

# KINH NGHIỆM VÀ KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG DỰ ÁN PPP TẠI MỘT SỐ QUỐC GIA TRÊN THẾ GIỚI

TS. ĐẶNG ANH TUẤN\*

**K**iểm toán hoạt động dự án đầu tư theo hình thức đối tác công – tư (PPP) có nhiều điểm khác biệt so với kiểm toán các chương trình, dự án đầu tư công truyền thống, chẳng hạn, các bên liên quan thuộc đối tượng kiểm toán luôn nhiều hơn hoặc luôn tồn tại mâu thuẫn về lợi ích giữa các bên. Mặt khác, các bên tham gia vào dự án PPP thường theo đuổi các mục tiêu và lợi ích khác nhau, ví dụ, nhà đầu tư có trách nhiệm cung cấp hàng hóa và dịch vụ công tới công chúng tại mức giá, phí hợp lý nhằm tối đa hóa lợi nhuận của mình, bên cung cấp vốn (tín dụng) có thể muốn dự án tối đa hóa dòng tiền vào, nhà thầu xây dựng muốn tối thiểu hóa chi phí xây dựng, phía Nhà nước muốn thu hút được nguồn lực từ bên ngoài chi cho đầu tư phát triển để giảm bớt gánh nặng về ngân sách đồng thời nâng cao hiệu quả đầu tư. Vì vậy, mục tiêu chính của kiểm toán hoạt động dự án PPP là cung cấp mức độ đảm bảo hợp lý tới tất cả các bên liên quan về sự công bằng, chính trực, kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong các thỏa thuận hợp tác theo hình thức PPP và đảm bảo rằng các đơn vị thuộc khu vực tư tham gia dự án phải đóng góp nâng cao hiệu quả dự án (CAGI 2009).

Bài báo nghiên cứu được thực hiện trên cơ sở khảo sát kinh nghiệm và các kết quả kiểm toán hoạt động dự án PPP trên cơ sở đọc và phân tích các báo cáo kiểm toán được công khai và các hướng dẫn kiểm toán hoạt động các dự án PPP tại một số quốc gia trên thế giới.

Kết quả nghiên cứu đã tổng kết được một số kinh nghiệm trong việc tổ chức thực hiện, lựa chọn thời điểm và phương pháp tiếp cận kiểm toán, đồng thời đúc kết được một số nguyên tắc cần thiết trong tiến hành kiểm toán hoạt động các dự án PPP.

**Từ khóa:** Hiệu quả đầu tư, dự án PPP, kiểm toán hoạt động.

**The experience and results of PPP projects performance audits in a number of countries in the world**

The performance audit of PPP projects differs from the audit of traditional public investment programs and projects, for example, stakeholder groups. There are always more conflicts or conflicts of interest between the parties. On the other hand, parties involved in PPP projects often pursue different objectives and benefits, for example, the investor is responsible for providing goods and public services to the public at reasonable rates and fees. In order to maximize its profit, the capital provider (credit) may want the project to maximize the cash flow, the construction contractor wants to minimize the construction costs, the government wants to attract the source. External resources for development investment to reduce the burden on the budget while improving investment efficiency. The main objective of PPP project audits is therefore to provide reasonable assurance to all stakeholders on fairness, integrity, economy, efficiency and effectiveness in the agreements. PPP co-operation and ensure that the private sector participating in the project contributes to improving the effectiveness of the project (CAGI 2009).

The research paper is based on the experience survey and the results of the PPP activity audit, based on the reading and analysis of publicly available audit reports and auditing guidelines for project activities of PPP projects in several countries around the world.

The results of the study have summarized some experience in organizing the implementation, selection of auditing timing and approach and concluding some principles needed in conducting performance auditing of PPP projects.

**Keywords:** Efficiency of investment, PPP project, performance audit.

\*Kiểm toán nhà nước Khu vực IV



## 1. Giới thiệu

Kiểm toán hoạt động là hoạt động kiểm tra, đánh giá độc lập mức độ hiệu lực và hiệu quả đối với các hoạt động của các đơn vị, chương trình, tổ chức có chú ý thỏa đáng đến tính tiết kiệm (INTOSAI 2004). Đối với một dự án PPP cụ thể, mục tiêu căn bản nhất trong kiểm toán là nhằm đưa ra ý kiến đánh giá khách quan, trung lập liệu nguồn lực công được quản lý và sử dụng có hiệu quả nhằm đạt được các mục tiêu định trước. Kiểm toán viên thông qua hoạt động kiểm toán, phải hỗ trợ được các cơ quan nhà nước đạt được trách nhiệm giải trình và tính đúng đắn cũng như cải thiện hiệu quả hoạt động và tạo sự tin tưởng giữa người dân và các bên liên quan đến dự án. Ngoài ra, theo CAGI (2009), cơ quan kiểm toán cần thực hiện vai trò hỗ trợ nhà nước trong việc giám sát, quản lý và dự báo việc đầu tư, vận hành và khai thác dự án PPP. Không như kiểm toán các dự án đầu tư sử dụng vốn ngân sách nhà nước, kiểm toán tuân thủ hoặc kiểm toán báo cáo tài chính dự án PPP sẽ bị hạn chế bởi vì trọng tâm kiểm toán các dự án PPP chính là hợp đồng đầu tư dự án, giá trị của tổng mức đầu tư, tính kinh tế và hiệu quả hoạt động của các đơn vị liên

quan dựa trên quan điểm của các bên tham gia và hầu hết trong các trường hợp nhằm đạt được mục tiêu chung của đối tác hơn là mục tiêu riêng lẻ của từng bên trong đối tác công - tư. Quan điểm cốt lõi này phải hình thành ý tưởng ngay trong giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán hoạt động PPP.

