nghiệp, mà còn quyết định biên độ độc lập, phạm vi đối tượng, quyền tiếp cận thông tin, cũng như khả năng tạo tác động của kiểm toán hoạt động đối với quản trị công (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019b). Khác với kiểm toán tài chính vốn có chuẩn mực tương đối ổn định và đối tượng chủ yếu là báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động có phạm vi rộng, phương pháp đa dạng và kết luận thường gắn với đánh giá 3E (INTOSAI, 2019b; INTOSAI, 2019c). Vì vậy, để kiểm toán hoạt động vận hành đúng bản chất và tạo giá trị, các nguyên tắc cốt lõi cần được thể chế hóa ngay từ cấp độ mandate, mục tiêu tổng quát, và cơ chế bảo đảm độc lập – chất lượng (INTOSAI, 2019a).

(i) Thẩm quyền kiểm toán và mục tiêu tổng quát phải được xác định rõ ràng

Về nguyên tắc, thẩm quyền kiểm toán của SAI thường được quy định trong Hiến pháp và/hoặc luật. Thẩm quyền này xác định mức độ SAI có thể kiểm toán các chương trình, tổ chức và hoạt động khu vực công. Đối với kiểm toán hoạt động, nhiều hệ thống pháp luật còn cần các quy định bổ sung để làm rõ các điều kiện thực thi, chẳng hạn: quyền tiếp cận thông tin không chỉ từ đơn vị được kiểm toán mà còn từ các nguồn liên quan khác; quyền đưa ra khuyến nghị; phạm vi xem xét đối với

chương trình/chính sách công; và trong một số trường hợp, khả năng xem xét tính phù hợp/hiệu lực của khuôn khổ pháp lý điều chỉnh hoạt động công (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019b).

Quyền hạn của SAI được quy định trong Hiến pháp và Luật có hai ý nghĩa nền tảng. Thứ nhất, nó xác lập mức tối thiểu về yêu cầu kiểm toán và báo cáo, đồng thời trao cho kiểm toán viên thẩm quyền cần thiết để thu thập bằng chứng và công bố kết quả. Thứ hai, nó giúp tránh rủi ro tình trạng tự giới hạn hoặc tự kiểm duyệt, đặc biệt khi kiểm toán hoạt động chạm tới những vấn đề nhạy cảm về chính sách, phân bổ nguồn lực và hiệu quả điều hành. Nếu thiếu nền tảng pháp lý đủ mạnh, ngay cả việc công bố những phát hiện kiểm toán có căn cứ đối với tính hiệu quả hay hiệu lực của chương trình công cũng có thể bị coi là vượt thẩm quyền hoặc không phù hợp trong môi trường chính trị – hành chính nhất định. Do đó, quyền hạn của SAI không chỉ cần hợp pháp mà còn cần có sự ủng hộ chính trị và xã hội để bảo vệ tính chính danh của kiểm toán hoạt động và củng cố niềm tin công chúng vào hoạt động kiểm toán (INTOSAI, 2007; United Nations, 2011; United Nations, 2014).

Cùng với quyền hạn của SAI, mục tiêu tổng quát của kiểm toán hoạt động cũng cần được quy định trong pháp luật hoặc được SAI xác định rõ như một tuyên bố định hướng. Nhìn chung, các mục tiêu tổng quát thường bao gồm: (1) cung cấp cho cơ quan lập pháp/đại biểu dân cử một cuộc xem xét độc lập về thực hành triển khai chính sách/chương trình theo tiêu chí kinh tế, hiệu quả, hiệu lực; (2) cung cấp phân tích độc lập (theo vụ việc) về mức độ tin cậy và giá trị của các hệ thống đo lường hiệu năng và báo cáo tự đánh giá của cơ quan hành pháp; (3) cung cấp phân tích độc lập về các vấn đề 3E và qua đó góp phần cải thiện hoạt động công; và (4) đánh giá tác động dự kiến và không dự kiến (trực tiếp/gián tiếp) của chương trình công, mức độ đạt mục tiêu và nguyên nhân không đạt mục tiêu. Từ góc nhìn quản trị công, một mục tiêu phổ biến của kiểm toán hoạt động là đánh giá và thúc đẩy cải thiện cách thức vận hành chương trình công, cơ quan trung ương và các đơn vị liên quan, trong đó khuyến nghị thường đóng vai trò quan trọng—dù ở một số quốc gia, do truyền thống pháp lý, kiểm toán hoạt động có thể không đưa khuyến nghị (INTOSAI, 2019b; Lonsdale et al., 2011).

(ii) Làm rõ đối tượng kiểm toán trong kiểm toán hoạt động: chính sách, chương trình, tổ chức và quản lý

Trong logic kiểm toán hoạt động, đối tượng kiểm toán không chỉ là một đơn vị hành chính cụ thể mà có thể được mô tả trên bốn lớp: chính sách, chương trình, tổ chức và quản lý. Chính sách có thể hiểu là nỗ lực nhằm đạt mục tiêu nhất định bằng nguồn lực nhất định (và thường trong một khung thời gian nhất định). Chương trình là tập hợp các công cụ liên kết (pháp lý, tài chính, tổ chức…) để thực thi chính sách. Tổ chức là tổng hòa con người – cấu trúc – quy trình được thiết kế để đạt mục tiêu. Quản lý bao gồm các quyết định, hành động và quy tắc nhằm điều hành, giải trình và phân bổ nguồn lực (nhân lực, tài chính, tài sản) trong tổ chức (INTOSAI, 2019c; IDI, 2023).

Việc phân lớp này giúp luận án làm rõ một điểm quan trọng: kiểm toán hoạt động có thể đi từ bên trong (quản trị nội bộ, quy trình, kiểm soát, vận hành tổ chức) đến bên ngoài (tác động xã hội của chính sách và chương trình), và do đó câu hỏi về biên độ thẩm quyền trở thành trung tâm. Nhiều quốc gia thừa nhận quyền hạn kiểm toán hoạt động ở các mức độ khác nhau: có SAI đủ thẩm quyền và năng lực để xem xét hiệu quả/hiệu lực của chính sách phức tạp thông qua phân tích sâu các vấn đề, nhưng cũng có SAI bị giới hạn, đặc biệt ở chỗ dừng trước việc xem xét nền tảng chính sách. Trong trường hợp này, kiểm toán hoạt động không phán xét mục tiêu chính sách có đáng làm hay không, mà tập trung vào hành động thiết kế – thực thi – đánh giá chính sách, đồng thời có thể hàm ý xem xét sự đầy đủ của thông tin làm căn cứ cho quyết định chính sách. Đáng chú ý, ngay cả khi luật không quy định rõ kiểm toán 3E, thực tiễn ở nhiều nơi vẫn có xu hướng lồng ghép nội dung 3E trong kiểm toán tài chính/tuân thủ ở mức độ nhất định (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019b).

(iii) Kiểm toán hoạt động phải được tự do lựa chọn lĩnh vực kiểm toán trong phạm vi thẩm quyền và duy trì độc lập với ảnh hưởng chính trị – hành pháp

Một nguyên tắc trọng yếu là SAI phải tự do quyết định các lĩnh vực được đưa vào kế hoạch kiểm toán hoạt động trong phạm vi quyền hạn. Điều này gắn trực tiếp với tính độc lập: SAI có thể lắng nghe nhu cầu thông tin từ cơ quan lập pháp, thậm chí chấp nhận đề nghị kiểm tra đối với những chuyên đề cụ thể, nhưng vẫn phải tự chủ trong cách thức tiến hành công việc, phương pháp, tiêu chí và cách trình bày kết luận. Đặc biệt, nguyên tắc không chịu sự chỉ đạo của hành pháp đối với việc thực thi quyền hạn là điều kiện then chốt để bảo đảm hoạt động kiểm toán không bị biến dạng vì mục tiêu điều hành hay lợi ích ngắn hạn (INTOSAI, 2019a).

Từ góc độ quản trị rủi ro thể chế, sự độc lập này không chỉ nhằm bảo vệ

kiểm toán viên mà còn nhằm bảo vệ giá trị của báo cáo kiểm toán đối với người sử dụng: nếu SAI bị nhìn nhận là đáp ứng mong muốn của một nhóm lợi ích chính trị, tính khách quan và sức nặng của kết luận sẽ suy giảm, kéo theo suy giảm tác động của kiểm toán hoạt động.

(iv) Kiểm toán hoạt động nhìn chung là kiểm toán hậu kiểm và cần tập trung vào vấn đề hiện hành để tạo giá trị sử dụng

Về thời điểm can thiệp, kiểm toán hoạt động thường là hậu kiểm: điểm sớm nhất để xem xét hiệu quả/hiệu lực thường là sau khi Chính phủ đã quyết định chính sách liên quan. Một số hệ thống có thể cho phép xem xét hoạt động chuẩn bị chính sách hoặc phân tích mục tiêu trước khi chính sách triển khai, nhưng về nguyên tắc, các vấn đề mà kiểm toán hoạt động hướng tới phải là những vấn đề thực và đang có ý nghĩa đối với người sử dụng báo cáo kiểm toán. Điều này nhấn mạnh nguyên tắc tính kịp thời và tính liên quan của kiểm toán hoạt động: một cuộc kiểm toán có thể đúng kỹ thuật nhưng nếu không chạm vào vấn đề hiện hành, giá trị sử dụng và tác động chính sách sẽ hạn chế (INTOSAI, 2019d; IDI, 2023).

(v) Mục tiêu chính trị của cơ quan lập pháp là khung tham chiếu; tuy nhiên kiểm toán hoạt động có thể chỉ ra hệ quả và mâu thuẫn mục tiêu

Một nguyên tắc tinh tế nhưng rất quan trọng là: các quyết định chính trị và mục tiêu do cơ quan lập pháp xác lập thường là khung tham chiếu để hình thành tiêu chí kiểm toán; SAI không có vai trò phán xét các mục tiêu chính trị đó. Tuy nhiên, từ phát hiện kiểm toán, SAI có thể đưa ra nhận định về mục tiêu nếu mục tiêu quá mơ hồ, xung đột với mục tiêu khác, hoặc không thể theo dõi/đánh giá mức độ đạt được vì thiếu thông tin. Trên thực tế, một báo cáo kiểm toán hoạt động có thể hàm ý rằng chính sách cần điều chỉnh nếu các thiếu sót mang tính cấu trúc không thể khắc phục bằng cải tiến quản lý thuần túy (INTOSAI, 2019b; Put, 2006; Pollitt, 1999).

Điểm cân bằng ở đây là: kiểm toán hoạt động không đặt câu hỏi có nên đặt mức trợ cấp như vậy hay không (mang tính chính trị), nhưng có thể đánh giá các vấn đề 3E phát sinh trong quá trình thực thi, ví dụ tác động ngoài dự kiến, hiệu ứng biên, thiếu phối hợp giữa các hệ thống chính sách, hoặc sự lệch pha giữa mục tiêu – công cụ – nguồn lực. Khi mức trợ cấp thực tế có khoảng trống xa so với mức đã đặt mục tiêu ban đầu, kiểm toán hoạt động có thể xem xét nguyên nhân của sự thay đổi đó và hệ quả đối với hiệu quả/hiệu lực (INTOSAI, 2019b).

(vi) Bảo đảm chất lượng nghề nghiệp: đạo đức, năng lực, quy trình và kiểm soát chất lượng tích hợp

INTOSAI nhấn mạnh kiểm toán viên khu vực công phải tuân thủ các giá trị đạo đức và nguyên tắc nghề nghiệp như liêm chính, khách quan, công bằng, năng lực và chuyên nghiệp. Đây là nền tảng để phục vụ lợi ích công và bảo vệ tính tin cậy của báo cáo kiểm toán (INTOSAI, 2016). Đồng thời, do kiểm toán hoạt động thường là những cuộc kiểm toán phức tạp, yêu cầu năng lực đa dạng (phân tích chính sách, thống kê – dữ liệu, đánh giá chương trình, hiểu biết lĩnh vực…), SAI cần có chương trình bảo đảm chất lượng nhằm nâng cao hiệu năng và kết quả kiểm toán (INTOSAI, 2019e; IDI, 2023).

Tuy nhiên, cần nhìn nhận thực tế rằng không một hệ thống kiểm soát nào có thể bảo đảm tuyệt đối báo cáo kiểm toán đạt chất lượng cao nếu thiếu đội ngũ có năng lực và động lực. Vì vậy, hệ thống kiểm soát chất lượng nên hướng tới tính phù hợp và khả quan, tránh quá phức tạp. Chất lượng cần được tích hợp ngay trong quá trình thực hiện, đặc biệt ở giai đoạn lập kế hoạch: xác định vấn đề trọng yếu, câu hỏi kiểm toán đúng, thiết kế kiểm toán phù hợp và chiến lược bằng chứng chặt chẽ thường quyết định phần lớn chất lượng cuộc kiểm toán. Cơ chế kiểm soát toàn diện được thực hiện từ các bước lập kế hoạch cho đến triển khai kiểm toán là cách để đánh giá chất lượng thường xuyên trước khi chuyển sang giai đoạn tiếp theo (INTOSAI, 2019e; IDI, 2023).

2.3.2. Các yêu cầu chung đối với kiểm toán viên trong kiểm toán hoạt động

Kiểm toán hoạt động trong khu vực công là một hoạt động dựa trên thông tin, bằng chứng và phân tích, trong đó giá trị nghề nghiệp và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên giữ vai trò trung tâm. Khác với kiểm toán tài chính vốn thiên về chuẩn hóa quy trình và kiểm tra tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động đòi hỏi khả năng phân tích chính sách, đánh giá chương trình và hiểu biết bối cảnh quản trị công, do đó yêu cầu đối với kiểm toán viên cũng mang tính liên ngành và linh hoạt hơn (INTOSAI, 2019a; Lonsdale et al., 2011).

(i) Năng lực chuyên môn và kỹ năng nghề nghiệp của kiểm toán viên trong kiểm toán hoạt động

Một nguyên tắc cơ bản là mọi kiểm toán viên phải có năng lực chuyên môn phù hợp để thực hiện nhiệm vụ được giao, và SAI có trách nhiệm tuyển dụng, đào

tạo và phát triển nguồn nhân lực nhằm bảo đảm chất lượng kiểm toán (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019c). Trong kiểm toán hoạt động, năng lực chuyên môn không chỉ giới hạn ở kế toán và kiểm toán truyền thống, mà còn bao gồm kiến thức về kinh tế học công, quản lý công, phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng, cũng như kỹ năng phân tích dữ liệu và đánh giá tác động chính sách (Pollitt, 1999; Lonsdale et al., 2011). Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động cũng chỉ ra rằng kiểm toán viên cần có khả năng tư duy phân tích, kỹ năng lập luận và khả năng xử lý các vấn đề phức tạp, bởi các câu hỏi về hiệu quả và hiệu lực thường không có câu trả lời trực tiếp như trong kiểm toán tài chính (Put, 2006; Pollitt et al., 1999). Trong bối cảnh đánh giá hiệu quả chi tiêu công hoặc tác động của chương trình, kiểm toán viên còn cần hiểu các phương pháp đánh giá hiệu quả như phân tích chi phí – hiệu quả, phân tích chi phí – lợi ích hoặc các phương pháp đo lường hiệu năng như DEA, vốn được sử dụng trong nhiều nghiên cứu gần đây về kiểm toán đầu tư ngân sách (Kazakhstan study, 2024). Bên cạnh trình độ học vấn và kiến thức chuyên môn, các phẩm chất cá nhân cũng có ý nghĩa quan trọng. Các tài liệu của INTOSAI nhấn mạnh các phẩm chất như tính chính trực, khách quan, khả năng giao tiếp, năng lực viết báo cáo và khả năng làm việc nhóm, bởi kiểm toán hoạt động thường được thực hiện theo nhóm đa chuyên môn (INTOSAI, 2019a; IDI, 2023). Thực tiễn quốc tế cho thấy kiểm toán hoạt động hiệu quả phụ thuộc đáng kể vào năng lực tổng hợp của đoàn kiểm toán hơn là năng lực riêng lẻ của từng cá nhân (Lonsdale et al., 2011).

(ii) Đào tạo liên tục và học tập từ thực tiễn kiểm toán

Do môi trường quản trị công và phương pháp phân tích luôn thay đổi, kiểm toán viên hoạt động cần được đào tạo liên tục để duy trì và nâng cao năng lực nghề nghiệp. Chương trình đào tạo có thể bao gồm các nội dung như phương pháp kiểm toán hoạt động, thiết kế đánh giá chương trình, phương pháp nghiên cứu định tính, phân tích thống kê, phân tích dữ liệu, và các kiến thức về quản lý công, chính sách công hoặc công nghệ thông tin (INTOSAI, 2019a; IDI, 2023).

Một yếu tố quan trọng trong quá trình phát triển năng lực là học tập thông qua thực tiễn kiểm toán. Các nghiên cứu về kiểm toán khu vực công cho thấy năng lực phân tích và xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên được hình thành chủ yếu

thông qua kinh nghiệm thực tế và trao đổi chuyên môn trong đoàn kiểm toán, hơn là chỉ thông qua đào tạo lý thuyết (Pollitt, 1999; Lonsdale et al., 2011). Điều này đặc biệt đúng trong kiểm toán hoạt động, nơi các tình huống kiểm toán thường không lặp lại và đòi hỏi khả năng thích ứng cao.

(iii) Tính chuyên nghiệp, tính cẩn trọng và xét đoán nghề nghiệp trong thực hiện kiểm toán

Kiểm toán hoạt động phải được tổ chức và thực hiện theo các nguyên tắc của quản lý dự án và phương pháp nghiên cứu khoa học, trong đó việc xác định mục tiêu kiểm toán, câu hỏi kiểm toán, phạm vi và phương pháp thu thập bằng chứng cần được thiết kế rõ ràng và hợp lý (INTOSAI, 2019c; INTOSAI, 2019d). Việc thu thập bằng chứng phải bảo đảm tính đầy đủ, thích hợp và đáng tin cậy, sao cho người có chuyên môn tương đương có thể đạt được kết luận tương tự khi xem xét cùng một bộ bằng chứng (INTOSAI, 2019d). Trong quá trình kiểm toán, giao tiếp với đơn vị được kiểm toán và các chuyên gia là yếu tố quan trọng để bảo đảm tính chính xác của thông tin và tăng cường khả năng chấp nhận của kết luận kiểm toán. Báo cáo kiểm toán cần được trình bày khách quan, cân bằng và có giọng điệu thận trọng nhằm mục tiêu tạo giá trị cho hoạt động quản lý công (INTOSAI, 2019c). Các nghiên cứu về tác động của kiểm toán hoạt động cũng cho thấy chất lượng lập luận và tính thuyết phục của báo cáo là một trong những yếu tố quyết định mức độ thực hiện kiến nghị (Morin, 2003; Lonsdale et al., 2011).

(iv) Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập

Các chuẩn mực quốc tế nhấn mạnh rằng kiểm toán viên khu vực công phải tuân thủ các nguyên tắc đạo đức như liêm chính, khách quan, độc lập và chuyên nghiệp nhằm bảo vệ lợi ích công và duy trì niềm tin của xã hội (INTOSAI, 2016). Đối với kiểm toán hoạt động, yêu cầu này càng trở nên quan trọng bởi kết luận kiểm toán thường liên quan đến đánh giá chính sách và hiệu quả sử dụng nguồn lực công, những vấn đề có thể nhạy cảm về mặt chính trị và xã hội. Tính độc lập không chỉ là độc lập về tổ chức mà còn là độc lập về tư duy và xét đoán nghề nghiệp. Kiểm toán viên phải tránh xung đột lợi ích, bảo đảm bảo mật thông tin trong quá trình kiểm toán và chỉ công bố thông tin khi báo cáo được phát hành theo quy định (INTOSAI, 2019a). Điều này giúp bảo đảm tính tin cậy của kết luận và củng cố vai trò của kiểm toán hoạt động trong hệ thống trách nhiệm giải trình công (Power, 1997).

(v) Yêu cầu về tài liệu hóa và bảo đảm chất lượng

Một yêu cầu quan trọng trong kiểm toán hoạt động là toàn bộ quá trình kiểm toán phải được tài liệu hóa đầy đủ, bao gồm các quyết định quan trọng, cơ sở bằng chứng và các xét đoán nghề nghiệp. Hồ sơ kiểm toán không chỉ phục vụ cho việc kiểm tra nội bộ và giám sát chất lượng mà còn là cơ sở để đánh giá lại hoặc kiểm tra độc lập khi cần thiết (INTOSAI, 2019c; INTOSAI, 2019e). Hệ thống bảo đảm chất lượng cần được tích hợp trong toàn bộ quy trình kiểm toán, từ khâu lập kế hoạch, thực hiện đến báo cáo, nhằm bảo đảm tính nhất quán và độ tin cậy của kết quả kiểm toán. Tuy nhiên, nhiều nghiên cứu nhấn mạnh rằng chất lượng kiểm toán phụ thuộc trước hết vào năng lực và động lực của kiểm toán viên, trong khi hệ thống kiểm soát chất lượng chỉ đóng vai trò hỗ trợ (Lonsdale et al., 2011; IDI, 2023).

2.3.3. Các cơ chế đảm bảo khác trong kiểm toán hoạt động

Bên cạnh các nguyên tắc về thẩm quyền, năng lực kiểm toán viên và quy trình thực hiện đã trình bày ở các mục trước, kiểm toán hoạt động còn đòi hỏi một hệ thống các cơ chế bảo đảm nhằm duy trì độ tin cậy của thông tin, tính khách quan của kết luận và giá trị sử dụng của báo cáo kiểm toán. Mặc dù các chuẩn mực và hướng dẫn kiểm toán đã thiết lập một khung phương pháp tương đối đầy đủ, yếu tố quyết định vẫn là xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên, được vận dụng trên cơ sở tuân thủ chuẩn mực và quy trình kiểm toán hiện hành (INTOSAI, 2019a; INTOSAI, 2019d).

Trong kiểm toán hoạt động, xét đoán nghề nghiệp cần gắn với thái độ hoài nghi nghề nghiệp, bởi thông tin về hiệu quả, hiệu lực hoặc tác động chính sách thường mang tính phức tạp, có thể chịu ảnh hưởng của nhiều biến số và không phải lúc nào cũng được ghi nhận theo các chuẩn mực đo lường chặt chẽ như dữ liệu tài chính (Lonsdale et al., 2011; Pollitt, 1999). Do đó, kiểm toán viên cần nhận thức rằng thông tin về hiệu năng có thể tồn tại sai lệch trọng yếu, và việc thiết kế các cơ chế bảo đảm phù hợp là điều kiện để giảm thiểu rủi ro này.

(i) Bảo đảm hợp lý về chất lượng thông tin

Một trong những yêu cầu quan trọng của kiểm toán hoạt động là đánh giá chất lượng và độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm căn cứ cho kết luận kiểm toán. Trong bối cảnh quản trị công hiện đại, thông tin về hiệu quả và hiệu lực ngày càng phụ thuộc vào các hệ thống đo lường hiệu năng và cơ sở dữ liệu điện tử do đơn vị được kiểm toán hoặc các bên liên quan cung cấp (INTOSAI, 2019d; IDI,

2023). Khái niệm "bảo đảm hợp lý" trong kiểm toán hoạt động không hàm ý sự chắc chắn tuyệt đối, mà phụ thuộc vào bản chất bằng chứng, phương pháp thu thập và mức độ chắc chắn cần thiết để hỗ trợ kết luận. Điều này đặc biệt quan trọng khi đánh giá các chỉ tiêu kết quả và tác động, bởi mối quan hệ nhân quả trong chính sách công thường khó xác định một cách tuyệt đối và có thể chịu ảnh hưởng của các yếu tố ngoại sinh (Weiss, 1998; Put, 2006). Vì vậy, kiểm toán viên cần kết hợp nhiều nguồn bằng chứng và phương pháp phân tích để củng cố tính thuyết phục của kết luận kiểm toán.

(ii) Bảo đảm sự minh bạch và thông tin đầy đủ cho các bên liên quan

Một cơ chế bảo đảm quan trọng khác là việc thông báo đầy đủ cho các cơ quan, tổ chức liên quan về nội dung, phạm vi và mục tiêu của cuộc kiểm toán. Việc này không chỉ giúp đơn vị được kiểm toán hiểu rõ mục đích và phương pháp kiểm toán, mà còn tạo điều kiện cho việc cung cấp thông tin đầy đủ và chính xác, đồng thời hạn chế hiểu lầm hoặc phản ứng tiêu cực trong quá trình kiểm toán (INTOSAI, 2019d). Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động cũng cho thấy mức độ hợp tác và hiểu biết của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng bằng chứng và khả năng thực hiện kiến nghị sau kiểm toán (Morin, 2003; Lonsdale et al., 2011). Do đó, việc thông tin sớm và rõ ràng về mục tiêu và phương pháp kiểm toán là một yếu tố góp phần nâng cao hiệu quả của quá trình kiểm toán.

(iii) Giám sát và kiểm soát chất lượng trong quá trình thực hiện kiểm toán

Công việc kiểm toán cần được giám sát và rà soát ở tất cả các cấp độ nhằm bảo đảm các mục tiêu kiểm toán được thực hiện đúng phương pháp và đúng tiến độ. Việc giám sát bao gồm việc hướng dẫn, hỗ trợ và theo dõi công việc của các thành viên trong đoàn kiểm toán, cũng như rà soát hồ sơ và bằng chứng trước khi hình thành kết luận (INTOSAI, 2019c; INTOSAI, 2019e). Giám sát hiệu quả giúp bảo đảm rằng tất cả các thành viên trong nhóm hiểu rõ mục tiêu kiểm toán, phương pháp được áp dụng và trách nhiệm của mình, đồng thời bảo đảm rằng bằng chứng thu thập được là thích hợp, đáng tin cậy và được tài liệu hóa đầy đủ. Đây cũng là một yếu tố quan trọng để duy trì tính nhất quán và độ tin cậy của kết luận kiểm toán, đặc biệt trong các cuộc kiểm toán phức tạp liên quan đến nhiều lĩnh vực chuyên môn (IDI, 2023).

(iv) Sử dụng chuyên gia và quản lý rủi ro chuyên môn

Trong nhiều trường hợp, kiểm toán hoạt động cần sử dụng chuyên gia bên

ngoài để bổ sung kiến thức chuyên môn trong các lĩnh vực như kỹ thuật, công nghệ thông tin, môi trường hoặc thống kê. Tuy nhiên, việc sử dụng chuyên gia cần được thực hiện thận trọng, bao gồm việc đánh giá năng lực chuyên môn, tính độc lập và mức độ phù hợp của chuyên gia đối với mục tiêu kiểm toán (INTOSAI, 2019a; Lonsdale et al., 2011). Mặc dù kiểm toán viên có thể sử dụng kết quả phân tích của chuyên gia như một nguồn bằng chứng, trách nhiệm cuối cùng đối với kết luận kiểm toán vẫn thuộc về kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán. Nguyên tắc này nhằm bảo đảm tính nhất quán trong lập luận và tránh việc phụ thuộc quá mức vào ý kiến bên ngoài.

(v) Vai trò của hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán trong kiểm toán hoạt động

Một đặc điểm quan trọng của kiểm toán hoạt động là mức độ phụ thuộc lớn vào xét đoán nghề nghiệp. Không giống kiểm toán tài chính, nơi các chuẩn mực và tiêu chí thường được xác định rõ, kiểm toán hoạt động thường phải xử lý các vấn đề phức tạp, tiêu chí đánh giá mang tính định tính và dữ liệu không hoàn chỉnh (Pollitt et al., 1999; Put, 2006). Do đó, hoài nghi nghề nghiệp là một yếu tố thiết yếu giúp kiểm toán viên đánh giá khách quan bằng chứng, nhận diện các giả định tiềm ẩn và tránh kết luận không có căn cứ. Các nghiên cứu về đánh giá chương trình và kiểm toán hoạt động cũng nhấn mạnh rằng việc phân tích nguyên nhân và bối cảnh là điều kiện quan trọng để nâng cao giá trị của kiểm toán, thay vì chỉ dừng lại ở việc phát hiện sai sót (Weiss, 1998; Lonsdale et al., 2011).

2.3.4. Cơ sở lý thuyết về hiệu quả chi tiêu công và mục tiêu của kiểm toán hoạt động

Trong khu vực công, mục tiêu cốt lõi của quản lý chi ngân sách nhà nước là sử dụng nguồn lực công một cách hiệu quả nhằm tối đa hóa phúc lợi xã hội trong điều kiện nguồn lực hữu hạn. Quan điểm này được đặt nền tảng từ kinh tế học phúc lợi, trong đó hiệu quả phân bổ được xem là một trong những tiêu chuẩn quan trọng để đánh giá chất lượng chính sách và hoạt động của khu vực công (Stiglitz & Rosengard, 2015). Theo lý thuyết hiệu quả Pareto, một trạng thái được coi là hiệu quả khi không thể cải thiện phúc lợi của một chủ thể mà không làm giảm phúc lợi của chủ thể khác. Khi vận dụng vào lĩnh vực chi tiêu công, khái niệm hiệu quả không chỉ giới hạn ở việc tiết kiệm chi phí mà còn bao hàm việc phân bổ nguồn lực

phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội, nâng cao chất lượng dịch vụ công và bảo đảm công bằng xã hội (Musgrave & Musgrave, 1989).

Tuy nhiên, trong thực tiễn quản lý công, việc đạt được trạng thái hiệu quả Pareto là rất khó khăn, thậm chí trong nhiều trường hợp chỉ mang ý nghĩa chuẩn tắc hơn là mục tiêu có thể đạt được trọn vẹn. Nguyên nhân trước hết xuất phát từ đặc trưng của khu vực công, nơi các quyết định chi tiêu thường chịu ảnh hưởng đồng thời của các mục tiêu kinh tế, xã hội và chính trị, trong khi các tiêu chí đánh giá hiệu quả không phải lúc nào cũng có thể lượng hóa một cách đầy đủ (Atkinson & Stiglitz, 1980). Bên cạnh đó, các vấn đề như bất cân xứng thông tin, hạn chế về năng lực quản trị, cơ chế phân cấp ngân sách phức tạp, cũng như động cơ hành vi của các chủ thể tham gia vào quá trình quản lý ngân sách có thể làm cho việc phân bổ và sử dụng nguồn lực công không đạt được mức hiệu quả mong muốn (Moe, 1997; Lane, 2000). Từ góc độ lý thuyết đại diện (agency theory), khu vực công tồn tại nhiều tầng quan hệ đại diện, trong đó người dân với tư cách là chủ thể tối cao ủy quyền cho các cơ quan dân cử, từ đó tiếp tục ủy quyền cho các cơ quan hành pháp và đơn vị thực thi chương trình, dự án. Trong chuỗi quan hệ này, bất cân xứng thông tin và sự khác biệt về lợi ích giữa các bên có thể dẫn đến các vấn đề như lãng phí nguồn lực, thiếu hiệu quả hoặc thiếu trách nhiệm giải trình (Streim, 1994; Moe, 1997). Điều này đặt ra nhu cầu phải có các cơ chế giám sát độc lập nhằm đánh giá việc sử dụng ngân sách và thúc đẩy cải thiện hiệu quả chi tiêu công.

Kiểm toán hoạt động ra đời trong bối cảnh đó như một công cụ giám sát độc lập hướng tới đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các chương trình, dự án và hoạt động sử dụng ngân sách nhà nước. Theo INTOSAI, kiểm toán hoạt động là việc kiểm tra độc lập, khách quan và có hệ thống nhằm đánh giá liệu các nguồn lực công có được quản lý và sử dụng một cách kinh tế, hiệu quả và hiệu lực hay không, đồng thời đưa ra các khuyến nghị nhằm cải thiện hoạt động của khu vực công (INTOSAI, 2019). Khác với kiểm toán tài chính chủ yếu tập trung vào tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính, hay kiểm toán tuân thủ tập trung vào việc chấp hành quy định pháp luật, kiểm toán hoạt động hướng đến việc đánh giá chất lượng quản trị, kết quả thực hiện và mức độ đạt được mục tiêu chính sách, qua đó tạo ra giá trị gia tăng cho khu vực công (Pollitt et al., 1999; Lonsdale, Wilkins &

Ling, 2011). Một đặc điểm quan trọng của kiểm toán hoạt động là khả năng góp phần cải thiện hiệu quả chi tiêu công thông qua việc nhận diện các điểm nghẽn trong quy trình quản lý, những bất cập trong cơ chế phân bổ nguồn lực hoặc những hạn chế trong tổ chức thực hiện chương trình. Các nghiên cứu thực nghiệm tại nhiều quốc gia cho thấy các khuyến nghị từ kiểm toán hoạt động có thể dẫn đến việc cải tiến quy trình quản lý, nâng cao tính minh bạch và cải thiện hiệu quả hoạt động của các cơ quan công quyền (Reichborn-Kjennerud, 2013; Van Loocke & Put, 2011). Điều này cho thấy kiểm toán hoạt động không chỉ là công cụ kiểm tra mà còn là một cơ chế thúc đẩy học hỏi tổ chức và cải cách quản trị công.

Từ góc độ lý thuyết, có thể xem kiểm toán hoạt động như một trong những công cụ góp phần giúp hệ thống quản lý công tiệm cận trạng thái hiệu quả trong chi tiêu ngân sách. Thông qua việc cung cấp thông tin độc lập, khách quan và có giá trị phân tích về việc sử dụng nguồn lực công, kiểm toán hoạt động góp phần giảm bất cân xứng thông tin, tăng cường trách nhiệm giải trình và hỗ trợ quá trình ra quyết định dựa trên bằng chứng. Nhờ đó, các cơ quan quản lý có thể điều chỉnh chính sách, cải thiện quy trình và phân bổ nguồn lực hợp lý hơn, từ đó nâng cao hiệu quả chi tiêu công trong dài hạn (Power, 1997; Pollitt et al., 1999). Như vậy, xét trên phương diện lý luận, mối quan hệ giữa hiệu quả chi tiêu công và kiểm toán hoạt động có thể được lý giải theo logic sau: yêu cầu nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực công làm phát sinh nhu cầu về các cơ chế giám sát và đánh giá độc lập; kiểm toán hoạt động là một trong những cơ chế quan trọng đáp ứng nhu cầu đó; và thông qua việc đánh giá và khuyến nghị cải thiện, kiểm toán hoạt động góp phần nâng cao hiệu quả quản lý chi ngân sách nhà nước, qua đó hỗ trợ việc thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội của địa phương.

2.3.5. Lý thuyết quản trị công, trách nhiệm giải trình và vai trò của kiểm toán hoạt động

Trong khu vực công, quản trị côngg là một khái niệm trung tâm nhằm giải thích cách thức Nhà nước tổ chức, điều hành và kiểm soát việc cung cấp dịch vụ công cũng như việc sử dụng nguồn lực công. Theo quan điểm hiện đại, quản trị công không chỉ giới hạn ở hoạt động quản lý hành chính truyền thống mà còn bao hàm các cơ chế bảo đảm trách nhiệm giải trình, minh bạch, hiệu quả và sự tham gia

của các bên liên quan trong quá trình hoạch định và thực thi chính sách (Pierre & Peters, 2000; Bovens, 2007).

Một trong những nền tảng lý thuyết quan trọng của quản trị công là mô hình quản trị công mới (New Public Management – NPM), nhấn mạnh việc chuyển từ quản lý dựa trên quy trình sang quản lý dựa trên kết quả, coi hiệu quả và hiệu lực của hoạt động công là tiêu chí đánh giá chủ yếu đối với các cơ quan nhà nước (Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2017). Trong bối cảnh đó, yêu cầu đo lường kết quả, đánh giá hiệu quả và tăng cường trách nhiệm giải trình trở thành những yếu tố cốt lõi của hệ thống quản trị công hiện đại. Điều này cũng làm gia tăng vai trò của các thiết chế kiểm tra, giám sát độc lập, trong đó kiểm toán hoạt động được xem là một công cụ quan trọng nhằm đánh giá mức độ đạt được mục tiêu và hiệu quả của các chương trình, dự án sử dụng ngân sách nhà nước.

Trách nhiệm giải trình (accountability) là một khái niệm trung tâm trong lý thuyết quản trị công. Theo Bovens (2007), trách nhiệm giải trình có thể được hiểu là mối quan hệ trong đó một chủ thể có nghĩa vụ giải thích và chịu trách nhiệm về hành vi của mình trước một chủ thể khác có quyền đánh giá và đưa ra các hệ quả. Trong khu vực công, trách nhiệm giải trình được thiết lập theo nhiều tầng, từ cơ quan hành pháp đối với cơ quan lập pháp, từ cơ quan quản lý đối với người dân, cũng như giữa các cấp quản lý trong bộ máy nhà nước (Mulgan, 2000). Sự tồn tại của các tầng quan hệ trách nhiệm giải trình này làm phát sinh nhu cầu về các cơ chế cung cấp thông tin độc lập và đáng tin cậy nhằm hỗ trợ quá trình giám sát và ra quyết định. Kiểm toán hoạt động, với chức năng đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng nguồn lực công, đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp các thông tin đó. Theo INTOSAI, kiểm toán hoạt động góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình bằng cách cung cấp cho cơ quan lập pháp, cơ quan hành pháp và công chúng những đánh giá độc lập về kết quả hoạt động của các chương trình và tổ chức trong khu vực công (INTOSAI, 2019).

Từ góc độ lý thuyết đại diện, vai trò của kiểm toán hoạt động có thể được lý giải như một cơ chế giảm thiểu bất cân xứng thông tin trong chuỗi quan hệ ủy quyền giữa người dân, cơ quan dân cử và cơ quan hành pháp. Khi các cơ quan quản lý công trực tiếp sử dụng ngân sách nhà nước để thực hiện các chương trình, dự án,

người dân và cơ quan lập pháp thường không có đủ thông tin để đánh giá mức độ hiệu quả của việc sử dụng nguồn lực. Kiểm toán hoạt động, với tư cách là một thiết chế độc lập, có thể cung cấp các thông tin khách quan về kết quả thực hiện và những hạn chế trong quản lý, qua đó hỗ trợ các chủ thể giám sát thực hiện chức năng của mình (Moe, 1997; Lonsdale et al., 2011).

Bên cạnh vai trò tăng cường trách nhiệm giải trình, kiểm toán hoạt động còn được xem là một công cụ thúc đẩy học hỏi tổ chức và cải thiện quản trị. Theo Pollitt và cộng sự (1999), kiểm toán hoạt động không chỉ nhằm phát hiện sai sót mà còn hướng tới việc cung cấp các khuyến nghị nhằm cải thiện quy trình quản lý, nâng cao hiệu quả hoạt động và hỗ trợ quá trình đổi mới trong khu vực công. Morin (2001) cũng cho rằng kiểm toán hoạt động có thể được nhìn nhận như một quá trình ảnh hưởng xã hội, trong đó các phát hiện và khuyến nghị kiểm toán có thể tác động đến nhận thức, hành vi và quyết định của các nhà quản lý công. Trong bối cảnh cải cách quản trị công theo hướng quản lý dựa trên kết quả, vai trò của kiểm toán hoạt động càng trở nên quan trọng. Các chương trình và dự án công ngày càng có quy mô lớn, mục tiêu phức tạp và liên quan đến nhiều chủ thể, đòi hỏi phải có các công cụ đánh giá độc lập để xác định liệu các nguồn lực công có được sử dụng một cách hiệu quả và đạt được mục tiêu đề ra hay không. Kiểm toán hoạt động, với cách tiếp cận dựa trên phân tích bằng chứng và đánh giá kết quả, góp phần nâng cao chất lượng thông tin phục vụ quá trình hoạch định và điều chỉnh chính sách, đồng thời tăng cường tính minh bạch và niềm tin của xã hội đối với hoạt động của bộ máy nhà nước (Power, 1997; Van Loocke & Put, 2011).

Từ những phân tích trên có thể thấy rằng, trong khung lý thuyết về quản trị công hiện đại, kiểm toán hoạt động giữ vai trò là một thiết chế trung gian quan trọng kết nối giữa yêu cầu nâng cao hiệu quả quản lý công và cơ chế trách nhiệm giải trình. Thông qua việc cung cấp thông tin độc lập, phân tích nguyên nhân của các hạn chế và đưa ra khuyến nghị cải thiện, kiểm toán hoạt động góp phần nâng cao chất lượng quản trị công và hiệu quả sử dụng ngân sách nhà nước, đặc biệt trong bối cảnh các địa phương ngày càng được trao quyền tự chủ cao hơn trong quản lý ngân sách và phát triển kinh tế – xã hội.

2.4. LÝ THUYẾT TÁC ĐỘNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG

2.4.1. Khái niệm tác động kiểm toán hoạt động

Trong nghiên cứu kiểm toán hoạt động, tác động thường được các SAI đo lường bằng mức độ thực hiện kiến nghị hay giá trị xử lý tài chính, tuy nhiên các chỉ báo này chủ yếu phản ánh đầu ra quản trị và có nguy cơ bỏ sót những biến đổi quan trọng nhưng khó quan sát hơn, như thay đổi nhận thức, thay đổi chuẩn mực điều hành, hay thay đổi cấu trúc trách nhiệm giải trình (Van Loocke & Putt, 2011). Nhiều nghiên cứu trong lĩnh vực đánh giá chính sách đã chỉ ra rằng ảnh hưởng của các kết quả đánh giá thường diễn ra theo nhiều cách và không tuyến tính, tích lũy theo thời gian, phụ thuộc bối cảnh thể chế và tương tác giữa các chủ thể (Weiss, 1979; Weiss, 1998). Trên cơ sở đó, luận án lựa chọn cách khái niệm hóa tác động KTHĐ theo khung phân loại ảnh hưởng của các nghiên cứu đánh giá chính sách, vốn được kế thừa và vận dụng rộng rãi trong nghiên cứu tác động của kiểm toán hoạt động, gồm ba dạng chính: tác động công cụ, tác động nhận thức và tác động chiến lược (Weiss, 1979; Henry & Mark, 2003; Mark, Henry & Julnes, 2000).

Thứ nhất, tác động công cụ phản ánh mức độ mà kết quả kiểm toán được sử dụng trực tiếp để ra quyết định hoặc triển khai hành động cụ thể. Về bản chất, đây là dạng tác động hành động: các khuyến nghị/ phát hiện được chuyển hóa thành quyết định điều hành, sửa đổi quy trình, điều chỉnh phân bổ, khắc phục lãng phí, thay đổi cơ chế kiểm soát chi, xử lý trách nhiệm hoặc hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ. Dạng tác động này thường dễ nhận diện thông qua các bằng chứng thực hiện kiến nghị (quyết định, văn bản sửa đổi, kế hoạch khắc phục, báo cáo triển khai), song không phải lúc nào cũng xuất hiện ngay sau kiểm toán do phụ thuộc vào chu kỳ ngân sách, mức độ sẵn sàng cải cách, và năng lực thực thi của đơn vị được kiểm toán (Power, 1997; Pollitt et al., 1999). Do đó, việc đo lường tác động công cụ cần được đặt trong khung thời gian phù hợp và gắn với logic thực thi chính sách, thay vì kỳ vọng vào kết quả tức thì.

Thứ hai, tác động nhận thức mô tả ảnh hưởng của kiểm toán thông qua cơ chế "khai sáng": kiểm toán giúp định nghĩa lại vấn đề, cấu trúc lại cách hiểu, thay đổi khung tư duy và lập luận của các chủ thể quản lý ngân sách về nguyên nhân – hệ quả của kém hiệu quả, từ đó tạo ra dịch chuyển trong ưu tiên, chuẩn mực, hay

cách giải thích và đánh giá hiệu suất của chi NSNN. Tài liệu nghiên cứu sử dụng tri thức nhấn mạnh rằng dạng tác động này thường tích lũy, lan tỏa và đôi khi chỉ có thể quan sát gián tiếp thông qua thay đổi trong các cuộc họp, trong tiêu chí ra quyết định, trong cách thiết kế chương trình/ dự án, hoặc trong hệ thống chỉ tiêu theo dõi – đánh giá (Weiss, 1979; Weiss, 1998). Trong bối cảnh quản trị công, tác động nhận thức có ý nghĩa đặc biệt vì nó tạo nền tảng cho các quyết định cải cách sau này, đồng thời góp phần hình thành năng lực học hỏi và tự điều chỉnh của tổ chức (Argyris & Schön, 1978).

Thứ ba, tác động chiến lược phản ánh việc kết quả kiểm toán được huy động như một nguồn lực trong cơ chế trách nhiệm giải trình và tương tác chính sách: phục vụ đàm phán, thuyết phục, tranh luận, tạo chính danh cho quyết định, hoặc gia tăng áp lực cải cách. Dạng tác động này gắn với bản chất chính trị - thể chế của ngân sách: báo cáo kiểm toán có thể trở thành tài liệu cho cơ quan dân cử trong giám sát, cho UBND trong chỉ đạo điều hành, hoặc cho các sở/ngành khi điều chỉnh quy định nội bộ và phân bổ nguồn lực. Thực tế, nghiên cứu về kiểm toán và trách nhiệm giải trình cho thấy việc sử dụng chiến lược có thể vừa tích cực (tăng minh bạch, tăng áp lực cải thiện), vừa có rủi ro (chọn lọc bằng chứng, hợp thức hóa quyết định đã định sẵn), tùy thuộc tương quan quyền lực và thiết kế thể chế (Power, 1997; Pollitt et al., 1999).

Từ ba dạng trên, luận án xem tác động KTHĐ là một cấu trúc đa chiều, trong đó tác động công cụ thường là kết quả hữu hình nhất, nhưng tác động nhận thức và tác động chiến lược mới giải thích được vì sao có những cuộc kiểm toán không ghi nhận nhiều kiến nghị được thực hiện ngay, nhưng vẫn tạo ra chuyển biến đáng kể trong tư duy quản trị và trách nhiệm giải trình theo thời gian. Cách khái niệm hóa này cũng giúp luận án xây dựng hệ thống chỉ báo đo lường phù hợp với chuỗi tác động, đưa ra giải pháp khắc phục hạn chế thông qua đánh giá hiệu quả kiểm toán chỉ dựa trên tỷ lệ thực hiện kiến nghị.

