

Các nhân tố tác động đến việc hình thành và phát triển kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực công ở Việt Nam

Trần Thị Giang Tân

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - tran_giangtan@yahoo.com

Đặng Anh Tuấn

Kiểm toán Nhà nước - anhtuanc3@yahoo.com

Ngày nhận: 19/09/2014
Ngày nhận lại: 31/10/2014
Ngày duyệt đăng: 31/10/2014
Mã số: 0914-M-08

Tóm tắt

Mục tiêu của nghiên cứu nhằm phát hiện các nhân tố tác động đến việc hình thành và phát triển kiểm toán hoạt động (KTHĐ) trong lĩnh vực công ở VN. Đầu tiên, tác giả dùng phương pháp định tính (phỏng vấn sâu chuyên gia) để khám phá các nhân tố có thể ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ trong lĩnh vực công tại VN. Tiếp đến, nghiên cứu định lượng được sử dụng để xác định các nhân tố chính tác động đến chủ đề này thông qua phân tích nhân tố khám phá (EFA) với mẫu khảo sát là 185 kiểm toán viên nhà nước (KTV). Kết quả cho thấy có 32 nhân tố được rút trích thành 8 nhóm có ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ trong lĩnh vực công ở VN, đó là: (1) Nhân tố chính trị; (2) Kinh tế; (3) Xã hội; (4) Trình độ; (5) Kỹ năng kiểm toán viên; (6) Khả năng triển khai KTHĐ; (7) Đặc điểm hoạt động của đối tượng kiểm toán; và (8) Quan điểm phát triển.

Abstract

The purpose of this research is to identify factors influencing the emergence and development of performance auditing in Vietnam. We use mixed method approach. Firstly, qualitative method (in-depth interview with experts) is used to determine factors influencing the development of performance auditing in Vietnam's public sectors. Secondly, using a sample of 185 auditors from The State Audit Office of Vietnam, the research conducts EFA to identify the most influential factors. The results show that political, economic, and societal factors, along with auditors' skills and qualification, auditability of a performance auditing, type of operation factor and point of view of SAV impact the emergence and development of performance auditing in Vietnam.

Từ khóa:

Kiểm toán hoạt động, lĩnh vực công, Kiểm toán Nhà nước Việt Nam.

Keywords:

performance auditing, reform of public-sector governance, State Audit Office of Vietnam (SAV).

1. GIỚI THIỆU

KTHĐ bắt đầu xuất hiện trong lĩnh vực công ở một số quốc gia thuộc Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD) từ cuối những năm 1960 và phát triển nhanh vào đầu những năm 1990, theo đó là những cải cách sâu rộng trong quản trị công tại các quốc gia này. Hiện nay, loại hình kiểm toán này được nhiều quốc gia xem là phương tiện hữu hiệu nhất giúp chính phủ các nước nâng cao trách nhiệm giải trình và cải tiến hiệu quả hoạt động. Tuy nhiên, không phải quốc gia nào cũng xây dựng và phát triển thành công KTHĐ, đặc biệt là các quốc gia đang phát triển. Tại VN, về mặt pháp lí, KTHĐ đã được thừa nhận chính thức trong Luật Kiểm toán Nhà nước (Luật KTNN) vào năm 2005. Năm 2007, dự án Hỗ trợ xây dựng Kiểm toán Nhà nước VN (SAV) đã tổ chức triển khai độc lập một cuộc KTHĐ đầu tiên cho một dự án gồm 15 chủ đề liên quan. Sau đó, nội dung KTHĐ thuộc dự án này đã phải tạm dừng. Vậy, động cơ nào thúc đẩy các cơ quan kiểm toán tối cao (SAI) quyết định thực hiện KTHĐ, và chúng phụ thuộc vào những nhân tố nào. Liệu những khác biệt về thể chế kinh tế, chính trị, xã hội cùng với những thay đổi trong tiến trình cải cách quản trị công có tác động đến khả năng hình thành và phát triển KTHĐ tại VN hay không.

Nghiên cứu này nhằm mục đích khám phá và đo lường mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố tác động đến sự hình thành và phát triển của KTHĐ trong lĩnh vực công tại VN.

2. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN KTHĐ

Có khá nhiều định nghĩa về KTHĐ được trình bày trong các văn bản quy định bởi các SAI và trong nghiên cứu hàn lâm (Barzelay, 1996; Pollitt & cộng sự, 1999; Warning & Morgan, 2007, 2011; và Kells & Hodge, 2010 ...). Trong số đó, định nghĩa được thừa nhận phổ biến nhất là: “KTHĐ là những đánh giá độc lập về tính kinh tế, tính hiệu quả về một hoặc một số hoạt động nào đó của đơn vị được kiểm toán và tính hữu hiệu của các chương trình trong lĩnh vực công” (Nath, 2011). Mặc dù vậy, theo Lonsdale & cộng sự (2011), đến nay chúng ta chỉ mới gần như hiểu biết đầy đủ về KTHĐ và hầu hết các SAI trên thế giới đều thừa nhận phát triển KTHĐ trong lĩnh vực công là một nhu cầu tất yếu nhằm đáp ứng kì vọng của công chúng.