Mặc dù không có khác biệt đáng kể giữa kiểm toán hoạt động dự án PPP với hình thức kiểm toán truyền thống, nhưng do đối tượng kiểm toán chính là hợp đồng đối tác được ký kết giữa các bên sau khi kết thúc giai đoạn lựa chọn nhà đầu tư trên cơ sở đấu thầu cạnh tranh nên kiểm toán hoạt động dự án PPP trong trường hợp này sẽ không đặt trọng tâm nhiều vào việc xác nhận tính đúng đắn hợp pháp của các số liệu như tổng vốn đầu tư, tổng mức đầu tư của dự án, giá trị quyết toán dự án hoàn thành, các nguồn thu, chi của dự án trong giai đoạn khai thác vận hành. Bởi vì, giá trị trúng thầu của nhà đầu tư trên cơ sở đấu thầu cạnh tranh, minh bạch đã được xác định và cố định không thay đổi trong suốt quá trình đầu tư xây dựng dự án. Theo đó, rủi ro và trọng tâm kiểm toán sẽ thay đổi tập trung nhiều hơn đến trách nhiệm theo dõi, kiểm tra và giám sát của cơ quan nhà nước có thẩm

quyền cùng với việc duy trì, đảm bảo việc thực hiện quyền hạn, trách nhiệm và phân bổ rủi ro tối ưu và hợp lý giữa các bên cũng như việc đạt được mục tiêu của dự án PPP.

## 2. Kinh nghiệm kiểm toán hoạt động các dự án PPP tại một số quốc gia trên thế giới

Qua tìm hiểu quy trình, hướng dẫn kiểm toán các dự án PPP của các quốc gia như Ấn Độ, Úc, Anh, Hoa Kỳ và chọn mẫu phân tích một số báo cáo kiểm toán hoạt động các dự án PPP đã được phát hành tại các quốc gia này, có thể khái quát thành một số nguyên tắc chung sau:

*Thứ nhất*, hầu như không có khác biệt đáng kể giữa hình thức kiểm toán hoạt động các dự án PPP so với hình thức kiểm toán truyền thống dự án PPP (kết hợp cả kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán hoạt động). Điểm chung của cả hai loại hình kiểm toán này là đều tập trung vào các khía cạnh tính kinh tế, hiệu quả và tính bền vững của dự án PPP. Mặc dù một số quốc gia việc diễn giải tính bền vững hoặc tính khả thi có một chút khác biệt.

*Thứ hai*, thời điểm lựa chọn kiểm toán hoạt động dự án PPP tùy thuộc vào khung chính sách quy định của từng quốc gia, thẩm quyền, chức năng nhiệm vụ của Cơ quan Kiểm toán tối cao (SAI) cũng như các vấn đề quy mô và rủi ro của dự án. Tuy nhiên, phần lớn các nước đều quy định hoặc luôn dành cơ hội để thực hiện kiểm toán dự án PPP trong suốt vòng đời dự án. Ví dụ như Ấn Độ chia dự án PPP thành 4 giai đoạn, trong khi đó Anh chia thành 06 giai đoạn. Thời điểm và tần suất lựa chọn kiểm toán hoạt động dự án PPP cao nhất thường vào giai đoạn chuẩn bị đầu tư (trước khi dự án được phê duyệt) và giai đoạn lựa chọn các nhà đầu tư (Bỉ, Ấn Độ, Hungary, Canada và Lithuania). Giai đoạn ký kết, thực hiện hợp đồng và giai đoạn vận hành, khai thác sử dụng cũng được lựa chọn kiểm toán hoạt động nhưng mức độ ít hơn. Sở dĩ kiểm toán hoạt động dự án PPP thường được thực hiện trước khi được phê duyệt hoặc trong giai đoạn lựa chọn nhà đầu tư nhằm mục đích đánh giá liệu (i) dự án được đầu tư có thực sự cần thiết tương tự như các dự án đầu tư công truyền thống; (ii) giá trị lợi ích tăng thêm khi lựa chọn hình

thức đầu tư PPP so với hình thức đầu tư công truyền thống là gì và (iii) liệu có lựa chọn được nhà đầu tư có đủ năng lực, kinh nghiệm trên cơ sở đấu thầu cạnh tranh và minh bạch. Kết quả kiểm toán sẽ được cung cấp kịp thời và hữu ích cho Quốc hội trước khi chấp thuận thông qua dự án để giảm thiểu cũng như tránh việc lựa chọn dự án để xuất từ các bộ, ngành, bang, địa phương mà gây xung đột và ảnh hưởng tới lợi ích chung của quốc gia cũng như giảm thiểu lãng phí trong hoạt động đầu tư (Bỉ, Ấn Độ, Hungary, Canada). Một số SAI như Ấn Độ, Úc, Anh cho rằng, kiểm toán tại giai đoạn lựa chọn nhà đầu tư, thương thảo và ký hợp đồng dự án cũng quan trọng không kém giai đoạn trước khi dự án được phê duyệt. Theo quan điểm của các SAI này, hiệu quả dự án PPP đạt được phụ thuộc chính vào việc lựa chọn được nhà đầu tư có năng lực tốt, phù hợp thông qua hoạt động đấu thầu cạnh tranh và minh bạch. Vì vậy, các SAI thường đánh giá tính hiệu quả của dự án PPP nếu việc lựa chọn nhà đầu tư tuân thủ đúng theo các chính sách, quy định và quy trình lựa chọn nhà đầu tư đạt được các nguyên tắc cạnh tranh, công bằng và minh bạch. Kết quả kiểm toán trong giai đoạn này sẽ có tác động thực chất và khả thi hơn nếu các phát hiện kiểm toán được chỉ ra trước khi các bên thỏa thuận, ký kết hợp đồng dự án PPP. Bởi vì trong nhiều trường hợp, hợp đồng dự án PPP là không thể thay đổi, điều chỉnh trong suốt thời gian thực hiện. Các giai đoạn thực hiện hợp đồng, xây dựng và vận hành dự án cũng được một số SAI lựa chọn kiểm toán hoạt động nhưng với số lượng ít hơn.