2.4.2. Cơ chế tác động của kiểm toán hoạt động

Như đã trình bày ở mục trước, tác động của kiểm toán hoạt động không diễn ra theo một quan hệ tuyến tính đơn giản từ "báo cáo kiểm toán → thực hiện kiến nghị", mà hình thành thông qua một chuỗi cơ chế tác độngcó tính trung gian, tích

lũy và phụ thuộc bối cảnh. Cách tiếp cận này phù hợp với quan điểm trong nghiên cứu đánh giá chính sách và kiểm toán công, theo đó ảnh hưởng của các kết quả đánh giá thường được hình thành thông qua quá trình tương tác giữa bằng chứng, nhận thức, động lực chính trị và năng lực thực thi (Weiss, 1998; Pollitt et al., 1999). Trên cơ sở tổng hợp các nghiên cứu về sử dụng tri thức, trách nhiệm giải trình công và tác động của kiểm toán, chuỗi cơ chế tác động của KTHĐ có thể được khái quát theo các mắt xích chính sau:

Thứ nhất, cơ chế tạo ra kiến thức và bằng chứng. KTHĐ trước hết tạo ra kiến thức mới về mức độ kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của chương trình hoặc hoạt động chi tiêu công. Thông qua việc thu thập dữ liệu, phân tích nguyên nhân và đánh giá kết quả, kiểm toán hình thành một hệ thống bằng chứng có cấu trúc, giúp làm rõ những vấn đề mà trước đó có thể chưa được nhận diện đầy đủ trong hệ thống quản lý. Đây là giai đoạn đầu tiên trong chuỗi tác động, tương ứng với việc hình thành đầu vào kiến thức cho quá trình ra quyết định (Power, 1997).

Thứ hai, cơ chế truyền dẫn thông tin và định hình nhận thức.Các phát hiện kiểm toán được truyền tải thông qua báo cáo, trao đổi với đơn vị được kiểm toán, thảo luận tại cơ quan dân cử hoặc công bố công khai. Quá trình này tạo ra tác động nhận thức, làm thay đổi cách hiểu của các chủ thể quản lý về vấn đề được kiểm toán, về nguyên nhân của kém hiệu quả hoặc về rủi ro trong quản lý chi ngân sách. Nhiều nghiên cứu chỉ ra rằng chính sự thay đổi trong nhận thức và khung lập luận mới là yếu tố tạo nền cho các quyết định cải cách tiếp theo (Weiss, 1979; Argyris & Schön, 1978).

Thứ ba, cơ chế trách nhiệm giải trình và áp lực cải cách. Khi kết quả kiểm toán được sử dụng trong giám sát của Quốc hội, trong chỉ đạo điều hành hoặc trong truyền thông công khai, chúng tạo ra áp lực thể chế và áp lực dư luận buộc các cơ quan quản lý phải giải trình và điều chỉnh. Đây là cơ chế quan trọng giải thích vì sao kiểm toán có thể tạo tác động ngay cả trong trường hợp việc thực hiện kiến nghị diễn ra chậm hoặc không đầy đủ. Trong nhiều trường hợp, tác động của kiểm toán được hình thành thông qua việc gia tăng minh bạch và trách nhiệm giải trình hơn là thông qua hành động quản lý trực tiếp (Pollitt et al., 1999).

Thứ tư, cơ chế ra quyết định và thay đổi hành vi. Khi các phát hiện và khuyến nghị kiểm toán được tiếp nhận và xử lý trong quá trình ra quyết định, chúng

có thể dẫn tới những thay đổi cụ thể trong quy trình, phân bổ nguồn lực, cơ chế kiểm soát hoặc tổ chức thực hiện chương trình. Đây là giai đoạn mà tác động công cụ trở nên rõ ràng và có thể quan sát thông qua các quyết định hành chính, quy định mới hoặc thay đổi trong cách thức vận hành chương trình.

Thứ năm, cơ chế lan tỏa và học hỏi thể chế. Trong dài hạn, kiểm toán hoạt động còn có thể tạo ra tác động thông qua quá trình học hỏi tổ chức và điều chỉnh thể chế. Những kinh nghiệm rút ra từ kiểm toán được tích hợp vào quy trình quản lý, hệ thống đánh giá hiệu quả hoặc tiêu chí phân bổ ngân sách. Tác động ở cấp độ này thường khó quan sát ngay nhưng có ý nghĩa quan trọng đối với việc cải thiện chất lượng quản trị công và hiệu quả chi tiêu công trong dài hạn (Argyris & Schön, 1978; Lonsdale, 2008).

Như vậy, chuỗi cơ chế tác động của KTHĐ có thể được hiểu như một tiến trình gồm các giai đoạn liên kết:

Tạo bằng chứng → Thay đổi nhận thức → Tạo áp lực trách nhiệm giải trình → Thay đổi quyết định và hành vi → Học hỏi và cải thiện thể chế

Không phải mọi cuộc kiểm toán đều tạo ra tác động ở tất cả các giai đoạn, và mức độ tác động phụ thuộc vào nhiều điều kiện trung gian, được phân tích trong mục tiếp theo.

2.4.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động

Các nghiên cứu quốc tế cho thấy tác động của kiểm toán hoạt động chịu ảnh hưởng bởi nhiều nhóm nhân tố thuộc các cấp độ khác nhau, từ đặc điểm của chính cuộc kiểm toán, năng lực của cơ quan kiểm toán và đơn vị được kiểm toán, cho đến bối cảnh thể chế và chính trị rộng hơn (Pollitt et al., 1999; Lonsdale, 2008; Morin, 2001). Để phục vụ phân tích thực nghiệm, luận án phân loại các nhân tố này theo ba tầng: vi mô, trung gian và vĩ mô theo mô hình của Van Loocke & Putt (2011).

(1) Tầng vi mô: Các yếu tố thuộc về quy trình của cuộc kiểm toán

Ở cấp độ vi mô, tác động của kiểm toán phụ thuộc trước hết vào chất lượng và đặc điểm của quy trình kiểm toán. Một quy trình kiểm toán được thiết kế hợp lý, với mục tiêu rõ ràng, phương pháp phù hợp và bằng chứng thuyết phục, có khả năng tạo niềm tin cao hơn đối với người sử dụng báo cáo, từ đó gia tăng xác suất khuyến nghị được tiếp nhận và thực hiện. Ngược lại, nếu phương pháp thiếu chặt

chẽ hoặc tiêu chí đánh giá không rõ ràng, tác động của kiểm toán có thể bị hạn chế (Lonsdale, 2008). Bên cạnh đó, chất lượng phát hiện kiểm toán là yếu tố then chốt. Các phát hiện có giá trị khi chúng chỉ ra được nguyên nhân cốt lõi của vấn đề, lượng hóa được tác động hoặc minh chứng rõ ràng mối quan hệ giữa nguồn lực và kết quả. Những phát hiện mang tính khái quát, thiếu bằng chứng hoặc không gắn với bối cảnh quản lý cụ thể thường khó tạo ra thay đổi trong thực tiễn. Một yếu tố quan trọng khác là phương pháp công khai và truyền thông kết quả kiểm toán. Nghiên cứu về trách nhiệm giải trình công cho thấy việc công bố rộng rãi báo cáo kiểm toán, kết hợp với truyền thông rõ ràng và minh bạch, có thể làm gia tăng áp lực thực hiện kiến nghị và nâng cao tác động chiến lược của kiểm toán hoạt động (Power, 1997). Cuối cùng, chất lượng báo cáo kiểm toán có vai trò quyết định trong việc chuyển hóa bằng chứng thành tác động. Báo cáo rõ ràng, logic, có khuyến nghị khả thi và gắn với nguyên nhân của vấn đề thường dễ được chấp nhận và sử dụng hơn. Điều này đặc biệt quan trọng trong kiểm toán hoạt động, nơi kết luận thường mang tính phân tích và thuyết phục hơn là kết luận mang tính tuân thủ.

(2) Tầng trung gian: Các yếu tố thuộc SAI và đơn vị được kiểm toán

Ở cấp độ trung gian, tác động của kiểm toán phụ thuộc vào năng lực và uy tín của cơ quan kiểm toán tối cao (SAI). Một SAI có tính độc lập cao, đội ngũ kiểm toán viên có năng lực chuyên môn tốt, phương pháp kiểm toán hiện đại và hệ thống đảm bảo chất lượng hiệu quả sẽ có khả năng tạo ra các báo cáo đáng tin cậy hơn và do đó có tác động lớn hơn (INTOSAI, 2019). Ngoài ra, mối quan hệ giữa SAI và đơn vị được kiểm toán cũng ảnh hưởng đáng kể đến tác động của kiểm toán. Môi trường hợp tác, trao đổi thông tin cởi mở và sự tin cậy lẫn nhau thường giúp tăng khả năng tiếp nhận khuyến nghị. Ngược lại, nếu đơn vị được kiểm toán có tâm lý phòng thủ hoặc thiếu năng lực thực thi, tác động của kiểm toán có thể bị hạn chế, ngay cả khi phát hiện kiểm toán có chất lượng cao (Morin, 2001). Một yếu tố quan trọng khác là năng lực quản lý và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Các tổ chức có hệ thống quản trị tốt, văn hóa học hỏi và cơ chế theo dõi thực hiện kiến nghị rõ ràng thường có khả năng chuyển hóa khuyến nghị kiểm toán thành hành động cụ thể hiệu quả hơn.

(3) Tầng vĩ mô: Các yếu tố thể chế, chính trị và môi trường quản trị

Ở cấp độ vĩ mô, tác động của kiểm toán hoạt động chịu ảnh hưởng mạnh mẽ bởi bối cảnh thể chế và chính trị. Mức độ minh bạch ngân sách, vai trò giám sát của cơ quan dân cử, mức độ tự chủ của chính quyền địa phương và sự quan tâm của công chúng đối với hiệu quả chi tiêu công đều có thể ảnh hưởng đến việc sử dụng kết quả kiểm toán (Pollitt et al., 1999). Ngoài ra, mô hình quản lý công cũng có tác động đáng kể. Trong các hệ thống quản lý theo mục tiêu và kết quả (New Public Management), nhu cầu về thông tin đánh giá hiệu quả thường cao hơn, do đó kết quả kiểm toán hoạt động có nhiều cơ hội được sử dụng hơn trong quá trình ra quyết định (Hood, 1991). Cuối cùng, văn hóa trách nhiệm giải trình và mức độ phát triển của hệ thống kiểm soát công là yếu tố nền tảng quyết định mức độ tác động dài hạn của kiểm toán. Trong môi trường mà trách nhiệm giải trình được coi trọng và thông tin được sử dụng trong quản lý, kiểm toán có xu hướng tạo ra tác động bền vững hơn so với môi trường mà quyết định chủ yếu mang tính hành chính hoặc chính trị ngắn hạn.

(4) Hàm ý cho bối cảnh Việt Nam và Thành phố Hồ Chí Minh

So với các quốc gia đã phát triển mạnh KTHĐ trong bối cảnh quản trị công mới và cơ chế trách nhiệm giải trình cao, Việt Nam có đặc trưng thể chế và tổ chức khu vực công khác biệt: phạm vi khu vực công rộng; cải cách quản trị công diễn ra không đồng đều; minh bạch và trách nhiệm giải trình còn là thách thức; hệ thống pháp luật và cơ chế phối hợp thực thi còn có những hạn chế nhất định. Trong bối cảnh đó, nhu cầu phát triển KTHĐ là lớn, đặc biệt tại TP.HCM - nơi quy mô chi NSNN, đầu tư công và mật độ chương trình/dự án cao. Tuy nhiên, tác động thực tế của KTHĐ có thể chưa tương xứng với kỳ vọng xã hội do sự đồng thời của các rào cản ở cả ba cấp độ: (i) vi mô (thiết kế kiểm toán, chất lượng tiêu chí - bằng chứng - kiến nghị); (ii) trung gian (năng lực triển khai KTHĐ và năng lực hấp thụ cải tiến của đơn vị); và (iii) vĩ mô (cơ chế giám sát, áp lực trách nhiệm giải trình và điều kiện thể chế thực thi). Do vậy, việc kế thừa khung của Van Loocke & Put (2011) cho phép luận án:

- Xem xét đồng thời tác động từ "quy trình kiểm toán" và từ "kết quả kiểm toán", tránh đánh giá giản lược chỉ dựa vào thực hiện kiến nghị;

- Nhận diện các nhân tố tác động theo ngắn hạn và dài hạn, phù hợp tính chu

kỳ của quản lý chi NSNN; và

- Tạo nền tảng lý luận để kiểm định trong bối cảnh TP.HCM, qua đó cung cấp bằng chứng nhằm bổ sung/hiệu chỉnh nhận định của nghiên cứu quốc tế về tính "hội tụ" hay "khác biệt theo bối cảnh" của tác động kiểm toán.

Bảng 2.1. Phân loại nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động

Phân loại các nhân tố dựa trên tổng hợp kết quả từ các nghiên cứu trước	**Nhân tố**	**Các yếu tố ảnh hưởng đến tác động kiểm toán hoạt động**
(A) Nhóm nhân tô vi mô	Báo cáo kiểm toán	Dễ tiếp cận đối với lãnh đạo, cán bộ phụ trách của đơn vị được kiểm toán Thông báo kết quả kiểm toán có đầy đủ các phát hiện và kiến nghị
	Quy trình kiểm toán	Kế hoạch kiểm toán được lập dựa trên đánh giá hệ thống tổ chức của đơn vị được kiểm toán Trao đổi thông tin kiểm toán trong suốt quá trình từ khâu lập kế hoạch, thực hiện và kết luận Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán Phương pháp kiểm toán tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước Xác định mục tiêu, tiêu chí kiểm toán Việc thu thập bằng chứng kiểm toán được thực hiện đầy đủ theo quy trình hướng dẫn
	Trao đổi và công khai kết quả kiểm toán	Sử dụng đa dạng các phương tiện để trao đổi kết quả kiểm toán, ví dụ như công khai trên báo chí, các cuộc họp thông qua kết quả kiểm toán, gửi dự thảo lấy ý kiến đơn vị được kiểm toán về Dự thảo báo cáo kiểm toán Lan tỏa và trao đổi về kết quả kiểm toán đến công chúng và các bên quan tâm
	Kết quả kiểm toán (phát hiện, kết luận	Kết quả kiểm toán mang đến kiến thức mới và được chấp nhận bởi đơn vị được kiểm toán Làm rõ các kiến thức chuyên môn cũng làm gia

Phân loại các nhân tố dựa trên tổng hợp kết quả từ các nghiên cứu trước	Nhân tố	Các yếu tố ảnh hưởng đến tác động kiểm toán hoạt động
	và kiến nghị)	tăng ảnh hưởng của tác động kiểm toán Làm giảm nghi vấn của đơn vị được kiểm toán Đưa ra các phát hiện kiểm toán phù hợp với thực tiễn Tạo ra ảnh hưởng kịp thời tới quyết định của đơn vị được kiểm toán Các kiến nghị kiểm toán đưa ra rõ ràng, thuyết phục và khả thi khi thực hiện
(B) Nhóm nhân tố trung gian	KTNN	Địa vị pháp lý và Thẩm quyền của SAI (Hiến pháp và Luật quy định chức năng, quyền hạn của SAI) Năng lực, trình độ của KTV Thẩm quyền lựa chọn chủ đề kiểm toán
	Đơn vị được kiểm toán	Thái độ, tư duy và nhận thức đối với hoạt động kiểm toán Sự quen thuộc với hoạt động kiểm toán, quy trình kiểm toán của SAI Quy trình học hỏi, tiếp thu các kết luận, kiến nghị của SAI được tổ chức bài bản, nghiêm túc Việc áp dụng các kiến thức khoa học thu được từ hoạt động kiểm toán để cải thiện hoạt động của đơn vị được quy định cụ thể trong quy chế làm việc
(C) Nhóm nhân tố vĩ mô	Hệ thống chính trị	Luật pháp quy định trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán trong việc thực hiện kiến nghị, kết luận kiểm toán, phối hợp, cung cấp đầy đủ thông tin kịp thời liên quan đến hoạt động kiểm toán, Quy định việc kiểm toán phải được diễn ra hàng năm đối với các lĩnh vực trọng yếu Đặc điểm của hệ thống chính trị (uy thế của Quốc hội đối với Chính phủ, mức độ kỷ luật của Đảng)

Tổng hợp khung lý thuyết và hình thành mô hình nghiên cứu về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương

2.X.1. Tổng hợp các tiếp cận lý thuyết liên quan

Từ các phần đã trình bày ở trên, có thể thấy rằng kiểm toán hoạt động trong khu vực công nói chung và trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương nói riêng có thể được lý giải trên cơ sở kết hợp nhiều nền tảng lý thuyết khác nhau, mỗi lý thuyết giải thích một khía cạnh của vai trò, cơ chế tác động và điều kiện hình thành tác động của kiểm toán.

Thứ nhất, lý thuyết hiệu quả chi tiêu công và hiệu quả Pareto cung cấp cơ sở để xác định mục tiêu cuối cùng của quản lý ngân sách nhà nước là sử dụng nguồn lực công theo cách tối đa hóa phúc lợi xã hội trong điều kiện nguồn lực hữu hạn. Tuy nhiên, do các hạn chế về thông tin, động cơ hành vi và năng lực quản trị, việc đạt được trạng thái hiệu quả tối ưu trong thực tiễn là rất khó khăn. Trong bối cảnh đó, kiểm toán hoạt động được xem là một cơ chế giám sát độc lập nhằm phát hiện các điểm nghẽn trong quản lý, từ đó góp phần cải thiện việc phân bổ và sử dụng nguồn lực công (Musgrave & Musgrave, 1989; Stiglitz, 2000).

Thứ hai, lý thuyết quản trị công và trách nhiệm giải trình giải thích vai trò của kiểm toán hoạt động trong việc củng cố tính minh bạch và trách nhiệm giải trình của các cơ quan sử dụng ngân sách. Theo Bovens (2007), trách nhiệm giải trình là một quá trình trong đó các chủ thể quản lý phải giải thích và chịu trách nhiệm về hành động của mình trước các cơ quan giám sát và công chúng. Kiểm toán hoạt động, với chức năng đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các chương trình công, cung cấp thông tin độc lập giúp các cơ quan lập pháp và xã hội giám sát hoạt động của bộ máy hành chính (INTOSAI, 2019).

Thứ ba, lý thuyết thể chế nhấn mạnh rằng hành vi của các tổ chức khu vực công chịu ảnh hưởng mạnh mẽ bởi các áp lực thể chế, bao gồm áp lực pháp lý, chuẩn mực nghề nghiệp và kỳ vọng xã hội (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2008). Kiểm toán hoạt động tạo ra các áp lực thể chế này thông qua việc công bố thông tin, đưa ra kiến nghị và thúc đẩy các chuẩn mực quản trị tốt, từ đó góp phần thay đổi hành vi quản lý trong khu vực công.

Thứ tư, cách tiếp cận kiểm toán như một quá trình ảnh hưởng xã hội cho thấy tác động của kiểm toán không chỉ thể hiện ở việc thực hiện kiến nghị mà còn ở sự

thay đổi nhận thức, thái độ và hành vi của các chủ thể liên quan (Morin, 2001; Van Loocke & Put, 2011). Theo cách tiếp cận này, tác động của kiểm toán là kết quả của sự tương tác giữa kiểm toán viên, đơn vị được kiểm toán và môi trường thể chế – chính trị.

Cuối cùng, mô hình khái niệm về tác động của kiểm toán hoạt động do Pollitt và cộng sự (1999) đề xuất cho thấy tác động của kiểm toán là kết quả của một chuỗi quá trình, bắt đầu từ việc lựa chọn chủ đề, thiết kế và thực hiện kiểm toán, công bố báo cáo và theo dõi sau kiểm toán, và chịu ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố trung gian như đặc điểm của cơ quan kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và bối cảnh chính trị – xã hội.

Như vậy, các nền tảng lý thuyết trên bổ sung cho nhau và cho phép xây dựng một khung phân tích toàn diện về kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương.

2.X.2. Khung phân tích về cơ chế tác động của kiểm toán hoạt động

Từ góc độ tổng hợp lý thuyết, có thể khái quát cơ chế tác động của kiểm toán hoạt động theo một chuỗi logic gồm ba cấp độ chính.

Ở cấp độ thứ nhất, chất lượng và đặc điểm của quá trình kiểm toán đóng vai trò là điều kiện khởi đầu hình thành tác động. Các yếu tố như phương pháp kiểm toán, quy trình kiểm soát chất lượng, mức độ trao đổi với đơn vị được kiểm toán và việc sử dụng chuyên gia ảnh hưởng trực tiếp đến độ tin cậy và tính thuyết phục của phát hiện kiểm toán. Nếu các bước này không được thực hiện đầy đủ, tác động của kiểm toán khó có thể hình thành.

Ở cấp độ thứ hai, chất lượng báo cáo kiểm toán đóng vai trò là cầu nối giữa quá trình kiểm toán và sự thay đổi trong thực tiễn quản lý. Các phát hiện và kiến nghị chỉ có thể tạo ra tác động khi được trình bày rõ ràng, có lập luận chặt chẽ và gắn với các vấn đề quản lý thực tiễn. Nghiên cứu của Johnsen và cộng sự (2019) cho thấy chất lượng báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đến mức độ sử dụng kết quả kiểm toán của các cơ quan quản lý.

Ở cấp độ thứ ba, các yếu tố trung gian và bối cảnh quyết định việc các kiến nghị kiểm toán có được chuyển hóa thành thay đổi thực tế hay không. Các yếu tố này bao gồm uy tín và vị thế của cơ quan kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán, văn hóa tổ chức, cũng như sự quan tâm của các cơ quan dân cử và môi trường thể chế – chính trị (Reichborn-Kjennerud, 2013).

Chuỗi tác động này cho thấy kiểm toán hoạt động không tạo ra tác động theo cơ chế trực tiếp và tuyến tính, mà thông qua một quá trình tích lũy và tương tác giữa nhiều yếu tố.

2.X.3. Hình thành mô hình nghiên cứu

Trên cơ sở tổng hợp các lý thuyết và các nghiên cứu thực nghiệm, luận án xác định rằng tác động của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương là kết quả của sự tương tác giữa các nhóm nhân tố chính sau:

Nhóm nhân tố thuộc về quy trình thực hiện kiểm toán, phản ánh chất lượng kỹ thuật và phương pháp của cuộc kiểm toán.

Nhóm nhân tố thuộc về chất lượng báo cáo kiểm toán, phản ánh mức độ rõ ràng, logic và tính thuyết phục của kết luận kiểm toán.

Nhóm nhân tố thuộc về đặc điểm của cơ quan kiểm toán, phản ánh uy tín, vai trò và định hướng hoạt động của cơ quan kiểm toán trong bối cảnh địa phương.

Nhóm nhân tố thuộc về đặc điểm của đơn vị được kiểm toán, phản ánh thái độ, nhận thức và năng lực tiếp thu của tổ chức chịu tác động.

Nhóm nhân tố thuộc về môi trường thể chế và chính trị, phản ánh mức độ quan tâm của các cơ quan quản lý và sự ghi nhận của hệ thống chính trị đối với kết quả kiểm toán.

Biến phụ thuộc của mô hình là tác động của kiểm toán hoạt động, được đo lường thông qua các chỉ báo về cải thiện hiệu quả quản lý, thay đổi chính sách, nâng cao minh bạch và cải thiện hiệu quả chi tiêu công.

Mô hình này kế thừa logic của Pollitt và cộng sự (1999) về chuỗi tác động của kiểm toán, đồng thời cụ thể hóa các yếu tố trong chuỗi tác động thành các biến có thể đo lường trong bối cảnh kiểm toán hoạt động chi ngân sách địa phương tại Thành phố Hồ Chí Minh.

Chương 3
THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

3.1. BỐI CẢNH KINH TẾ – XÃ HỘI VÀ ĐẶC ĐIỂM QUẢN LÝ CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH GIAI ĐOẠN 2019–2024

3.1.1. Khái quát về chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh

TPHCM - đầu tàu kinh tế của cả nước - không chỉ là trung tâm công nghiệp, thương mại, dịch vụ lớn nhất Việt Nam mà còn là địa phương có quy mô NSNN lớn nhất cả nước, cả về quy mô thu lẫn chi. Trong nhiều năm qua, TP.HCM luôn là địa phương đóng góp nhiều nhất vào ngân sách trung ương. Cụ thể, theo báo cáo của Bộ Tài chính, trong giai đoạn 2019 - 2024, thu NSNN trên địa bàn TP.HCM luôn đạt từ 370.000 tỷ đến hơn 500.000 tỷ đồng mỗi năm, chiếm khoảng 24–27% tổng thu NSNN cả nước. Trong khi đó, chi ngân sách địa phương hằng năm của thành phố dao động từ 76.000 đến hơn 100.000 tỷ đồng, tập trung chủ yếu vào các lĩnh vực như đầu tư công, giáo dục – đào tạo, y tế, an sinh xã hội, quản lý hành chính và chi thường xuyên. Riêng chi đầu tư phát triển trong năm 2024 đạt trên 56.000 tỷ đồng, thể hiện quyết tâm của thành phố trong việc xây dựng hạ tầng, cải thiện chất lượng sống và thúc đẩy tăng trưởng bền vững.

Với quy mô ngân sách lớn như vậy, công tác quản lý tài chính công tại TP.HCM có tính chất phức tạp hơn nhiều so với các địa phương khác.

Trước hết, TP.HCM là một đô thị đặc biệt, có dân số trên 10 triệu người, hơn 20 quận, huyện và hàng nghìn đơn vị sử dụng ngân sách. Điều này tạo ra khối lượng công việc rất lớn trong việc phân bổ, điều hành và giám sát các khoản chi ngân sách. Bên cạnh đó, TP.HCM còn là địa phương được áp dụng nhiều cơ chế tài chính đặc thù theo Nghị quyết 54/2017/QH14 của Quốc hội, bao gồm việc quyết định mức thu, phí, lệ phí, các khoản chi ngân sách ngoài khung quy định chung... khiến cho việc theo dõi và kiểm soát chi NSNN đòi hỏi hiểu biết sâu và sự linh hoạt trong áp dụng pháp luật. Ngoài ra, thành phố còn là nơi triển khai nhiều dự án đầu tư công quy mô lớn, các chương trình hợp tác công – tư (PPP), dự án ODA và các chương trình mục tiêu quốc gia, làm tăng thêm yêu cầu đối với công tác quản lý chi tiêu

công. Những vấn đề liên quan đến tính hiệu quả, hiệu lực và tính minh bạch của các khoản chi càng trở nên đáng chú ý trong bối cảnh yêu cầu về quản trị công hiện đại ngày càng cao.

3.1.2. Tình hình chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh

Năm 2019, tổng chi ngân sách địa phương của TPHCM (không tính tạm ứng) là 76.886,467 tỷ đồng, đạt 86,52% dự toán. Điều này cho thấy TP.HCM đã thực hiện chi ngân sách dưới mức dự toán trong năm 2019.

Trong cơ cấu chi ngân sách địa phương: Chi đầu tư phát triển: Đạt 30.565,288 tỷ đồng, tương đương 96,67% kế hoạch; Chi thường xuyên: Đạt 37.404,151 tỷ đồng, tương đương 78,88% dự toán.

Năm 2020, TPHCM đã thực hiện chi ngân sách địa phương với tổng số tiền là 84.290,059 tỷ đồng, đạt 82,6% so với dự toán đề ra. Nếu loại trừ khoản thanh toán khối lượng từ nguồn vốn đầu tư của các năm trước chuyển sang (11.710,267 tỷ đồng), thì tổng chi ngân sách địa phương là 72.579,792 tỷ đồng, đạt 71,12% dự toán.

Trong đó, chi đầu tư phát triển đạt 40.862 tỷ đồng, với tỷ lệ giải ngân tăng 53% so với cùng kỳ năm trước. Chi thường xuyên đến thời điểm 31/12/2020 là 36.353 tỷ đồng, đạt 77% dự toán; nếu tính cả số dự kiến giải ngân trong thời gian chỉnh lý ngân sách là 5.227 tỷ đồng, thì tổng chi thường xuyên năm 2020 là 41.580 tỷ đồng, đạt gần 90% dự toán.

Năm 2021, theo báo cáo của Cục Thống kê TP.HCM, tổng chi ngân sách địa phương (chưa tính tạm ứng) năm 2021 đạt 106.260 tỷ đồng, vượt 9,5% dự toán và giảm 16,4% so với cùng kỳ năm trước. Trong đó: Chi đầu tư phát triển: 27.807 tỷ đồng. Chi thường xuyên: 73.140 tỷ đồng. Đáng chú ý, chi thường xuyên đã vượt dự toán, phản ánh nhu cầu chi tiêu tăng cao trong các lĩnh vực như y tế, giáo dục và các hoạt động xã hội khác, đặc biệt trong bối cảnh TP.HCM chịu ảnh hưởng nặng nề từ đại dịch COVID-19.

Năm 2022, TPHCM đã thực hiện chi NSNN với nhiều biến động đáng chú ý trong bối cảnh phục hồi sau đại dịch COVID-19. Theo Cục Thống kê TP.HCM, tổng chi ngân sách địa phương với tổng số tiền là 72.392,624 tỷ đồng, đạt 72,63%

so với dự toán năm (99.669,494 tỷ đồng). Trong đó: Chi đầu tư phát triển: Đạt 29.474,792 tỷ đồng. Chi thường xuyên: Đạt 40.217,212 tỷ đồng, đạt 82,64% dự toán (48.663,293 tỷ đồng).

Năm 2022, tổng thu NSNN của TP.HCM đạt 471.562 tỷ đồng, vượt 121,99% dự toán và tăng 23,6% so với năm 2021. Mặc dù thu ngân sách tăng mạnh, nhưng chi ngân sách lại có xu hướng tiết giảm, phản ánh nỗ lực kiểm soát chi tiêu công, đồng thời cho thấy những thách thức trong việc giải ngân vốn đầu tư và thực hiện các nhiệm vụ chi thường xuyên trong bối cảnh kinh tế còn nhiều biến động.

Theo báo cáo của Chủ tịch UBND TP.HCM tại Hội nghị tổng kết tài chính – ngân sách, tỷ lệ giải ngân vốn đầu tư công của thành phố chỉ đạt khoảng 54% kế hoạch, mặc dù có kỳ vọng nâng lên mức 86% vào cuối kỳ chỉnh lý ngân sách (tháng 1/2023). Điều này cho thấy việc triển khai các dự án đầu tư công còn gặp nhiều khó khăn, ảnh hưởng đến tiến độ chi tiêu công và hiệu quả sử dụng ngân sách.

Năm 2023, TPHCM đã thực hiện chi ngân sách địa phương với tổng số tiền là 86.712 tỷ đồng, đạt 68,63% so với dự toán năm (126.343 tỷ đồng) và tăng 38,89% so với cùng kỳ năm 2022. Trong đó: Chi đầu tư phát triển: Đạt khoảng 41.023 tỷ đồng, tương đương 60% kế hoạch vốn đầu tư công được UBND TP.HCM giao. Chi thường xuyên: Đạt khoảng 44.688 tỷ đồng, đạt 74,32% dự toán và tăng 11,12% so với cùng kỳ năm trước.

Về công tác giải ngân vốn đầu tư công, đến ngày 31/12/2023, TP.HCM đã giải ngân được 42.669 tỷ đồng, đạt 62% kế hoạch vốn đầu tư công UBND thành phố giao (68.634 tỷ đồng). Trong thời gian chỉnh lý ngân sách năm 2023, đến hết ngày 31/01/2024, thành phố phấn đấu giải ngân vốn đầu tư đạt 49.406 tỷ đồng, tương đương 72% kế hoạch vốn.

Năm 2024, tổng chi ngân sách địa phương TPHCM ước thực hiện đến hết ngày 31/12/2024 là 109.465 tỷ đồng, đạt 72,99% dự toán và tăng 20,26% so với cùng kỳ năm trước (91.020 tỷ đồng). Trong đó: Chi đầu tư phát triển: Đạt 56.663 tỷ đồng, tương đương 71,5% kế hoạch vốn đầu tư công do UBND TP.HCM giao (79.264 tỷ đồng). Chi thường xuyên: Đạt 51.762 tỷ đồng, đạt 81,65% dự toán (63.398 tỷ đồng) và tăng 15,83% so với cùng kỳ năm trước (44.688 tỷ đồng).

Bảng 3.1. Thu chi NSNN tại TPHCM (2019 – 2024)

(Đơn vị: Tỷ đồng)

Năm	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Thu ngân sách	410.000	371.000	381.500	446.500	505.344	500.000
Chi ngân sách	76.886,47	72.579,79	106.260	72.392,62	86.712	109.465

(Nguồn: Cục thống kê TP Hồ Chí Minh, 2025)

Những kết quả nêu trên qua các năm phản ánh nỗ lực của TP.HCM trong việc quản lý và sử dụng ngân sách hiệu quả, đồng thời cho thấy dư địa để cải thiện tỷ lệ giải ngân vốn đầu tư công nhằm thúc đẩy phát triển kinh tế - xã hội trong những năm tiếp theo.

3.2. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Thực tiễn cho thấy, Kiểm toán nhà nước khu vực IV khi thực hiện kiểm toán hoạt động chi ngân sách nhà nước của TP. Hồ Chí Minh nhìn chung tuân thủ quy trình theo chuẩn mực và quy định của Kiểm toán nhà nước, với các bước cơ bản gồm: (i) xác định mục tiêu kiểm toán; (ii) khảo sát sơ bộ, đánh giá rủi ro và xác định phạm vi/nội dung; (iii) lựa chọn đơn vị và khoản mục trọng điểm; (iv) thành lập đoàn kiểm toán và phân công nhiệm vụ. Tuy nhiên, khi đối chiếu với yêu cầu phương pháp luận của KTHĐ theo tiếp cận "Value for Money/3E" và lập kế hoạch dựa trên rủi ro – tác động, quy trình thực hiện tại KTNN khu vực IV vẫn bộc lộ một số hạn chế về định hướng mục tiêu, cách tiếp cận khảo sát, logic lựa chọn đối tượng và tổ chức nguồn lực.

3.2.1. Lập kế hoạch chuẩn bị kiểm toán

a) Xác định mục tiêu kiểm toán

Trong lập kế hoạch, KTNN khu vực IV thường xây dựng mục tiêu kiểm toán ở hai cấp độ: mục tiêu chung và mục tiêu riêng theo chuyên đề/chính sách. Ở cấp độ mục tiêu chung, nội dung thường bao quát nhiều yêu cầu: xác nhận tính trung thực, hợp lý thông tin tài chính; đánh giá tuân thủ pháp luật; phát hiện sai phạm, tham nhũng, lãng phí; xác định trách nhiệm; kiến nghị chấn chỉnh quản lý và hoàn thiện cơ chế chính sách; đồng thời cung cấp thông tin cho Quốc hội, HĐND và cơ quan có thẩm quyền. Về mặt quản trị nhà nước, cách đặt mục tiêu như trên giúp đảm bảo

tính đủ về nhiệm vụ giám sát. Tuy nhiên, nếu đặt trong logic của KTHĐ, mục tiêu cần được đặt theo câu hỏi đánh giá hiệu quả, gắn với mục tiêu/chỉ tiêu của chương trình chi và kết quả đầu ra/đầu ra cuối. Trong khi đó, mục tiêu "xác nhận tính trung thực hợp lý báo cáo tài chính/ quyết toán" và "phát hiện sai phạm" là đặc trưng mạnh của kiểm toán tài chính/kiểm toán tuân thủ, dễ dẫn tới tình trạng mục tiêu KTHĐ bị lệch hướng, làm suy giảm trọng tâm đánh giá hiệu quả chi tiêu.

Ở cấp độ mục tiêu riêng, KTNN khu vực IV có xu hướng lựa chọn các chuyên đề gắn với vấn đề quản lý nổi cộm (ví dụ: quản lý, sử dụng quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách giai đoạn 2020–2022; hoặc kiểm toán lồng ghép chính sách hỗ trợ tiền thuê nhà theo Nghị quyết 43/2022/QH15). Đây là điểm tích cực vì thể hiện định hướng vào vấn đề chính sách. Tuy nhiên, hạn chế thường gặp là mục tiêu riêng vẫn dừng ở "đánh giá bất cập – kiến nghị sửa đổi", mà chưa được cụ thể hóa thành bộ câu hỏi kiểm toán và tiêu chí đo lường theo chuỗi kết quả, khiến khó lượng hóa mức độ "hiệu quả/hiệu lực" và khó thiết kế bằng chứng cho kết luận KTHĐ.

Mục tiêu KTHĐ tại TP.HCM trong thực tiễn vẫn mang tính bao quát kiểu "kiểm toán tổng hợp", chưa tách bạch rõ ràng giữa mục tiêu KTHĐ và mục tiêu tuân thủ/tài chính; mức độ đo được của mục tiêuvà liên kết với kết quả công còn hạn chế.

(b) Khảo sát thu thập thông tin về đối tượng kiểm toán, xác định rủi ro, phạm vi, nội dung kiểm toán.

Về quy trình, KTNN khu vực IV thực hiện khảo sát sơ bộ bằng cách thu thập tài liệu (báo cáo tài chính, quyết toán, hồ sơ chi tiêu, văn bản pháp lý), phân tích số liệu chi NSNN trên hệ thống, tiếp xúc đơn vị để nắm cơ chế quản lý, quy trình lập – phân bổ – sử dụng – quyết toán ngân sách; trên cơ sở đó nhận diện rủi ro và xây dựng phạm vi/nội dung, lựa chọn phương pháp (hồ sơ, thực địa, phỏng vấn…).

So sánh với thông lệ lập kế hoạch KTHĐ, khảo sát sơ bộ không chỉ nhằm nhận diện sai lệch số liệu hay bất thường chi tiêu, mà cần trả lời ba nhóm vấn đề: (i) vấn đề hiệu quả chi tiêu nằm ở đâu; (ii) logic chương trìnhvà điểm nghẽn tạo ra kém hiệu quả; (iii) rủi ro tác động và khả năng tạo giá trị gia tăng của kiểm toán. Trên thực tế, khảo sát sơ bộ tại KTNN khu vực IV vẫn thiên về thu thập hồ sơ – đối chiếu quy định – phân tích biến động số liệu, tức là mạnh về rủi ro tuân thủ và rủi ro về lập báo cáo tài chính, nhưng chưa tập trung về rủi ro không đạt mục tiêu/chất lượng dịch vụ công/kết quả đầu ra.

Phạm vi kiểm toán thường được xác định theo "khoản chi/lĩnh vực chi" (chi thường xuyên, chi đầu tư…) và theo "đơn vị đầu mối" (sở, ngành, quận huyện), trong khi KTHĐ theo hướng hiện đại thường xác định phạm vi theo chuỗi giá trị/chuỗi thực thi chính sách và các điểm nghẽn liên ngành (từ thiết kế chính sách → phân bổ nguồn lực → tổ chức thực hiện → giám sát/đánh giá). Khi phạm vi định hướng theo cơ cấu tổ chức và mục lục ngân sách, khả năng phát hiện nguyên nhân gốc rễ và đưa ra kiến nghị cải thiện cơ chế vận hành sẽ bị hạn chế.

Hoạt động khảo sát, thu thập thông tin lập kế hoạch kiểm toán tổng quát của cuộc kiểm toán và đánh giá rủi ro còn nghiêng về dữ liệu – hồ sơ và tuân thủ, chưa đủ mạnh về phân tích vấn đề hiệu quả, logic chương trình và rủi ro tác động; phạm vi kiểm toán thiên về "đơn vị/khoản chi" hơn là "chuỗi thực thi chính sách".

(c) Lựa chọn các đơn vị có chi ngân sách lớn, có dấu hiệu bất thường hoặc có vấn đề tồn đọng trong quá khứ.

Thực tiễn cho thấy việc lựa chọn đối tượng kiểm toán trong các cuộc kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh do Kiểm toán nhà nước khu vực IV thực hiện chủ yếu dựa trên một số tiêu chí cơ bản, bao gồm: (i) quy mô chi ngân sách lớn hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến cân đối ngân sách địa phương; (ii) dấu hiệu bất thường được nhận diện thông qua phân tích số liệu, như chi vượt dự toán, điều chỉnh vốn nhiều lần, chậm tiến độ hoặc có biến động lớn về cơ cấu chi; (iii) lịch sử sai phạm hoặc tình trạng chậm thực hiện kiến nghị kiểm toán trong các kỳ kiểm toán trước; và (iv) thông tin, phản ánh từ các cơ quan chức năng, phương tiện truyền thông hoặc ý kiến của đại biểu dân cử và cơ quan giám sát.

Cách tiếp cận này có ưu điểm rõ rệt trong việc tập trung nguồn lực kiểm toán vào những lĩnh vực tiềm ẩn nguy cơ vi phạm, thất thoát hoặc sử dụng ngân sách không đúng quy định, qua đó góp phần nâng cao hiệu lực của hoạt động giám sát tài chính công theo nghĩa truyền thống. Việc ưu tiên các khoản chi lớn hoặc các lĩnh vực đã từng phát sinh sai phạm cũng giúp giảm thiểu rủi ro bỏ sót các vấn đề có tác động tài chính đáng kể, phù hợp với yêu cầu quản lý ngân sách trong bối cảnh nguồn lực kiểm toán còn hạn chế. Tuy nhiên, nếu đặt trong khuôn khổ phương pháp luận của kiểm toán hoạt động, việc lựa chọn đối tượng kiểm toán không chỉ nhằm phát hiện sai phạm hoặc kiểm tra tính tuân thủ, mà còn nhằm đánh giá mức độ đạt được mục tiêu của chính sách công, hiệu quả sử dụng nguồn lực và tác động của các

chương trình, dự án đối với xã hội. Theo cách tiếp cận này, tiêu chí lựa chọn đối tượng kiểm toán cần được thiết kế theo hướng cân bằng giữa hai nhóm rủi ro: rủi ro sai phạm và rủi ro không đạt được mục tiêu hoặc hiệu quả thấp.

Trong thực tế, không phải mọi khoản chi có quy mô lớn đều là nơi có khả năng tạo ra giá trị gia tăng lớn nhất cho kiểm toán hoạt động. Nhiều chương trình hoặc chính sách có quy mô ngân sách không quá lớn nhưng lại có ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng dịch vụ công và đời sống người dân, như các chương trình y tế cơ sở, giáo dục phổ thông, an sinh xã hội hoặc hỗ trợ sinh kế. Bên cạnh đó, một số chương trình có cấu trúc thực thi phức tạp, liên quan đến nhiều cơ quan và nhiều cấp quản lý, cũng có thể tiềm ẩn những vấn đề về hiệu quả và hiệu lực mà phương pháp kiểm toán hoạt động có thể làm rõ. Nếu tiêu chí lựa chọn đối tượng kiểm toán chủ yếu dựa trên quy mô chi và dấu hiệu bất thường về tài chính, thì những lĩnh vực có rủi ro về hiệu quả hoặc về tác động chính sách có thể chưa được quan tâm đúng mức.

Một hệ quả khác của cách tiếp cận này là phạm vi đối tượng kiểm toán có thể chưa phản ánh đầy đủ bức tranh tổng thể của hệ thống chi tiêu công. Khi mẫu kiểm toán tập trung chủ yếu vào các lĩnh vực có quy mô chi lớn hoặc đã từng phát sinh sai phạm, kết quả kiểm toán có thể thiên về việc phát hiện và xử lý sai phạm, trong khi chức năng đánh giá hiệu quả và hỗ trợ cải thiện chính sách – vốn là giá trị cốt lõi của kiểm toán hoạt động – chưa được phát huy đầy đủ. Từ những phân tích trên có thể thấy rằng hạn chế cốt lõi trong khâu lựa chọn đối tượng kiểm toán là hệ thống tiêu chí vẫn đặt trọng tâm vào quy mô chi và dấu hiệu sai phạm hoặc tồn đọng, trong khi tiêu chí liên quan đến rủi ro không đạt mục tiêu chính sách, mức độ tác động xã hội hoặc khả năng tạo giá trị gia tăng của kiểm toán hoạt động chưa được vận dụng một cách rõ ràng và có hệ thống như một trục lựa chọn độc lập. Điều này phần nào làm giảm khả năng của kiểm toán hoạt động trong việc đóng góp trực tiếp vào việc nâng cao hiệu quả quản lý chi ngân sách nhà nước.

(d) Thành lập Đoàn kiểm toán

Sau khi xác định phạm vi và đối tượng kiểm toán, KTNN khu vực IV tiến hành thành lập đoàn kiểm toán để tổ chức triển khai nhiệm vụ. Thành phần đoàn kiểm toán thường bao gồm Trưởng đoàn, các kiểm toán viên chính, kiểm toán viên và bộ phận hỗ trợ, trong đó có lực lượng hỗ trợ về công nghệ thông tin và xử lý dữ

liệu khi cần thiết. Việc phân công nhiệm vụ trong đoàn kiểm toán thường được thực hiện theo các mảng nghiệp vụ, như kiểm toán chi thường xuyên, kiểm toán chi đầu tư phát triển, kiểm tra tuân thủ các quy định pháp luật, phân tích số liệu và tổng hợp kết quả. Cách tổ chức và phân công này phù hợp với yêu cầu của các cuộc kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ, trong đó trọng tâm là kiểm tra hồ sơ, đối chiếu số liệu và đánh giá việc chấp hành quy định. Cấu trúc phân công theo khoản mục chi và theo chức năng nghiệp vụ giúp kiểm soát tiến độ công việc và bảo đảm tính rõ ràng trong trách nhiệm của từng kiểm toán viên.

Tuy nhiên, đối với kiểm toán hoạt động, yêu cầu về năng lực của đoàn kiểm toán không chỉ dừng lại ở kỹ năng kiểm tra và đối chiếu số liệu, mà còn bao gồm hai nhóm năng lực quan trọng khác.

Thứ nhất là năng lực chuyên môn theo lĩnh vực. Kiểm toán hoạt động trong các lĩnh vực như y tế, giáo dục, đầu tư công hoặc an sinh xã hội đòi hỏi kiểm toán viên phải có hiểu biết nhất định về cơ chế hoạt động, đặc điểm quản lý và hệ thống chỉ tiêu đánh giá của từng lĩnh vực. Nếu thiếu kiến thức chuyên ngành, việc đánh giá hiệu quả hoặc hiệu lực của các chương trình chi tiêu sẽ khó đạt được chiều sâu cần thiết.

Thứ hai là năng lực về phương pháp đánh giá của kiểm toán hoạt động, bao gồm xây dựng tiêu chí kiểm toán theo nguyên tắc 3E, thiết kế và sử dụng các công cụ thu thập thông tin định tính, phân tích hiệu quả sử dụng nguồn lực, đánh giá chuỗi thực thi chính sách và đo lường kết quả đầu ra, đầu ra cuối. Đây là những kỹ năng có tính phương pháp luận, khác biệt đáng kể so với kiểm toán tài chính và tuân thủ.

