

## MỤC LỤC

<b>DANH SÁCH TỔ SOẠN THẢO HƯỚNG DẪN KTMT</b> .....	5
<b>DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT</b> .....	6
<b>DANH MỤC THUẬT NGỮ VỀ MÔI TRƯỜNG</b> .....	8
<b>VÀ QUẢN LÝ MÔI TRƯỜNG</b> .....	8
<b>LỜI NÓI ĐẦU</b> .....	11
<b>CHƯƠNG I</b> .....	13
<b>QUY ĐỊNH CHUNG</b> .....	13
1. Mục đích .....	13
2. Phạm vi điều chỉnh .....	13
3. Đối tượng áp dụng .....	13
<b>CHƯƠNG II</b> .....	13
<b>GIỚI THIỆU CHUNG VỀ MÔI TRƯỜNG</b> .....	13
<b>VÀ KIỂM TOÁN MÔI TRƯỜNG</b> .....	13
1. Giới thiệu chung về môi trường .....	13
2. Sự xuống cấp, suy thoái môi trường .....	14
3. Phát triển bền vững .....	14
4. Các vấn đề môi trường toàn cầu và vai trò của cơ quan kiểm toán tối cao .....	16
4.1. Các vấn đề môi trường toàn cầu .....	16
4.2. Vai trò của cơ quan kiểm toán tối cao .....	19
5. Quản lý nhà nước đối với môi trường .....	20
5.1. Mục tiêu quản lý nhà nước về môi trường .....	20
5.2. Nội dung quản lý nhà nước về BVMT .....	21
5.3. Tổ chức bộ máy quản lý môi trường ở Việt Nam .....	22
6. Kiểm toán môi trường .....	23
7. Lựa chọn chủ đề kiểm toán trong lập kế hoạch kiểm toán chiến lược .....	25
8. Các thách thức trong KTMT .....	25
<b>CHƯƠNG III</b> .....	26
<b>CÁC GIAI ĐOẠN TIỀN HÀNH KIỂM TOÁN MÔI TRƯỜNG</b> .....	26
1. Chuẩn bị và Lập kế hoạch kiểm toán .....	26
1.1. Thu thập thông tin cơ bản cho cuộc KTMT .....	28
1.2. Đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu kiểm toán .....	29
1.3. Xác định phạm vi giới hạn kiểm toán .....	30
1.4. Xác định mục tiêu/nội dung kiểm toán .....	32
1.5. Thiết lập các tiêu chí kiểm toán .....	33
1.6. Lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán .....	35
1.7. Thuê chuyên gia bên ngoài tham gia cuộc kiểm toán .....	35
2. Thực hiện kiểm toán .....	36
2.1. Phương pháp tiếp cận KTMT .....	36
2.2. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán .....	38
2.2.1. Bằng chứng kiểm toán .....	38
2.2.2. Phương pháp thu thập bằng chứng .....	39
3. Kết thúc, lập báo cáo kiểm toán .....	43
3.1. Yêu cầu của báo cáo kiểm toán .....	44

3.2. Các thành phần của báo cáo kiểm toán môi trường .....	45
3.3. Trình bày phát hiện kiểm toán .....	47
3.4. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán .....	47
3.5. Trình bày kết luận kiểm toán .....	48
3.6. Trình bày kiến nghị kiểm toán .....	48
<b>4. Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán .....</b>	<b>49</b>
<b>CHƯƠNG IV .....</b>	<b>49</b>
<b>KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI MỘT SỐ CHỦ ĐỀ .....</b>	<b>49</b>
<b>VÀ LĨNH VỰC MÔI TRƯỜNG CỤ THỂ .....</b>	<b>49</b>
<b>A. KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI MỘT SỐ CHỦ ĐỀ MÔI TRƯỜNG .....</b>	<b>49</b>
1. Kiểm toán các Chương trình, Dự án về môi trường .....	49
2. Kiểm toán tác động môi trường của các Chương trình, dự án khác .....	52
3. Kiểm toán các hệ thống quản lý và Báo cáo môi trường .....	52
4. Kiểm toán các vấn đề môi trường có tính liên ngành .....	54
<b>B. KIỂM TOÁN MỘT SỐ LĨNH VỰC MÔI TRƯỜNG CỤ THỂ .....</b>	<b>55</b>
1. Kiểm toán việc quản lý chất thải .....	55
1.1 Giới thiệu chung về chất thải .....	55
1.2 Các loại chất thải .....	55
1.3 Tác động của chất thải đối với sức khỏe và môi trường .....	56
1.4. Quản lý chất thải .....	57
1.5. Hạn chế chất thải .....	57
1.6. Các vấn đề kiểm toán chính trong quản lý chất thải .....	59
1.7. Kiểm toán tuân thủ các vấn đề chất thải .....	59
1.8. Kiểm toán hoạt động các vấn đề chất thải .....	60
2. Kiểm toán ô nhiễm không khí .....	65
2.1. Giới thiệu chung về không khí .....	65
2.1.1. Khái niệm .....	65
2.1.2. Vai trò của không khí .....	65
2.2. Các loại hình và nguồn gây ô nhiễm không khí .....	66
2.2.1. Khái niệm .....	66
2.2.2. Các loại hình và nguồn các chất gây ô nhiễm không khí .....	66
2.3. Tác động của ô nhiễm không khí .....	67
2.4. Đo lường chất lượng không khí .....	69
2.5. Các vấn đề chính trong kiểm toán ô nhiễm không khí .....	71
2.6. Kiểm toán tuân thủ các vấn đề liên quan để việc hạn chế ô nhiễm không khí .....	71
2.7. Kiểm toán hoạt động ô nhiễm không khí .....	72

3.	Kiểm toán ô nhiễm nguồn nước .....	76
3.1.	Các vấn đề ô nhiễm nguồn nước .....	76
3.2.	Cung cấp nguồn nước .....	76
3.3.	Ô nhiễm nguồn nước .....	76
3.4.	Các vấn đề chính liên quan đến nguồn nước .....	77
3.5.	Kiểm toán tuân thủ việc kiểm soát các vấn đề ô nhiễm nguồn nước.....	78
3.6.	Kiểm toán hoạt động vấn đề ô nhiễm nguồn nước .....	79
4.	Kiểm toán đa dạng sinh học .....	80
4.1.	Giới thiệu về đa dạng sinh học .....	80
4.2.	Tầm quan trọng của việc bảo vệ đa dạng sinh học .....	81
4.3.	Các phương pháp bảo vệ và bảo tồn đa dạng sinh học .....	81
4.4.	Kiểm toán tuân thủ các vấn đề đa dạng sinh học .....	85
4.5.	Kiểm toán hoạt động các vấn đề đa dạng sinh học .....	85
5.	Kiểm toán về biến đổi khí hậu .....	88
5.1.	Giới thiệu chung về biến đổi khí hậu .....	88
5.1.1.	Các yếu tố (nguyên nhân) gây ra biến đổi khí hậu .....	88
5.1.2.	Thực trạng biến đổi khí hậu ở Việt Nam .....	89
5.2.	Tầm quan trọng của việc thích ứng và giảm nhẹ với BĐKH .....	89
5.2.1.	Các tác động của BĐKH tới kinh tế - xã hội .....	89
5.3.	Các biện pháp thích ứng với và giảm nhẹ biến đổi khí hậu .....	90
5.4.	Các vấn đề chính trong kiểm toán biến đổi khí hậu .....	90
5.4.1.	Kiểm toán giảm thiểu BĐKH .....	90
5.4.2.	Kiểm toán thích ứng BĐKH .....	93
5.5.	Kiểm toán tuân thủ các vấn đề biến đổi khí hậu .....	96
5.6.	Kiểm toán hoạt động các vấn đề biến đổi khí hậu .....	98
6.	Kiểm toán đánh giá tác động môi trường .....	99
6.1.	Tổng quan về Báo cáo đánh giá tác động môi trường .....	99
6.1.1.	Vai trò của ĐTM và thực hiện ĐTM ở Việt Nam .....	100
6.1.2.	Những nội dung chính của Báo cáo ĐTM .....	101
6.1.3.	Cơ sở pháp lý của ĐTM .....	102
6.2.	Kiểm toán Báo cáo đánh giá tác động môi trường .....	102
6.2.1.	Vai trò của Kiểm toán ĐTM .....	102
6.2.2.	Một số kết quả đạt được từ cuộc kiểm toán .....	102

6.2.3. Khó khăn về kiểm toán ĐTM.....	103
6.2.4. Tiêu chí kiểm toán .....	104
6.2.5. Thực hiện kiểm toán ĐTM .....	104
Phụ lục 01\HDKTMT .....	113
Phụ lục 02\HDKTMT .....	114
Phụ lục 03\HDKTMT.....	116
<b>TÀI LIỆU THAM KHẢO .....</b>	<b>118</b>

**DANH SÁCH TỔ SOẠN THẢO HƯỚNG DẪN KTMT**  
(Theo Quyết định số 520/QĐ-KTNN ngày 14/4/2017 của Tổng KTNN)

1. CN. Phan Trường Giang - Phó Vụ trưởng Vụ Hợp tác quốc tế - Tổ trưởng;
  2. TS. Lê Doãn Hoài - Trưởng phòng, Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  3. Th.s Cao Tấn Dương - Trưởng phòng, Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  4. TS. Lê Hoài Nam - Trưởng phòng, Vụ Tổng hợp - Thành viên;
  5. TS. Nguyễn Tuấn Trung - Trưởng phòng, KTNN CN VII - Thành viên;
  6. Th.s Vũ Thị Thanh Hải - Trưởng phòng, KTNN CN V - Thành viên;
  7. TS. Đặng Thị Hoàng Liên - Phó trưởng phòng, Vụ CĐ&KSCLKT - Thành viên;
  8. Th.s Nguyễn Thị Quỳnh Nga - Phó trưởng phòng, Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  9. Th.s Nguyễn Thị Nguyệt Anh - Chuyên viên Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  10. Th.s Trần Hoài Giang – Kiểm toán viên Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  11. TS. Nguyễn Viết Hãnh - Chuyên viên Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  12. Th.s Tô Tuấn Anh - Chuyên viên Vụ Hợp tác quốc tế - Thành viên;
  13. CN. Lê Thị Huyền – Kiểm toán viên Vụ Pháp chế - Thành viên.
-

## DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

### STT

1	AFF – Audit Findings Framework	<i>Khung phát hiện kiểm toán</i>
2	AQI - Air Quality Index	<i>Chỉ số chất lượng không khí</i>
3	ASOSAI - Asian Organization of Supreme Audit Institutions	<i>Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao Châu Á</i>
4	BASEL - Basel Convention on the Control of Transboundary Movements of Hazardous Wastes and Their Disposal	<i>Công ước về kiểm soát vận chuyển qua biên giới các phế thải nguy hiểm và việc tiêu hủy chúng</i>
5	BCKT	<i>Báo cáo kiểm toán</i>
6	BĐKH	<i>Biến đổi khí hậu</i>
7	BVMT	<i>Bảo vệ môi trường</i>
8	CTMTQG	<i>Chương trình mục tiêu quốc gia</i>
9	ĐDSH	<i>Đa dạng sinh học</i>
10	ĐTM	<i>Đánh giá tác động môi trường</i>
11	EIA - Environmental Impact Assessment	<i>Đánh giá tác động môi trường</i>
12	EMAS - Eco-Management and Audit Scheme	<i>Đề án quản lý và kiểm toán sinh thái</i>
13	EMS - Environmental Management Systems	<i>Hệ thống quản lý môi trường</i>
14	EU - European Union	<i>Liên minh Châu Âu</i>
15	GDP - Gross Domestic Product	<i>Tổng sản phẩm nội địa</i>
16	GIS - Geographic Information Systems	<i>Hệ thống thông tin địa lý</i>
17	HDI – Human Development Index	<i>Chỉ số phát triển con người</i>
18	HST	<i>Hệ sinh thái</i>
19	IAEA - International Atomic Energy Agency	<i>Công ước về hỗ trợ trong trường hợp có sự cố hạt nhân hay phóng xạ khẩn cấp</i>
20	IAPC - International Auditing Practices Committee	<i>Ủy ban thực hành kiểm toán quốc tế</i>
21	INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions	<i>Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao quốc tế</i>
22	IPCC - Intergovernmental Panel on Climate Change	<i>Ban liên chính phủ về biến đổi khí hậu</i>
23	ISO 14001	<i>Tiêu chuẩn quốc tế về hệ thống quản lý môi trường</i>
24	ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions	<i>Chuẩn mực kiểm toán quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao</i>

25	KNK	<i>Khí nhà kính</i>
26	KTHĐ	<i>Kiểm toán hoạt động</i>
27	KTMT	<i>Kiểm toán môi trường</i>
28	KTNN	<i>Kiểm toán Nhà nước</i>
29	KTV	<i>Kiểm toán viên</i>
30	LHQ	<i>Liên hiệp quốc</i>
31	MDG - Millennium Development Goals	<i>Mục tiêu phát triển thiên niên kỷ</i>
32	MEAs - Multilateral Environmental Agreements	<i>Các thỏa thuận môi trường đa phương</i>
33	NGOs - Non-Governmental Organization	<i>Các tổ chức phi chính phủ</i>
34	POP - Stockholm Convention on Persistent Organic Pollutants	<i>Công ước Stockholm về các chất ô nhiễm hữu cơ khó phân hủy</i>
35	PTBV	<i>Phát triển bền vững</i>
36	PTMT	<i>Phát triển môi trường</i>
37	SAI - Supreme Audit Institution	<i>Cơ quan kiểm toán tối cao/Kiểm toán Nhà nước</i>
38	SDG - Sustainable Development Goals	<i>Mục tiêu phát triển bền vững</i>
39	TN & MT	<i>Tài nguyên và Môi trường</i>
40	UNCLOS - United Nations Convention on the Law of the Sea	<i>Công ước Liên hiệp quốc về Luật biển</i>
41	UNEP - United Nations Environment Programme	<i>Chương trình môi trường Liên hiệp quốc</i>
42	UNFCCC - United Nations Framework Convention on Climate Change	<i>Công ước khung về biến đổi khí hậu LHQ</i>
43	VVB	<i>Vùng ven biển</i>
44	WGEA - Working Group on Environmental Audit	<i>Nhóm công tác về kiểm toán môi trường</i>

## DANH MỤC THUẬT NGỮ VỀ MÔI TRƯỜNG VÀ QUẢN LÝ MÔI TRƯỜNG

1. **Môi trường:** là hệ thống các yếu tố vật chất tự nhiên và nhân tạo có tác động đối với sự tồn tại và phát triển của con người và sinh vật.
2. **Đa dạng sinh học:** là sự phong phú về gen, loài sinh vật và hệ sinh thái trong tự nhiên.
3. **Hệ sinh thái:** là quần xã sinh vật và các yếu tố phi sinh vật của một khu vực địa lý nhất định, có tác động qua lại và trao đổi vật chất với nhau.
4. **Biến đổi khí hậu:** là thay đổi của khí hậu do hoạt động của con người (trực tiếp hoặc gián tiếp) làm thay đổi thành phần của khí quyển toàn cầu và sự thay đổi này được cộng thêm vào khả năng biến động tự nhiên của khí hậu quan sát được trong những thời kỳ có thể so sánh được.
5. **Ứng phó với biến đổi khí hậu:** là các hoạt động của con người nhằm thích ứng và giảm thiểu biến đổi khí hậu.
6. **Phát triển bền vững:** là phát triển đáp ứng được nhu cầu của hiện tại mà không làm tổn hại đến khả năng đáp ứng nhu cầu đó của các thế hệ tương lai trên cơ sở kết hợp chặt chẽ, hài hòa giữa tăng trưởng kinh tế, bảo đảm tiến bộ xã hội và bảo vệ môi trường.
7. **Hoạt động bảo vệ môi trường:** là hoạt động giữ gìn, phòng ngừa, hạn chế các tác động xấu đến môi trường; ứng phó sự cố môi trường; khắc phục ô nhiễm, suy thoái, cải thiện, phục hồi môi trường; khai thác, sử dụng hợp lý tài nguyên thiên nhiên nhằm giữ môi trường trong lành.
8. **Hiệu ứng nhà kính:** là sự gia tăng tiêu thụ nhiên liệu hoá thạch của loài người đang làm cho nồng độ khí CO<sub>2</sub> của khí quyển tăng lên. Sự gia tăng khí CO<sub>2</sub> và các khí nhà kính khác (khí metan, khí CFC v.v.) trong khí quyển trái đất làm nhiệt độ trái đất tăng lên.
9. **Khí nhà kính:** là các khí trong khí quyển gây ra sự nóng lên toàn cầu và biến đổi khí hậu.
10. **Kiểm toán môi trường:** là hoạt động kiểm tra, khảo sát, đánh giá về việc tổ chức, quản lý môi trường (hệ thống trang thiết bị và quá trình hoạt động của một đơn vị), nhằm mục đích đánh giá về tính hợp lý, hiệu quả của những thủ tục và hệ thống quản lý nội bộ của đơn vị được kiểm toán so với các tiêu chuẩn và thông số kỹ thuật về bảo vệ sự phát triển bền vững của môi trường.
11. **Thông tin môi trường:** là số liệu, dữ liệu về môi trường dưới dạng ký hiệu, chữ viết, chữ số, hình ảnh, âm thanh hoặc dạng tương tự.
12. **Quy chuẩn kỹ thuật môi trường:** là mức giới hạn của các thông số về chất lượng môi trường xung quanh, hàm lượng của các chất gây ô nhiễm có



trong chất thải, các yêu cầu kỹ thuật và quản lý được cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành dưới dạng văn bản bắt buộc áp dụng để bảo vệ môi trường.

13. **Tiêu chuẩn môi trường:** là mức giới hạn của các thông số về chất lượng môi trường xung quanh, hàm lượng của các chất gây ô nhiễm có trong chất thải, các yêu cầu kỹ thuật và quản lý được các cơ quan nhà nước và các tổ chức công bố dưới dạng văn bản tự nguyện áp dụng để bảo vệ môi trường.

14. **Chính sách môi trường:** là những chủ trương, biện pháp mang tính chiến lược, thời đoạn, nhằm giải quyết một nhiệm vụ bảo vệ môi trường cụ thể nào đó, trong một giai đoạn nhất định.

15. **Quy hoạch bảo vệ môi trường:** là việc phân vùng môi trường để bảo tồn, phát triển và thiết lập hệ thống hạ tầng kỹ thuật bảo vệ môi trường gắn với hệ thống giải pháp bảo vệ môi trường trong sự liên quan chặt chẽ với quy hoạch tổng thể phát triển kinh tế - xã hội nhằm bảo đảm phát triển bền vững.

16. **Đánh giá môi trường chiến lược:** là việc phân tích, dự báo tác động đến môi trường của chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển để đưa ra giải pháp giảm thiểu tác động bất lợi đến môi trường, làm nền tảng và được tích hợp trong chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển nhằm bảo đảm mục tiêu phát triển bền vững.

17. **Đánh giá tác động môi trường** là việc phân tích, dự báo tác động đến môi trường của dự án đầu tư cụ thể để đưa ra biện pháp bảo vệ môi trường khi triển khai dự án đó.

18. **Kế hoạch bảo vệ môi trường:** là một hồ sơ pháp lý ràng buộc trách nhiệm giữa doanh nghiệp đối với cơ quan môi trường và là một quá trình phân tích, đánh giá và dự báo các ảnh hưởng đến môi trường của dự án trong giai đoạn thực hiện và hoạt động của dự án. Từ đó đề xuất các giải pháp thích hợp để bảo vệ môi trường trong từng giai đoạn hoạt động cũng như thi công các công trình.

19. **Đề án bảo vệ môi trường:** là một loại thủ tục pháp lý mà các doanh nghiệp phải lập theo quy định của pháp luật. Trong quá trình hoạt động, nếu doanh nghiệp chưa có giấy xác nhận đạt tiêu chuẩn môi trường hay giấy cam kết bảo vệ môi trường hoặc quyết định phê duyệt báo cáo đánh giá tác động môi trường (DTM) thì tùy thuộc vào quy mô, loại hình dự án mà các doanh nghiệp phải lập đề án bảo vệ môi trường chi tiết hay đề án bảo vệ môi trường đơn giản. Việc lập Đề án bảo vệ môi trường là để theo dõi diễn biến của môi trường xung quanh khu vực dự án. Đồng thời, đánh giá được mức độ tác động của nguồn ô nhiễm đối với môi trường, giúp cho mỗi doanh nghiệp ngăn chặn được những vấn đề ô nhiễm.

20. **Ô nhiễm môi trường:** là sự biến đổi của các thành phần môi trường không phù hợp với quy chuẩn kỹ thuật môi trường và tiêu chuẩn môi trường gây ảnh hưởng xấu đến con người và sinh vật.

21. **Suy thoái môi trường:** là sự suy giảm về chất lượng và số lượng của thành phần môi trường, gây ảnh hưởng xấu đến con người và sinh vật.

22. **Sự cố môi trường:** là sự cố xảy ra trong quá trình hoạt động của con người hoặc biến đổi của tự nhiên, gây ô nhiễm, suy thoái hoặc biến đổi môi trường nghiêm trọng.

23. **Chất gây ô nhiễm:** là các chất hóa học, các yếu tố vật lý và sinh học khi xuất hiện trong môi trường cao hơn ngưỡng cho phép làm cho môi trường bị ô nhiễm.

24. **Chất thải:** là vật chất được thải ra từ sản xuất, kinh doanh, dịch vụ, sinh hoạt hoặc hoạt động khác.

25. **Chất thải nguy hại:** là chất thải chứa yếu tố độc hại, phóng xạ, lây nhiễm, dễ cháy, dễ nổ, gây ăn mòn, gây ngộ độc hoặc có đặc tính nguy hại khác.

26. **Quản lý chất thải:** là quá trình phòng ngừa, giảm thiểu, giám sát, phân loại, thu gom, vận chuyển, tái sử dụng, tái chế và xử lý chất thải.

27. **Phế liệu:** là vật liệu được thu hồi, phân loại, lựa chọn từ những vật liệu, sản phẩm đã bị loại bỏ từ quá trình sản xuất hoặc tiêu dùng để sử dụng làm nguyên liệu cho một quá trình sản xuất khác.

28. **Kiểm soát ô nhiễm:** là quá trình phòng ngừa, phát hiện, ngăn chặn và xử lý ô nhiễm.

29. **Hồ sơ môi trường:** là tập hợp các tài liệu về môi trường, tổ chức và hoạt động bảo vệ môi trường của cơ quan, tổ chức, cơ sở sản xuất, kinh doanh và dịch vụ theo quy định của pháp luật.

30. **Quan trắc môi trường:** là quá trình theo dõi có hệ thống về thành phần môi trường, các yếu tố tác động lên môi trường nhằm cung cấp thông tin đánh giá hiện trạng, diễn biến chất lượng môi trường và các tác động xấu đối với môi trường.

31. **An ninh môi trường:** là việc bảo đảm không có tác động lớn của môi trường đến sự ổn định chính trị, xã hội và phát triển kinh tế của quốc gia.

## LỜI NÓI ĐẦU

Môi trường và PTBV hiện nay không chỉ là vấn đề riêng của mỗi quốc gia mà nó đã trở thành vấn đề toàn cầu đang được hầu hết các quốc gia trên thế giới đặc biệt quan tâm. Môi trường có vị trí và vai trò vô cùng to lớn đối với cuộc sống hàng ngày, sự tồn tại và phát triển của con người, vấn đề là làm sao để duy trì, bảo vệ và phát triển một cách bền vững? Cơ quan, tổ chức, cá nhân nào thực hiện công việc đó? Hầu hết các quốc gia phát triển và đang phát triển đã nhận thức được tầm quan trọng của những vấn đề này; họ đang nỗ lực tìm nhiều giải pháp bằng cách hoạch định chiến lược, thiết lập các chính sách, cơ chế và tăng cường ngân sách để có thể thực hiện việc phát triển bền vững và BVMT. Trên thế giới, nhiều nước đã có nhận thức rất rõ và có giải đáp cho các câu hỏi trên, đó chính là các cơ quan kiểm toán tối cao (SAI) tiến hành hoạt động KTMT.

Ở Việt Nam, KTMT là một khái niệm khá mới mẻ, song cũng đã được quan tâm, chú ý nhiều trong những năm gần đây trong các chính sách, pháp luật cũng như thực tiễn công tác bảo vệ môi trường, đặc biệt là sau các sự cố môi trường nghiêm trọng. Tại **“Điều 6. Những hoạt động bảo vệ môi trường được khuyến khích của Luật Bảo vệ môi trường bao gồm “thực hiện kiểm toán môi trường”**”.

Nhận thức được tầm quan trọng và xu thế phát triển tất yếu của KTMT, năm 2008, KTNN đã thành lập Nhóm KTMT để làm đầu mối tiếp nhận kiến thức và kinh nghiệm quốc tế về KTMT cho KTNN và thực hiện một số hoạt động tham mưu, tư vấn cho lãnh đạo KTNN để phát triển KTMT của KTNN. Tháng 10/2015, KTNN đã thành lập Phòng KTMT trực thuộc Vụ Hợp tác quốc tế (HTQT) và bổ sung chức năng, nhiệm vụ KTMT cho Vụ HTQT để triển khai nghiên cứu những kinh nghiệm của các SAIs trong lĩnh vực KTMT và từng bước triển khai áp dụng tại KTNN. Đây là hướng đi đúng đắn và phù hợp với xu hướng và thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, trên thực tế, việc triển khai các cuộc KTMT còn gặp rất nhiều khó khăn, như thiếu nguồn nhân lực, kỹ thuật,... đặc biệt là chưa có một công cụ quan trọng là Hướng dẫn kiểm toán cụ thể về KTMT để giúp Kiểm toán viên có định hướng tiếp cận và vận dụng khi triển khai các cuộc KTMT.

Để đáp ứng được yêu cầu trên, thực hiện ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN về việc xây dựng Hướng dẫn KTMT. Tổ soạn thảo Hướng dẫn KTMT đã nghiên cứu các liệu, hướng dẫn... về KTMT trong và ngoài nước, đặc biệt là của INTOSAI, ASOSAI và KTNN Ấn Độ để xây dựng Hướng dẫn KTMT lần đầu tiên của KTNN.

Nội dung Hướng dẫn KTMT gồm 04 Chương:

**Chương I - Quy định chung**

Quy định về mục đích ban hành, phạm vi điều chỉnh và đối tượng áp dụng của Hướng dẫn.

**Chương II - Giới thiệu chung về môi trường và kiểm toán môi trường**

Nội dung chính của Chương II là giới thiệu tổng quan về môi trường, sự xuống cấp/suy thoái của môi trường, tác động của sự xuống cấp môi trường, phát triển bền vững, các vấn đề môi trường toàn cầu và mục tiêu phát triển bền vững của Liên hợp quốc; quản lý nhà nước về môi trường; KTMT và các thách thức trong KTMT.

**Chương III - Các giai đoạn tiến hành KTMT**

Hướng dẫn trình tự, thủ tục, phương pháp và kỹ năng tiếp cận và thực hiện kiểm toán theo các giai đoạn của 01 cuộc KTMT, từ giai đoạn lập chuẩn bị, lập kế hoạch kiểm toán; thực hiện kiểm toán; kết thúc lập báo cáo kiểm toán; theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán. Hướng dẫn tập trung vào cách tiếp cận áp dụng loại hình kiểm toán hoạt động vào cuộc KTMT và những lưu ý về rủi ro, trọng yếu của các khía cạnh môi trường.

**Chương IV - Kiểm toán đối với chủ đề và lĩnh vực môi trường cụ thể**

Hướng dẫn kiểm toán đối với các chủ đề kiểm toán phổ biến của cuộc KTMT theo cách tiếp cận của INTOSAI, như: Kiểm toán các chương trình/dự án về môi trường; kiểm toán tác động môi trường của các chương trình/dự án; kiểm toán các hệ thống quản lý và báo cáo môi trường; kiểm toán các vấn đề môi trường có tính liên ngành. Trên cơ sở đó, Hướng dẫn tập trung vào việc đưa ra cách thức chi tiết để tiến hành các cuộc kiểm toán môi trường đối với từng lĩnh vực cụ thể như: kiểm toán việc quản lý chất thải; kiểm toán ô nhiễm nguồn nước; kiểm toán ô nhiễm không khí; kiểm toán về biến đổi khí hậu; kiểm toán đa dạng sinh học và kiểm toán Báo cáo đánh giá tác động môi trường.