*Thứ ba*, về phương pháp tiếp cận kiểm toán: Do thời gian vận hành dự án PPP thường kéo dài từ 10-20 năm, do đó, các SAI có thể lựa chọn hình thức kiểm toán định kỳ hàng năm hoặc theo từng giai đoạn tùy thuộc vào quy mô, các loại rủi ro phát sinh liên quan đến dự án hoặc theo yêu cầu từ phía công chúng, Quốc hội hoặc từ phía Chính phủ. Có hai cách tiếp cận chính khi tiến hành kiểm toán hoạt động dự án PPP.

*Một là*, tiếp cận theo quy trình, cuộc kiểm toán hoạt động sẽ được thực hiện trên cơ sở kiểm tra, rà soát việc triển khai và thực hiện dự án của nhà đầu tư hoặc doanh nghiệp dự án có đúng theo cam kết (công tác quản lý hợp đồng) liên quan đến các

khía cạnh chất lượng, tiến độ, chi phí và giá trị đầu tư xây dựng của dự án. Qua kiểm toán, nếu nhận thấy tồn tại, hạn chế trong việc quản lý và thực hiện hợp đồng dự án, kết quả kiểm toán sẽ chỉ ra những yếu kém, những nội dung và vấn đề cần điều chỉnh hoặc có những kiến nghị với các bên trong đối tác để có những thỏa thuận bổ sung phù hợp nhằm đảm bảo tính hiệu lực cũng như duy trì tính bền vững của dự án;

*Hai là*, cách tiếp cận dựa trên đo lường kết quả đầu ra của dự án. Hiện nay, các SAI thường không trực tiếp hoặc tiến hành việc khảo sát, điều tra các nguồn thông số đầu vào và đầu ra của dự án PPP để so sánh kết quả đạt được của dự án với mục tiêu ban đầu. Bởi vì SAI không đủ nguồn lực, thời gian và kinh phí thực hiện nhiệm vụ này, trách nhiệm này thuộc về các cơ quan chuyên trách có thẩm quyền của Chính phủ. Theo quy định tại một số quốc gia, ví dụ như Anh, Úc, Ấn Độ, các dự án PPP phải được một cơ quan chuyên trách tổ chức theo dõi, đánh giá để chỉ ra những khác biệt, tác động tiêu cực để có ý kiến phản hồi kịp thời và phù hợp. Trong trường hợp này, nhiệm vụ của SAI chỉ tập trung kiểm tra tính tin cậy và hợp lý của các báo cáo đánh giá nhận được từ phía cơ quan chuyên trách. Việc xác nhận báo cáo này hoặc thông qua chọn mẫu để khảo sát, để kiểm chứng kết quả đánh giá của các cơ quan chuyên trách nhằm tăng cường trách nhiệm giải trình của các cơ quan quản lý nhà nước đối với dự án PPP. Khi đó, mục đích mang lại từ cuộc kiểm toán hoạt động thường nghiêng về hướng nâng cao trách nhiệm giải trình nhiều hơn là giúp các bên liên quan dự án cải thiện hiệu quả quản lý, hiệu quả hoạt động của mình.

### **3. Một số kết quả kiểm toán phổ biến trong kiểm toán hoạt động dự án PPP**

#### **3.1. Trong giai đoạn chuẩn bị đầu tư trước khi phê duyệt dự án**

Qua phân tích một số báo cáo kiểm toán của một số SAI tại một số quốc gia trên thế giới (Ấn Độ, Anh, Bỉ, Đức, Hà Lan, Hungary, Canada) đã chỉ ra một số phát hiện liên quan đến hiệu quả dự án PPP như sau:

*Thứ nhất*, nhiều dự án PPP không được cơ quan

nhà nước có thẩm quyền đánh giá hiệu quả về mặt định lượng thông qua việc so sánh lợi ích tăng thêm giữa hai hình thức đầu tư (hình thức PPP và đầu tư công truyền thống) trước khi phê duyệt (Bỉ, Ấn Độ, Hungary, Canada). Nguyên nhân chủ yếu do yêu cầu đảm bảo cân đối ngân sách, vì vậy, hình thức PPP hay tài trợ vốn từ khu vực tư trở thành điều kiện tiên quyết.