2.1. Các lí thuyết nền tảng

2.1.1. Lí thuyết lựa chọn hợp lí

Lí thuyết lựa chọn hợp lí dựa trên tiền đề cho rằng con người luôn hành động một cách có chủ đích, có suy nghĩ để lựa chọn và sử dụng các nguồn lực một cách hợp lí

nhằm đạt được kết quả tối đa với chi phí tối thiểu. Lí thuyết này kết hợp với những phát triển trong lĩnh vực quản trị công, hình thành học thuyết quản lí công mới (NPM). Theo đó, lí thuyết khẳng định tồn tại mối tương quan giữa sự hình thành và phát triển KTHĐ với cải cách quản trị công (Leeuw, 1996; Barzelay & cộng sự, 1996; Suzuki, 2004; van Zyl & cộng sự, 2009; và Ferdousi, 2012 ...).

2.1.2. Lí thuyết ủy nhiệm

Theo lí thuyết này, người ủy nhiệm lựa chọn người được ủy nhiệm thay mặt họ thực hiện một số nhiệm vụ và người được ủy nhiệm phải có trách nhiệm giải trình cho người ủy nhiệm. Chính mối quan hệ trách nhiệm giữa các bên (trách nhiệm giải trình) là điều kiện cần thiết cho sự ra đời kiểm toán. Nói cách khác, lí thuyết ủy nhiệm chính là tiền đề giải thích cho sự tồn tại hợp pháp của kiểm toán nói chung và KTHĐ nói riêng.

2.1.3. Lí thuyết kinh tế chính trị

Lí thuyết kinh tế chính trị là một nhánh trong lí thuyết khoa học chính trị dựa trên quan điểm cho rằng các hoạt động và hệ thống tổ chức - chính trị phần lớn đều có thể lí giải được thông qua hệ thống và cơ cấu tổ chức. Sự xuất hiện KTHĐ trong lĩnh vực công cũng được giải thích thông qua một số các sự kiện chính trị chẳng hạn việc các SAIs chuyển từ kiểm toán tuân thủ sang KTHĐ nhằm thực hiện chức năng giám sát của mình (Nath, 2011).

3. CÁC NGHIÊN CỨU LIÊN QUAN ĐẾN SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA KTHĐ

Có khá nhiều nghiên cứu học thuật tiếp cận trên nhiều góc độ khác nhau nhằm tìm hiểu bản chất, vai trò, ý nghĩa cũng như xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc hình thành và phát triển KTHĐ. Các dòng nghiên cứu chính có thể kể ra bao gồm:

Thứ nhất, KTHĐ ra đời, phát triển cùng với cải cách trong quản trị công, trở thành một bộ phận cấu thành hệ thống quản trị công mới (*New Public Management - NPM*). Chính những thay đổi căn bản trong lĩnh vực quản trị công từ những năm 1970 đã chuyển từ mô hình quản trị công truyền thống (tập trung kiểm soát đầu vào) sang mô hình quản trị công mới (NPM), giúp thúc đẩy việc mở rộng chức năng kiểm toán truyền thống sang KTHĐ (Power, 1994, 2003; Leeuw, 1996; Barzelay, 1996; Radcliffe, 1998; Guthrie & Parker, 1999; và Pollite & cộng sự, 1999).

Thứ hai, KTHĐ hình thành và phát triển như là kết quả từ việc thay đổi các sự kiện kinh tế, chính trị và xã hội của từng quốc gia. Tổng hợp kết quả nghiên cứu của các tác giả ở năm quốc gia Anh, Úc, Canada, New Zealand và Mỹ (Yamamoto & Watanabe,

1989; McCrae & Vada, 1997; Radcliffe, 1998; Flesher & Zarzeski, 2002; Nath, 2011) phát hiện cầu về KTHĐ xuất hiện và tăng lên do ảnh hưởng từ những thay đổi về kinh tế, chính trị và xã hội. Theo đó, có 8 nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ được liệt kê theo thứ tự giảm dần gồm: Vai trò Tổng kiểm toán, yêu cầu của các cấp chính quyền, thay đổi chính sách tài khóa, áp lực từ công chúng yêu cầu phải tăng cường trách nhiệm giải trình, vai trò của Quốc hội, sự thay đổi luật pháp, tác động của nghề nghiệp kiểm toán, thay đổi cơ cấu tổ chức của SAIs.

Thứ ba, chính những yếu kém trong quản lý và sử dụng nguồn lực công đặt ra yêu cầu cao hơn trong việc phát triển KTHĐ tại các quốc gia này (van Zyl & cộng sự, 2009; Hui Fan, 2012; Ferdousi, 2012). Theo van Zyl & cộng sự (2009), bốn nhóm nhân tố chủ yếu (nhân tố tổ chức, chuyên môn, chính trị, trao đổi thông tin) là nhân tố thúc đẩy các SAIs triển khai KTHĐ, nhưng cũng là thách thức mà SAIs tại các quốc gia này phải đối mặt.

Thứ tư, khả năng thích ứng của các SAIs và sự thay đổi về kỹ thuật kiểm toán (áp dụng phân tích thống kê trong quản trị công, đánh giá chương trình) ảnh hưởng tới việc hình thành và phát triển KTHĐ (Pollitt & cộng sự, 1999).