## **CHƯƠNG I**

### **QUY ĐỊNH CHUNG**

#### **1. Mục đích**

Trang bị nhận thức, kiến thức cơ bản về môi trường, quản lý môi trường và tác động môi trường đến phát triển kinh tế-xã hội, đời sống, sức khỏe con người.

Hướng dẫn phương pháp, kỹ năng thực hiện KTMT bao gồm: vai trò của KTNN trong quản lý môi trường, khái niệm, mục tiêu, các loại hình KTMT, phương pháp tiến hành KTMT, đặc biệt tập trung vào các phương pháp, kỹ năng, kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán trong lĩnh vực môi trường.

Giới thiệu các hướng dẫn kiểm toán đối với một số chủ đề môi trường phổ biến như: kiểm toán các chương trình, dự án về môi trường; kiểm toán tác động môi trường của các chương trình, dự án; kiểm toán các hệ thống quản lý và báo cáo môi trường; kiểm toán đánh giá tác động môi trường; kiểm toán các vấn đề môi trường có tính liên ngành. Đồng thời, giới thiệu hướng dẫn kiểm toán đối với một số lĩnh vực môi trường cụ thể như: kiểm toán việc quản lý chất thải; ô nhiễm không khí; ô nhiễm nguồn nước; đa dạng sinh học; biến đổi khí hậu.

#### **2. Phạm vi điều chỉnh**

Hướng dẫn này cung cấp các hướng dẫn thực hiện các cuộc kiểm toán của KTNN trong lĩnh vực môi trường và liên quan theo các giai đoạn tiến hành cuộc kiểm toán của KTNN và các hướng dẫn cụ thể khi tiến hành kiểm toán đối với các chủ đề môi trường phổ biến và các lĩnh vực kiểm toán môi trường cụ thể.

#### **3. Đối tượng áp dụng**

Hướng dẫn này áp dụng đối với các Đoàn kiểm toán nhà nước và các đơn vị, cá nhân liên quan thuộc KTNN trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán của KTNN trong lĩnh vực môi trường.

## **CHƯƠNG II**

### **GIỚI THIỆU CHUNG VỀ MÔI TRƯỜNG**

### **VÀ KIỂM TOÁN MÔI TRƯỜNG**

#### **1. Giới thiệu chung về môi trường**

Môi trường là một tổ hợp các yếu tố vật chất, hóa học và sinh học hoạt động dựa trên một tổ chức sống hoặc một cộng đồng sinh học và xác định hình thức cũng như sự tồn tại của chính nó. Môi trường là sự kết hợp của các điều

kiện vật lý bên ngoài tác động và ảnh hưởng đến việc tăng trưởng, phát triển và sinh tồn của các tổ chức sống. Những điều kiện bên ngoài bao gồm các thành phần sinh học như thực vật, động vật, các thực thể sống khác và các thành phần vô sinh như đất, thời tiết, nước, ánh sáng mặt trời.

## 2. Sự xuống cấp, suy thoái môi trường

Sự phát triển không ngừng của quá trình tăng trưởng kinh tế, công nghiệp hóa và đô thị hóa đã dẫn đến sự xuống cấp liên tục của môi trường. Sự xuống cấp này xuất hiện khi các nguồn tự nhiên như cây cối, hệ sinh thái, nước và không khí được khai thác, tiêu thụ nhanh hơn tốc độ hồi phục của tự nhiên của chúng, khi mà các hậu quả ô nhiễm môi trường rơi vào tình trạng thiệt hại không thể cứu vãn hoặc khi con người phá hủy và làm thiệt hại hệ sinh thái trong quá trình phát triển của mình.

Sự xuống cấp của môi trường có thể biểu hiện theo nhiều hình thức như: hiện tượng sa mạc hóa, nạn phá rừng, tuyệt chủng, phóng xạ, ô nhiễm nguồn nước mặt, không khí,... Một số nguyên nhân gây nên sự xuống cấp của môi trường như sự bùng nổ dân số, sự phát triển không có quy hoạch của đô thị, ô nhiễm công nghiệp, xả chất thải, thâm canh nông nghiệp, khai thác quá nhiều khoáng sản, hải sản, công nghiệp hóa, các loại xâm lấn nguy hại và tình trạng hạn chế các quy định về môi trường. Theo lý thuyết, kết quả lâu dài của sự xuống cấp này sẽ tác động đến môi trường địa phương và không lâu nữa sẽ không thể đảm bảo ổn định cho con người ở bất kỳ cấp độ nào.

Sự xuống cấp quy mô toàn cầu nếu không được giải quyết, sẽ đồng nghĩa với sự tuyệt chủng của nhân loại hoặc ít nhất là làm giảm chất lượng cuộc sống, sức khỏe của con người và kéo theo nhiều hệ lụy trong phát triển kinh tế-xã hội của mỗi quốc gia và toàn cầu.

## 3. Phát triển bền vững

Trong thời gian gần đây, nhận thức và quan niệm về PTBV dần được hình thành từ thực tiễn đời sống xã hội và có tính tất yếu. Tư duy về PTBV xuất hiện trong cả quá trình sản xuất xã hội và bắt đầu từ việc nhìn nhận tầm quan trọng của BVMT và tiếp đó là nhận ra sự cần thiết phải giải quyết những bất ổn trong xã hội. Chính vì vậy, năm 1992, Hội nghị thượng đỉnh về Môi trường và Phát triển của Liên hợp quốc được tổ chức ở Rio de Janeiro đề ra Chương trình nghị sự toàn cầu cho thế kỷ XXI, theo đó, định nghĩa về PTBV được xác định là: ***“Sự phát triển thỏa mãn những nhu cầu của thế hệ hiện tại mà không làm phương hại đến khả***

***năng đáp ứng những nhu cầu của thế hệ tương lai***". Trên cơ sở này, ba trụ cột PTBV được xác định là: *Thứ nhất*, bền vững về mặt kinh tế, hay phát triển kinh tế bền vững là phát triển nhanh và an toàn, chất lượng; *Thứ hai*, bền vững về mặt xã hội là công bằng xã hội và phát triển con người, chỉ số phát triển con người (HDI) là tiêu chí cao nhất về phát triển xã hội, bao gồm: thu nhập bình quân đầu người; trình độ dân trí, giáo dục, sức khỏe, tuổi thọ, mức hưởng thụ về văn hóa, văn minh; *Thứ ba*, bền vững về sinh thái môi trường là khai thác và sử dụng hợp lý tài nguyên thiên nhiên, BVMT và cải thiện chất lượng môi trường sống.

Đến nay, quan niệm về PTBV trên bình diện quốc tế đã có được sự thống nhất chung và mục tiêu để thực hiện PTBV đã trở thành mục tiêu thiên niên kỷ cũng như Chương trình nghị sự đến năm 2030 của Liên Hợp Quốc.

Ở Việt Nam, vấn đề PTBV cũng ngày càng được quan tâm. Quan niệm về PTBV thường được tiếp cận theo hai khía cạnh: *Một là*, PTBV là phát triển trong mối quan hệ duy trì những giá trị môi trường sống, coi giá trị môi trường sinh thái là một trong những yếu tố cấu thành những giá trị cao nhất cần đạt tới của sự phát triển. *Hai là*, PTBV là sự phát triển dài hạn, cho hôm nay và cho mai sau; phát triển hôm nay không làm ảnh hưởng tới mai sau.

Điều 3, Luật BVMT, PTBV được định nghĩa: ***“PTBV là phát triển đáp ứng được nhu cầu của thế hệ hiện tại mà không làm tổn hại đến khả năng đáp ứng nhu cầu đó của các thế hệ tương lai trên cơ sở kết hợp chặt chẽ, hài hòa giữa tăng trưởng kinh tế, bảo đảm tiến bộ xã hội và BVMT”***. Đây là định nghĩa có tính tổng quát, nêu bật những yêu cầu và mục tiêu trọng yếu nhất của PTBV, phù hợp với điều kiện và tình hình ở Việt Nam.

Để đạt được mục tiêu PTBV cần giải quyết hàng loạt các vấn đề thuộc ba lĩnh vực là kinh tế, xã hội và môi trường. Trong đó, vấn đề bền vững về môi trường trong PTBV được hiểu như sau: Tăng trưởng kinh tế phải là tăng trưởng có hiệu quả cao, không chấp nhận tăng trưởng bằng mọi giá, không đánh đổi môi trường để phát triển kinh tế. Quá trình công nghiệp hóa, hiện đại hóa, phát triển nông nghiệp, du lịch; quá trình đô thị hóa, xây dựng nông thôn mới,... đều tác động đến môi trường và gây ảnh hưởng tiêu cực đến môi trường, điều kiện tự nhiên. BVMT là khi sử dụng các yếu tố tự nhiên đó, chất lượng môi trường sống của con người phải được bảo đảm. Đó là bảo đảm sự trong sạch về không khí, nước, đất, không gian địa lý, cảnh quan. Chất lượng của các yếu tố trên luôn cần được coi trọng và thường xuyên được đánh giá kiểm định theo những tiêu chuẩn quốc gia hoặc quốc tế.

## 4. Các vấn đề môi trường toàn cầu và vai trò của cơ quan kiểm toán tối cao

### 4.1. Các vấn đề môi trường toàn cầu

Sự xuống cấp của môi trường trên toàn thế giới đã tạo ra một bức tranh âm ảm về tình trạng hiện nay của nguồn tài nguyên thiên nhiên. Tình trạng ô nhiễm nguồn nước, không khí, các miền duyên hải, các loại khí thải do hiệu ứng nhà kính, việc lạm dụng đất đai, xả chất thải và các chất gây ô nhiễm càng ngày càng tăng. Trong khi đó diện tích rừng ngày càng giảm xuống. Những hiện tượng trên đã làm cho môi trường toàn cầu đang có chiều hướng ngày càng xấu đi và có ảnh hưởng nhất định đến sự tồn vong của nhân loại; con người đang đứng trước những thách thức lớn về môi trường toàn cầu.

- **Ô nhiễm đất:** Thế giới đang có xu hướng tăng hiện tượng đất bị ô nhiễm, do các nguyên nhân: Một là, do con người quá lạm dụng hoặc do tác động phụ của việc sử dụng phân hóa học, thuốc trừ sâu, chất diệt cỏ và các chất kích thích sinh trưởng khác. Theo số liệu từ Hướng dẫn KTMT của ASOSAI, việc chăn thả gia súc quá mức đã phá hủy 20% - 35% đất trồng cỏ, các đồng cỏ và vùng chống lụt cho đất nông nghiệp trong suốt mùa mưa. Bên cạnh đó, mỗi năm, trên thế giới có hàng nghìn hóa chất mới được đưa vào sử dụng trong khi con người vẫn chưa hiểu biết hết tác động phụ của chúng đối với hệ sinh vật. Hai là, không xử lý đúng kỹ thuật các chất thải công nghiệp và sinh hoạt khác của người và súc vật, hoặc các xác sinh vật chết gây ra... Ô nhiễm đất làm giảm năng suất và chất lượng cây trồng, hủy diệt sự sống một số sinh vật trong những khu vực ô nhiễm nặng, đồng thời còn đe dọa đến sức khỏe con người thông qua vật nuôi, cây trồng, thậm chí gây ra những biến dạng sinh thái và di truyền nặng nề cho hệ sinh thái. Theo ước tính, hơn 250 triệu người đang chịu tác động trực tiếp bởi tình trạng sa mạc hóa. Khai thác cây trồng, các yếu tố sinh học,... hàng năm vượt quá khả năng khôi phục của thiên nhiên và ước tính thâm hụt là 20%.

- **Ô nhiễm nguồn nước:** Mức độ ô nhiễm các nguồn nước đang có nguy cơ gia tăng do thiếu biện pháp xử lý cần thiết các loại rác thải sinh hoạt và công nghiệp; do các hóa chất dùng trong nông nghiệp và các nguồn nhiễm xạ, nhiễm bản từ các nguyên vật liệu khác dùng trong sản xuất; ô nhiễm do các loài thực vật nổi trên mặt nước sinh sôi mạnh làm động vật biển chết hàng loạt do thiếu oxy. Một vài loài thực vật nổi còn có thể sinh ra độc tố nguy hiểm cho hệ động vật và cả con người; ô nhiễm do khai thác lấy dầu khí và các loại khoáng sản quý hiếm khác; ô nhiễm còn do các chất thải trong thiên nhiên (ước tính mỗi năm có hơn 60 vạn tấn chất thải từ không trung rơi xuống nhất là chất hydro các búa từ



khí quyển - gọi là mưa khí quyển).

Hiện nay, có từ 40-50% lưu lượng ổn định của các dòng sông trên trái đất bị ô nhiễm. Độ ô nhiễm nguồn nước trên thế giới có thể tăng 10 lần trong vòng 25 năm tới. Bên cạnh đó, theo ước tính của giới khoa học thì, ước tính có khoảng 96,5% nước trên trái đất là nước mặn nằm trong các đại dương. Chỉ có 2,53% tổng lượng nước là nước ngọt có thể dùng được cho trồng trọt và sinh hoạt của con người. Thế nhưng nhu cầu tiêu dùng nước sạch ngày càng tăng nhanh do sự gia tăng dân số và yêu cầu phát triển sản xuất. Có thể nói, sau nguy cơ về dầu mỏ, loài người đã, đang và sẽ phải đối mặt với nguy cơ phổ biến là thiếu nguồn nước sạch cần thiết để duy trì và phát triển đời sống kinh tế - xã hội của mình.

Ước tính có trên 1/2 quốc gia và khu vực trên thế giới đang bị thiếu nước với các mức độ khác nhau, trong đó có khoảng 50 quốc gia thiếu nước nghiêm trọng. Có tới 80% bệnh tật liên quan trực tiếp do nguồn nước bị nhiễm bẩn, mỗi năm có 25 triệu trẻ em đã chết vì dùng nước không sạch.

- *Ô nhiễm không khí*: Sự phát triển công nghiệp và đời sống đô thị dựa trên “*nền văn minh dầu mỏ*” đang làm không khí bị ô nhiễm bởi các chất thải khí SO<sub>2</sub>, NO<sub>2</sub>, CO, hơi chì, mồ hôi, tro và các chất bụi lơ lửng khác sinh ra trong quá trình đốt cháy nhiên liệu hay các chất cháy khác... Ô nhiễm trong nhà và ngoài trời gây ra 5% gánh nặng bệnh tật trên thế giới.

Theo thống kê của Liên Hiệp Quốc, hiện có tới 50% dân số thành thị trên thế giới sống trong môi trường không khí có mức khí SO<sub>2</sub> vượt quá tiêu chuẩn và hơn 1 tỷ người đang sống trong môi trường có bụi than, bụi phấn vượt quá tiêu chuẩn cho phép. Hàng năm, tại các nước đang phát triển, có 500 ngàn người chết do ô nhiễm ngoài trời và 1,9 triệu người chết do ô nhiễm trong nhà. Trong 30 - 40 % các trường hợp hen suyễn và 20-30% các trường hợp có bệnh liên quan đến đường hô hấp là do ô nhiễm không khí. " Những năm gần đây, lượng khí thải ngày càng tăng lên (trong vòng 20 năm tới sẽ tăng gấp 15 lần so với hiện nay). Sự ô nhiễm không khí có thể trực tiếp giết chết hoặc hủy hoại sức khỏe các sinh vật sống, gây ra “hiệu ứng nhà kính” và các trận mưa axit không biên giới làm biến dạng và suy thoái môi trường, hủy diệt hệ sinh thái. "Lỗ hổng" tầng ôzôn đã đạt đến kích thước lớn nhất vào tháng 9 năm 2000 (28,3 triệu km<sup>2</sup>), gấp ba lần kích thước của Hợp chủng quốc Hoa kỳ (Theo Hướng dẫn KTMT ASOSAI).

- *Tài nguyên biển đang bị khai thác bừa bãi, rừng bị thu hẹp dần cùng với sự gia tăng đất bị sa mạc hóa*: Biển đang dần trở thành bể chứa thải lớn nhất trên

trái đất với mức độ ô nhiễm ngày càng tăng. Thêm vào đó là sự khai thác bừa bãi, tàn phá của con người. Hiện nay, trước sức ép của các vấn đề kinh tế-xã hội, các quốc gia đã và đang đồng loạt mở rộng các hoạt động kinh tế ra đại dương nên sự cạn kiệt tài nguyên biển và vấn đề ô nhiễm đang ngày càng trở nên trầm trọng. Khoảng 1/3 san hô trên thế giới được dự đoán sẽ biến mất trong vòng 30 năm nữa. Hàng năm có hơn 700 triệu galông dầu trôi vào các vùng biển. Nguồn ô nhiễm lớn nhất là từ các lỗ rò rỉ và nguồn chảy ra từ các nhà máy lọc dầu.

Cùng với biển, rừng đang ngày càng bị thu hẹp dần. Tốc độ phá rừng ở nhiều quốc gia trên thế giới đang ở mức độ cao chưa từng có. Hơn 220 triệu hecta rừng nhiệt đới đã bị tàn phá trong suốt giai đoạn 1975-90 và được sử dụng chủ yếu để sản xuất nông nghiệp, sản xuất thức ăn. Tỷ lệ rừng bị mất hàng năm ước tính hơn 14,6 triệu hecta (tương đương diện tích của nước Nê-pan) và tình trạng phá rừng nhiệt đới đã gần đạt đến tỷ lệ 1%/năm. Rừng bị thu hẹp kéo theo những tai họa khổng lồ mang tính chất toàn cầu như làm biến dạng hệ sinh thái, tăng nguy cơ khan hiếm nước, BĐKH và gia tăng các tai họa thiên nhiên, cụ thể:

Hơn 11.000 loài động và thực vật đang phải đối mặt với nạn tuyệt chủng. Tỷ lệ tuyệt chủng các loại hiện nay ước tính cao hơn 1.000 đến 10.000 lần so với tỷ lệ tự nhiên; Trái đất đang ngày càng nóng lên nhanh hơn so với bất kỳ một thời điểm nào trong 10.000 năm qua. Hiệu ứng nhà kính này do các loại khí như cacbon điôxit (CO<sub>2</sub>), đã đạt ngưỡng cao nhất trong hơn 400.000 năm. Nồng độ cacbon điôxit trong khí quyển đã tăng lên 31% từ năm 1750. Tỷ lệ tăng nồng độ hiện nay là chưa từng có trong suốt 20.000 năm qua.

Tình trạng sa mạc hóa kéo theo nhiều hệ lụy khó lường. Ngoài ra, vấn đề ô nhiễm tiếng ồn, ô nhiễm phóng xạ, bức xạ, sự mất ổn định về khí hậu... đều gây hại trực tiếp và lâu dài đến sức khỏe và di truyền của sinh vật, thực vật sống, trong đó có con người. Hậu quả sẽ thật khủng khiếp và khó lường. Những tổn thất về con người và vật chất do môi trường suy thoái gây ra đã và đang vượt quá tổn thất về người và của do các biến động xã hội và từ chiến tranh.

Dự báo, những năm đầu thế kỷ này, số nạn nhân của môi trường sẽ lên đến ít nhất 50 triệu người. Con người đang đứng trước sự cảnh báo mới: Trừ chiến tranh hạt nhân, thì sự BĐKH sẽ là mối đe dọa lớn nhất với sự tồn vong của loài người và tương lai của trái đất. Đó là những lời cảnh báo để con người mau chóng có những hành động tích cực với môi trường, vì môi trường và vì sự sống của chính mình.

## 4.2. Vai trò của cơ quan kiểm toán tối cao

Liên Hợp quốc (LHQ) và INTOSAI cùng nhấn mạnh vai trò quan trọng của các cơ quan kiểm toán tối cao (SAI) của mỗi quốc gia trong việc quản lý và giám sát việc thực hiện thành công các mục tiêu PTBV, dựa trên chức năng chính của SAI là đảm bảo tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và quản trị công tốt.

ISSAI 5130 nêu rõ vai trò của SAI trong kiểm toán tiến trình PTBV của quốc gia thông qua đảm bảo trách nhiệm giải trình công của quốc gia đó và từ đó tạo ra khuôn khổ để đạt được các mục tiêu toàn cầu của PTBV. Thông qua công tác kiểm toán, SAI có thể giúp chính phủ của quốc gia mình kiểm tra, đánh giá, giám sát tiến độ thực hiện, khai thác cơ hội và cải tiến theo các mục tiêu PTBV.

INTOSAI đang nỗ lực tập trung vào việc hỗ trợ các SAI thành viên thông qua định hướng về bốn phương pháp tiếp cận chính đối với kiểm toán các vấn đề môi trường toàn cầu và PTBV: (i) Đánh giá tính sẵn sàng của hệ thống quốc gia trong việc báo cáo tiến độ đạt được các mục tiêu PTBV; (ii) Thực hiện kiểm toán hoạt động đánh giá các chương trình trọng yếu của chính phủ có đóng góp theo từng khía cạnh của từng mục tiêu PTBV; (iii) Đánh giá và hỗ trợ việc thực hiện mục tiêu PTBV số 16 về tính minh bạch, hiệu quả và trách nhiệm giải trình của chính phủ và (iv) Xây dựng khung đo lường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình của SAI. Các phương pháp tiếp cận ở phạm vi bao quát và toàn diện với các chỉ tiêu cụ thể giúp SAI thành viên có thể đóng góp vào việc thực hiện thành công các Mục tiêu PTBV ở cấp quốc gia và trong khu vực. Trong đó, phương pháp tiếp cận triển khai các cuộc KTMT đóng vai trò rất quan trọng.

*Các SAI thực hiện KTMT nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của các chương trình trọng yếu của chính phủ có đóng góp theo từng khía cạnh của từng mục tiêu PTBV.* Kiểm toán các chương trình/hoạt động/dự án liên quan đến PTBV là một phần của KTMT và cũng bao gồm kiểm toán quản lý tài chính. Dựa trên kinh nghiệm, các SAI có thể lựa chọn chủ đề và chuyên môn cần có liên quan đến lĩnh vực cần kiểm toán của các chương trình/hoạt động/dự án. SAI cần ưu tiên kiểm toán việc thực hiện các mục tiêu PTBV theo chiến lược của quốc gia, xác định các tiêu chí cụ thể hỗ trợ các chỉ số và tính sẵn sàng của dữ liệu. Mô hình khung phát hiện kiểm toán (AFF) sẽ giúp các SAI thu thập kết quả kiểm toán một cách có hệ thống từ việc thực hiện các cuộc KTMT với chủ đề liên quan đến các SDG. Khung AFF được xây dựng dựa trên kết quả nghiên cứu của Nhóm công tác INTOSAI về KTMT (WGEA), đưa ra cách tiếp cận gồm 04 bước (*Phụ lục 01\HD KTMT*) thể hiện rõ nét hoạt động của cuộc KTMT do SAI thực hiện và là các tiêu chí để đánh giá tiến độ của PTBV.

Cơ quan kiểm toán nhà nước có vai trò đảm bảo tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công nói chung, trong đó gồm các vấn đề, yếu tố môi trường như kinh phí, hoạt động quản lý, bảo vệ môi trường, tình trạng môi trường..., các vấn đề đều môi trường thuộc phạm vi quyền hạn kiểm toán của cơ quan KTNN. Để trở thành mô hình tổ chức đảm bảo tính minh bạch và trách nhiệm giải trình, SAI cần chứng tỏ hoạt động và việc quản trị tốt của mình ở các cấp quốc gia, khu vực và trên thế giới. Điều này thể hiện qua khung pháp lý, chức năng, tính độc lập của cơ quan kiểm toán, của KTV và tự chủ ngân sách (08 nguyên tắc cơ bản của Tuyên bố Mexico).

## **5. Quản lý nhà nước đối với môi trường**

### **5.1. Mục tiêu quản lý nhà nước về môi trường**

Mục tiêu của quản lý nhà nước về môi trường là phát triển bền vững, nhằm đảm bảo sự cân bằng giữa phát triển kinh tế xã hội và bảo vệ môi trường. Một mặt, phát triển kinh tế xã hội tạo ra các tiềm lực để bảo vệ môi trường, ngược lại bảo vệ môi trường tạo ra các tiềm năng tự nhiên và xã hội cho phát triển kinh tế xã hội trong tương lai. Tùy thuộc vào điều kiện tự nhiên, kinh tế xã hội, hệ thống pháp lý, mục tiêu phát triển ưu tiên của từng địa phương mà mục tiêu quản lý môi trường thay đổi theo thời gian và có những ưu tiên riêng.

Căn cứ Chỉ thị số 36/1998/CT-TW của Bộ Chính trị ngày 25/6/1998 về tăng cường công tác bảo vệ môi trường trong thời kỳ công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước, mục tiêu cơ bản của bảo vệ môi trường ở nước ta trong giai đoạn công nghiệp hoá, hiện đại hoá hiện nay là: *“Kiểm soát, hạn chế về cơ bản mức độ gia tăng ô nhiễm môi trường, suy thoái tài nguyên và suy giảm đa dạng sinh học; tiếp tục cải thiện chất lượng môi trường sống; nâng cao năng lực chủ động ứng phó với biến đổi khí hậu, hướng tới mục tiêu phát triển bền vững đất nước”*. Ngày 05/9/2012, Thủ tướng Chính phủ đã ký quyết định số 1216/QĐ-TTg phê duyệt Chiến lược Bảo vệ môi trường quốc gia đến năm 2020, tầm nhìn đến năm 2030, trong đó hướng tới tầm nhìn đến năm 2030 *“Ngăn chặn, đẩy lùi xu hướng gia tăng ô nhiễm môi trường, suy thoái tài nguyên và suy giảm đa dạng sinh học; cải thiện chất lượng môi trường sống; chủ động ứng phó với BĐKH; hình*

thành các điều kiện cơ bản cho nền kinh tế xanh, ít chất thải, các-bon thấp vì sự thịnh vượng và PTBV đất nước”. Trong đó, tập trung vào một số mục tiêu cụ thể như sau:

(1) Khắc phục và phòng chống suy thoái, ô nhiễm môi trường trong các hoạt động sống của con người;

(2) Hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật bảo vệ môi trường, ban hành các chính sách về phát triển kinh tế- xã hội phải gắn liền với bảo vệ môi trường, nghiêm chỉnh thi hành luật BVMT;

(3) Phát triển đất nước theo Chiến lược BVMT quốc gia đến năm 2020, tầm nhìn đến năm 2030 và phù hợp với Mục tiêu PTBV đến năm 2030 của LHQ;

(4) Xây dựng các công cụ hữu hiệu về quản lý môi trường quốc gia, các vùng lãnh thổ riêng biệt

## **5.2. Nội dung quản lý nhà nước về BVMT**

Theo Luật BVMT năm 2014, công tác quản lý nhà nước về BVMT ở Việt Nam hiện nay bao gồm những nội dung sau:

- Xây dựng, ban hành theo thẩm quyền và tổ chức thực hiện các văn bản quy phạm pháp luật về BVMT, ban hành hệ thống tiêu chuẩn, quy chuẩn kỹ thuật môi trường;

- Xây dựng, chỉ đạo thực hiện chiến lược, chính sách, chương trình, đề án, quy hoạch, kế hoạch về BVMT;

- Tổ chức, xây dựng, quản lý hệ thống quan trắc; định kỳ đánh giá hiện trạng môi trường, dự báo diễn biến môi trường;

- Xây dựng, thẩm định và phê duyệt quy hoạch BVMT; thẩm định ĐTM chiến lược; thẩm định, phê duyệt báo cáo ĐTM và kiểm tra, xác nhận các công trình BVMT; tổ chức xác nhận kế hoạch BVMT;

- Chỉ đạo, hướng dẫn và tổ chức thực hiện các hoạt động bảo tồn đa dạng sinh học; quản lý chất thải; kiểm soát ô nhiễm; cải thiện và phục hồi môi trường;

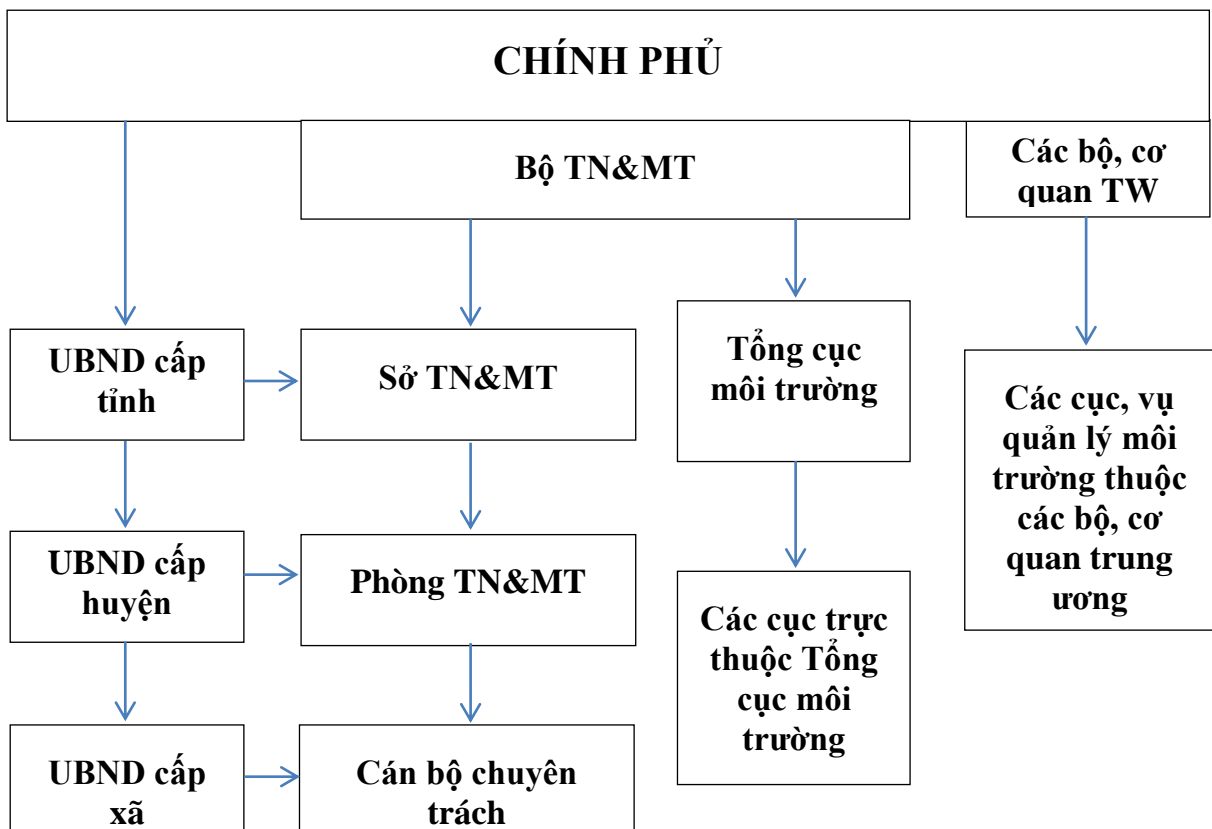
- Cấp, gia hạn, thu hồi giấy phép, giấy chứng nhận về môi trường;

- Thanh tra, kiểm tra việc chấp hành pháp luật về BVMT; thanh tra trách nhiệm quản lý nhà nước về BVMT; giải quyết khiếu nại, tố cáo về BVMT; xử lý vi phạm pháp luật về BVMT;

- Đào tạo nhân lực khoa học và quản lý môi trường; giáo dục, tuyên truyền, phổ biến kiến thức, pháp luật về BVMT;
- Tổ chức nghiên cứu, áp dụng tiến bộ khoa học, công nghệ trong lĩnh vực BVMT;
- Chỉ đạo, hướng dẫn, kiểm tra và đánh giá việc thực hiện ngân sách nhà nước cho các hoạt động BVMT;
- Hợp tác quốc tế trong lĩnh vực BVMT.