Trong thực tiễn tổ chức đoàn kiểm toán, việc phân công chủ yếu theo khoản chi và theo chức năng kiểm tra khiến cho năng lực chuyên sâu theo lĩnh vực và năng lực phương pháp luận về kiểm toán hoạt động chưa được tích hợp một cách rõ ràng trong cơ cấu đoàn kiểm toán. Điều này dẫn đến tình trạng báo cáo kiểm toán có thể đầy đủ và chặt chẽ ở phần đánh giá tuân thủ và số liệu tài chính, nhưng phần phân tích hiệu quả, hiệu lực và kiến nghị cải thiện cơ chế quản lý chưa đạt được mức độ sâu như kỳ vọng. Bên cạnh đó, việc luân chuyển nhân sự giữa các cuộc kiểm toán theo chu kỳ ngắn, mặc dù có ý nghĩa trong việc đào tạo và phát triển năng lực tổng hợp, nhưng cũng làm cho quá trình tích lũy tri thức chuyên sâu theo lĩnh vực và theo phương pháp kiểm toán hoạt động gặp nhiều khó khăn. Khi

kiểm toán viên không có điều kiện theo dõi một lĩnh vực trong thời gian đủ dài, kinh nghiệm và hiểu biết tích lũy từ các cuộc kiểm toán trước khó được kế thừa và phát triển thành tri thức chuyên môn có hệ thống. Điều này không chỉ ảnh hưởng đến chất lượng phân tích trong từng cuộc kiểm toán, mà còn làm giảm hiệu quả của quá trình rút kinh nghiệm và hoàn thiện phương pháp lập kế hoạch cho các cuộc kiểm toán sau.

Từ những phân tích trên có thể thấy rằng hạn chế chủ yếu trong khâu tổ chức đoàn kiểm toán và phân công nhiệm vụ là cơ cấu nhân sự vẫn thiên về mô hình kiểm toán theo khoản mục chi và theo chức năng tuân thủ, trong khi mức độ chuyên sâu theo lĩnh vực và theo phương pháp kiểm toán hoạt động chưa thực sự ổn định. Đồng thời, cơ chế tích lũy và kế thừa tri thức chuyên môn trong tổ chức kiểm toán còn hạn chế, ảnh hưởng đến tính liên tục và chiều sâu của hoạt động kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước.

3.2.2. Thực hiện kiểm toán

(a) Thu thập thông tin, hồ sơ, chứng từ liên quan đến hoạt động chi NSNN tại TP. Hồ Chí Minh.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, việc thu thập thông tin, hồ sơ và chứng từ là bước khởi đầu có ý nghĩa quyết định đối với chất lượng phân tích và kết luận kiểm toán. Thực tiễn tại các cuộc kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh cho thấy Kiểm toán nhà nước khu vực IV đã triển khai hoạt động thu thập dữ liệu theo các phương thức chủ yếu như: yêu cầu đơn vị cung cấp hồ sơ tài chính, chứng từ kế toán, báo cáo quyết toán, hợp đồng, biên bản nghiệm thu; đối chiếu số liệu với hệ thống kế toán và các hệ thống quản lý ngân sách; kết hợp làm việc trực tiếp và phỏng vấn cán bộ phụ trách tại đơn vị được kiểm toán. Cách thức tổ chức thu thập thông tin như trên phù hợp với yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán nhà nước và thông lệ kiểm toán tài chính, bảo đảm tính đầy đủ và xác thực của bằng chứng kiểm toán ở góc độ tuân thủ và tính hợp pháp của khoản chi. Trong nhiều trường hợp, việc kiểm tra hồ sơ và đối chiếu số liệu đã giúp kiểm toán viên phát hiện các sai sót về thủ tục, định mức hoặc các khoản chi chưa phù hợp quy định.

Tuy nhiên, nếu đối chiếu với yêu cầu phương pháp luận của kiểm toán hoạt động theo các chuẩn mực quốc tế (ISSAI 3000, INTOSAI), việc thu thập bằng chứng không chỉ dừng lại ở hồ sơ tài chính và chứng từ kế toán, mà còn cần bao

gồm các loại dữ liệu phản ánh kết quả đầu ra, kết quả cuối cùng và tác động của chương trình, chính sách. Điều này đòi hỏi thu thập thông tin từ nhiều nguồn khác nhau như dữ liệu thống kê ngành, báo cáo đánh giá chương trình, khảo sát người thụ hưởng hoặc các chỉ số hiệu quả hoạt động.

Trong thực tiễn, việc thu thập dữ liệu phục vụ đánh giá hiệu quả và hiệu lực của chi ngân sách còn gặp nhiều khó khăn. Hệ thống thông tin quản lý tại nhiều đơn vị chưa được thiết kế theo hướng đo lường kết quả, các chỉ số đầu ra và kết quả chưa được chuẩn hóa, dẫn đến việc kiểm toán viên chủ yếu dựa vào hồ sơ hành chính và số liệu tài chính. Điều này làm cho phần bằng chứng phục vụ đánh giá hiệu quả và tác động còn hạn chế so với phần bằng chứng phục vụ đánh giá tuân thủ.

Từ những phân tích trên có thể nhận thấy rằng, mặc dù quy trình thu thập thông tin đã bảo đảm yêu cầu về tính đầy đủ và hợp pháp của bằng chứng tài chính, nhưng hệ thống bằng chứng phục vụ đánh giá hiệu quả và tác động của chi ngân sách chưa thực sự phong phú và có cấu trúc, làm hạn chế khả năng phân tích sâu về kết quả và tác động của chính sách công.

(b) Kiểm tra việc tuân thủ quy định của pháp luật về chi tiêu ngân sách

Sau khi thu thập thông tin, kiểm toán viên tiến hành kiểm tra việc tuân thủ các quy định pháp luật về chi tiêu ngân sách, bao gồm đối chiếu các khoản chi với Luật Ngân sách nhà nước, các văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính, quy định của Hội đồng nhân dân và Ủy ban nhân dân Thành phố Hồ Chí Minh, cũng như các quy định chuyên ngành liên quan. Trong thực tiễn kiểm toán, nội dung kiểm tra tuân thủ được thực hiện tương đối đầy đủ và có hệ thống. Kiểm toán viên xem xét quy trình phê duyệt, phân bổ, sử dụng và quyết toán ngân sách; kiểm tra hồ sơ đấu thầu, mua sắm công; đối chiếu chứng từ thanh toán; và xác minh thực tế khi cần thiết. Những hoạt động này góp phần phát hiện các sai sót về thủ tục, vi phạm định mức hoặc các khoản chi không đúng mục đích, qua đó nâng cao kỷ luật tài chính và trách nhiệm giải trình của đơn vị được kiểm toán.

Tuy nhiên, nếu so sánh với mục tiêu của kiểm toán hoạt động, việc kiểm tra tuân thủ chỉ là một trong các nội dung cần thiết nhưng không phải là trọng tâm duy nhất. Theo khung lý thuyết kiểm toán hoạt động, trọng tâm cần chuyển dần từ câu hỏi "chi tiêu có đúng quy định hay không" sang câu hỏi "chi tiêu có đạt được mục tiêu và tạo ra giá trị hay không". Trong thực tế triển khai, do áp lực về thời gian, nguồn lực và tính sẵn có của dữ liệu, phần kiểm tra tuân thủ thường chiếm tỷ trọng

lớn trong khối lượng công việc, trong khi phần phân tích hiệu quả và hiệu lực có xu hướng chiếm tỷ trọng thấp hơn. Hệ quả là kết luận kiểm toán trong một số trường hợp vẫn thiên về việc xác định sai phạm, xử lý tài chính hoặc kiến nghị chấn chỉnh thủ tục, trong khi các kiến nghị liên quan đến cải thiện cơ chế quản lý, điều chỉnh chính sách hoặc nâng cao hiệu quả chi tiêu chưa được khai thác đầy đủ.

Như vậy, có thể thấy rằng nội dung kiểm tra tuân thủ được thực hiện tương đối tốt, nhưng tỷ trọng và mức độ ưu tiên dành cho nội dung này trong giai đoạn thực hiện kiểm toán vẫn còn lớn, làm giảm phần nào vai trò đánh giá hiệu quả và hiệu lực – vốn là đặc trưng của kiểm toán hoạt động.

(c) Đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách dựa trên các tiêu chí kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

Trong thực tiễn các cuộc kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh, việc đánh giá theo tiêu chí 3E đã bước đầu được triển khai. Kiểm toán viên tiến hành phân tích một số nội dung như chi phí đầu tư so với dự toán, tiến độ thực hiện chương trình hoặc dự án, mức độ hoàn thành các chỉ tiêu đầu ra và sự phù hợp của kết quả thực hiện so với mục tiêu đề ra. Trong một số trường hợp, việc so sánh giữa các đơn vị tương đồng hoặc giữa kế hoạch và thực tế cũng được sử dụng để nhận diện những dấu hiệu kém hiệu quả trong sử dụng nguồn lực. Cách tiếp cận này đã giúp mở rộng phạm vi phân tích so với kiểm toán tài chính truyền thống, đồng thời góp phần phát hiện những vấn đề như chi phí thực hiện cao, tiến độ chậm hoặc hiệu quả sử dụng ngân sách chưa tương xứng với mục tiêu chương trình. Tuy nhiên, nếu đối chiếu với yêu cầu phương pháp luận của kiểm toán hoạt động theo các chuẩn mực quốc tế, có thể nhận thấy rằng việc vận dụng khung 3E trong thực tiễn vẫn còn một số hạn chế đáng kể.

Trước hết, việc xây dựng tiêu chí đánh giá chưa phải lúc nào cũng được thực hiện một cách hệ thống và chuẩn hóa. Trong nhiều trường hợp, tiêu chí đánh giá hiệu quả và hiệu lực được hình thành chủ yếu dựa trên kinh nghiệm của kiểm toán viên hoặc dựa trên các quy định hiện hành, thay vì được thiết kế theo một khung logic rõ ràng gắn với mục tiêu, đầu ra và kết quả của chương trình chi tiêu công. Điều này dẫn đến tình trạng tiêu chí đánh giá còn mang tính định tính hoặc dựa trên so sánh tương đối, thiếu các chỉ số đo lường cụ thể và thiếu chuẩn so sánh (benchmark) rõ ràng. Khi tiêu chí chưa được xác định đầy đủ ngay từ giai đoạn lập

kế hoạch, việc thu thập bằng chứng và phân tích trong giai đoạn thực hiện cũng gặp nhiều khó khăn, làm giảm độ sâu của các kết luận kiểm toán.

Thứ hai, việc đánh giá tính hiệu quả – tức là mối quan hệ giữa đầu vào và đầu ra – còn gặp hạn chế do thiếu dữ liệu về đầu ra hoặc thiếu hệ thống chỉ tiêu phản ánh năng suất sử dụng nguồn lực. Trong nhiều lĩnh vực chi ngân sách, đặc biệt là chi sự nghiệp hoặc chi hành chính, các đơn vị sử dụng ngân sách chưa xây dựng được hệ thống chỉ tiêu đo lường kết quả hoạt động một cách đầy đủ. Khi dữ liệu về đầu ra chưa được chuẩn hóa, việc tính toán các chỉ số hiệu quả trở nên khó khăn, khiến việc đánh giá hiệu quả trong một số cuộc kiểm toán mới dừng lại ở mức nhận định định tính hoặc dựa trên các dấu hiệu gián tiếp.

Thứ ba, việc đánh giá hiệu lực – tức là mức độ đạt được mục tiêu chính sách và tác động xã hội – là nội dung khó khăn nhất trong thực tiễn kiểm toán. Một mặt, nhiều chương trình chi tiêu công có mục tiêu dài hạn, trong khi thời gian thực hiện kiểm toán thường giới hạn trong một chu kỳ ngân sách hoặc một giai đoạn ngắn, khiến việc đo lường tác động cuối cùng của chính sách chưa thể thực hiện đầy đủ. Mặt khác, dữ liệu về kết quả cuối cùng và tác động xã hội thường phân tán ở nhiều cơ quan khác nhau hoặc chưa được thu thập một cách hệ thống, làm hạn chế khả năng phân tích định lượng. Vì vậy, trong nhiều trường hợp, việc đánh giá hiệu lực chủ yếu dựa trên phân tích tài liệu, phỏng vấn và nhận định chuyên môn, chưa có nhiều bằng chứng định lượng có sức thuyết phục cao.

Thứ tư, việc đánh giá tính kinh tế – tức là mức độ tiết kiệm chi phí trong huy động và sử dụng nguồn lực – thường được thực hiện thông qua việc so sánh giá trị mua sắm, chi phí đầu tư hoặc định mức chi tiêu. Tuy nhiên, trong bối cảnh nhiều lĩnh vực chưa có hệ thống cơ sở dữ liệu đầy đủ về giá chuẩn hoặc suất đầu tư chuẩn, việc xác định mức chi phí tối ưu hoặc mức chi phí hợp lý trong nhiều trường hợp còn gặp khó khăn. Điều này làm cho việc đánh giá tính kinh tế chủ yếu dựa trên phát hiện các trường hợp vượt định mức hoặc có dấu hiệu bất thường, trong khi việc phân tích sâu về cấu trúc chi phí và khả năng tối ưu hóa nguồn lực chưa được thực hiện một cách toàn diện.

Từ góc độ phương pháp luận, có thể nhận thấy rằng việc đánh giá theo tiêu chí 3E trong thực tiễn vẫn chưa thực sự trở thành một trục xuyên suốt của toàn bộ quá trình thực hiện kiểm toán. Trong nhiều cuộc kiểm toán, nội dung đánh giá tuân

thủ và xác định sai phạm vẫn chiếm tỷ trọng lớn trong khối lượng công việc, trong khi nội dung phân tích hiệu quả và hiệu lực mới dừng lại ở mức bước đầu. Điều này phần nào làm giảm khả năng của kiểm toán hoạt động trong việc đưa ra các kiến nghị mang tính cải thiện chính sách, cơ chế quản lý hoặc phương thức phân bổ nguồn lực.

Từ những phân tích trên có thể rút ra nhận xét rằng, mặc dù việc áp dụng khung 3E đã được triển khai và bước đầu tạo ra những thay đổi trong cách tiếp cận kiểm toán, nhưng mức độ vận dụng vẫn còn hạn chế do thiếu hệ thống tiêu chí chuẩn hóa, thiếu dữ liệu đầu ra và kết quả, cũng như do các ràng buộc về thời gian và nguồn lực kiểm toán. Những hạn chế này không chỉ ảnh hưởng đến chiều sâu của kết luận kiểm toán mà còn làm giảm mức độ tác động của kiểm toán hoạt động đối với việc cải thiện hiệu quả chi tiêu công và điều chỉnh chính sách.

(d) Phỏng vấn các bên liên quan để làm rõ những bất cập trong quá trình thực hiện chi ngân sách.

Sau khi đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các khoản chi ngân sách, KTNN tiến hành phỏng vấn các bên liên quan để làm rõ những bất cập trong quá trình thực hiện chi ngân sách tại Thành phố. Công việc này giúp kiểm toán viên không chỉ xác minh lại các thông tin thu thập được từ hồ sơ, chứng từ mà còn tiếp cận những vấn đề thực tế, những khó khăn, hạn chế mà các đơn vị sử dụng ngân sách gặp phải trong quá trình triển khai các khoản chi.

Việc phỏng vấn được thực hiện với nhiều nhóm đối tượng khác nhau, bao gồm lãnh đạo và cán bộ tài chính của các sở, ban, ngành, các đơn vị sử dụng ngân sách, đại diện các doanh nghiệp tham gia đấu thầu, các nhà thầu cung cấp dịch vụ công và cả những người thụ hưởng ngân sách như người dân, hộ gia đình và tổ chức xã hội. Kiểm toán viên sử dụng phương pháp phỏng vấn trực tiếp, thảo luận nhóm hoặc bảng câu hỏi khảo sát tùy theo từng đối tượng để đảm bảo thu thập được những thông tin đa chiều và khách quan nhất.

Nội dung phỏng vấn tập trung vào các vấn đề như quy trình lập kế hoạch và phân bổ ngân sách, các khó khăn trong quá trình giải ngân, những vướng mắc về thủ tục hành chính, tình trạng chậm tiến độ hoặc lãng phí trong các dự án đầu tư công, các khoản chi chưa thực sự mang lại hiệu quả như mong đợi và những đề xuất từ thực tế để cải thiện công tác quản lý ngân sách. Đặc biệt, kiểm toán viên quan tâm đến các phản hồi về những rào cản trong thực hiện chi ngân sách như thiếu

minh bạch trong quá trình phân bổ vốn, cơ chế phê duyệt phức tạp, sự chồng chéo trong quy định pháp luật hoặc tình trạng thất thoát, tham nhũng trong chi tiêu công.

Quá trình phỏng vấn cũng giúp kiểm toán viên phát hiện những bất cập chưa thể hiện rõ trong hồ sơ, ví dụ như tình trạng chi sai mục đích, việc sử dụng ngân sách không theo đúng kế hoạch ban đầu, hoặc các khoản chi có dấu hiệu bất thường mà chỉ khi tiếp cận trực tiếp các bên liên quan mới có thể làm rõ. Ngoài ra, việc phỏng vấn không chỉ giúp xác định vấn đề mà còn tạo cơ hội để thu thập những ý kiến đóng góp nhằm cải thiện hiệu quả sử dụng ngân sách, từ đó giúp KTNN đưa ra những khuyến nghị phù hợp với thực tiễn.

Kết quả phỏng vấn sẽ được tổng hợp, phân tích và đối chiếu với các dữ liệu khác để kiểm toán viên đưa ra những nhận định chính xác, khách quan về tình hình quản lý, sử dụng ngân sách tại TPHCM. Mỗi khi phát hiện những bất cập lớn, KTNN yêu cầu các đơn vị liên quan giải trình thêm hoặc kiến nghị điều chỉnh chính sách nhằm khắc phục những hạn chế trong quy trình chi ngân sách.

Quá trình phỏng vấn các bên liên quan không chỉ giúp nâng cao chất lượng kiểm toán mà còn góp phần thúc đẩy tính minh bạch, trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công, đảm bảo rằng NSNN được sử dụng hiệu quả, đúng mục đích và mang lại giá trị cao nhất cho xã hội.

3.2.3. Báo cáo kết quả kiểm toán

(a) Lập báo cáo kiểm toán và tổng hợp kết quả kiểm toán

Sau khi hoàn tất giai đoạn thực hiện kiểm toán, Đoàn kiểm toán tiến hành tổng hợp kết quả và lập báo cáo kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước. Đây là bước có ý nghĩa quyết định trong việc chuyển hóa các bằng chứng kiểm toán thành các kết luận có giá trị đối với quản lý tài chính công và hoạch định chính sách.

Trong thực tiễn kiểm toán chi ngân sách nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh, báo cáo kiểm toán thường được xây dựng trên cơ sở tổng hợp các bằng chứng thu thập được từ nhiều nguồn khác nhau, bao gồm hồ sơ tài chính – kế toán, kết quả kiểm tra thực địa, phỏng vấn các bên liên quan và phân tích dữ liệu về tình hình thực hiện ngân sách. Nội dung báo cáo thường bao gồm các phần chủ yếu như: đánh giá tình hình thực hiện ngân sách; xác nhận số liệu; phát hiện sai phạm và hạn chế; phân tích nguyên nhân; kiến nghị xử lý tài chính và kiến nghị hoàn thiện cơ chế, chính sách. Thực tiễn cho thấy, các báo cáo kiểm toán đã phản ánh khá đầy đủ

các sai phạm và hạn chế trong quản lý chi ngân sách, như tình trạng giải ngân chậm, bố trí vốn chưa hợp lý, tồn đọng nợ xây dựng cơ bản hoặc các vướng mắc trong thủ tục đầu tư. Ví dụ, trong một số báo cáo kiểm toán ngân sách địa phương gần đây, tỷ lệ giải ngân vốn đầu tư công chưa đạt mục tiêu đề ra, nhiều dự án phải hủy bỏ kế hoạch vốn do vướng mắc giải phóng mặt bằng hoặc thủ tục đầu tư, đồng thời vẫn còn tồn tại nợ đọng xây dựng cơ bản và các khoản phải thanh toán chưa được bố trí vốn kịp thời. Những phát hiện này cho thấy báo cáo kiểm toán đã bước đầu đi sâu vào phân tích tình hình thực hiện chính sách và quản lý đầu tư công, chứ không chỉ dừng lại ở việc xác nhận số liệu. Bên cạnh việc phát hiện sai phạm, báo cáo kiểm toán cũng đã có những nội dung đánh giá về hiệu quả sử dụng ngân sách và tác động của các chương trình chi tiêu công, đặc biệt đối với các lĩnh vực có ảnh hưởng lớn đến phát triển kinh tế – xã hội như đầu tư hạ tầng, an sinh xã hội và hỗ trợ doanh nghiệp. Điều này phản ánh sự chuyển biến từng bước từ cách tiếp cận kiểm toán truyền thống sang cách tiếp cận kiểm toán hoạt động.

Tuy nhiên, nếu so sánh với yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán hoạt động theo thông lệ quốc tế, có thể thấy rằng báo cáo kiểm toán hiện nay vẫn còn một số điểm khác biệt đáng chú ý. Theo ISSAI 3000, báo cáo kiểm toán hoạt động cần tập trung làm rõ mối quan hệ giữa mục tiêu chính sách, nguồn lực sử dụng, kết quả đạt được và tác động cuối cùng đối với xã hội, đồng thời cần phân tích nguyên nhân gốc rễ của các hạn chế và đề xuất giải pháp mang tính cải cách. Trong khi đó, nhiều báo cáo kiểm toán hiện nay vẫn dành dung lượng lớn cho việc trình bày sai phạm và xử lý tài chính, trong khi phần phân tích hiệu quả và tác động chính sách còn tương đối hạn chế. Hạn chế này một phần xuất phát từ đặc điểm của hệ thống dữ liệu trong khu vực công, khi thông tin về kết quả đầu ra và tác động của chương trình chưa được thu thập đầy đủ; đồng thời cũng phản ánh việc phương pháp luận kiểm toán hoạt động chưa thực sự trở thành trục chính trong toàn bộ quá trình kiểm toán. Điều này dẫn đến việc báo cáo kiểm toán, dù đã có những nội dung đánh giá hiệu quả, nhưng vẫn chưa thể hiện rõ chuỗi tác động từ chính sách đến kết quả và tác động xã hội.

(b) Kiến nghị kiểm toán và vai trò trong cải thiện quản lý chi ngân sách

Một nội dung quan trọng trong báo cáo kiểm toán là hệ thống kiến nghị nhằm khắc phục sai sót, chấn chỉnh công tác quản lý và hoàn thiện cơ chế chính sách. Trong thực tiễn kiểm toán chi ngân sách tại Thành phố Hồ Chí Minh, các kiến nghị

kiểm toán thường bao gồm ba nhóm chính:

Kiến nghị xử lý tài chính, như thu hồi các khoản chi sai quy định, điều chỉnh số liệu hoặc giảm trừ dự toán;

Kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý, như hoàn thiện quy trình lập dự toán, tăng cường kiểm soát nội bộ hoặc khắc phục các sai sót trong quản lý dự án;

Kiến nghị hoàn thiện cơ chế, chính sách và quy định pháp luật.

Thực tiễn cho thấy các kiến nghị của Kiểm toán nhà nước không chỉ dừng lại ở việc xử lý các sai phạm cụ thể mà còn đề cập đến các vấn đề mang tính hệ thống, như hoàn thiện quy định về định mức, tiêu chuẩn sử dụng tài sản công, cơ chế phân bổ ngân sách, quy trình quản lý đầu tư công hoặc các quy định về phí, lệ phí và giá dịch vụ công. Nhiều kiến nghị đã yêu cầu các cơ quan quản lý rà soát, sửa đổi hoặc ban hành các văn bản quy phạm pháp luật nhằm khắc phục những bất cập trong quản lý tài chính công.

Ở phạm vi rộng hơn, hoạt động kiểm toán trong giai đoạn 2019-2024 đã góp phần kiến nghị sửa đổi, bổ sung hàng chục văn bản pháp luật trong các lĩnh vực như đầu tư công, quản lý đất đai, quản lý tài nguyên, quản lý vốn nhà nước và chống chuyển giá. Điều này cho thấy kiểm toán hoạt động có khả năng tạo ra tác động ở cấp độ chính sách, không chỉ ở cấp độ đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, nếu so sánh với yêu cầu của kiểm toán hoạt động theo cách tiếp cận hiện đại, có thể nhận thấy rằng cơ cấu kiến nghị vẫn còn thiên về khắc phục sai sót và chấn chỉnh quy trình, trong khi các kiến nghị mang tính cải cách mô hình quản lý hoặc thiết kế lại chính sách chưa chiếm tỷ trọng lớn. Một nguyên nhân quan trọng là việc phân tích nguyên nhân gốc rễ và đánh giá tác động chưa được thực hiện đầy đủ, khiến cơ sở để đưa ra kiến nghị mang tính cải cách chưa thật sự vững chắc.

Ngoài ra, việc lượng hóa lợi ích dự kiến từ các kiến nghị kiểm toán, như tiết kiệm chi phí hoặc nâng cao hiệu quả dịch vụ công, chưa được thực hiện một cách hệ thống, trong khi đây là một thông lệ phổ biến tại nhiều cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới nhằm chứng minh giá trị gia tăng của kiểm toán. Từ góc độ phương pháp luận, có thể nhận thấy rằng hệ thống kiến nghị kiểm toán đã phát huy vai trò quan trọng trong việc chấn chỉnh kỷ luật tài chính và hoàn thiện cơ chế quản lý, nhưng vẫn còn dư địa để nâng cao chất lượng theo hướng gắn chặt hơn với phân tích hiệu quả và tác động chính sách.

(c) Công bố báo cáo và gửi kết quả kiểm toán đến các cơ quan có liên quan

Sau khi hoàn thành, báo cáo kiểm toán được gửi đến Ủy ban nhân dân Thành phố Hồ Chí Minh, các sở, ban, ngành liên quan và các đơn vị được kiểm toán để tổ chức thực hiện kiến nghị. Đồng thời, báo cáo cũng được cung cấp cho Hội đồng nhân dân để phục vụ hoạt động giám sát ngân sách địa phương. Việc công bố và gửi báo cáo kiểm toán có ý nghĩa quan trọng trong việc tăng cường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công. Thông qua báo cáo kiểm toán, các cơ quan quản lý có thể nhận diện rõ hơn những hạn chế trong quá trình lập kế hoạch, phân bổ và sử dụng ngân sách, từ đó điều chỉnh chính sách và quy trình quản lý.

Bên cạnh đó, Kiểm toán nhà nước cũng thực hiện theo dõi việc thực hiện kiến nghị và yêu cầu các đơn vị báo cáo kết quả khắc phục trong thời hạn quy định. Cơ chế này góp phần nâng cao hiệu lực của kiến nghị kiểm toán và bảo đảm rằng các kết luận kiểm toán được chuyển hóa thành các hành động cụ thể. Tuy nhiên, so với thông lệ quốc tế, việc công bố kết quả kiểm toán và truyền thông về tác động của kiểm toán đối với xã hội vẫn còn hạn chế. Báo cáo kiểm toán chủ yếu được sử dụng trong phạm vi cơ quan quản lý và cơ quan dân cử, trong khi việc phổ biến thông tin đến công chúng và các bên liên quan khác chưa thực sự được chú trọng. Điều này phần nào làm giảm tác động lan tỏa của kiểm toán đối với xã hội và hạn chế vai trò của kiểm toán như một công cụ thúc đẩy trách nhiệm giải trình trong khu vực công.

3.2.4. Theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán

Sau khi ban hành báo cáo kiểm toán và hệ thống kiến nghị, KTNN khu vực IV thực hiện chức năng theo dõi việc thực hiện kiến nghị nhằm bảo đảm các phát hiện kiểm toán được chuyển hóa thành hành động khắc phục cụ thể. Ở cấp độ nghiệp vụ, hoạt động theo dõi sau kiểm toán thường được tổ chức theo hướng: (i) yêu cầu đơn vị được kiểm toán và cơ quan quản lý cấp trên (điển hình là UBND Thành phố, các sở, ngành) báo cáo kết quả thực hiện kiến nghị theo thời hạn; (ii) thu thập tài liệu chứng minh (quyết định xử lý, chứng từ nộp hoàn trả, văn bản chấn chỉnh quy trình, văn bản ban hành/sửa đổi quy định…); và (iii) lựa chọn một số nội dung hoặc đơn vị để xác minh thực tế khi cần thiết để tiến hành cuộc kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán. Nhìn từ đặc thù quản trị ngân sách tại TP. Hồ Chí Minh, theo dõi thực hiện kiến nghị không chỉ mang ý nghĩa đôn đốc thực hiện kiến nghị xử lý tài chính, mà còn nhằm thúc đẩy các điều

chỉnh về quản trị: chấn chỉnh kỷ luật ngân sách, khắc phục hạn chế trong phân bổ – giải ngân, hoàn thiện quy trình đầu tư công, hoặc sửa đổi cơ chế quản lý tài sản công. Do đó, theo dõi kiến nghị là nhiệm vụ quan trọng để kiểm toán hoạt động tạo tác động thực chất, thay vì dừng ở phát hiện tại thời điểm kiểm toán.

Tuy nhiên, việc theo dõi sau kiểm toán hiện nay của KTNN khu vực IV được thực hiện về tuân thủ kiến nghị, chưa thiên về đo lường thay đổi. Việc theo dõi thường tập trung vào trạng thái thực hiện kiến nghị theo hồ sơ, đặc biệt với các kiến nghị xử lý tài chính (thu hồi, nộp trả, giảm trừ quyết toán…). Trong khi đó, với các kiến nghị mang tính cải cách quy trình hoặc chính sách, hoạt động kiểm tra thực hiện kiến nghị chưa đi sâu vào việc đánh giá mức độ vận hành thực tế và hiệu quả sau điều chỉnh mà chỉ xác nhận "đã ban hành văn bản/đã chỉ đạo" hay chưa.

Bằng chứng thực hiện kiến nghị chủ yếu là bằng chứng hành chính, thiếu bằng chứng kết quả. Nhiều nội dung được chứng minh bằng văn bản giải trình, quyết định, báo cáo của chính đơn vị thực hiện kiến nghị. Cơ chế kiểm tra độc lập, kiểm chứng trên dữ liệu vận hành (ví dụ: dữ liệu giải ngân, dữ liệu tiến độ dự án, dữ liệu chất lượng dịch vụ công…) còn phụ thuộc vào nguồn lực và thời gian của đơn vị kiểm toán. Thiếu khuôn khổ phân loại kiến nghị theo độ khó thực hiện và rủi ro tác động. Nhiều kiến nghị có liên quan tới sửa đổi cơ chế hoặc phối hợp liên ngành, cần thời gian dài và phụ thuộc thẩm quyền ngoài đơn vị được kiểm toán. Nếu không có phân loại, việc theo dõi thực hiện kiến nghị dễ áp dụng một cơ chế theo dõi dập khuôn, dẫn tới vừa quá tải nguồn lực, vừa không tập trung vào các kiến nghị có khả năng tạo tác động lớn.

Khoảng trống về đánh giá tác động sau kiểm toán. Theo dõi hiện mới phản ánh tương đối rõ "mức độ chấp hành kiến nghị", nhưng chưa được cấu trúc thành một hệ đo lường tác động, chưa phản ánh đầy đủ những thay đổi về: thiết kế chính sách, ưu tiên ngân sách, hành vi quản trị, hoặc chất lượng dịch vụ công.

3.3. Phân tích tình huống 02 Báo cáo kiểm toán hoạt động

Hai tình huống được lựa chọn phân tích: Thứ nhất là tình huống kiểm toán hoạt động xây dựng và việc quản lý, sử dụng vốn đầu tư Dự án xây dựng Bệnh viện đa khoa X (sau đây gọi là cuộc kiểm toán Dự án xây dựng bệnh viên Đa khoa X), đây là cuộc kiểm toán tổng hợp (lồng ghép) kết hợp cả ba loại hình kiểm toán trong một cuộc kiểm toán. Thứ hai là cuộc kiểm toán hoạt động chương trình giảm ngập nước giai đoạn 2016-2020 của Thành phố Hồ Chí Minh (sau đây gọi là cuộc kiểm

toán Dự án chương trình giảm ngập nước Thành phố). Dự án xây dựng Bệnh viện đa khoa X sử dụng nguồn vốn ngân sách của Thành phố, thuộc nội dung chi đầu tư phát triển trong khi đó Dự án chương trình giảm ngập nước của TPHCM sử dụng nguồn ngân sách chi thường xuyên có tính chất sự nghiệp (môi trường). Như vậy, tác giả lựa chọn 02 cuộc kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện tập trung vào đúng chủ đề của Luận án là hoạt động quản lý, sử dụng ngân sách địa phương của Thành phố Hồ Chí Minh.

Tại KTNN, hướng dẫn kiểm toán hoạt động được lồng ghép trong quy trình kiểm toán chung. Quy trình kiểm toán chung hay riêng cho cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm bốn giai đoạn: Lập kế hoạch tổng thể hàng năm và lập kế hoạch chi tiết; thực hiện kiểm toán; lập và phát hành báo cáo kiểm toán, theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán. Tác giả thu thập toàn bộ tài liệu liên quan đến cuộc kiểm toán để phân tích tình huống, cụ thể:

- Khảo sát thu thập thông tin lập kế hoạch kiểm toán: nhằm đánh giá, phân tích việc áp dụng quy trình, phương pháp kiểm toán; việc lựa chọn mục tiêu, tiêu chí kiểm toán; việc lựa chọn nhân sự đoàn kiểm toán có tuân thủ các quy định về kiểm toán hoạt động;

- Phát hành báo cáo kiểm toán: nhằm đánh giá, phân tích các phát hiện, kết luận, kiến nghị kiểm toán có được trình bày theo thể thức phù hợp; nội dung đánh giá có dựa trên các tiêu chí được xây dựng ở khâu lập kế hoạch kiểm toán hay không;

- Báo cáo kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị: nhằm đối chiếu với các kết quả phân tích ở 02 bước trên (lập KHKT, BCKT) để đánh giá ảnh hưởng, tác động của các phát hiện, kết luận, kiến nghị kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán.

Kết quả thu thập được sẽ được tác giả mã hóa, sắp xếp theo khung phân tích và phương pháp nghiên cứu đề ra ở Chương 2 và Chương 3 nhằm xây dựng mô hình đo lường tác động của kiểm toán hoạt động và khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách địa phương của TPHCM.

3.3.1. Tình huống 1 - Kiểm toán Chương trình giảm ngập nước Thành phố

(1) Bối cảnh và đặc điểm của chương trình được kiểm toán

Chương trình giảm ngập nước giai đoạn 2016-2020 của Thành phố Hồ Chí Minh là một chương trình chi ngân sách địa phương có quy mô lớn, phạm vi liên ngành, liên lĩnh vực, liên quan trực tiếp đến mục tiêu phát triển đô thị bền vững,

chất lượng sống của người dân và năng lực quản trị công của chính quyền đô thị đặc biệt. Giai đoạn 2016 - 2020 dự kiến sử dụng các nguồn vốn Ngân sách thành phố, Ngân sách Trung ương và nguồn vốn ODA, tập trung cho các dự án: nạo vét cải tạo rạch; xây dựng 07 nhà máy xử lý nước thải và hệ thống cống; ưu tiên xây dựng và cải tạo các tuyến cống thoát nước thuộc các dự án theo quy hoạch tổng thể; mời gọi đầu tư xây dựng 02 hồ điều tiết Gò Dưa rộng 23ha (quận Thủ Đức), Khánh Hội rộng 4,8ha (Quận 4); các dự án Xây dựng năng lực quản lý tích hợp rủi ro ngập nước đô thị; đầu tư xây dựng 08 cống kiểm soát triều…

Về mặt quản trị, chương trình có sự tham gia của nhiều chủ thể: UBND Thành phố, các sở chuyên ngành (Xây dựng, Giao thông vận tải, Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, Tài nguyên và Môi trường), các Ban quản lý dự án, UBND quận/huyện. Điều này tạo nên một cấu trúc thực hiện phức tạp, đòi hỏi cơ chế phối hợp, phân công trách nhiệm rõ ràng và hệ thống tiêu chí đánh giá kết quả có thể lượng hóa. Trong bối cảnh đó, cuộc kiểm toán hoạt động Chương trình giảm ngập nước do KTNN khu vực IV thực hiện không chỉ nhằm phát hiện sai sót tài chính, mà còn hướng tới đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực (3E) của việc quản lý, sử dụng ngân sách địa phương cho một chương trình công có tính dài hạn và chịu ảnh hưởng mạnh của các yếu tố đô thị hóa, biến đổi khí hậu và thay đổi sử dụng đất.

(2) Mục tiêu, tiêu chí và cách tiếp cận kiểm toán hoạt động

- Về nội dung, tiêu chí cụ thể của cuộc kiểm toán

Kế hoạch kiểm toán Chương trình giảm ngập Thành phố xác định có 03 nội dung kiểm toán. Căn cứ theo hướng dẫn về kiểm toán hoạt động (INTOSAI, 2019), nội dung kiểm toán số 1 chủ yếu tập trung đánh giá tính tuân thủ của Chương trình "Đánh giá việc chấp hành các quy định về đầu tư xây dựng và xác định trung thực và hợp lý của Báo cáo tài chính (nguồn vốn đầu tư, chi phí đầu tư xây dựng) của các công trình, dự án (chọn kiểm toán chi tiết) thuộc Chương trình giảm ngập", vì vậy các tiêu chí sử dụng để đánh giá nội dung này cũng chủ yếu xoay quanh việc tuân thủ đối với Việc chấp hành quy định về đầu tư xây dựng (từ khâu đề xuất, phê duyệt chủ trương, công tác khảo sát, lập dự án đầu tư; khảo sát, thiết kế, lập dự toán; đấu thầu lựa chọn nhà thầu; quản lý chất lượng, tiến độ, thanh, quyết toán dự án hoàn thành…) đối với các công trình xây dựng thuộc Chương trình giảm ngập; Báo cáo tài chính (nguồn vốn đầu tư, chi phí đầu tư xây dựng) của các công trình, dự án (chọn kiểm toán chi tiết) thuộc Chương trình giảm

ngập có trung thực và hợp lý. Đối với 02 nội dung còn lại tập trung đánh giá tính hiệu quả của Chương trình, cụ thể:

"2. Nội dung kiểm toán số 2: Đánh giá kết quả đạt được đối với các mục tiêu, chỉ tiêu của chương trình (tính hiệu lực Chương trình):

- Tiêu chí kiểm toán số 2.1: Kết quả triển khai thực hiện Chương trình giảm ngập có đạt được các mục tiêu đề ra theo kế hoạch;

- Tiêu chí kiểm toán số 2.2: Kết quả triển khai thực hiện Chương trình giảm ngập có đạt được các chỉ tiêu đề ra theo đúng tiến độ; các công trình, dự án đầu tư giảm ngập có được kết nối đồng bộ và phát huy tác dụng.

3. Nội dung kiểm toán số 3: Đánh giá kết quả thực hiện nhiệm vụ, tiến độ thực hiện các nhiệm vụ của chương trình giảm ngập (tính hiệu lực Chương trình):

- Tiêu chí kiểm toán số 3.1: Việc thực hiện nhiệm vụ "nâng cao chất lượng quy hoạch, hiệu quả quản lý quy hoạch; triển khai quy chế, giải pháp liên kết giữa các địa phương trong Vùng kinh tế trọng điểm phía Nam" có đảm bảo tiến độ, phát huy tác dụng giúp đẩy nhanh triển khai các dự án chống ngập.

- Tiêu chí kiểm toán số 3.2: Việc thực hiện nhiệm vụ "Rà soát, tham mưu, bổ sung chính sách đủ mạnh để thu hút các nguồn lực đầu tư; đẩy mạnh cải cách thủ tục hành chính, tạo bước đột phá đẩy nhanh tiến độ thực hiện các dự án, công trình giảm ngập; nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý Nhà nước đối với hạ tầng thoát nước, xử lý nước thải" có đảm bảo tiến độ, phát huy tác dụng giúp đẩy nhanh triển khai các dự án chống ngập.

Tuy nhiên, qua phân tích hồ sơ tài liệu cho thấy một số hạn chế đối với nội dung kiểm toán số 3:

Thứ nhất nội dung kiểm toán số 3 về kết quả và tác động cuối cùng chưa được lượng hóa đầy đủ. Các chỉ tiêu giảm ngập chủ yếu được mô tả định tính hoặc gắn với số lượng công trình hoàn thành, trong khi các tiêu chí đo lường mức độ giảm ngập thực tế (độ sâu, thời gian ngập, tần suất ngập) chưa được chuẩn hóa. Điều này ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng đánh giá tính hiệu lực của chương trình - một trụ cột quan trọng của kiểm toán hoạt động theo chuẩn mực INTOSAI;

Thứ hai, nội dung kiểm toán có sự nhầm lẫn giữa "tính hiệu quả" và tính "hiệu lực" của chương trình khi xây dựng tiêu chí kiểm toán đang hướng đến đánh giá kết quả đầu ra, sản phẩm của chương trình dự án thay vì liệu chương trình có đạt được mục tiêu mng muốn hay không.

Bảng 3.2: Tổng hợp nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động

Nhóm nhân tố	**Nhân tố cụ thể**
Thiết kế cuộc kiểm toán	Mục tiêu kiểm toán thiên về tuân thủ, hạn chế đánh giá kết quả cuối cùng
	Tiêu chí kiểm toán chưa gắn với chỉ số đầu ra/đầu vào
Năng lực và phương pháp của Đoàn kiểm toán	Khó tiếp cận dữ liệu kỹ thuật chuyên ngành
	Cách tiếp cận thận trọng trong đánh giá chính sách
Đặc điểm đối tượng kiểm toán	Chương trình liên ngành, đa chủ thể
	Chu kỳ chương trình dài, chịu nhiều yếu tố ngoại sinh
Cơ chế thực hiện kiến nghị	Kiến nghị chủ yếu mang tính quy trình, phối hợp
	Kiến nghị chiến lược cần quyết định ở cấp UBND TP
Bối cảnh thể chế - quản trị công	Quản trị đô thị theo mô hình hành chính
	Áp lực dư luận và kỳ vọng xã hội cao
Cơ chế sử dụng thông tin kiểm toán	Báo cáo được sử dụng trong giám sát, chất vấn
	Ít bằng chứng sử dụng để thiết kế lại chương trình

(3) Kết quả kiểm toán và dạng tác động chủ yếu của cuộc kiểm toán

a) Tác động công cụ

Về mặt tài chính, kiểm toán đã phát hiện và kiến nghị xử lý một số khoản chi chưa phù hợp, kiến nghị giảm chi, thu hồi hoặc điều chỉnh quyết toán. Theo báo cáo kiểm tra việc thực hiện kiến nghị, tổng giá trị kiến nghị xử lý tài chính đạt trên 28 tỷ đồng, tuy nhiên tỷ lệ thực hiện tại thời điểm kiểm tra mới đạt khoảng 52%. Điều này phản ánh tác động công cụ của kiểm toán ở mức trung bình, chủ yếu tập trung vào khía cạnh điều chỉnh chi phí hơn là tái cấu trúc cách thức phân bổ và sử dụng nguồn lực.

Đáng chú ý, nhiều kiến nghị chưa được thực hiện không hoàn toàn do sự chống đối của đơn vị được kiểm toán, mà xuất phát từ các yếu tố khách quan như: dự án chưa quyết toán, cần chờ thẩm tra phê duyệt, hoặc tồn tại các cách hiểu khác nhau về bản chất chi phí. Điều này cho thấy hạn chế của việc sử dụng tỷ lệ thực hiện kiến nghị như một chỉ báo duy nhất để đánh giá tác động kiểm toán.

b) Tác động nhận thức:

Tác động nổi bật nhất của cuộc kiểm toán thể hiện ở phương diện tác động nhận thức. Kiểm toán đã chỉ ra những vấn đề mang tính hệ thống trong thiết kế và quản trị Chương trình giảm ngập, bao gồm: thiếu lượng hóa mục tiêu, chưa gắn kết chặt chẽ giữa quy hoạch thoát nước với tốc độ đô thị hóa, phân công trách nhiệm chưa rõ ràng và thiếu cơ chế giám sát kết quả theo chu kỳ.

Những phân tích và kiến nghị này đã được UBND Thành phố tiếp thu ở cấp độ chiến lược, thể hiện qua việc ban hành Đề án chống ngập và xử lý nước thải giai đoạn 2020-2045 và Kế hoạch giai đoạn 2020-2030. Việc điều chỉnh tư duy từ quản lý dự án đơn lẻ sang tiếp cận chương trình dài hạn, có chỉ tiêu đo lường rõ ràng, cho thấy kiểm toán đã góp phần tái định hình nhận thức và cách tiếp cận chính sách, dù chưa thể hiện ngay bằng các kết quả tài chính cụ thể.

c) Tác động chiến lược và trách nhiệm giải trình

Cuộc kiểm toán cũng tạo ra tác động chiến lược thông qua việc làm rõ trách nhiệm của UBND Thành phố và các sở, ngành trong tổ chức thực hiện chương trình. Các kiến nghị yêu cầu xác định rõ vai trò của Ban điều hành chương trình, gắn trách nhiệm người đứng đầu với kết quả giảm ngập và kiểm soát phát sinh điểm ngập mới đã góp phần tăng cường áp lực trách nhiệm giải trình theo chiều dọc trong hệ thống hành chính địa phương.

Tuy nhiên, tác động này chủ yếu diễn ra ở cấp chính sách và quản trị vĩ mô, trong khi tác động ở cấp thực thi (thay đổi hành vi quản lý dự án cụ thể) còn hạn chế và phụ thuộc mạnh vào quyết tâm chính trị và năng lực tổ chức thực hiện của các cơ quan liên quan.

4) Các nhân tố cản trở và điều kiện ảnh hưởng đến tác động kiểm toán

Phân tích tình huống cho thấy một số nhân tố chính ảnh hưởng đến hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động trong trường hợp này:

Nhân tố vi mô: tiêu chí kiểm toán chưa đủ mạnh để đo lường kết quả và tác động cuối cùng; kiến nghị còn thiên về hoàn thiện thủ tục và điều chỉnh chi phí hơn là thay đổi mô hình quản lý chương trình.

Nhân tố trung gian: năng lực phối hợp giữa các sở, ngành và ban quản lý dự án còn phân tán; việc học hỏi tổ chức từ kết quả kiểm toán chưa được thể chế hóa thành quy trình bắt buộc.