Trong các nghiên cứu trên, phát hiện của Pollitt & cộng sự (1999) được xem là đầy đủ nhất vì đã xác lập được các yếu tố^[1] ảnh hưởng tới việc hình thành và phát triển KTHĐ. Chúng bao gồm cả yếu tố cấu thành nên loại hình kiểm toán này, các nhân tố tác động từ bên trong (khả năng của SAI) và các nhân tố từ bên ngoài chẳng hạn như thể chế chính trị, đặc điểm kinh tế hay môi trường văn hóa xã hội. Theo đó, các SAIs có thể tự lựa chọn chiến lược phát triển cho phù hợp với đặc điểm của quốc gia mình. Cùng có cho nhận định này, Ferdousi (2012) cho rằng chính sự thay đổi về nhu cầu nâng cao vai trò và vị thế của SAI đã quyết định tới phạm vi và mức độ phát triển của loại hình kiểm toán này (bằng chứng được tìm thấy tại Bangladesh - quốc gia đang phát triển).

Tóm lại, tổng kết từ các nghiên cứu trước, đặc biệt phân tích của Pollitt & cộng sự (1999) cho thấy bối cảnh kinh tế, chính trị và xã hội; cải cách quản trị công; những yếu kém trong quản lý và sử dụng nguồn lực công; năng lực của SAI (trình độ, kỹ năng của KTV, khả năng triển khai KTHĐ của SAI, nhân tố kỹ thuật, quan điểm phát triển), đặc điểm hoạt động của đối tượng kiểm toán là những nhân tố chính ảnh hưởng tới việc hình thành và phát triển KTHĐ. Từ đó, rút ra kết luận “Quốc gia nào có mức độ minh bạch và trách nhiệm giải trình thấp hoặc hệ thống pháp luật yếu kém, cải cách quản trị công chậm, KTHĐ đều phát triển chậm hơn các quốc gia khác và ngược lại”.

Vậy, các nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ nêu trên có phù hợp với quốc gia đang phát triển và đang chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường như VN hay không.

4. KHÁM PHÁ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN KTHĐ TRONG LĨNH VỰC CÔNG Ở VN

Để khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến sự phát triển KTHĐ trong lĩnh vực công tại VN, dựa trên phân tích của Pollitt & cộng sự (1999) và các nghiên cứu trước, tác giả tiến hành phỏng vấn sâu 5 chuyên gia với 5 câu hỏi mở. Kết quả như sau:

Đối với câu hỏi "Nhân tố nào đưa đến sự cần thiết phải triển khai KTHĐ": Theo các chuyên gia, có 4 nhân tố là: Hỗ trợ bên ngoài; bất cập khuôn khổ pháp lí ảnh hưởng tới kết quả kiểm toán tuân thủ; hiện tượng tham nhũng, lãng phí, thất thoát khó có thể phát hiện trong loại hình kiểm toán truyền thống; và yêu cầu của công chúng.

Đối với câu hỏi "Có nên triển khai KTHĐ trong giai đoạn hiện nay không?": Có 4/5 ý kiến cho rằng nên triển khai loại hình kiểm toán này, trong đó có 2 nhân tố ảnh hưởng đến việc triển khai chưa được đề cập trong nghiên cứu trước là: Nâng cao vai trò của SAV; thực hiện nhiệm vụ theo Luật KTNN.

Đối với câu hỏi "Nhân tố nào ảnh hưởng đến việc triển khai KTHĐ đối với SAV?": Kết quả cho thấy có 4 nhân tố trùng với các nhân tố phát hiện từ câu hỏi trước và đồng ý với 13 nhân tố là: Nhận thức của các bên (lãnh đạo và KTV, đơn vị được kiểm toán, các bên liên quan khác về KTHĐ); khung pháp lí đầy đủ quy định trách nhiệm cá nhân tổ chức đối với kết quả hoạt động; các đơn vị được kiểm toán xây dựng các mục tiêu hoạt động không phù hợp hoặc không xây dựng các mục tiêu; tiêu chuẩn đánh giá và các chỉ tiêu đo lường; sự quan tâm từ các bên liên quan, hỗ trợ của Quốc hội, Chính phủ, ban hành tiêu chuẩn, định mức trong hoạt động của đơn vị, chuẩn mực, quy trình, phương pháp kiểm toán; kinh nghiệm KTHĐ; hệ thống thông tin kết quả; kinh phí, phương tiện phục vụ hoạt động kiểm toán; chương trình đào tạo, bồi dưỡng KTHĐ; trợ giúp của chuyên gia; vai trò của các cấp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Đối với câu hỏi "Những thách thức, khó khăn khi triển khai KTHĐ": Có 8 nhân tố được phát hiện bổ sung trong câu hỏi này, gồm: Kiến thức và sự hiểu biết của KTV về KTHĐ; kinh nghiệm chuyên sâu của KTV về các lĩnh vực hoạt động của đối tượng kiểm toán; khả năng vận dụng phương pháp kĩ thuật kiểm toán hiện đại; kĩ năng của KTV; tuân thủ quy định và đạo đức nghề nghiệp; khả năng xây dựng tiêu chí, tiêu chuẩn kiểm

toán; mức độ phức tạp trong hoạt động của đối tượng kiểm toán; quy mô hoạt động của đối tượng kiểm toán.