*Thứ hai*, mặc dù tại một số quốc gia luôn có một cơ quan chuyên trách thực hiện đánh giá hiệu quả dự án PPP trên cơ sở một bộ tiêu chí phù hợp đã được phê chuẩn. Tuy nhiên, kết quả kiểm toán vẫn chỉ ra một số tồn tại, hạn chế tiềm tàng trong việc vận dụng phương pháp đánh giá, công thức tính toán cũng như sử dụng các thông số đầu vào và đầu ra với một số giả định còn tùy ý và thiếu cơ sở khoa học. Ví dụ, tỷ lệ chiết khấu được sử dụng để quy đổi dòng tiền về thời điểm hiện tại (thời điểm so sánh) thường quá cao hoặc quá thấp. Các SAI cũng đã tổng kết rằng, nhà đầu tư thường ưa thích tỷ lệ chiết khấu cao đối với dự án đầu tư theo hình thức PPP nhưng lại lựa chọn tỷ suất chiết khấu thấp đối với hình thức đầu tư công truyền thống và ngược lại. Chẳng hạn, trong Báo cáo kiểm toán việc giám sát dự án hiện đại hóa Trung tâm Chăm sóc sức khỏe của Đại học Montreal gửi tới Quốc hội đã kết luận:

Dự án PPP áp dụng tỷ lệ chiết khấu cao hơn khi xác định dòng tiền thuần bởi vì phương pháp hoàn vốn đầu tư của dự án PPP cho phép phân bổ chi phí trong thời gian dài hơn so với phương pháp truyền thống (Canada, Quebec 2009:16).

Phát hiện này viện dẫn đến tình huống áp dụng tỷ lệ chiết khấu cao hơn mà không có cơ sở hợp lý và đã kiến nghị đơn vị được kiểm toán phải xác định lại tỷ lệ chiết khấu phù hợp (Canada, Quebec 2009:16).

*Thứ ba*, một số báo cáo kiểm toán cũng chỉ ra việc lập phương án tài chính cũng như đánh giá hiệu quả dự án được thực hiện thiếu thận trọng. Hiệu quả dự án đầu tư bị thổi phồng để dự án PPP được thông qua mà thiếu cân nhắc tất cả các tình huống xấu và rủi ro có thể xảy ra. Ví dụ, trong Báo cáo kiểm toán hoạt động về xây dựng hệ thống đường sắt cao tốc liên tỉnh, Tòa Thẩm kế Kiểm



toán Hà Lan đã kiến nghị rằng, các Bộ trưởng đã có hành động quá vội vàng khi thu thập dữ liệu và trình bày lợi ích tăng thêm trong Báo cáo nghiên cứu khả thi dự án PPP khi trình Quốc hội và đã kết luận rằng, kết quả tính toán hiệu quả dự án (lợi ích tăng thêm) mà dự án mang lại trong báo cáo không chính xác, phải điều chỉnh lại (Netherland 2002).

*Thứ tư*, việc đo lường giá trị tăng thêm thông qua so sánh giữa hai hình thức đầu tư có xu hướng bị thao túng và lạm dụng (UK 2009:20). Lỗi tính toán, thông số đầu vào không chính xác, thổi phồng hiệu quả đầu tư cũng như tô vẽ dự án theo cách thái quá (Ireland 2004:11-12). Nhiều SAI đã phát hiện, tổng vốn đầu tư, tổng mức đầu tư của dự án thường được thổi phồng cao hơn thực tế (Canada, Ontario 2008:104-5). Ngoài ra, kết quả tính toán hiệu quả dự án đầu tư cho từng phương án đầu tư được thể hiện trong các báo cáo nghiên cứu khả thi của dự án thường nhấn mạnh ưu điểm của một phương án cụ thể nào đó hơn nhiều so với các phương án khác mà thiếu cơ sở vững chắc (Belgium 2009, 34; Germany 2009, 41).

*Thứ năm*, kết quả kiểm toán dự án PPP cũng đã chỉ ra được các nguyên nhân tồn tại và qua đó đã

đề xuất một số kiến nghị nhằm cải thiện đối với các đơn vị được kiểm toán:

- Thiếu khung chính sách, quy định hoặc các tiêu chuẩn áp dụng đối với các thông số đầu vào của dự án trong từng lĩnh vực cụ thể. Văn phòng trách nhiệm giải trình Mỹ (GAO) đã từng lưu ý rằng “tỷ lệ chiết khấu được áp dụng trong báo cáo dự án để tính toán giá trị hiện tại thuần đối với thu nhập trong tương lai có thể được lựa chọn tùy ý bởi một cơ quan nhà nước đại diện” (USA 2008: 52);

- Việc kiểm tra giá trị tăng thêm của dự án PPP so với hình thức đầu tư công truyền thống thường phải dựa trên một mô hình kinh tế. Tuy nhiên, các mô hình kinh tế khó có thể bao quát hết được ảnh hưởng từ các yếu tố định tính hoặc kế hoạch chiến lược. Tổng Kiểm toán Quebec (Canada) đã khẳng định rằng “các yếu tố khác, khó hoặc không thể định lượng được dựa trên phương diện tài chính. Chúng có thể có tác động đến giá trị của các lựa chọn và những ưu điểm và hạn chế này cần phải được rà soát” (Canada, Quebec 2009, 17);