Nhân tố vĩ mô: bối cảnh đô thị hóa nhanh, biến đổi khí hậu và thể chế quản trị công theo mô hình hành chính truyền thống làm giảm khả năng chuyển hóa kết luận kiểm toán thành cải thiện thực chất trong ngắn hạn.

Tình huống kiểm toán Chương trình giảm ngập nước Thành phố Hồ Chí Minh cho thấy tác động của kiểm toán hoạt động là đa chiều, phi tuyến tính và phụ thuộc mạnh vào bối cảnh thể chế. Nếu chỉ đo lường tác động thông qua tỷ lệ thực hiện kiến nghị tài chính, sẽ đánh giá thấp vai trò thực chất của kiểm toán trong việc định hướng chính sách, cải thiện nhận thức và tăng cường trách nhiệm giải trình. Do đó, tình huống này cung cấp bằng chứng thực tiễn quan trọng để luận án xây dựng mô hình đo lường tác động kiểm toán hoạt động theo ba chiều: công cụ - nhận thức - chiến lược, đồng thời làm rõ các điều kiện và nhân tố trung gian quyết định việc chuyển hóa kết luận kiểm toán thành cải thiện quản lý và sử dụng chi ngân sách địa phương để thực hiện các chương trình/ dự án trên địa bàn Thành phố.

3.3.2. Tình huống 2 - Kiểm toán Dự án xây dựng Bệnh viện Đa khoa X

(1) Bối cảnh và đặc điểm của Dự án được kiểm toán

Dự án Bệnh viện đa khoa X là dự án đầu tư công quy mô lớn, sử dụng nguồn ngân sách địa phương và nguồn xổ số kiến thiết. Theo Báo cáo kiểm toán, dự án có tổng mức đầu tư theo quyết định phê duyệt cuối cùng trên 2000 tỷ đồng; khởi công từ năm 2014 và đến thời điểm kiểm toán đạt khoảng 84% khối lượng nhưng chậm so với kế hoạch. Kế hoạch kiểm toán đã nêu rõ bối cảnh thể chế - quản trị dự án có tính "phức tạp", do trước đó dự án đã qua nhiều đợt thanh tra/kiểm toán (KTNN KV IV năm 2015; thanh tra các bộ/ngành và Thanh tra Chính phủ các năm sau), đồng thời chính sách pháp luật về quản lý dự án, chi phí đầu tư thay đổi trong thời gian triển khai, ảnh hưởng đến việc điều hành và kiểm soát dự án.

Về nguồn lực tài chính, kế hoạch kiểm toán ghi nhận giá trị giải ngân đến

thời điểm khảo sát (15/5/2023) khoảng hơn 1.700 tỷ đồng (từ nguồn NSĐP và nguồn xổ số kiến thiết).

Đáng chú ý, dự án nằm trong "cụm" gồm 06 dự án thành phần, với tính phụ thuộc kết nối cao giữa các hạng mục và hệ thống kỹ thuật (điện, điều hoà, PCCC, khí y tế, hạ tầng kỹ thuật…), trong khi nhiều dự án thành phần triển khai không đồng bộ và chậm tiến độ, tạo ra rủi ro "đầu tư dở dang - chờ kết nối - chậm đưa vào sử dụng", làm suy giảm hiệu quả đầu tư xét trên toàn chuỗi giá trị. Đây là đặc trưng quan trọng định hình cách tiếp cận kiểm toán hoạt động theo 3E: việc đánh giá hiệu quả/hiệu lực không chỉ bó hẹp trong một gói thầu hay một dự án thành phần, mà phải xem xét logic vận hành và điều kiện cần để "kết quả đầu ra" (bệnh viện hoàn thành) chuyển hoá thành "kết quả cuối cùng" (cung ứng dịch vụ y tế, tăng năng lực khám chữa bệnh).

(2) Mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán

Kế hoạch kiểm toán xác định nhóm mục tiêu kết hợp giữa kiểm toán tài chính, tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Cụ thể, cuộc kiểm toán hướng tới: (i) xác nhận tính trung thực, hợp lý của số liệu nguồn vốn và chi phí đầu tư; (ii) đánh giá tuân thủ pháp luật và đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực (3E) trong quản lý và sử dụng vốn đầu tư công; (iii) chỉ ra tồn tại, hạn chế để kiến nghị chấn chỉnh/hoàn thiện cơ chế chính sách, phát hiện sai phạm (tham nhũng, lãng phí, tiêu cực) và xác định trách nhiệm; (iv) cung cấp thông tin tin cậy cho HĐND và cơ quan có thẩm quyền phục vụ giám sát.

Về cấu trúc nội dung và tiêu chí kiểm toán, kế hoạch kiểm toán đã định hướng tiếp cận dựa trên rủi ro và trọng yếu (xác định rủi ro trung bình đối với nguồn vốn và chi phí đầu tư; trọng yếu tổng thể, trọng yếu thực hiện…).

Đối với kiểm toán hoạt động (đánh giá tính kinh tế, hiệu lực hiệu quả), kế hoạch đã đưa ra các trọng tâm gợi ý tương đối phù hợp với đặc thù dự án: (i) đánh giá ảnh hưởng tới hiệu quả dự án khi điều chỉnh kéo dài thời gian thực hiện; (ii) đánh giá tình trạng đầu tư các dự án thành phần không đồng bộ, trong đó dự án xây dựng cơ bản "cơ bản hoàn thành" nhưng dự án thiết bị còn vướng mắc, chưa triển khai. Tuy nhiên, dưới góc nhìn chuẩn mực về kiểm toán hoạt động, việc chuyển hoá từ "mục tiêu tổng quát đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả " sang "mục tiêu

chi tiết/câu hỏi kiểm toán và tiêu chí đo lường" là khâu quyết định khả năng tạo tác động và khả năng chứng minh tác động. Trong bộ kế hoạch hiện có, phần định hướng 3E mới dừng ở các trọng tâm nội dung (chậm triển khai, không đồng bộ), chưa thể hiện rõ hệ tiêu chí đo lường theo logic chương trình/dự án (ví dụ: suất đầu tư theo cấu phần; chi phí cơ hội của vốn bị huỷ kế hoạch; chỉ tiêu thời gian-chi phí-chất lượng; điều kiện nghiệm thu PCCC như điều kiện cần để vận hành; năng lực chủ đầu tư như yếu tố đầu vào ảnh hưởng đầu ra).

Trong trường hợp này, báo cáo kiểm toán tập trung về tính "tuân thủ - tiến độ - chất lượng - giải ngân" hơn là chuỗi "kết quả dịch vụ y tế/hiệu lực xã hội" (do dự án chưa đưa vào khai thác). Điều này là giới hạn khách quan của đánh giá "hiệu lực/hiệu quả cuối cùng", nhưng cũng cho thấy nhu cầu tách bạch: đánh giá hiệu quả quản trị đầu tư công khác với đánh giá hiệu quả cung ứng dịch vụ y tế.

(3) Đánh giá kết quả kiểm toán và khả năng tạo tác động của cuộc kiểm toán

Các phát hiện và kết luận mang tính kinh tế: chi phí đầu tư và sai sót nghiệm thu - thanh toán. Báo cáo chỉ ra chênh lệch chi phí đầu tư sau kiểm toán (giảm so với số báo cáo), cùng các sai sót như: nghiệm thu thanh toán sai khối lượng; sai số học; áp dụng đơn giá/định mức không phù hợp đối với phần phát sinh; nghiệm thu thanh toán chưa đủ cơ sở pháp lý…Trên nền phát hiện đó, kiến nghị xử lý tài chính được lượng hóa cụ thể (tăng thu, thu hồi, giảm thanh toán), tạo ra "đầu ra kiểm toán" dễ theo dõi và là chỉ báo trực tiếp của tác động công cụ theo lý thuyết tác động kiểm toán hoạt động. Ngoài ra, do Đoàn kiểm toán giới hạn không xác minh với bên thứ ba, không kiểm định chất lượng vật tư, thiết bị, và không đối chiếu chứng từ ở nhà thầu trong một số nội dung, vì vậy một số kết luận có tính kinh tế có thể bị suy giảm khi phát sinh tranh luận/giải trình phức tạp do bằng chứng không đủ thuyết phục.

Các phát hiện và kết luận mang tính hiệu quả: Trong Báo cáo kiểm toán, Đoàn kiểm toán cho rằng việc chia nhỏ dự án thành nhiều dự án thành phần "làm cho dự án không đạt hiệu quả" với các lập luận: (i) dự án chậm đưa vào khai thác, sử dụng; (ii) nội dung đầu tư thay đổi so với phương án được phê duyệt ban đầu; đồng thời khẳng định việc cấu trúc dự án "chia nhỏ" thành 6 dự án thành phần nhưng thiếu phương án tổng thể, làm phát sinh thủ tục, kéo dài thời gian, khó đảm

bảo đồng bộ, tạo độ trễ trong kết nối các hạng mục/thiết bị.. Tuy nhiên, nếu đối chiếu với các khái niệm nền tảng của kiểm toán hoạt động theo chuẩn mực ISSAI 3000 và hướng dẫn INTOSAI (2019), có thể nhận thấy Đoàn kiểm toán đã có sự nhầm lẫn giữa khái niệm "tính hiệu quả" và "tính hiệu lực" trong lập luận và kết luận kiểm toán.

Theo lý luận kiểm toán hoạt động, tính hiệu quả phản ánh mối quan hệ giữa đầu vào và đầu ra, tức là mức độ tiết kiệm nguồn lực để tạo ra một đơn vị sản phẩm/dịch vụ, thường được đo lường bằng các chỉ tiêu định lượng như suất vốn đầu tư, chi phí trên một đơn vị sản phẩm, thời gian thực hiện so với chi phí bỏ ra. Trong khi đó, tính hiệu lực phản ánh mức độ đạt được mục tiêu và kết quả cuối cùng của chương trình, dự án, tức là dự án có đáp ứng được mục tiêu đề ra hay không và tạo ra tác động xã hội mong muốn ở mức độ nào. Xét dưới góc độ này, lập luận của Đoàn kiểm toán về việc chia nhỏ dự án dẫn đến chậm tiến độ, thiếu đồng bộ và phức tạp trong điều hành phù hợp hơn với đánh giá tính hiệu lực, bởi các lập luận này tập trung vào việc dự án không đạt được mục tiêu đầu tư đúng thời điểm, đúng phương án tổng thể, làm suy giảm khả năng sớm đưa công trình vào khai thác để phục vụ nhu cầu khám chữa bệnh của người dân. Đây là biểu hiện của việc mục tiêu chương trình chưa được hiện thực hóa, hơn là vấn đề so sánh chi phí - đầu ra.

Ý kiến trong Báo cáo thẩm định của Hội đồng thẩm định là phù hợp với cách tiếp cận chuẩn mực khi cho rằng, do dự án chưa hoàn thành và chưa đưa vào khai thác sử dụng, Đoàn kiểm toán chưa có đủ điều kiện để đánh giá tính hiệu quả của dự án đầu tư, hoặc nếu đánh giá thì cần xác lập được các chỉ tiêu đo lường cụ thể, chẳng hạn so sánh suất vốn đầu tư thực hiện với suất vốn đầu tư được phê duyệt trong báo cáo đầu tư (ví dụ: chi phí đầu tư/giường bệnh). Đây chính là yêu cầu cốt lõi của đánh giá hiệu quả theo nghĩa kinh tế - kỹ thuật.

Trong khi đó, Báo cáo kiểm toán không thiết lập được các chỉ tiêu định lượng như vậy, cũng không xây dựng được mối quan hệ rõ ràng giữa chi phí đầu tư và sản lượng đầu ra của dự án. Do đó, việc kết luận "dự án không đạt hiệu quả" trên cơ sở các hiện tượng chậm tiến độ và thay đổi phương án đầu tư là chưa thật sự phù hợp với khái niệm hiệu quả trong kiểm toán hoạt động.

Ngoài ra, nếu tiếp cận theo khái niệm tính hiệu lực, việc chia nhỏ dự án có

thể được phân tích sâu hơn ở hai khía cạnh: (i) dự án có đạt được mục tiêu tổng thể là xây dựng bệnh viện đa khoa quy mô lớn, hiện đại để đáp ứng nhu cầu khám chữa bệnh hay không; và (ii) mức độ tác động của dự án đối với hệ thống y tế địa phương, chẳng hạn số lượt khám chữa bệnh/năm, khả năng giảm tải cho các bệnh viện tuyến trên, hoặc cải thiện khả năng tiếp cận dịch vụ y tế của người dân. Những nội dung này lại chưa được Đoàn kiểm toán làm rõ, một phần do dự án chưa hoàn thành, nhưng cũng phản ánh giới hạn trong thiết kế mục tiêu và tiêu chí kiểm toán hoạt động ngay từ giai đoạn lập kế hoạch.

Trong khung lý thuyết tác động kiểm toán hoạt động, các thay đổi lớn về hiệu lực chương trình/dự án thường thấm dần (slowly permeate) do ba nguyên nhân: (1) độ trễ chính sách - đầu tư; (2) phụ thuộc đa tác nhân và ràng buộc thể chế; (3) tác động thường đi qua kênh "nhận thức - hành vi - quy trình" trước khi phản ánh thành kết quả cuối cùng.

Trường hợp dự án bệnh viện cho thấy:

Tác động dễ quan sát và đo lường ngay nằm ở nhóm kiến nghị tài chính và chấn chỉnh thủ tục (vì có số tiền, có đầu việc cụ thể).

Tác động xảy ra dần dần và có thể mất nhiều năm để xác định được hiệu quả tác động nằm ở cải thiện năng lực quản trị dự án, cơ chế điều hành tiến độ, kiểm soát đồng bộ dự án thành phần, và nâng chất lượng hồ sơ - nghiệm thu - điều kiện vận hành. Đây là tác động cần thời gian, phụ thuộc vào quyết tâm của UBND tỉnh/chủ đầu tư và năng lực nhà thầu, cũng như phụ thuộc vào cơ chế kỷ luật - khuyến khích (ví dụ: kiện toàn ban điều hành; xử lý trách nhiệm; siết năng lực PCCC).

Tổng hợp lại, cuộc kiểm toán này có khả năng tạo tác động ở hai tầng: (i) tác động công cụ - ngắn hạn (điều chỉnh chi phí, xử lý tài chính, chấn chỉnh thủ tục); (ii) tác động quản trị - trung hạn (nâng năng lực điều hành, cải thiện cơ chế tiến độ - đồng bộ - điều kiện nghiệm thu). Tuy nhiên, do bản chất đầu tư công dài hạn và phụ thuộc nhiều tác nhân, tác động ở tầng (ii) mang tính "thấm dần" và khó đo lường ngay trong khung thời gian ngắn; muốn kiểm chứng cần bổ sung dữ liệu theo dõi thực hiện kiến nghị và/hoặc bằng chứng thay đổi hành vi - quy trình quản trị dự án sau kiểm toán.

(4) Các nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động đối với

cuộc Kiểm toán Dự án xây dựng Bệnh viện đa khoa X

Phân tích cuộc kiểm toán Dự án xây dựng Bệnh viện đa khoa X cho thấy, mặc dù Đoàn kiểm toán đã phát hiện và kiến nghị xử lý nhiều sai sót quan trọng liên quan đến quản lý đầu tư xây dựng và sử dụng vốn ngân sách, song khả năng tạo ra tác động thực chất của cuộc kiểm toán hoạt động vẫn còn hạn chế. Điều này có thể được giải thích thông qua một số nhóm nhân tố ảnh hưởng chủ yếu sau đây.

(i) Nhân tố thuộc về thiết kế cuộc kiểm toán hoạt động

Trước hết, việc thiết kế mục tiêu và tiêu chí kiểm toán hoạt động chưa thực sự phù hợp với đặc điểm và vòng đời của dự án là một nhân tố quan trọng hạn chế tác động của cuộc kiểm toán. Như đã phân tích, cuộc kiểm toán đặt ra đồng thời cả ba mục tiêu về tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu (3E), trong khi dự án chưa hoàn thành và chưa đưa vào khai thác sử dụng. Theo hướng dẫn của INTOSAI, việc lựa chọn mục tiêu kiểm toán cần mang tính chọn lọc, gắn với bối cảnh thực tế và khả năng đo lường. Việc thiết kế mục tiêu quá rộng và thiếu phân tách ưu tiên đã dẫn đến các phát hiện kiểm toán mang tính định tính, khó lượng hóa và khó chuyển hóa thành hành động cải thiện cụ thể.

Hệ quả là, tác động của kiểm toán chủ yếu dừng lại ở việc phát hiện và chỉ ra tồn tại, hơn là tạo cơ sở vững chắc cho việc điều chỉnh chính sách đầu tư, lựa chọn phương án hoặc cải thiện hiệu quả quản lý dự án trong dài hạn.

(ii) Nhân tố thuộc về năng lực và nhận thức của Đoàn kiểm toán

Một nhân tố quan trọng khác là năng lực chuyên môn và nhận thức về kiểm toán hoạt động của kiểm toán viên. Qua phân tích Báo cáo kiểm toán và các ý kiến trong Hội đồng thẩm định, có thể nhận thấy sự chưa thống nhất trong cách hiểu và vận dụng các khái niệm cốt lõi của kiểm toán hoạt động, đặc biệt là sự phân biệt giữa tính hiệu quả và tính hữu hiệu.

Sự nhầm lẫn này không chỉ ảnh hưởng đến chất lượng lập luận kiểm toán mà còn làm giảm mức độ chấp nhận của các kết luận kiểm toán từ phía đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý cấp trên. Theo lý thuyết tác động kiểm toán hoạt động, năng lực phân tích và tính thuyết phục về mặt chuyên môn của báo cáo kiểm toán là điều kiện tiên quyết để các phát hiện được tiếp nhận, nội tâm hóa và chuyển hóa thành cải thiện thực chất trong quản lý công.

(iii) Nhân tố thuộc về bối cảnh thể chế và môi trường quản lý công

Cuộc kiểm toán diễn ra trong bối cảnh thể chế quản lý đầu tư công và khu vực công ở Việt Nam vẫn mang nặng đặc trưng của mô hình quản trị hành chính truyền thống, với hệ thống pháp luật chưa đồng bộ, cơ chế phối hợp liên ngành phức tạp và trách nhiệm giải trình còn phân tán. Dự án Bệnh viện đa khoa X là dự án đầu tư quy mô lớn, liên quan đến nhiều cấp, nhiều ngành và chịu tác động của các quyết định mang tính chiến lược ở tầm vĩ mô của địa phương.

Trong bối cảnh đó, phạm vi ảnh hưởng thực tế của một cuộc kiểm toán đơn lẻ là tương đối hạn chế, đặc biệt đối với các vấn đề mang tính cấu trúc như lựa chọn phương án đầu tư, phân kỳ đầu tư hay định hướng phát triển hạ tầng y tế của Thành phố. Điều này phù hợp với lập luận của lý thuyết thể chế cho rằng, các khuyến nghị kiểm toán chỉ có khả năng tạo tác động khi chúng tương thích với quỹ đạo thể chế và ưu tiên chính sách hiện hành.

(iv) Nhân tố thuộc về cơ chế tiếp nhận và sử dụng thông tin kiểm toán

Một nhân tố quan trọng khác là cách thức các kết quả kiểm toán được tiếp nhận và sử dụng. Trong trường hợp Dự án Bệnh viện đa khoa X, các phát hiện kiểm toán liên quan đến quản lý đầu tư, tuân thủ pháp luật và nguy cơ lãng phí chủ yếu được sử dụng theo hướng trách nhiệm giải trình, tức là làm rõ trách nhiệm của các chủ thể liên quan và kiến nghị xử lý tài chính.

Tuy nhiên, cơ chế sử dụng kiểm toán theo hướng học hỏi và cải thiện chưa được thể hiện rõ. Các kết luận kiểm toán chưa đủ cụ thể và định lượng để trở thành cơ sở cho việc điều chỉnh thiết kế dự án, cải thiện công tác lập dự án hoặc nâng cao năng lực quản lý đầu tư trong tương lai. Điều này làm cho tác động của kiểm toán mang tính gián tiếp, lan tỏa chậm và khó quan sát.

Tổng hợp các phân tích trên cho thấy, tác động của cuộc kiểm toán hoạt động Dự án xây dựng Bệnh viện đa khoa X chịu ảnh hưởng đồng thời của nhiều nhân tố ở các cấp độ khác nhau, từ thiết kế cuộc kiểm toán, năng lực kiểm toán viên, bối cảnh thể chế cho đến cơ chế sử dụng thông tin kiểm toán. Điều này củng cố luận điểm trung tâm của luận án rằng tác động của kiểm toán hoạt động không phải là kết quả tuyến tính và tức thời, mà là một quá trình phức hợp, phụ thuộc mạnh vào điều kiện bối cảnh và cách thức vận hành của hệ thống quản trị công.

Bảng 3.3: Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến tác động của kiểm toán hoạt động

Nhóm nhân tố	Nhân tố ảnh hưởng
Quy trình thực hiện cuộc kiểm toán	Mục tiêu kiểm toán chưa phù hợp vòng đời dự án
	Tiêu chí kiểm toán chưa cụ thể hóa thành câu hỏi đo lường
Năng lực và nhận thức của KTV	Nhầm lẫn khái niệm hiệu quả - hữu hiệu
	Cách tiếp cận thận trọng, né tránh đánh giá chiến lược
Đặc điểm đối tượng kiểm toán	Dự án quy mô lớn, đa ngành, đa cấp
	Dự án gắn với quyết định vĩ mô của Thành phố
Bối cảnh thể chế - quản trị công	Mô hình quản trị hành chính truyền thống
	Trách nhiệm giải trình chưa mạnh
Cơ chế sử dụng thông tin kiểm toán	Sử dụng kiểm toán chủ yếu để quy trách nhiệm
	Ít sử dụng kiểm toán cho học hỏi

Nguồn: Tổng hợp của tác giả

3.4. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Công tác KTHĐ đối với chi NSNN tại TP. Hồ Chí Minh do KTNN thực hiện trong thời gian qua đã có những đóng góp quan trọng, tuy nhiên vẫn còn một số vấn đề cần được cải thiện. Cụ thể:

3.4.1. Những kết quả nổi bật trong kiểm toán chi NSNN tại TP. Hồ Chí Minh

KTNN Khu vực IV đóng vai trò quan trọng trong việc giám sát, đánh giá và nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng NSNN tại TP. Hồ Chí Minh. Trong những năm qua, KTNN Khu vực IV đã thực hiện nhiều cuộc KTHĐ đối với chi NSNN trên địa bàn thành phố, góp phần phát hiện và kiến nghị xử lý các sai phạm, đồng thời đưa ra những đề xuất quan trọng nhằm nâng cao tính minh bạch, hiệu quả và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công.

Thứ nhất, KTNN Khu vực IV đã thực hiện kiểm toán trên nhiều lĩnh vực, tập

trung vào các khoản chi đầu tư công, mua sắm công, quản lý đất đai và các chương trình phát triển kinh tế - xã hội. Kết quả kiểm toán đã giúp phát hiện nhiều sai phạm trong sử dụng ngân sách, từ đó đưa ra các kiến nghị xử lý nhằm ngăn chặn lãng phí và thất thoát tài sản công. Vid dụ: phát hiện và xử lý sai phạm trong đầu tư công: Một số dự án trọng điểm tại TP. Hồ Chí Minh như tuyến Metro số 1 (Bến Thành – Suối Tiên), đường Vành đai 3, cao tốc TP. HCM – Mộc Bài đã bị kiểm toán phát hiện có tình trạng đội vốn, chậm tiến độ và sai phạm trong đấu thầu. KTNN đã đưa ra các khuyến nghị nhằm siết chặt công tác quản lý chi tiêu, đảm bảo các dự án được triển khai đúng kế hoạch và đạt hiệu quả đầu tư.

Bên cạnh đó, KTNN còn thực hiện giám sát chặt chẽ chi thường xuyên và mua sắm công. KTHĐ cũng tập trung vào các khoản chi thường xuyên, mua sắm công trong lĩnh vực y tế, giáo dục, an sinh xã hội. Qua kiểm toán, KTNN Khu vực IV đã phát hiện một số bất cập như mua sắm trang thiết bị y tế với giá cao hơn giá thị trường, chi tiêu công không đúng mục đích, dẫn đến lãng phí NSNN.

Ngoài ra, việc tổ chức KTHĐ trong quản lý đất đai và tài sản công cũng được KTNN Khu vực IV triển khai thực hiện có hiệu quả. TP. Hồ Chí Minh có nhiều dự án sử dụng đất công chưa hiệu quả, gây thất thoát tài sản nhà nước. KTNN đã chỉ ra một số vi phạm trong chuyển nhượng đất công với giá thấp hơn giá trị thực, cấp phép đầu tư không minh bạch, đồng thời yêu cầu thành phố thực hiện đấu giá công khai các tài sản công để đảm bảo thu đúng, thu đủ cho NSNN.

Thứ hai, KTNN Khu vực IV đã đóng vai trò quan trọng trong việc giám sát và đánh giá tính minh bạch, hiệu quả của NSNN tại TP. Hồ Chí Minh. Trong những năm qua, các cuộc KTHĐ do KTNN Khu vực IV thực hiện đã giúp nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị sử dụng ngân sách, phát hiện và ngăn chặn các sai phạm trong quản lý tài chính công, từ đó góp phần sử dụng ngân sách một cách hiệu quả hơn. Minh bạch tài chính công là một trong những yêu cầu quan trọng để đảm bảo NSNN được sử dụng đúng mục đích, đúng quy định và đạt hiệu quả cao nhất. KTNN Khu vực IV đã triển khai nhiều cuộc KTHĐ đối với các khoản chi đầu tư công, chi thường xuyên, chi cho y tế, giáo dục và an sinh xã hội, giúp phát hiện các khoản chi không hợp lý, lãng phí hoặc chưa đạt được hiệu quả mong muốn. Ví dụ, trong lĩnh vực đầu tư công, các dự án hạ tầng lớn như tuyến Metro số 1, đường Vành đai 3, cao tốc TP. HCM – Mộc Bài (như đã dẫn) đều được KTNN kiểm tra chặt chẽ về hiệu quả sử dụng vốn, tiến độ thực hiện và tính hợp lý của các khoản

chi. Nhờ đó, nhiều vấn đề như đội vốn, chậm tiến độ, sai phạm trong đấu thầu đã được phát hiện kịp thời, giúp chính quyền thành phố điều chỉnh kế hoạch đầu tư một cách hợp lý hơn.

Ngoài ra, trong lĩnh vực quản lý chi thường xuyên, KTNN cũng đã góp phần giám sát các khoản chi cho mua sắm công, chi phí hành chính, tiền lương và phúc lợi xã hội. Qua kiểm toán, nhiều trường hợp chi vượt định mức, chi không minh bạch hoặc sử dụng sai mục đích ngân sách đã được phát hiện và khắc phục.

Thứ ba, thông qua KTHĐ đối với chi NSNN đã góp phần nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị sử dụng ngân sách. Một trong những tác động quan trọng của KTHĐ là tăng cường trách nhiệm giải trình của các cơ quan, đơn vị sử dụng ngân sách. Trước đây, một số đơn vị chưa thực hiện đầy đủ việc công khai, báo cáo tài chính và giải trình về hiệu quả sử dụng ngân sách. Tuy nhiên, nhờ có KTHĐ, các đơn vị này buộc phải nâng cao ý thức trách nhiệm, tuân thủ chặt chẽ hơn các quy định về quản lý tài chính công.

Trong thời gian qua, KTNN Khu vực IV đã yêu cầu nhiều đơn vị phải bổ sung, hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính, làm rõ các khoản chi tiêu và giải trình cụ thể về hiệu quả sử dụng ngân sách. Điều này không chỉ giúp giảm tình trạng lạm chi, chi sai mục đích, mà còn tạo động lực để các cơ quan nhà nước hoạt động hiệu quả, tiết kiệm và minh bạch hơn. Bên cạnh đó, các khuyến nghị của KTNN Khu vực IV cũng giúp chính quyền thành phố điều chỉnh chính sách quản lý ngân sách, siết chặt kỷ luật tài khóa và cải thiện quy trình phê duyệt, giải ngân vốn đầu tư công.

KTNN Khu vực IV còn đóng vai trò quan trọng trong việc giám sát, đánh giá và nâng cao hiệu quả sử dụng NSNN tại TP. Hồ Chí Minh. Thông qua các cuộc kiểm toán, KTNN không chỉ phát hiện sai phạm trong chi tiêu công mà còn chỉ ra những bất cập trong cơ chế, chính sách quản lý tài chính công, từ đó đưa ra các kiến nghị sửa đổi, bổ sung nhằm hoàn thiện hệ thống quản lý tài chính.

Thứ tư, trong quá trình kiểm toán, KTNN đã chỉ ra nhiều bất cập trong cơ chế quản lý tài chính công tại TP. Hồ Chí Minh, đặc biệt trong các lĩnh vực đầu tư công, quản lý đất đai, mua sắm công và chi thường xuyên. Những dự án đầu tư công tại TP. Hồ Chí Minh như đã nêu trên bị đội vốn, chậm tiến độ do cơ chế phê duyệt chậm, giải ngân vốn đầu tư công không kịp thời. KTNN đã kiến nghị cải cách quy trình giải ngân vốn đầu tư công, đẩy nhanh thủ tục đấu thầu và giảm bớt các rào cản hành chính.

Qua Kiểm toán cho thấy, trong quản lý đất đai và tài sản công cũng còn nhiều hạn chế. Một số cơ quan nhà nước tại TP. Hồ Chí Minh chưa thực hiện tốt việc công khai đấu giá tài sản công, quản lý đất đai thiếu minh bạch, gây thất thoát ngân sách. KTNN đã đề xuất sửa đổi quy trình đấu giá đất, yêu cầu công khai các giao dịch liên quan đến tài sản công để đảm bảo minh bạch hơn.

Bên cạnh đó, vẫn còn tình trạng thiếu hiệu quả trong chi thường xuyên như một số đơn vị hành chính sự nghiệp vẫn tồn tại tình trạng chi vượt định mức, chi sai mục đích, mua sắm công với giá cao hơn thực tế. KTNN đã yêu cầu chính quyền thành phố tinh giản biên chế, rà soát lại chi phí hành chính và mua sắm công để tiết kiệm ngân sách.

Thứ năm, đề xuất kiến nghị nhằm hoàn thiện chính sách tài chính công. Dựa trên các phát hiện kiểm toán, KTNN Khu vực IV đã đưa ra nhiều kiến nghị nhằm cải thiện cơ chế quản lý tài chính công, như:

- Cải cách quy trình giải ngân vốn đầu tư công, giảm thủ tục hành chính để đẩy nhanh tiến độ triển khai các dự án quan trọng.

- Sửa đổi chính sách quản lý đất đai và tài sản công, đảm bảo công khai, minh bạch trong đấu thầu, đấu giá tài sản công.

- Tăng cường giám sát mua sắm công, yêu cầu xây dựng cơ sở dữ liệu giá tham chiếu để tránh tình trạng thổi giá, lãng phí ngân sách.

- Kiểm toán theo kết quả đầu ra để đánh giá hiệu quả thực sự của các khoản chi, tránh tình trạng chỉ kiểm toán tuân thủ mà không xem xét đến tác động kinh tế - xã hội của ngân sách.

3.4.2. Đánh giá tác động của kiểm toán hoạt động tại Thành phố Hồ Chí Minh theo tiếp cận chuỗi tác động

(1) Cách tiếp cận đánh giá tác động của kiểm toán hoạt động

Trong lĩnh vực kiểm toán hoạt động, việc đánh giá tác động của kiểm toán thường gặp nhiều khó khăn do tác động của kiểm toán không phải lúc nào cũng thể hiện trực tiếp bằng các chỉ tiêu định lượng, đặc biệt trong khu vực công, nơi các thay đổi về quản lý, cơ chế và nhận thức thường diễn ra theo quá trình và chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố khác nhau. Nhiều nghiên cứu đã chỉ ra rằng tác động của kiểm toán hoạt động thường mang tính gián tiếp, thể hiện thông qua những thay đổi trong quản lý, cơ chế vận hành và nhận thức của các chủ thể liên quan, thay vì chỉ đo lường bằng các chỉ số tài chính (Morin, 2001; Reichborn-Kjennerud, 2013).

Do đó, trong nghiên cứu này, tác động của kiểm toán hoạt động được đánh giá theo tiếp cận chuỗi tác động (impact pathway), trong đó kiểm toán được xem là một tác nhân khởi phát, tạo ra các thay đổi trung gian như điều chỉnh quy trình quản lý, tăng cường kiểm soát, cải thiện minh bạch và nâng cao nhận thức của các đơn vị được kiểm toán. Các thay đổi trung gian này, trong dài hạn, góp phần nâng cao hiệu quả chi ngân sách và chất lượng quản trị công.

Theo cách tiếp cận này, chuỗi tác động của kiểm toán hoạt động có thể được khái quát như sau:

Cuộc kiểm toán hoạt động

→ Phát hiện và kiến nghị kiểm toán

→ Tiếp nhận và thực hiện kiến nghị

→ Thay đổi trong quản lý, quy trình và cơ chế vận hành

→ Nâng cao hiệu quả hoạt động và chất lượng chi ngân sách

Việc đánh giá tác động trong Chương này tập trung vào các mắt xích trung gian trong chuỗi tác động, đặc biệt là những thay đổi về quản lý và cơ chế vận hành, trên cơ sở phân tích các báo cáo kiểm toán, báo cáo theo dõi thực hiện kiến nghị và các trường hợp nghiên cứu điển hình.

(2) Tác động của kiểm toán hoạt động đối với hoàn thiện cơ chế và quy trình quản lý

Qua phân tích các cuộc kiểm toán hoạt động đã thực hiện tại Thành phố Hồ Chí Minh trong giai đoạn nghiên cứu, có thể nhận thấy một trong những tác động rõ nét nhất của kiểm toán hoạt động là việc góp phần hoàn thiện cơ chế và quy trình quản lý trong các chương trình, dự án và hoạt động sử dụng ngân sách. Các phát hiện và kiến nghị kiểm toán đã chỉ ra những bất cập trong quy trình lập kế hoạch, phân bổ nguồn lực, tổ chức thực hiện và kiểm soát nội bộ, từ đó tạo cơ sở để các cơ quan quản lý xem xét điều chỉnh quy trình hoặc tăng cường các biện pháp kiểm soát. Trong nhiều trường hợp, các đơn vị được kiểm toán đã xây dựng kế hoạch khắc phục hoặc ban hành các văn bản chấn chỉnh nhằm nâng cao hiệu quả quản lý. Những thay đổi này không chỉ góp phần khắc phục các tồn tại cụ thể được phát hiện trong cuộc kiểm toán mà còn giúp cải thiện phương thức quản lý trong các giai đoạn tiếp theo, qua đó tạo ra tác động mang tính dài hạn.

(3) Tác động đối với nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình

Một trong những mục tiêu quan trọng của kiểm toán hoạt động là tăng cường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công. Kết quả phân tích cho thấy các cuộc kiểm toán hoạt động đã góp phần nâng cao yêu cầu báo cáo, giải trình và cung cấp thông tin của các đơn vị được kiểm toán. Việc công bố kết quả kiểm toán và theo dõi thực hiện kiến nghị đã tạo ra áp lực tích cực đối với các đơn vị trong việc nâng cao chất lượng quản lý và tuân thủ quy định. Đồng thời, các kết luận kiểm toán cũng cung cấp thông tin quan trọng cho các cơ quan quản lý và cơ quan dân cử trong quá trình giám sát việc sử dụng ngân sách. Những tác động này tuy khó lượng hóa bằng các chỉ tiêu tài chính cụ thể nhưng có ý nghĩa quan trọng đối với việc nâng cao tính minh bạch và hiệu quả quản trị công.

(4) Tác động đối với nâng cao nhận thức và thay đổi hành vi quản lý

Ngoài các thay đổi về cơ chế và quy trình, kiểm toán hoạt động còn góp phần nâng cao nhận thức của các đơn vị được kiểm toán về yêu cầu quản lý theo hướng hiệu quả, tiết kiệm và hướng tới kết quả. Thông qua quá trình trao đổi trong kiểm toán, thảo luận về tiêu chí kiểm toán và phân tích các phát hiện, các đơn vị được kiểm toán có điều kiện nhìn nhận lại phương thức tổ chức thực hiện nhiệm vụ, từ đó từng bước điều chỉnh cách tiếp cận trong quản lý và sử dụng ngân sách. Theo quan điểm của Morin (2001), tác động của kiểm toán hoạt động có thể được xem như một quá trình học hỏi tổ chức, trong đó các phát hiện và kiến nghị kiểm toán đóng vai trò như một nguồn thông tin phản hồi giúp các tổ chức cải thiện hoạt động của mình. Kết quả phân tích các trường hợp nghiên cứu trong luận án cho thấy cơ chế tác động này cũng xuất hiện trong thực tiễn kiểm toán tại Thành phố Hồ Chí Minh.

Từ các phân tích trên, có thể nhận thấy rằng kiểm toán hoạt động tại Thành phố Hồ Chí Minh đã bước đầu tạo ra những tác động tích cực trong việc hoàn thiện cơ chế quản lý, nâng cao tính minh bạch và tăng cường trách nhiệm giải trình. Tuy nhiên, mức độ tác động còn chưa đồng đều giữa các lĩnh vực và phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau, bao gồm chất lượng quy trình kiểm toán, chất lượng báo cáo kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và điều kiện môi trường thể chế tại thời điểm kiểm toán. Những quan sát này cho thấy tác động của kiểm toán hoạt động không chỉ phụ thuộc vào bản thân cuộc kiểm toán mà còn chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố trung gian và điều kiện bên ngoài. Tuy nhiên, mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố chưa được đánh giá một cách định lượng và hệ thống. Do đó, để làm rõ hơn cơ chế tác động của kiểm toán hoạt động và xác định các nhân tố ảnh hưởng

đến hiệu quả của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương, Chương tiếp theo của luận án sẽ tiến hành nghiên cứu định lượng nhằm kiểm định mô hình nghiên cứu và các giả thuyết đã đề xuất.

3.4.2. Một số hạn chế và nguyên nhân

a) Hạn chế về nguồn lực trong tổ chức thực hiện kiểm toán.

Trong thời gian qua, công tác KTHĐ chi NSNN tại TPHCM đã đạt được nhiều kết quả đáng ghi nhận. Tuy nhiên, quá trình tổ chức thực hiện vẫn tồn tại một số hạn chế về nguồn lực, ảnh hưởng đến hiệu quả và chất lượng kiểm toán.

Thứ nhất, thiếu hụt nhân lực chuyên môn cao. Công tác kiểm toán đòi hỏi đội ngũ kiểm toán viên có trình độ chuyên môn sâu, am hiểu về tài chính công và các lĩnh vực liên quan. Tuy nhiên, số lượng kiểm toán viên có kinh nghiệm và chuyên môn cao tại TP.HCM còn hạn chế, dẫn đến việc phân bổ nhân sự cho các cuộc kiểm toán chưa tối ưu, ảnh hưởng đến chất lượng và tiến độ công việc.

Thứ hai, hạn chế về ứng dụng công nghệ thông tin. Việc ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán chưa được triển khai đồng bộ và hiệu quả. Hệ thống phần mềm hỗ trợ kiểm toán còn thiếu tính liên kết, chưa đáp ứng được yêu cầu phân tích dữ liệu lớn và phức tạp, gây khó khăn trong việc phát hiện và ngăn chặn các sai phạm trong chi NSNN.

Thứ ba, thiếu kinh phí hoạt động. Ngân sách dành cho hoạt động kiểm toán còn hạn chế, không đủ để đầu tư vào đào tạo nhân lực, nâng cấp cơ sở vật chất và trang thiết bị hiện đại phục vụ công tác kiểm toán. Điều này dẫn đến việc kiểm toán chưa được thực hiện một cách toàn diện và sâu rộng.

Nguyên nhân của những hạn chế.

Cơ chế tuyển dụng và đãi ngộ chưa hấp dẫn. Chính sách tuyển dụng và đãi ngộ đối với kiểm toán viên chưa đủ sức hấp dẫn để thu hút và giữ chân nhân tài. Mức lương và chế độ đãi ngộ chưa tương xứng với yêu cầu công việc và trách nhiệm, dẫn đến khó khăn trong việc tuyển dụng và duy trì đội ngũ kiểm toán viên chất lượng cao.

Bên cạnh đó, chưa ưu tiên đầu tư cho công nghệ thông tin. Nhận thức về tầm quan trọng của việc ứng dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán chưa được đầy đủ, dẫn đến việc đầu tư cho hạ tầng công nghệ còn hạn chế. Điều này ảnh hưởng đến khả năng xử lý và phân tích dữ liệu, làm giảm hiệu quả của công tác kiểm toán.

Mặt khác, phân bổ ngân sách còn hạn chế. Ngân sách dành cho hoạt động

kiểm toán chưa được ưu tiên đúng mức, dẫn đến thiếu hụt kinh phí cho các hoạt động quan trọng như đào tạo, nghiên cứu và phát triển. Việc này ảnh hưởng đến khả năng nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác kiểm toán.

Để khắc phục những hạn chế trên, cần có các giải pháp đồng bộ như cải thiện chính sách tuyển dụng và đãi ngộ để thu hút nhân tài, tăng cường đầu tư vào ứng dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán, và ưu tiên phân bổ ngân sách hợp lý cho hoạt động kiểm toán. Những biện pháp này sẽ góp phần nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác kiểm toán chi NSNN tại TP.HCM trong thời gian tới.

b) Hạn chế về phương pháp và quy trình kiểm toán

Trong thời gian qua, công tác KTHĐ chi NSNN tại TPHCM đã đạt được nhiều kết quả đáng ghi nhận. Tuy nhiên, vẫn tồn tại những hạn chế về phương pháp và quy trình kiểm toán, ảnh hưởng đến hiệu quả và chất lượng của hoạt động này.

Thứ nhất, phạm vi kiểm toán còn hạn chế. Theo Kiểm toán nhà nước khu vực IV, việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương chủ yếu tập trung vào báo cáo do Ủy ban nhân dân thành phố lập, với phạm vi kiểm toán chủ yếu tại các cơ quan quản lý tài chính cấp tỉnh như Sở Tài chính, Cục Thuế, Hải quan, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Kho bạc Nhà nước. Điều này dẫn đến việc chưa đánh giá đầy đủ công tác quản lý, điều hành và sử dụng ngân sách tại các cấp huyện, xã và các đơn vị dự toán trực thuộc

Thứ hai, quy trình kiểm toán chưa đồng bộ. Quy trình kiểm toán chưa được thực hiện đồng bộ giữa các cấp ngân sách, dẫn đến khó khăn trong việc thu thập thông tin, đánh giá rủi ro và chọn mẫu kiểm toán. Báo cáo quyết toán ngân sách địa phương được tổng hợp từ nhiều đơn vị với môi trường kiểm soát khác nhau, tiềm ẩn rủi ro về chênh lệch số liệu và sai sót trong quá trình tổng hợp.

Thứ ba, ứng dụng công nghệ thông tin còn hạn chế. Việc ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kiểm toán chưa được triển khai hiệu quả. Việc khai thác và sử dụng các phần mềm quản lý ngân sách như TABMIS còn hạn chế, dẫn đến việc thu thập và xử lý dữ liệu chưa đạt hiệu quả cao.

Nguyên nhân của những hạn chế.

Trước hết là do sự thiếu hụt nguồn nhân lực chất lượng cao. Công tác kiểm toán đòi hỏi đội ngũ kiểm toán viên có trình độ chuyên môn cao và kinh nghiệm thực tiễn. Tuy nhiên, việc thiếu hụt nhân lực chất lượng đã ảnh hưởng đến khả năng mở rộng phạm vi và nâng cao chất lượng kiểm toán.

Bên cạnh đó, phối hợp giữa các cấp chi ngân sách còn hạn chế. Sự thiếu đồng bộ và phối hợp chặt chẽ giữa các cấp chi ngân sách trong quá trình kiểm toán dẫn đến khó khăn trong việc thu thập thông tin và đánh giá chính xác tình hình tài chính.

Đồng thời, việc đầu tư cho công nghệ thông tin chưa dược ưu tiên. Nhận thức về tầm quan trọng của việc ứng dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán chưa đầy đủ, dẫn đến việc đầu tư cho hạ tầng công nghệ còn hạn chế, ảnh hưởng đến hiệu quả thu thập và xử lý dữ liệu.

Để khắc phục những hạn chế trên, cần có các giải pháp đồng bộ như nâng cao năng lực và trình độ của đội ngũ kiểm toán viên, tăng cường phối hợp giữa các cấp ngân sách, và đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kiểm toán. Những biện pháp này sẽ góp phần nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác kiểm toán chi NSNN tại TPHCM trong thời gian tới.

c) Hạn chế về sự phối hợp giữa các bên trong kiểm toán chi NSNN.

Trong thời gian qua, công tác KTHĐ chi NSNN tại TPHCM đã đạt được nhiều kết quả đáng ghi nhận. Tuy nhiên, vẫn tồn tại những hạn chế về sự phối hợp giữa các bên liên quan, ảnh hưởng đến hiệu quả và chất lượng của hoạt động này.

Thứ nhất, thiếu đồng bộ trong lập và thẩm định kế hoạch đầu tư công. Kiểm toán nhà nước đã chỉ ra rằng, tại TP. Hồ Chí Minh, việc lập và thẩm định kế hoạch đầu tư công chưa tuân thủ đầy đủ trình tự, thủ tục theo quy định. Cụ thể, thời gian điều chỉnh kế hoạch đầu tư vốn NSNN năm 2021 không đảm bảo theo quy định, dẫn đến việc phân bổ và giao kế hoạch vốn cho các dự án không sát với thực tế, ảnh hưởng đến tiến độ và hiệu quả sử dụng vốn đầu tư công.

Thứ hai, chậm trễ trong báo cáo quyết toán ngân sách. Một số đơn vị tại TP. Hồ Chí Minh đã gửi báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách chậm, làm ảnh hưởng đến tiến độ thẩm định, tổng hợp và lập báo cáo quyết toán NSNN năm. Việc này gây khó khăn cho Kiểm toán nhà nước trong việc đánh giá chính xác tình hình tài chính và đưa ra các kiến nghị phù hợp.

Thứ ba, thiếu phối hợp trong quản lý dự án đầu tư. Trong quản lý dự án đầu tư, TP. Hồ Chí Minh còn tồn tại việc thực hiện chưa đúng quy định của Luật Đầu tư công, Luật Xây dựng, Luật Đấu thầu và các văn bản pháp luật liên quan. Qua kiểm toán chi tiết các dự án, Kiểm toán nhà nước đã kiến nghị xử lý tài chính 134,6 tỷ đồng và kiến nghị khác 29,1 tỷ đồng.