### 5.3. Tổ chức bộ máy quản lý môi trường ở Việt Nam

Năm 1992 Bộ Khoa học, Công nghệ và Môi trường được thành lập, mà tiền thân là Ủy ban Khoa học Kỹ thuật Nhà nước, có chức năng là quản lý Nhà nước về môi trường. Các sở Khoa học - Công nghiệp - Môi trường các địa phương sau đó được thành lập với chức năng là quản lý Nhà nước về môi trường ở địa phương. Do yêu cầu nhiệm vụ của công tác quản lý nguồn tài nguyên thiên nhiên và BVMT trường phù hợp với xu thế phát triển của đất nước trong thời kỳ mới, tại kỳ họp thứ nhất, Quốc hội nước cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt nam khoá XI, ngày 05 tháng 8 năm 2002 đã quyết định thành lập Bộ TNMT trên cơ sở 3 đơn vị chủ yếu hiện có gồm Cục môi trường; Tổng cục địa chính và Tổng cục khí tượng thủy văn. Cho đến nay, ở Việt Nam đã hình thành hệ thống tổ chức quản lý nhà nước về môi trường từ trung ương đến địa phương như sơ đồ sau:



*Cơ cấu tổ chức các cơ quan quản lý nhà nước về môi trường ở Việt Nam*

Luật BVMT năm 2014 quy định cụ thể các nội dung quản lý nhà nước về bảo vệ môi trường (Điều 139), trách nhiệm quản lý nhà nước về bảo vệ môi trường của Chính phủ (Điều 140) và người đứng đầu từng cơ quan, đơn vị, tổ chức liên quan, bao gồm: Bộ Tài nguyên và Môi trường (Điều 141); các Bộ và cơ quan ngang bộ khác như Bộ Kế hoạch và Đầu tư, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, Bộ Công thương, Bộ Xây dựng, Bộ Y tế, Bộ Giao thông vận tải, Bộ Quốc phòng, Bộ Công an (Khoản 3, Điều 142); Ủy ban nhân dân các cấp (Điều 143).

## 6. Kiểm toán môi trường

Theo Ngân hàng thế giới, KTMT là một quá trình thu thập và đánh giá một cách có hệ thống các thông tin về các khía cạnh môi trường.

Theo “*Kiểm toán Môi trường và Kiểm toán tuân thủ*” - Nhóm Công tác về KTMT của INTOSAI (WGEA), KTMT là việc tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động đối với các vấn đề môi trường của một tổ chức, đơn vị.

Theo Hướng dẫn KTMT của ASOSAI, KTMT một nhiệm vụ có kỹ năng định hướng rất cao. Nó không chỉ yêu cầu những kỹ năng kiểm toán, mà còn cần có sự hiểu biết sâu sắc về các vấn đề môi trường như các chính sách, chiến lược và chương trình bảo tồn, BVMT, việc kiểm soát BDKH của quốc gia, còn cần phải có sự hiểu biết nhất định đối với các điều ước và công ước quốc tế về các vấn đề môi trường.

Như vậy, KTMT không khác với các loại hình kiểm toán thông thường mà các SAI đã thực hiện, mà KTMT có thể bao gồm tất cả các loại hình kiểm toán như kiểm toán tuân thủ, tài chính và hoạt động.

Theo INTOSAI, vai trò chính của SAI trong KTMT là nhằm đáp ứng sự kỳ vọng của người dân bằng cách thực hiện việc xác minh một cách độc lập, đáng tin cậy và khách quan đối với thông tin do các cơ quan Chính phủ cung cấp liên quan đến các hoạt động của họ và tác động của những hoạt động này đến môi trường<sup>1</sup>. Mục tiêu của mỗi cuộc kiểm toán tùy thuộc vào loại hình kiểm toán được thực hiện, có thể là kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

*Kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực môi trường:* Mục tiêu của kiểm toán hoạt động là khác nhau<sup>2</sup> và có thể bao gồm việc đảm bảo rằng các chỉ số đo

<sup>1</sup> INTOSAI (WGEA): Kiểm toán môi trường và kiểm toán tuân thủ.

<sup>2</sup> Mục tiêu của Kiểm toán hoạt động: Hướng dẫn Kiểm toán hoạt động, KTNN Ấn Độ; Đoạn 68, Quy định về Kiểm toán và Kế toán, KTNN Ấn Độ.

lượng hiệu suất liên quan đến môi trường (bao gồm trong các báo cáo trách nhiệm giải trình) phản ánh đúng hiệu suất của đơn vị được báo cáo. Hơn nữa, kiểm toán hoạt động xác minh rằng các chương trình môi trường được thực hiện theo cách “kinh tế, hiệu quả và hiệu lực”. Điều này nhằm mục đích nâng cao hiệu quả và trách nhiệm giải trình của các cơ quan Chính phủ bằng các giá trị gia tăng thông qua việc đánh giá hiệu quả của các chính sách, chiến lược và chương trình liên quan đến môi trường. Ngoài việc kiểm tra mức độ đạt được mục tiêu của chương trình, kiểm toán hoạt động cũng sẽ xem xét tác động dự kiến, không dự kiến, trực tiếp và không trực tiếp của các chương trình và hoạt động là đối tượng của cuộc kiểm toán, cũng như tính đầy đủ của dữ liệu để đánh giá những tác động đó. Việc xác định những nguy hại gây ra bởi ô nhiễm đối với sức khỏe và môi trường cũng sẽ là một phần của hoạt động này. KTHĐ đối với các vấn đề môi trường cũng sẽ bao gồm việc xem xét sự tồn tại hoặc tính đầy đủ của các chính sách, pháp luật và chiến lược về môi trường. Các mục tiêu khác bao gồm việc tuân thủ các cam kết, nếu được ký kết hoặc có hiệu lực pháp luật, với các hiệp ước và cam kết quốc tế (nếu có). Sự đầy đủ cơ sở hạ tầng để đạt được mục đích môi trường của đơn vị và mức độ đầy đủ nguồn quỹ cũng sẽ là đối tượng của KTHĐ.

Hướng dẫn của INTOSAI/WGEA khuyến nghị cần đưa các lĩnh vực sau vào trong phạm vi kiểm toán hoạt động về các vấn đề môi trường:

- Kiểm toán việc giám sát của Chính phủ về việc tuân thủ pháp luật về môi trường;
- Kiểm toán các chương trình, dự án môi trường của Chính phủ;
- Kiểm toán sự tác động về môi trường của các chương trình, dự án khác;
- Kiểm toán các hệ thống quản lý môi trường; và
- Kiểm toán, đánh giá các chính sách và chương trình môi trường được đề xuất.

*Kiểm toán tài chính:* Mục tiêu của kiểm toán tài chính là KTV đưa ra ý kiến về việc liệu các báo cáo tài chính được lập có phù hợp với khuôn khổ báo cáo tài chính đã được xác định. Khía cạnh trọng yếu liên quan trực tiếp đến chi phí, nghĩa vụ, tác động và kết quả môi trường. Kiểm toán báo cáo tài chính yêu cầu KTV phải xem xét các vấn đề môi trường như là một phần của kiểm toán tuân thủ<sup>3</sup>.

*Kiểm toán tuân thủ:* Trong kiểm toán tuân thủ, mục tiêu kiểm toán sẽ là đảm bảo rằng các hoạt động của Chính phủ được thực hiện phù hợp với các luật,

---

<sup>3</sup> Tham khảo Đoạn 37, Những quy định về Kiểm toán và Tài khoản đối với các kiểm tra được thực hiện.



quy định, tiêu chuẩn và chính sách về môi trường, cả ở cấp quốc gia và địa phương cũng như cấp quốc tế (nếu phù hợp).

## **7. Lựa chọn chủ đề kiểm toán trong lập kế hoạch kiểm toán chiến lược**

Để nâng cao chất lượng và giá trị của kiểm toán, KTNN phải cân nhắc thật kỹ lưỡng khi lựa chọn các chủ đề để tiến hành KTMT. Điều này sẽ giúp ích cho việc xác định các trọng tâm ưu tiên và sử dụng một cách kinh tế, hiệu quả, hiệu lực nhất các nguồn lực dành cho KTMT của KTNN.

Chủ đề kiểm toán phải được lựa chọn thông qua quá trình lập kế hoạch chiến lược về KTMT hoặc lồng ghép trong kế hoạch chiến lược về kiểm toán hoạt động. Theo đó, KTNN thiết lập các mục đích chiến lược (tuyên bố về nhiệm vụ), các mục tiêu chiến lược dự kiến (tuyên bố cụ thể và chi tiết hơn) trong trung hạn (3-5 năm) sẽ đạt được thông qua việc thực hiện các chủ đề KTMT nói riêng hoặc kiểm toán hoạt động nói chung.

Quá trình lựa chọn chủ đề kiểm toán cần được tiến hành tuân thủ và lưu ý các trình tự và vấn đề sau:

- Xác định danh mục chủ đề kiểm toán tiềm năng từ đó sẽ đưa ra các lựa chọn kiểm toán chiến lược. Số lượng các chủ đề tiềm năng là rất lớn, còn nguồn lực của cơ quan KTNN lại có hạn, do vậy cần đưa ra các quyết định lựa chọn một cách thận trọng dựa trên các tiêu chí cụ thể như: tính thời sự; tác động dự kiến của cuộc kiểm toán (giá trị tăng thêm từ cuộc kiểm toán); mức độ rủi ro; tầm quan trọng; quy mô tài chính; mức độ thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây...

- Các nhóm chủ đề phổ biến của KTMT là hiệu quả của các chương trình, dự án môi trường và tác động của chúng tới môi trường; hệ thống quản lý môi trường và các quy trình báo cáo, đánh giá; đánh giá các đề xuất về chính sách, dự án môi trường; các vấn đề môi trường có tác động và ảnh hưởng trên diện rộng hoặc có liên quan đến hoạt động của nhiều cơ quan, tổ chức, đơn vị...

- Xác định thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán: Các chủ đề kiểm toán tiềm năng được lựa chọn sẽ được phân tích, sắp xếp thứ tự ưu tiên trên cơ sở các tiêu chí lựa chọn và thang điểm tương ứng do KTNN quy định (bao gồm cả việc xem xét đến sự phù hợp với tình hình thực tế và nguồn lực hiện có của KTNN).

## **8. Các thách thức trong KTMT**

Trước yêu cầu cấp thiết từ công tác quản lý, hoạt động KTMT đang trở thành yêu cầu cấp thiết đặt ra với các cơ quan kiểm toán tối cao. Tuy nhiên, việc tổ chức triển khai KTMT cũng đặt ra một số thách thức sau:

(1) Môi trường là vấn đề phức tạp, liên quan đến nhiều lĩnh vực nên việc tổ chức KTMT thường được thực hiện tại nhiều cơ quan, đơn vị và đầu mối được kiểm toán trải dài trong cả nước, từ trung ương tới địa phương.

(2) KTMT thường liên quan đến các lĩnh vực hẹp (BĐKH, ô nhiễm môi trường biển, rác thải đô thị...), đòi hỏi KTV phải nắm bắt được các kiến thức chuyên sâu hoặc thuê được các chuyên gia trong lĩnh vực được lựa chọn kiểm toán để đảm bảo chất lượng và hiệu quả trong tổ chức kiểm toán. Hơn nữa, các biện pháp giải quyết những vấn đề môi trường cần tính thực tế hơn và thường có nhiều ý kiến, khó có sự nhất trí trong giới chuyên gia. Điều này gây ra trở ngại cho KTV trong việc đưa ra những kết luận chính xác và đề xuất các kiến nghị.

(3) KTMT thường kết hợp của cả ba loại hình (nội dung) kiểm toán (kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động), trong đó, kiểm toán hoạt động giữ vai trò chủ đạo. Vì vậy, đòi hỏi KTV thực hiện KTMT phải có kiến thức và kỹ năng kiểm toán tương đối toàn diện, đặc biệt là các kỹ năng trong kiểm toán hoạt động như: xây dựng tiêu chí kiểm toán, đánh giá trọng yếu, rủi ro kiểm toán...

(4) Nhận thức của các cơ quan quản lý nhà nước, xã hội về KTMT còn hạn chế, dẫn đến công tác phối hợp, cung cấp tài liệu cho Đoàn kiểm toán còn gặp nhiều khó khăn.

Những trở ngại này có thể được giải quyết bằng việc tham gia các giai đoạn của quy trình kiểm toán của các bên liên quan có quan tâm, đào tạo cho KTV những kiến thức/kỹ năng tốt hơn và chia sẻ kinh nghiệm với các SAI khác thông qua các hoạt động trao đổi thường xuyên.

### **CHƯƠNG III**

## **CÁC GIAI ĐOẠN TIẾN HÀNH KIỂM TOÁN MÔI TRƯỜNG**

### **1. Chuẩn bị và Lập kế hoạch kiểm toán**

Cũng như các loại hình kiểm toán khác, lập kế hoạch kiểm toán có vai trò quan trọng đối với KTMT. Lập kế hoạch kiểm toán tốt là một điều kiện tiên quyết cho việc tiến hành cuộc kiểm toán hiệu quả và góp phần cho việc thực hiện cuộc kiểm toán thành công và đạt được các mục tiêu đặt ra.

Lập kế hoạch KTMT bắt đầu bằng việc thu thập tất cả các dữ liệu và thông tin cần thiết về chủ đề kiểm toán đã chọn, nghiên cứu về bối cảnh, tình trạng, tầm nhìn và tính chất của đối tượng kiểm toán, từ đó thiết lập phạm vi,

mục tiêu và tiêu chí kiểm toán. Các khía cạnh khác cần xem xét bao gồm hiểu biết về tính trọng yếu và rủi ro đối với môi trường và vì sự PTBV.

Yêu cầu nguồn lực kiểm toán là một vấn đề lớn cần được quan tâm. Đoàn kiểm toán cần có các chuyên gia giỏi, có kiến thức đầy đủ về các vấn đề môi trường, sự phát triển của quốc gia và quốc tế về vấn đề này và loại hình kiểm toán đã được chọn. Việc lập kế hoạch kiểm toán cũng cần xem xét lợi ích của việc tập trung vào một chính sách, một đơn vị duy nhất hay tổng hợp các chính sách và các vấn đề liên quan trong một cuộc kiểm toán.

Đoàn kiểm toán cần lập kế hoạch kiểm toán được chi tiết với các thông tin về đơn vị, mục tiêu và hoạt động, loại hình ngân sách hoạt động, thông tin ngoài kế hoạch 5 năm phát triển kinh tế - xã hội, báo cáo tài chính, tài liệu ngân sách, các báo cáo và tài liệu nghiên cứu trên báo chí (nếu có), chỉ số và tiêu chí hoạt động kiểm toán.

Một kế hoạch của cuộc KTMT cần có những thông tin đầu vào sau:

- Mô tả các vấn đề môi trường sẽ trở thành trọng tâm của cuộc kiểm toán (như vấn đề quản lý và xử lý nước thải công nghiệp, vấn đề ĐTM ...);
- Mô tả về đơn vị, mục tiêu, chương trình, cam kết và nghĩa vụ về môi trường, tài chính, cơ cấu tổ chức của đơn vị v.v...,
- Phân tích sơ bộ chương trình được kiểm toán, tiến độ thực hiện, tình trạng, các chỉ số đo lường hiệu suất và các tiêu chí khác;
- Mục tiêu kiểm toán, phạm vi, giới hạn và rủi ro kiểm toán;
- Thành phần của Đoàn kiểm toán, việc sử dụng các nguồn lực bên ngoài và thuê chuyên gia (nếu có), thời gian kiểm toán và thời gian thực địa;
- Đề xuất các khu vực/vấn đề cần kiểm tra chặt chẽ, tài liệu và bằng chứng kiểm toán phải được kiểm tra, phương pháp kiểm toán (bao gồm phỏng vấn, bảng câu hỏi, khảo sát thống kê) cần thực hiện;
- Chi tiết của các cuộc kiểm toán trước đây và đánh giá của các cơ quan bên ngoài bao gồm các chuyên gia về môi trường;
- Kết quả kỳ vọng của kiểm toán tập trung vào các vấn đề môi trường;
- Tham khảo các luật, quy định và công ước quốc tế và quốc gia/khu vực về BVMT, v.v...

Lập kế hoạch kiểm toán là bước quyết định thành công của cuộc kiểm toán. Đoàn kiểm toán và KTV cần dành thời gian hợp lý cho giai đoạn này một cách tương xứng vì nó giúp xác định tốt hơn các khu vực cần ưu tiên, các vấn đề

có thể xảy ra và có sự phân công công việc hợp lý.

Lập kế hoạch để phân công công việc kiểm toán hợp lý, các KTV cần hiểu rõ những quy định về môi trường, tài chính, về các yêu cầu cần tuân thủ và kỳ vọng của đơn vị được kiểm toán. Điều này giúp xác định được các thủ tục nào phải tiến hành (phương pháp kiểm toán) và phân công KTV có năng lực để tiến hành cuộc kiểm toán (phân bổ nguồn lực).

### ***1.1. Thu thập thông tin cơ bản cho cuộc KTMT***

Ngay sau khi lựa chọn được chủ đề kiểm toán cần thực hiện, việc tiếp theo là cần tiến hành khảo sát để thu thập thông tin cho cuộc kiểm toán. Những tài liệu sau đây cần được xem xét và thu thập để phục vụ lập Kế hoạch kiểm toán:

#### ***\* Thông tin từ bên trong đơn vị***

- Bản sao của các Báo cáo kiểm toán trước (nếu có), trong đó đã chỉ ra các phát hiện và kiến nghị kiểm toán yêu cầu đơn vị được kiểm toán phải thực hiện.
- Các thông tin về đơn vị (quy trình hoạt động, sản xuất, sơ đồ bộ máy tổ chức, hệ thống kiểm soát nội bộ, các loại môi trường hiện có tại đơn vị);
- Những đặc điểm đặc thù về đơn vị được kiểm toán;
- Những lĩnh vực liên quan trọng hệ thống quản lý môi trường hoặc các lĩnh vực khác cần kiểm toán.
- Các văn bản pháp quy của đơn vị như giấy phép hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị, các quy định, quy chế của đơn vị.
- Báo cáo kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán;
- Các bản đồ, biểu đồ để diễn giải vị trí của các hoạt động, đơn vị khác nhau và các lĩnh vực môi trường cũng như các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- Bản sao các sổ ghi chép của đơn vị, các kế hoạch sơ đồ khẩn cấp,...các chính sách chung, các thủ tục hoạt động và các yêu cầu dưới dạng văn bản;
- Các bản sao báo cáo hiện trạng môi trường hiện tại của đơn vị hay các báo cáo có giá trị đã được gửi tới Ban lãnh đạo của đơn vị.

#### ***\* Thông tin bên ngoài đơn vị***

- Các bản sao về các quy định có thể áp dụng của các cấp quản lý từ Trung ương đến địa phương;
- Chính sách về môi trường của đơn vị được kiểm toán;

- Các chính sách tài chính liên quan đến môi trường áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán;
- Các quy tắc và quy định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán liên quan đến việc tuân thủ các quy định về môi trường;
- Báo cáo hàng năm của đơn vị được kiểm toán;
- Các bài viết của giới truyền thông, báo chí;
- Các báo cáo của những đơn vị đánh giá độc lập như các tổ chức phi chính phủ (NGOs);
- Các báo cáo đánh giá chéo;
- Danh sách các giấy phép, các cơ quan có trách nhiệm cần xem xét và thời hạn có hiệu lực của các giấy phép đó;
- Bộ câu hỏi về các vấn đề liên quan đến hoạt động kiểm toán như về đánh giá Hệ thống kiểm soát nội bộ; khảo sát về tình hình chung của đơn vị.

### ***1.2. Đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu kiểm toán***

Trọng yếu của một vấn đề, nội dung hay hoạt động về môi trường có thể được xác định thông qua việc đánh giá tầm quan trọng của vấn đề môi trường cần được giải quyết, mức độ ảnh hưởng có thể có đối với việc thực hiện chương trình, dự án, quy mô kinh phí sử dụng, hoặc các kiến nghị kiểm toán có thể mang lại những cải thiện đáng kể.

Bên cạnh đó, KTV cũng cần nhận diện và phân tích các yếu tố được coi là rủi ro có khả năng ảnh hưởng tiêu cực hoặc có tác động không mong muốn đến môi trường hoặc tình hình hoạt động và việc đạt được các mục tiêu của các chương trình, các hoạt động liên quan tới môi trường. Các rủi ro sẽ được đánh giá theo mức độ cao, trung bình, thấp trên cơ sở phân tích, xem xét khả năng xảy ra và tác động mang lại của các rủi ro này. Các rủi ro kiểm toán có thể bao gồm:

- Thách thức của việc lựa chọn tiêu chí kiểm toán dựa trên lý do không thích hợp, có thành kiến hoặc không phù hợp;
- Thách thức của việc chọn mẫu kiểm toán để xác minh thu thập bằng chứng kiểm toán;
- Năng lực của Đoàn kiểm toán đối với các vấn đề kỹ thuật của cuộc kiểm toán; năng lực và sự độc lập của các chuyên gia bên ngoài được lựa chọn để hỗ trợ cuộc kiểm toán;

Hầu hết các mối quan tâm và rủi ro có thể được giải quyết bằng cách lập kế hoạch và có thông tin đầy đủ và thận trọng về các khía cạnh. Đơn vị cần phải được thông báo rõ ràng về từng khía cạnh của vấn đề ở trên khi bắt đầu cuộc kiểm toán và bất kỳ vấn đề hợp lệ nào được nêu lên bởi điều này cần phải được làm rõ một cách hợp lý tại cuộc họp triển khai kiểm toán hoặc thông qua sự tương tác, phối hợp thích hợp với đơn vị.

### ***1.3. Xác định phạm vi giới hạn kiểm toán***

KTMT không khác biệt nhiều so với các cuộc kiểm toán khác do KTNN thực hiện. Sự khác nhau là do việc KTMT liên quan đến các vấn đề, lĩnh vực môi trường và PTBV. Tùy thuộc vào mục tiêu kiểm toán cụ thể, phạm vi/giới hạn của cuộc kiểm toán là khác nhau.

***Nếu cuộc KTMT là kiểm toán tài chính:*** Kiểm toán tài chính liên quan đến môi trường sẽ tập trung vào các khía cạnh, khoản mục trên BCTC bị ảnh hưởng bởi các vấn đề môi trường, đặc biệt là các khoản nợ phải trả, dự phòng, cam kết, dự phòng tổn thất tài sản,... Một cuộc KTMT từ quan điểm tài chính được tiến hành để đảm bảo rằng các công quỹ được sử dụng có hiệu quả và cho các mục đích đã đề ra.

Trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính liên quan đến môi trường, các vấn đề sau đây sẽ được chú ý đặc biệt:

- *Các ý kiến để ngăn ngừa, giảm nhẹ, hoặc khắc phục thiệt hại cho môi trường cho đơn vị;*
- *Bảo tồn các nguồn tài nguyên thiên nhiên tái tạo và không tái tạo;*
- *Kết quả của việc vi phạm luật, quy tắc và quy định về môi trường;*
- *Kết quả của trách nhiệm pháp lý do Chính phủ và tòa án quy định.*

***Nếu cuộc KTMT là Kiểm toán tuân thủ:*** Kiểm toán tuân thủ về các vấn đề môi trường sẽ liên quan đến việc đảm bảo rằng các hoạt động của Chính phủ, đơn vị được kiểm toán được thực hiện theo các luật, quy tắc, thông báo, quy định và chuẩn mực liên quan cũng như các chính sách và chiến lược về BVMT<sup>4</sup>. Việc tuân thủ cam kết theo Hiệp ước và Công ước quốc tế cũng sẽ cần phải xác minh, xác nhận (nếu có). Các cơ quan Chính phủ liên quan đến vấn đề môi trường có nghĩa vụ pháp lý để thực hiện việc giám sát, kiểm soát chặt chẽ đối với một số lĩnh vực cụ thể, các hoạt động của con người và phạm vi kiểm toán

---

<sup>4</sup> Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ, tham khảo Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước số 4000 về Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ.

tuân thủ sẽ mở rộng để xác minh quy trình được thông qua bởi các cơ quan này trong việc hoàn thành vai trò luật định của mình.