Đối với câu hỏi "Giải pháp khắc phục khó khăn khi triển khai KTHĐ": Có 4/5 chuyên gia đề xuất 8 giải pháp phát triển kiểm toán hoạt động. Các giải pháp này sẽ được sử dụng để khảo sát thêm quan điểm của những kiểm toán viên khác trong SAV tại bước nghiên cứu định lượng. Mục đích để xác định mức độ quan trọng, thứ tự ưu tiên của các giải pháp trên mà SAV cần phải đề ra và thực hiện trong quá trình phát triển KTHĐ.

Đối chiếu với các nhân tố được xác định từ các nghiên cứu trước, kết quả phỏng vấn (từ câu hỏi phỏng vấn 1 đến 4) phát hiện thêm nhân tố mới là "Hệ thống dữ liệu thông tin không được ghi chép đầy đủ". Tuy nhiên, lại có 2 nhân tố đã được đề cập trong mô hình của Pollite & cộng sự (1999) chưa được các chuyên gia chỉ ra gồm: Phương pháp tiếp cận lựa chọn chủ đề kiểm toán, và cải cách quản trị công sẽ tác động tới việc triển khai KTHĐ.

Tóm lại, kết quả phỏng vấn xác định 27 nhân tố ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ; kết hợp với nghiên cứu trước, tác giả bổ sung thêm 2 nhân tố. Như vậy, tổng cộng sẽ có 29 nhân tố được định danh và định nghĩa phù hợp với lý thuyết KTHĐ, làm cơ sở xây dựng các câu hỏi khảo sát (thang đo) trong bước nghiên cứu định lượng.

5. NGHIÊN CỨU MỨC ĐỘ ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC NHÂN TỐ ĐẾN SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN KTHĐ

Tổng hợp phát hiện từ các nghiên cứu trước cùng với các nhân tố ảnh hưởng được khám phá trong bước nghiên cứu định tính hình thành, tác giả đặt ra hai câu hỏi nghiên cứu chính:

Q1: Nhân tố nào ảnh hưởng đến việc hình thành và phát triển KTHĐ tại VN?

Q2: Mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến việc hình thành và phát triển KTHĐ?

Để trả lời được hai câu hỏi nghiên cứu trên, tác giả sử dụng các nhân tố (các biến) được định danh và định nghĩa trong bước nghiên cứu định tính để thiết kế bảng câu hỏi khảo sát. Ngoài 29 câu hỏi khảo sát tương ứng với 29 nhân tố trên, tác giả bổ sung thêm 4 câu hỏi khảo sát được thiết kế để đánh giá khả năng và trình độ phát triển của loại hình kiểm toán này qua mức độ quan tâm của KTV. Bảng câu hỏi khảo sát được thiết kế gồm hai phần: Phần I, gồm các câu hỏi đo lường mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố (bao gồm 33 biến quan sát); và phần II, các câu hỏi thu thập thông tin chung về KTV và các

giải pháp thúc đẩy phát triển KTHĐ. Thang đo sử dụng là thang đo Likert 5 điểm với 1 “rất không quan trọng”; đến 5 “vô cùng quan trọng”.

Thông tin được thu thập thông qua việc gửi phiếu khảo sát. Phiếu trả lời hợp lệ được sử dụng cho nghiên cứu là 185. Tác giả sử dụng phần mềm SPSS 16 để kiểm định các giả thiết nghiên cứu. Trước hết, kiểm định mức độ tin cậy của các câu hỏi khảo sát (thang đo), theo đó, hệ số Cronbach's Alpha được sử dụng để kiểm định thống kê về mức độ chặt chẽ của các mục câu hỏi với thang đo tương ứng để xem mức độ tương quan của chúng. Trong 33 biến đưa vào kiểm định, có 1 biến không đáp ứng được độ tin cậy về mặt thống kê và ý nghĩa nên bị loại. Còn 32 biến được kiểm định giá trị nội dung và giá trị hội tụ trong bước phân tích nhân tố khám phá (EFA) trình bày tại Bảng 1.

Kết quả phân tích EFA đối với từng nhóm yếu tố (bốn nhóm tương ứng với 32 biến quan sát) thu được 24 biến quan sát đáp ứng được yêu cầu về mặt giá trị nội dung và được rút trích thành 8 nhân tố đại diện (Bảng 1).

Bảng 1. Các nhân tố được rút trích qua phân tích nhân tố khám phá EFA

Biến quan sát	Nhân tố rút trích							
	Chính trị	Xã hội	Kinh tế	Trình độ KTV	Khả năng thực hiện	Kĩ năng	Đặc điểm hoạt động	Năng lực
1. Yêu cầu từ Quốc hội, Chính phủ	0,723							
2. Kết quả kiểm toán tuân thủ, tài chính còn hạn chế	0,709							
3. Vai trò Tổng kiểm toán	0,682							
4. Yêu cầu triển khai KTHĐ do bất ổn kinh tế	0,659							
5. Tiến trình cải cách quản trị công	0,550							
6. Hạn chế hiểu biết KTHĐ		0,803						