Nguyên nhân của những hạn chế

Trước hết là do thiếu cơ chế phối hợp rõ ràng. Việc thiếu các quy định cụ thể về trách nhiệm và quyền hạn của từng bên liên quan trong quá trình kiểm toán dẫn đến sự chồng chéo, thiếu nhất quán trong thực hiện nhiệm vụ. Điều này gây khó khăn trong việc xác định trách nhiệm và phối hợp hiệu quả giữa các cơ quan.

Bên cạnh đó, năng lực quản lý và điều hành chưa đồng đều. Sự khác biệt về năng lực giữa các cơ quan, đơn vị dẫn đến việc triển khai các quy định, chính sách không đồng nhất, ảnh hưởng đến hiệu quả phối hợp trong công tác kiểm toán.

Ngoài ra, việc ứng dụng công nghệ thông tin còn hạn chế. Việc chưa ứng dụng hiệu quả công nghệ thông tin trong quản lý và kiểm toán dẫn đến khó khăn trong việc chia sẻ thông tin, dữ liệu giữa các bên, làm giảm hiệu quả phối hợp.

Để khắc phục những hạn chế trên, cần xây dựng cơ chế phối hợp rõ ràng giữa các cơ quan liên quan, nâng cao năng lực quản lý và điều hành, đồng thời đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kiểm toán. Những biện pháp này sẽ góp phần nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác kiểm toán chi NSNN tại TP. Hồ Chí Minh trong thời gian tới.

d) Hạn chế về tính độc lập và khách quan trong kiểm toán chi NSNN

Trong thời gian qua, công tác KTHĐ chi NSNN tại TPHCM đã đạt được nhiều kết quả tích cực. Tuy nhiên, vẫn tồn tại những hạn chế về tính độc lập và khách quan trong quá trình tổ chức và thực hiện kiểm toán, ảnh hưởng đến hiệu quả và độ tin cậy của các kết luận kiểm toán.

Thứ nhất, chưa đảm bảo hoàn toàn tính độc lập trong hoạt động kiểm toán Mặc dù Kiểm toán nhà nước (KTNN) được hiến định là cơ quan độc lập, chỉ tuân theo pháp luật trong việc thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công, nhưng trên thực tế, việc đảm bảo tính độc lập hoàn toàn vẫn gặp khó khăn. Sự can thiệp hoặc ảnh hưởng từ các cơ quan quản lý nhà nước hoặc đơn vị được kiểm toán có thể làm giảm tính khách quan trong đánh giá và kết luận kiểm toán.

Thứ hai, hạn chế trong việc tiếp cận thông tin và tài liệu. KTNN gặp khó khăn trong việc tiếp cận kịp thời và đầy đủ các tài liệu liên quan đến dự toán và quyết toán NSNN. Theo báo cáo, Bộ Tài chính chậm gửi Báo cáo dự toán NSNN và phương án phân bổ ngân sách trung ương cho KTNN, dẫn đến việc KTNN không có đủ thông tin để tham gia thảo luận và đưa ra ý kiến về dự toán NSNN hàng năm . Điều này ảnh hưởng đến khả năng đánh giá khách quan và toàn diện của KTNN.

Thứ ba, thiếu chế tài xử lý đối với việc không thực hiện kết luận, kiến nghị

kiểm toán. Mặc dù KTNN đưa ra nhiều kết luận và kiến nghị sau kiểm toán, nhưng việc thực hiện các kiến nghị này còn hạn chế. Theo thống kê, phần lớn các kết luận, kiến nghị kiểm toán đã được các đơn vị nỗ lực thực hiện, nhưng vẫn còn nhiều kiến nghị chưa được thực hiện đầy đủ, kịp thời . Việc thiếu chế tài xử lý đối với các đơn vị không tuân thủ làm giảm hiệu lực và uy tín của KTNN.

Nguyên nhân của những hạn chế

Do cơ chế pháp lý đảm bảo tính độc lập của KTNN chưa hoàn thiện. Mặc dù Luật Kiểm toán nhà nước quy định về tính độc lập của KTNN, nhưng vẫn cần có các quy định cụ thể hơn để bảo vệ KTNN khỏi các tác động bên ngoài, đảm bảo hoạt động kiểm toán được thực hiện một cách khách quan và trung thực.

Bên cạnh đó, do hạn chế về nguồn lực và năng lực chuyên môn. Sự thiếu hụt về nhân lực có trình độ cao và kinh nghiệm trong lĩnh vực kiểm toán công có thể ảnh hưởng đến khả năng thực hiện kiểm toán một cách độc lập và khách quan.

Đồng thời, cơ chế phối hợp giữa các cơ quan chưa hiệu quả. Việc thiếu cơ chế phối hợp chặt chẽ giữa KTNN và các cơ quan liên quan dẫn đến khó khăn trong việc thu thập thông tin, đánh giá và đưa ra kết luận kiểm toán.

Để khắc phục những hạn chế trên, cần hoàn thiện khung pháp lý nhằm đảm bảo tính độc lập và khách quan của KTNN, tăng cường năng lực và nguồn lực cho cơ quan này, đồng thời thiết lập cơ chế phối hợp hiệu quả giữa các cơ quan liên quan. Những biện pháp này sẽ góp phần nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác kiểm toán chi NSNN tại TPHCM trong thời gian tới.

Trong thời gian qua, công tác KTHĐ chi NSNN tại TPHCM đã đạt được nhiều kết quả đáng ghi nhận. Tuy nhiên, quá trình theo dõi và xử lý sau kiểm toán vẫn tồn tại một số hạn chế, ảnh hưởng đến hiệu quả và tính minh bạch trong quản lý tài chính công.

e) Hạn chế trong theo dõi và xử lý sau kiểm toán

Thứ nhất, chậm trễ trong thực hiện kiến nghị kiểm toán. Mặc dù Kiểm toán nhà nước (KTNN) đã đưa ra nhiều kiến nghị xử lý tài chính sau các cuộc kiểm toán, nhưng việc thực hiện các kiến nghị này tại TP. Hồ Chí Minh còn gặp nhiều khó khăn. Cụ thể, theo báo cáo của KTNN khu vực IV, qua kiểm toán ngân sách địa phương năm 2021, KTNN đã kiến nghị xử lý tài chính hơn 3.294,5 tỷ đồng, bao gồm. nộp NSNN 361 tỷ đồng; thu hồi, giảm chi NSNN 2.376,9 tỷ đồng; giảm lỗ của doanh nghiệp 556,6 tỷ đồng; và các kiến nghị khác 1.737,5 tỷ đồng. Tuy nhiên, việc

thực hiện các kiến nghị này chưa đạt tiến độ mong muốn, ảnh hưởng đến hiệu quả quản lý và sử dụng ngân sách.

Thứ hai, thiếu cơ chế giám sát hiệu quả. Việc thiếu một cơ chế giám sát chặt chẽ đối với việc thực hiện các kết luận và kiến nghị kiểm toán dẫn đến tình trạng một số đơn vị chưa nghiêm túc trong việc khắc phục các sai phạm đã được chỉ ra. Điều này làm giảm hiệu lực của công tác kiểm toán và ảnh hưởng đến niềm tin của công chúng đối với quản lý tài chính công.

Thứ ba, hạn chế trong phối hợp giữa các cơ quan. Sự phối hợp giữa các cơ quan chức năng trong việc theo dõi và xử lý sau kiểm toán chưa đồng bộ và hiệu quả. Điều này dẫn đến việc chậm trễ trong việc thực hiện các biện pháp khắc phục và xử lý các sai phạm đã được phát hiện.

Nguyên nhân của những hạn chế

Trước hết là do thiếu chế tài xử lý mạnh mẽ. Hiện nay, các quy định về xử lý đối với các đơn vị không thực hiện hoặc chậm trễ trong việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán còn thiếu cụ thể và chưa đủ sức răn đe. Điều này dẫn đến tình trạng một số đơn vị chưa coi trọng việc thực hiện các kết luận kiểm toán.

Bên cạnh đó, công tác theo dõi và xử lý sau kiểm toán đòi hỏi nguồn lực về nhân sự và tài chính đáng kể. Tuy nhiên, tại TP. Hồ Chí Minh, nguồn lực dành cho hoạt động này còn hạn chế, dẫn đến việc giám sát và xử lý chưa đạt hiệu quả cao.

Đồng thời, ý thức chấp hành chưa cao. Một số đơn vị được kiểm toán chưa nhận thức đầy đủ về tầm quan trọng của việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán, dẫn đến thái độ thiếu tích cực trong việc khắc phục sai phạm và cải thiện quản lý tài chính.

Chương 4
PHÂN TÍCH VÀ THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

4.1. TỔNG HỢP CÁC THANG ĐO LƯỜNG TÁC ĐỘNG VÀ NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG

- Kết quả nghiên cứu tình huống và phỏng vấn sâu chuyên gia, xác định được 42 nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động, trong đó có 1 nhân tố chưa được ghi nhận từ các nghiên cứu trước.

- Có 04 nhân tố liên quan đến quy trình thực hiện kiểm toán được tác giả bổ sung vào hệ thống đo lường dựa trên kết quả của các nghiên cứu trước đây.

Tổng cộng sẽ có 46 nhân tố sẽ được định danh phù hợp với lý thuyết kiểm toán hoạt động làm cơ sở xây dựng các câu hỏi khảo sát (thang đo) trong bước nghiên cứu định lượng.

Bảng câu hỏi khảo sát được thiết kế sử dụng phỏng vấn trong bước nghiên cứu định lượng sẽ tương ứng với từng nhân tố được phát hiện trong bước nghiên cứu định tính. Như vậy, nghiên cứu định hình hệ thống thang đo, gồm :

(i) 38 nhân tố phát hiện trong bước nghiên cứu định tính được chia thành ba nhóm gồm: Nhóm vi mô (quy trình kiểm toán, chất lượng báo cáo kiểm toán, kết quả kiểm toán, cách thức trao đổi kiểm toán); nhóm trung dung (đặc điểm của KTNN khu vực IV và đơn vị được kiểm toán); nhóm vĩ mô (gồm các nhân tố đặc điểm của bối cảnh thể chế - chính trị)

(ii) 08 nhân tố đo lường hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động đối với lĩnh vực chi tiêu công của Thành phố Hồ Chí Minh.

Việc phân loại này trước tiên dựa trên mô hình nghiên cứu của Van Loocke & Putt (2011) đã mô tả trong Chương 2 cho mục đích phân loại các nhân tố nhằm trả lời cho câu hỏi "Mỗi nhân tố trên đóng góp vào hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi tiêu công của Thành phố Hồ Chí Minh trên phương diện nào".

4.2. KẾT QUẢ KHẢO SÁT VÀ THẢO LUẬN CÁC PHÁT HIỆN TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH TÍNH

4.2.1. Kết quả phân tích thống kê

4.2.1.1. Đo lường các nhân tố ảnh hưởng

(i) Nhóm nhân tố quy trình kiểm toán

Nhóm nhân tố về quy trình kiểm toán trong thực hiện kiểm toán hoạt động của KTNN bao gồm các nhân tố cần và đủ cho việc triển khai kiểm toán hoạt động một cách độc lập bao gồm các nhân tố: khả năng áp dụng phương pháp kiểm toán hiện đại; mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên; trao đổi kiểm toán, kiểm soát chất lượng kiểm toán. Nhóm nhân tố này được đo lường bằng 15 biến quan sát trình bày trong Bảng 4.4.

Bảng 4.1: Thang đo nhóm nhân tố quy trình thực hiện kiểm toán

1. Áp dụng phương pháp kiểm toán phù hợp chuẩn mực
2. Quy trình kiểm soát chất lượng kiểm tonas
3. Lập thông báo kết quả kiểm toán và báo cáo tóm tắt theo quy định
4. Sử dụng chuyên gia
5. Trao đổi với đơn vị kiểm toán về câu hỏi kiểm toán
6. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về tiêu chí kiểm toán
7. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán tại cuộc họp kết luận kiểm toán
8. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán đối với bằng chứng kiểm toán
9. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán các đánh giá, phát hiện kiểm toán
10. Giao tiếp tốt giữa KTV và đơn vị được kiểm toán diễn
11. Sự cởi mở của KTV
12. Phong cách lãnh đạo ôn hòa của KTV
13. Giao tiếp giữa KTV và đơn vị được kiểm toán gặp nhiều vấn đề
14. Thiếu sự cởi mở của các KTV
15. Phong cách lãnh đạo độc đoán của KTV
16. Các kiểm toán viên không hiểu rõ thực tiễn quản lý điều hành tại đơn vị
17. Các kiến nghị kiểm toán được đưa ra mà không xem xét tới việc liệu việc bố trí nguồn hoàn trả cho ngân sách để khắc phục có bù đắp được các rủi ro phát sinh
18. Hình thức tổ chức cuộc kiểm toán gây cản trở hoạt động của đơn vị được kiểm toán
19. Các kiểm toán viên chỉ tập trung tìm kiếm các sai sót nhỏ, không trọng yếu của đơn vị được kiểm toán

(ii) Nhóm nhân tố báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán cũng là một nhân tố rất quan trọng chứng minh giá trị mang lại của kiểm toán hoạt động. Theo Johnsen & cộng sự (2019), nếu chất lượng của báo cáo kiểm toán được kiểm soát tốt và lập theo đúng chuẩn mực, quy trình thì sẽ tác động lên nhận thức của đối tượng kiểm toán về tính khả dụng của báo cáo kiểm toán. Từ đó, đơn vị được kiểm toán sẽ sử dụng báo cáo kiểm toán làm tham chiếu ho các sự thay đổi và cải thiện trong tổ chức. Nhóm nhân tố này được đo lường bằng 4 biến quan sát.

Bảng 4.2: Chất lượng báo cáo kiểm toán

1. Các kiến nghị kiểm toán đưa ra rất rõ ràng, dễ hiểu, đúng chủ đề
2. Các phát hiện kiểm toán tập trung vào các vấn đề chính sách quan trọng
3. Hầu hết các kết luận kiểm toán đưa ra lập luận chặt chẽ, thuyết phục
4. Sự logic giữa tiêu chí kiểm toán, thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán và các đánh giá trong Báo cáo kiểm toán hoạt động rất rõ ràng, mạch lạc

(iii) Nhóm nhân tố đặc điểm của KTNN khu vực IV

Theo lý thuyết văn hóa - thể chế được phân tích ở Chương 2, uy tín và vị thế của SAI đóng vai trò quan trọng nhất trong việc tạo niềm tin cho các đơn vị được kiểm toán. Các hoạt động của SAI, quá trình thực hiện kiểm toán, phát hành báo cáo kiểm toán sẽ nhận được sự ủng hộ và chấp nhận của đơn vị được kiểm toán, từ đó áp dụng các kiến nghị kiểm toán để cải thiện hoạt động.

Bảng 4.3 : Đặc điểm của KTNN khu vực IV

1. Vai trò của KTNN khu vực IV đối với địa bàn TPHCM: đóng góp hiệu quả hoạt động của chương trình/ dự án, thúc đẩy minh bạch, biện pháp phát triển bền vững, cải thiện đời sống người dân…
2. Chiến lược thay đổi tư duy kiểm toán, từ chi tiết sang kiểm toán quản trị, điều hành việc đạt được các mục tiêu đề ra của TPHCM (Thành phố xanh, Trung tâm tài chính, cực tăng trưởng phía Nam…)
3. Đồng hành cùng hệ thống chính quyền, tham gia vào các hoạt động chính trị, kinh tế, xã hội của TPHCM
4. Lựa chọn chủ đề kiểm toán tập trung vào chính sách, chương trình, dự án quan trọng phục vụ phát triển kinh tế, cải thiện đời sống người dân

(iv) Nhóm nhân tố đặc điểm của đơn vị được kiểm toán

Morin (2001) xem kiểm toán hoạt động như một quá trình ảnh hưởng xã hội, trong đó kiểm toán viên là nguồn ảnh hưởng còn đối tượng kiểm toán là mục tiêu ảnh hưởng. Việc thành công hay thất bại của nỗ lực tạo ra tác động phụ thuộc phần lớn vào thái độ, nhận thức, cảm nhận của đối tượng chịu ảnh hưởng. Nhóm nhân tố này được đo lường bằng 4 biến quan sát.

Bảng 4.4: Nhóm nhân tố đặc điểm của đơn vị được kiểm toán

1. Sự rời đi của nhân sự chủ chốt trong đơn vị
2. Sự hài lòng của đơn vị được kiểm toán đối với hoạt động kiểm toán
3. Thời điểm thực hiện cuộc kiểm toán
4. Văn hóa học hỏi tổ chức của đơn vị được kiểm toán

(v) Nhóm đặc điểm điều kiện môi trường bên ngoài

Morin (2001, 2004, 2008, 2014) cho rằng các nhân tố về quy trình kiểm toán, đặc điểm của SAI và đơn vị được kiểm toán là không đủ để đảm bảo các nỗ lực tạo ra ảnh hưởng sẽ thành công. Nghiên cứu chỉ ra nếu điều kiện môi trường bên ngoài tại thời điểm kiểm toán không thuận lợi thì các nỗ lực bởi kiểm toán viên sẽ trở nên vô nghĩa. Nhóm nhân tố này được đo lường bằng 03 biến quan sát.

Bảng 4.5: Nhóm nhân tố các điều kiện môi trường bên ngoài

1. HĐND/UBND TPHCM coi trọng kết quả và kiến nghị của các cuộc kiểm toán
2. Mô hình quản trị công tại TPHCM đang diễn ra mạnh mẽ và sôi động
3. Hệ thống chính trị ghi nhận tính chính danh của KTNN khu vực IV

(vi) Nhóm nhân tố đo lường hiệu quả/ tác động của Kiểm toán hoạt động

Reichborn (2013, 2018) nêu quan điểm trong nghiên cứu của mình rằng mục tiêu của kiểm toán hoạt động là đóng góp vào sự cải thiện/ tăng cường hiệu quả hoạt động và kiến nghị trách nhiệm giải trình của khu vực công. Vì vậy, hiệu quả của kiểm toán hoạt động sẽ được đo lường bằng các chỉ báo về các giá trị tạo ra bởi cuộc kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán. Nhóm nhân tố này được đo lường bằng 08 biến quan sát.

Bảng 4.6: Nhóm nhân tố đo lường tác động của Kiểm toán hoạt động

1. Cải thiện hiệu quả hoạt động của chương trình, dự án
2. Cắt giảm các khoản chi NSNN kém hiệu quả/lãng phí
3. Thu hút sự quan tâm của các đại biểu quốc hội, người dân TPHCM và truyền thông đối với các phát hiện kiểm toán liên quan đến kinh tế, xã hội, môi trường của TPHCM
4. Hỗ trợ UBND TPHCM cải cách hoạt động, tinh gọn sắp xếp lại bộ máy (sắp xếp lại các DN, Tổng công ty nhà nước, Sáp nhập các ban quản lý dự án cấp quận huyện với các Ban quản lý dự án chuyên ngành…)
5. Nâng cao nhận thức của các cơ quan quản lý và sử dụng ngân sách TP. Hồ Chí Minh về yêu cầu chi NSNN theo kết quả, hiệu quả và tác động xã hội.
6. Xây dựng và ban hành các chính sách, chế độ, cơ chế phục vụ mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của TPHCM
7. Nâng cao hiệu quả bộ máy chính quyền trong việc thực hiện cơ chế đặc thù của TPHCM
8. UBND TPHCM và các đơn vị được kiểm toán phải giải trình trước Quốc hội về các kết luận kiểm toán

4.2.1.2. Phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis - EFA)

Nhằm xác định cấu trúc các nhân tố tiềm ẩn và kiểm định mức độ hội tụ của các biến quan sát được xây dựng từ kết quả nghiên cứu định tính, luận án sử dụng phương pháp phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis - EFA). EFA là kỹ thuật thống kê đa biến cho phép rút gọn tập hợp lớn các biến quan sát có mối tương quan với nhau thành một số lượng nhỏ hơn các nhân tố đại diện, qua đó vẫn bảo toàn được phần lớn thông tin của dữ liệu ban đầu và giúp làm rõ cấu trúc khái niệm của mô hình nghiên cứu (Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang, 2009).

Phân tích EFA được thực hiện trên bộ dữ liệu thu thập từ 252 bảng hỏi hợp lệ của kiểm toán viên và lãnh đạo, cán bộ thuộc các đơn vị được kiểm toán đã tham gia các cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán chuyên đề trong giai đoạn 2020-2024.

- Kết quả rút trích nhân tố

Kết quả kiểm định cho thấy dữ liệu đáp ứng đầy đủ các điều kiện cần thiết để tiến hành EFA. Trong tổng số các biến quan sát ban đầu, các biến không đạt yêu cầu về hệ số tải nhân tố hoặc có hiện tượng tải chéo đã được loại bỏ trong quá trình phân tích (7 nhân tố). Kết quả cuối cùng cho thấy 10 nhân tố được rút trích từ 39 biến quan sát còn lại, với hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0,5, đảm bảo giá trị hội tụ của thang đo.

Các nhân tố được rút trích giải thích tỷ lệ phương sai tích lũy ở mức chấp nhận được, phản ánh tốt cấu trúc khái niệm của các nhóm yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương tại Thành phố Hồ Chí Minh.

-Trên cơ sở kết quả EFA và đối chiếu với khung lý thuyết đã xây dựng trong Chương 2, cũng như các nhân tố được khám phá trong nghiên cứu định tính, các nhân tố rút trích được diễn giải và đặt tên như sau:

(1) Nhân tố "Vị thế của KTNN khu vực IV" giải thích cho 4 biến quan sát (từ 1-4)

(2) Nhân tố "Năng lực, trình độ của kiểm toán viên" giải thích cho 3 biến quan sát (từ 6-8)

(3) Nhân tố "Chất lượng báo cáo kiểm toán" giải thích cho 3 biến quan sát (từ 10-12)

(4) Nhân tố "Quy trình kiểm toán" giải thích cho 4 biến quan sát (từ 13-16)

(5) Nhân tố "Quy trình trao đổi kiểm toán"giải thích cho 3 biến quan sát (gồm 18, 19, 21)

(6) Nhân tố "Phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc" giải thích cho 4 biến quan sát (từ 22-25)

(7) Nhân tố "Mối quan hệ giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán" giải thích cho 4 biến quan sát (gồm 26,28,30,31)

(8) Nhân tố "Đặc điểm tình hình của đơn vị được kiểm toán" giải thích cho 3 biến quan sát (từ 33-35)

(9) Nhân tố "Môi trường thể chế - chính trị tại địa phương" giải thích cho 3 biến quan sát (từ 36-38)

(10) Nhân tố "Hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động" giải thích cho 8 biến quan sát (từ 39-46)

Bảng 4.7: Kết quả phân tích EFA

Biến quan sát	Nhân tố rút trích									
	Vị thế của KTNN khu vực IV	Năng lực, trình độ của KTV	Chất lượng báo cáo kiểm toán	Quy trình kiểm toán	Quy trình trao đổi kiểm toán	Phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc	Mối quan hệ giữa KTV và đơn vị	Đặc điểm tình hình của đơn vị	Môi trường thể chế - chính trị tại địa phương	Hiệu quả/tác động của kiểm toán hoạt động
Uy tính của KTNN khu vực IV đối với địa bàn	.828									
Chiến lược thay đổi tư duy kiểm toán của SAI	.723									
Hỗ trợ hệ thống chính quyền địa phương trong hoạt động chính trị, kinh tế, xã hội	.734									
Lựa chọn chủ đề kiểm toán	.733									
Xây dựng mục tiêu, tiêu chí phù hợp với chủ đề kiểm toán		.653								
Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán		.708								
Kỹ năng phân tích, tổng hợp, lập luận để đưa ra các kết luận, kiến nghị kiểm toán		.735								
Các phát hiện kiểm toán tập trung vào các vấn đề chính sách quan trọng			.708							
Hầu hết các kết luận kiểm toán đưa ra lập luận chặt chẽ, thuyết phục			.696							
Sự logic giữa tiêu chí kiểm toán, thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán và các đánh giá			.682							
Sử dụng các phương pháp kiểm toán khoa học, tuân thủ theo các chuẩn mực				.759						
Kiểm soát chất lượng kiểm toán				.707						
Thông báo kết quả kiểm toán và báo cáo tóm tắt được lập theo quy định				.660						
Sử dụng chuyên gia phục vụ hoạt động kiểm toán				.708						
Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các tiêu chí kiểm toán được tiếp thu					.820					
Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán trong cuộc họp kết luận kiểm toán được tiếp thu					.786					
Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các đánh giá kiểm toán được tiếp thu					.768					
Các kiểm toán viên không hiểu rõ thực tiễn quản lý điều hành tại đơn vị						.611				
Các kiến nghị kiểm toán được đưa ra mà không xem xét tới thực tiễn tại đơn vị						.752				
Hình thức tổ chức cuộc kiểm toán gây cản trở hoạt động của đơn vị được kiểm toán						.736				
Các kiểm toán viên chỉ tập trung tìm kiếm các sai sót nhỏ, không trọng yếu của đơn vị được kiểm						.743				
Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán diễn ra suôn sẻ: Yếu tố gia tăng tác							.770			
Phong cách lãnh đạo ôn hòa của kiểm toán viên							.691			
Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán gặp nhiều vấn đề: yếu tố làm giảm tác							.745			
Phong cách lãnh đạo độc đoán của các kiểm toán viên: Yếu tố làm giảm tác động							.736			
Sự hài lòng của đơn vị được kiểm toán đối với hoạt động kiểm toán								.813		
Thời điểm thực hiện cuộc kiểm toán								.787		
Văn hóa học hỏi tổ chức của đơn vị được kiểm								.764		
HĐND/UBND TPHCM coi trọng kết quả và kiến nghị của các cuộc kiểm toán									.817	
Mô hình quản trị công tại TPHCM đang diễn ra mạnh mẽ và sôi động									.807	
Hệ thống chính trị ghi nhận tính chính danh của KTNN khu vực IV									.693	
Cải thiện hiệu quả hoạt động của chương trình,										.586
Cắt giảm các khoản chi NSNN kém hiệu quả/lãng phí										.685
Thu hút sự quan tâm của các đại biểu quốc hội, người dân TPHCM và truyền thông										.619
Hỗ trợ UBND TPHCM cải cách hoạt động, tinh gọn sắp xếp lại bộ máy										.661
Nâng cao nhận thức của các cơ quan quản lý và sử dụng ngân sách TP. Hồ Chí Minh về yêu cầu chi NSNN theo kết quả, hiệu quả và tác động xã hội.										.655
Xây dựng và ban hành các chính sách, chế độ, cơ chế phục vụ mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội										.681
Nâng cao hiệu quả bộ máy chính quyền trong việc thực hiện cơ chế đặc thù của TPHCM										.513
UBND TPHCM và các đơn vị được kiểm toán phải giải trình trước Quốc hội về các kết luận kiểm										.606

4.2.2. Phân tích hồi quy

4.2.2.1. Mục tiêu và phương pháp phân tích hồi quy

Trên cơ sở các kết quả nghiên cứu định tính, phân tích nhân tố khám phá (EFA) và mô hình nghiên cứu được đề xuất trong Chương 3, bước tiếp theo của

luận án tiến hành phân tích hồi quy tuyến tính bội nhằm kiểm định mức độ và chiều hướng tác động của các nhân tố đến hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực chi ngân sách địa phương của Thành phố Hồ Chí Minh.

Do nghiên cứu mang tính khám phá, đồng thời chưa có nhiều bằng chứng thực nghiệm trước đây trong bối cảnh Việt Nam, luận án sử dụng phương pháp hồi quy từng bước (Stepwise Regression) để lựa chọn tập hợp các biến độc lập có ý nghĩa thống kê cao nhất trong việc giải thích sự biến thiên của biến phụ thuộc. Phân tích được thực hiện trên 252 quan sát hợp lệ, với các biến độc lập được xây dựng bằng giá trị trung bình của các biến quan sát thuộc từng nhân tố sau EFA.

Bảng 4.8: Mã hóa các nhân tố nghiên cứu

Mã hiệu	Nhân tố	Cỡ mẫu	Trung bình	Độ lệch chuẩn
X1	Vị thế của KTNN khu vực IV	252	3.51	.936
X2	Năng lực, trình độ của KTV	252	3.42	.982
X3	Chất lượng báo cáo kiểm toán	252	3.48	.995
X4	Quy trình kiểm toán	252	3.46	.974
X5	Quy trình trao đổi kiểm toán	252	3.71	1.008
X6	Phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc	252	3.52	.955
X7	Mối quan hệ giữa KTV và đơn vị	252	3.51	.941
X8	Đặc điểm tình hình của đơn vị	252	3.57	.973
X9	Môi trường thể chế - chính trị tại địa phương	252	3.51	1.008
Y	Hiệu quả/tác động của kiểm toán hoạt động	252	3.58	.847

Mô hình hồi quy tổng quát được đề xuất có dạng:

$$Y=\beta0+\beta1X1+\beta2X2+\beta3X3+\beta4X4+\beta5X5+\beta6X6+\beta7X7+\beta8X8+\beta9X9+\varepsilon$$

Trong đó:

- Y: Hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động;

- Xi : Các nhân tố độc lập rút trích từ EFA;
- βi : Hệ số hồi quy;
- ε: Sai số ngẫu nhiên.

4.2.2.2. Thống kê mô tả các biến mô hình hồi quy

Kết quả thống kê mô tả cho thấy giá trị trung bình của các nhân tố độc lập dao động trong khoảng từ 3,42 đến 3,71, phản ánh mức độ đánh giá khá tích cực của người trả lời đối với vai trò, năng lực và điều kiện thực hiện kiểm toán hoạt động. Biến phụ thuộc Hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động có giá trị trung bình 3,58 và độ lệch chuẩn 0,847, cho thấy nhận thức về tác động kiểm toán tương đối đồng đều nhưng vẫn tồn tại sự khác biệt nhất định giữa các đối tượng khảo sát.

4.2.2.3. Kết quả mô hình hồi quy và mức độ giải thích

Kết quả hồi quy từng bước cho thấy mô hình tối ưu dừng lại ở lần hồi quy thứ 6, với 6 biến độc lập được đưa vào mô hình, bao gồm:

- Chất lượng báo cáo kiểm toán (X3);
- Vị thế của KTNN khu vực IV (X1);
- Quy trình trao đổi kiểm toán (X4);
- Phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc (X6);
- Năng lực, trình độ của kiểm toán viên (X2);
- Môi trường thể chế - chính trị tại địa phương (X9).

Hệ số xác định hiệu chỉnh (Adjusted R^2) của mô hình đạt 0,583, cho thấy 58,3% sự biến thiên của hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động được giải thích bởi các nhân tố độc lập trong mô hình. Đây là mức độ giải thích tương đối cao đối với một nghiên cứu sử dụng dữ liệu cắt ngang trong lĩnh vực quản lý công, đặc biệt khi đối tượng nghiên cứu là các hiện tượng xã hội - thể chế phức hợp.

Theo quan điểm của Robert (1981), không tồn tại một ngưỡng giá trị tuyệt đối cho R^2 được coi là "tốt", và trong các nghiên cứu về hành vi tổ chức, quản trị công, mức R^2 hiệu chỉnh trên 40% đã được xem là đạt yêu cầu. Do đó, kết quả này cho thấy mô hình hồi quy của luận án có độ phù hợp và giá trị giải thích tốt.

4.2.2.4. Kiểm định sự phù hợp của mô hình hồi quy

Kết quả phân tích phương sai (ANOVA) cho thấy giá trị Sig của kiểm định F bằng 0,000, nhỏ hơn mức ý nghĩa 5%. Điều này cho phép bác bỏ giả thuyết H_0 (các hệ số hồi quy tổng thể bằng 0), và khẳng định rằng mô hình hồi quy được xây dựng

có ý nghĩa thống kê, phù hợp để giải thích mối quan hệ giữa các nhân tố độc lập và biến phụ thuộc.

Bên cạnh đó, hệ số Durbin-Watson = 2,034, xấp xỉ giá trị 2, cho thấy không tồn tại hiện tượng tự tương quan của phần dư, đáp ứng giả định cơ bản của mô hình hồi quy tuyến tính.

4.2.2.5. Phân tích các hệ số hồi quy và kiểm định giải thuyết

Kết quả hồi quy ở lần thứ 6 cho thấy tất cả các biến độc lập trong mô hình đều có ý nghĩa thống kê, với giá trị Sig của kiểm định t đều nhỏ hơn 0,05. Điều này cho phép bác bỏ các giả thuyết không về hệ số hồi quy riêng lẻ và khẳng định rằng các nhân tố này có mối quan hệ có ý nghĩa với hiệu quả và tác động của kiểm toán hoạt động.

Xét theo hệ số hồi quy chuẩn hóa (Beta), mức độ ảnh hưởng của các nhân tố được sắp xếp theo thứ tự giảm dần như sau:

- Chất lượng báo cáo kiểm toán (β = 0,234)
- Phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc (β = 0,190)
- Quy trình trao đổi kiểm toán (β = 0,184)
- Năng lực, trình độ của kiểm toán viên (β = 0,159)
- Vị thế của KTNN khu vực IV (β = 0,166)
- Môi trường thể chế - chính trị tại địa phương (β = 0,127)

Kết quả này cho thấy các nhân tố thuộc tầng vi mô (chất lượng báo cáo, quy trình trao đổi, phương pháp tiếp cận) có tác động mạnh hơn so với các nhân tố thuộc tầng trung gian và vĩ mô. Đặc biệt, việc phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc có hệ số tác động dương và có ý nghĩa thống kê phản ánh thực tế rằng mức độ "cứng nhắc" trong kiểm toán - nếu vượt quá ngưỡng phù hợp với bối cảnh - có thể làm giảm hiệu quả cảm nhận, nhưng khi được kiểm soát trong khuôn khổ chuẩn mực và lập luận hợp lý, vẫn góp phần tạo ra áp lực tuân thủ và trách nhiệm giải trình.

Phương trình hồi quy tuyến tính sử dụng các hệ số chuẩn hóa có dạng:

Y=0,234X3+0,166X1+0,184X4+0,190X6+0,159X2+0,127X9

4.2.2.6. Kiểm định các giả định của mô hình hồi quy

Kết quả kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến cho thấy hệ số VIF của tất cả các biến độc lập đều nhỏ hơn 5, với giá trị dao động từ 1,47 đến 1,62. Điều này khẳng định rằng không tồn tại hiện tượng đa cộng tuyến nghiêm trọng, và các ước lượng

hồi quy là đáng tin cậy. Như vậy, các giả định cơ bản của mô hình hồi quy tuyến tính được đáp ứng, cho phép sử dụng kết quả hồi quy để thảo luận và rút ra các hàm ý chính sách trong các phần tiếp theo của luận án.

4.2.3. Thảo luận kết quả hồi quy

Kết quả hồi quy từng bước cho thấy mô hình tối ưu bao gồm sáu nhân tố có ý nghĩa thống kê trong việc giải thích hiệu quả/tác động của kiểm toán hoạt động (Y), gồm: chất lượng báo cáo kiểm toán (X3), vị thế của KTNN khu vực IV (X1), quy trình trao đổi kiểm toán (X4), phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc (X6), năng lực - trình độ kiểm toán viên (X2), và môi trường thể chế-chính trị địa phương (X9). Với Adjusted $R^2 = 0,583$, mô hình giải thích được 58,3% biến thiên của Y, hàm ý rằng tác động của kiểm toán hoạt động trong bối cảnh TP.HCM chịu chi phối đồng thời bởi các yếu tố thuộc tầng vi mô (micro), tầng trung gian (meso) và tầng vĩ mô (macro) — phù hợp với lập luận ở Chương 2 về tính "đa tầng" của cơ chế tác động kiểm toán (Pollitt & cộng sự, 1999; Van Loocke & Put, 2011), cũng như các tiếp cận giải thích dựa trên lý thuyết công cụ duy lý và văn hóa - thể chế.

4.2.3.1. Chất lượng báo cáo kiểm toán (X3) là động lực trực tiếp và mạnh nhất đối với tác động kiểm toán

Trong mô hình cuối cùng, nhân tố nghiên cứu X3 có hệ số Beta chuẩn hóa lớn nhất ($\beta = 0,234$; Sig < 0,001), cho thấy chất lượng báo cáo đóng vai trò trụ cột trong việc chuyển hóa quá trình kiểm toán thành tác động có thể quan sát. Kết quả này củng cố các luận điểm ở Chương 1-2 rằng, trong kiểm toán hoạt động, "đầu ra" quan trọng không chỉ là phát hiện sai phạm, mà là lập luận đánh giá dựa trên tiêu chí 3E, tính thuyết phục và khả năng sử dụng của báo cáo; đây chính là điều kiện để tạo ra các dạng tác động theo hướng tác động công cụ (thực thi kiến nghị, điều chỉnh quy trình), thay đổi nhận thức, tác động chính trị (tăng cường giải trình, tạo sức ép chính sách).

Về mặt cơ chế, báo cáo chất lượng cao giúp:

- Giảm tranh chấp về "tính chủ quan" của đánh giá kiểm toán thông qua tiêu chí rõ ràng và bằng chứng đầy đủ, từ đó tăng xác suất chấp nhận kiến nghị;

- Tạo nền tảng cho đối thoại chính sách: các phát hiện "đúng điểm nghẽn" làm tăng khả năng báo cáo được sử dụng trong thảo luận của HĐND/UBND hoặc trong giám sát;

Đặt trong khung lý thuyết đánh giá chính sách (Weiss, 1979; Nutley &

Webb, 2000), kết quả hồi quy hàm ý rằng chất lượng thông tin là điều kiện cần để kích hoạt cả ba tuyến tác động: công cụ-nhận thức-chiến lược. Điều này cũng nhất quán với phát hiện định tính ở mục 4.2 rằng tác động kiểm toán ở TP.HCM thường vượt ra ngoài phạm vi kiến nghị tài chính.

4.2.3.2. Vị thế của KTNN khu vực IV (X1) có ý nghĩa thống kê và tạo "quyền lực mềm" cho tác động kiểm toán

Nhân tố nghiên cứu X1 có tác động cùng chiều (β = 0,166; Sig = 0,002), khẳng định rằng uy tín, vai trò và mức độ chính danh của KTNN khu vực IV là một tiền đề quan trọng để báo cáo kiểm toán được coi trọng và được sử dụng. Kết quả này liên kết trực tiếp với các luận điểm ở Chương 2 về tính chính danh thể chế trong quá trình ảnh hưởng xã hội: khi cơ quan kiểm toán được thừa nhận về chuyên môn và vai trò "gác cửa" tài chính công, thì ngay cả trong điều kiện không nắm quyền lực thể chế, KTNN vẫn có thể tạo ảnh hưởng thông qua sức nặng thể chế.

Theo góc nhìn lý thuyết đại diện, nhân tố nghiên cứu X1 giúp giảm bất cân xứng thông tin và nâng cao mức độ tin cậy của tín hiệu kiểm toán trong chuỗi nhiều chủ thể (đa chủ thể-đa tác nhân). Theo góc nhìn văn hóa - thể chế, vị thế cơ quan kiểm toán làm tăng khả năng "vượt qua bài kiểm tra tương thích": các đơn vị được kiểm toán có xu hướng cân nhắc nghiêm túc hơn các đánh giá khi chúng được đưa ra bởi một chủ thể được coi là hợp pháp và độc lập.

4.2.3.3. Quy trình trao đổi kiểm toán (X4) là "cơ chế truyền dẫn" biến thông tin kiểm toán thành thay đổi

Nhân tố nghiên cứu X4 có tác động cùng chiều và có ý nghĩa (β = 0,184; Sig < 0,001). Đây là kết quả đặc biệt phù hợp với các lập luận trong Chương 2 về kiểm toán hoạt động như một quá trình tương tác hơn là một sự kiện hành chính đơn lẻ. Nếu báo cáo là "đầu ra tri thức", thì quy trình trao đổi (tiếp thu ý kiến đối, làm rõ bằng chứng, thống nhất tiêu chí, họp kết luận…) là hạ tầng giao tiếp giúp tri thức đó được "dịch" sang ngôn ngữ vận hành của đơn vị được kiểm toán. Trong bối cảnh TP.HCM, nơi nhiều chương trình chi tiêu có tính liên ngành và phụ thuộc phối hợp, trao đổi kiểm toán tốt sẽ:

- Tăng mức độ chấp nhận (acceptance) và giảm phản ứng phòng thủ;
- Nâng tính khả thi của kiến nghị do được hiệu chỉnh theo bối cảnh thực tiễn;
- Khuyến khích học hỏi tổ chức (organizational learning), từ đó tạo tác động lan tỏa

Kết quả này cũng giải thích vì sao trong các nghiên cứu tình huống, những kiến nghị mang tính cải thiện quản trị thường cần một quá trình "đồng kiến tạo" giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán để giảm xung đột mục tiêu giữa trách nhiệm giải trình và cải tiến.

4.2.3.4. "Phương pháp tiếp cận kiểm toán cứng nhắc" (X6) vừa là yếu tố rủi ro vừa có thể là nguồn tạo sức ép tuân thủ

Kết quả hồi quy cho thấy X6 có tác động cùng chiều (β = 0,190; Sig < 0,001). Đây là phát hiện cần được diễn giải thận trọng và đặt trong ngữ cảnh lý thuyết ở Chương 2 về tính hai mặt của " mức độ cứng nhắc": một mặt, quy trình dựa trên danh sách các tiêu chí có thể bị đơn vị được kiểm toán cảm nhận là hình thức và ít giá trị gia tăng; mặt khác, tính chuẩn hóa và hệ thống lại giúp kiểm toán viên duy trì tính khách quan, hạn chế tranh luận mang tính cảm tính và củng cố khả năng bảo vệ kết luận.

Do đó, tác động dương của của nhân tố nghiên cứu X6 có thể phản ánh rằng: trong bối cảnh quản trị công ở Việt Nam còn thiên về tuân thủ và hồ sơ, mức độ "cứng" vừa phải (ở nghĩa tuân thủ chuẩn mực, yêu cầu thông tin rõ ràng) có thể tạo áp lực trách nhiệm giải trình và làm tăng khả năng thực hiện kiến nghị. Tuy nhiên, nếu nhân tố X6 vượt ngưỡng (quá cứng nhắc), nó có thể làm suy giảm hợp tác và tác động dài hạn. Nói cách khác, nhân tố X6 có thể vận hành như một nhân tố tác động "phi tuyến", tích cực khi kiểm soát hợp lý nhưng tiêu cực khi cực đoan—gợi mở hướng kiểm định mở rộng ở các phân tích tiếp theo (ví dụ kiểm tra tác động tương tác hoặc kiểm định ngưỡng).

4.2.3.5. Năng lực, trình độ kiểm toán viên (X2) có ý nghĩa nhưng mức tác động ở mức trung bình, nhấn mạnh vai trò của năng lực "đánh giá" hơn là năng lực "kiểm tra"

Nhân tố nghiên cứu X2 có tác động cùng chiều (β = 0,159; Sig = 0,002), cho thấy chất lượng nguồn nhân lực là điều kiện nền tảng để thực hiện kiểm toán hoạt động theo đúng logic 3E. Tuy nhiên, mức tác động của các nhân tố nghiên cứu X2 thấp hơn X3 và X4, hàm ý rằng năng lực cá nhân chỉ phát huy đầy đủ khi được tích hợp trong sản phẩm báo cáo và quy trình tương tác.

Điều này phù hợp với các khái niệm ở Chương 2 về khác biệt giữa truyền thống kiểm toán và truyền thống đánh giá chính sách: kiểm toán hoạt động đòi hỏi năng lực phân tích nguyên nhân-hệ quả, thiết kế tiêu chí, và lập luận chính sách,

chứ không dừng ở phát hiện sai sót. Khi năng lực đánh giá chưa đồng đều, kiểm toán có nguy cơ nghiêng về kiểm toán tuân thủ/ taic hính hoặc nặng về chi tiết, làm suy giảm khả năng tạo ra tác động cải thiện quản trị.

4.2.3.6. Môi trường thể chế - chính trị địa phương (X9) có ý nghĩa thống kê, xác nhận vai trò của "bối cảnh" đối với tác động kiểm toán

Nhân tố nghiên cứu X9 có tác động cùng chiều (β = 0,127; Sig = 0,014). Mặc dù mức tác động thấp nhất trong các biến có ý nghĩa, kết quả này vẫn quan trọng vì nó xác nhận luận điểm cốt lõi của tiếp cận duy lý - công cụ: tác động kiểm toán phụ thuộc vào mức độ môi trường thể chế ghi nhận tính chính danh của SAI, mức độ hệ thống chính trị địa phương coi trọng kết quả kiểm toán, và động lực cải cách quản trị công.

Trong bối cảnh TP.HCM, nơi áp lực cải cách và nhu cầu nâng cao hiệu quả chi NSNN tương đối mạnh, môi trường thể chế thuận lợi sẽ:

- Tạo "đầu ra thứ cấp" cho kiểm toán thông qua cơ chế giám sát, chất vấn, và yêu cầu giải trình;

- Tăng khả năng các phát hiện kiểm toán được chuyển hóa thành điều chỉnh chính sách hoặc cải cách tổ chức.

Ba nhân tố mối quan hệ giữa kiểm toán viên và đơn vị (X7), đặc điểm tình hình của đơn vị (X8) và một nhân tố quy trình (X5 theo bảng mô tả) không xuất hiện trong mô hình cuối cùng. Kết quả này không nhất thiết phủ nhận vai trò của chúng; thay vào đó, có thể phản ánh rằng tác động của các nhân tố này: Vận hành gián tiếp thông qua nhân tố nghiên cứu X4 (trao đổi kiểm toán) và X3 (chất lượng báo cáo); hoặc thể hiện mạnh hơn trong các nhóm tình huống cụ thể, do đó phù hợp hơn với phân tích định tính/điều kiện hóa (contingency) thay vì mô hình tuyến tính tổng quát.

Chương 5
ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

5.1. SỰ CẦN THIẾT HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TRONG BỐI CẢNH MỚI

Trong bối cảnh kinh tế - xã hội Việt Nam nói chung và TPHCM (TP.HCM) nói riêng đang có những chuyển biến sâu sắc, việc hoàn thiện kiểm toán NSNN trở thành một yêu cầu khách quan và cấp thiết. Sự cần thiết này xuất phát từ nhiều yếu tố đan xen, từ áp lực nội tại trong quản lý tài chính công đến những tác động từ môi trường bên ngoài, đòi hỏi một hệ thống KTHĐ mạnh mẽ, hiệu quả và thích ứng với những thách thức mới.