- Việc kiểm tra giá trị tăng thêm không phải là yếu tố đảm bảo duy nhất khi quyết định liệu rằng có nên áp dụng hình thức PPP hay không. Ngay

cả Văn phòng Kiểm toán Nhà nước Anh (NAO) cũng đã thừa nhận rằng: “Giống như bất kỳ mô hình (phương án) tài chính nào, chúng không thể dựa vào duy nhất một nguồn thông tin, số liệu đảm bảo. Các kế hoạch chiến lược có thể có ảnh hưởng lớn hơn so với việc xem xét phương án chi phí – hiệu quả thuần túy về mặt tài chính, nhưng sẽ không thuyết phục nếu chúng được lập sau khi hợp đồng được ký. Khi đánh giá năng lực tài chính của các nhà thầu tham gia dự án PPP, chúng ta kỳ vọng, cơ quan đại diện nhà nước ký hợp đồng phải xem xét hết sức thận trọng điểm mạnh và điểm yếu từ việc sử dụng nguồn vốn tài trợ từ khu vực tư chẳng hạn thỏa thuận cần phải quy định ngày cụ thể...” (UK 2009; 21).

### **3.2. Trong giai đoạn lựa chọn nhà đầu tư, thương thảo và ký kết hợp đồng**

Một số SAI đã từng thực hiện nhiều cuộc kiểm toán liên quan đến quy trình lựa chọn nhà đầu tư dự án PPP. NAO Anh đã từng báo cáo rằng “thủ tục lựa chọn nhà đầu tư hữu hiệu là một yếu tố sống còn, bởi vì các điều khoản hợp đồng thường được áp dụng đến cuối vòng đời dự án” (UK 2009, 52-3). Cơ quan này cho rằng, nguy cơ lớn nhất về tài chính nảy sinh trong giai đoạn cuối cùng là thương thảo hợp đồng và thỏa thuận về giá trị hợp đồng (UK 2009, 52-3). Mặc dù một số báo cáo kiểm toán kết luận rằng quá trình đấu thầu là công bằng và minh bạch (Belgium 2009, 14, 63-4; Canada, Alberta 2010: 13) nhưng vẫn còn những hạn chế, chẳng hạn, báo cáo không đầy đủ về tình hình thị trường (Belgium 2009: 13, 47) hoặc không đủ số lượng nhà đầu tư tham gia đấu thầu nhằm đảm bảo mức độ cạnh tranh để thực hiện hợp đồng (NetherLands 1993).

### **3.3. Giai đoạn thực hiện dự án đầu tư (Quản lý hợp đồng)**

Để đánh giá tính hiệu lực của dự án PPP, các SAI thường tập trung kiểm tra việc quản lý hợp đồng của cơ quan nhà nước có thẩm quyền và nhà đầu tư. Theo Tổng Kiểm toán của New South Wales, Australia, có nhiều bằng chứng tăng lên chứng tỏ rằng, để tối đa hóa tính hiệu lực, các dự án PPP cần được quản lý tốt trong từng giai đoạn thực hiện dự

án. Tuy nhiên, Báo cáo kiểm toán của NAO Anh cho rằng, quản lý hợp đồng tốt không phải là vấn đề ưu tiên hàng đầu (UK 2009: 9, 59). Bởi vì, quản lý hợp đồng tốt còn phụ thuộc vào các thỏa thuận giữa các bên đối tác tham gia dự án cũng như các yếu tố kỹ thuật, quy định pháp lý, thương mại nhằm đảm bảo các điều khoản thỏa thuận được ký kết là đúng (UK 2009: 9, 59). Tuy nhiên, hầu hết các SAI cũng như các cơ quan nhà nước có thẩm quyền liên quan đều thừa nhận rằng quản lý hợp đồng là một vấn đề hệ trọng, cần phải được cân nhắc kỹ lưỡng, nhiều dự án trong thực tiễn đã buộc phải trì hoãn hoặc hủy bỏ khi không đáp ứng đúng các quy định tiêu chuẩn kỹ thuật liên quan (India 2008a: 39; UK 2009: 10).

Kết quả kiểm toán chính liên quan đến việc quản lý hợp đồng được chỉ ra trong một số báo cáo kiểm toán của một số SAI tập trung vào các nội dung sau:

- Một số hợp đồng PPP không quy định việc theo dõi, giám sát và đánh giá kết quả thực hiện dự án cũng như trách nhiệm các bên liên quan. Một số khác có quy định nhưng sơ sài và không phù hợp, thậm chí khi hợp đồng đã có điều khoản quy định việc theo dõi, giám sát kết quả nhưng chúng được thiết kế không phù hợp (Hungary 2007: 2) hoặc chúng không hoạt động hữu hiệu trên thực tế (Ireland 2006: 95). Hậu quả là cơ quan nhà nước có thẩm quyền không có đủ thông tin, cơ sở để đánh giá, xử lý việc không tuân thủ hợp đồng (Canada, Quebec 2010: 38).

- Các điều khoản hợp đồng, quy trình, thủ tục quản lý nhằm đảm bảo việc chi trả dịch vụ là cần thiết, đúng đối tượng nhằm bảo vệ lợi ích của công chúng thường không đầy đủ, thiếu cơ sở. Vì vậy, báo cáo kiểm toán không thể đưa ra được ý kiến, kết luận liệu rằng việc tính toán hỗ trợ các khoản thanh toán có chính xác hoặc liệu rằng việc chi trả dịch vụ có đúng đối tượng (Canada, Nova Scotia 2010: 27).