**Ví dụ, KTMT theo quan điểm tuân thủ có thể kiểm tra việc chấp hành các quy định môi trường về chất độc hại, việc vận chuyển chất thải nguy hại của bệnh viện, hoặc bảo vệ các loài có nguy cơ tuyệt chủng. KTV cũng có thể kiểm tra các hoạt động của Chính phủ có được thực hiện theo các luật, tiêu chuẩn và chính sách môi trường liên quan hay không, cả ở cấp quốc gia và quốc tế<sup>5</sup>.**

**Nếu cuộc KTMT là Kiểm toán hoạt động:** Khía cạnh quan trọng nhất của KTHĐ về môi trường là đảm bảo rằng các chỉ số đo lường tính hiệu quả, hiệu lực và kinh tế liên quan đến môi trường phản ánh đúng hiệu quả hoạt động của đơn vị và các chương trình, dự án về môi trường được thực hiện hiệu quả. KTHĐ cũng sẽ cung cấp sự đảm bảo đáng tin cậy về tính hiệu lực của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ các luật, quy tắc, quy định và tiêu chuẩn đã được thành lập. Tính đầy đủ hoặc không tồn tại các công cụ pháp lý và các công cụ khác để BVMT cũng sẽ là chủ đề của cuộc kiểm toán. Điểm mạnh và điểm yếu trong khuôn khổ chính sách của Chính phủ để giảm nhẹ và thích ứng với BĐKH và suy thoái môi trường cũng sẽ được phân tích, với sự hỗ trợ của các chuyên gia trong lĩnh vực cụ thể khi được yêu cầu.

Cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm việc kiểm tra chi tiết các chương trình, dự án về môi trường của Chính phủ và các cơ quan được lựa chọn nhằm đưa ra ý kiến độc lập và khách quan về mức độ hoạt động và kết quả đạt được. Các tác động môi trường trực tiếp và gián tiếp của các chương trình, dự án khác của Chính phủ cũng được xem xét. Tính sẵn sàng và mức độ hiệu quả/hiệu lực của Hệ thống Quản lý Môi trường (EMS) và sự phù hợp với các tiêu chuẩn quốc gia hay quốc tế<sup>6</sup> cần được kiểm tra như một phần của cuộc kiểm toán. Cuối cùng, từ góc độ hoạt động, KTMT có thể thực hiện cuộc kiểm toán về các chỉ số môi trường, các chương trình và các quyết định chính sách để xem những hoạt động đó có được thực hiện một cách kinh tế, hiệu quả và hiệu lực không.

**Phạm vi của cuộc kiểm toán hoạt động về môi trường xoay quanh những vấn đề sau:**

- Kiểm toán các hoạt động quản lý, giám sát, thanh tra, kiểm tra của Chính phủ và các cơ quan quản lý nhà nước đối với việc tuân thủ luật, các quy định về môi trường: Mục đích chính của cuộc kiểm toán này là đưa ra ý kiến về

<sup>5</sup> INTOSAI (WGEA): Kiểm toán các Hiệp định môi trường đa phương như thế nào.

<sup>6</sup> Tổ chức chuẩn mực quốc tế đã thiết lập các chuẩn mực (ISO 14001) về vấn đề liên quan.

việc tuân thủ các luật, quy định môi trường của đơn vị được kiểm toán.

- Kiểm toán đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực của các chương trình, dự án về môi trường của Chính phủ và các cơ quan: Mục đích chính của cuộc kiểm toán này là đưa ra ý kiến về tính hiệu quả, hiệu lực của các chương trình/dự án/chiến lược về môi trường cụ thể đã được xây dựng và đang được Chính phủ thực hiện.

- Kiểm toán các tác động đến môi trường của các chương trình, dự án khác của Chính phủ. Mục đích chính của cuộc kiểm toán này là đưa ra ý kiến về các tác động đến môi trường của các chương trình, dự án khác đã được xây dựng và đang được các Bộ, Sở, đơn vị khác thực hiện (không phải Bộ/Sở Môi trường).

**Ví dụ, kiểm toán tác động đến môi trường của việc khai thác khoáng sản, xây dựng đường xá, đập nước cho nhà máy thủy điện, các hoạt động quân sự,...**

- Kiểm toán các hệ thống quản lý môi trường: Mục đích chính của cuộc kiểm toán nhằm đưa ra ý kiến về việc áp dụng các hệ thống quản lý môi trường (EMS) của đơn vị được kiểm toán và/hoặc các chuẩn mực quốc tế như ISO 14001<sup>2</sup>.

- Kiểm toán, đánh giá các chính sách và chương trình môi trường: Mục đích chính của cuộc kiểm toán nhằm đưa ra ý kiến về tình trạng thiếu hay đủ hay tính hợp lý của khung chính sách để quản lý các vấn đề liên quan đến môi trường. Các thông lệ quốc tế tốt nhất có thể áp dụng cho việc so sánh này. Tuy nhiên, cần xem xét điều kiện của từng địa phương, đơn vị trước khi đưa ra các so sánh.

#### **1.4. Xác định mục tiêu/nội dung kiểm toán**

Yêu cầu của xác lập mục tiêu kiểm toán tùy thuộc vào bản chất loại hình kiểm toán của cuộc kiểm toán là kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ hay KTHĐ và tùy thuộc vào tính chất của từng cuộc kiểm toán.

**Đối với Kiểm toán tuân thủ:** Mục tiêu của cuộc kiểm toán này được xác định xuất phát từ các luật, quy tắc và quy định của nhà nước hiện hành về môi trường. Các mục tiêu đánh giá cụ thể sẽ được lập dựa trên các mục tiêu tổng quát nói trên.

**Đối với Kiểm toán tài chính:** Mục tiêu của kiểm toán tài chính xuất phát từ các chuẩn mực kế toán, tài chính và môi trường áp dụng cho từng đơn vị được kiểm toán.

#### **Đối với Kiểm toán hoạt động:**

Mục tiêu của cuộc kiểm toán này được xác định ngay từ lúc bắt đầu/khi lập kế hoạch kiểm toán và liên quan đến các vấn đề như:



- Sự tồn tại và tính đầy đủ các chính sách/luật/chiến lược về môi trường;
- Mức độ đầy đủ của các số liệu/thông tin phục vụ việc đánh giá tác động của ô nhiễm đối với môi trường;
- Xác định rủi ro cho sức khỏe và môi trường gây ra bởi tình trạng ô nhiễm;
- Phân công trách nhiệm giữa các bên liên quan trong việc tham gia kiểm soát tình trạng ô nhiễm môi trường;
- Mức độ đầy đủ của công tác kiểm tra và đánh giá các văn bản pháp luật về môi trường;
- Mức độ đầy đủ của hệ thống hạ tầng và ngân sách cho BVMT.

Nội dung kiểm toán được xây dựng trên cơ sở các vấn đề hoặc các rủi ro đã xác định, đồng thời cần xác định những vấn đề cụ thể cần được kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán phụ thuộc vào bản chất, phạm vi, mức độ phức tạp của chủ đề kiểm toán. Ví dụ như: Nội dung kiểm toán của chương trình giảm nhẹ và thích ứng với BĐKH có thể được xác định theo các giai đoạn của chương trình như lập kế hoạch, triển khai thực hiện, kiểm tra giám sát và đánh giá kết quả thực hiện chương trình.

Nội dung kiểm toán có thể được chi tiết theo các mức độ khác nhau để sắp xếp thứ tự ưu tiên, dễ thực hiện, là cơ sở để phân công nhiệm vụ, xây dựng các hiểu biết chung cho kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, dựa trên các bằng chứng kiểm toán và các thông tin thu thập được, nội dung kiểm toán có thể được điều chỉnh, thay đổi khi kiểm toán viên nhà nước đã có hiểu biết đầy đủ hơn về chủ đề kiểm toán.

### ***1.5. Thiết lập các tiêu chí kiểm toán***

Cuộc KTMT sẽ kiểm tra chi tiết các chương trình, dự án môi trường của Chính phủ và các cơ quan được lựa chọn nhằm đưa ra ý kiến độc lập và khách quan về mức độ và kết quả hoạt động. Các tác động trực tiếp và gián tiếp của các chương trình, dự án khác của Chính phủ về môi trường cũng sẽ được xem xét, đánh giá. Tính sẵn sàng và mức độ hiệu quả hoạt động của các Hệ thống Quản lý Môi trường (EMS) và sự phù hợp với các tiêu chuẩn quốc gia hay quốc tế<sup>7</sup> cần được kiểm tra như một phần của cuộc kiểm toán. Từ góc độ hoạt động, KTMT có thể thực hiện cuộc kiểm toán về các chỉ số môi trường (nước, không khí, chất thải,...), các chương trình và các quyết định chính sách để xem những

<sup>7</sup> Tổ chức chuẩn mực quốc tế đã thiết lập các chuẩn mực (ISO 14001) về vấn đề liên quan.

hoạt động đó có được thực hiện một cách kinh tế, hiệu quả và hiệu lực và đúng luật pháp không.

Cụ thể về việc thiết lập các tiêu chí kiểm toán đối với các loại hình kiểm toán như sau:

**Kiểm toán tài chính**, các tiêu chí kiểm toán có thể bao gồm:

- *Chuẩn mực kế toán do các tổ chức quốc tế ban hành như IFAC, IPAC, PSAB, v.v...*
- *Chuẩn mực kế toán do cơ quan xây dựng chuẩn mực quốc gia ban hành như Chuẩn mực kế toán Việt Nam;*
- *Văn bản hướng dẫn của các cơ quan nêu trên hoặc các cơ quan chuyên môn khác;*
- *Hướng dẫn của INTOSAI, ASOSAI, ...;*
- *Chuẩn mực và hướng dẫn kiểm toán của SAI;*
- *Các tuyên bố tư pháp liên quan trực tiếp đến vấn đề môi trường của đơn vị được kiểm toán;*
- *Các quy định và thông báo của cơ quan quản lý chịu trách nhiệm giám sát môi trường theo luật.*

**Kiểm toán tuân thủ**, các tiêu chí để kiểm toán tuân thủ sẽ tùy thuộc chủ đề, ngoài các nội dung chung sau:

- *Luật môi trường của quốc gia, các văn bản dưới Luật và các quy định;*
- *Văn bản chính sách và chiến lược do Chính phủ ban hành;*
- *Thông báo do Chính phủ và các cơ quan thuộc Chính phủ ban hành.*
- *Các công ước và điều ước quốc tế có sức ràng buộc.*
- *Các tiêu chuẩn, quy chuẩn do cơ quan có thẩm quyền ban hành như Đánh giá tác động môi trường (ĐTM), ISO 14001 cho Hệ thống Quản lý môi trường, các lệnh và tiêu chuẩn kiểm soát ô nhiễm do các cơ quan giám sát và thi hành; xử phạt và giấy phép do các cơ quan quản lý và giám sát ban hành....*
- *Báo cáo ĐTM, các văn bản của chuyên gia tư vấn, các đánh giá từ các tổ chức độc lập và các tổ chức phi chính phủ (NGOs) ...*

**Kiểm toán hoạt động**, tiêu chí kiểm toán hoạt động có thể bao gồm:

- *Các chỉ số đo lường hiệu suất được quy định bởi Luật, chính sách của Chính phủ, chỉ thị và thông báo, giấy phép, đơn vị tự quản lý, ...*
- *Các chỉ số đo lường hiệu suất được sử dụng bởi các đơn vị có hoạt động tương tự hoặc những đơn vị khác tham gia vào các hoạt động tương tự;*

- Luật và các quy định về môi trường của quốc gia sẽ liên quan đến hoạt động của đơn vị;
- Các tiêu chuẩn do các cơ quan và tổ chức được trao quyền ban hành;
- Các quy tắc hành nghề và đạo đức do các cơ quan chuyên môn ban hành;
- Ý kiến và lời khuyên của các chuyên gia bên ngoài và các nhà nghiên cứu;
- Các hiệp ước, hiệp định đa phương có thể áp dụng tiếp theo cho các hoạt động của tổ chức.

### **1.6. Lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán**

Thành viên của cuộc KTMT tương tự như các loại hình kiểm toán khác, tuy nhiên việc lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán đòi hỏi cần phải được xem xét cẩn thận. Các KTV cho cuộc KTMT cần có những yêu cầu sau:

- Có kiến thức đầy đủ về mọi phương diện kiểm toán và có khả năng thực hiện kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Nói cách khác, Đoàn kiểm toán cần kết hợp các thành viên có chuyên môn nghiệp vụ khác nhau;
- Có kiến thức toàn diện về các vấn đề môi trường và các vấn đề liên quan như quản lý chất thải, biến đổi khí hậu, đa dạng sinh học...;
- Có kiến thức (lý thuyết, thực tiễn) về KTMT;
- Có cách tiếp cận độc lập và không thành kiến, có khả năng nghiên cứu;
- Có xu hướng phát triển và áp dụng các kỹ thuật, phương pháp mới để đánh giá hoạt động liên quan đến môi trường;
- Có khả năng tạo lập quan hệ và kỹ năng giao tiếp tốt.

### **1.7. Thuê chuyên gia bên ngoài tham gia cuộc kiểm toán**

Do các vấn đề môi trường có tính chất kỹ thuật, chuyên môn cao và có thể có những quan điểm khác nhau giữa các chuyên gia nên việc tham gia của họ đối với bằng chứng kiểm toán phải được thiết kế một cách cẩn thận. Nếu cần, các chuyên gia tham gia cuộc kiểm toán cần phải là các chuyên gia có nguồn gốc từ các viện khoa học với hồ sơ lý lịch nổi bật, các ngành công nghiệp, cơ quan Chính phủ, tổ chức môi trường... Trong những trường hợp cần thiết, có thể khi tham gia vào một nhóm các chuyên gia để được tư vấn chứ không phải dựa vào một hoặc hai chuyên gia.

Quy chế sử dụng cộng tác viên kiểm toán nhà nước ban hành theo Quyết định số 08/2017/QĐ-KTNN ngày 14/8/2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước, các cộng tác viên (cá nhân hoặc tổ chức) cần đáp ứng các tiêu chuẩn và điều kiện sau:

- Có phẩm chất đạo đức tốt, được thành lập theo qui định của pháp luật, có tư cách pháp nhân, đăng ký kinh doanh theo quy định;
- Có bằng cấp, chứng chỉ hoặc giấy phép hành nghề, đảm bảo đủ trình độ, năng lực chuyên môn thuộc các chuyên ngành phù hợp với công việc mà KTNN yêu cầu;
- Có kinh nghiệm làm việc, nghiên cứu, quản lý tối thiểu 05 năm liên tục (đối với cá nhân) hoặc 03 năm (đối với tổ chức) trong lĩnh vực chuyên môn liên quan đến yêu cầu của KTNN;
- Cộng tác viên không tham gia làm việc, tư vấn cho đơn vị được kiểm toán hoặc các tình huống khác làm ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan trong thực hiện nhiệm vụ (do thành kiến, mâu thuẫn lợi ích, hoặc những nhân tố khác có ảnh hưởng đến những xét đoán nghề nghiệp); Không sở hữu vốn hoặc có các lợi ích liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

Cũng theo Quy chế, Cộng tác viên khi tham gia làm việc, tư vấn cho KTNN phải chấp hành nghiêm chỉnh các quy định của Luật KTNN và các pháp luật liên quan, đồng thời phải chấp chịu trách nhiệm trước KTNN và pháp luật về các kết quả thực hiện nhiệm vụ được giao.

Các KTV cần phải có được sự đồng thuận trong các vấn đề mà chuyên gia đưa ra, cũng như mối quan tâm của họ về các chính sách và chương trình của đơn vị. Để đưa ra ý kiến phù hợp, KTV cần tìm hiểu các vấn đề trên thực tế trong các kết luận kiểm toán thay vì đưa ra phán xét, cần dựa vào sự phân tích do các chuyên gia và các tổ chức độc lập thực hiện hơn là cố gắng tự phân tích đánh giá của KTV.

## **2. Thực hiện kiểm toán**

### **2.1. Phương pháp tiếp cận KTMT**

Cách thức tiến hành KTMT không khác biệt lớn so với các cuộc kiểm toán khác của KTNN; một cuộc KTMT có thể lựa chọn sử dụng cách tiếp cận của kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ hoặc KTHĐ.

**Kiểm toán tài chính:** Mục đích chính của kiểm toán tài chính là đưa ra ý kiến về việc báo cáo tài chính, các thông tin tài chính liên quan có được lập và trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Đối với cuộc KTMT sử dụng cách tiếp cận của kiểm toán tài chính, ngoài việc kiểm tra sổ kế toán, báo cáo tài chính để đảm bảo tuân thủ với các chuẩn mực kế toán, quy định

về lập và trình bày báo cáo tài chính, cuộc KTMT sẽ tập trung vào các khoản mục, nội dung trên BCTC bị ảnh hưởng bởi các vấn đề môi trường như các khoản nợ phải trả, dự phòng, cam kết, dự phòng tổn thất tài sản,... Một cuộc KTMT từ quan điểm tài chính được tiến hành để đảm bảo ngân sách được sử dụng có hiệu quả và cho các mục đích đã thiết lập.

Quá trình kiểm toán báo cáo tài chính có liên quan đến các vấn đề môi trường sẽ chú ý xem xét các vấn đề như: các ý kiến đề ngăn ngừa, giảm nhẹ, hoặc khắc phục thiệt hại cho môi trường; việc bảo tồn các nguồn tài nguyên tái tạo và không tái tạo; hậu quả của việc vi phạm luật, quy tắc và quy định về môi trường; hậu quả về trách nhiệm pháp lý theo quyết định của cơ quan nhà nước và phán quyết của tòa án.

**Kiểm toán tuân thủ:** Mục đích của cuộc KTMT sử dụng cách tiếp cận của kiểm toán tuân thủ là đánh giá và xác nhận về việc tuân thủ luật pháp, quy định, quy tắc, chuẩn mực, chính sách, chiến lược và cả các cam kết theo hiệp ước, công ước quốc tế (nếu có) có liên quan trong hoạt động của các cơ quan, đơn vị, tổ chức. Các cơ quan chính phủ có liên quan đến các vấn đề môi trường có nghĩa vụ giám sát, kiểm soát chặt chẽ đối với một số lĩnh vực và hoạt động cụ thể; do vậy, phạm vi của cuộc KTMT được mở rộng đến cả việc đánh giá quy trình do các cơ quan này thực hiện nhằm hoàn thành trách nhiệm giám sát, kiểm soát của mình.

**Ví dụ,** kiểm tra, đánh giá việc thi hành các quy định môi trường về chất độc hại, việc vận chuyển chất thải bệnh viện nguy hại, hoặc bảo vệ các loài nguy cấp. KTV cũng có thể kiểm tra xem liệu các hoạt động của cơ quan chính phủ có được thực hiện theo các luật, tiêu chuẩn và chính sách môi trường liên quan hay không, cả ở cấp quốc gia và quốc tế.

**Kiểm toán hoạt động:** Theo Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước số 3000-Hướng dẫn KTHĐ, KTV có thể lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán theo kết quả, theo vấn đề, theo hệ thống hoặc kết hợp các phương pháp tiếp cận này sao cho việc tổ chức kiểm toán được thuận lợi nhất. Trên thực tế, việc lựa chọn phương pháp tiếp cận nào phụ thuộc vào mục tiêu, quy mô, tính chất, điều kiện nguồn lực của từng cuộc kiểm toán cụ thể; không thể có một phương pháp tiếp cận tối ưu, phù hợp áp dụng với tất cả các cuộc kiểm toán. Khía cạnh quan trọng nhất của cuộc KTMT sử dụng cách tiếp cận của KTHĐ là đảm bảo rằng các chỉ số hoạt động có liên quan đến môi trường đã phản ánh đúng hoạt động của đơn vị, các chương trình, dự án môi trường đã được thực hiện đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Cuộc KTHĐ cũng sẽ cung cấp sự đảm bảo đáng tin cậy về

việc tuân thủ các luật, quy tắc, quy định và tiêu chuẩn trong hoạt động của đơn vị. Tính đầy đủ hoặc thiếu hụt các công cụ pháp lý để BVMT cũng có thể là một nội dung cuộc kiểm toán. Điểm mạnh, điểm yếu trong khuôn khổ chính sách của Chính phủ để giảm nhẹ và thích ứng với tình trạng BĐKH, suy thoái môi trường cũng sẽ được xem xét, phân tích; trường hợp cần thiết sẽ sử dụng cả ý kiến tư vấn của chuyên gia.

Cuộc kiểm toán hoạt động cũng có thể lựa chọn kiểm tra chi tiết các chương trình, dự án môi trường của Chính phủ nhằm đưa ra ý kiến kiểm toán công bằng và khách quan về mức độ hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Ảnh hưởng trực tiếp, gián tiếp tới môi trường từ các chương trình khác của Chính phủ cũng có thể được xem xét. Tính hiện hữu và mức độ hiệu quả của Hệ thống quản lý môi trường (EMS), sự phù hợp của Hệ thống với các tiêu chuẩn quốc gia hay quốc tế cũng cần được kiểm tra, đánh giá.

## **2.2. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán**

Mục đích của giai đoạn thực hiện kiểm toán là thu thập được các bằng chứng đầy đủ và thích hợp để có thể kết luận về các mục tiêu kiểm toán dựa trên các tiêu chí kiểm toán được thiết lập.

Giai đoạn này thường bao gồm các bước: Tổ chức cuộc họp triển khai kiểm toán để phổ biến với đơn vị về mục tiêu, nội dung, phương pháp, tiêu chí kiểm toán; thực hiện thu thập và phân tích bằng chứng; họp trao đổi với đơn vị về các phát hiện kiểm toán và bằng chứng kiểm toán.

### **2.2.1. Bằng chứng kiểm toán**

- *Bằng chứng kiểm toán thu thập được phải đầy đủ, thích hợp*: Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan với nhau.

Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của KTV đối với rủi ro có sai sót (rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán) và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng bằng chứng kiểm toán (chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán). Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.

Tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp KTV nên đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành các ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của

bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung bằng chứng và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà KTV đã thu thập được bằng chứng đó.

- *Các loại bằng chứng kiểm toán:* Thông thường có 04 loại bằng chứng kiểm toán chủ yếu: bằng chứng vật chất, bằng chứng lời nói, bằng chứng là tài liệu và bằng chứng là các phân tích.

+ *Bằng chứng vật chất* được thu thập thông qua các cuộc điều tra, quan sát trực tiếp của KTV và được thể hiện dưới dạng các bản ghi chép, ảnh chụp, video clip... Bằng chứng dạng vật chất thường được đánh giá là có mức độ tin cậy cao hơn so với các loại bằng chứng khác.

+ *Bằng chứng là lời nói* được thu thập từ những người khác thông qua trao đổi trực tiếp (phỏng vấn) hoặc bằng văn bản trả lời theo yêu cầu của KTV. Bằng chứng là lời nói thường được coi là kém tin cậy hơn so với các loại bằng chứng khác; trong đó, bằng chứng là lời nói đã được chứng thực bằng văn bản có độ tin cậy cao hơn bằng chứng lời nói không có văn bản chứng thực.

+ *Bằng chứng là tài liệu* được thu thập thông qua xem xét tài liệu, báo cáo hoạt động, các cơ sở dữ liệu, biên bản cuộc họp, cơ cấu tổ chức... của đơn vị. Việc thu thập bằng chứng tài liệu được sử dụng nhiều trong KTMT và chiếm đa số trong tổng số các bằng chứng được thu thập. Bằng chứng dưới dạng tài liệu thường được coi là đáng tin cậy hơn bằng chứng lời nói; trong đó tài liệu gốc đáng tin cậy hơn tài liệu bản sao.

+ *Bằng chứng là các phân tích* được thu thập bằng cách chuyển đổi từ các loại bằng chứng khác thông qua các kỹ thuật phân tích như sử dụng máy tính, so sánh hay phân tích nội dung của các dữ liệu định tính. Bằng chứng này thu thập được thông qua phân tích và đưa ra xét đoán về dữ liệu đã thu thập trong suốt quá trình kiểm toán. Bằng chứng dạng phân tích có độ tin cậy cao hơn so với bằng chứng dạng tài liệu và lời nói.

### 2.2.2. Phương pháp thu thập bằng chứng

KTV phải căn cứ vào mục tiêu, nội dung, tiêu chí của cuộc kiểm toán để lựa chọn loại bằng chứng và phương pháp thu thập phù hợp để có được bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp. Thông thường, KTV sử dụng các phương pháp thu thập bằng chứng sau:

- *Nghiên cứu tài liệu:* Bằng chứng dạng tài liệu (bản cứng hoặc bản mềm) là loại bằng chứng phổ biến nhất trong các loại bằng chứng kiểm toán. KTV có thể thu thập bằng chứng tài liệu từ bên trong hoặc bên ngoài đơn vị được kiểm

toán. Bằng chứng tài liệu trong đơn vị được tạo ra trong phạm vi đơn vị được kiểm toán; có thể gồm sổ kế toán, báo cáo tài chính, dự trù kinh phí, văn bản gửi đi, các bản mô tả công việc, kế hoạch hoạt động, báo cáo và bản ghi nhớ nội bộ, các chính sách, thủ tục, quy trình nghiệp vụ nội bộ, các báo cáo kiểm toán, rà soát nội bộ... Bằng chứng tài liệu từ bên ngoài có thể bao gồm thư tín, biên bản ghi nhớ đơn vị nhận được, các hóa đơn của người cung cấp, hợp đồng thuê, các hợp đồng khác, các báo cáo kiểm toán độc lập, xác nhận của bên thứ ba,...

Các bằng chứng tài liệu dưới dạng báo cáo, nghiên cứu hay đánh giá về hoạt động của đơn vị đều là bằng chứng dạng thứ cấp. KTV cần xác nhận và chứng thực bằng chứng do các thông tin, kết luận đưa ra trong các tài liệu đó có thể thiếu sót do phương pháp luận không chuẩn, dữ liệu thiếu và mang tính chủ quan của người viết. Chứng thực là việc sử dụng bằng chứng khác để xác nhận thông tin tài liệu đưa ra như phỏng vấn, điều tra hoặc phân tích. KTV có thể kiểm tra nguồn thông tin, phương pháp và các giấy tờ làm việc khác để đảm bảo tài liệu mô tả chính xác thực trạng.

Đối với các tài liệu là sản phẩm của hệ thống kiểm soát quản lý của đơn vị (như hệ thống kế toán), để có thể tin cậy vào các bằng chứng này, KTV cần thực hiện đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và xây dựng danh mục hồ sơ cần thu thập từ hệ thống văn bản của đơn vị.

Ngoài ra, để đánh giá mức độ tin cậy và tính phù hợp của các bằng chứng dạng tài liệu, KTV có thể cần đánh giá về các thông tin như chức vụ, kiến thức và chuyên môn của tác giả hoặc người ký duyệt tài liệu.

Nghiên cứu tài liệu là kỹ thuật cần nhiều thời gian, kiến thức chuyên môn và KTV thường không thể kiểm tra được tất cả các tài liệu. Để lựa chọn tài liệu cũng như nội dung của tài liệu cần được tập trung xem xét, KTV phải căn cứ vào mục tiêu của cuộc kiểm toán, các câu hỏi cần phải trả lời và sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định áp dụng kỹ thuật chọn mẫu phù hợp (ngẫu nhiên hay phi ngẫu nhiên).

- *Quan sát*: Một trong những cách tốt nhất để theo dõi và tìm hiểu về một hoạt động thực sự đang diễn ra, đó là quan sát trực tiếp hoạt động đó. Phương pháp quan sát giúp KTV thu thập được các bằng chứng dạng vật chất. Phương pháp này thực sự hữu ích khi cần thu thập bằng chứng về việc người thực hiện có tuân thủ đúng quy trình hay không. Kiểm tra về một quy trình khi nó đang trong quá trình vận hành sẽ giúp KTV hiểu biết đầy đủ về quy trình, từ đó tạo độ



tin cậy khi thảo luận vấn đề với đơn vị được kiểm toán. Quan sát còn giúp KTV phân tích về những vấn đề và mức độ nghiêm trọng của các hậu quả nếu tiêu chí KTV được đáp ứng. ***Tuy nhiên, cần lưu ý rằng kết quả quan sát chỉ mang tính thời điểm nên khó có thể đưa ra được kết luận về vấn đề đã xảy ra trong một thời kỳ nhất định.***

Trong quá trình thực hiện cuộc KTMT, việc ghi lại kết quả quan sát bằng hình ảnh hoặc video clip là cách thức rất hiệu quả nhằm lưu giữ các bằng chứng trực quan để phục vụ cho việc phân tích sau này. Hơn nữa, việc sử dụng bằng chứng bằng hình ảnh có thể có tác động hiệu quả cao đến người đọc báo cáo kiểm toán.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, quan sát trực tiếp là cách tốt nhất để chứng minh sự hiện hữu hay điều kiện, tình trạng hoạt động của các tài sản vật chất. KTV cần lưu ý không rút ra những suy luận/suy diễn liên quan đến các quan sát của mình cho tới khi hoàn thành việc quan sát nhằm tránh sự thiên vị, không khách quan và giảm khả năng các vấn đề thực sự bị che giấu.