Trước hết, áp lực ngày càng gia tăng về việc nâng cao hiệu quả sử dụng NSNN và trách nhiệm giải trình của các đơn vị sử dụng ngân sách là một trong những động lực chính thúc đẩy sự hoàn thiện KTHĐ. NSNN là nguồn lực tài chính quan trọng để thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội, đảm bảo an sinh xã hội và duy trì hoạt động của bộ máy nhà nước. Trong bối cảnh nguồn lực còn hạn chế, việc sử dụng NSNN một cách tiết kiệm, hiệu quả, tránh thất thoát, lãng phí trở thành yêu cầu sống còn. KTHĐ, với vai trò đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động sử dụng NSNN, đóng vai trò then chốt trong việc xác định những điểm yếu, những cơ hội cải thiện để các đơn vị sử dụng ngân sách có thể nâng cao hiệu suất hoạt động, tối ưu hóa việc sử dụng nguồn lực. Đồng thời, sự gia tăng nhận thức của người dân và các cơ quan giám sát về trách nhiệm giải trình của các đơn vị công cũng đặt ra yêu cầu ngày càng cao đối với tính minh bạch và khả năng chứng minh hiệu quả của việc sử dụng tiền thuế của nhân dân. KTHĐ cung cấp những đánh giá độc lập, khách quan, giúp các đơn vị giải trình rõ ràng hơn về kết quả hoạt động và việc sử dụng NSNN, từ đó củng cố niềm tin của công chúng.

Thứ hai, yêu cầu ngày càng cao về tính minh bạch, công khai trong quản lý tài chính công là một yếu tố không thể bỏ qua. Minh bạch và công khai là những nguyên tắc cơ bản của một nền quản trị nhà nước hiện đại và hiệu quả. Khi thông tin về thu chi NSNN, về các chương trình, dự án sử dụng vốn nhà nước được công khai đầy đủ, kịp thời và dễ tiếp cận, nó sẽ tạo điều kiện cho sự giám sát của cộng

đồng, của các tổ chức xã hội và của chính các cơ quan quản lý nhà nước. KTHĐ, thông qua việc đánh giá các quy trình quản lý tài chính, việc tuân thủ các quy định pháp luật và hiệu quả của các hoạt động, góp phần quan trọng vào việc đảm bảo tính minh bạch và công khai. Các báo cáo KTHĐ, với những phát hiện và kiến nghị cụ thể, là nguồn thông tin giá trị giúp các cơ quan quản lý nhận diện những rủi ro, những lỗ hổng trong quản lý tài chính, từ đó có những biện pháp khắc phục kịp thời. Hơn nữa, việc công khai kết quả KTHĐ (trong phạm vi pháp luật cho phép) cũng tăng cường tính giải trình và tạo động lực cho các đơn vị sử dụng ngân sách nâng cao hiệu quả hoạt động.

Thứ ba, sự phát triển nhanh chóng của kinh tế - xã hội và những thách thức mới trong quản lý chi NSNN của TP.HCM đặt ra những yêu cầu mới đối với công tác KTHĐ. TP.HCM là một trung tâm kinh tế, văn hóa, khoa học - công nghệ lớn của cả nước, với quy mô NSNN ngày càng tăng và các hoạt động chi tiêu ngày càng phức tạp. Sự phát triển này kéo theo những thách thức mới trong quản lý tài chính công, như việc phân bổ và sử dụng NSNN cho các mục tiêu phát triển bền vững, ứng phó với biến đổi khí hậu, giải quyết các vấn đề đô thị phức tạp, đầu tư vào các lĩnh vực công nghệ mới, và đảm bảo an sinh xã hội trong bối cảnh đô thị hóa nhanh chóng. KTHĐ cần phải không ngừng đổi mới phương pháp tiếp cận, mở rộng phạm vi kiểm toán để có thể đánh giá hiệu quả của việc sử dụng NSNN trong việc giải quyết những thách thức này. Đồng thời, sự phát triển của kinh tế thị trường và quá trình hội nhập quốc tế cũng đòi hỏi hệ thống KTHĐ phải thích ứng với các chuẩn mực và thông lệ quốc tế, có khả năng đánh giá hiệu quả của các hoạt động hợp tác quốc tế và việc sử dụng NSNN trong bối cảnh toàn cầu hóa.

Thứ tư, kinh nghiệm quốc tế và xu hướng phát triển của KTHĐ là một nguồn tham khảo quý giá cho việc hoàn thiện công tác này tại TP.HCM. Nhiều quốc gia trên thế giới đã có những kinh nghiệm phong phú và đạt được những thành tựu đáng kể trong lĩnh vực KTHĐ. Xu hướng chung là tập trung vào kiểm toán hiệu quả hoạt động, kiểm toán dựa trên rủi ro, và tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán. Việc nghiên cứu, học hỏi và vận dụng một cách sáng tạo những kinh nghiệm quốc tế này sẽ giúp TP.HCM xây dựng một hệ thống KTHĐ hiện đại, chuyên nghiệp và hiệu quả. Điều này bao gồm việc áp dụng các phương pháp kiểm toán tiên tiến, xây dựng các tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động phù hợp với đặc thù của từng lĩnh vực chi NSNN, và tăng cường hợp tác quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán.

Cuối cùng, vai trò quan trọng của KTHĐ trong việc phòng ngừa và phát hiện sai phạm, nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý nhà nước là yếu tố then chốt khẳng định sự cần thiết khách quan của việc hoàn thiện. KTHĐ không chỉ đơn thuần là việc kiểm tra tính tuân thủ các quy định pháp luật, mà còn tập trung vào việc đánh giá hiệu quả của các hoạt động, xác định những điểm yếu trong hệ thống quản lý và đề xuất các biện pháp cải thiện. Thông qua việc này, KTHĐ đóng vai trò quan trọng trong việc phòng ngừa các hành vi tham nhũng, lãng phí, thất thoát NSNN. Những phát hiện và kiến nghị của KTHĐ cung cấp thông tin ценный cho các cơ quan quản lý nhà nước để có thể đưa ra các quyết định chính sách đúng đắn, cải thiện quy trình quản lý, nâng cao hiệu lực và hiệu quả hoạt động của bộ máy nhà nước. Một hệ thống KTHĐ mạnh mẽ và hiệu quả sẽ góp phần xây dựng một nền tài chính công lành mạnh, bền vững, phục vụ tốt hơn cho sự phát triển kinh tế - xã hội của TP.HCM.

Tóm lại, trong bối cảnh mới với những áp lực về hiệu quả sử dụng NSNN, yêu cầu về minh bạch công khai, những thách thức từ sự phát triển kinh tế - xã hội, kinh nghiệm quốc tế và vai trò thiết yếu của KTHĐ, việc hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM không chỉ là một nhu cầu mà còn là một đòi hỏi khách quan và cấp thiết. Việc thực hiện tốt công tác này sẽ góp phần quan trọng vào việc nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý nhà nước, đảm bảo sử dụng NSNN một cách tiết kiệm, hiệu quả và phục vụ tốt nhất cho lợi ích của cộng đồng và sự phát triển bền vững của thành phố.

5.2. ĐỊNH HƯỚNG KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Để nâng cao hiệu lực, hiệu quả của công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM trong bối cảnh mới, việc xác định rõ ràng các định hướng chiến lược là vô cùng quan trọng. Những định hướng này phải dựa trên sự phân tích sâu sắc thực trạng công tác kiểm toán hiện tại, nhận diện đầy đủ những thách thức và cơ hội, đồng thời bám sát các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội và quản lý tài chính công của thành phố và quốc gia. Dưới đây là những định hướng chủ yếu cần được quán triệt và triển khai trong quá trình hoàn thiện KTHĐ chi NSNN của TP.HCM:

5.2.1. Quan điểm chỉ đạo

a) Phù hợp với chiến lược phát triển kinh tế - xã hội và quản lý tài chính công của TP.HCM và quốc gia:

Mọi hoạt động kiểm toán, đặc biệt là KTHĐ, phải được đặt trong tổng thể

chiến lược phát triển kinh tế - xã hội của TP.HCM và quốc gia. Điều này có nghĩa là, các mục tiêu, phạm vi và trọng tâm kiểm toán cần phải hướng đến việc hỗ trợ thực hiện các mục tiêu phát triển đã được Đảng và Nhà nước đề ra. Ví dụ, nếu TP.HCM đang ưu tiên đầu tư vào hạ tầng giao thông để giải quyết tình trạng ùn tắc, KTHĐ cần tập trung đánh giá hiệu quả của việc sử dụng NSNN trong các dự án giao thông trọng điểm, từ khâu lập kế hoạch, phê duyệt, triển khai đến nghiệm thu và vận hành. Tương tự, trong lĩnh vực quản lý tài chính công, các định hướng về tăng cường kỷ luật tài khóa, nâng cao hiệu quả chi tiêu công, minh bạch hóa ngân sách cũng cần được phản ánh trong hoạt động kiểm toán. KTHĐ phải trở thành một công cụ hữu hiệu để giám sát việc thực hiện các chiến lược này, phát hiện những rào cản, những yếu kém và đề xuất các giải pháp để đạt được các mục tiêu đã đề ra một cách hiệu quả nhất. Sự phù hợp này đảm bảo rằng hoạt động kiểm toán không chỉ mang tính kỹ thuật nghiệp vụ mà còn có ý nghĩa chiến lược, đóng góp vào sự phát triển bền vững của thành phố và đất nước.

b) Tuân thủ các chuẩn mực Kiểm toán nhà nước và thông lệ quốc tế tốt nhất:

Để đảm bảo chất lượng và tính chuyên nghiệp của hoạt động kiểm toán, việc tuân thủ các chuẩn mực Kiểm toán nhà nước (KTNN) là yêu cầu bắt buộc. Các chuẩn mực này là cơ sở pháp lý và nghiệp vụ quan trọng, định hướng cho quy trình, phương pháp và nội dung kiểm toán. Đồng thời, trong bối cảnh hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng, việc nghiên cứu, tiếp thu và vận dụng các thông lệ quốc tế tốt nhất trong lĩnh vực KTHĐ là vô cùng cần thiết. Điều này bao gồm việc áp dụng các phương pháp kiểm toán tiên tiến, học hỏi kinh nghiệm từ các quốc gia có nền KTNN phát triển, và tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của KTHĐ như tính độc lập, khách quan, năng lực chuyên môn và tính bảo mật. Việc hài hòa giữa chuẩn mực quốc gia và thông lệ quốc tế sẽ giúp nâng cao uy tín và hiệu quả của KTNN Việt Nam nói chung và hoạt động kiểm toán tại TP.HCM nói riêng, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho việc hợp tác và trao đổi kinh nghiệm với các tổ chức kiểm toán quốc tế.

c) Đảm bảo tính độc lập, khách quan, chuyên nghiệp và hiệu quả của hoạt động kiểm toán:

Tính độc lập là một trong những nguyên tắc cốt lõi của kiểm toán, đảm bảo rằng các kết luận và kiến nghị kiểm toán được đưa ra một cách khách quan, không bị chi phối bởi bất kỳ lợi ích nào. Để đảm bảo tính độc lập, cần có các quy định

pháp lý rõ ràng về vị thế pháp lý, quyền hạn và trách nhiệm của KTNN và kiểm toán viên, đồng thời xây dựng một môi trường làm việc đề cao tính chính trực và đạo đức nghề nghiệp. Tính khách quan đòi hỏi kiểm toán viên phải đưa ra các đánh giá dựa trên bằng chứng xác thực, không thiên vị và không bị ảnh hưởng bởi ý kiến chủ quan. Tính chuyên nghiệp thể hiện ở trình độ chuyên môn cao, kiến thức sâu rộng về lĩnh vực được kiểm toán, kỹ năng nghiệp vụ thành thạo và việc tuân thủ các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Cuối cùng, hiệu quả của hoạt động kiểm toán được đánh giá bằng khả năng phát hiện các vấn đề tồn tại, đưa ra các kiến nghị có giá trị thực tiễn và đóng góp vào việc cải thiện quản lý và sử dụng NSNN. Để đạt được hiệu quả, cần có kế hoạch kiểm toán khoa học, sử dụng phương pháp kiểm toán phù hợp, quản lý rủi ro kiểm toán hiệu quả và theo dõi sát sao việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán.

d) Coi trọng tính phòng ngừa, cảnh báo và kiến nghị cải thiện:

KTHĐ không chỉ dừng lại ở việc phát hiện các sai phạm đã xảy ra mà còn phải hướng đến việc phòng ngừa rủi ro và đưa ra các cảnh báo sớm về những nguy cơ tiềm ẩn trong quản lý và sử dụng NSNN. Việc phân tích nguyên nhân gốc rễ của các vấn đề đã được phát hiện và đưa ra các kiến nghị mang tính xây dựng, khả thi và có tác động tích cực đến việc cải thiện hệ thống quản lý, nâng cao hiệu quả hoạt động của các đơn vị sử dụng ngân sách là một yếu tố then chốt. Các kiến nghị kiểm toán cần cụ thể, rõ ràng, có cơ sở thực tiễn và hướng đến việc khắc phục những yếu kém, hoàn thiện quy trình nghiệp vụ, nâng cao năng lực quản lý và sử dụng nguồn lực. Việc theo dõi và đánh giá hiệu quả thực hiện các kiến nghị kiểm toán cũng rất quan trọng để đảm bảo rằng những thay đổi tích cực thực sự được triển khai và mang lại kết quả như mong muốn.

e) Tăng cường sự phối hợp giữa các cơ quan liên quan trong quá trình kiểm toán và thực hiện kiến nghị kiểm toán:

Hoạt động kiểm toán không thể đạt được hiệu quả cao nếu thiếu sự phối hợp chặt chẽ giữa KTNN với các cơ quan quản lý nhà nước, các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan chức năng khác. Trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, việc trao đổi thông tin và tham khảo ý kiến của các bên liên quan sẽ giúp xác định được các lĩnh vực ưu tiên và các vấn đề trọng tâm cần kiểm toán. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, sự hợp tác và cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời từ các đơn vị được kiểm toán là điều kiện tiên quyết để kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng và

đưa ra các đánh giá chính xác. Sau khi có kết quả kiểm toán và kiến nghị, sự phối hợp giữa KTNN và các cơ quan quản lý nhà nước trong việc đôn đốc, giám sát và đánh giá việc thực hiện các kiến nghị là yếu tố quyết định đến hiệu quả cuối cùng của hoạt động kiểm toán. Cần xây dựng các cơ chế phối hợp chính thức và không chính thức, tạo điều kiện thuận lợi cho việc trao đổi thông tin, chia sẻ trách nhiệm và cùng nhau giải quyết các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán và thực hiện kiến nghị.

Những quan điểm chỉ đạo này tạo thành nền tảng tư tưởng và nguyên tắc hành động cho việc xây dựng và triển khai các giải pháp cụ thể nhằm hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM. Việc quán triệt sâu sắc và thực hiện nghiêm túc những quan điểm này sẽ góp phần nâng cao chất lượng, hiệu quả và vai trò của KTHĐ trong việc quản lý tài chính công minh bạch, hiệu quả và bền vững của thành phố.

5.2.2. Các định hướng chính

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế và chuyển đổi số mạnh mẽ, việc hoàn thiện công tác kiểm toán NSNN của TPHCM (TP.HCM) trở nên cấp thiết. Điều này không chỉ nhằm nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công mà còn đáp ứng yêu cầu về minh bạch, trách nhiệm giải trình và sử dụng hiệu quả nguồn lực quốc gia. Để đạt được mục tiêu này, cần xác định rõ các định hướng phát triển, bao gồm: định hướng chung của ngành Kiểm toán nhà nước trong bối cảnh hội nhập và chuyển đổi số; định hướng phát triển KTHĐ của Kiểm toán nhà nước khu vực IV tại TP.HCM; định hướng phù hợp với yêu cầu quản lý chi ngân sách địa phương trong giai đoạn mới; và quan điểm phát triển KTHĐ theo hướng chuyên sâu, đánh giá hiệu quả và giá trị gia tăng của đồng vốn NSNN.

5.2.2.1. Định hướng phát triển chung của ngành KTNN trong bối cảnh hội nhập và chuyển đổi số

Trong giai đoạn hiện nay, hội nhập kinh tế quốc tế và chuyển đổi số đang tác động sâu rộng đến mọi lĩnh vực, bao gồm cả hoạt động kiểm toán. Chiến lược phát triển Kiểm toán nhà nước (KTNN) đến năm 2030 đã xác định việc xây dựng KTNN trở thành cơ quan kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công có trách nhiệm, uy tín, chuyên nghiệp và hiện đại, góp phần quan trọng vào sự phát triển bền vững và minh bạch của nền tài chính quốc gia (Đỗ Bình, 2024)

Trong bối cảnh chuyển đổi số, KTNN chú trọng ứng dụng công nghệ thông

tin vào hoạt động kiểm toán nhằm nâng cao hiệu quả và chất lượng công việc. Việc triển khai các phần mềm hỗ trợ kiểm toán, xây dựng cơ sở dữ liệu tập trung và áp dụng trí tuệ nhân tạo (AI) trong phân tích dữ liệu là những bước đi quan trọng. Hội nghị chuyên đề về chuyển đổi công nghệ do KTNN tổ chức đã nhấn mạnh tầm quan trọng của việc này trong việc nâng cao năng lực chuyên môn và chất lượng hoạt động kiểm toán.

5.2.2.2. Định hướng phát triển KTHĐ của KTNN khu vực IV tại TP.HCM

Kiểm toán nhà nước khu vực IV, phụ trách địa bàn TP.HCM và các tỉnh lân cận, đóng vai trò quan trọng trong việc KTHĐ chi NSNN tại khu vực kinh tế trọng điểm này. Định hướng phát triển của KTNN khu vực IV tập trung vào việc nâng cao chất lượng kiểm toán thông qua việc lựa chọn các nội dung trọng tâm, trọng điểm, có tác động lan tỏa, đảm bảo quản lý, sử dụng NSNN, tài chính công, tài sản công chặt chẽ, hiệu quả, không để thất thoát, lãng phí. Quốc hội

Ngoài ra, KTNN khu vực IV cũng chú trọng đến việc tăng cường phối hợp với các cơ quan địa phương, như Sở Tài chính, Kho bạc Nhà nước và các đơn vị liên quan, nhằm đảm bảo thông tin được chia sẻ kịp thời và chính xác, hỗ trợ hiệu quả cho quá trình kiểm toán. Việc ký kết quy chế phối hợp với các tỉnh, thành phố như TP.HCM, Bình Dương, Long An, Tây Ninh là minh chứng cho nỗ lực này.

5.2.2.3. Định hướng phù hợp với yêu cầu quản lý chi ngân sách địa phương trong giai đoạn mới

Quản lý chi NSNN tại địa phương đòi hỏi sự chặt chẽ, minh bạch và hiệu quả, đặc biệt trong bối cảnh yêu cầu về trách nhiệm giải trình ngày càng cao. Theo Bộ Tài chính, việc tiếp tục đẩy mạnh quản lý chặt chẽ, tiết kiệm chi tiêu NSNN để giảm tỷ trọng chi thường xuyên, góp phần cơ cấu lại chi NSNN là một trong những nhiệm vụ quan trọng (Trần Huyền, 2022).

Trong giai đoạn mới, TP.HCM cần tập trung vào việc: tăng cường kiểm soát chi tiêu công: Đảm bảo chi tiêu NSNN phù hợp với khả năng thu và trả nợ, thống nhất quy trình, tập trung đầu mối và hoàn thiện cơ chế quản lý, kiểm soát chi tiêu. Đồng thời, nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách, trong đó tập trung nguồn lực cho các dự án đầu tư phát triển có tính khả thi và hiệu quả cao, đồng thời giảm thiểu các khoản chi không cần thiết, tránh lãng phí. Bên cạnh đó, minh bạch và trách nhiệm giải trình thông qua việc tăng cường công khai, minh bạch trong quản lý và sử dụng

NSNN, đảm bảo các cơ quan, đơn vị sử dụng ngân sách có trách nhiệm giải trình rõ ràng về việc sử dụng nguồn lực được giao.

5.2.2.4. Quan điểm định hướng phát triển KTHĐ theo hướng chuyên sâu, đánh giá hiệu quả và giá trị gia tăng của đồng vốn NSNN

KTHĐ không chỉ dừng lại ở việc kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của các khoản chi, mà còn phải đánh giá được hiệu quả, hiệu lực và tính kinh tế trong việc sử dụng NSNN. Điều này đòi hỏi KTNN phải phát triển theo hướng chuyên sâu, tập trung vào:

Thứ nhất, đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách: Xem xét mức độ đạt được các mục tiêu đề ra, hiệu quả của các chương trình, dự án được tài trợ từ NSNN.

Thứ hai, đánh giá tính kinh tế: Kiểm tra xem các nguồn lực đã được sử dụng một cách tiết kiệm và hợp lý chưa, có tránh được lãng phí không.

Thứ ba, đánh giá hiệu lực: Xác định mức độ mà các hoạt động, chương trình đạt được kết quả mong muốn và tác động

5.3. MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN CÔNG TÁC KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐỐI VỚI CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Để hoàn thiện công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TP. Hồ Chí Minh, Kiểm toán khu vực IV cần thực hiện các giải pháp sau:

5.3.1. Nguyên tắc đề xuất các giải pháp

Việc xây dựng và đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kiểm toán NSNN của TPHCM đòi hỏi phải tuân thủ những nguyên tắc khoa học và thực tiễn, nhằm đảm bảo tính khả thi, hiệu quả và phù hợp với điều kiện đặc thù của địa phương cũng như năng lực tổ chức của Kiểm toán nhà nước khu vực IV. Trong bối cảnh TP. Hồ Chí Minh là trung tâm kinh tế - tài chính lớn nhất cả nước, khối lượng chi NSNN rất lớn, cấu trúc ngân sách phức tạp, lĩnh vực chi tiêu đa dạng, nên hoạt động kiểm toán cần được xây dựng và hoàn thiện trên cơ sở những nguyên tắc nền tảng vững chắc.

Trước hết, các giải pháp đề xuất phải được xây dựng dựa trên thực tiễn hoạt động kiểm toán chi NSNN của TP. Hồ Chí Minh trong những năm qua. Đây là nguyên tắc đầu tiên và cơ bản nhằm bảo đảm rằng mọi giải pháp đều xuất phát từ thực trạng, phản ánh đúng những vướng mắc, hạn chế, bất cập còn tồn tại trong công tác kiểm toán chi NSNN. Chẳng hạn, thực tiễn cho thấy các cuộc KTHĐ vẫn còn thiên về kiểm toán tuân thủ, việc đánh giá hiệu quả sử dụng NSNN còn hạn

chế; kỹ năng phân tích, đánh giá hiệu lực - hiệu quả - kinh tế của các chương trình, dự án vẫn còn mang tính định tính; một số lĩnh vực chi như y tế, giáo dục, bảo trợ xã hội chưa được kiểm toán một cách toàn diện do thiếu chuyên môn sâu. Ngoài ra, công tác phối hợp giữa Kiểm toán nhà nước khu vực IV với các đơn vị được kiểm toán, cũng như việc theo dõi, thực hiện kiến nghị sau kiểm toán còn thiếu sự nhất quán. Những hạn chế và đặc điểm nêu trên là cơ sở để xây dựng các giải pháp sát thực, đúng trọng tâm và có khả năng tác động tích cực đến thực tiễn.

Thứ hai, các giải pháp phải bảo đảm tính khả thi, đồng bộ và có lộ trình thực hiện rõ ràng. Tính khả thi ở đây bao gồm khả năng thực hiện trong điều kiện ngân sách, nhân lực, thời gian và khung pháp lý hiện có; các giải pháp không thể chỉ mang tính lý thuyết mà phải phù hợp với thực tiễn tổ chức kiểm toán ở TP. Hồ Chí Minh. Đồng thời, tính đồng bộ đòi hỏi các giải pháp không đứng riêng rẽ mà phải gắn kết, hỗ trợ lẫn nhau, tác động toàn diện đến các khâu của quá trình kiểm toán như lựa chọn chủ đề, lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, báo cáo và theo dõi kiến nghị. Mỗi giải pháp cần được xác định rõ về thời điểm áp dụng, mức độ ưu tiên, đơn vị chủ trì, phối hợp và kết quả kỳ vọng, nhằm tránh tình trạng triển khai dàn trải, thiếu trọng tâm. Việc xây dựng một lộ trình triển khai bài bản sẽ giúp các bên liên quan hiểu rõ vai trò và trách nhiệm của mình trong việc thực thi các giải pháp.

Nguyên tắc thứ ba là phải gắn với điều kiện nguồn lực và năng lực thực tế của Kiểm toán nhà nước khu vực IV. Thực tế cho thấy, mặc dù đóng vai trò quan trọng tại địa bàn TP. Hồ Chí Minh - nơi có quy mô chi ngân sách lớn và cơ cấu chi phức tạp - song KTNN khu vực IV vẫn đang đối mặt với những hạn chế về nhân sự, đặc biệt là nhân sự có chuyên môn sâu về KTHĐ trong các lĩnh vực đặc thù như đầu tư công, y tế, giáo dục, chuyển đổi số. Bên cạnh đó, nguồn lực hỗ trợ về công nghệ thông tin, cơ sở dữ liệu, các công cụ kiểm toán hiện đại còn chưa được trang bị đầy đủ, gây khó khăn trong việc ứng dụng các phương pháp kiểm toán tiên tiến như kiểm toán dựa trên rủi ro hay kiểm toán giá trị gia tăng. Do vậy, mọi giải pháp hoàn thiện cần được đặt trong mối quan hệ thực tế này để không vượt quá khả năng triển khai của đơn vị, đồng thời có tính bền vững và không tạo áp lực quá lớn về tài chính hay tổ chức. Việc chú trọng đến yếu tố nguồn lực cũng nhằm bảo đảm rằng các giải pháp đề xuất sẽ không làm gián đoạn hoạt động kiểm toán hiện hành, mà từng bước nâng cao chất lượng theo hướng có lộ trình rõ ràng, phù hợp với năng lực thực tế. Ngoài ba nguyên tắc nêu trên, trong quá trình đề xuất giải pháp còn cần bảo đảm

nguyên tắc pháp lý - tức là mọi giải pháp phải nằm trong khuôn khổ luật định, tuân thủ Hiến pháp, Luật Kiểm toán nhà nước, các quy định liên quan của pháp luật ngân sách, kế toán - kiểm toán, thanh tra, phòng chống tham nhũng, quản lý tài sản công. Song song, cần đề cao nguyên tắc minh bạch, trách nhiệm giải trình và sự tham gia của các bên liên quan, đặc biệt là các đơn vị được kiểm toán và cơ quan dân cử. Việc lắng nghe phản hồi, tiếp nhận ý kiến góp ý và giám sát từ các chủ thể liên quan sẽ làm tăng tính thuyết phục và hiệu lực của các giải pháp đề xuất.

Tóm lại, việc hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TP. Hồ Chí Minh đòi hỏi các giải pháp được xây dựng trên những nguyên tắc nền tảng gồm: xuất phát từ thực tiễn hoạt động kiểm toán hiện nay, bảo đảm tính khả thi - đồng bộ - có lộ trình triển khai rõ ràng, và gắn với điều kiện nguồn lực cũng như năng lực thực thi của Kiểm toán nhà nước khu vực IV. Những nguyên tắc này không chỉ tạo điều kiện cho việc hoạch định chính sách kiểm toán một cách đúng đắn mà còn là cơ sở để tổ chức triển khai hiệu quả các giải pháp trong thực tiễn, góp phần nâng cao chất lượng giám sát tài chính công và sử dụng ngân sách hiệu quả tại đô thị đặc biệt của cả nước.

5.3.2. Cơ sở đề xuất giải pháp

Để hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM cần dựa trên một số cơ sở cụ thể.

5.3.2.1. Cơ sở pháp lý và quy định hiện hành

Thứ nhất là Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản hướng dẫn: Đây là nền tảng pháp lý cao nhất quy định về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và quy trình kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, bao gồm cả KTHĐ. Việc rà soát và đối chiếu với các quy định này giúp xác định những khoảng trống hoặc điểm chưa rõ ràng cần hoàn thiện trong thực tiễn áp dụng tại TP.HCM.

Thứ hai là Luật NSNN và các văn bản hướng dẫn: Các quy định về quản lý, sử dụng NSNN là đối tượng trực tiếp của KTHĐ. Việc nắm vững các quy định này giúp xác định các rủi ro tiềm ẩn và các khía cạnh cần tập trung trong quá trình kiểm toán.

Thứ ba là các văn bản pháp lý khác liên quan đến quản lý tài chính công của TP.HCM: Các nghị quyết, quyết định, chỉ thị của Hội đồng nhân dân và Ủy ban nhân dân TP.HCM về quản lý ngân sách và các hoạt động sử dụng ngân sách cũng cần được xem xét để đảm bảo KTHĐ phù hợp với đặc thù của thành phố.

Thứ tư là chuẩn mực Kiểm toán nhà nước: Các chuẩn mực này cung cấp hướng dẫn cụ thể về cách thức thực hiện KTHĐ, từ lập kế hoạch, thu thập bằng chứng, đánh giá đến báo cáo kết quả. Việc đối chiếu với các chuẩn mực giúp đảm bảo chất lượng và tính chuyên nghiệp của hoạt động kiểm toán.

5.3.2.2. Thực tiễn KTHĐ đã triển khai tại TP.HCM

Trước hết cần đánh giá hiệu quả các cuộc kiểm toán đã thực hiện: Phân tích các báo cáo kiểm toán đã ban hành, xác định những kết quả đạt được, những hạn chế còn tồn tại, những khó khăn và thách thức trong quá trình thực hiện KTHĐ.

Bên cạnh đó, cần dự trên kết quả thu thập ý kiến phản hồi từ các bên liên quan: Lắng nghe ý kiến của các đơn vị được kiểm toán, các sở ban ngành, các chuyên gia và các đối tượng chịu tác động của chi NSNN để hiểu rõ hơn về những vấn đề thực tế và nhu cầu cải thiện.

Đồng thời, phân tích các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán đã áp dụng: Đánh giá tính hiệu quả và phù hợp của các phương pháp và kỹ thuật này trong bối cảnh quản lý ngân sách của TP.HCM.

5.3.2.3. Kinh nghiệm KTHĐ của các địa phương khác và quốc tế

Việc nghiên cứu kinh nghiệm của các tỉnh, thành phố khác trong nước thông qua học hỏi những mô hình, phương pháp và giải pháp KTHĐ hiệu quả đã được áp dụng thành công tại các địa phương có điều kiện tương đồng hoặc có những điểm mạnh đáng học hỏi là một trong những căn cứ để đề xuất các giải pháp phù hợp nhằm hoàn thiện công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM.

Bên cạnh đó, tham khảo thông lệ quốc tế về KTHĐ như tìm hiểu các chuẩn mực, hướng dẫn và kinh nghiệm thực tế của các tổ chức kiểm toán tối cao trên thế giới để có những góc nhìn mới và áp dụng những phương pháp tiên tiến.

5.3.2.4. Bối cảnh kinh tế - xã hội và yêu cầu phát triển của TP.HCM

Một trong những căn cứ quan trọng để đưa ra các giải pháp phù hợp nhằm hoàn thiện công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM là phân tích đặc điểm kinh tế - xã hội của Thành phố HCM. Bởi, TP.HCM là một trung tâm kinh tế, văn hóa, khoa học - công nghệ lớn của cả nước, với quy mô ngân sách và các hoạt động chi tiêu phức tạp. Việc hiểu rõ đặc điểm này giúp định hướng KTHĐ vào những lĩnh vực trọng yếu và có tác động lớn đến sự phát triển của thành phố.

Bên cạnh đó, cần xác định các mục tiêu phát triển và ưu tiên của thành phố:

KTHĐ cần hướng đến việc đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách trong việc thực hiện các mục tiêu và ưu tiên này, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý nhà nước và phục vụ người dân tốt hơn.

Mặt khác, nhận diện các rủi ro và thách thức trong quản lý chi ngân sách: Các yếu tố như tham nhũng, lãng phí, đầu tư kém hiệu quả có thể gây thất thoát NSNN. KTHĐ cần tập trung vào việc phát hiện và ngăn chặn những rủi ro này.

5.3.2.5. Nguồn lực và năng lực của Kiểm toán nhà nước khu vực tại TP.HCM

Một là, đánh giá năng lực chuyên môn và kinh nghiệm của đội ngũ kiểm toán viên: Xác định những điểm mạnh và điểm yếu về kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm trong lĩnh vực KTHĐ.

Hai là, xem xét cơ sở vật chất, trang thiết bị và công nghệ hỗ trợ: Đánh giá mức độ đáp ứng của các nguồn lực này cho việc triển khai KTHĐ hiệu quả.

Ba là, phân tích cơ cấu tổ chức và quy trình làm việc: Xác định những vướng mắc hoặc bất cập trong cơ cấu và quy trình có thể ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán.

Dựa trên những cơ sở đề xuất trên, việc nghiên cứu, phân tích và đánh giá một cách toàn diện sẽ giúp xây dựng được các giải pháp hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM một cách thiết thực và hiệu quả, góp phần nâng cao tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả sử dụng nguồn lực công của thành phố.

5.3.3. Nội dung của các giải pháp

5.3.3.1. Nhóm giải pháp hoàn thiện khuôn khổ pháp lý và quy trình nghiệp vụ KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM

Để nâng cao hiệu quả và hiệu lực của KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM, một trong những trụ cột quan trọng cần được củng cố và hoàn thiện chính là khuôn khổ pháp lý và quy trình nghiệp vụ. Một hệ thống pháp lý đầy đủ, đồng bộ, phù hợp với thực tiễn và một quy trình nghiệp vụ chuẩn hóa, khoa học sẽ tạo nền tảng vững chắc cho hoạt động kiểm toán, đảm bảo tính độc lập, khách quan, chuyên nghiệp và hiệu quả. Dưới đây là các giải pháp cụ thể nhằm hoàn thiện khuôn khổ pháp lý và quy trình nghiệp vụ KTHĐ tại TP.HCM:

Thứ nhất, rà soát, sửa đổi, bổ sung các văn bản pháp luật, quy định, hướng dẫn về KTHĐ cho phù hợp với tình hình thực tế của TP.HCM

Hệ thống pháp luật hiện hành về Kiểm toán nhà nước (KTNN) đã tạo cơ sở pháp lý quan trọng cho hoạt động kiểm toán nói chung và KTHĐ nói riêng. Tuy

nhiên, trong bối cảnh TP.HCM có những đặc thù về kinh tế - xã hội, về quy mô và tính chất phức tạp của các hoạt động chi NSNN, việc rà soát, sửa đổi và bổ sung các văn bản pháp luật, quy định, hướng dẫn hiện hành là cần thiết để đảm bảo tính phù hợp và hiệu quả của KTHĐ.

Trước hết, cần tiến hành rà soát toàn diện các văn bản pháp luật có liên quan đến KTHĐ, bao gồm Luật KTNN, các nghị định, thông tư hướng dẫn thi hành Luật, các quy chế, quy trình nghiệp vụ do KTNN ban hành, cũng như các văn bản pháp luật khác có liên quan đến quản lý tài chính công và hoạt động của các đơn vị sử dụng NSNN của TP.HCM. Quá trình rà soát cần tập trung vào việc xác định những khoảng trống pháp lý, những quy định còn chồng chéo, mâu thuẫn hoặc chưa phù hợp với thực tiễn hoạt động kiểm toán tại một đô thị lớn như TP.HCM.

Trên cơ sở kết quả rà soát, cần tiến hành sửa đổi, bổ sung các quy định hiện hành. Ví dụ, có thể xem xét bổ sung các quy định cụ thể hơn về phạm vi, mục tiêu, tiêu chí đánh giá trong KTHĐ đối với các lĩnh vực chi NSNN đặc thù của thành phố, như đầu tư xây dựng cơ bản các công trình hạ tầng đô thị, quản lý các chương trình mục tiêu quốc gia và các dự án lớn của thành phố, quản lý tài chính các đơn vị sự nghiệp công lập trong lĩnh vực y tế, giáo dục, văn hóa... Việc bổ sung các quy định này sẽ giúp tăng cường tính định hướng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán, đồng thời tạo cơ sở pháp lý vững chắc hơn cho việc thực hiện các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Bên cạnh việc sửa đổi, bổ sung các văn bản pháp luật cấp quốc gia, TP.HCM cũng có thể nghiên cứu và đề xuất ban hành các văn bản quy phạm pháp luật mang tính địa phương (trong khuôn khổ pháp luật cho phép) để cụ thể hóa các quy định của pháp luật trung ương và giải quyết những vấn đề đặc thù trong hoạt động kiểm toán tại thành phố. Ví dụ, có thể ban hành các quy định về cơ chế phối hợp giữa KTNN với các sở, ban, ngành của thành phố trong việc cung cấp thông tin, tài liệu phục vụ công tác kiểm toán, hoặc quy định về trách nhiệm của các đơn vị được kiểm toán trong việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán.

Ngoài ra, việc cập nhật và ban hành kịp thời các hướng dẫn nghiệp vụ về KTHĐ là rất quan trọng. Các hướng dẫn này cần cụ thể hóa các quy trình, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán, đồng thời cung cấp các ví dụ minh họa và các kinh nghiệm thực tiễn để giúp kiểm toán viên áp dụng một cách thống nhất và hiệu quả. Các hướng dẫn nghiệp vụ cần được xây dựng dựa trên các chuẩn mực KTNN, tham

khảo các thông lệ quốc tế tốt nhất và được điều chỉnh phù hợp với đặc thù của TP.HCM.

Thứ hai, xây dựng và chuẩn hóa quy trình KTHĐ chi tiết, cụ thể cho từng lĩnh vực chi NSNN đặc thù của thành phố

Quy trình KTHĐ đóng vai trò là khung sườn hướng dẫn các bước thực hiện kiểm toán, từ giai đoạn lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán đến lập báo cáo và theo dõi thực hiện kiến nghị. Để nâng cao tính chuyên nghiệp và hiệu quả của KTHĐ tại TP.HCM, việc xây dựng và chuẩn hóa quy trình kiểm toán chi tiết, cụ thể cho từng lĩnh vực chi NSNN đặc thù là vô cùng cần thiết.

Hiện nay, KTNN đã ban hành các quy trình kiểm toán chung. Tuy nhiên, để đáp ứng yêu cầu KTHĐ trong các lĩnh vực đa dạng và phức tạp của TP.HCM, cần cụ thể hóa và chi tiết hóa các quy trình này cho từng lĩnh vực như:

(i) KTHĐ đầu tư xây dựng cơ bản: Cần có quy trình đặc thù đánh giá hiệu quả của việc lập kế hoạch đầu tư, thẩm định dự án, quản lý chất lượng công trình, kiểm soát chi phí và thời gian thực hiện các dự án hạ tầng đô thị lớn.

(ii) KTHĐ quản lý các chương trình mục tiêu quốc gia và các dự án trọng điểm của thành phố: Cần tập trung đánh giá tính hiệu quả của việc phân bổ và sử dụng nguồn lực, việc đạt được các mục tiêu đã đề ra và tác động của chương trình, dự án đối với sự phát triển kinh tế - xã hội của thành phố.

(iii) KTHĐ quản lý tài chính các đơn vị sự nghiệp công lập: Cần có quy trình đánh giá hiệu quả của việc tự chủ tài chính, việc sử dụng các nguồn thu, việc quản lý chi phí và chất lượng dịch vụ cung cấp cho người dân.

(iv) KTHĐ trong các lĩnh vực quản lý nhà nước khác: Cần xây dựng quy trình phù hợp với đặc thù của từng lĩnh vực như quản lý đất đai, tài nguyên, môi trường, quản lý nợ công, quản lý các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách...

Việc xây dựng các quy trình KTHĐ đặc thù này cần dựa trên nghiên cứu kỹ lưỡng về đặc điểm của từng lĩnh vực, xác định các rủi ro tiềm ẩn và các tiêu chí đánh giá hiệu quả phù hợp. Quy trình cần mô tả chi tiết các bước thực hiện, các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán cần áp dụng, các loại bằng chứng cần thu thập và cách thức đánh giá bằng chứng.

Đồng thời, cần đảm bảo tính chuẩn hóa của các quy trình này để tạo sự thống nhất trong cách tiếp cận và thực hiện kiểm toán giữa các đơn vị kiểm toán và các kiểm toán viên khác nhau. Việc chuẩn hóa sẽ giúp nâng cao tính tin cậy và so sánh

được của kết quả kiểm toán, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho việc đào tạo và bồi dưỡng nghiệp vụ cho đội ngũ kiểm toán viên.

Thứ ba, ban hành các hướng dẫn, cẩm nang nghiệp vụ về KTHĐ

Để hỗ trợ kiểm toán viên trong việc áp dụng các quy trình kiểm toán và thực hiện công tác KTHĐ một cách hiệu quả, việc phát triển các hướng dẫn, cẩm nang nghiệp vụ là rất quan trọng. Các tài liệu này cần cung cấp những kiến thức chuyên sâu, những kỹ năng thực hành và những kinh nghiệm quý báu trong lĩnh vực KTHĐ.

Các hướng dẫn nghiệp vụ có thể tập trung vào các khía cạnh cụ thể của KTHĐ, chẳng hạn như: Hướng dẫn về cách xác định mục tiêu và phạm vi KTHĐ; Hướng dẫn về cách xây dựng tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động; Hướng dẫn về các phương pháp thu thập bằng chứng trong KTHĐ (ví dụ: phỏng vấn, khảo sát, phân tích dữ liệu, quan sát thực tế); Hướng dẫn về các kỹ thuật phân tích và đánh giá bằng chứng để đưa ra các phát hiện và kết luận kiểm toán; Hướng dẫn về cách viết báo cáo KTHĐ rõ ràng, súc tích và có tính thuyết phục; Hướng dẫn về cách theo dõi và đánh giá việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán.

Các cẩm nang nghiệp vụ có thể cung cấp những kiến thức tổng quan và chuyên sâu hơn về KTHĐ trong từng lĩnh vực cụ thể. Ví dụ, có thể xây dựng cẩm nang về KTHĐ trong lĩnh vực đầu tư công, lĩnh vực quản lý tài sản công, lĩnh vực cung cấp dịch vụ công... Các cẩm nang này cần bao gồm các ví dụ thực tế, các tình huống điển hình và các bài học kinh nghiệm để giúp kiểm toán viên nâng cao năng lực và tự tin hơn trong công việc.

Việc xây dựng các hướng dẫn, cẩm nang nghiệp vụ cần có sự tham gia của các chuyên gia có kinh nghiệm trong lĩnh vực KTHĐ, cũng như sự đóng góp ý kiến của các kiểm toán viên đang trực tiếp thực hiện công tác này. Đồng thời, cần thường xuyên cập nhật và hoàn thiện các tài liệu này để đảm bảo tính phù hợp với những thay đổi trong pháp luật, chính sách và thực tiễn quản lý tài chính công.

Thứ tư, tăng cường tính minh bạch và công khai trong hoạt động kiểm toán (trong khuôn khổ pháp luật cho phép)

Minh bạch và công khai là những nguyên tắc quan trọng để nâng cao trách nhiệm giải trình của các cơ quan nhà nước và tăng cường sự giám sát của xã hội đối với hoạt động kiểm toán. Trong lĩnh vực KTHĐ, việc tăng cường tính minh bạch và công khai (trong khuôn khổ pháp luật cho phép) có thể được thực hiện thông qua các biện pháp sau:

(i) Công khai kế hoạch kiểm toán hàng năm: Việc công khai kế hoạch kiểm toán sẽ giúp các đơn vị được kiểm toán chủ động chuẩn bị và tạo điều kiện cho các bên liên quan có thể theo dõi và giám sát hoạt động kiểm toán.

(ii) Công khai báo cáo KTHĐ: Sau khi hoàn thành kiểm toán, việc công khai các báo cáo kiểm toán (sau khi đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt và loại bỏ các thông tin mật theo quy định của pháp luật) sẽ giúp người dân và các cơ quan chức năng nắm bắt được tình hình quản lý và sử dụng NSNN, những tồn tại, yếu kém và các kiến nghị cải thiện.

(iii) Công khai kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán: Việc theo dõi và công khai kết quả thực hiện các kiến nghị kiểm toán sẽ tạo áp lực và trách nhiệm cho các đơn vị được kiểm toán trong việc khắc phục những sai phạm và nâng cao hiệu quả hoạt động.

(iv) Tăng cường trao đổi thông tin với công chúng và các cơ quan truyền thông: KTNN có thể chủ động cung cấp thông tin về hoạt động KTHĐ thông qua các kênh truyền thông khác nhau, như trang web chính thức, các buổi họp báo, các bài viết trên báo chí... Điều này sẽ giúp nâng cao nhận thức của công chúng về vai trò và ý nghĩa của KTHĐ.

Tuy nhiên, việc tăng cường tính minh bạch và công khai cần được thực hiện trong khuôn khổ pháp luật cho phép, đảm bảo không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan của hoạt động kiểm toán, cũng như không tiết lộ các thông tin mật của nhà nước hoặc của các đơn vị được kiểm toán. Cần có các quy định rõ ràng về phạm vi, hình thức và thời điểm công khai thông tin để đảm bảo sự cân bằng giữa tính minh bạch và các yêu cầu bảo mật khác.

Việc đồng bộ triển khai các giải pháp hoàn thiện khuôn khổ pháp lý và quy trình nghiệp vụ KTHĐ nêu trên sẽ tạo ra một nền tảng vững chắc cho việc nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM. Một hệ thống pháp lý rõ ràng, một quy trình nghiệp vụ chuẩn hóa và sự minh bạch trong hoạt động kiểm toán sẽ góp phần quan trọng vào việc quản lý tài chính công minh bạch, hiệu quả và bền vững, phục vụ tốt hơn cho sự phát triển kinh tế - xã hội của thành phố.