- Một phát hiện thú vị khác liên quan đến chủ đề này đó là việc Chính phủ có thể làm xói mòn sự thành công trong quản lý dự án từ việc họ tham gia quá sâu vào dự án. Ví dụ Văn phòng Kiểm toán

Hungary đã phát hiện ra rằng, cơ quan địa phương đã tham gia quá sâu vào việc quản lý dự án dẫn tới khó khăn trong việc yêu cầu các đơn vị trong khu vực tư giải trình việc không tuân thủ luật và các quy định (Hungary 2009: 1-2).

- Cơ chế đánh giá kết quả thực hiện thường phức tạp dịch vụ cung cấp và các biện pháp chế tài xử phạt vi phạm. Tuy nhiên, một số cơ quan kiểm toán đã nhận thấy rằng các cơ quan nhà nước đã thất bại trong việc xử phạt vi phạm theo quy định hoặc thỏa thuận trong hợp đồng (India 2008: 30; UK 2009: 28). Một trong những lý do giải thích ít có trường hợp phạt vi phạm là do nhà đầu tư không phải luôn bắt buộc tuân thủ hợp đồng. Thành thạo các khoản xử phạt được bù trừ với các dịch vụ khác hoặc công việc khác hoặc đối tác công lo ngại việc xử phạt sẽ kim hãm hoặc làm rạn nứt mối quan hệ với các nhà thầu và dẫn tới ảnh hưởng tiêu cực tới kết quả. NAO Anh không tin rằng các cơ quan nhà nước chỉ từ bỏ việc xử phạt khi kết quả đạt được sẽ mang lại lợi ích cao hơn xử phạt, sau khi xem xét thận trọng các nguyên tắc đạo đức... Lý do căn bản giải thích tại sao hiếm khi đối tác tư bị xử phạt là do các giám đốc dự án thường báo cáo đạt được kết quả (UK 2009: 56).

- Một số SAI đã phát hiện việc thay đổi, điều chỉnh lại dự án khi hợp đồng đã được ký kết nảy sinh nhiều vấn đề phức tạp. Trong nhiều trường hợp, có thể phát sinh thêm các chi phí do thay đổi, điều chỉnh dự án và phần lớn ảnh hưởng đến mục tiêu đạt được hiệu quả đầu tư. Điều này có thể là do hạn chế trong công tác lập kế hoạch. Trong các báo cáo của Văn phòng Tổng Kiểm toán Ontario của Canada “một phần chi phí phát sinh từ việc cài đặt thiết bị có thể tránh được nếu lập kế hoạch tốt hơn” (Canada, Ontario 2008: 105). Nhưng cùng lúc đó, việc vòng đời của dự án kéo dài dẫn đến việc thay đổi thường không thể tránh khỏi. Tuy nhiên, rõ ràng từ báo cáo kiểm toán, Chính phủ không phải lúc nào cũng đạt được hiệu quả vốn đầu tư từ những thay đổi này. Ví dụ, khi Chính phủ quyết định sai không theo dõi các thủ tục lựa chọn thầu trong trường hợp có thay đổi lớn. Trong nhiều trường hợp đối tác tư bổ sung thêm phí quản lý là những khoản chi phí không cần thiết phải điều

chỉnh (UK 2009: 56). Cuối cùng, rủi ro thường xuất hiện liên quan đến việc xác định và tính toán chính xác các khoản chi phí phát sinh.

### 3.4. Phân bổ và quản lý rủi ro

Về mặt kỹ thuật, việc phân bổ và đánh giá rủi ro gắn liền với các dự án PPP là vấn đề sống còn quyết định sự thành công (tính hiệu lực) cũng như giá trị tăng thêm (tính hiệu quả) của dự án PPP. Một số báo cáo kiểm toán dự án PPP đặt trọng tâm vào khía cạnh này. Một trong số ít Văn phòng Kiểm toán đưa ra quan điểm tích cực. Đó là Văn phòng Tổng Kiểm toán Alberta (Canada, Alberta 2010: 20).

Các hệ thống, cơ chế đã chứng tỏ rằng rủi ro được chuyển giao hoặc được gắn với các bên theo cách quản lý hữu hiệu nhất về mặt chi phí và lợi ích. Rủi ro được phân bổ phù hợp giữa các bên (đơn vị công và các nhà thầu) (Canada, Alberta 2010)

Hầu hết các báo cáo kiểm toán còn lại đều có ý kiến phê phán cách thức phân bổ và đánh giá rủi ro, cụ thể:

- Các loại rủi ro không được định nghĩa rõ ràng: Tòa Thẩm kế Bỉ đã kết luận rằng, Chính phủ đã không thực hiện việc phân tích đầy đủ rủi ro liên quan đến hầu hết các dự án PPP. Với kết quả như vậy, Tòa Thẩm kế Bỉ tin rằng cơ quan nhà nước cũng sẽ không thiết lập được các thỏa thuận phù hợp trong hợp đồng nhất là khi xác định phương án tài chính (Belgium 2009: 13). Tổng Kiểm toán Quebec cũng đưa ra một kết luận tương tự (Canada, Quebec 2010: 4). Trong hai báo cáo thu phí đường hầm đầu năm 1990, Tòa Thẩm kế Kiểm toán Hà Lan đã kết luận rằng chỉ một số ít rủi ro liên quan được chuyển giao cho phía khu vực tư. Nhà nước vẫn phải gánh trách nhiệm đối với phần lớn rủi ro liên quan đến lưu lượng giao thông thấp hơn so với dự báo (The Netherlands 1990: 1993).