7. Thiếu quy định chế độ chịu trách nhiệm cá nhân	0,784
8. Thất thoát, lãng phí, yếu kém trong quản lí	0,888
9. Kinh nghiệm chuyên sâu về các hoạt động	0,821
10. Kiến thức đầy đủ về KTHĐ	0,786
11. Trình độ chuyên môn, kinh nghiệm KTHĐ	0,705
12. Phương pháp tổ chức triển khai KTHĐ	0,761
13. Chuẩn mực, quy trình, cầm nang hướng dẫn	0,730
14. Lựa chọn các chủ đề kiểm toán phù hợp	0,691
15. Chương trình nội dung đào tạo KTHĐ	0,560
16. Khả năng vận dụng kĩ thuật và phương pháp kiểm toán	0,817
17. Kĩ năng phân tích, tổng hợp và viết BCKT	0,770
18. Tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp	0,585
19. Đơn vị được kiểm toán có ghi chép đủ số liệu	0,815

20. Ban hành và tuân thủ đầy đủ tiêu chuẩn và định mức	0,790
21. Hiểu biết đầy đủ vai trò và tầm quan trọng KTHĐ	0,748
22. Xây dựng đầy đủ các mục tiêu hoạt động phù hợp	0,748
23. KTNN có khả năng triển khai thành công KTHĐ	0,890
24. KTV có khả năng thực hiện tốt nhiệm vụ KTHĐ	0,837

Nguồn: Tính toán của tác giả

6. THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Kết quả phân tích EFA rút trích được 8 nhóm nhân tố đại diện cho 24 yếu tố có ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ. Tám nhân tố được xếp theo thứ tự giảm dần bao gồm: Trình độ chuyên môn (4,15), kỹ năng kiểm toán viên (4,06), khả năng triển khai (3,95), đặc điểm hoạt động (3,83), kinh tế (3,81), quan điểm phát triển (3,68), chính trị (3,66), xã hội (3,65). Các nhóm nhân tố kinh tế, chính trị, xã hội phù hợp với kết quả tổng kết từ nghiên cứu trước của Nath (2011) tại 5 quốc gia phát triển. Nhóm nhân tố trình độ KTV, khả năng triển khai KTHĐ của SAV, kỹ năng KTV, đặc điểm hoạt động đã từng được chỉ ra trong các nghiên cứu của Ferdousi, 2012; Hui Fan, 2012; van Zyl & cộng sự, 2009; Warning & Morgan, 2007; Berzelay & cộng sự, 1996; Lonsdale & cộng sự, 2011... tại các quốc gia đang phát triển.

Kết quả nghiên cứu cho thấy các nhân tố bên trong (trình độ chuyên môn, kỹ năng, khả năng của kiểm toán viên) có ảnh hưởng lớn hơn nhân tố bên ngoài (đặc điểm hoạt động của đối tượng kiểm toán, kinh tế, quan điểm phát triển, chính trị, xã hội). Nói cách khác, trình độ chuyên môn, kỹ năng của kiểm toán viên là nền tảng triển khai hoạt động kiểm toán (Bảng 2). Điều này hàm ý để phát triển KTHĐ, cần phải nâng cao năng lực của kiểm toán viên. Theo đó, việc tuyển dụng hoặc lựa chọn nhân sự cần thiết phải đáp ứng các điều kiện về trình độ, kinh nghiệm và hiểu biết của KTV về từng lĩnh vực hoạt

động và về KTHĐ. Kế tiếp, lựa chọn đúng chủ đề phương pháp tổ chức triển khai, chuẩn mực KTHĐ cũng là nhân tố ảnh hưởng lớn đến sự phát triển của KTHĐ. Cần thiết xây dựng chuẩn mực KTHĐ cũng như công tác đào tạo đóng vai trò quan trọng cho việc phát triển của KTHĐ.

Nhóm nhân tố bên ngoài có ảnh hưởng thấp hơn nhóm nhân tố bên trong. Điều này cũng phù hợp với các nghiên cứu trước: “Quốc gia có mức độ minh bạch và trách nhiệm giải trình thấp hoặc hệ thống pháp luật yếu kém, cải cách quản trị công chậm, KTHĐ đều phát triển chậm hơn các quốc gia khác và ngược lại”.

Đi sâu vào chi tiết, trong từng nhóm nhân tố, có những nhân tố tác động mạnh hơn các nhân tố còn lại. Chẳng hạn trong nhân tố bên ngoài, vai trò Tổng kiểm toán có ảnh hưởng lớn nhất (3,86) so với các nhân tố khác trong nhóm. Điều này hàm ý để phát triển KTHĐ, cần tiếp tục tăng cường và duy trì vai trò Tổng kiểm toán, việc thay đổi liên tục Tổng kiểm toán cũng cần phải được khắc phục.

Tuy nhiên, khác với những phát hiện từ các nghiên cứu trước, nguyên nhân cơ bản có thể rút ra được qua nghiên cứu định tính và định lượng giải thích tại sao KTHĐ trong lĩnh vực công ở VN chậm phát triển mặc dù chức năng, nhiệm vụ KTHĐ đã được quy định trong Luật KTNN năm 2005.