Trong quá trình thực hiện quan sát, có rất nhiều diễn biến xảy ra nên điều quan trọng là KTV cần có phương án và kế hoạch chi tiết và cụ thể về việc ghi chép, lưu trữ bằng chứng quan sát. Do vậy, trước khi tiến hành quan sát, KTV cần lập kế hoạch quan sát trong đó nhấn mạnh những nội dung, hoạt động cụ thể cần thực hiện.

- ***Phỏng vấn:*** Phỏng vấn cá nhân hoặc phỏng vấn nhóm tập trung là phương pháp được sử dụng rộng rãi trong KTMT, đặc biệt là KTMT tiếp cận theo định hướng KTHĐ. Phỏng vấn các bên liên quan (cơ quan có thẩm quyền, đối tượng hưởng ưu đãi và các bên bị ảnh hưởng khác) không chỉ giúp thu thập dữ liệu mà cả những thông tin không được ghi chép chính thức.

Khi tiến hành phỏng vấn, KTV cần duy trì chuẩn mực thận trọng nghề nghiệp. Việc lựa chọn người được phỏng vấn cũng là một dạng lấy mẫu có mục đích và phải thực hiện trên cơ sở xét đoán chuyên môn, do đó, lý do lựa chọn cũng cần phải được ghi chép lại. Để có được một cuộc phỏng vấn hiệu quả, người được phỏng vấn phải có quan điểm phù hợp đồng thời có kiến thức cụ thể về vấn đề được phỏng vấn. Do vậy, KTV cần phải chuẩn bị đầy đủ các thông tin về chủ đề phỏng vấn và người được phỏng vấn. Các cuộc phỏng vấn có thể thực hiện với từng cá nhân hoặc một nhóm, có thể phỏng vấn trực tiếp hoặc qua điện thoại. Trường hợp phỏng vấn trực tiếp, KTV cần chú ý quan sát và xem xét đến các yếu tố phi ngôn ngữ của người được phỏng vấn (cử chỉ, dáng điệu, ánh mắt,...).

- *Bảng câu hỏi khảo sát:* Trường hợp phải tiến hành phỏng vấn một số lượng lớn các tổ chức, cá nhân hoặc nếu cần phải định lượng thông tin mang tính thống kê, KTV nên thiết kế và sử dụng một bảng câu hỏi khảo sát. Tại một số địa phương, chính quyền sở tại được cấp có thẩm quyền giao trách nhiệm quản lý môi trường, KTNN có thể sử dụng phương pháp này để đánh giá quá trình thực hiện nhiệm vụ được giao; xác định các vấn đề khó khăn; đồng thời đề xuất những biện pháp giúp chính quyền địa phương cải thiện hiệu quả làm việc. Trước khi quyết định sử dụng bảng câu hỏi để thu thập dữ liệu, cần phải lưu ý về ảnh hưởng có thể có đối với đơn vị được kiểm toán. Mặc dù đây có thể là một phương pháp hiệu quả giúp KTV thu thập bằng chứng nhưng nếu sử dụng sai có thể tạo gánh nặng về thời gian và nguồn lực đối với đơn vị được kiểm toán. Để đạt được hiệu quả mong muốn, bảng câu hỏi cần được xây dựng chi tiết, được thử nghiệm trước khi đưa vào sử dụng và khi sử dụng cần có sự nhất quán.

Không giống với các cuộc phỏng vấn thường sử dụng các câu hỏi dẫn dắt và câu hỏi mở, các câu hỏi trong bảng hỏi khảo sát cần theo khuôn phép hơn, để đưa ra được các câu trả lời trong giới hạn mà nhờ đó khi kết thúc công việc tất cả các câu trả lời đều có thể được phân tích với một cách thức chung. Dạng bảng câu hỏi thực hiện qua phỏng vấn trực tiếp có ưu điểm hơn các bảng câu hỏi được gửi đến những người trả lời tiềm năng vì khi đó KTV có thể giữ kiểm soát đối với các câu trả lời, thời gian trả lời đồng thời đảm bảo các câu hỏi quan trọng không bị bỏ qua. Một ưu điểm khác đó là người phỏng vấn có thể làm rõ ngay lập tức bất cứ vấn đề nhầm lẫn nào, mặc dù trong trường hợp bảng câu hỏi được thiết kế chuẩn thì điều này sẽ được hạn chế.

Yếu tố bất lợi của việc sử dụng bảng câu hỏi là sử dụng tốn kém nhiều nguồn lực của KTNN cũng như của đơn vị được kiểm toán. Việc sử dụng bảng câu hỏi để thu thập dữ liệu có thể rất tốn thời gian và cần phải xác định người trả lời tiềm năng, thiết kế bảng câu hỏi, chờ đợi câu trả lời và đôn đốc những đối tượng không trả lời trước khi bắt đầu phân tích dữ liệu. Do đó, điều quan trọng là xác định thận trọng về số lượng các câu hỏi và thiết lập lịch trình thực tế để công việc có thể được hoàn thành trong khoảng thời gian cho phép. Trong trường hợp tổng thể lớn, có thể sử dụng kỹ thuật chọn mẫu.

- *Lấy mẫu thống kê:* Trong một số trường hợp, KTV có thể cần phải kiểm tra các vấn đề môi trường liên quan đến một số lượng lớn các thực thể có liên quan như các điểm xả thải độc hại, các kho bãi lưu trữ hóa chất, hệ thống cấp nước uống... Những thông tin cần thiết về các thực thể này có thể không có sẵn

trong các cơ sở dữ liệu hiện có. Trong trường hợp này, KTV có thể thu thập thông tin từ một mẫu thống kê hợp lệ các thực thể đó, sau đó sử dụng thông tin để đưa ra kết luận về đặc điểm của toàn bộ tổng thể. Ngay cả khi thông tin chi tiết chỉ tồn tại ở cấp độ tổng thể, việc lấy mẫu thống kê vẫn có thể được sử dụng để đảm bảo tính chính xác, do đó cuộc kiểm toán có thể tập trung vào kết quả của toàn bộ tổng thể thay vì chỉ tập trung vào từng thực thể riêng lẻ.

- *Kiểm tra thực địa*: KTV có thể cần phải đến tận nơi công trình, hiện trường xử lý môi trường, các nguồn phát thải, các địa điểm bị ảnh hưởng bởi các vấn đề môi trường để thu thập bằng chứng về sự tuân thủ của đơn vị với luật, quy định về môi trường, các tiêu chuẩn và giới hạn phát thải, các hành động đã được đơn vị thực hiện để kiểm soát ô nhiễm/phát thải, việc thực hiện và hoàn thành các giải pháp theo cam kết hoặc đánh giá tác động môi trường được duyệt, mức độ ảnh hưởng về môi trường...KTV cần lập kế hoạch kiểm tra thực địa, chuẩn bị hồ sơ tài liệu và thông báo các thông tin cần thiết cho đơn vị.

Trọng tâm chính của kiểm tra thực địa là thu thập bằng chứng kiểm toán dạng vật chất, đầy đủ và chấp nhận được để hỗ trợ cho các phát hiện kiểm toán và kết luận kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán có thể được thu thập thông qua sử dụng các phương pháp như phỏng vấn, bảng câu hỏi khảo sát, quan sát hiện trạng quy trình hoạt động, kiểm tra chi tiết các tài liệu được lưu giữ theo quy trình, hệ thống quản lý và kiểm soát nội bộ của đơn vị ...

- *Sử dụng hệ thống thông tin địa lý (GIS)*: GIS một công cụ mạnh và hiệu quả để phân tích và trình bày dữ liệu không gian và địa lý. GIS tổng hợp và liên kết thông tin từ nhiều nguồn dữ liệu khác nhau (ảnh, bản đồ, cơ sở dữ liệu...), kết nối các thông tin đó tới một vị trí địa lý cụ thể và trình bày kết quả dưới dạng hình ảnh trực quan. Trong KTMT, KTV có thể sử dụng GIS như một công cụ hữu hiệu để phân tích sự khác biệt về các vấn đề môi trường theo khu vực, vùng miền, đồng thời trình bày kết quả dưới dạng hình ảnh trực quan.

### **3. Kết thúc, lập báo cáo kiểm toán**

BCKT của cuộc KTMT thường có nội dung chuyên sâu, nhiều phát hiện kiểm toán phong phú và đa dạng, do đó cần phải thảo luận nhiều hơn để giải quyết được tất cả các sự khác nhau về ý kiến và quan điểm có liên quan. Vì vậy, việc lập BCKT không chỉ được lập ở thời điểm cuối cùng của giai đoạn thực hiện kiểm toán như đối với cuộc kiểm toán thông thường mà diễn ra trong suốt quá trình kiểm toán, bắt đầu từ việc hình thành đề cương BCKT ở giai đoạn lập kế

hoạch kiểm toán, phát triển thành tài liệu phục vụ các cuộc thảo luận, tập hợp thành dự thảo BCKT và đến khi hoàn thiện thành BCKT cuối cùng.

### **3.1. Yêu cầu của báo cáo kiểm toán**

Theo chuẩn mực và thông lệ quốc tế, một BCKT có chất lượng phải tuân thủ các yêu cầu sau:

- *Đầy đủ và phù hợp*: BCKT trình bày các phát hiện, kết luận, kiến nghị kiểm toán về tính kinh tế, hiệu quả đối với việc quản lý và sử dụng nguồn lực, tính hiệu lực trong việc đạt được các mục tiêu của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các quỹ phải dựa trên những thông tin chính xác, được hỗ trợ bởi các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp. BCKT phải bao gồm tất cả các thông tin cần thiết về mục tiêu, tiêu chí kiểm toán và trả lời được các câu hỏi kiểm toán; cung cấp các thông tin chi tiết về nội dung kiểm toán; mô tả cụ thể cách thức, phương pháp được sử dụng, nguồn tài liệu quan trọng, cơ sở và căn cứ hình thành các phát hiện và kết luận kiểm toán. Trong trường hợp không kết luận được về mục tiêu, tiêu chí kiểm toán, KTNN cần giải thích nguyên nhân.

- *Khách quan*: Để đảm bảo độ tin cậy, BCKT phải được lập dựa trên các bằng chứng khách quan và được xem xét trong bối cảnh cụ thể. BCKT phải có những nhận xét, đánh giá khách quan, trung thực, không thiên vị và không gây hiểu lầm; tránh xu hướng suy diễn, phóng đại, cường điệu, nhận xét mang tính một chiều, quá tập trung vào những thiếu sót khi trình bày kết quả kiểm toán; cần đưa ra được cả những phát hiện, đánh giá tích cực cũng như tiêu cực. Các ý kiến, đặc biệt là từ phía đơn vị được kiểm toán phải được thu thập, xem xét và nghiên cứu kỹ lưỡng.

- *Thuyết phục*: BCKT cần trình bày logic, thể hiện mối liên hệ chặt chẽ từ mục tiêu, tiêu chí, phát hiện cho đến kết luận và kiến nghị kiểm toán. BCKT cần thể hiện được KTV đã giải quyết tất cả các luận điểm có liên quan và phân tích tình hình thực tiễn để thuyết phục người sử dụng BCKT về tính hiệu lực của các phát hiện kiểm toán, sự hợp lý của các kết luận kiểm toán và lợi ích của việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Các vấn đề có thể gây ảnh hưởng tiêu cực cần lưu ý để khuyến khích đơn vị được kiểm toán hoặc người sử dụng BCKT thực hiện các hành động cải thiện.

- *Rõ ràng, súc tích*: Văn phong dùng trong BCKT phải trong sáng, rõ ràng, dễ hiểu, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng báo cáo kiểm toán; đồng thời BCKT phải ngắn gọn, tập trung mô tả sắc bén các vấn đề then chốt. Cần lưu ý rằng BCKT không chỉ viết cho những người có kiến

thức chuyên môn mà còn viết cho những người cần thông tin, vì vậy cấu trúc báo cáo kiểm toán vừa phải chặt chẽ, hợp lý; vừa truyền đạt đủ để hiểu được các nội dung. Các thuật ngữ chuyên ngành và các cụm từ viết tắt không quen thuộc cần được giải thích. Về tổng thể, BCKT phải mang tính xây dựng, góp phần mang lại kiến thức tốt hơn và nhấn mạnh các cải thiện cần thiết.

- *Kịp thời*: BCKT phải được lập và gửi đúng thời hạn theo quy định để tăng cường tính hiệu lực của KTNN trong việc công khai và minh bạch kết quả kiểm toán, đồng thời để đảm bảo tính phù hợp của các kiến nghị kiểm toán.

### **3.2. Các thành phần của báo cáo kiểm toán môi trường**

Nội dung và kết cấu của BCKT phải tuân thủ quy định về mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của KTNN, trong đó nội dung chính của BCKT của KTMT thường bao gồm các thành phần chủ yếu sau:

#### *(i) Giới thiệu cuộc kiểm toán*

Nội dung này giới thiệu khái quát về cuộc kiểm toán, trong đó cần nêu lý do thực hiện cuộc kiểm toán để giúp người sử dụng BCKT hiểu rõ tầm quan trọng, mục đích cũng như giá trị và lợi ích của cuộc kiểm toán mang lại trong lĩnh vực môi trường.

#### *(ii) Bối cảnh của cuộc kiểm toán*

Nội dung này giới thiệu những thông tin cơ bản về chủ đề kiểm toán để giúp người sử dụng BCKT hiểu được mục tiêu và quy mô, các bên chịu trách nhiệm về chủ đề kiểm toán và bất kỳ khía cạnh nào có ảnh hưởng đến các đánh giá kiểm toán. Ngoài ra, mục này có thể cung cấp các thông tin pháp lý điều chỉnh chủ đề kiểm toán.

#### *(iii) Mục tiêu kiểm toán*

Nội dung này cần mô tả các mục tiêu kiểm toán một cách rõ ràng, cụ thể để giúp người sử dụng BCKT hiểu được mục đích kiểm toán, cơ sở đưa ra các kết luận kiểm toán theo từng mục tiêu kiểm toán đã nêu trong BCKT, từ đó nhận thức đúng đắn về kết quả kiểm toán.

#### *(iv) Phạm vi kiểm toán*

Nội dung này cần mô tả các khía cạnh được kiểm toán (nội dung kiểm toán) và có thể giải thích các khía cạnh không được kiểm toán khi cần thiết; xác định thời kỳ được kiểm toán; mô tả bất cứ giới hạn nào trong thực hiện kiểm toán (ví dụ như giới hạn trong việc tiếp cận thông tin; giới hạn trong việc xây

dựng tiêu chí kiểm toán; giới hạn trong việc thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp) và mô tả phương pháp tiếp cận kiểm toán để giúp người sử dụng BCKT đánh giá được mức độ toàn diện của BCKT.

*(v) Tiêu chí kiểm toán*

Nội dung này cung cấp những thông tin, lý do và nguồn lựa chọn các tiêu chí kiểm toán để giúp cho người sử dụng BCKT hiểu được các tiêu chuẩn hợp lý đã được sử dụng để đánh giá các bằng chứng kiểm toán của cuộc kiểm toán. Đối với KTMT, nguồn tiêu chí phổ biến nhất là hệ thống quy chuẩn, tiêu chuẩn kỹ thuật quốc gia về môi trường, nội dung các văn bản pháp luật, quy định quản lý của nhà nước và các thông lệ thực hành tốt của quốc tế.

*(vi) Phát hiện kiểm toán*

Nội dung này trình bày về những thông tin, đánh giá, quan sát khác biệt với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, dựa trên việc phân tích các bằng chứng kiểm toán thu thập trong suốt cuộc kiểm toán, giúp người sử dụng BCKT hiểu được cách thức mà các kết luận kiểm toán sẽ được đưa ra. Các phát hiện kiểm toán phải được củng cố từ bằng chứng kiểm toán. Trong BCKT của KTMT, các dạng bằng chứng kiểm toán dạng hình ảnh, đồ họa trực quan được sử dụng phổ biến.

*(vii) Kết luận kiểm toán*

Nội dung này trình bày các câu trả lời rõ ràng đối với từng mục tiêu kiểm toán hoặc tiêu chí kiểm toán giúp người sử dụng BCKT có cái nhìn tổng thể về các vấn đề đã, đang và sẽ xảy ra đối với đơn vị được kiểm toán và tác động môi trường có liên quan nếu vẫn tiếp tục tình trạng hiện nay.

*(viii) Kiến nghị kiểm toán*

Nội dung này trình bày các kiến nghị cho việc cải thiện công tác quản lý hoặc vận hành hoạt động để giúp đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan giải quyết được những tồn tại, hạn chế của việc quản lý môi trường, đồng thời giúp công chúng hiểu được chức năng quan trọng nhất của KTMT là tư vấn.

Ngoài ra, BCKT còn có thể bao gồm các phụ lục, phụ biểu để trình bày các phương pháp kiểm toán áp dụng, mẫu chọn và phương pháp chọn mẫu... để người đọc đánh giá được mức độ tin cậy của tài liệu, số liệu viện dẫn trong BCKT.

### **3.3. Trình bày phát hiện kiểm toán**

Việc xây dựng và phân tích các phát hiện kiểm toán được thực hiện ở nhiều giai đoạn khác nhau của cuộc kiểm toán. Những phát hiện tiềm năng được xác định trong giai đoạn khảo sát thu thập thông tin hoặc giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán và được xem xét, đánh giá kỹ hơn trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Việc trình bày phát hiện kiểm toán trong BCKT môi trường gồm các nội dung sau:

- *Thực trạng*: Thực trạng đề cập đến những gì hiện đang được thực hiện hoặc tình hình hiện tại liên quan đến chủ đề kiểm toán, thực trạng được nêu nhằm mục tiêu so sánh với các tiêu chí để đánh giá. Ở một khía cạnh khác, thực trạng là kết quả của việc kiểm tra của KTV.

- *Tiêu chí*: Tiêu chí là các tiêu chuẩn mà dựa vào đó có thể đánh giá sự phù hợp của hoạt động. Như chúng ta phân tích từ trước, tiêu chí kiểm toán là các tiêu chuẩn của hoạt động hợp lý và có thể thực hiện được và kiểm soát, dựa vào đó có thể đánh giá được tính đầy đủ của hệ thống và thực tiễn. Chúng phản ánh kỳ vọng về các vấn đề kiểm toán được xem xét.

- *Nguyên nhân*: Nguyên nhân là nguồn gốc hoặc yếu tố cho sự xuất hiện của một sự việc. Việc phân tích, xác định nguyên nhân là nền tảng cơ sở để đề xuất cải tiến, thay đổi. Việc phân tích cần hướng tới nguyên nhân cốt lõi của thực trạng.

- *Tác động*: Tác động là kết quả, hậu quả của tình trạng không đáp ứng được so với tiêu chí. Tác động này có thể chứng minh cho sự cần thiết có các hành động khắc phục. Tác động có thể đã xảy ra trong quá khứ, đang diễn ra hiện tại hoặc có thể sẽ xảy ra trong tương lai. Để có các phát hiện vững chắc, cần chú ý rằng với những tác động xảy ra trong quá khứ, các tình huống có thể chưa có biện pháp khắc phục để ngăn chặn việc tái diễn.

### **3.4. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán**

Tất cả các phát hiện kiểm toán được trình bày trong BCKT đều phải dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp. Bằng chứng kiểm toán phải được xem xét và đánh giá trong bối cảnh cụ thể. Nội dung cần thiết của bằng chứng kiểm toán do chủ đề kiểm toán, mục tiêu kiểm toán và câu hỏi kiểm toán quyết định.

Việc đánh giá tính đầy đủ và phù hợp của bằng chứng kiểm toán trong quá trình lập BCKT là rất cần thiết. KTV cần xem xét lại các nguồn bằng chứng trước đó và nếu thấy cần thiết thì phải kiểm tra lại mức độ tin cậy của bằng

chứng đó. Các thông tin trái ngược hoặc bất thường cần được thu thập đầy đủ, phân tích thận trọng và giải quyết triệt để. Các điểm mạnh và tính logic của bằng chứng kiểm toán cần được kiểm tra cẩn thận. Trên cơ sở đó, việc đưa ra các kết luận và kiến nghị kiểm toán sẽ đảm bảo được tính phù hợp.

### ***3.5. Trình bày kết luận kiểm toán***

Trong KTMT, việc hình thành các kết luận kiểm toán là một quá trình phân tích, tương tác lẫn nhau, sử dụng chủ yếu là các xét đoán, giải thích để trả lời các câu hỏi kiểm toán. Kết luận kiểm toán của cuộc KTMT được hình thành dựa trên các phát hiện kiểm toán và các xét đoán chuyên môn để trả lời được các câu hỏi kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, KTV thu thập bằng chứng và tiếp cận các phát hiện dựa trên các tiêu chí kiểm toán. Dựa vào tập hợp các phát hiện đối với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, KTV đưa ra các kết luận. Đây chính là sự bày tỏ quan điểm của KTV đối với mục tiêu kiểm toán. Kết luận kiểm toán cũng phải có nguyên nhân, thực trạng và tác động theo cách thức giống một phát hiện kiểm toán, nhưng mang tính tổng quát hơn.

Các kết luận kiểm toán phải dựa trên các phát hiện kiểm toán trọng yếu và phải được trình bày trên cơ sở các câu hỏi kiểm toán chứ không chỉ đơn giản là tóm tắt lại những phát hiện kiểm toán. Các dự thảo kết luận kiểm toán cần được phác họa và suy luận một cách logic về chủ đề kiểm toán dựa trên những phát hiện của KTV. Các kết luận phải cụ thể, không để người đọc tự suy luận. Sức ảnh hưởng của các kết luận kiểm toán phụ thuộc hoàn toàn vào tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán.

### ***3.6. Trình bày kiến nghị kiểm toán***

Kiến nghị kiểm toán phải giải quyết được nguyên nhân gây ra các vấn đề và tồn tại, nhưng không nên thực hiện thay trách nhiệm của nhà quản lý, ví dụ như kiến nghị kiểm toán không nên bao gồm các kế hoạch thực hiện chi tiết. Kiến nghị kiểm toán nên chỉ rõ vấn đề nào cần phải thay đổi, cải thiện nhưng tránh đưa ra các ý kiến về việc phải thay đổi như thế nào, hoặc cụ thể cần phải thao tác như thế nào.

Kiến nghị cần nêu rõ vấn đề nào cần phải giải quyết, đối tượng nào chịu trách nhiệm giải quyết vấn đề này, ai chịu trách nhiệm thực hiện các kiến nghị. Để nâng cao chất lượng của BCKT thì kiến nghị kiểm toán nên chỉ ra cụ thể việc thay đổi, cải thiện này sẽ đóng góp như thế nào vào việc làm cho hoạt động của



đơn vị được tốt hơn. Kiến nghị phải thực tế, đúng đối tượng chịu trách nhiệm và phù hợp với năng lực thực hiện kiến nghị.

Các kiến nghị phải được trình bày rõ ràng logic và hợp lý, phù hợp với mục tiêu, tiêu chí, phát hiện và kết luận kiểm toán. Kiến nghị kiểm toán cần có cơ sở vững chắc để nhằm mục đích tạo ra thêm giá trị. Kiến nghị phải đảm bảo tính thuyết phục về khả năng cải thiện đáng kể tình hình thực hiện các hoạt động.

#### **4. Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán**

Thực hiện theo quy định tại Luật KTNN, Quy trình kiểm toán của KTNN, Quy trình theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của KTNN và các quy định khác có liên quan.

Trong đó:

- Đối với kiểm toán tài chính trong KTMT: Thực hiện theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo niên độ tài chính được kiểm toán.

- Đối với kiểm toán tuân thủ và hoạt động: Thực hiện theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo khung thời gian hợp lý do KTNN quyết định cho từng cuộc kiểm toán.

Trường hợp trong quá trình theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của KTNN có khiếu nại của đơn vị được kiểm toán thì thực hiện theo quy định giải quyết khiếu nại của đơn vị được kiểm toán do KTNN ban hành.

## **CHƯƠNG IV**

### **KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI MỘT SỐ CHỦ ĐỀ VÀ LĨNH VỰC MÔI TRƯỜNG CỤ THỂ**

#### **A. KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI MỘT SỐ CHỦ ĐỀ MÔI TRƯỜNG**

##### **1. Kiểm toán các Chương trình, Dự án về môi trường**

Các chương trình, dự án về môi trường có thể được xác định trong báo cáo, kế hoạch hàng năm của Chính phủ và các bộ, ngành, địa phương liên quan. Trong trường hợp không có các kế hoạch, hay báo cáo đó, cơ quan KTNN có thể xác định những vấn đề môi trường hiện đang nổi cộm, có tác động lớn đến đời sống xã hội để từ đó xác định các chương trình môi trường do Chính phủ ban hành/ thực hiện để giải quyết các vấn đề môi trường này để làm chủ đề kiểm toán.

Cơ quan KTNN cũng có thể lựa chọn chủ đề kiểm toán việc thực hiện các công ước quốc tế về môi trường mà quốc gia chính phủ ký kết.

*Ví dụ 1: Nhóm công tác về KTMT của INTOSAI và Chương trình Môi trường Liên hợp quốc (UNEP) đã ban hành Cẩm nang cho KTV về kiểm toán việc thực hiện các thỏa thuận môi trường đa phương (MEAs). Ấn phẩm giải thích thỏa thuận môi trường đa phương (MEA) là gì, làm thế nào để kiểm toán chúng và liệt kê các thỏa thuận khác nhau.*

Nếu một quốc gia đã ký kết các thỏa thuận môi trường đa phương (MEAs), cách tiếp cận phổ biến nhất theo hướng dẫn là đánh giá xem quốc gia đó đã thực hiện đúng trách nhiệm, nghĩa vụ của mình theo các thỏa thuận môi trường và các trách nhiệm này đã được các quốc gia thành viên hiệu lực hóa bởi luật pháp như thế nào.

Nếu một quốc gia không ký kết các thỏa thuận môi trường đa phương (MEAs) thì đây có thể là một nguồn tiêu chí kiểm toán tốt vì nhiều thỏa thuận có thể được coi là thông lệ tốt nhất hay chuẩn mực.

*Ví dụ 2: Ví dụ, KTNN Canada đã kiểm toán việc thực hiện các mục tiêu của Công ước Quốc tế về Đa dạng Sinh học vào năm 2013<sup>8</sup>. Mục tiêu kiểm toán và tiêu chí kiểm toán mô tả như sau:*

<b>MỤC TIÊU KIỂM TOÁN:</b>	
Xác định xem Bộ Môi trường Canada có thực hiện được những điều sau:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hoàn thành trách nhiệm với tư cách là cơ quan đầu mối quốc gia cho Công ước Đa dạng Sinh học (đặc biệt việc giám sát, thúc đẩy và hỗ trợ thực hiện Công ước), và</li> <li>• Phát triển, áp dụng các mô hình để định giá kinh tế về đa dạng sinh học và dịch vụ hệ sinh thái.</li> </ul>	
<b>TIÊU CHÍ</b>	<b>NGUỒN</b>
<b>Bộ môi trường Canada đã hoàn thành các trách nhiệm được giao với tư cách là cơ quan đầu mối quốc gia cho Công ước đa dạng sinh học?</b>	
Bộ môi trường Canada đã xác định được những kết quả cần đạt được với tư cách là cơ quan đầu mối quốc gia?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Luật của Bộ Môi trường;</li> <li>• Khung kết quả Đa dạng sinh học cho Canada;</li> <li>• Công ước về Đa dạng Sinh học, các Điều khoản Tham chiếu cho cơ quan</li> </ul>
Bộ môi trường Canada đã xác định được những hành động và	

<sup>8</sup> Báo cáo của Ủy viên Môi trường và Phát triển Bền vững, Mùa Thu 2013

[http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/parl\\_cesd\\_201311\\_02\\_e.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/parl_cesd_201311_02_e.pdf)

nguồn lực cần thiết để đạt được những kết quả đó?	đầu môi quốc gia, Hội nghị các Bên, Quyết định VIII/10.
Bộ môi trường Canada đã theo dõi việc thực hiện các hành động trên và kết quả đạt được?	
<b>Bộ môi trường Canada đã xây dựng và áp dụng mô hình định giá kinh tế các dịch vụ hệ sinh thái và đa dạng sinh học?</b>	
Bộ môi trường Canada có xây dựng và ứng dụng các mô hình kinh tế định giá các dịch vụ liên quan đến hệ sinh thái và đa dạng sinh học để hỗ trợ cho việc ra quyết định phát triển bền vững?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Chiến lược PTBV Liên bang, 2010</li> <li>• Chiến lược đa dạng sinh học Canada</li> <li>• Báo cáo năm 2012-13 về những kế hoạch và ưu tiên của Bộ môi trường Canada</li> </ul>

Khi kiểm toán việc thực hiện chương trình, dự án môi trường, cơ quan KTNN tập trung đánh giá một chính sách chủ yếu nhất hoặc có thể xem xét đánh giá nhiều chính sách khác nhau liên quan đến chương trình, dự án. Việc lựa chọn chỉ tập trung đánh giá một chính sách có thể có khó khăn trong việc xác định tiêu chí kiểm toán, còn việc lựa chọn đánh giá nhiều chính sách có thể có khó khăn trong xác định tác động tổng thể của các chính sách lên chương trình.