5.3.3.2. Nhóm giải pháp nâng cao năng lực đội ngũ kiểm toán viên

Để thực hiện hiệu quả KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM trong bối cảnh ngày càng phức tạp và đòi hỏi cao về chất lượng, việc nâng cao năng lực đội ngũ

kiểm toán viên đóng vai trò then chốt. Đội ngũ kiểm toán viên có trình độ chuyên môn sâu rộng, kỹ năng nghiệp vụ vững vàng, đạo đức nghề nghiệp trong sáng và khả năng ứng dụng công nghệ thông tin hiệu quả sẽ là nhân tố quyết định sự thành công của công tác KTHĐ, góp phần quản lý và sử dụng NSNN một cách minh bạch, tiết kiệm và hiệu quả. Để đạt được mục tiêu này, cần triển khai đồng bộ các giải pháp sau:

Thứ nhất, tăng cường đào tạo, bồi dưỡng kiến thức chuyên môn về KTHĐ, quản lý tài chính công, các lĩnh vực kinh tế - xã hội đặc thù của TP.HCM

KTHĐ đòi hỏi kiểm toán viên không chỉ nắm vững kiến thức về kiểm toán tài chính truyền thống mà còn phải có sự hiểu biết sâu rộng về quản lý nhà nước, quản lý tài chính công, kinh tế học, luật pháp và các lĩnh vực kinh tế - xã hội đa dạng. Đặc biệt, đối với TP.HCM, một trung tâm kinh tế, văn hóa, khoa học - công nghệ lớn của cả nước, kiểm toán viên cần được trang bị kiến thức chuyên sâu về các ngành kinh tế mũi nhọn, các vấn đề đô thị phức tạp, các chính sách phát triển đặc thù của thành phố.

Do đó, cần xây dựng một chương trình đào tạo và bồi dưỡng toàn diện, liên tục và có hệ thống cho đội ngũ kiểm toán viên. Chương trình này cần bao gồm các nội dung về:

(i)Kiến thức chuyên sâu về KTHĐ: Các nguyên tắc, chuẩn mực, phương pháp và kỹ thuật KTHĐ; cách xác định mục tiêu, phạm vi và tiêu chí đánh giá trong KTHĐ; cách phân tích tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động sử dụng NSNN.

(ii)Kiến thức về quản lý tài chính công: Hệ thống NSNN, quy trình lập, chấp hành và quyết toán NSNN; các quy định về quản lý chi tiêu công, quản lý đầu tư công, quản lý tài sản công, quản lý nợ công; các cơ chế tài chính đặc thù áp dụng cho TP.HCM.

(iii)Kiến thức về các lĩnh vực kinh tế - xã hội đặc thù của TP.HCM: Tình hình phát triển kinh tế - xã hội của thành phố; các ngành kinh tế trọng điểm; các vấn đề đô thị (hạ tầng, giao thông, môi trường, nhà ở); các chính sách phát triển văn hóa, giáo dục, y tế, khoa học - công nghệ; các chương trình mục tiêu, dự án lớn của thành phố.

(iv)Kiến thức pháp luật liên quan: Luật NSNN, Luật Đầu tư công, Luật Xây dựng, Luật Đấu thầu và các văn bản pháp luật chuyên ngành khác có liên quan đến các hoạt động sử dụng NSNN.

Hình thức đào tạo cần đa dạng, bao gồm các khóa học ngắn hạn và dài hạn, các hội thảo chuyên đề, các buổi trao đổi kinh nghiệm, các chương trình đào tạo trực tuyến (e-learning). Cần chú trọng mời các chuyên gia có uy tín trong và ngoài nước tham gia giảng dạy và chia sẻ kinh nghiệm thực tiễn. Đồng thời, cần khuyến khích và tạo điều kiện cho kiểm toán viên tham gia các khóa đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ do các tổ chức kiểm toán quốc tế uy tín tổ chức.

Thứ hai, phát triển kỹ năng phân tích, đánh giá, thu thập bằng chứng và viết báo cáo kiểm toán

Bên cạnh kiến thức chuyên môn, kỹ năng nghiệp vụ là yếu tố then chốt để kiểm toán viên có thể thực hiện công việc một cách hiệu quả. KTHĐ đòi hỏi kiểm toán viên phải có khả năng:

(i) Phân tích và đánh giá: Phân tích các thông tin, dữ liệu liên quan đến hoạt động được kiểm toán; đánh giá tính hợp lý, hiệu quả và kinh tế của các hoạt động này dựa trên các tiêu chí đã được xác định.

(ii) Thu thập bằng chứng: Lập kế hoạch và thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng có giá trị và đáng tin cậy làm cơ sở cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán. Các phương pháp thu thập bằng chứng có thể bao gồm phỏng vấn, khảo sát, kiểm tra tài liệu, quan sát thực tế, phân tích dữ liệu.

(iii) Viết báo cáo kiểm toán: Trình bày các phát hiện, kết luận và kiến nghị kiểm toán một cách rõ ràng, súc tích, khách quan và có tính thuyết phục. Báo cáo kiểm toán cần nêu bật được những vấn đề tồn tại, phân tích nguyên nhân và đề xuất các giải pháp cụ thể, khả thi để cải thiện tình hình.

Để phát triển các kỹ năng này, cần có các chương trình đào tạo tập trung vào thực hành, sử dụng các tình huống giả định, các nghiên cứu điển hình và các bài tập nhóm. Cần tạo điều kiện cho kiểm toán viên tham gia trực tiếp vào các cuộc kiểm toán thực tế dưới sự hướng dẫn của các kiểm toán viên có kinh nghiệm. Đồng thời, cần khuyến khích việc tự học tập, nghiên cứu và trao đổi kinh nghiệm giữa các kiểm toán viên.

Thứ ba, đẩy mạnh việc cập nhật kiến thức về công nghệ thông tin và ứng dụng trong kiểm toán

Trong bối cảnh cuộc cách mạng công nghiệp 4.0, công nghệ thông tin (CNTT) đóng vai trò ngày càng quan trọng trong mọi lĩnh vực, bao gồm cả quản lý tài chính công và kiểm toán. Việc ứng dụng CNTT trong KTHĐ có thể giúp nâng

cao hiệu quả, giảm thiểu rủi ro và mở rộng phạm vi kiểm toán.

Do đó, cần đẩy mạnh việc cập nhật kiến thức về CNTT và ứng dụng trong kiểm toán cho đội ngũ kiểm toán viên. Điều này bao gồm:

(i) Đào tạo về các công cụ và phần mềm kiểm toán: Hướng dẫn sử dụng các phần mềm phân tích dữ liệu, các công cụ hỗ trợ thu thập và xử lý bằng chứng điện tử, các hệ thống quản lý thông tin kiểm toán.

(ii) Bồi dưỡng kiến thức về an toàn thông tin: Nâng cao nhận thức về các rủi ro an ninh mạng và các biện pháp bảo vệ thông tin trong quá trình kiểm toán.

(iii) Khuyến khích ứng dụng các công nghệ mới: Tìm hiểu và ứng dụng các công nghệ tiên tiến như trí tuệ nhân tạo (AI), phân tích dữ liệu lớn (Big Data) trong việc phát hiện rủi ro, phân tích xu hướng và đưa ra các dự báo trong KTHĐ.

Để thực hiện điều này, cần có sự đầu tư vào cơ sở hạ tầng CNTT, xây dựng các chương trình đào tạo chuyên sâu về ứng dụng CNTT trong kiểm toán và tạo môi trường làm việc khuyến khích việc sử dụng các công nghệ mới.

Thứ tư, chú trọng nâng cao đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập của kiểm toán viên.

Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập là những yếu tố cốt lõi đảm bảo sự tin cậy và khách quan của hoạt động kiểm toán. Kiểm toán viên cần tuân thủ nghiêm ngặt các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính chính trực, khách quan, năng lực chuyên môn và tính bảo mật. Tính độc lập phải được đảm bảo trên cả hình thức và thực tế, tránh mọi xung đột lợi ích có thể ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán. Để nâng cao đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập của kiểm toán viên, cần thực hiện các biện pháp sau:

(i) Tăng cường giáo dục về đạo đức nghề nghiệp: Tổ chức các khóa học, hội thảo về đạo đức nghề nghiệp, lồng ghép các nội dung về đạo đức vào các chương trình đào tạo chuyên môn.

(ii) Xây dựng và thực hiện nghiêm túc quy tắc đạo đức nghề nghiệp: Ban hành các quy định cụ thể về đạo đức nghề nghiệp và có cơ chế giám sát, xử lý nghiêm các trường hợp vi phạm.

(iii) Đảm bảo môi trường làm việc độc lập: Tạo điều kiện để kiểm toán viên thực hiện công việc một cách độc lập, không bị áp lực hoặc chi phối bởi bất kỳ tổ chức, cá nhân nào.

(iv) Luân chuyển vị trí công tác: Thực hiện luân chuyển vị trí công tác định

kỳ giữa các đơn vị kiểm toán và các lĩnh vực kiểm toán khác nhau để giảm thiểu nguy cơ phát sinh các mối quan hệ có thể ảnh hưởng đến tính độc lập.

Thứ năm, thu hút và giữ chân đội ngũ kiểm toán viên có trình độ và kinh nghiệm

Để có được đội ngũ kiểm toán viên chất lượng cao, việc thu hút và giữ chân những người có trình độ chuyên môn giỏi, kinh nghiệm làm việc phong phú và tâm huyết với nghề là rất quan trọng. Để thu hút nhân tài, cần xây dựng chính sách tuyển dụng minh bạch, cạnh tranh và đảm bảo quy trình tuyển dụng công khai, minh bạch và lựa chọn được những ứng viên có năng lực phù hợp. Bên cạnh đó, việc cải thiện tiền lương, thưởng và các chế độ phúc lợi khác để đảm bảo đời sống vật chất và tinh thần cho kiểm toán viên là hết sức cần thiết. Đồng thời, xây dựng lộ trình thăng tiến rõ ràng, tạo điều kiện cho kiểm toán viên được đào tạo, bồi dưỡng và phát triển các kỹ năng nghề nghiệp.

Để giữ chân đội ngũ kiểm toán viên giỏi, cần tạo môi trường làm việc chuyên nghiệp, năng động và sáng tạo, khuyến khích sự hợp tác, chia sẻ kinh nghiệm và tạo điều kiện để kiểm toán viên phát huy hết năng lực của mình. Đảm bảo sự tôn trọng và ghi nhận đóng góp: Khen thưởng, động viên kịp thời những kiểm toán viên có thành tích xuất sắc trong công việc. Mặt khác, có sự quan tâm đến đời sống và sức khỏe của kiểm toán viên, tạo điều kiện làm việc thuận lợi, đảm bảo các chế độ bảo hiểm, chăm sóc sức khỏe.

Việc thực hiện đồng bộ các giải pháp nâng cao năng lực đội ngũ kiểm toán viên nêu trên sẽ tạo ra một lực lượng kiểm toán viên hùng mạnh, đáp ứng được yêu cầu ngày càng cao của công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM, góp phần quan trọng vào việc nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công của thành phố.

5.3.3.3. Nhóm giải pháp mở rộng phạm vi và nâng cao chất lượng KTHĐ đối với chi NSNN

Để KTHĐ thực sự trở thành một công cụ hữu hiệu trong việc nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng NSNN của TPHCM, việc mở rộng phạm vi kiểm toán và không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán là vô cùng quan trọng. Điều này đòi hỏi sự thay đổi trong cách tiếp cận, phương pháp thực hiện và đối tượng kiểm toán, hướng tới việc bao quát các lĩnh vực trọng yếu, áp dụng các kỹ thuật tiên tiến và tập trung đánh giá sâu sắc hiệu quả thực chất của việc sử dụng nguồn lực công.

Một trong những định hướng then chốt là tập trung kiểm toán vào các

chương trình, dự án lớn, các lĩnh vực chi NSNN có rủi ro cao về thất thoát, lãng phí. TP.HCM là một đô thị lớn với nhiều chương trình, dự án quy mô lớn trong các lĩnh vực như hạ tầng giao thông, chỉnh trang đô thị, y tế, giáo dục, khoa học công nghệ. Các chương trình, dự án này thường có nguồn vốn đầu tư lớn, thời gian thực hiện kéo dài, liên quan đến nhiều cấp quản lý và tiềm ẩn nhiều rủi ro về quản lý tài chính, tiến độ, chất lượng và hiệu quả sử dụng vốn. Việc tập trung nguồn lực kiểm toán vào các lĩnh vực này sẽ giúp phát hiện kịp thời các sai sót, yếu kém trong quản lý, ngăn chặn nguy cơ thất thoát, lãng phí NSNN, đồng thời đưa ra các kiến nghị để nâng cao hiệu quả đầu tư và sử dụng vốn. Bên cạnh đó, cần xác định rõ các lĩnh vực chi NSNN có rủi ro cao dựa trên các tiêu chí như quy mô chi tiêu, tính phức tạp của nghiệp vụ, lịch sử sai phạm, sự biến động của chính sách và các yếu tố môi trường bên ngoài. Việc ưu tiên kiểm toán các lĩnh vực này sẽ giúp KTNN tập trung vào những nơi có khả năng mang lại giá trị gia tăng cao nhất cho công tác quản lý tài chính công của thành phố.

Để thực hiện hiệu quả việc mở rộng phạm vi kiểm toán, cần áp dụng các phương pháp kiểm toán hiện đại, dựa trên rủi ro và đánh giá hiệu quả hoạt động. Thay vì chỉ tập trung vào kiểm toán tuân thủ, cần chuyển mạnh sang KTHĐ, trong đó phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro đóng vai trò trung tâm. Phương pháp này đòi hỏi kiểm toán viên phải xác định và đánh giá các rủi ro tiềm ẩn có thể ảnh hưởng đến việc đạt được các mục tiêu của chương trình, dự án hoặc hoạt động được kiểm toán. Trên cơ sở đánh giá rủi ro, kế hoạch kiểm toán sẽ được xây dựng để tập trung vào các lĩnh vực có rủi ro cao nhất. Đồng thời, cần áp dụng các kỹ thuật kiểm toán hiện đại như phân tích dữ liệu lớn, kiểm toán công nghệ thông tin, kiểm toán môi trường, kiểm toán hiệu năng... để thu thập và phân tích bằng chứng một cách hiệu quả hơn, đưa ra các đánh giá sâu sắc và toàn diện hơn về hiệu quả hoạt động. Việc áp dụng các phương pháp kiểm toán hiện đại cũng đòi hỏi đội ngũ kiểm toán viên phải được trang bị kiến thức và kỹ năng phù hợp, đồng thời có sự đầu tư vào các công cụ và công nghệ hỗ trợ kiểm toán.

Nâng cao chất lượng KTHĐ không thể tách rời việc tăng cường kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả (3E) trong chi NSNN. Đây là bản chất cốt lõi của KTHĐ, nhằm đánh giá xem các nguồn lực công đã được sử dụng một cách tiết kiệm (kinh tế), có đạt được các mục tiêu đề ra (hiệu lực) và có mang lại lợi ích cao nhất so với chi phí bỏ ra (hiệu quả) hay không. Việc kiểm toán 3E đòi hỏi

kiểm toán viên phải xác định rõ các tiêu chí đánh giá phù hợp với từng loại hình hoạt động, thu thập và phân tích các dữ liệu định lượng và định tính, so sánh với các chuẩn mực hoặc thông lệ tốt nhất, và đưa ra các kết luận dựa trên bằng chứng xác thực. Kết quả kiểm toán 3E sẽ cung cấp những thông tin giá trị cho các nhà quản lý và hoạch định chính sách để có thể đưa ra các quyết định cải thiện việc phân bổ và sử dụng NSNN, nâng cao hiệu suất hoạt động của các đơn vị công và tối ưu hóa lợi ích mang lại cho xã hội.

Cuối cùng, cần đặc biệt chú trọng kiểm toán các hoạt động có tính chất liên ngành, phức tạp. Trong bối cảnh phát triển kinh tế - xã hội hiện nay, nhiều vấn đề và chương trình, dự án thường liên quan đến sự phối hợp của nhiều sở, ban, ngành và các cấp chính quyền khác nhau. Việc kiểm toán các hoạt động này đòi hỏi kiểm toán viên phải có khả năng tiếp cận đa chiều, hiểu rõ mối quan hệ và tương tác giữa các bên liên quan, đánh giá hiệu quả của sự phối hợp và xác định trách nhiệm của từng đơn vị trong việc đạt được các mục tiêu chung. Các hoạt động phức tạp, có tính chất kỹ thuật cao cũng đòi hỏi kiểm toán viên phải có kiến thức chuyên sâu hoặc có sự tham gia của các chuyên gia trong các lĩnh vực liên quan. Việc kiểm toán các hoạt động liên ngành, phức tạp này có thể giúp phát hiện những lỗ hổng trong cơ chế phối hợp, những rủi ro tiềm ẩn trong quá trình thực hiện và đưa ra các kiến nghị để tăng cường tính đồng bộ, hiệu quả và trách nhiệm trong quản lý nhà nước.

Để thực hiện thành công việc mở rộng phạm vi và nâng cao chất lượng KTHĐ, cần có sự hỗ trợ mạnh mẽ từ các cấp lãnh đạo, sự đầu tư vào nguồn lực (bao gồm cả nhân lực và tài chính), sự đổi mới trong phương pháp làm việc và sự phối hợp chặt chẽ giữa KTNN với các cơ quan quản lý nhà nước và các đơn vị được kiểm toán. Chỉ khi đó, KTHĐ mới thực sự phát huy được vai trò là một công cụ hữu hiệu trong việc đảm bảo tính minh bạch, hiệu quả và trách nhiệm của việc sử dụng NSNN của TP.HCM, góp phần vào sự phát triển bền vững của thành phố.

5.3.3.4. Giải pháp đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin trong KTHĐ

Trong bối cảnh cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ tư đang diễn ra mạnh mẽ, việc đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin (CNTT) trở thành một yếu tố then chốt để nâng cao hiệu quả và hiệu lực của KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM. Việc tích hợp CNTT vào quy trình kiểm toán không chỉ giúp tối ưu hóa các hoạt động nghiệp vụ mà còn mở ra những khả năng mới trong việc phân tích dữ liệu, phát hiện rủi ro và nâng cao tính minh bạch của quá trình kiểm toán. Để đạt được

mục tiêu hoàn thiện KTHĐ thông qua ứng dụng CNTT, cần triển khai đồng bộ các giải pháp sau:

Thứ nhất, xây dựng và triển khai hệ thống thông tin hỗ trợ hoạt động kiểm toán

Nền tảng cơ bản để ứng dụng CNTT hiệu quả trong KTHĐ là xây dựng và triển khai một hệ thống thông tin tích hợp, đồng bộ, hỗ trợ toàn diện các giai đoạn của quy trình kiểm toán. Hệ thống này cần bao gồm các модул chức năng chính như quản lý kế hoạch kiểm toán, quản lý hồ sơ kiểm toán, quản lý bằng chứng kiểm toán, hỗ trợ phân tích dữ liệu, lập báo cáo kiểm toán và theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán. Hệ thống cần được thiết kế với giao diện thân thiện, dễ sử dụng, có khả năng tương tác và chia sẻ dữ liệu giữa các bộ phận và kiểm toán viên. Đồng thời, cần đảm bảo tính bảo mật, an toàn thông tin của hệ thống và dữ liệu kiểm toán. Việc xây dựng hệ thống này cần được thực hiện một cách bài bản, có sự tham gia của các chuyên gia về CNTT và các kiểm toán viên có kinh nghiệm, đảm bảo hệ thống đáp ứng được các yêu cầu nghiệp vụ đặc thù của KTHĐ và có khả năng mở rộng, nâng cấp trong tương lai.

Thứ hai, sử dụng các công cụ phân tích dữ liệu lớn để phát hiện các dấu hiệu bất thường, rủi ro tiềm ẩn

Trong lĩnh vực quản lý tài chính công, lượng dữ liệu về thu chi NSNN, các giao dịch tài chính, thông tin về các chương trình, dự án là vô cùng lớn và phức tạp. Việc sử dụng các công cụ phân tích dữ liệu lớn (Big Data Analytics) sẽ giúp kiểm toán viên xử lý và phân tích lượng dữ liệu khổng lồ này một cách nhanh chóng và hiệu quả, từ đó phát hiện ra các dấu hiệu bất thường, các giao dịch đáng ngờ, các xu hướng tiềm ẩn rủi ro mà các phương pháp kiểm toán truyền thống khó có thể nhận diện. Các công cụ này có thể giúp xác định các mẫu hình chi tiêu bất thường, so sánh hiệu suất hoạt động giữa các đơn vị, phát hiện các trường hợp trùng lặp hoặc sai sót trong dữ liệu, và dự báo các rủi ro có thể xảy ra. Để tận dụng tối đa tiềm năng của phân tích dữ liệu lớn, cần đầu tư vào các phần mềm và công nghệ phù hợp, đồng thời đào tạo đội ngũ kiểm toán viên về kỹ năng phân tích dữ liệu và sử dụng các công cụ này một cách hiệu quả. Việc kết hợp phân tích dữ liệu lớn với kiến thức chuyên môn về kiểm toán sẽ giúp nâng cao khả năng phát hiện rủi ro và tập trung nguồn lực kiểm toán vào các lĩnh vực trọng yếu.

Thứ ba, ứng dụng công nghệ thông tin trong thu thập, xử lý, lưu trữ và quản lý hồ sơ kiểm toán

Quy trình thu thập, xử lý, lưu trữ và quản lý hồ sơ kiểm toán truyền thống thường tốn nhiều thời gian và công sức, đồng thời tiềm ẩn rủi ro về mất mát hoặc sai sót thông tin. Việc ứng dụng CNTT có thể giúp số hóa toàn bộ quy trình này, từ việc thu thập bằng chứng điện tử trực tiếp từ các hệ thống của đơn vị được kiểm toán, xử lý và phân tích dữ liệu bằng các phần mềm chuyên dụng, đến việc lưu trữ và quản lý hồ sơ kiểm toán một cách an toàn và khoa học trên hệ thống. Việc sử dụng các nền tảng lưu trữ đám mây (cloud storage) có thể giúp tăng cường khả năng truy cập và chia sẻ thông tin giữa các thành viên trong đoàn kiểm toán, đồng thời đảm bảo tính bảo mật và khả năng phục hồi dữ liệu. Việc quản lý hồ sơ kiểm toán điện tử cũng giúp tiết kiệm không gian lưu trữ, giảm thiểu chi phí in ấn và nâng cao hiệu quả công tác tra cứu, tìm kiếm thông tin khi cần thiết.

Thứ tư, nâng cao hiệu quả công tác báo cáo và theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán thông qua ứng dụng công nghệ

Việc lập báo cáo kiểm toán thường là một quá trình phức tạp và tốn nhiều thời gian. Ứng dụng CNTT có thể giúp tự động hóa một số công đoạn trong quá trình lập báo cáo, chẳng hạn như tổng hợp dữ liệu, tạo biểu đồ, định dạng văn bản, giúp kiểm toán viên tiết kiệm thời gian và nâng cao tính chính xác của báo cáo. Các hệ thống thông tin kiểm toán có thể được tích hợp các mẫu báo cáo chuẩn, giúp đảm bảo tính thống nhất và chuyên nghiệp của các báo cáo kiểm toán. Bên cạnh đó, CNTT cũng đóng vai trò quan trọng trong việc theo dõi và đánh giá việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Hệ thống có thể tự động gửi thông báo nhắc nhở về thời hạn thực hiện kiến nghị, ghi nhận và theo dõi tiến độ thực hiện của các đơn vị được kiểm toán, và tạo ra các báo cáo tổng hợp về tình hình thực hiện kiến nghị. Điều này giúp tăng cường trách nhiệm của các đơn vị được kiểm toán và nâng cao hiệu quả của công tác hậu kiểm.

Để triển khai thành công các giải pháp ứng dụng CNTT trong KTHĐ tại TP.HCM, cần có sự đầu tư thích đáng về cơ sở hạ tầng CNTT, phần mềm và các công cụ hỗ trợ. Đồng thời, cần chú trọng đào tạo và nâng cao năng lực sử dụng CNTT cho đội ngũ kiểm toán viên, đảm bảo họ có đủ kiến thức và kỹ năng để khai thác hiệu quả các công nghệ mới. Sự phối hợp chặt chẽ giữa các đơn vị trong KTNN, cũng như sự hợp tác với các chuyên gia CNTT là yếu tố then chốt để xây dựng và triển khai một hệ thống CNTT phục vụ hiệu quả cho công tác KTHĐ, góp phần quan trọng vào việc hoàn thiện quản lý tài chính công của thành phố.

5.3.3.5. Nhóm giải pháp nâng cao hiệu quả thực hiện kiến nghị kiểm toán

Giá trị thực sự của KTHĐ không chỉ nằm ở việc phát hiện các tồn tại, hạn chế và đưa ra các kiến nghị, mà quan trọng hơn là ở việc các kiến nghị đó được thực hiện một cách nghiêm túc và hiệu quả, mang lại những cải thiện thực chất trong quản lý và sử dụng NSNN của TPHCM. Việc nâng cao hiệu quả thực hiện kiến nghị kiểm toán là một khâu then chốt trong quá trình hoàn thiện KTHĐ, đảm bảo rằng những nỗ lực kiểm toán không chỉ dừng lại ở các báo cáo mà còn chuyển hóa thành những thay đổi tích cực trong thực tiễn quản lý tài chính công của thành phố. Để đạt được mục tiêu này, cần triển khai đồng bộ các giải pháp sau:

Thứ nhất, tăng cường giám sát và đôn đốc các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kiến nghị kiểm toán

Sau khi báo cáo kiểm toán được ban hành và các kiến nghị được đưa ra, việc giám sát và đôn đốc các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kiến nghị này một cách đầy đủ và kịp thời là vô cùng quan trọng. Kiểm toán nhà nước (KTNN) cần thiết lập một quy trình theo dõi chặt chẽ tiến độ thực hiện kiến nghị của từng đơn vị, có thể thông qua việc yêu cầu các đơn vị định kỳ báo cáo về tình hình thực hiện, tổ chức các buổi làm việc trực tiếp để nắm bắt khó khăn, vướng mắc và cùng tìm ra giải pháp tháo gỡ. Việc giám sát cần được thực hiện một cách chủ động, thường xuyên và có hệ thống, không chỉ dừng lại ở việc ghi nhận báo cáo mà còn cần thẩm định tính xác thực và hiệu quả của các hành động đã được thực hiện. Trong quá trình giám sát, nếu phát hiện các trường hợp chậm trễ hoặc có dấu hiệu né tránh thực hiện kiến nghị, KTNN cần có những biện pháp nhắc nhở, cảnh báo kịp thời, đồng thời báo cáo lên các cấp có thẩm quyền để có những chỉ đạo giải quyết.

Thứ hai, xây dựng cơ chế đánh giá hiệu quả thực hiện kiến nghị kiểm toán

Để đảm bảo rằng việc thực hiện kiến nghị kiểm toán mang lại những thay đổi tích cực và bền vững, cần xây dựng một cơ chế đánh giá hiệu quả thực hiện kiến nghị một cách khách quan và toàn diện. Cơ chế này cần dựa trên các tiêu chí rõ ràng, có thể định lượng và định tính, để đánh giá mức độ hoàn thành, chất lượng và tác động thực tế của việc thực hiện các kiến nghị. Các tiêu chí đánh giá có thể bao gồm việc kiến nghị đã được thực hiện đầy đủ theo yêu cầu hay chưa, các quy trình quản lý đã được cải thiện như thế nào, những rủi ro tiềm ẩn đã được giảm thiểu đến đâu, và hiệu quả sử dụng NSNN có được nâng cao hay không. Việc đánh giá hiệu quả thực hiện kiến nghị có thể được thực hiện thông qua việc xem xét các báo cáo

của đơn vị được kiểm toán, tiến hành kiểm tra, xác minh thực tế, hoặc thu thập ý kiến phản hồi từ các bên liên quan. Kết quả đánh giá sẽ là cơ sở quan trọng để KTNN điều chỉnh phương pháp kiểm toán, đưa ra các kiến nghị phù hợp hơn trong tương lai và có những biện pháp xử lý đối với các trường hợp thực hiện kiến nghị không hiệu quả.

Thứ ba, công khai kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán (trong phạm vi pháp luật cho phép) để tăng cường trách nhiệm giải trình

Tính minh bạch và trách nhiệm giải trình là những nguyên tắc quan trọng trong quản lý tài chính công. Việc công khai kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán (trong phạm vi pháp luật cho phép) là một biện pháp hiệu quả để tăng cường trách nhiệm của các đơn vị được kiểm toán đối với các phát hiện và kiến nghị của KTNN. Thông tin về việc các kiến nghị đã được thực hiện như thế nào, những kết quả đạt được và những khó khăn còn tồn tại cần được công bố một cách rộng rãi đến các cơ quan quản lý cấp trên, các cơ quan giám sát và công chúng. Việc công khai này không chỉ tạo áp lực đối với các đơn vị được kiểm toán trong việc thực hiện kiến nghị mà còn giúp nâng cao nhận thức của xã hội về vai trò và hiệu quả của công tác kiểm toán, đồng thời tạo điều kiện cho sự giám sát của cộng đồng đối với việc sử dụng NSNN. Tuy nhiên, việc công khai cần tuân thủ các quy định của pháp luật về bảo vệ thông tin nhà nước, thông tin bí mật kinh doanh và các thông tin khác thuộc phạm vi hạn chế công khai.

Thứ tư, có chế tài xử lý đối với các trường hợp không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ các kiến nghị kiểm toán

Để đảm bảo tính nghiêm minh và hiệu lực của hoạt động kiểm toán, cần có các chế tài xử lý rõ ràng và đủ mạnh đối với các trường hợp không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ các kiến nghị kiểm toán mà không có lý do chính đáng. Các chế tài này có thể bao gồm việc nhắc nhở, cảnh cáo, phê bình, yêu cầu giải trình trước các cấp có thẩm quyền, hoặc thậm chí là xem xét trách nhiệm của người đứng đầu đơn vị trong việc không thực hiện kiến nghị. Việc áp dụng các chế tài cần được thực hiện một cách công bằng, minh bạch và theo đúng quy định của pháp luật. Đồng thời, cần có sự phối hợp chặt chẽ giữa KTNN với các cơ quan quản lý nhà nước, các cơ quan thanh tra, kiểm tra và các cơ quan pháp luật trong việc xử lý các trường hợp vi phạm. Việc có các chế tài xử lý nghiêm minh sẽ góp phần nâng cao tính răn đe, đảm bảo rằng các kiến nghị kiểm toán được các đơn vị được kiểm toán

coi trọng và thực hiện một cách nghiêm túc, từ đó nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng NSNN.

Việc triển khai đồng bộ các giải pháp tăng cường giám sát, xây dựng cơ chế đánh giá, công khai kết quả thực hiện và có chế tài xử lý sẽ tạo ra một hệ thống khép kín, đảm bảo rằng các kiến nghị KTHĐ không chỉ được đưa ra mà còn được thực hiện một cách hiệu quả, góp phần quan trọng vào việc hoàn thiện công tác KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM, hướng tới mục tiêu quản lý tài chính công minh bạch, tiết kiệm và hiệu quả.

5.4.4. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện KTHĐ chi NSNN đối với KTNN khu vực IV

Để các giải pháp hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM được triển khai một cách hiệu quả và đạt được mục tiêu đề ra, việc đảm bảo các điều kiện cần thiết là vô cùng quan trọng. Các điều kiện này bao gồm nguồn lực đầy đủ, cơ chế chính sách thuận lợi và sự thay đổi trong nhận thức của các bên liên quan. Thiếu một trong các yếu tố này có thể làm chậm tiến độ hoặc giảm hiệu quả của quá trình hoàn thiện. Dưới đây là phân tích chi tiết về các nhóm điều kiện cần thiết:

5.4.4.1. Nhóm điều kiện về nguồn lực

Nguồn lực đóng vai trò quyết định trong việc đảm bảo khả năng thực hiện các giải pháp hoàn thiện KTHĐ. Nhóm điều kiện này bao gồm:

Thứ nhất, đảm bảo nguồn nhân lực có chất lượng và đủ về số lượng. KTHĐ là một lĩnh vực chuyên sâu, đòi hỏi đội ngũ kiểm toán viên không chỉ có kiến thức vững chắc về tài chính, kế toán mà còn phải am hiểu về quản lý nhà nước, kinh tế học, luật pháp và các lĩnh vực chuyên ngành khác liên quan đến hoạt động được kiểm toán. Để nâng cao chất lượng KTHĐ, cần thu hút và tuyển dụng được đội ngũ kiểm toán viên có trình độ chuyên môn cao, có kinh nghiệm thực tế và đạo đức nghề nghiệp tốt. Đồng thời, cần đảm bảo số lượng kiểm toán viên đủ để đáp ứng khối lượng công việc kiểm toán ngày càng tăng và phạm vi kiểm toán ngày càng mở rộng. Việc xây dựng chính sách đãi ngộ hợp lý, tạo cơ hội phát triển nghề nghiệp và môi trường làm việc chuyên nghiệp sẽ giúp thu hút và giữ chân nhân tài trong ngành kiểm toán. Bên cạnh đó, cần có kế hoạch đào tạo và bồi dưỡng thường xuyên để nâng cao năng lực chuyên môn, kỹ năng nghiệp vụ và cập nhật kiến thức mới cho đội ngũ kiểm toán viên hiện có.

Thứ hai, bố trí đủ kinh phí cho hoạt động kiểm toán và đầu tư vào công nghệ

thông tin**:** Hoạt động kiểm toán, đặc biệt là KTHĐ, đòi hỏi nguồn kinh phí đáng kể để trang trải các chi phí liên quan đến công tác lập kế hoạch, khảo sát, thu thập bằng chứng, phân tích dữ liệu, lập báo cáo và theo dõi thực hiện kiến nghị.

Việc bố trí đủ kinh phí sẽ đảm bảo KTNN có đủ nguồn lực để triển khai các cuộc kiểm toán chất lượng cao và mở rộng phạm vi kiểm toán sang các lĩnh vực quan trọng và có rủi ro cao. Bên cạnh đó, trong bối cảnh công nghệ thông tin ngày càng đóng vai trò quan trọng, việc đầu tư vào hạ tầng CNTT, phần mềm chuyên dụng, các công cụ phân tích dữ liệu lớn và các giải pháp công nghệ khác là vô cùng cần thiết để nâng cao hiệu quả và hiệu lực của KTHĐ. Việc thiếu đầu tư vào CNTT có thể làm hạn chế khả năng xử lý dữ liệu phức tạp, phát hiện rủi ro tiềm ẩn và tối ưu hóa quy trình kiểm toán.

Thứ ba, trang bị cơ sở vật chất, kỹ thuật hiện đại phục vụ công tác kiểm toán. Để hỗ trợ hiệu quả cho công tác kiểm toán, cần trang bị cho KTNN và các đơn vị trực thuộc cơ sở vật chất và kỹ thuật hiện đại, bao gồm văn phòng làm việc đầy đủ tiện nghi, các thiết bị máy móc cần thiết (máy tính, máy in, thiết bị kiểm tra chuyên dụng nếu có), hệ thống mạng ổn định và các phần mềm ứng dụng hỗ trợ nghiệp vụ. Việc đầu tư vào cơ sở vật chất và kỹ thuật không chỉ giúp nâng cao năng suất làm việc của kiểm toán viên mà còn tạo môi trường làm việc chuyên nghiệp và hiện đại, góp phần thu hút và giữ chân nhân lực chất lượng cao.

5.4.4.2. Nhóm điều kiện về cơ chế chính sách

Một môi trường pháp lý thuận lợi và sự ủng hộ từ các cấp lãnh đạo là những yếu tố then chốt để đảm bảo sự thành công của việc hoàn thiện KTHĐ:

Thứ nhất, sự ủng hộ và chỉ đạo sát sao của các cấp lãnh đạo. Sự ủng hộ và chỉ đạo từ Đảng ủy, Ban Lãnh đạo KTNN, Thành ủy và UBND TP.HCM là yếu tố quan trọng hàng đầu. Khi các cấp lãnh đạo nhận thức rõ vai trò và tầm quan trọng của KTHĐ trong việc nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công và phát triển bền vững của thành phố, họ sẽ tạo điều kiện thuận lợi về mặt chính sách, nguồn lực và chỉ đạo các cơ quan liên quan phối hợp chặt chẽ với KTNN trong quá trình triển khai các giải pháp hoàn thiện. Sự ủng hộ này cần được thể hiện bằng các quyết định, chỉ thị cụ thể và sự giám sát thường xuyên đối với việc thực hiện các giải pháp.

Thứ hai, tạo môi trường pháp lý thuận lợi cho hoạt động kiểm toán. Hệ thống

pháp luật và các quy định liên quan đến KTHĐ cần được rà soát, sửa đổi và bổ sung kịp thời để phù hợp với tình hình thực tế và đáp ứng yêu cầu ngày càng cao của công tác kiểm toán. Cần đảm bảo tính đồng bộ, minh bạch và khả thi của các văn bản pháp luật, tạo cơ sở pháp lý vững chắc cho hoạt động kiểm toán, đặc biệt là trong việc tiếp cận thông tin, thực hiện quyền hạn và xử lý các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán. Việc ban hành các quy định cụ thể về trách nhiệm của các đơn vị được kiểm toán trong việc cung cấp thông tin và thực hiện kiến nghị kiểm toán cũng là rất cần thiết.

Thứ ba, cơ chế phối hợp hiệu quả giữa các cơ quan liên quan. Hoạt động KTHĐ không thể đạt được hiệu quả cao nếu thiếu sự phối hợp chặt chẽ giữa KTNN với các cơ quan quản lý nhà nước (UBND, các sở, ban, ngành), HĐND và các cơ quan chức năng khác. Cần thiết lập các cơ chế phối hợp chính thức và không chính thức để tạo điều kiện thuận lợi cho việc trao đổi thông tin, chia sẻ dữ liệu, phối hợp trong quá trình lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán. Việc tổ chức các cuộc họp liên ngành, các hội thảo chia sẻ kinh nghiệm và xây dựng các quy chế phối hợp cụ thể sẽ giúp tăng cường sự hiểu biết và hợp tác giữa các bên liên quan, từ đó nâng cao hiệu quả chung của công tác quản lý tài chính công.

5.4.4.3. Nhóm điều kiện về nhận thức

Sự thay đổi trong nhận thức của các cấp quản lý và các đơn vị sử dụng ngân sách về vai trò và tầm quan trọng của KTHĐ là yếu tố nền tảng cho sự thành công bền vững của quá trình hoàn thiện:

Thứ nhất, nâng cao nhận thức về vai trò và tầm quan trọng của KTHĐ đối với các cấp quản lý và đơn vị sử dụng ngân sách. Nhiều khi, KTHĐ vẫn chưa được nhìn nhận đúng mức vai trò và tiềm năng đóng góp của nó trong việc nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng NSNN. Cần tăng cường công tác tuyên truyền, phổ biến về mục tiêu, nội dung và ý nghĩa của KTHĐ đến các cấp quản lý, các đơn vị sử dụng ngân sách và công chúng.

Việc làm rõ những lợi ích thiết thực mà KTHĐ mang lại, như giúp phát hiện những điểm yếu trong quản lý, đề xuất các giải pháp cải thiện hiệu quả, phòng ngừa

rủi ro và tăng cường trách nhiệm giải trình, sẽ góp phần thay đổi nhận thức và tạo sự ủng hộ đối với hoạt động này.

Thứ hai, tạo sự đồng thuận và hợp tác trong quá trình triển khai các giải pháp. Quá trình hoàn thiện KTHĐ có thể đòi hỏi những thay đổi trong cách làm việc, quy trình nghiệp vụ và thậm chí là cơ cấu tổ chức. Để đảm bảo sự thành công của quá trình này, cần tạo sự đồng thuận và hợp tác từ tất cả các bên liên quan, đặc biệt là đội ngũ kiểm toán viên và cán bộ của các đơn vị được kiểm toán. Việc lắng nghe ý kiến đóng góp, giải thích rõ ràng mục tiêu và lợi ích của các giải pháp, và tạo điều kiện để mọi người tham gia vào quá trình triển khai sẽ giúp giảm thiểu sự phản kháng và tăng cường sự ủng hộ, hợp tác.

Tóm lại, việc hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM là một quá trình phức tạp, đòi hỏi sự hội tụ của nhiều yếu tố. Đảm bảo đầy đủ nguồn lực, xây dựng cơ chế chính sách thuận lợi và nâng cao nhận thức của các bên liên quan là những điều kiện tiên quyết để các giải pháp được triển khai hiệu quả, góp phần nâng cao tính minh bạch, tiết kiệm và hiệu quả của việc sử dụng nguồn lực công, phục vụ tốt hơn cho sự phát triển bền vững của thành phố.

KẾT LUẬN

Trong bối cảnh Việt Nam đang đẩy mạnh cải cách quản lý tài chính công, nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách và tăng cường tính minh bạch, trách nhiệm giải trình trong khu vực công, KTHĐ ngày càng khẳng định vai trò là một công cụ giám sát hiện đại, góp phần quan trọng vào việc hoàn thiện thể chế quản trị công. Đặc biệt tại các đô thị lớn như TPHCM - nơi có quy mô thu chi NSNN đứng đầu cả nước, với nhiều chương trình chi tiêu công phức tạp và yêu cầu cao về hiệu quả - việc phát triển và hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN càng trở nên cấp thiết.

Xuất phát từ yêu cầu thực tiễn và khoảng trống nghiên cứu hiện nay, Luận án "KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM" đã tập trung nghiên cứu một cách có hệ thống và chuyên sâu về cả phương diện lý luận, thực tiễn và đề xuất giải pháp. Kết quả nghiên cứu đã đạt được một số thành tựu nổi bật, góp phần nhất định vào kho tàng tri thức khoa học trong lĩnh vực kiểm toán công tại Việt Nam.

Thứ nhất, về phương diện lý luận, Luận án đã hệ thống hóa một cách khoa học các nội dung lý thuyết về KTHĐ đối với chi NSNN. Trên cơ sở kế thừa và phát triển các công trình nghiên cứu trước đó, luận án đã làm rõ khái niệm, mục tiêu, đặc điểm, nguyên tắc, nội dung và quy trình thực hiện KTHĐ, đặc biệt là trong lĩnh vực chi ngân sách tại cấp địa phương. Luận án cũng đã phân biệt rõ ràng giữa KTHĐ với các hình thức kiểm toán khác như kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ, từ đó nhấn mạnh vai trò của KTHĐ như một công cụ đánh giá tính kinh tế - hiệu quả - hiệu lực trong quá trình sử dụng NSNN. Đặc biệt, luận án đã xây dựng được khung lý thuyết phân tích KTHĐ theo cách tiếp cận hệ thống, qua đó tạo tiền đề cho việc phân tích thực tiễn và đề xuất mô hình áp dụng phù hợp với điều kiện đặc thù của TP.HCM.

Thứ hai, về phương diện thực tiễn, Luận án đã tiến hành khảo sát, thu thập dữ liệu, phân tích một cách cụ thể thực trạng triển khai KTHĐ đối với chi NSNN của TPHCM trong giai đoạn 2020-2024. Qua đó, luận án đã chỉ rõ những kết quả đã đạt được, như: bước đầu hình thành nhận thức về vai trò của KTHĐ; triển khai một số cuộc KTHĐ ở các lĩnh vực như giáo dục, y tế, đầu tư công; hình thành một số quy trình kiểm toán có yếu tố đánh giá hiệu quả đầu ra. Tuy nhiên, bên cạnh đó, luận án cũng chỉ ra những hạn chế và tồn tại, như: số lượng cuộc KTHĐ còn rất ít so với kiểm toán tài chính; phạm vi kiểm toán còn hẹp; tiêu chí đánh giá hiệu quả

còn mang tính định tính; năng lực đội ngũ kiểm toán viên còn hạn chế; và việc thực hiện, tiếp thu các kiến nghị kiểm toán chưa có cơ chế phản hồi chặt chẽ. Qua phân tích các nguyên nhân - cả khách quan và chủ quan - luận án cho thấy việc hoàn thiện công tác KTHĐ tại TP.HCM không chỉ đòi hỏi đổi mới về mặt kỹ thuật mà còn cần những cải cách thể chế, nhận thức và tổ chức bộ máy.

Thứ ba, trên cơ sở lý luận và thực tiễn đã phân tích, luận án đã đề xuất hệ thống giải pháp toàn diện và khả thi nhằm hoàn thiện KTHĐ đối với chi NSNN của TP.HCM. Các giải pháp tập trung vào năm nhóm chính:

✓ Hoàn thiện cơ sở pháp lý và thể chế KTHĐ, bảo đảm có khung quy định rõ ràng, thống nhất giữa Kiểm toán nhà nước và các cơ quan quản lý ngân sách địa phương.

✓ Xây dựng bộ tiêu chí đánh giá hiệu quả chi NSNN, phù hợp với từng lĩnh vực (giáo dục, y tế, hạ tầng...), trên cơ sở tiếp cận đầu ra - đầu vào, gắn với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của thành phố.

✓ Nâng cao năng lực đội ngũ kiểm toán viên, đặc biệt là kỹ năng đánh giá định lượng, phân tích chi phí - lợi ích, sử dụng công cụ hỗ trợ ra quyết định, và nắm bắt công nghệ số.

✓ Ứng dụng công nghệ thông tin và dữ liệu lớn (big data) trong toàn bộ quy trình kiểm toán, từ khâu lập kế hoạch đến phân tích, phát hiện và trình bày kết quả, qua đó tăng cường độ chính xác và khách quan trong KTHĐ.

✓ Tăng cường cơ chế phối hợp và công khai hóa kết quả kiểm toán, tạo liên kết chặt chẽ giữa Kiểm toán nhà nước, các sở ngành địa phương, đơn vị sử dụng ngân sách và cơ quan dân cử, từ đó nâng cao trách nhiệm giải trình và hiệu quả tiếp thu kiến nghị kiểm toán.

Đặc biệt, luận án đề xuất mô hình KTHĐ định hướng kết quả (results-based audit) với ba lớp đánh giá: đầu vào (input) - đầu ra (output) - kết quả cuối cùng (outcome). Mô hình này được kỳ vọng sẽ giúp Kiểm toán nhà nước không chỉ dừng lại ở việc "phát hiện sai sót" mà còn đóng vai trò như một cơ quan "đồng kiến tạo giá trị công" thông qua phản biện chính sách chi ngân sách địa phương.

Thứ tư, về đóng góp học thuật, Luận án là một trong những công trình đầu tiên tại Việt Nam nghiên cứu chuyên sâu về KTHĐ trong lĩnh vực chi NSNN tại cấp địa phương, cụ thể là TP.HCM. Các kết luận và giải pháp của luận án không chỉ có giá trị tham khảo cho việc hoàn thiện hoạt động kiểm toán tại TP.HCM mà còn có thể áp dụng cho các đô thị lớn và địa phương có đặc thù tương đồng.