Thứ nhất, nhận thức chưa đầy đủ về KTHĐ liên quan tới khả năng của SAV (đào tạo, bồi dưỡng, tuyển dụng, nghiên cứu, hợp tác quan hệ với các lĩnh vực khoa học xã hội khác...), nguyên nhân do thiếu sự quan tâm đúng mực của KTV và lãnh đạo trong SAV. Tình trạng này không chỉ bởi cách thức nhìn nhận về trình độ chuyên môn của KTV chưa đáp ứng yêu cầu mà xuất phát từ chính thái độ của họ. Lãnh đạo SAV muốn triển khai KTHĐ nhằm đáp ứng yêu cầu từ phía Quốc hội, công chúng, trong khi đó, nhiều KTV còn tâm lý ngại thay đổi. Tâm lý này chi phối tới hành vi của KTV trong việc lập kế hoạch lựa chọn chủ đề, đối tượng kiểm toán, trong việc thực hiện và viết báo cáo kiểm toán. Họ e ngại trước hết bởi những rủi ro có thể gặp phải khi ý kiến đưa ra có thể không có đủ cơ sở, không thu thập đủ bằng chứng và vì vậy thường lựa chọn giải pháp an toàn hơn là lựa chọn loại hình kiểm toán đã có kinh nghiệm. Tiếp đến, tâm lý này cũng xuất hiện qua cách nhìn nhận kết quả kiểm toán có thể đạt được từ người sử dụng báo cáo kiểm toán (lãnh đạo trong SAI, hoặc thủ trưởng các đơn vị được kiểm toán). Trên thực tế rõ ràng các ý kiến đánh giá về hành vi không tuân thủ pháp luật luôn được coi trọng hơn các ý kiến đánh giá về khả năng quản lý hoặc hoạt động yếu kém của đơn vị.

Chính điều này đã tác động chi phối tới sự quan tâm của KTV đối với việc quyết định dành thời gian đầu tư cho loại hình kiểm toán nào, mục tiêu kiểm toán nào nhất.

Thứ hai, nhận thức và sự quan tâm khác nhau giữa SAV và người đứng đầu các đơn vị được kiểm toán về vai trò và mục đích của KTHĐ cũng ảnh hưởng tới việc phát triển loại hình kiểm toán này. Chẳng hạn, SAV luôn thận trọng khi đưa ra các ý kiến nếu chưa có đủ cơ sở pháp lí khi đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả. Nguyên nhân chủ yếu là do hạn chế về nhân sự, năng lực, thời gian, kinh nghiệm của KTV và sự e ngại những phản ứng đến từ đơn vị được kiểm toán. Phản ứng từ đơn vị được kiểm toán cũng xuất phát từ việc nhận thức chưa đầy đủ về những ý kiến đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu và họ thường quan tâm đến tính tuân thủ nhiều hơn.

Cuối cùng, lãnh đạo trong SAV chưa hoàn thành vai trò của mình như truyền đạt tầm nhìn về mục đích và mong muốn cần phải triển khai KTHĐ hoặc đặt ra những yêu cầu và xây dựng các kế hoạch hành động cụ thể đã cản trở phần nào sự phát triển của KTHĐ.

Tóm lại, cả tám nhóm yếu tố trên đều có ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ. Tuy nhiên, khác với các nghiên cứu tại các quốc gia phát triển, các nhân tố bên trong SAls có ảnh hưởng lớn hơn các yếu tố môi trường bên ngoài.

Bảng 2. Xếp hạng mức độ ảnh hưởng của các nhân tố và hạn chế của các nhân tố

Kết quả nghiên cứu	Nhân tố tác động trong bước nghiên cứu định lượng	Điểm xếp hạng TB	Nguyên nhân hạn chế (Phát hiện trong bước nghiên cứu định tính)
Trình độ chuyên môn Điểm xếp hạng trung bình 4,15	Trình độ chuyên môn, kinh nghiệm KTHĐ	4,17	KTV chưa có đủ kinh nghiệm và năng lực do chủ yếu được đào tạo hoặc tuyển dụng từ lĩnh vực tài chính
	Kinh nghiệm chuyên sâu về các hoạt động	4,15	Nhận thức chưa đầy đủ và kết quả KTHĐ khó định lượng cụ thể.
	Kiến thức đầy đủ về KTHĐ	4,12	KTV gặp khó khăn trong việc đo lường đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả,

	Tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp	4,17	KTHĐ đòi hỏi KTV có sự tận tâm, tiếp cận nhiều lĩnh vực mới và thường phải đối mặt với phản ứng từ phía đơn vị được kiểm toán hoặc từ phía các chuyên gia.
Kĩ năng KTV Điểm xếp hạng trung bình 4,06	Kĩ năng giao tiếp, phân tích, tổng hợp và viết báo cáo kiểm toán	4,04	Thiếu kiểm toán viên có đủ kĩ năng phân tích, tổng hợp, viết và báo cáo các phát hiện liên quan đến KTHĐ.
	Khả năng vận dụng kĩ thuật và phương pháp kiểm toán	3,97	Chưa được đào tạo và chưa có hướng dẫn áp dụng phương pháp kiểm toán hiện đại: Kiểm toán trong môi trường tin học, ứng dụng các phương pháp xác xuất, thống kê; các phương pháp phân tích kinh tế...
Khả năng triển khai của SAV Điểm xếp hạng trung bình 3,95	Lựa chọn các chủ đề kiểm toán phù hợp	4,03	Việc tổ chức SAV theo chuyên ngành và khu vực cũng ảnh hưởng tới việc lựa chọn chủ đề kiểm toán do SAV phải cân đối nguồn lực và khả năng của từng đơn vị khi lựa chọn chủ đề kiểm toán.
	Chương trình nội dung đào tạo KTHĐ	3,96	Chưa có chương trình đào tạo riêng nên thiếu hiểu biết về lí thuyết, thiếu sự quan tâm, động lực thực hiện KTHĐ của các KTV.
	Phương pháp tổ chức triển khai KTHĐ	3,92	Thiếu sự hỗ trợ của các chuyên gia; cơ cấu nhân sự kiểm toán chưa phù hợp (thiếu nhân sự có khả năng KTHĐ); phương pháp tổ chức kiểm toán áp dụng hiện nay chưa phù hợp với lí thuyết KTHĐ như kiểm toán lồng ghép, phương pháp tiếp cận, việc tổ chức các đoàn, tổ kiểm toán, thời gian kiểm toán, thời gian lập và phát hành báo cáo kiểm toán...
	Chuẩn mực, quy trình, cẩm nang hướng dẫn	3,90	- Thiếu chuẩn mực, quy trình, cẩm nang hướng dẫn thực hiện KTHĐ. - Chưa hướng dẫn và áp dụng phương pháp KTHĐ phù hợp.