Trong trường hợp kinh phí của chương trình, dự án không lớn, nhưng tác động tiềm ẩn của chương trình/hoạt động là đáng kể thì phạm vi kiểm toán có thể được hướng tới tính hiệu lực của chương trình/hành động gây ra những tác động đó. Cơ quan KTNN cũng có thể thu hẹp phạm vi kiểm toán đối với các lĩnh vực mà có các bằng chứng cho thấy các mục tiêu đặt ra không được đáp ứng hoặc lĩnh vực mà các kết quả của kiểm toán sẽ có tác động lớn nhất.

Khi kiểm toán các các chương trình, dự án môi trường, KTV cần chú ý các tác động của các chương trình, dự án môi trường có thể là:

- Riêng lẻ có tác động nhỏ nhưng tích lũy lại thì có thể tác động lớn;
- Mất một thời gian dài để tạo hiệu ứng đáng kể;
- Bị ảnh hưởng đáng kể bởi các yếu tố bên ngoài chẳng hạn như điều kiện thời tiết và các hoạt động khác cũng có ảnh hưởng đến cùng một môi trường;
- Có thể là xuyên biên giới hoặc thậm chí có tính toàn cầu.

KTV cần xem xét những ảnh hưởng đã đề cập ở trên ngay khi lập kế hoạch kiểm toán.

## 2. Kiểm toán tác động môi trường của các Chương trình, dự án khác

Các chương trình, dự án về môi trường luôn hướng đến việc bảo vệ hoặc cải thiện môi trường. Tuy nhiên, các hoạt động, chương trình, dự án khác có thể ảnh hưởng tiêu cực đến môi trường thông qua việc khai thác sử dụng tài nguyên, trong công tác vận hành, sử dụng... do đó các Chương trình, dự án có thể tác động đáng kể đến môi trường.

*Ví dụ: Nhóm công tác về KTMT (WGEA) của INTOSAI năm 2013 đã công bố một nghiên cứu về các vấn đề môi trường liên quan đến phát triển cơ sở hạ tầng<sup>9</sup> nhằm giúp KTV xác định các tác động về môi trường trong các dự án xây dựng công trình hạ tầng.*

KTV cần xem xét các ĐTM (nếu có) về các tác động tiềm tàng lên môi trường trên các khía cạnh sau:

- Bản mô tả các chương trình hoặc hoạt động, hiện trạng môi trường và các điều kiện cơ bản;
- Sự hoàn chỉnh của phạm vi tác động chính được xác định;
- Dữ liệu được sử dụng để đánh giá khả năng xảy ra các tác động và quy mô dự kiến; và
- Những đề xuất và biện pháp để ngăn ngừa, hạn chế lại các tác động.

Trong một số trường hợp, khi nguy cơ xảy ra thấp nhưng tác động môi trường rất lớn (ví dụ sự cố rò rỉ các chất phóng xạ), KTV cần xem xét kỹ đến tính phù hợp của các biện pháp để đảm bảo ngăn ngừa các sự cố môi trường. Khi đó KTV cần xem xét các khía cạnh:

- Các quy trình hoạt động;
- Đo đạc kích thước;
- Đào tạo cho các nhân viên liên quan;
- Tần suất kiểm tra các quy trình đó; và
- Những thỏa thuận có yêu cầu sự tham gia của bên thứ ba (nhà cung cấp, dịch vụ khẩn cấp, v.v ...) đã được xem xét cập nhật.

## 3. Kiểm toán các hệ thống quản lý và Báo cáo môi trường

Hệ thống quản lý môi trường (EMS) là công cụ để các tổ chức có thể thiết lập các chính sách môi trường một cách có hệ thống và liên tục cải thiện hiệu suất môi trường tại đơn vị. Các hệ thống quản lý môi trường thường được sử

<sup>9</sup> INTOSAI WGEA (2013). Các vấn đề môi trường liên quan đến phát triển cơ sở hạ tầng.

<http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=ErSK4LP8z88%3d&tabid=128&mid=568>

dụng trong các doanh nghiệp nhưng cũng có thể được áp dụng bởi các tổ chức khu vực công.

*Ví dụ, các hệ thống quản lý theo Tiêu chuẩn Quốc tế về Hệ thống Quản lý Môi trường, ISO 14001, có thể được chứng nhận bởi một KTV bên ngoài. KTMT là một phần của sự công nhận, ngay cả khi phạm vi giới hạn hơn nhiều so với KTMT được thực hiện bởi cơ quan KTNN.*

Các hệ thống quản lý môi trường yêu cầu các tổ chức phải đặt ra các mục tiêu cho việc cải tiến liên tục về hiệu suất và theo dõi những kết quả đạt được. Do đó khi thực hiện kiểm toán, KTNN nên xem xét quá trình xây dựng các mục tiêu đã đề ra, các mục tiêu của Chính phủ/tổ chức đó so với thực tiễn tốt nhất ở những nơi khác và các cam kết của chính phủ/tổ chức đối với các hiệp định quốc tế (nếu có).

Cơ quan KTNN cũng cần xem xét việc giám sát các hệ thống quản lý và báo cáo về hoạt động môi trường của đơn vị. Cơ quan KTNN có thể tiến hành kiểm toán để xác định mức độ thực hiện và lý do không đạt được mục tiêu, hoặc đánh giá chất lượng báo cáo đánh giá rủi ro môi trường.

*Ví dụ: Về kiểm toán hệ thống giám sát môi trường*

#### **Ví dụ: Đề án quản lý và kiểm toán sinh thái (EMAS)**

Liên minh châu Âu (EU) đã ban hành một Đề án quản lý và kiểm toán sinh thái (EMAS), theo đó các công ty và các tổ chức xây dựng các chính sách môi trường, chương trình, hệ thống quản lý và báo cáo môi trường được xác minh bởi bên thứ ba<sup>10</sup>.

Toà án kiểm toán châu Âu (EAC) đánh giá các tổ chức và cơ quan của EU đã có những chính sách nhằm giảm thiểu tác động của hoạt động hành chính lên môi trường và liệu các chính sách này có được thực hiện một cách hiệu quả hay không. Tòa kiểm toán đã kiểm tra xem các cơ quan EU: (1) đã tính toán lượng phát thải khí nhà kính của họ, giảm lượng khí thải đó và đền cho lượng phát thải còn dư thông qua mua bán phát thải và (2) tận dụng tối đa các công cụ quản lý môi trường do Ủy ban EU thúc đẩy để giảm phát thải hay không.

Cuộc kiểm toán được dựa trên các bảng câu hỏi và phỏng vấn và phân tích các tài liệu và số liệu thống kê, được công bố hoặc cung cấp bởi các tổ chức và cơ quan EU đã qua kiểm toán, bao gồm việc kiểm tra một mẫu quy trình mua sắm đầu vào. Cuộc kiểm toán cho thấy chỉ có 7 trong số 15 tổ chức EU

<sup>10</sup> [http://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm)

được kiểm toán đã được đăng ký với Đề án EMAS. Do không phải tất cả các tổ chức tiết lộ lượng phát thải của họ, nên không biết được đầy đủ lượng carbon.

#### 4. Kiểm toán các vấn đề môi trường có tính liên ngành

Cuộc KTMT có thể có phạm vi kiểm toán liên quan đến nhiều chính sách, nhiều chương trình và dự án khác nhau, ví dụ như các chương trình về PTBV, BDKH, tiêu chí hoạt động trong các hệ thống phân bổ tài nguyên, việc xem xét các vấn đề có tính liên ngành có thể cung cấp thông tin tốt hơn trong việc hoạch định chính sách, phân bổ nguồn lực quốc gia hiệu quả hơn.

*Ví dụ: Kiểm toán quản lý suy thoái đất - vấn đề có tính liên ngành.*

##### **Ví dụ: Chiến dịch thông tin để ngăn chặn thoái hóa đất**

Lesotho là một quốc gia miền núi chỉ có 9% đất đai là có thể canh tác được. Do áp lực nông nghiệp, mức xói mòn đất trung bình là 40 triệu tấn/ha/năm. Quản lý môi trường đất cần một cách tiếp cận liên ngành vì liên quan nhiều lĩnh vực khác như nuôi trồng và chăn thả gia súc.

KTNN Lesotho đã kiểm toán việc quản lý xói mòn đất<sup>11</sup>. Câu hỏi kiểm toán chính là tại sao các biện pháp đưa ra do Cục Bảo vệ nguồn nước và đất đai để hạn chế sự xói mòn đất lại không có hiệu quả. Một trong những chủ đề được kiểm toán là các chiến dịch thông tin công cộng, nơi cơ quan chịu trách nhiệm của chính phủ đã sản xuất các chương trình truyền thanh, truyền hình và các tài liệu quảng cáo khác bao gồm hình ảnh âm thanh, áp phích và bản tin kỹ thuật về bảo tồn đất.

KTNN Lesotho đã quan sát những khoảng trống thời gian phát sóng của chương trình radio, cũng như số ít công dân có quyền truy cập vào xem chương trình truyền hình.

Cuộc kiểm toán đã phát hiện các tài liệu quảng cáo không đến được phần lớn các nhóm mục tiêu. Không phải tất cả những người cần thông tin đều sử dụng điện và do đó nhiều người đều không thể tiếp cận được các tài liệu. Theo đó, do những khoảng trống trong việc phổ biến thông tin, chiến dịch quảng cáo ít ảnh hưởng đến người dân mà đang tiếp tục sử dụng đất không hợp lý.

<sup>11</sup> [https://afrosai-e.org.za/sites/afrosai-e.org.za/files/reports/Management\\_0.pdf](https://afrosai-e.org.za/sites/afrosai-e.org.za/files/reports/Management_0.pdf)

Cuộc kiểm toán khuyến nghị rằng Bộ phận thông tin nên lên kế hoạch cho các chương trình phát thanh vào buổi tối và nên có nhiều sự kiện công khai để phổ biến thông tin cho nhiều đối tượng hơn.

## **B. KIỂM TOÁN MỘT SỐ LĨNH VỰC MÔI TRƯỜNG CỤ THỂ**

### **1. Kiểm toán việc quản lý chất thải**

#### ***1.1 Giới thiệu chung về chất thải***

Chất thải có thể được định nghĩa khác nhau tùy theo cách hiểu của mỗi quốc gia. Theo Luật BVMT năm 2014 của Việt Nam, chất thải được định nghĩa là vật chất được thải ra từ sản xuất, kinh doanh, dịch vụ, sinh hoạt và hoạt động khác. Chất thải bao gồm tất cả các vật dụng mà con người không sử dụng đến và có ý định vứt đi hoặc đã loại bỏ. Thêm vào đó, chất thải là những vật dụng, đồ đạc mà con người được yêu cầu phải loại bỏ, ví dụ, theo quy định của pháp luật, những món đồ có chứa yếu tố nguy hiểm cần phải được loại bỏ. Nhiều dạng vật chất khác có thể được xem là chất thải như rác hộ gia đình, chất thải bùn, các chất thải từ các hoạt động sản xuất chế biến, các sản phẩm đóng gói, ô tô phế thải, tivi cũ, chất thải từ hoạt động nông nghiệp, xây dựng...

Chất thải có dạng rắn, lỏng và khí. Nội dung hướng dẫn này chỉ tập trung trọng tâm vào chất thải rắn.

Tất cả các sinh hoạt của chúng ta hàng ngày sẽ sinh ra một lượng lớn các loại chất thải khác nhau từ nhiều nguồn khác nhau. Nhu cầu cuộc sống ngày càng cao, đi cùng với nhu cầu sử dụng tài nguyên càng lớn đã gây ra những tác động tiêu cực đến môi trường và ngày càng vượt quá tầm kiểm soát của các cơ quan quản lý. Hiện nay, nhiều thành phố đang phải vật lộn với những vấn đề về chất thải như khối lượng chất thải, chi phí liên quan, các công nghệ và phương pháp xử lý chất thải, hay tác động của chất thải đến môi trường địa phương cũng như toàn cầu.

#### ***1.2 Các loại chất thải***

Cuộc sống hiện đại làm phát sinh nhiều loại chất thải và việc phân loại chất thải tùy thuộc vào từng mục đích nhất định nhằm phục vụ cho việc quản lý, nghiên cứu, sử dụng hay kiểm soát và quản lý chất thải có hiệu quả. Đối với cơ quan lập pháp, sự phân biệt giữa chất thải nguy hại và không nguy hại được xem là tham số quan trọng nhất, vì pháp luật liên quan đến chất thải nguy hại thường chặt chẽ hơn so với chất thải không nguy hại. Tương tự như vậy, sự phân biệt

này rất hữu ích cho KTV vì pháp luật khác nhau thường đi kèm với các cấu trúc tổ chức khác nhau và sử dụng các công cụ chính sách, quản lý khác nhau.

Theo pháp luật Việt Nam, chất thải được phân loại như sau:

- Chất thải nguy hại là chất thải chứa yếu tố độc hại, phóng xạ, lây nhiễm, dễ cháy, dễ nổ, gây ăn mòn, gây ngộ độc hoặc có đặc tính nguy hại khác. Trong đó, chất thải phóng xạ là chất thải có chứa nồng độ phóng xạ hạt nhân lớn hơn so với tiêu chuẩn an toàn được Nhà nước quy định, do đó các chất thải này không thể tái chế. Hiện nay, công nghệ hạt nhân được áp dụng một cách rộng rãi, nên số lượng, chủng loại và thậm chí trạng thái vật lý của các chất thải phóng xạ cũng rất đa dạng. Hàm lượng phóng xạ có trong một số chất thải tồn tại trong hàng trăm hoặc hàng ngàn năm sau, trong khi các chất thải khác chỉ cần lưu trữ một thời gian ngắn để phân rã hết, trước khi được xử lý theo cách thông thường.

- Chất thải rắn sinh hoạt (còn gọi là rác sinh hoạt) là chất thải ở thể rắn hoặc sệt (còn gọi là bùn thải) phát sinh trong sinh hoạt thường ngày của con người.

- Chất thải rắn công nghiệp thông thường là chất thải ở thể rắn hoặc sệt (còn gọi là bùn thải) phát sinh từ hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ.

- Các chất thải đặc thù là chất thải phát sinh từ các hoạt động y tế, xây dựng, nông nghiệp, giao thông vận tải, bùn nạo vét, ....

### ***1.3. Tác động của chất thải đối với sức khỏe và môi trường***

Theo đánh giá của Chương trình Môi trường của Liên hợp quốc (UNEP), chất thải được xem là mối quan tâm lớn ở tất cả các nơi trên thế giới do tác động tiêu cực của nó gây ra đối với ô nhiễm môi trường. Nếu chất thải không được xử lý một cách thỏa đáng sẽ dẫn đến mối đe dọa cho môi trường và sức khỏe của con người. Chất thải phóng xạ có thể gây chết người và ô nhiễm các khu vực rộng lớn trong nhiều thế kỷ. Chất thải y tế có thể thúc đẩy sự phát triển các tác nhân gây lây lan bệnh tật và nhiễm trùng. Chất thải nguy hại có thể gây ra bệnh tật và chết chóc. Dư lượng của chất thải có thể thay đổi các vi chất có trong nước, từ đó tác động đến cả hệ thống sinh thái. Sự ô nhiễm nguồn nước mặt và nước ngầm đều có thể ảnh hưởng đến chất lượng của hệ thống sinh vật có trong chuỗi thức ăn bậc thấp và sau đó tác động đến số lượng thức ăn có trong chuỗi thức ăn đó. Nước từ các nguồn bị nhiễm bẩn, khi được sử dụng để tưới tiêu, sẽ tác động đến năng suất đất trồng cũng như sản sinh các chất nhiễm bẩn vào chuỗi thức ăn được chế biến sau đó. Sức khỏe của các loại động vật và con người đang bị ảnh hưởng nghiêm trọng từ việc sử dụng nguồn nước bị nhiễm bẩn.



Một mối nguy hiểm khác gây ra từ chất thải là rỉ rác, là loại chất lỏng hình thành khi nước nhỏ giọt qua các vùng bị nhiễm bẩn, lọc ra các hóa chất. Rỉ rác di chuyển từ các bãi rác, đến các nhà máy xử lý nước thải và các khu xử lý chất thải, hình thành nên chất lỏng độc hại chảy vào nguồn nước mặt, nước ngầm hoặc đất. Ô nhiễm đất do chất thải có thể gây hại cho cây trồng khi rễ cây hút chất bẩn. Tiêu thụ, hít thở hoặc tiếp xúc với đất bị ô nhiễm bởi chất thải cũng như ăn các loại động thực vật đã tích tụ các chất ô nhiễm từ đất gây ảnh hưởng xấu đến sức khỏe của con người và động vật.

Bãi rác là một trong những nguồn sản sinh ra các khí thải gây hiệu ứng nhà kính lớn khi các chất thải hữu cơ tại đây phân hủy. Rủi ro đối với sức khỏe con người và môi trường lại càng cấp tính hơn khi các rác thải điện lạnh và điện tử không được quản lý đúng quy cách. Loại rác thải này chứa hỗn hợp các chất độc hại như chì và cadmium trong bảng mạch, oxit chì và cadmium trong đèn thu hình/đèn thu âm cực, thủy ngân trong các thiết bị chuyển mạch và màn hình phẳng, cadmium trong pin máy tính, PCBs trong các tụ điện cũ và máy biến áp và các chất hãm cháy brom hóa trong các bảng mạch in, vỏ nhựa, dây cáp, cáp cách điện bằng polyvinyl clorua sản sinh các chất dioxin và furan khi bị đốt cháy để lấy đồng từ các dây dẫn. Do những mối nguy hiểm nói trên, việc xử lý và tái chế các chất thải không đúng quy định có thể gây ra các tác động xấu đến sức khỏe và môi trường.

#### ***1.4. Quản lý chất thải***

Khái niệm quản lý chất thải tại các nước/các khu vực khác nhau được hiểu và sử dụng khác nhau. Theo Luật BVMT 2014 của Việt Nam, quản lý chất thải là quá trình phòng ngừa, giảm thiểu, giám sát, phân loại, thu gom, vận chuyển, tái sử dụng, tái chế và xử lý chất thải.

Khái niệm này thể hiện hệ thống phân cấp đối với quản lý chất thải theo thứ tự ưu tiên nhằm phân loại chính sách quản lý chất thải dựa trên mục đích của nhà quản lý. Theo hệ thống này, việc ưu tiên tận dụng lợi ích thiết thực, tối đa từ các sản phẩm và phòng ngừa/giảm thiểu các chất thải được tạo ra, trong đó phòng ngừa là lựa chọn tối ưu nhất, trong khi xử lý là lựa chọn không được khuyến cáo sử dụng nhất. Do đó, các chiến lược cần tập trung vào phòng ngừa và giảm thiểu các chất thải thông qua "3R" - giảm thiểu (reduce), tái sử dụng (reuse) và tái chế (recycle).

#### ***1.5. Hạn chế chất thải***

- Phòng ngừa là lựa chọn ưu tiên hàng đầu trong quản lý, BVMT nói

chung và quản lý chất thải nói riêng. Phòng ngừa chất thải có nghĩa là các biện pháp nhằm giảm thiểu số lượng và tác hại của dòng chất thải khác nhau đến môi trường. Đây là biện pháp mang lại khả năng BVMT cao nhất bằng cách tối ưu hóa sử dụng các nguồn tài nguyên, ngăn chặn sự phát thải hoặc tránh tạo ra chất thải và từ đó loại bỏ các nguồn ô nhiễm tiềm năng. Một vài biện pháp phòng ngừa chất thải là cải thiện hiệu quả sử dụng tài nguyên, giảm thiểu chất độc hại có trong các sản phẩm, trong hoạt động sống hàng ngày,...

- Giảm thiểu chất thải bao gồm bất kỳ quá trình hay hoạt động nào có thể tránh, làm giảm hoặc loại bỏ chất thải ngay từ ban đầu hoặc có thể đưa vào tái sử dụng hoặc tái chế. Nói cách khác, giảm thiểu chất thải là hoạt động nhằm làm giảm mức phát sinh chất thải ở mức thấp nhất. Khi mức phát sinh chất thải đạt mức độ 0 có nghĩa là biện pháp phòng ngừa đã đạt hiệu quả tuyệt đối.

- Tái sử dụng chất thải là việc sử dụng lại chất thải một cách trực tiếp hoặc sau khi sơ chế mà không làm thay đổi tính chất của chất thải. Tái sử dụng là sử dụng một vật nhiều hơn một lần. Biện pháp này gồm việc tái sử dụng thông thường, là trường hợp một vật phẩm được sử dụng lại với cùng một chức năng cũ và tái sử dụng mới là trường hợp vật phẩm được dùng lại theo một cách thức khác.

- Tái chế chất thải là quá trình sử dụng các giải pháp công nghệ, kỹ thuật để thu lại các thành phần có giá trị từ chất thải. Tái chế liên quan đến việc xử lý và gia công lại các loại phế liệu trở nên phù hợp hơn để tái sử dụng với bất kỳ mục đích nào. Giai đoạn này bao gồm việc tái chế các loại chất thải hữu cơ, tuy nhiên không bao gồm tái chế năng lượng. Tái chế mang lại lợi ích cho môi trường thông qua việc giảm thiểu sử dụng các nguyên vật liệu nguyên sinh. Lợi ích được thể hiện theo hai cách: một là hạn chế nguồn lực đầu vào (năng lượng hay nguyên vật liệu thô) sử dụng cho sản xuất; hai là giảm thiểu khối lượng chất thải cần phải xử lý.

Tái chế, tái sử dụng chất thải không những giúp giảm áp lực cho hoạt động xử lý chất thải, có lợi cho môi trường mà còn có lợi cho phát triển kinh tế xanh. Một vài chiến lược giảm thiểu và tái sử dụng có thể kể đến như: tăng cường sử dụng các kỹ thuật và sản phẩm sạch, thiết lập các chuẩn mực kỹ thuật để hạn chế các chất nguy hại có trong các sản phẩm, kiểm toán hệ sinh thái, tái sử dụng các phế liệu, trao đổi chất thải, vận chuyển đến nơi tiêu dùng (vận chuyển các nguyên vật liệu thô hoặc các thành phần đến trực tiếp nơi mà chúng được lắp ghép hoặc được sử dụng trong quá trình sản xuất có thể giảm bớt công tác xử lý và sử dụng bao bì hoặc thùng đựng bảo vệ), hoàn tiền đặt cọc khi

khách hàng trả lại bao bì để tái sử dụng, tăng cường sử dụng các biện pháp thay thế, gia tăng trách nhiệm của đơn vị sản xuất và quản lý sản phẩm nhằm thúc đẩy việc đưa các chi phí môi trường có liên quan tới sản phẩm trong suốt chu kỳ sử dụng của chúng vào giá thị trường của sản phẩm đó.

### **1.6. Các vấn đề kiểm toán chính trong quản lý chất thải**

Một số vấn đề chính trong công tác quản lý chất thải là:

- Cơ sở dữ liệu về chất thải.
- Nhận thức về tác động tiêu cực của chất thải đối với sức khỏe và môi trường.
- Các văn bản pháp luật, quy định và chính sách quy định việc quản lý chất thải.
- Chiến lược, chương trình hoặc đề án giảm thiểu, tái sử dụng và tái chế các chất thải.
- Thu gom và phân loại chất thải.
- Xử lý chất thải/phục hồi năng lượng từ chất thải.
- Xử lý chất thải phù hợp.
- Cơ chế trách nhiệm phù hợp.
- Việc tuân thủ các văn bản pháp luật, quy định và chính sách về chất thải và quản lý chất thải.
- Cơ chế kiểm tra, giám sát việc tuân thủ các văn bản pháp luật, quy định và chính sách về chất thải và quản lý chất thải.
- Mức độ đầy đủ của cơ sở hạ tầng phục vụ công tác quản lý chất thải.

### **1.7. Kiểm toán tuân thủ các vấn đề chất thải**

Kiểm toán tuân thủ là một phần quan trọng của hoạt động kiểm toán và là cơ sở hình thành bước đầu tiên trong việc đánh giá xem liệu các luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách liên quan đến chất thải và quản lý chất thải có được thực hiện đảm bảo tính tuân thủ và tính đúng đắn hay không.

Một số lĩnh vực dưới đây được xem là gợi ý để kiểm tra trong quá trình kiểm toán tuân thủ các vấn đề quản lý chất thải:

- Các biện pháp về tiết kiệm tài nguyên và năng lượng; sử dụng tài nguyên, năng lượng tái tạo và sản phẩm, nguyên liệu, năng lượng sạch thân thiện với môi trường; sản xuất sạch hơn; KTMT đối với chất thải và các biện pháp khác để phòng ngừa, giảm thiểu phát sinh chất thải có được áp dụng đúng

quy định không?

- Việc phân loại chất thải tại nguồn nhằm mục đích tăng cường tái sử dụng, tái chế, đồng xử lý, xử lý và thu hồi năng lượng có được thực hiện đúng và đầy đủ theo quy định không?

- Việc đầu tư xây dựng cơ sở xử lý chất thải có tuân thủ theo quy định pháp luật về xây dựng và pháp luật BVMT có liên quan hay không?

- Chất thải có được thu gom, xử lý, tái sử dụng hoặc chuyển giao cho đơn vị có chức năng phù hợp để tái sử dụng hoặc xử lý đạt quy chuẩn kỹ thuật môi trường trước khi thải ra môi trường hay không?

- Phí, lệ phí, giá dịch vụ cho hoạt động thu gom, vận chuyển, xử lý chất thải và phục hồi môi trường có được thu và nộp theo quy định của pháp luật không?

- Việc sử dụng chế phẩm sinh học trong xử lý chất thải có tuân theo quy định của pháp luật không?

- Công tác kiểm tra, giám sát về quản lý chất thải có được phân giao và thực hiện đầy đủ theo quy định không?

- Việc bố trí nhân lực thực hiện công tác quản lý chất thải có đảm bảo đúng quy định không?

- Danh mục các điều kiện cần đáp ứng trước khi được cấp Giấy phép chủ nguồn thải và Giấy phép xử lý chất thải nguy hại có được tuân thủ đầy đủ không?

- Các quy định, chính sách, chiến lược hỗ trợ tài chính cho các chương trình quản lý chất thải có được thực hiện đúng quy định không?

- Các chế tài được áp dụng đối với các sai sót và hành vi vi phạm luật, quy định, cơ chế, chính sách về quản lý chất thải có được thực hiện theo quy định không?

### ***1.8. Kiểm toán hoạt động các vấn đề chất thải***

Dưới đây là danh sách các chủ đề kiểm toán chính, các mục tiêu kiểm toán và các câu hỏi kiểm toán. Danh sách này được xem như một bản hướng dẫn cho cuộc kiểm toán hoạt động về vấn đề chất thải.