- Rủi ro phụ thuộc vào các bên liên quan khác: Trong một báo cáo kiểm toán dự án đường sắt cao tốc, Tòa Thẩm kế Kiểm toán Hà Lan đã phát hiện ra rằng, mặc dù theo quy định Chính phủ chỉ chịu trách nhiệm đối với hai loại rủi ro chính (rủi ro khi lưu lượng giao thông thấp hơn kế hoạch và rủi ro khi thay đổi chế độ, chính sách), trong một chừng

mục nào đó, Chính phủ vẫn phải chi trả ngân sách cho một số khoản mục chi phí khi các bên trong khu vực tư không thể thực hiện được nghĩa vụ của mình. Điều này bởi vì nhà đầu tư cũng phụ thuộc vào các nhà thầu khác (The Netherlands 2002: 71).

- Rủi ro của các nhà thầu phụ chuyển giao cho Chính phủ: Trong một số trường hợp, các nhà thầu phụ lại chuyển giao rủi ro cho Chính phủ và thậm chí Chính phủ tiếp tục phải chi trả ngân sách cho các nghĩa vụ này của các nhà thầu phụ trong dự án. Điều này được chỉ ra trong cuộc kiểm toán việc thực hiện hợp đồng dịch vụ trường học của Tổng Kiểm toán Nova Scotia Canada (Canada, Nova Scotia 2010: 27).

- Không thuận lợi khi so sánh với hợp đồng đầu tư công thuần túy: Tòa Thẩm kế Kiểm toán Bavaria của Đức đã phân tích cách thức rủi ro đã từng được đánh giá và quản lý trong dự án xây dựng đường cao tốc theo hình thức PPP. Đó là việc xác định và phân bổ rủi ro trên cơ sở định hướng các tình huống có thể xảy ra trong tương lai. Tuy nhiên, kết luận kiểm toán đã chỉ ra rằng, cách thức đánh giá và quản lý rủi ro không đề cập đến bất kỳ ưu điểm nào so với hợp đồng đầu tư công thuần túy mà còn phát sinh thêm các chi phí mới cho việc quản lý (Germany, Bavaria 2006: 7, 53, 61).

#### **4. Bài học kinh nghiệm khi thực hiện kiểm toán hoạt động dự án PPP ở Việt Nam**

Khác với hầu hết các quốc gia phát triển trên thế giới, nhà đầu tư được lựa chọn đều thông qua quy trình đấu thầu cạnh tranh, minh bạch. Ở Việt Nam, hầu hết các nhà đầu tư được lựa chọn qua chỉ định thầu, vì vậy, kiểm toán dự án PPP thường đặt trọng tâm vào việc tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến việc xác định tổng vốn đầu tư, tổng mức đầu tư, chi phí đầu tư, quyết toán vốn đầu tư, quyết toán chi phí đầu tư dự án, quyết toán chi phí khai thác, vận hành dự án, đơn giá thu phí... Tuy nhiên, khi nhà đầu tư được lựa chọn thông qua đấu thầu cạnh tranh, minh bạch thì việc xác nhận số liệu tổng vốn đầu tư, quyết toán vốn đầu tư, quyết toán dự án hoàn thành không còn nhiều ý nghĩa. Do đó, trọng tâm kiểm toán sẽ là việc đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và tính bền vững của dự án trên

cơ sở các nguyên tắc được tổng kết từ kinh nghiệm kiểm toán tại một số quốc gia trên thế giới như sau:

- Có tương quan thuận giữa mức rủi ro được chuyển giao trong hợp đồng cho nhà đầu tư với tỷ lệ chiết khấu được áp dụng tại một số dự án được kiểm toán. Nghĩa là nếu nhà đầu tư cho rằng rủi ro đầu tư dự án cao, họ thường xây dựng phương án tài chính với một tỷ lệ chiết khấu cao hơn so với thực tế và kết quả là giá trị tăng thêm được xác định khi đầu tư dự án PPP cao hơn. Tòa Thẩm kế Kiểm toán Úc đã phát hiện trong Báo cáo đánh giá hiệu quả kinh tế - xã hội của dự án là giá trị rủi ro được chuyển giao cao hơn một quốc gia khác nhưng không được giải thích rõ ràng và có cơ sở hợp lý và kết quả là đưa ra lợi ích tăng thêm cao hơn so với thực tế (Austria 2010:33-7).

- Tỷ lệ chiết khấu được sử dụng phân tích hiệu quả vốn đầu tư (VFM) thường được áp dụng cao hơn đối với dự án PPP và thấp hơn đối với dự án đầu tư công thuần túy;

- Các nhà đầu tư khi lập dự án thường có xu hướng thổi phồng tính hiệu quả của dự án về mặt kinh tế, xã hội mà thiếu căn cứ khoa học cũng như thực tế để dự án được thông qua với một mức chi phí đầu tư có thể cao hơn thực tế.