Điểm xếp hạng trung bình 3,66	Yêu cầu từ Quốc hội, Chính phủ	3,77	Quốc hội chưa có bộ phận chuyên trách về kế toán, kiểm toán. Yêu cầu lựa chọn các chủ đề kiểm toán xuất phát từ vấn đề kinh tế, xã hội hơn là hiểu biết đầy đủ về chức năng KTHĐ.
	Tiến trình cải cách quản trị công	3,65	Cải cách quản trị công đã được thực hiện nhưng kết quả cải cách quản trị công còn tồn tại nhiều hạn chế, chủ yếu vẫn nhằm mục đích kiểm soát đầu vào, tuân thủ luật và quy định mà chưa chú trọng kết quả đầu ra, phân cấp, minh bạch và trách nhiệm giải trình.
	Kết quả kiểm toán tuân thủ, tài chính còn hạn chế	3,61	Kết quả kiểm toán truyền thống còn hạn chế chưa đáp ứng được mong đợi của người sử dụng.
	Yêu cầu triển khai KTHĐ do bất ổn kinh tế	3,44	Bất ổn kinh tế vừa có tác động tới nhu cầu KTHĐ nhưng vừa là trở ngại do cắt giảm chi tiêu ngân sách của Chính phủ, từ đó chúng ảnh hưởng đến khả năng triển khai KTHĐ.
	Hạn chế hiểu biết KTHĐ	3,81	Nhận thức của người đứng đầu đơn vị được kiểm toán, nhất là KTV về KTHĐ còn chưa đầy đủ, còn nhầm lẫn giữa các khái niệm tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc đưa ra các ý kiến đánh giá khi viết báo cáo.
Nhân tố xã hội	Điểm xếp hạng trung bình 3,65		- Kết quả KTHĐ có thể không tác động nhiều tới nhận thức của người đứng đầu đơn vị được kiểm toán, do họ chỉ quan tâm tới việc thực hiện các quy định.
	Thiếu quy định chế độ chịu trách nhiệm cá nhân	3,5	- Chưa có quy định hoặc chế tài liên quan tới trách nhiệm cá nhân khi không đạt được các mục tiêu đề ra.

Nguồn: Phân tích của tác giả

7. KẾT LUẬN VÀ HƯỚNG NGHIÊN CỨU TIẾP THEO

Nghiên cứu đã xác định được 24 nhân tố có ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển KTHĐ trong lĩnh vực công ở VN và được rút trích thành 8 nhóm chi phối tới tiến

Đặc điểm hoạt động Điểm xếp hạng trung bình 3,83	Hiểu biết đầy đủ vai trò và tầm quan trọng KTHĐ	3,87	- Nhận thức của lãnh đạo, nhà quản lí các cơ quan nhà nước còn chưa đầy đủ về KTHĐ nhất là trong việc đo lường tính kinh tế hiệu quả, hiệu lực.
	Đơn vị được kiểm toán có ghi chép đủ số liệu	3,85	Thiếu hệ thống thông tin đầy đủ cung cấp cho việc xác định tiêu chuẩn đánh giá chẳng hạn như giá trị hợp lí, số liệu bình quân ngành phục vụ cho việc phân tích.
	Xây dựng đủ các mục tiêu hoạt động phù hợp	3,83	Các mục tiêu hoạt động của tổ chức đề ra thường không thực hiện được do trình độ tổ chức quản lí yếu kém hoặc có thể do thiết lập mục tiêu không phù hợp.
	Ban hành và tuân thủ đầy đủ tiêu chuẩn và định mức	3,78	Tiêu chuẩn đánh giá do đơn vị tự xây dựng có thể không phù hợp và thường xây dựng dựa trên cơ sở kinh nghiệm.
Nhân tố kinh tế Điểm xếp hạng trung bình 3,81	Thất thoát, lãng phí, yếu kém trong quản lí.	3,81	Tăng nhu cầu KTHĐ; tuy nhiên, chính những yếu kém trong quản lí và sử dụng các nguồn lực công của các đơn vị được kiểm toán cũng sẽ cản trở việc triển khai thực hiện KTHĐ do thiếu số liệu, đơn vị được kiểm toán không xây dựng mục tiêu cụ thể, rõ ràng...
Quan điểm phát triển Điểm xếp hạng trung bình 3,68	KTNN có khả năng triển khai thành công KTHĐ độc lập	3,73	Kết quả KTHĐ vẫn còn nhiều hạn chế chưa tương xứng với mục tiêu, yêu cầu và mong đợi của SAV; không thuyết phục và không tác động đủ lớn tới đơn vị sử dụng báo cáo kiểm toán.
	KTV có khả năng thực hiện tốt nhiệm vụ KTHĐ	3,63	Lãnh đạo SAV thừa nhận chưa đủ khả năng triển khai KTHĐ; tâm lí ngại khó của KTV; thiếu các KTV vừa có kinh nghiệm kiểm toán vừa am hiểu sâu các lĩnh vực hoạt động của đối tượng kiểm toán.
Nhân tố chính trị	Vai trò Tổng kiểm toán	3,86	Tổng kiểm toán có vai trò quan trọng trong việc xây dựng và phát triển KTHĐ nhưng việc thay đổi liên tục Tổng kiểm toán trong vòng 20 năm ảnh hưởng đến việc phát triển KTHĐ.