Mục tiêu	Các câu hỏi chính
<b>Chủ đề 1: Đánh giá khối lượng chất thải và các rủi ro liên quan.</b>	
<p>1. Khối lượng chất thải thải ra có được đánh giá chính xác không và mối nguy hại gây ra bởi chất thải đối với môi trường và sức khỏe đã được xác định đúng và đủ hay chưa?</p>	<p>1.1 Đã thực hiện việc đánh giá khối lượng của mỗi loại chất thải (từ các ngành công nghiệp, hộ gia đình, bệnh viện, ...) và loại hình chất thải (chất thải nguy hại, chất thải rắn sinh hoạt, chất thải rắn thông thường, chất thải y tế, ...) trên cơ sở vi mô và vĩ mô để có được cái nhìn toàn cảnh và chính xác về khối lượng chất thải thải ra trên toàn quốc và ở mỗi địa phương hay chưa?</p>
	<p>1.2. Việc xác định và phân tích các thông số quan trọng liên quan đến chất thải như hiện tượng gia tăng lượng chất thải do tăng dân số, tăng nhu cầu tiêu dùng, thay đổi cách thức sản xuất,... cũng như việc xác định và phân tích về thành phần của chất thải ở các cấp trung ương hay địa phương có được thực hiện chưa?</p>
	<p>1.3 Việc đánh giá năng suất xử lý chất thải hiện tại và xem xét xem mức độ cần thiết của việc nâng cao năng suất xử lý dựa trên khối lượng chất thải được sinh ra đã được thực hiện hay chưa?</p>
	<p>1.4 Đã có cơ quan chính phủ nào xác định mức nguy hại đối với môi trường và sức khỏe bắt nguồn từ việc quản lý chất thải không hợp lý</p>
<b>Chủ đề 2: Công nhận chất thải là nguyên nhân dẫn đến sự xuống cấp của môi trường</b>	
<p>2. Các quy định về môi trường, cơ quan có thẩm quyền và người dân đã nhận thức được rằng chất thải là nguyên nhân gây ra sự xuống cấp của môi trường hay không?</p>	<p>2.1 Luật BVMT đã công nhận chất thải là một trong những mối đe dọa cho môi trường của quốc gia hay không?</p>
	<p>2.2 Các văn bản pháp luật, chính sách, chiến lược, đề án có ghi nhận quản lý chất thải là một trong những lĩnh vực ưu tiên đối với PTBV của quốc gia hay không?</p>

	2.3 Công tác tuyên truyền để nâng cao nhận thức của người dân về những nguy hại mà chất thải gây ra đối với môi trường và sức khoẻ có được thực hiện không?
<b>Chủ đề 3: Chính sách về việc phòng ngừa và giảm thiểu chất thải</b>	
3. Liệt kê các chính sách về quản lý chất thải có xác định cần phải ưu tiên việc phòng ngừa và giảm thiểu chất thải hơn là xử lý chất thải hay không?	3.1 Có các văn bản pháp luật về quản lý chất thải hay không và các văn bản này đã đưa ra khái niệm về phân cấp quản lý chất thải chưa?
	3.2 Có bất kỳ đề án, chiến lược, kế hoạch hành động nào nhằm phòng ngừa, giảm thiểu, tái sử dụng đối với từng loại chất thải hay chưa?
	3.3 Công tác tuyên truyền và giáo dục người dân về các biện pháp và lợi ích trong việc tối thiểu hóa chất thải, mà đặc biệt là giảm thiểu, tái sử dụng và tái chế chất thải có được thực hiện không?
	3.4 Đã có chương trình nào về môi trường được tổ chức nhằm thúc đẩy việc sử dụng các sản phẩm thân thiện với môi trường hay chưa và chương trình có thành công hay không?
<b>Chủ đề 4: Luật và các quy định về xử lý các loại chất thải</b>	
4. Luật BVMT và các văn bản dưới luật có quy định về công tác xử lý đối với từng loại chất thải hay không; Trách nhiệm của các bên liên quan và các hình phạt áp dụng đối với hành vi vi phạm có được quy định rõ ràng trong Luật BVMT và các văn bản dưới luật đã ban hành hay không?	4.1 Luật BVMT và các văn bản dưới luật có quy định về xử lý đối với các loại chất thải không?
	4.2 Các văn bản pháp luật về quản lý chất thải có được trình bày theo một khuôn khổ giúp dễ dàng nắm bắt và thực hiện hay không?
	4.3 Các văn bản pháp luật có các điều khoản quy định về trách nhiệm của các bên liên quan trong công tác quản lý chất thải hay không?
	4.4 Các văn bản pháp luật có các điều khoản quy định về hình phạt áp dụng đối với các hành vi vi phạm pháp luật về chất thải (người gây ô nhiễm phải chịu trách nhiệm) hay không?
<b>Chủ đề 5: Phân giao trách nhiệm quản lý chất thải</b>	

<p>5. Trách nhiệm giải trình cũng như vai trò của các cơ quan, đơn vị nằm trong hệ thống quản lý chất thải đã được xác định cụ thể chưa và có còn bất cứ điểm nào không thống nhất, thiếu sót, chồng chéo giữa các cơ quan, đơn vị này không?</p>	<p>5.1 Có xác định được đơn vị đầu mối về các vấn đề quản lý chất thải ở cấp trung ương và địa phương hay không?</p>
	<p>5.2 Có thành lập các đơn vị phụ trách việc lập chính sách cho từng loại chất thải hay chưa?</p>
	<p>5.3 Có thành lập các đơn vị chuyên trách thực hiện các quy định về chất thải hay chưa?</p>
	<p>5.4 Có thành lập và giao trách nhiệm cho các đơn vị thực hiện giám sát việc tuân thủ các pháp luật/quy định về chất thải hay chưa?</p>
	<p>5.5 Có thành lập đơn vị có thẩm quyền sửa đổi các chuẩn mực liên quan đến chất thải hay chưa?</p>
	<p>5.6 Có thành lập đơn vị đánh giá việc ô nhiễm gây ra bởi các loại chất thải khác nhau hay chưa?</p>
	<p>5.7 Có các cơ chế phối hợp giữa các cơ quan liên quan trong quản lý chất thải không?</p>
	<p>5.8 Có sự chồng chéo, không thống nhất hay thiếu sót trong phân giao nhiệm vụ giữa các cơ quan liên quan đến quản lý chất thải hay không?</p>
<p><b>Chủ đề 6: Tuân thủ và giám sát việc thực thi pháp luật về quản lý chất thải.</b></p>	
<p>6. Việc tuân thủ pháp luật, quy định về chất thải có được thực hiện hiệu quả không và liệu cơ chế giám sát có hiệu lực trong việc kiểm tra các trường hợp không tuân thủ hay không?</p>	<p>6.1 Chính quyền địa phương có thực hiện việc quản lý và xử lý chất thải theo các tiêu chí phù hợp và các thủ tục được quy định không?</p>
	<p>6.2 Chất thải tại các khu vực (đô thị, KCN,...) có được phân loại và thu gom theo quy định của pháp luật hay không?</p>
	<p>6.4 Chính quyền thành phố đã xây dựng và duy trì các cơ sở lưu trữ theo phương thức tránh gây ra tình trạng không hợp vệ sinh môi trường xung quanh hay chưa?</p>
	<p>6.5 Công tác thu gom và vận chuyển các loại chất thải có được thực hiện theo quy định của pháp luật hay không?</p>

	6.6 Việc xử lý chất thải có được tiến hành theo quy định của pháp luật hay không?
	6.7 Việc loại bỏ chất thải phát sinh tại các khu vực có được thực hiện theo quy định của pháp luật hay không?
	6.8 Công tác quản lý chất thải nguy hại, chất thải rắn thông thường và chất thải đặc thù có được tiến hành theo quy định của pháp luật hay không?
	6.9 Việc phân định, áp mã, phân loại và lưu giữ các loại chất thải nguy hại có được thực hiện theo quy định của pháp luật hay không?
	6.10 Cơ chế kiểm soát có đảm bảo tính hiệu lực trong việc kiểm tra các hành vi không tuân thủ các điều khoản của các văn bản pháp luật về quản lý chất thải hay không?
<b>Chủ đề 7: Cơ chế đánh giá và phản hồi</b>	
7. Cơ chế đánh giá và thu thập các phản hồi có thực hiện hiệu quả không?	7.1 Đã có bất kỳ nghiên cứu, khảo sát và đánh giá nào được tiến hành liên quan đến việc thực hiện luật, quy định, chính sách về quản lý chất thải hay chưa?
	7.2 Các kiến nghị được đưa ra bởi các đơn vị đánh giá độc lập có được đưa vào các pháp luật/quy định không.
	7.3 Cơ chế đánh giá và thu thập phản hồi có được thực hiện định kỳ hay không?
	7.4 Người dân có được xem là một trong các chủ thể chính của các nghiên cứu và khảo sát về các vấn đề môi trường do chất thải gây ra hay không?
<b>Chủ đề 8: Mức độ đầy đủ của các nguồn tài chính và cơ sở hạ tầng</b>	
8. Các nguồn tài chính và cơ sở hạ tầng đã đầy đủ để hỗ trợ cho việc thực hiện luật, quy định, chính sách quản lý chất thải hay chưa?	8.1 Các nguồn tài chính đã được cung cấp để hỗ trợ cho việc thực hiện luật, quy định, chính sách quản lý chất thải hay chưa?
	8.2 Nguồn tài chính đã đủ để cung cấp cho các hoạt động quản lý chất thải hay chưa?



và liệu nguồn tài chính/cơ sở hạ tầng đã được sử dụng một cách hợp lý, hiệu quả và hiệu lực hay chưa?	8.3 Việc đánh giá nhu cầu về nguồn nhân lực có trình độ để thực thi và giám sát công tác quản lý chất thải có thực hiện và triển khai một cách có hiệu quả hay không?
	8.4 Các cơ quan, tổ chức phụ trách giám sát tình trạng ô nhiễm môi trường có trang bị đầy đủ cơ sở vật chất để thực hiện công tác kiểm tra, giám sát tình trạng ô nhiễm và sự xuống cấp của môi trường do chất thải gây ra hay không?

Những chủ đề được liệt kê ở trên chỉ ra những nội dung phổ biến khi tiến hành kiểm toán việc quản lý chất thải. Tùy theo nhu cầu của KTNN, các chủ đề riêng biệt khác cũng có thể được chọn để tiến hành kiểm toán.

## 2. Kiểm toán ô nhiễm không khí

### 2.1. Giới thiệu chung về không khí

#### 2.1.1. Khái niệm

Không khí là những thứ xung quanh ta, nếu không có nó thì chúng ta không thể tồn tại. Thành phần cơ bản của **không khí** gồm: nitơ và oxy chiếm 99% với tỷ lệ: nitơ 78%, oxy 21%. Ngoài ra còn có một ít khí cacbonic do các loài sinh vật thải ra, còn lại khoảng 1% là các chất khí hiếm như ar (argon), Ne (neon), He (heli), Kr (krypton) và Xe (xenon).

Bầu **không khí** trên mặt đất có chiều cao hàng kilomet. Vì không khí là một loại vật chất, cho nên lực hấp dẫn của trái đất hút chặt, làm cho nó được giữ lại trên trái đất. Vì thế, **không khí** cũng có trọng lượng. Trọng lượng **không khí** sinh ra áp lực đối với mọi vật và nó đè lên chúng ta giống như đang lặn dưới nước vậy.

#### 2.1.2. Vai trò của không khí

Không khí có một số vai trò sau:

*Thứ nhất*, không khí có vai trò rất quan trọng, là một yếu tố không thể thiếu đối với sự sinh tồn và phát triển của sinh vật trên trái đất. Con người có thể nhịn ăn, nhịn uống trong vài ngày nhưng không thể nhịn thở trong 5 phút.

*Thứ hai*, không khí là lớp áo giáp bảo vệ mọi sinh vật trên trái đất khỏi bị các tia bức xạ nguy hiểm và các thiên thạch từ vũ trụ.

*Thứ ba*, không khí với các thành phần như khí O<sub>2</sub>, CO<sub>2</sub>, NO<sub>2</sub>, cần cho hô hấp của con người và động vật cũng như quá trình quang hợp của thực vật, là nguồn gốc của sự sống.

*Thứ tư*, không khí duy trì sự cháy và có vai trò quan trọng trong sản xuất, y tế và trong công nghiệp.

**Không khí** là sự sống. Luồng khí chúng ta hít thở hằng ngày chính là ở trong **không khí**. Tuy nhiên, bầu **không khí ô nhiễm** như hiện nay là vấn đề đáng báo động đối với sức khỏe con người. Dù chúng ta muốn hay không, dù chúng ta ở dưới mặt đất hay trên bầu trời thì không khí vẫn luôn tồn tại và chúng ta vẫn cần có không khí.

## ***2.2. Các loại hình và nguồn gây ô nhiễm không khí***

### ***2.2.1. Khái niệm***

Ô nhiễm không khí là sự có mặt một chất lạ hoặc một sự biến đổi quan trọng trong thành phần không khí, làm cho không khí không sạch hoặc gây ra sự tỏa mùi, có mùi khó chịu, giảm tầm nhìn xa do bụi...

Hiện nay, ô nhiễm không khí là vấn đề thời sự nóng bỏng của cả thế giới chứ không phải của riêng một quốc gia nào, trong đó có Việt Nam. Môi trường khí quyển đang có nhiều biến đổi rõ rệt và có ảnh hưởng xấu đến con người và các sinh vật.

### ***2.2.2. Các loại hình và nguồn các chất gây ô nhiễm không khí***

Có thể chia nguồn gây ô nhiễm không khí thành nguồn tự nhiên và nguồn nhân tạo (do con người gây nên). Cụ thể:

#### ***Nguồn tự nhiên***

- Núi lửa: Núi lửa phun ra những nham thạch nóng và nhiều khói bụi giàu sunfua, meetan và loại khí khác. Không khí chứa bụi tỏa đi rất xa vì nó được phun lên rất cao.

- Cháy rừng: Cháy rừng này thường lan rộng phát tán và thải ra nhiều bụi và khí gây ô nhiễm.

- Bão bụi: Gây nên do gió mạnh và bão, mưa bào mòn đất sa mạc, đất trơ trọi và gió thổi tung lên thành bụi. Nước biển bốc hơi và cùng với sóng biển tung bọt mang theo bụi muối lan truyền vào không khí.

- Các quá trình phân hủy, thổi rửa xác động, thực vật tự nhiên cũng phát thải nhiều chất khí, các phản ứng hóa học giữa khí tự nhiên hình thành các khí sunfua, nitrit, các loại muối... các loại khí, khí này đều gây ô nhiễm không khí.

**Nguồn nhân tạo:** Nguồn gây ô nhiễm nhân tạo rất đa dạng, nhưng chủ yếu do hoạt động công nghiệp, đốt cháy nhiên liệu hóa thạch và hoạt động của các phương tiện giao thông... Nguồn ô nhiễm môi trường công nghiệp do 02 hoạt động gây ra:

- Hoạt động sản xuất công nghiệp: Đây là nguồn gây ô nhiễm lớn nhất do con người gây ra. Quá trình gây ô nhiễm gồm: đốt các hóa thạch than, dầu, khí đốt tạo ra các chất như:  $CO_2$ ,  $CO$ ,  $SO_2$ ,  $NO$ , các chất hữu cơ chưa cháy hết: muội than, bụi, quá trình thất thoát, rò rỉ trên dây chuyền công nghệ, các quá trình vận chuyển các hóa chất hay hơi, bụi.

- Hoạt động giao thông vận tải: Là nguồn gây ô nhiễm lớn đối với không khí, đặc biệt là tại các khu đô thị và khu đông dân cư. Các quá trình tạo ra các khí gây ô nhiễm là quá trình đốt nhiên liệu động cơ, các bụi đất đá cuốn theo trong quá trình di chuyển. Nếu xét trên từng phương tiện thì nồng độ ô nhiễm tương đối nhỏ nhưng nếu mật độ giao thông lớn và quy hoạch địa hình, đường xá không tốt thì sẽ gây ô nhiễm nặng cho 02 bên đường.

- Hoạt động sinh hoạt: là nguồn ô nhiễm nhỏ, chủ yếu là hoạt động đun nấu và rác thải y tế.

### 2.3. Tác động của ô nhiễm không khí

Ô nhiễm không khí chính là một trong những nguyên nhân gây ra ô nhiễm môi trường và nó đã làm cho môi trường sống của con người ngày càng trở nên tồi tệ hơn. Ô nhiễm không khí không chỉ tác động trực tiếp đến sức khỏe con người mà còn có ảnh hưởng đến thực vật và bầu khí quyển và làm BĐKH như mưa axit, hiệu ứng nhà kính.



**Tác động đến sức khỏe con người:** Ô nhiễm không khí tác động đến sức khỏe gồm các loại bệnh cấp tính (xảy ra trong một thời gian ngắn nhưng nguy hiểm), bệnh chết người, bệnh hô hấp mãn tính (tình trạng bệnh kéo dài) gồm viêm phế quản khí phế thũng, hen suyễn, và có thể ung thư phổi và khô mắt và họng tạm thời, ho, đau ngực hoặc khó chịu. Sulphur dioxide, nitrogen dioxide và ozone gây khô mắt và cổ họng, ho và đau ngực. Các loại khí này có thể gây hại cho các tế bào phổi khi được hít vào thông qua đường hô hấp và có liên quan đến viêm phế quản và các bệnh về phổi khác. Hít phải cát bụi cũng tác động bất lợi đến quá trình hô hấp. Mặc dù các hạt lớn hơn được giữ lại bởi lớp màng nhầy bảo vệ và lớp lông mao trong mũi và cổ họng, những hạt nhỏ hơn vẫn sẽ có thể thâm nhập sâu hơn vào các lá phổi. Một số loại bụi đặc biệt nguy hiểm do các thành tố độc hại và các thành phần gây ung thư như khói trong khí thải của ô tô và các sợi amiang. Carbon monoxide (CO), một chất khí không màu không mùi có khả năng gây chết người rất cao vì nó không gây khô và khó chịu ngay khi hít vào. Nó dễ dàng kết hợp với haemoglobin trong máu và chiếm chỗ Ôxy. Khí CO được hít vào làm giảm khả năng vận chuyển Ôxy đến các tế bào của cơ thể của máu, gây ra khó thở, thậm chí là ngạt thở. Thậm chí nồng độ CO thấp hơn cũng có thể gây ra các loại bệnh và giảm nhận thức về tinh thần.

**Tác động đến động thực vật và bầu khí quyển:** Một vài chất gây ô nhiễm không khí gây ra sự phát hủy của các mô lá; làm lá phai màu hoặc bị mất màu. Các chất gây ô nhiễm không khí cụ thể có thể gây hại cho gia súc và gia cầm, nhưng thường xảy ra ở các trang trại gần KCN gây ô nhiễm. Tác động đáng nói nhất của ô nhiễm không khí là tác động đối với bầu khí quyển. Cụ thể, mây mù làm giảm khả năng hiển thị do sự tán xạ ánh sáng qua các hạt lơ lửng. Các loại hạt cũng có thể tác động đến các điều kiện thời tiết bằng việc tăng tần số hình thành sương mù và gây mưa.

**Hiệu ứng nhà kính:** Hiệu ứng nhà kính được gây ra bởi carbon dioxide, không được xem là một chất gây ô nhiễm không khí mà là một thành phần bình thường, thứ yếu của bầu khí quyển. Carbon dioxide được tạo ra và thâm nhập vào bầu khí quyển với lượng lớn, là sản phẩm phụ của quá trình đốt cháy nhiên liệu hóa thạch (than, dầu, gas) được sử dụng trong các hoạt động công nghiệp và phát điện. Sự nóng lên toàn cầu, tăng nhiệt độ trên toàn thế giới thường do hiệu ứng nhà kính gây ra. Tác động đáng ngại nhất của nóng lên toàn cầu là sự tan chảy các khối băng vùng cực Bắc, dự kiến sẽ nâng cao mực nước biển khoảng 01 mét. Điều này gây ra khó khăn về kinh tế và xã hội sâu rộng trong các khu

vực thấp và các vùng ven biển trên toàn thế giới.

**Mưa acid:** Thuật ngữ “Mưa acid” đề cập đến vấn đề là trong những năm gần đây, nồng độ pH<sup>12</sup> trung bình trong các cơn mưa đã giảm đáng kể dưới mức bình thường. Nhiều loại cá, cây cối và mùa màng nông nghiệp rất nhạy cảm với các giá trị pH và không thể phát triển trong điều kiện acid. Nhiều sông hồ tại một số vùng đã không thể cung cấp môi trường sống cho các loại cá và thủy sản.

Hầu hết các nhà khoa học đều đồng ý rằng sự phá hủy của những hồ nước này phần lớn do mưa acid. Mưa acid cũng làm tăng nhanh tỷ lệ trôi chảy các khoáng chất khỏi đất, làm giảm độ màu mỡ của đất, hạn chế sự tăng trưởng và năng suất của rừng và mùa màng. Các kim loại từ đất thấm vào nguồn nước ngầm cũng có thể gây ô nhiễm nguồn cung cấp nước. Cuối cùng, mưa acid đẩy nhanh tốc độ suy thoái vật lý của các nguyên liệu cứng, kim loại và các loại khác.

#### **2.4. Đo lường chất lượng không khí**

Cần phải đo nồng độ các chất gây ô nhiễm khác nhau để đánh giá chất lượng không khí và để thiết kế các hệ thống kiểm soát ô nhiễm môi trường phù hợp. Các mẫu được lấy từ khí quyển, sau khi các chất gây ô nhiễm từ các nguồn khác nhau được phân tán và pha trộn dưới tự nhiên. Các mẫu không khí này được thu thập nhằm thực hiện một vài mục đích khác nhau. Chúng cung cấp những số liệu cơ bản về chất lượng môi trường tại nông thôn hay thành thị và tạo ra một cơ sở để phát triển và cập nhật các chuẩn mực chất lượng không khí. Xem xét chất lượng của không khí cung cấp các số liệu để xác định các chuẩn mực đặt ra có được thỏa mãn hay không hay bị vượt quá. Các giai đoạn ô nhiễm không khí tiềm tàng hoặc các trường hợp khẩn cấp có thể dự đoán trước bằng cách xem xét chất lượng không khí kết hợp với các số liệu khí tượng; việc này tạo điều kiện về thời gian cho các chuyên gia sức khỏe có thể cảnh báo cho công chúng. Nguồn hoặc các mẫu khí thải được lấy tại các điểm xả chất gây ô nhiễm chẳng hạn như tại một ống xả xe hoặc ống khói. Mục đích cơ bản của lấy mẫu này là để đánh giá tình trạng ô nhiễm từ một máy phát cụ thể và sử dụng các kết quả này để xác định liệu các chuẩn mực khí thải có được đáp ứng hay chưa. Các mục đích khác của việc lấy mẫu là cung cấp số liệu để thiết kế và vận hành các thiết bị làm sạch không khí và đo lường tính hiệu quả của các thiết bị đó.

Để đo lường mức độ ô nhiễm không khí hàng ngày, chúng ta sử dụng chỉ số chất lượng không khí AQI (Air Quality Index). Chỉ số này cho chúng ta biết

---

<sup>12</sup>pH là một thước đo độ acid hoặc độ kiềm của một dung dịch; nước tinh khiết mang tính trung tính.

không khí ở thời điểm hiện tại sạch/ô nhiễm tới mức độ nào và nó có ảnh hưởng như thế nào tới sức khỏe của con người.

AQI là một thước đo chạy từ 0 tới 500. Giá trị chỉ số AQI càng cao thì mức độ ô nhiễm không khí càng lớn và càng tác động tiêu cực tới sức khỏe của con người.

<b>Giá trị chỉ số chất lượng không khí (AQI)</b>	<b>Mức độ ảnh hưởng sức khỏe</b>	
0 - 50	Tốt	Chất lượng không khí được coi là đạt tiêu chuẩn, và ô nhiễm không khí không gây ra rủi ro hoặc rất ít.
51 -100	Trung bình	Chất lượng không khí ở mức chấp nhận được; Tuy nhiên, một số chất gây ô nhiễm có thể gây ra ảnh hưởng đến sức khỏe của một nhóm nhỏ những người nhạy cảm với không khí ô nhiễm.
101-150	Không lành mạnh cho các nhóm người nhạy cảm	Nhóm người nhạy cảm có thể bị ảnh hưởng sức khỏe. Phần lớn người dân không có nguy cơ bị ảnh hưởng sức khỏe.
151-200	Có hại cho sức khỏe	Tất cả mọi người có thể bắt đầu bị ảnh hưởng đến sức khỏe; Những nhóm người nhạy cảm có thể bị ảnh hưởng sức khỏe nghiêm trọng hơn.
201-300	Rất có hại cho sức khỏe	Cảnh báo nguy hại sức khỏe nghiêm trọng. Đa số mọi người đều bị ảnh hưởng.
300-500	Nguy hiểm	Cảnh báo sức khỏe: tất cả mọi người có thể bị ảnh hưởng đến sức khỏe một cách nghiêm trọng

### **2.5. Các vấn đề chính trong kiểm toán ô nhiễm không khí**

Khi tiến hành kiểm toán ô nhiễm không khí thường tập trung vào một số vấn đề chính sau:

- Các dữ liệu, thông tin về các nguồn và mức độ ô nhiễm không khí;
- Nhận diện các mối đe dọa đến sức khỏe và môi trường do ô nhiễm không khí gây ra;
- Việc xây dựng và ban hành các chính sách, luật, quy định cho việc kiểm soát ô nhiễm không khí;
- Việc xây dựng và tuân thủ các chỉ số về chất lượng không khí;
- Các chế tài xử phạt đối với các hành vi vi phạm các chỉ số về chất lượng không khí;
- Các chương trình, chiến lược nhằm giảm thiểu ô nhiễm không khí;
- Việc tuân thủ các chương trình, chiến lược nhằm giảm thiểu ô nhiễm không khí;
- Giám sát việc tuân thủ các chương trình, chiến lược nhằm giảm thiểu ô nhiễm không khí;
- Mức độ đầy đủ của cơ sở hạ tầng để kiểm soát ô nhiễm không khí.

### **2.6. Kiểm toán tuân thủ các vấn đề liên quan để việc hạn chế ô nhiễm không khí**

Việc tuân thủ chính sách, quy định và quy tắc liên quan đến việc phòng ngừa ô nhiễm không khí tại các quốc gia là khác nhau và được thể hiện trong các quy định cụ thể hiện hành của quốc gia đó. Kiểm toán tuân thủ là một phần quan trọng trong bất kỳ cuộc kiểm toán nào và tạo nên bước đầu tiên để đánh giá xem liệu các đạo luật, quy tắc do Chính phủ ban hành liên quan đến việc phòng ngừa ô nhiễm không khí có được thực hiện một cách đầy đủ hay không. Một số lĩnh vực được liệt kê sau đây có thể là chủ đề được thực hiện trong quá trình kiểm toán tuân thủ:

- Việc tuân thủ các nguyên tắc và quy định về ô nhiễm không khí;
- Việc giám sát các hành vi tuân thủ luật, nguyên tắc và quy định về ô nhiễm không khí;

- Việc sử dụng các nguồn tài chính cho công tác ngăn chặn ô nhiễm không khí;
- Việc thiết lập các tiêu chuẩn ô nhiễm cho các ngành công nghiệp và các loại phương tiện vận chuyển khác nhau;
- Việc giảm thiểu các chất gây ô nhiễm trong không khí thông qua các chương trình kiểm soát ô nhiễm không khí;
- Nhận diện các ngành công nghiệp chủ yếu gây ô nhiễm không khí và các chế tài để xử lý hành vi vi phạm của các ngành công nghiệp này;
- Mức độ đầy đủ của các trang thiết bị và nguồn nhân lực được đào tạo tại các phòng thí nghiệm giám sát ô nhiễm không khí để hỗ trợ các phòng thí nghiệm trong việc thực hiện giám sát trên cơ sở bền vững, lâu dài;
- Kiểm soát, giám sát việc đạt các mục tiêu đặt ra cho công tác phòng ngừa hiện tượng ô nhiễm;
- Mức độ thực hiện nghĩa vụ theo hiệp định quốc tế mà nước đó là thành viên.