Tóm lại, luận án đã hoàn thành các mục tiêu nghiên cứu đã đề ra, trả lời được các câu hỏi nghiên cứu, đóng góp thêm cơ sở khoa học và thực tiễn để hoàn thiện hoạt động kiểm toán công tại Việt Nam trong giai đoạn chuyển đổi hiện nay. Trong thời gian tới, nếu được triển khai và áp dụng thực tế, các kiến nghị của luận án sẽ góp phần nâng cao hiệu quả chi tiêu công, tăng cường quản lý tài chính minh bạch và hướng đến nền quản trị công hiện đại, trách nhiệm và phát triển bền vững tại TPHCM cũng như các địa phương trên cả nước.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH KHOA HỌC CỦA TÁC GIẢ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN

1. Nguyễn Hữu Quý (2025), "Không gian điều tiết kiểm toán chính quyền địa phương: Nghiên cứu so sánh hệ thống kiểm toán khu vực công của ba quốc gia Anh, Trung Quốc, Việt Nam", *Tạp chí Kinh tế và quản lý*, (ISSN 1859-4565), (Số 87 tháng 11/2025), tr.85-92
2. Nguyễn Hữu Quý (2025), "Phân tích các nhân tố tác động tới hiệu quả của kiểm toán hoạt động và một số hàm ý chính sách đối với Kiểm toán nhà nước Việt Nam", *Tạp chí Kinh tế - Tài chính*, (ISSN 3093-3390), (Kỳ 2 Số 07 tháng 12/2025), tr.164-167.
3. Nguyễn Hữu Quý (2025), "Một số giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước ở Việt Nam", *Tạp chí Kinh tế và Dự báo*, (ISSN 1859-4972), (Số 17 tháng 9/2025), tr.68-71.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Tài liệu Tiếng Việt

1 Bạch Quang Hòa. (2013). Thực trạng và phương pháp xác định tiêu chí 3E trong kiểm toán dự án đầu tư xây dựng (Tham luận Hội thảo KTNN).

2 Bộ Tài Chính (2017). Hướng dẫn quản lý, sử dụng NSNN (Thông tư số 77/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính ngày 28 tháng 7 năm 2017)

3 Bùi Hài Ninh. (1999). Cơ sở lý luận và thực tiễn KTHĐ (Đề tài cấp bộ, KTNN).

4 Bùi Thị Quỳnh Thơ. (2013). Hoàn thiện quản lý chi NSNN tỉnh Hà Tĩnh (Luận án tiến sĩ).

5 Chính phủ (2018). Quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật NSNN (Nghị định số 11/2018/NĐ-CP ngày 16 tháng 01 năm 2018).

6 Cục Thống kê TP.HCM (2022), Niên giám thống kê TP.HCM năm 2021, TP.HCM, NXB Thống kê.

7 Đặng Anh Tuấn. (2015). Nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ trong lĩnh vực công ở Việt Nam (Luận án tiến sĩ).

8 Đinh Trọng Hanh. (2003). Xây dựng quy trình và phương pháp KTHĐ đối với đơn vị sự nghiệp có thu (Đề tài cấp bộ, KTNN).

9 Đỗ Bình, (2024), Phát triển Kiểm toán nhà nước đến năm 2030: Chiến lược và mục tiêu, Tạp chí kinh tế và dự báo 5.2024.

10 Đoàn Xuân Tiên. (2012). Các giải pháp tăng cường KTHĐ của KTNN (Đề tài cấp bộ).

11 Hoàng Quang Hàm (2013). Mục đích, ý nghĩa, thực trạng xác định tiêu chí 3E trong KTHĐ (Tham luận).

12 Hoàng, V. L. (2013). Thực trạng và phương pháp xác định tiêu chí 3E trong KTHĐ tại đơn vị quản lý tài chính công (Tham luận).

13 Kiểm toán nhà nước (2016). Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước ban hành (Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/7/2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước).

14 Kiểm toán nhà nước (2020), Chiến lược phát triển Kiểm toán nhà nước đến năm 2030.

15 Kiểm toán nhà nước (2023), Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2022.

16 Kiểm toán nhà nước khu vực IV, Báo cáo kết quả kiểm toán ngân sách địa

phương TP.HCM năm 2020, 2021, 2023 và 2023.

17 Lê Thanh Tùng (2021), Chất lượng nguồn nhân lực Kiểm toán nhà nước khu vực phía Nam - Thực trạng và kiến nghị, Tạp chí Phát triển Kinh tế - Xã hội, số 10.

18 Lê Thị Thu Hằng (2020), "Vai trò của Kiểm toán nhà nước trong quản lý chi ngân sách địa phương", Tạp chí Tài chính, số 12.

19 Lê Thị Thùy Vân, & Trần Thu Thủy. (2018). Chính sách tài khóa phản chu kỳ và kỷ luật ngân sách ở Việt Nam. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ.

20 Lê Văn Đức (2019), KTHĐ chi NSNN: Kinh nghiệm quốc tế và bài học cho Việt Nam, Luận án Tiến sĩ, Đại học Quốc gia Hà Nội.

21 Lê, Quang Bính (2013). Định hướng xây dựng hệ thống tiêu chí 3E trong hoạt động của KTNN (Tham luận).

22 Nguyễn Đình Thọ & công sự (2011), Phương pháp nghiên cứu khoa học trong quản trị kinh doanh, *Nhà xuất bản Lao động*, năm 2011.

23 Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2009), Nghiên cứu khoa học trong quản trị kinh doanh, *Nhà xuất bản Thống kê*, năm 2009.

24 Nguyễn Quang Hưng (2017). Hoàn thiện tổ chức KTHĐ dịch vụ công trong lĩnh vực y tế do KTNN thực hiện (Luận án tiến sĩ).

25 Nguyễn Quang Hưng. (2015). Đổi mới kiểm soát chi NS thường xuyên của chính quyền địa phương các cấp qua KBNN (Luận án tiến sĩ).

26 Nguyễn Quang Quynh (2018), KTHĐ trong khu vực công, Nhà xuất bản Tài chính.

27 Nguyễn Thanh Giang. (2018). Tác động của chính sách tài khóa đến tăng trưởng kinh tế ở Việt Nam. Luận án tiến sĩ.

28 Nguyễn Thị Lan Anh (2017), KTHĐ chi NSNN tại các địa phương miền Bắc, Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân.

29 Nguyễn Thị Lan Hương (2019), Đổi mới công tác đào tạo và phát triển nguồn nhân lực Kiểm toán nhà nước đáp ứng yêu cầu KTHĐ, Tạp chí Kinh tế Tài chính Việt Nam, số 12.

30 Nguyễn Thị Minh. (2008). Quản lý chi NSNN trong kinh tế thị trường định hướng XHCN ở Việt Nam. Luận án tiến sĩ.

31 Nguyễn Thị Phương Hoa (2020), KTHĐ chi tiêu công: Lý luận và thực tiễn, Nhà xuất bản Chính trị Quốc gia.

32 Nguyễn Văn Hùng (2021), "KTHĐ chi NSNN tại địa phương: Thực trạng và giải pháp", Tạp chí Kiểm toán, số 5.

33 Nguyễn Văn Hùng (2021), KTHĐ chi NSNN tại địa phương: Thực trạng và giải pháp, Tạp chí Kiểm toán, số 5.

34 Phạm Thị Hoàng Phương. (2013). Đổi mới cơ cấu chi NSNN gắn với mục tiêu tăng trưởng kinh tế. Luận án/Đề tài nghiên cứu.

35 Phạm Thị Hồng Nhung (2018), Hoàn thiện công tác kiểm toán chi NSNN tại địa phương, Luận văn Thạc sĩ, Học viện Tài chính.

36 Phạm Văn Dược (2019), Lý thuyết và thực hành kiểm toán NSNN, Nhà xuất bản Lao động.

37 Quốc hội. (2015). Luật Kiểm toán nhà nước (Luật số: 81/2015/QH13, ngày 24 tháng 06 năm 2015).

38 Quốc hội. (2015). Luật NSNN (Luật số: 83/2015/QH13, ngày 25 tháng 06 năm 2015).

39 Quốc hội. (2019). Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Kiểm toán nhà nước (Luật số 55/2019/QH14, ngày 26/11/2019).

40 Tô Thiện Hiền. (2015). Nâng cao hiệu quả quản lý NSNN tỉnh An Giang giai đoạn 2011-2015 và tầm nhìn đến 2020 (Luận án tiến sĩ).

41 Tô Văn Thành (2021), KTHĐ - Công cụ thúc đẩy hiệu quả chi NSNN, Tạp chí Tài chính Công, số 4.

42 Trần Đình Thiên (2017), Quản lý NSNN và kiểm toán công, Nhà xuất bản Kinh tế Quốc dân.

43 Trần Minh Tuấn (2019), "Cơ sở lý luận về KTHĐ đối với chi NSNN", Tạp chí Kinh tế và Phát triển, số 8.

44 Trần Thị Minh (2020), Phát triển KTHĐ trong Kiểm toán nhà nước - kinh nghiệm quốc tế và bài học cho Việt Nam, Tạp chí Tài chính, số 8.

45 Trần Văn Lâm. (2015). Hoàn thiện quản lý chi NSNN nhằm thúc đẩy phát triển KT-XH trên địa bàn tỉnh Quảng Ninh (Luận án tiến sĩ).

46 Trần Xuân Hải, & Hoàng Thị Minh Hảo. (2013). Cơ cấu chi NSNN và bền vững tài khóa: Kinh nghiệm quốc tế và khuyến nghị cho Việt Nam. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ.

47 Trịnh Thị Thúy Hồng. (2012). Quản lý chi NSNN trong đầu tư xây dựng cơ bản trên địa bàn tỉnh Bình Định (Luận án tiến sĩ).

48 UBND TP.HCM (2023), Báo cáo tình hình thực hiện thu - chi ngân sách năm 2022 và dự toán ngân sách năm 2023, TP.HCM.

49 Văn phòng Quốc hội (2022), Báo cáo giám sát việc thực hiện kết luận, kiến nghị của Kiểm toán nhà nước.

50 Võ Thành Hưng, & Lê Thị Mai Liên. (2016). Thực trạng cơ cấu chi NSNN giai đoạn 2004-2015, 2016-2020. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ.

51 Võ Văn Hợp. (2013). Tính bền vững NSNN và các tiêu chí đánh giá: Kinh nghiệm quốc tế và thực tiễn Việt Nam 2001-2010. Luận án/Đề tài nghiên cứu.

52 Vũ Hồng Thanh (2022), Nâng cao vai trò kiểm toán trong giám sát chi tiêu công, Tạp chí Lập pháp, số 6.

53 Vũ Thị Huyền Trang. (2017). Xác định quy mô chi NSNN trong các kịch bản tăng trưởng và lạm phát. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ.

54 Vũ Thị Thu Huyền (2018). KTHĐ đối với chi tiêu từ NSNN tại các bộ (Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Thương mại).

55 Vũ Văn Họa. (2010). Tăng cường vai trò của KTHĐ do KTNN thực hiện (Luận án tiến sĩ).

II. Tài liệu Tiếng Anh

1 Adams, G. (2011). [On the relationship between efficiency and effectiveness in public-sector performance auditing].

2 Andon, P., Free, C., và O'Dwyer, B. (2015). Annexing new audit spaces: Challenges and adaptations. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 28(8), 1400-1430. doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.005

3 Andon, P., Free, C., và Sivabalan, P. (2014). The legitimacy of new assurance providers: Making the cap fit. Accounting, Organizations and Society, 39(2), 75-96. DOI 10.1108/AAAJ-01-2015-1932

4 Athiral, N. (2010). The impact of performance auditing: The New Zealand experience.

5 De la Fuente, A. (2004). Second-best redistribution through public investment: A characterization, an empirical test and an application to the case of Spain. Regional Science and Urban Economics, 34(5), 489-503. https://doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2003.06.001

6 Desmedt, E. Morin, D. Pattyn, V. Brans, B (2017). Impact of performance audit on the Administration: a Belgian study (2005-2010). Managerial Auditing Journal 32(3):251-275 DOI: 10.1108/MAJ-04-2016-1368

7 Fawcett, G. (2013). The importance of value for money auditing in the

United Kingdom. Public Money & Management, 33(3), 209-212.

8 Ferry, L. (2019). Audit and inspection of local authorities in England: Five years after the Local Audit and Accountability Act 2014 (Parliament report) (online). Retrieved from https://www.parliament.uk/globalassets/documents/commons-committees/communities-and-local-government/Correspondence/Ferry-local-authorities-audit-report.pdf Truy cập tháng 8 năm 2025.

9 Ferry, L., Ruggiero., và Midgley, H. (2022). The Why, Who and What of Public Sector Auditing. Emerald Publishing Limited. doi:10.1108/978-1-80117-085-720221001

10 Ferry, L., và Ahrens, T. (2022). The future of the regulatory space in local government audit: A comparative study of the four countries of the United Kingdom. Financial Accountability and Management, 1-18. doi.org/10.1111/faam.12291.

11 Hoàng Ngân (2025). Kiểm toán nhà nước Trung Quốc: Hành trình phát triển và vai trò trong hợp tác quốc tế (online). Retrieved from www.sav.gov.vn. Truy cập tháng 09 năm 2025.

12 IMF. (1998). Code of Good Practices on Fiscal Transparency. Retrieved from www.elibrary.imf.org Truy cập tháng 3 năm 2023

13 IMF. (2001). Code of Good Practices on Fiscal Transparency (Revised) & Manual on Fiscal Transparency. Retrieved from www.elibrary.imf.org Truy cập tháng 3 năm 2023

14 IMF. (2007). Code of Good Practices on Fiscal Transparency (Updated). Retrieved from www.elibrary.imf.org Truy cập tháng 3 năm 2023

15 INTOSAI (2013), Guidelines for Performance Auditing, International Organization of Supreme Audit Institutions.

16 INTOSAI. (1998). INTOSA-P-1. The Lima Declaration [online]. Retrieved from www.issai.org. Truy cập tháng 03 năm 2025.

17 INTOSAI. (2019). ISSAI 300. Performance audit-principles [online]. Retrieved from www.issai.org. Truy cập tháng 03 năm 2025.

18 Key, V. O. (1940). The lack of a budgetary theory. American Political Science Review, 34(6), 1137-1144. Doi:10.2307/1948194

19 Kingman, J. (2018). Independent review of the financial reporting council

(online). Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5c1bbe68ed915d7327b92162/frc-independent-review-final-report.pdf Truy cập tháng 05 năm 2025.

20 Kirkhart, K. E. (2000). Reconceptualizing evaluation use: an integrated theory of influence. New Directions for EvaluationVolume 2000, Issue 88: The Expanding Scope of Evaluation Use. https://doi.org/10.1002/ev.1188

21 Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). (2011). Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government. Cheltenham: Edward Elgar.

22 Martin, L. L., và Kettner, P. M. (1996). Measuring the Performance of Human Service Programs. Thousand Oaks, CA: Sage. SAGE Journals. Retrieved from https://books.google.com.vn/books?id=54soNnTK52YC&pg=PP5&hl=vi&source=gbs_selected_pages&cad=1#v=onepage&q&f=false Truy cập tháng 9 năm 2023

23 Morin, D (2008). Auditors general's universe revisited. An exploratory study of the infuence they exert on public administration through their value for money audits. Managerial Auditing Journal Vol. 23 No. 7, 2008 pp. 697-720. Retreived from www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm Truy cập tháng 8 năm 2025

24 Morin, D (2014). Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011). Managerial Auditing Journal Vol. 29 No. 5, 2014 pp. 395-426. Retreived from www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm. Truy cập tháng 5 năm 2025

25 Morin, D. (2001). Influence of value for money audit on public administrations: looking beyond appearances. Financial Accountability and Management, 17 (2), 99-118. Blackwell Publishers Ltd.

26 Nutley, S. & Webb, J. (2000). Evidence and the policy press. Policy Press Online. https://doi.org/10.1332/policypress/9781861341914.003.0002

27 OECD (2017), Performance Auditing and Public Sector Modernisation, OECD Publishing.

28 OECD. (2002). Best Practices for Budget Transparency. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.OECD (2012). OECD Best

Practices for Budget Transparancy. Retrieved from https://internationalbudget.org Truy cập tháng 5 năm 2023

29 Pendlebury, M. (2008). UK auditors' attitudes to effectiveness auditing. [Bài nghiên cứu].

30 Phan, V. B. (2002). Xây dựng quy trình KTHĐ ngân hàng thương mại nhà nước (Đề tài cấp bộ, KTNN).

31 Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. Oxford: Oxford University Press.

32 Put, V., & Turksema, R. (2011). Performance auditing—Contributing to accountability in democratic government. In J. Lonsdale et al. (Eds.), Performance Auditing (pp. 39-58). Edward Elgar.

33 Rajaram, A., Le, T.M., Biletska, N và Brumby, J (2010). A Diagnostic Framework for Assessing Public Investment Management. World Bank Policy Research Working Paper No. 5397, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1656218

34 Raudla, R., Taro, K., Agu, C. et al (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. Public Organiz Rev 16, 217-233 (2016). https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0

35 Reichborn-Kjennerud, K. & Johnsen, A (2018). Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway. Administration & SocietyVolume 50, Issue 10, November 2018, Pages 1422-1446. https://doi.org/10.1177/0095399715623315

36 Reichborn-Kjennerud, K. (2015). Resistance to Control - Norwegian Ministries' and Agencies' Reactions to Performance Audit. Public Organiz Rev 15, 17-32 (2015). https://doi.org/10.1007/s11115-013-0247-6

37 SAI Indonesia (2013). Developing audit criteria for performance audit (Bài tham luận).

38 Schick, A. (2007). The Federal Budget: Politics, Policy, Process (3rd ed.). Washington, DC: Brookings Institution Press.

39 Stiglitz, J. E. (2015). Economics of the Public Sector (4th ed.). New York: W. W. Norton.

40 Van Loocke, E. & Put, V. (2011). The impact of performance audits: a review of the existing evidence. In J. Lonsdale, P. Wilkins & T. Ling (Red.), Performance Auditing. Contributing to Accountability in Democratic Government (pp. 175-208). Cheltenham, UK - Northampton, MA, USA: Edward Elgar.

41 Walker, M. L. (1930). Municipal Expenditures. Baltimore: Johns Hopkins Press.

42 Weiss, C. (1979). The many meanings of research utilization. Public Administration Review , Sep. - Oct., 1979, Vol. 39, No. 5 (Sep. - Oct., 1979), pp. 426-431. https://doi.org/10.2307/3109916

43 World Bank (2018), Public Expenditure Management Handbook, World Bank Publications.

44 Zhao, Z. (2022). Local Government Auditing in the People's Republic of China. Emerald Publishing Limited. doi:10.1108/978-1-80117-085-720221005

PHỤ LỤC

Phụ lục 1. Bảng hỏi khảo sát

BẢNG HỎI KHẢO SÁT

Đề tài nghiên cứu: Kiểm toán hoạt động đối với chi ngân sách nhà nước của Thành phố Hồ Chí Minh

Phiếu khảo sát này phục vụ nghiên cứu học thuật trong khuôn khổ luận án tiến sĩ. Mọi thông tin cung cấp được sử dụng cho mục đích nghiên cứu, bảo mật danh tính và không dùng cho mục đích khác.

Trân trọng cảm ơn sự hợp tác của các anh/chị!

PHẦN I. Hãy cho biết một mức độ phù hợp nhất với nhận định của Anh/Chị về các nội dung dưới đây

TT	Nội dung	Đánh giá				
I	**Giá trị tạo ra bởi kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện đối**	**Hoàn toàn phản đối**	**Phản đối**	**Phân vân**	**Đồng ý**	**Hoàn toàn đồng ý**
1	Cải thiện hiệu quả hoạt động của chương trình, dự án	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
2	Thu hút sự quan tâm của các đại biểu quốc hội, người dân TPHCM và truyền thông đối với các phát hiện kiểm toán liên quan đến kinh tế, xã hội, môi trường của TPHCM	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
3	Hỗ trợ UBND TPHCM cải cách hoạt động, tinh gọn sắp xếp lại bộ máy (sắp xếp lại các DN, Tổng công ty nhà nước, Sáp nhập các ban quản lý dự án cấp quận huyện với các Ban quản lý dự án chuyên ngành…)	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
4	Nâng cao nhận thức của các cơ quan	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □

	quản lý và sử dụng ngân sách TP. Hồ Chí Minh về yêu cầu chi NSNN theo kết quả, hiệu quả và tác động xã hội.					
5	Xây dựng và ban hành các chính sách, chế độ, cơ chế phục vụ mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của TPHCM	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
6	Nâng cao hiệu quả bộ máy chính quyền trong việc thực hiện cơ chế đặc thù của TPHCM	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
7	Nâng cao hiệu quả bộ máy chính quyền trong việc thực hiện cơ chế đặc thù của TPHCM	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
8	UBND TPHCM và các đơn vị được kiểm toán phải giải trình trước Quốc hội về các kết luận kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
II	**Yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả/tác động của kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện**	**Rất không quan trọng**	**Không quan trọng**	**Quan trọng**	**Rất quan trọng**	**Vô cùng quan trọng**
1	Vai trò của KTNN khu vực IV đối với địa bàn TPHCM: đóng góp hiệu quả hoạt động của chương trình/ dự án, thúc đẩy minh bạch, biện pháp phát triển bền vững, cải thiện đời sống người dân…	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
2	Chiến lược thay đổi tư duy kiểm toán, từ chi tiết sang kiểm toán quản trị, điều hành việc đạt được các mục tiêu đề ra của TPHCM (Thành phố xanh, Trung tâm tài chính, cực tăng trưởng phía Nam…)	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
3	Đồng hành cùng hệ thống chính quyền, tham gia vào các hoạt động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □

	chính trị, kinh tế, xã hội của TPHCM					
4	Lựa chọn chủ đề kiểm toán tập trung vào chính sách, chương trình, dự án quan trọng phục vụ phát triển kinh tế, cải thiện đời sống người dân	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
5	Khả năng vận dụng kỹ thuật và phương pháp thực hiện các thủ tục kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
6	Xây dựng mục tiêu, tiêu chí phù hợp với chủ đề kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
7	Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
8	Kỹ năng phân tích, tổng hợp, lập luận để đưa ra các kết luận, kiến nghị kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
9	Các kiến nghị kiểm toán đưa ra rất rõ ràng, dễ hiểu, đúng chủ đề	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
10	Các phát hiện kiểm toán tập trung vào các vấn đề chính sách quan trọng	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
11	Hầu hết các kết luận kiểm toán đưa ra lập luận chặt chẽ, thuyết phục	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
12	Sự logic giữa tiêu chí kiểm toán, thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán và các đánh giá trong Báo cáo kiểm toán hoạt động rất rõ ràng, mạch lạc	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
13	Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các câu hỏi kiểm toán được tiếp thu	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
14	Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các tiêu chí kiểm toán được tiếp thu	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □

15	Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán trong cuộc họp kết luận kiểm toán được tiếp thu	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
16	Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các bằng chứng kiểm toán được tiếp thu	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
17	Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các đánh giá kiểm toán được tiếp thu	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
18	Các kiểm toán viên không hiểu rõ thực tiễn quản lý điều hành tại đơn vị	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
19	Các kiến nghị kiểm toán được đưa ra mà không xem xét tới việc liệu việc bố trí nguồn hoàn trả cho ngân sách để khắc phục có bù đắp được các rủi ro phát sinh	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
20	Hình thức tổ chức cuộc kiểm toán gây cản trở hoạt động của đơn vị được kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
21	Các kiểm toán viên chỉ tập trung tìm kiếm các sai sót nhỏ, không trọng yếu của đơn vị được kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
22	Các kiểm toán viên không hiểu rõ thực tiễn quản lý điều hành tại đơn vị	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
23	Các kiến nghị kiểm toán được đưa ra mà không xem xét tới việc liệu việc bố trí nguồn hoàn trả cho ngân sách để khắc phục có bù đắp được các rủi ro phát sinh	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
24	Hình thức tổ chức cuộc kiểm toán gây cản trở hoạt động của đơn vị được kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □

25	Các kiểm toán viên chỉ tập trung tìm kiếm các sai sót nhỏ, không trọng yếu của đơn vị được kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
26	Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán diễn ra suôn sẻ: Yếu tố gia tăng tác động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
27	Sự cởi mở của kiểm toán viên: Yếu tố gia tăng tác động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
28	Phong cách lãnh đạo ôn hòa của kiểm toán viên	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
29	Thiếu sự cởi mở của các kiểm toán viên: yếu tố làm giảm tác động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
30	Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán gặp nhiều vấn đề: yếu tố làm giảm tác động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
31	Phong cách lãnh đạo độc đoán của các kiểm toán viên: Yếu tố làm giảm tác động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
32	Sự rời đi của nhân sự chủ chốt trong đơn vị	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
33	Sự hài lòng của đơn vị được kiểm toán đối với hoạt động kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
34	Thời điểm thực hiện cuộc kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
35	Văn hóa học hỏi tổ chức của đơn vị được kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
36	HĐND/UBND TPHCM coi trọng kết quả và kiến nghị của các cuộc kiểm toán	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
37	Mô hình quản trị công tại TPHCM đang diễn ra mạnh mẽ và sôi động	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □
38	Hệ thống chính trị ghi nhận tính chính danh của KTNN khu vực IV	1 □	2 □	3 □	4 □	5 □

Phần II. Xin anh/chị cho biết thêm một số thông tin bổ sung sau (dành cho đối tượng là KTV)

35.Vui lòng cho biết giới tính: □ Nữ □ Nam

36.Vui lòng cho biết ngạch KTV: □ KTVdự bị □ KTV □ KTVchính □ KTVcao cấp

37.Vui lòng cho biết lĩnh vực kiểm toán đang thực hiện(có thể đánh dấu nhiều lĩnh vực):

□ Ngân sách; □ Dự án đầu tư ; □ Doanh nghiệp Nhà nước ;

□ Chương trình mục tiêu ; □ Chuyên đề

38.Vui lòng cho biết số năm bạn làm công việc kiểm toán :_____ năm.

39.Vui lòng cho biết số năm công tác của bạn (gồm cả thời gian làm kiểm toán):_____ năm.

40.Vui lòng cho biết bạn đã từng được đào tạo về kiểm toán hoạt động: □ Có □ Chưa

Phần II. Xin anh/chị cho biết thêm một số thông tin bổ sung sau (dành cho đối tượng đối tượng được kiểm toán)

35.Vui lòng cho biết giới tính: ☐ Nữ ☐ Nam

36.Vui lòng cho vị trí hiện tại: ☐ Lãnh đạo cấp Sở, ngành, Ban quản lý ☐ Lãnh đạo cấp phòng, ban ☐ Cán bộ, công chức, viên chức ☐ Hợp đồng lao động

37.Vui lòng cho biết số lượng cuộc kiểm toán hoạt động các anh/ chị đã có kinh nghiệm làm việc cùng: ☐ cuộc kiểm toán

Phụ lục 2. Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.898
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5997.787
	df	1035
	Sig.	.000

Total Variance Explained

	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
Component	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	14.013	30.462	30.462	14.013	30.462	30.462	4.454	9.682	9.682
2	2.535	5.511	35.974	2.535	5.511	35.974	3.560	7.739	17.422
3	2.191	4.763	40.736	2.191	4.763	40.736	3.251	7.067	24.489
4	1.974	4.290	45.027	1.974	4.290	45.027	3.150	6.847	31.335
5	1.887	4.103	49.130	1.887	4.103	49.130	2.844	6.184	37.519
6	1.610	3.500	52.630	1.610	3.500	52.630	2.796	6.078	43.597
7	1.509	3.280	55.910	1.509	3.280	55.910	2.638	5.735	49.332
8	1.422	3.090	59.000	1.422	3.090	59.000	2.619	5.692	55.024
9	1.380	2.999	62.000	1.380	2.999	62.000	2.258	4.908	59.933
10	1.177	2.559	64.559	1.177	2.559	64.559	2.128	4.626	64.559
11	.926	2.012	66.571						
12	.864	1.879	68.450						
13	.835	1.814	70.264						
14	.765	1.663	71.928						
15	.708	1.538	73.466						
16	.680	1.479	74.945						
17	.661	1.437	76.381						
18	.626	1.361	77.742						
19	.619	1.346	79.089						
20	.587	1.277	80.366						
21	.565	1.228	81.594						
22	.546	1.186	82.780						
23	.534	1.160	83.940						
24	.522	1.135	85.075						
25	.489	1.063	86.138						
26	.481	1.046	87.184						
27	.460	1.000	88.185						

28	.452	.982	89.166						
29	.423	.919	90.085						
30	.405	.880	90.965						
31	.385	.838	91.803						
32	.364	.791	92.594						
33	.352	.765	93.359						
34	.332	.721	94.080						
35	.327	.711	94.791						
36	.307	.667	95.458						
37	.287	.624	96.082						
38	.272	.592	96.674						
39	.251	.547	97.220						
40	.241	.524	97.744						
41	.212	.462	98.206						
42	.196	.426	98.632						
43	.187	.407	99.039						
44	.176	.383	99.421						
45	.146	.318	99.739						
46	.120	.261	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Total Variance Explained

	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
Component	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	12.028	30.840	30.840	12.028	30.840	30.840	4.342	11.134	11.134
2	2.153	5.521	36.361	2.153	5.521	36.361	2.882	7.390	18.524
3	1.865	4.781	41.143	1.865	4.781	41.143	2.799	7.177	25.701
4	1.758	4.508	45.651	1.758	4.508	45.651	2.748	7.047	32.748
5	1.685	4.320	49.971	1.685	4.320	49.971	2.724	6.985	39.733
6	1.579	4.050	54.021	1.579	4.050	54.021	2.221	5.694	45.427
7	1.368	3.507	57.528	1.368	3.507	57.528	2.182	5.595	51.021
8	1.276	3.271	60.799	1.276	3.271	60.799	2.092	5.365	56.386
9	1.238	3.173	63.972	1.238	3.173	63.972	2.064	5.291	61.677
10	1.089	2.791	66.764	1.089	2.791	66.764	1.984	5.086	66.764
11	.745	1.911	68.674						
12	.692	1.775	70.450						

13	.662	1.698	72.148						
14	.646	1.657	73.805						
15	.637	1.633	75.438						
16	.614	1.575	77.013						
17	.595	1.527	78.539						
18	.552	1.416	79.955						
19	.539	1.381	81.336						
20	.531	1.363	82.699						
21	.509	1.305	84.004						
22	.485	1.243	85.247						
23	.478	1.226	86.472						
24	.458	1.175	87.648						
25	.424	1.088	88.736						
26	.417	1.070	89.805						
27	.411	1.053	90.858						
28	.394	1.010	91.868						
29	.368	.944	92.812						
30	.348	.892	93.704						
31	.337	.864	94.568						
32	.318	.816	95.383						
33	.305	.781	96.165						
34	.294	.753	96.918						
35	.278	.714	97.632						
36	.265	.678	98.310						
37	.253	.648	98.958						
38	.211	.542	99.500						
39	.195	.500	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotated Component Matrix[a]

	Component									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Var001				.651						
Var002				.737						
Var003				.756						
Var004				.743						
Var006									.676	

Var007									.746	
Var008									.763	
Var010										.709
Var011										.727
Var012	.334									.676
Var013			.732							
Var014			.759							
Var015			.708							
Var016			.693							
Var018						.841				
Var019						.813				
Var021						.803				
Var022		.695								
Var023		.745								
Var024		.759								
Var025		.760								
Var026					.788					
Var028					.686					
Var030					.774					
Var031					.736					
Var033							.819			
Var034							.791			
Var035							.773			
Var036								.764		
Var037								.660		
Var038								.741		
Var039	.604									
Var040	.686									
Var041	.613									
Var042	.639									
Var043	.669									
Var044	.696									
Var045	.512									
Var046	.615									

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 7 iterations.

Phụ lục 3. Phân tích hồi quy theo phương pháp Stepwise

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	252	1	5	3.51	.936
X2	252	1	5	3.42	.982
X3	252	1	5	3.48	.995
X4	252	1	5	3.46	.974
X5	252	1	5	3.71	1.008
X6	252	1	5	3.52	.955
X7	252	1	5	3.51	.941
X8	252	1	5	3.57	.973
X9	252	1	5	3.51	1.008
Y	252	2	5	3.58	.847
Valid N (listwise)	252				

Model Summary[g]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.590[a]	.348	.345	.685	
2	.690[b]	.476	.472	.615	
3	.727[c]	.529	.523	.585	
4	.750[d]	.562	.555	.564	
5	.763[e]	.583	.574	.553	
6	.770[f]	.593	.583	.547	2.034

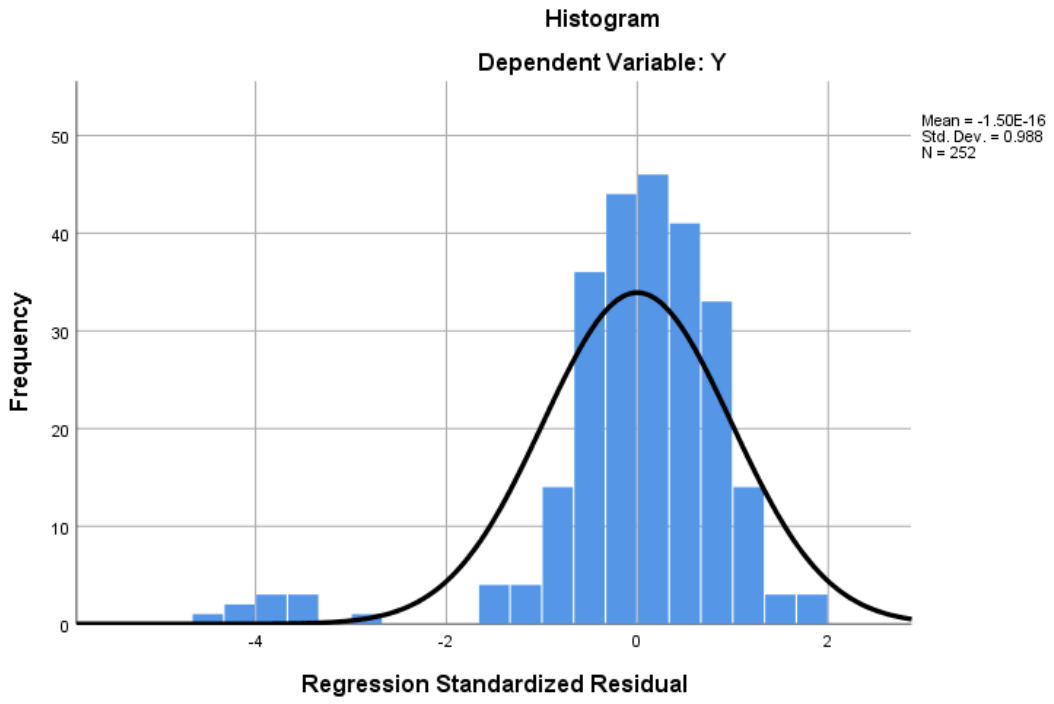
a. Predictors: (Constant), X3
b. Predictors: (Constant), X3 , X1
c. Predictors: (Constant), X3 , X1 , X4
d. Predictors: (Constant), X3 , X1 , X4 , X6
e. Predictors: (Constant), X3 , X1 , X4 , X6 , X2
f. Predictors: (Constant), X3 , X1 , X4 , X6 , X2 , X9
g. Dependent Variable: Y

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.829	.157		11.614	.000		
	X3	.502	.043	.590	11.548	.000	1.000	1.000
2	(Constant)	1.038	.174		5.964	.000		
	X3	.375	.042	.441	8.876	.000	.853	1.173
	X1	.351	.045	.387	7.798	.000	.853	1.173
3	(Constant)	.771	.173		4.455	.000		
	X3	.309	.042	.362	7.322	.000	.775	1.290
	X1	.257	.046	.284	5.565	.000	.728	1.374
	X4	.239	.045	.276	5.276	.000	.697	1.435
4	(Constant)	.554	.174		3.178	.002		
	X3	.250	.043	.294	5.848	.000	.700	1.428
	X1	.205	.046	.227	4.445	.000	.680	1.472
	X4	.214	.044	.246	4.836	.000	.684	1.461

	X6	.196	.045	.221	4.363	.000	.689	1.451
5	(Constant)	.434	.174		2.490	.013		
	X3	.217	.043	.255	5.045	.000	.665	1.505
	X1	.181	.046	.200	3.944	.000	.663	1.509
	X4	.182	.044	.209	4.101	.000	.654	1.530
	X6	.177	.044	.199	3.987	.000	.678	1.475
	X2	.147	.043	.171	3.434	.001	.687	1.456
6	(Constant)	.372	.174		2.139	.033		
	X3	.199	.043	.234	4.609	.000	.646	1.549
	X1	.150	.047	.166	3.193	.002	.617	1.621
	X4	.160	.045	.184	3.571	.000	.628	1.593
	X6	.168	.044	.190	3.816	.000	.674	1.484
	X2	.137	.043	.159	3.210	.002	.680	1.470
	X9	.106	.043	.127	2.469	.014	.632	1.581

a. Dependent Variable: Y



Phụ lục 4. Kết quả phỏng vấn chuyên sâu

Có 5 câu hỏi chính được thiết kế cho buổi phỏng vấn liên quan đến các nội dung chính:

(1) Những ảnh hưởng của kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện đối với khu vực công của Thành phố là gì?;

(2) KTNN khu vực IV có vị thế và vai trò như thế nào đối với khu vực công của Thành phố Hồ Chí Minh?;

(3) Cuộc kiểm toán hoạt động đạt hiệu quả được triển khai như thế nào?

(4) Các điều kiện nào ảnh hưởng tới tác động của kiểm toán hoạt động đối với lĩnh vực chi ngân sách địa phương?;

(5) Giải pháp nào giúp nâng cao hiệu quả của kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện?.

Như đã trình bày trong Chương 3 - phương pháp nghiên cứu, mục đích phỏng vấn sâu nhằm xác định xem có bao nhiêu nhân tố có thể ảnh hưởng tới hiệu quả và tác động kiểm toán hoạt động và những trở ngại mà KTNN có thể gặp trong quá trình triển khai hoạt động của mình. Phỏng vấn sâu được tiến hành lần lượt đối với từng KTV và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán tại các thời điểm khác nhau. Nếu người được phỏng vấn tiếp theo không bổ sung thêm nhân tố mới nào khác so với những người đã phỏng vấn trước, thì tác giả có thể dừng lại và sử dụng các nhân tố mới được khám phá để xây dựng mô hình nghiên cứu cho những nhân tố phát hiện mới này. Có bốn lãnh đạo thuộc đơn vị được kiểm toán và bốn KTV được tác giả đề nghị phỏng vấn nhưng khi phỏng vấn đến người thứ sáu (04 đối tượng được kiểm toán và 02 kiểm toán viên) tác giả thu được đủ dữ liệu cho việc phân tích do vậy không tiếp tục đề nghị phỏng vấn các ứng viên còn lại. Những đối tượng thuộc đơn vị được kiểm toán đều đã từng làm việc với các đoàn kiểm toán hoạt động trong giai đoạn 2020-2024; KTV đều đã từng được đào tạo về kiểm toán hoạt động trong nước và nước ngoài, có kinh nghiệm từng làm Trưởng Đoàn kiểm toán, tham gia đóng góp ý kiến và xây dựng chiến lược phát triển của KTNN, lập kế hoạch kiểm toán, thẩm định báo cáo kiểm toán.

Bảng các nhân tố được khám phá qua phỏng vấn sâu chuyên gia

STT	Câu hỏi	Nhân tố khám phá	Ghi chú
1.	Những ảnh hưởng của kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện đối với khu vực công của Thành phố là gì?	Cải thiện hiệu quả hoạt động của chương trình, dự án	Tất cả các ý kiến đều cho rằng kiểm toán hoạt động có ảnh hưởng tích cực đến hiệu quả quản lý, điều hành, sử dụng chi ngân sách địa phương của Thành phố. Có 8 nhân tố được xác định là các đóng góp của hoạt động kiểm toán này
		Cắt giảm các khoản chi NSNN kém hiệu quả/lãng phí	
		Thu hút sự quan tâm của các đại biểu quốc hội, người dân TPHCM và truyền thông đối với các phát hiện kiểm toán liên quan đến kinh tế, xã hội, môi trường của TPHCM	
		Hỗ trợ UBND TPHCM cải cách hoạt động, tinh gọn sắp xếp lại bộ máy (sắp xếp lại các DN, Tổng công ty nhà nước, Sáp nhập các ban quản lý dự án cấp quận huyện với các Ban quản lý dự án chuyên ngành…)	
		Nâng cao nhận thức của các cơ quan quản lý và sử dụng ngân sách TP. Hồ Chí Minh về yêu cầu chi NSNN theo kết quả, hiệu quả và tác động xã hội.	
		Xây dựng và ban hành các chính sách, chế độ, cơ chế phục vụ mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của TPHCM	
		Nâng cao hiệu quả bộ máy chính quyền trong việc thực hiện cơ chế đặc thù của TPHCM	
		UBND TPHCM và các đơn vị được kiểm toán phải giải trình trước Quốc hội về các kết luận kiểm toán	
2.	KTNN khu vực IV có vị thế và vai trò như thế nào đối với khu vực công của Thành phố Hồ	Vai trò của KTNN khu vực IV đối với địa bàn TPHCM: đóng góp hiệu quả hoạt động của chương trình/ dự án, thúc đẩy	Có 07 nhân tố được khám phá trong câu hỏi này. 04/06

	Chí Minh?	minh bạch, biện pháp phát triển bền vững, cải thiện đời sống người dân…	người là đối tượng kiểm toán trả lời cho rằng KTNN khu vực IV có vị thế nhất định về uy tín, chuyên môn
		Chiến lược thay đổi tư duy kiểm toán, từ chi tiết sang kiểm toán quản trị, điều hành việc đạt được các mục tiêu đề ra của TPHCM (Thành phố xanh, Trung tâm tài chính, cực tăng trưởng phía Nam…)	
		Đồng hành cùng hệ thống chính quyền, tham gia vào các hoạt động chính trị, kinh tế, xã hội của TPHCM	
3.	Cuộc kiểm toán hoạt động đạt hiệu quả được triển khai như thế nào?	Khả năng vận dụng kỹ thuật và phương pháp thực hiện các thủ tục kiểm toán	Có 8 nhân tố được khám phá trong bước này, tuy nhiên có 01 nhân tố trùng với câu hỏi trước vì vậy chỉ còn 07 nhân tố
		Xây dựng mục tiêu, tiêu chí phù hợp với chủ đề kiểm toán	
		Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán	
		Kỹ năng phân tích, tổng hợp, lập luận để đưa ra các kết luận, kiến nghị kiểm toán	
		Các kiến nghị kiểm toán đưa ra rất rõ ràng, dễ hiểu, đúng chủ đề	
		Các phát hiện kiểm toán tập trung vào các vấn đề chính sách quan trọng	
		Hầu hết các kết luận kiểm toán đưa ra lập luận chặt chẽ, thuyết phục	
		Sự logic giữa tiêu chí kiểm toán, thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán và các đánh giá trong Báo cáo kiểm toán hoạt động rất rõ ràng, mạch lạc	
4.	Các điều kiện nào ảnh hưởng tới tác động của	Sự rời đi của nhân sự chủ chốt trong đơn vị	Có rất nhiều yếu tố quyết

	kiểm toán hoạt động đối với lĩnh vực chi ngân sách địa phương?	Sự hài lòng của đơn vị được kiểm toán đối với hoạt động kiểm toán	định tạo ra tác động đối với đơn vị được kiểm toán, tổng hợp lại 07 nhân tố được bổ sung
		Thời điểm thực hiện cuộc kiểm toán	
		Văn hóa học hỏi tổ chức của đơn vị được kiểm toán	
		HĐND/UBND TPHCM coi trọng kết quả và kiến nghị của các cuộc kiểm toán	
		Mô hình quản trị công tại TPHCM đang diễn ra mạnh mẽ và sôi động	
		Hệ thống chính trị ghi nhận tính chính danh của KTNN khu vực IV	
5.	Giải pháp nào giúp nâng cao hiệu quả của kiểm toán hoạt động do KTNN khu vực IV thực hiện	Sử dụng các phương pháp kiểm toán khoa học, tuân thủ theo các chuẩn mực	15 nhân tố được khám phá là các giải pháp đề xuất
		Kiểm soát chất lượng kiểm toán	
		Thông báo kết quả kiểm toán và báo cáo tóm tắt được lập theo quy định	
		Sử dụng chuyên gia phục vụ hoạt động kiểm toán	
		Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các câu hỏi kiểm toán được tiếp thu	
		Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các tiêu chí kiểm toán được tiếp thu	
		Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán trong cuộc họp kết luận kiểm toán được tiếp thu	
		Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các bằng chứng kiểm toán được tiếp thu	
		Các ý kiến đối của đơn vị được kiểm toán đối với các đánh giá kiểm toán được tiếp thu	

		Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán diễn ra suôn sẻ: Yếu tố gia tăng tác động	
		Sự cởi mở của kiểm toán viên: Yếu tố gia tăng tác động	
		Phong cách lãnh đạo ôn hòa của kiểm toán viên	
		Thiếu sự cởi mở của các kiểm toán viên: yếu tố làm giảm tác động	
		Giao tiếp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán gặp nhiều vấn đề: yếu tố làm giảm tác động	
		Phong cách lãnh đạo độc đoán của các kiểm toán viên: Yếu tố làm giảm tác động	

Đối chiếu với các nhân tố được xác định từ các nghiên cứu trước, kết quả phỏng vấn sâu (từ câu hỏi phỏng vấn 1 đến 5) phát hiện thêm một nhân tố chưa được ghi nhận từ các nghiên cứu trước "Chiến lược thay đổi tư duy kiểm toán, từ chi tiết sang kiểm toán quản trị, điều hành việc đạt được các mục tiêu đề ra của TPHCM".

Cuối cùng, dựa vào nghiên cứu của Johnsen & cộng sự (2019), tác giả bổ sung thêm 04 nhân tố có ảnh hưởng đến hiệu quả và tác động của cuộc kiểm toán bao gồm: KTV không hiểu rõ thực tiễn quản lý điều hành tại đơn vị; Các kiến nghị kiểm toán được đưa ra mà không xem xét tới bối cảnh hoạt động tại đơn vị; Hình thức tổ chức cuộc kiểm toán gây cản trở hoạt động của đơn vị được kiểm toán; KTV chỉ tập trung tìm kiếm các sai sót nhỏ, không trọng yếu của đơn vị được kiểm toán. Bắt đầu từ những nhân tố được khám phá ra trong bước này, tác giả đã phát triển bảng hỏi. Bảng hỏi này dùng để phỏng vấn có cấu trúc đối với các đối tượng là kiểm toán viên và đối tượng được kiểm toán đã tham gia các cuộc kiểm toán hoạt động, chuyên đề trong giai đoạn 2020-2024.