trình này. Xếp hạng trật tự ảnh hưởng của từng nhân tố trong mỗi nhóm, tương ứng với nguyên nhân được chỉ ra trong bước nghiên cứu định tính giúp gợi ý cách thức để SAV có thể lựa chọn định hướng và giải pháp thúc đẩy KTHĐ phát triển trong giai đoạn hiện nay. Phát hiện quan trọng nhất trong nghiên cứu là khả năng và tốc độ phát triển KTHĐ trong giai đoạn hiện nay ở VN phụ thuộc vào các nhân tố bên trong (khả năng của SAV) nhiều hơn các nhân tố bên ngoài. Nguyên nhân chính xuất phát từ thái độ, nhận thức và mức độ quan tâm khác nhau của các KTV, lãnh đạo SAV và giữa SAV với lãnh đạo các đơn vị được kiểm toán.

Hạn chế của nghiên cứu: Nghiên cứu chưa kiểm định được mô hình khái niệm các nhân tố tác động đến sự hình thành và phát triển KTHĐ. Vì vậy, cần có các nghiên cứu tiếp theo xác định và đo lường mức độ tác động của từng nhân tố đã khám phá trên hoặc bổ sung thêm nhân tố mới■

Chú thích

[1] Thuật ngữ “yếu tố” trong bài viết này sử dụng để chỉ các bộ phận cấu thành nên khái niệm KTHĐ và thuật ngữ “nhân tố” chỉ các yếu tố bên ngoài khái niệm KTHĐ.

Tài liệu tham khảo

- Barzelay, M. (1996), “Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, *Performance Auditing and in the Modernisation of Government*, 15-56.
- English, L., & Guthrie, J. (2000), “Mandate, Independence and Funding: Resolution of a Protracted Struggle between Parliament and the Executive over the Powers of the Australian Auditor-General”, *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 98-114.
- Ferdousi, N. (2012), *Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspectives*, Master in Public Policy and Governance Program Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh.
- Flesher, D. L., & Zarzeski, M. T. (2002), “The Roots of Operational (Value - for - Money) Auditing in English Speaking Nations”, *Accounting and Business Research*, 32(2), 93-104.
- Funnell, W. (1998), “Executive Coercion and State Audit: A processual Analysis of the Responses of the Australian Audit Office to the Dilemmas of Efficiency Auditing 1978-84”, *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 11(4), 436-458.
- Guthrie, J. E., & Parker, L. D. (1999), “A Quarter of a Century of Performance Auditing in the Australian Federal Public Sector: A Malleable Masque”, *Abacus*, 35(3), 302-332.

- Hui Fan (2012), "Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo-Institutional Economics", *China Finance Review International*, 2(2), 100-102.
- Kells, S., & Hodge, G. (2010), "Redefining the Performance Auditing Space", *The Asia Pacific Journal of Public Administration*, 32(1), 63-88.
- Leeuw, F. L. (1996), "Performance Auditing, New Public Management and Performance Improvement: Questions and Answers", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(2), 92-102.
- Lonsdale, J., Ling, T., & Wilkins, P. (2011), "Conclusions: Performance Audit – An Effective Force in Difficult Time?", *Performance Auditing*, 311-351.
- Nath, & Devi, N. (2011), *Public Sector Performance Auditing and Accountability: A Fijian Case Study*, Doctor Thesis, The University of Waikato.
- Pollitt, C., Girr, X., Lonsdale, J., & Mul, R. (1999), *Performance or Compliance?: Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford and New York: Oxford University Press.
- Power, M. (1994), "The Audit Explosion", *Demos*, London.
- Power, M. (2003), "Evaluating the Audit Explosion", *Law & Policy*, 25(3), 185-202.
- Radcliffe, V. S. (1998), "Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programs", *Accounting, Organizations and Society*, 23(4), 377-410.
- Suzuky, Y. (2004), "Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution", *Government Auditing Review*, 11, 39-53.
- van Zyl, A., Ramkumar, V., & de Renzio, P. (2009), "Responding to the Challenges of Supreme Audit Institutions: Can Legislatures and Civil Society Help?" *U4 Issue 2009:1*, Norway.
- Warning, C. G., & Morgan, S. L. (2007), "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries", *PACC*, 323-358.
- Yamamoto, K., & Watanabe, M. (1989), "Performance Auditing in the Central Government of Japan", *Financial Accountability and Management*, 5(4), 189-217.