- Quản lý dự án PPP nhất là quản lý hợp đồng là một công việc phức tạp, để dự án PPP đạt được hiệu lực trên thực tế, đòi hỏi phải có cơ chế theo dõi, giám sát kết quả đầy đủ và phải được quy định chi tiết và phù hợp trong hợp đồng. Để việc quản lý hợp đồng được thực hiện tốt, việc theo dõi phải được thực hiện thường xuyên và liên tục và được thực hiện bởi đội ngũ có đủ năng lực. Việc thay đổi, điều chỉnh dự án ảnh hưởng đến việc đạt được hiệu quả vốn đầu tư, vì vậy, cần thiết phải xác định rõ các điều kiện thay đổi và trách nhiệm của các bên trong việc thực hiện cam kết theo hợp đồng. Báo cáo theo dõi, giám sát kết quả và đánh giá việc quản lý dự án PPP được thực hiện đầy đủ bởi khu vực công đối với các thông tin thích hợp là vấn đề cốt yếu đối với thành công của dự án PPP.

- Cách thức trong một dự án PPP được tài trợ vốn, việc tính toán tổng vốn đầu tư, chi phí đầu tư,



rủi ro liên quan và việc phân bổ rủi ro giữa các bên thường là các nội dung trọng tâm đối với loại hình kiểm toán truyền thống như kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo tài chính. Trong một cuộc kiểm toán hoạt động, mặc dù ít đặt trọng tâm vào việc kiểm tra tính chính xác của các số liệu tính toán chi tiết các chi phí đầu tư của dự án nhưng theo khuyến cáo của INTOSAI, để đánh giá được tính hiệu lực thông qua phân tích chi phí - lợi ích đạt được của dự án thì việc xác nhận tổng vốn đầu tư và chi phí đầu tư của dự án theo thực tế có thể cần thiết nếu kiểm toán viên nhận thấy rủi ro do sai sót của các khoản mục này là trọng yếu và có thể ảnh hưởng làm thay đổi kết quả phân tích.

- Hầu hết các dự án PPP được chọn kiểm toán đều còn một số tồn tại liên quan đến việc xác định chi phí, Chính phủ vẫn phải gánh chịu rủi ro cao hơn và phải chịu trách nhiệm cuối cùng đối với những trường hợp dự án bị tạm dừng hoặc hủy bỏ từ phía khu vực tư.

- Các yếu tố ảnh hưởng đến tính bền vững của dự án đã được chỉ ra trong các báo cáo kiểm toán gồm (1) tính bất định của ngân sách trong dài hạn; (2) chi phí đảo nợ cao; (3) ảnh hưởng từ các khoản nợ xấu và (4) giá trị và quyền sở hữu tài sản nhận bàn giao lại từ phía nhà đầu tư.

### TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. CAGI (2009), *Public Private Partnerships (PPP) in Infrastructure Projects, Public Auditing Guidelines*, CAGI, 2009;
2. Canada, Alberta (2010), *Auditor General Alberta, Report of the Auditor General of Alberta*, pp. 13 - 30, *Alberta Schools Alternative Procurement*, April 2010;
3. Canada, Nova Scotia (2010), *Office of the Auditor General, Report of the Auditor General*, pp. 27 - 49. Chapter 3, *Education: Contract Management of Public-Private Partnership Schools*. February 2010;
4. Canada, Ontario (2008), *Office of the Auditor General of Ontario; 2008 Annual Report*, pp.102-24. Chapter 3, Section 3.03. *Brampton Civic Hospital Public-private Partnership Project*, Fall 2008;
5. Canada, Quebec (2009), *Auditor General of Quebec, Report of the Auditor General of Quebec to the National Assembly for 2009-2010. Volume II. Highlights*, pp. 15 - 18.

6. Hungary (2007), *Summary of the audit of the building and financial operation of the Palace of Arts*, Report no. 0660, January 2007;
7. Hungary (2009), *Summary of the Audit on the Implementation of PPP Development Projects of Local Governments Supported in the Framework of the Sport XXI Facility Development Programme and on the Projects' Impact on the Services Provided by Local Governments*, Report no. 0919, July 2009;
8. India (2008), *Comptroller and Auditor General of India, Public Private Partnership in implementation of Road Project by National Highways Authority of India (PSU), Performance Audit - Report 16 of 2008*;
9. INTOSAI (2004), *standard and guidelines for performance auditing base on INTOSAI's Auditing standards and practical experience*, INTOSAI 2004.
10. Ireland (2004), *Comptroller and Auditor General, Report on Value for Money Examination Department of Education and Science, The Grouped Schools Pilot Partnership Project*, June 2004;
11. Ireland (2006), *Comptroller and Auditor General, Annual Report 2006. Presented pursuant to Section 3(11) of the Comptroller and Auditor, General (Amendment) Act, 1993 - Dublin, The Public Private Partnership Pilot Schools Project - Follow Up*, pp. 94 - 102;
12. New South Wales Auditor-General (NSWAG) (2006a), *Auditor-General's Report: Performance Audit: The New Schools Privately Financed Project (March, Sydney, Australia: New South Wales Government)... Watch over the projects to modernize Montréal's University Health Centers*, November 2009.
13. The Netherlands (1993), *Algemene Rekenkamer, Private Financiering Wijkertunnel, Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 23205, nr. 1*;
14. United Kingdom (2009), *National Audit Office, Private Finance Project, A paper for the Lords' Economic Affairs Committee*, October 2009;
15. United Kingdom (2009), *National Audit Office, Private Finance Project, A paper for the Lords' Economic Affairs Committee*, October 2009'.
16. United States of America (2008), *United States Government Accountability Office, Report to Congressional Requesters. Highway Public - Private Partnerships; More Rigorous Up-front Analysis Could Better Secure Potential Benefits and Protect the Public Interest*, GAO-08-44, February, 2008.