### 2.7. Kiểm toán hoạt động ô nhiễm không khí

Một số chủ đề kiểm toán chính liên quan đến công tác kiểm soát ô nhiễm không khí có thể tham khảo cho các cuộc kiểm toán hoạt động ô nhiễm không khí. Mỗi chủ đề có gắn với mục tiêu kiểm toán và các câu hỏi kiểm toán tương ứng. Cụ thể:

Mục tiêu	Các câu hỏi chính
<b>Chủ đề 1: Đánh giá mức độ ô nhiễm không khí và các mối nguy hại</b>	
1. Liệu lượng ô nhiễm không khí đã được đánh giá chính xác và các mối nguy hại đối với sức khỏe con người, hệ sinh thái và môi trường có được nghiên cứu, xem xét hay không?	1.1. Việc đánh giá về lượng chất gây ô nhiễm theo từng loại (dạng hạt, sulphur dioxide, nitrogen dioxide, carbon monoxide, hydrocarbons, ozone, chì,...) đã được thực hiện ở cấp độ vi mô bởi các địa phương và vĩ mô bởi trung ương hay chưa? Các nguồn gây ra ô nhiễm không khí như nhà máy điện, lò đốt chất thải thành thị, gỗ đã đốt, nhà máy lọc dầu, các cơ sở vật chất phục vụ sản xuất (như các chất tổng hợp, hữu cơ, nông nghiệp, hóa chất, dược phẩm, sơn, bình phun, thiết bị điện, điện lạnh – điều hòa không khí), bãi rác, xe ô tô thương mại, ô tô tư nhân, đầu máy xe



Mục tiêu	Các câu hỏi chính
	<p>lửa, máy bay, tàu biển, tàu container và tàu du lịch được xác định hay chưa và lượng ô nhiễm không khí gây ra bởi từng tác nhân có được đánh giá hay không?</p> <p>1.2. Việc xác định và phân tích các thông số dự kiến về mức độ gây ô nhiễm không khí do sự gia tăng dân số, thay đổi mùa, tốc độ tăng trưởng kinh tế cao hơn, tăng số phương tiện giao thông... có được thực hiện ở cả cấp độ trung ương và địa phương hay không?</p> <p>1.3. Chính phủ đã xác định các rủi ro đối với môi trường (về chất lượng của không khí) gây ra bởi ô nhiễm không khí hay chưa?</p> <p>1.4. Chính phủ đã xác định những nguy hại đến sức khỏe con người do ô nhiễm không khí gây ra hay chưa?</p>
<b>Chủ đề 2: Đánh giá việc ban hành các quy tắc và quy định liên quan đến ô nhiễm không khí</b>	
<p>2. Liệu các quy tắc/quy định/kế hoạch hành động/chiến lược cụ thể đã được ban hành nhằm kiểm soát hiện tượng ô nhiễm không khí hay không; việc phân định trách nhiệm rõ ràng và các chế tài xử phạt đối với hành vi vi phạm được có được đưa vào luật, các quy định đã ban hành hay không?</p>	<p>2.1. Đã có một bộ luật/quy tắc riêng để kiểm soát tình trạng ô nhiễm không khí nào chưa và liệu những bộ luật/quy tắc này đã đầy đủ để thực hiện công tác kiểm soát ô nhiễm không khí một cách hiệu quả chưa?</p> <p>2.2. Tất cả các nguồn gây ra tình trạng ô nhiễm không khí như nhà máy điện, lò đốt chất thải đô thị, cháy rừng, nhà máy lọc dầu, các cơ sở vật chất sản xuất (như các chất tổng hợp, hữu cơ, nông nghiệp, hóa chất, dược phẩm, sơn, bình phun, thiết bị điện, điện lạnh - điều hòa không khí), bãi rác, xe ô tô thương mại, ô tô tư nhân, đầu máy xe lửa, máy bay, tàu biển, tàu container và tàu du lịch đã được đưa ra xem xét khi soạn thảo luật/quy tắc kiểm soát ô nhiễm môi trường hay chưa?</p> <p>2.3. Liệu chính phủ đã xác định các mức độ có thể chấp nhận được đối với từng loại chất gây ô nhiễm hay chưa và các mức này có khác với các chuẩn mực quốc tế hay không?</p>

Mục tiêu	Các câu hỏi chính
	2.4. Luật/quy tắc có quy định trách nhiệm và các chế tài xử phạt phạt đối với hành vi vi phạm Luật/quy tắc về kiểm soát ô nhiễm không khí hay không?
	2.5. Chính phủ có đưa ra bất kỳ một chiến lược/kế hoạch hành động nào với lộ trình thời gian cụ thể và cam kết cắt giảm lượng ô nhiễm không khí hay không?
	2.6. Chính phủ có đưa ra những chính sách/chiến lược/kế hoạch hành động nào để giảm thiểu tình trạng ô nhiễm không khí và những chính sách/chiến lược/kế hoạch hành động đó có được phổ biến đến các bên có liên quan hay không?
	2.7. Các công nghệ phù hợp có được áp dụng nhằm tối thiểu hóa các mối nguy hại cho môi trường và sức khỏe con người do ô nhiễm không khí gây ra không?
<b>Chủ đề 3: Sự phân định trách nhiệm về kiểm soát ô nhiễm không khí</b>	
3. Liệu các cơ quan có liên quan đến quy trình kiểm soát tình trạng ô nhiễm không khí đã được xác định rõ ràng hay chưa; trách nhiệm và trách nhiệm giải trình việc quản lý ô nhiễm không khí đã được phân định một cách rõ ràng cho các cơ quan trên không và liệu có những vấn đề không phù hợp/khác biệt/chồng chéo về trách nhiệm giữa các cơ quan không?	3.1. Đơn vị đầu mối về các vấn đề quản lý chất thải đã được xác định ở cả cấp trung ương và địa phương chưa?
	3.2. Đơn vị chịu trách nhiệm chính về xây dựng chính sách/quy định/chiến lược về kiểm soát ô nhiễm không khí có được xác định ở cả cấp trung ương và địa phương chưa?
	3.3. Có thành lập các đơn vị chịu trách nhiệm thực thi luật/quy tắc về ô nhiễm không khí không?
	3.4. Có thành lập các đơn vị chịu trách nhiệm giám sát luật/quy tắc về ô nhiễm không khí chưa?
	3.5. Có thành lập một cơ quan chịu trách nhiệm đo lường mức độ ô nhiễm không khí, thiết lập các mức độ ô nhiễm có thể chấp nhận được và điều chỉnh thường xuyên nhằm đảm bảo kiểm soát tốt hơn chưa?
<b>Chủ đề 4: Việc tuân thủ các quy tắc và quy định về ô nhiễm không khí</b>	

Mục tiêu	Các câu hỏi chính
4. Xác định mức độ tuân thủ các quy tắc và quy định hiện hành về ô nhiễm không khí.	4.1. Tất cả các đơn vị gây ra ô nhiễm không khí có tuân thủ các tiêu chuẩn và thủ tục theo luật định không?
<b>Chủ đề 5: Giám sát</b>	
5. Liệu việc giám sát hiệu quả đã được thực hiện nhằm đảm bảo việc tuân thủ ở mức có thể chấp nhận được đối với từng loại chất gây ô nhiễm hay chưa?	5.1. Cơ chế giám sát có phát huy hiệu quả trong việc kiểm tra các hành vi không tuân thủ các điều khoản của luật/quy tắc kiểm soát ô nhiễm chưa?
	5.2. Liệu đã có hệ thống nào được thiết lập nhằm hỗ trợ công tác giám sát thường xuyên và liên tục không?
	5.3. Có các chế tài được thiết lập nhằm giám sát mức độ ô nhiễm không khí không?
	5.4. Có bất kỳ công tác xem xét/đánh giá độc lập nào được thực hiện liên quan đến việc tuân thủ luật/quy tắc trên hay chưa?
<b>Chủ đề 6: Mức độ đầy đủ của kinh phí và cơ sở hạ tầng</b>	
6. Liệu kinh phí và cơ sở hạ tầng có đầy đủ để đảm bảo cho việc tuân thủ có hiệu quả và cho công tác giám sát các chương trình kiểm soát ô nhiễm hay không?	6.1. Kinh phí thực hiện các quy tắc phòng ngừa ô nhiễm không khí ở mức độ vĩ mô có được Chính quyền trung ương cấp hay không?
	6.2. Kinh phí thực hiện các quy tắc phòng ngừa ô nhiễm không khí ở mức độ vi mô có được Chính quyền tỉnh/địa phương cấp hay không?
	6.3. Việc đánh giá nhu cầu về nhân lực thực hiện và giám sát các chương trình phòng ngừa ô nhiễm không khí có được thực hiện và nguồn nhân lực có được phân bổ một cách hiệu quả hay chưa?

Những chủ đề liệt kê trên chỉ ra những khía cạnh chung trong kiểm toán ô nhiễm không khí. Các chủ đề riêng biệt có thể được lựa chọn cho kiểm toán riêng biệt, tùy theo yêu cầu của Kiểm toán nhà nước.

### **3. Kiểm toán ô nhiễm nguồn nước**

#### **3.1. Các vấn đề ô nhiễm nguồn nước**

Nước là một nguồn tài nguyên vô cùng thiết yếu cho tất cả sự sống trên trái đất và cũng là một phần không thể thiếu của hệ sinh thái toàn cầu. Vấn đề về chất lượng và khối lượng nguồn nước đang là một mối lo ngại của tất cả các quốc gia trên thế giới với những vấn đề cụ thể tại các nước và khu vực khác nhau có thể khác nhau.

#### **3.2. Cung cấp nguồn nước**

Nước trên trái đất có thể chia thành hai loại là nước mặn và nước ngọt. Tổng khối lượng nước của trái đất là khoảng 1.386 triệu km<sup>3</sup>, trong đó, chỉ khoảng 2,5% của tổng số lượng trên là nước ngọt và chỉ dưới 1% nước ngọt được phục vụ cho nhu cầu của con người. Từ góc độ toàn cầu, nước được phân bố không đồng đều theo các hình thái tự nhiên khác nhau ở các khu vực, địa phương khác nhau. Hạn hán và hiện tượng sa mạc hóa đang ngày càng trở nên vấn đề bức thiết với rất nhiều người và gây ra những tác hại nghiêm trọng cho cuộc sống của con người. Lượng nước phục vụ các mục đích như làm nước uống, sinh hoạt, tưới tiêu và công nghiệp đang trở thành mối quan tâm lớn.

Chương trình Nghị sự 21 của Ủy ban thế giới về phát triển bền vững được tổ chức tháng 6/1992 đã ghi nhận mục tiêu của quản lý nguồn nước là để duy trì nguồn cung cấp nước có chất lượng cao cho toàn bộ dân số mà vẫn duy trì được chức năng thủy văn, sinh học, hóa học của hệ sinh thái đáp ứng nhu cầu sinh hoạt của con người chống lại các bệnh thiếu nước. Chương trình nghị sự 21 cũng đã xác định những lĩnh vực quan trọng liên quan đến nước ngọt như sau:

- Nguồn cung cấp nước uống và vệ sinh cho việc phát triển thành thị và nông thôn;
- Nước để sản xuất thực phẩm thiết yếu;
- Bảo vệ các nguồn nước và hệ thủy sinh;
- Đánh giá nguồn nước bao gồm phân tích tác động của thay đổi khí hậu đối với nguồn nước;
- Phát triển và quản lý nguồn nước tích hợp.

#### **3.3. Ô nhiễm nguồn nước**

Các loại nguồn nước tại hầu hết các nước đang phát triển đều bị ô nhiễm quá mức, vượt quá khả năng duy trì mức độ sử dụng nước như trước đây vì tốc độ tăng trưởng dân số quá lớn và hoạt động phát triển kinh tế. Việc gia tăng đô

thị hóa và công nghiệp hóa đã làm trầm trọng thêm tình hình hiện tại bởi việc tạo ra nguồn ô nhiễm trọng điểm rất lớn. Các trung tâm tập trung đông dân cư và công nghiệp nông nghiệp – nông thôn đã gây ra những hư hỏng trầm trọng đối với chất lượng nước ngầm.

Các hồ nước lớn và nước ngầm cũng đang bị ô nhiễm. Mối đe dọa chính cho các đại dương là ô nhiễm biển, sự khai thác quá nhiều các nguồn thủy sản sống và mất môi trường sống ven biển. Các lĩnh vực hoạt động khác nhau của con người cũng gây ra sự xuống cấp của biển và vùng ven biển. Trên tổng thể toàn cầu, hiện tượng vớt rác, sự cố tràn dầu và nước thải là những nguồn gây ô nhiễm nước biển và môi trường ven biển rất lớn. Thêm vào đó, chất thải hữu cơ nông nghiệp và các khí thải xe cộ và công nghiệp là các nguồn chính gây ra ô nhiễm. Nguồn nước được sử dụng cho các nhu cầu trực tiếp của con người là sông, hồ, độ ẩm của đất và các lưu vực nước ngầm. Nguồn nước từ các nơi này chiếm một tỉ lệ rất nhỏ trong tổng khối lượng nước trên toàn cầu (0.01%). Các nguồn gây ô nhiễm bao gồm nước thải chưa qua xử lý, chất thải hóa học, dầu bị rò rỉ và tràn, chất thải xả từ trong các mỏ cũ, các hóa chất nông nghiệp và phân bón từ các nông trại. Trên thế giới, khoảng 261 hạ lưu các con sông đang được hai quốc gia hoặc nhiều hơn cùng sử dụng (sông xuyên biên giới). Hơn một nửa các con sông chính trên thế giới đang bị cạn kiệt và ô nhiễm trầm trọng, xuống cấp và gây hại hệ sinh thái xung quanh, đe dọa đến sức khỏe và cuộc sống của con người. Hồ chứa nước ngầm, còn được gọi là tầng nước ngầm cũng rất dễ bị ô nhiễm và sử dụng quá mức.

### ***3.4. Các vấn đề chính liên quan đến nguồn nước***

Các vấn đề kiểm toán nguồn nước bao hàm phạm vi rộng, liên quan trực tiếp và gián tiếp tới quản lý nguồn nước. Một số những vấn đề chính đó là:

- *Quản lý nguồn nước sạch*: thiếu nước sạch cho sinh hoạt bao gồm để uống, chế biến thực phẩm và vệ sinh; ô nhiễm nguồn nước ngầm/nước máy;
- *Môi trường nước*: sự biến mất của đa dạng sinh học do ô nhiễm, khai thác quá mức các nguồn thủy sản và sự biến mất của môi trường sống ven biển;
- *Hiệp ước quy định chung về môi trường*: môi trường nước, sông và hồ, nước uống, vệ sinh, đa dạng sinh học trong hệ thủy sinh và các hiện tượng như hạn hán và lũ lụt;

Do việc kiểm toán quản lý nguồn nước bao gồm nhiều vấn đề rất rộng nên Hướng dẫn sẽ tập trung vào một số vấn đề liên quan đến ô nhiễm nguồn nước sau:

- Cơ sở dữ liệu, số liệu về các nguồn nước và mức độ ô nhiễm nguồn nước;
- Việc ghi nhận các mối đe dọa đến sức khỏe và môi trường có thể gây ra bởi ô nhiễm nguồn nước;
- Các chính sách, luật, quy định về kiểm soát ô nhiễm nguồn nước;
- Các tiêu chuẩn chất lượng nước hiện hành và việc tuân thủ;
- Các hình phạt đối với những vi phạm các tiêu chuẩn chất lượng nước;
- Các chương trình, dự án, chiến lược nhằm giảm thiểu ô nhiễm nước;
- Tuân thủ các chương trình, dự án, chiến lược giảm tình trạng ô nhiễm nguồn nước;
- Kiểm tra việc tuân thủ chương trình, dự án, chiến lược giảm tình trạng ô nhiễm nguồn nước;
- Mức độ đầy đủ của cơ sở hạ tầng phục vụ công tác kiểm soát tình trạng ô nhiễm môi trường.

### ***3.5. Kiểm toán tuân thủ việc kiểm soát các vấn đề ô nhiễm nguồn nước***

Việc tuân thủ các luật, chính sách, quy tắc và quy định về ô nhiễm nguồn nước ở các quốc gia khác nhau là khác nhau được quản lý bởi các quy định cụ thể đang hiện hành của nước đó. Kiểm toán tuân thủ là một phần chính của bất kỳ nhiệm vụ kiểm toán nào và là bước đầu tiên trong việc đánh giá liệu các bộ luật, quy tắc của Chính phủ có được tuân thủ một cách đầy đủ hay không. Các vấn đề được liệt kê trong Chủ đề 4, 5 (tại điểm 5.7 dưới đây) về việc tuân thủ và ban hành các quy tắc quy định việc kiểm soát ô nhiễm nguồn nước cũng có thể mang lại cơ sở cho cuộc kiểm toán tuân thủ. Ngoài ra, một số những lĩnh vực được đưa ra dưới đây có thể được rà soát trong quá trình tiến hành kiểm toán tuân thủ:

- Thiết lập các chuẩn mực ô nhiễm nguồn nước;
- Giám sát việc hoàn thành các mục tiêu đặt ra trong kiểm soát ô nhiễm;
- Xác định các ngành công nghiệp lớn gây ô nhiễm nước và các hành động để chống lại sự ô nhiễm;
- Các chất gây ô nhiễm trong nước được giảm do thực hiện các chương trình ô nhiễm nguồn nước;
- Sử dụng hiệu quả nguồn tài trợ cho công tác kiểm soát ô nhiễm nước;
- Mức độ thực hiện các nghĩa vụ theo các hiệp định thế giới mà nước đó là thành viên;
- Có đầy đủ các thiết bị cũng như nguồn nhân lực được đào tạo bài bản tại các phòng nghiên cứu để họ có thể giám sát trên cơ sở chắc chắn.

### 3.6. Kiểm toán hoạt động vấn đề ô nhiễm nguồn nước

Danh mục các chủ đề kiểm toán chính, mục tiêu kiểm toán và các câu hỏi liên quan đến kiểm toán ô nhiễm nguồn nước được liệt kê dưới đây. Danh mục này có thể được xem là một bản hướng dẫn thực hiện kiểm toán hoạt động các vấn đề liên quan đến ô nhiễm nước.

Mục tiêu	Câu hỏi
<b>1. Cơ sở dữ liệu và xác định rủi ro</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dữ liệu về nguồn ô nhiễm sông hồ có được thiết lập và lưu trữ hay không?</li> <li>• Các rủi ro về sức khỏe liên quan đến nguồn ô nhiễm sông hồ có được đánh giá bởi cơ quan có thẩm quyền hay không?</li> </ul>	Nguyên nhân việc ô nhiễm sông hồ có được xác định không?
	Việc gây ô nhiễm của các nguồn ô nhiễm có định lượng được không?
	Tác động của việc ô nhiễm lên sức khỏe con người có được xác định rõ không?
	Tác động của nguồn ô nhiễm lên môi trường có được xác định rõ hay không?
<b>2. Kế hoạch để kiểm soát ô nhiễm nguồn nước</b>	
Kế hoạch kiểm soát ô nhiễm có hiệu quả và định lượng được không?	Kế hoạch có dựa trên những dữ liệu thực tế chính xác và đáng tin cậy hay không?
	Chiến lược kiểm soát ô nhiễm có dựa trên việc đánh giá rủi ro hay không?
	Kế hoạch kiểm soát ô nhiễm có dựa trên điều kiện hiện tại và nguồn vốn của kế hoạch không?
<b>3. Phân cấp trách nhiệm rõ ràng</b>	
Các cơ quan tham gia kiểm soát nguồn ô nhiễm có được phân trách nhiệm cụ thể hay không?	Có sự phân cấp và trách nhiệm rõ ràng trong kế hoạch không?
	Có sự phân công trách nhiệm tới các cơ quan kiểm sát ô nhiễm hay không?
	Có phân công trách nhiệm rõ ràng trong việc điều hành và quản lý kế hoạch hay không?
	Có việc phân định rõ ràng các cơ quan quản lý chịu trách nhiệm đo lường và thiết lập tiêu chuẩn quản lý ô nhiễm nguồn nước hay không?

<b>4. Thực hiện các biện pháp kiểm soát ô nhiễm nguồn nước</b>	
Việc thực hiện các chương trình kiểm soát nguồn nước ô nhiễm có xây dựng được cơ sở hạ tầng phù hợp với mục tiêu như trong kế hoạch không?	Cơ sở hạ tầng có phục vụ tốt nhiệm vụ kiểm soát nguồn ô nhiễm không?
	Cơ sở hạ tầng được xây dựng có được sử dụng đúng mục đích một cách hiệu quả không?
<b>5. Giám sát</b>	
Việc giám sát thực hiện chương trình có được tiến hành trước, trong và sau khi thực hiện chương trình không?	Việc giám sát hiệu quả của chương trình nhằm đạt được mục tiêu đề ra có được tiến hành không?
	Cơ sở hạ tầng của chương trình có được giám sát để đảm bảo nó xử lý đạt quy chuẩn nguồn nước không?
	Việc giám sát mức độ ô nhiễm ở sông suối, ao, hồ có được thực hiện thường xuyên không?
<b>6. Sử dụng ngân sách/tài chính</b>	
Ngân quỹ có được sử dụng hiệu quả để đạt được mục tiêu chương trình không?	Nguồn quỹ có được phân bổ kịp thời và phù hợp không?
	Nguồn quỹ có được sử dụng tiết kiệm và đúng mục đích ở các địa phương không?
<b>7. Phân tích tác động</b>	
Thiếu mức độ ô nhiễm và khôi phục chất lượng nguồn nước không?	Nguồn nước có được cải thiện từ việc thực hiện chương trình không?
	Việc đánh giá chương trình từ các cơ quan kiểm tra bên ngoài có được thực hiện không?
	Hiệu suất của cơ sở vật chất có đo lường được không?

#### 4. Kiểm toán đa dạng sinh học

##### 4.1. Giới thiệu về đa dạng sinh học

Thuật ngữ "đa dạng sinh học" được dùng để chỉ tất cả các khía cạnh của sự vận động trong thế giới tự nhiên, trong đó bao gồm sự đa dạng trong và giữa các cá thể, quần thể, loài, cộng đồng và các hệ sinh thái. Thông thường, thuật ngữ đa dạng sinh học được sử dụng để chỉ tất cả các loài và môi trường sống ở một số khu vực nhất định tồn tại sự đa dạng sống và bao gồm các loại thực vật,



động vật và vi sinh vật, gen và các hệ thống sinh thái xung quanh.

Theo Luật Đa dạng sinh học số 20/2008/QH12, đa dạng sinh học là sự phong phú về gen, loài sinh vật và hệ sinh thái trong tự nhiên.

#### ***4.2. Tầm quan trọng của việc bảo vệ đa dạng sinh học***

Cuộc sống trên trái đất phụ thuộc vào tự nhiên. Tự nhiên với sự đa dạng sinh học tạo nên một hệ sinh thái phức hợp, cung cấp cho con người các hàng hoá và dịch vụ quan trọng phục vụ nhu cầu cuộc sống. Việc suy giảm đa dạng sinh học đe dọa nguồn cung cấp các hàng hoá, dịch vụ này và gây trở ngại cho chức năng sinh thái cần thiết.

- Các hàng hoá được cung cấp bởi sự đa dạng sinh học bao gồm sản phẩm nông nghiệp, thủy hải sản, động vật ăn thịt, thức ăn gia súc (thức ăn cho vật nuôi), củi, gỗ và dược phẩm.

- Các dịch vụ được cung cấp từ sự đa dạng sinh học gồm: cung cấp thuốc, làm sạch không khí và nước, giảm thiểu hạn hán và lũ lụt, cải tạo đất và làm tăng năng suất trồng trọt, phân hủy chất thải, thụ phấn cho hoa màu và thực vật tự nhiên, phân tán hạt giống, luân chuyển các chất dinh dưỡng, kiểm soát dịch bệnh ảnh hưởng đến nông nghiệp, bảo vệ bờ biển tránh bị xói mòn bởi sóng, giúp phân nano ổn định khí hậu, điều tiết thời tiết cực đoan và tác động của chúng, và cung cấp vẻ đẹp mỹ quan.

Đa dạng sinh học là nền tảng của nền kinh tế xanh, bảo tồn đa dạng sinh học là một trong các giải pháp then chốt nhằm thích ứng và giảm nhẹ tác động của BĐKH. Bảo tồn đa dạng sinh học gắn với sử dụng bền vững đa dạng sinh học góp phần giảm nghèo, nâng cao chất lượng cuộc sống của người dân. Do đó, việc bảo tồn đa dạng sinh học được xem là trách nhiệm của toàn xã hội, của các cơ quan quản lý, mọi tổ chức, doanh nghiệp và cá nhân.

#### ***4.3. Các phương pháp bảo vệ và bảo tồn đa dạng sinh học***

Bảo tồn đa dạng sinh học là việc bảo vệ sự phong phú của các hệ sinh thái tự nhiên quan trọng, đặc thù hoặc đại diện; bảo vệ môi trường sống tự nhiên thường xuyên hoặc theo mùa của loài hoang dã, cảnh quan môi trường, nét đẹp độc đáo của tự nhiên; nuôi, trồng, chăm sóc loài thuộc Danh mục loài nguy cấp, quý, hiếm được ưu tiên bảo vệ; lưu giữ và bảo quản lâu dài các mẫu vật di truyền.

##### ***Các biện pháp bảo vệ đa dạng sinh học chủ yếu***

- *Bảo tồn các hệ sinh thái tự nhiên:* Xác định các hệ sinh thái tự nhiên

quan trọng và thực hiện mở rộng hệ thống các khu bảo tồn thiên nhiên; đẩy nhanh việc thành lập các khu bảo tồn thiên nhiên biển và đất ngập nước đã được quy hoạch; thiết lập các hành lang đa dạng sinh học kết nối các sinh cảnh nơi có các loài nguy cấp, quý hiếm được ưu tiên bảo vệ. Đặc biệt lưu ý đến việc bảo tồn các hệ sinh thái tự nhiên có tầm quan trọng quốc gia, quốc tế.

- *Bảo tồn các loài hoang dã và các giống vật nuôi, cây trồng nguy cấp, quý, hiếm:* Ngăn chặn sự suy giảm các loài hoang dã bị đe dọa, đặc biệt loài nguy cấp, quý, hiếm được ưu tiên bảo vệ; thực hiện bảo tồn và tăng số lượng mẫu giống cây giống cây trồng, vật nuôi và họ hàng hoang dại của các giống cây trồng, vật nuôi, các chủng vi sinh vật quý, hiếm được lưu giữ, bảo tồn trong các ngân hàng gen; xây dựng, củng cố và tăng cường hiệu quả hoạt động của các cơ sở bảo tồn đa dạng sinh học. Ban hành Sách đỏ Việt Nam nhằm bảo vệ nguồn gen động, thực vật quý hiếm khỏi nguy cơ tuyệt chủng.

- *Sử dụng bền vững và thực hiện cơ chế chia sẻ hợp lý lợi ích từ dịch vụ hệ sinh thái và đa dạng sinh học:* Quy định việc khai thác để đảm bảo sử dụng lâu dài các nguồn lợi sinh vật của đất nước.

- *Kiểm soát các hoạt động gây tác động xấu đến đa dạng sinh học:* Kiểm soát chặt chẽ các hoạt động chuyển đổi mục đích sử dụng đất, mặt nước, phương thức canh tác, khai thác kém bền vững và các hoạt động gây ô nhiễm môi trường; kiểm soát nạn khai thác, buôn bán và tiêu thụ trái phép động, thực vật hoang dã; ngăn ngừa, kiểm soát chặt chẽ và phòng trừ có hiệu quả các loài sinh vật ngoại lai xâm hại; tăng cường quản lý an toàn sinh học đối với sinh vật biến đổi gen.

- *Bảo tồn đa dạng sinh học trong bối cảnh BĐKH:* Xác định ảnh hưởng của BĐKH đối với đa dạng sinh học Việt Nam và thúc đẩy bảo tồn đa dạng sinh học nhằm chủ động ứng phó với BĐKH; xây dựng hành lang đa dạng sinh học kết nối các hệ sinh thái rừng và khu vực trọng yếu nhằm bảo tồn đa dạng sinh học và thích ứng với BĐKH; triển khai các chương trình phục hồi rừng có sử dụng các phương pháp và cách tiếp cận phù hợp với bảo tồn đa dạng sinh học, dự trữ các các-bon, thích ứng và giảm nhẹ tác động của BĐKH.

### ***Các vấn đề, chủ đề chính trong kiểm toán đa dạng sinh học:***

- Kiểm toán các chương trình, đề án, dự án, chiến lược của Chính phủ về bảo vệ đa dạng sinh học và bảo vệ các loài động vật như hổ, gấu, tê giác, linh trưởng, voi, rùa biển, ...

- Kiểm toán các luật, nghị định, thông tư, văn bản, chính sách và quy định pháp luật,...

- Kiểm toán các công cụ tài chính và khuyến khích khác như tài trợ, cho vay, trợ cấp, thuế, phí người dùng và phí dịch vụ. Trong một số trường hợp, việc sử dụng các loại công cụ này được căn cứ trong luật pháp về tài chính hoặc môi trường.

- Kiểm toán đánh giá tác động môi trường (EIA): được dùng để xem xét các dự án, chương trình, chính sách hay các hoạt động nhằm đảm bảo các tác động tiềm tàng đến môi trường, bao gồm cả về đa dạng sinh học, được xem xét cẩn thận trước khi thực thi. Do tính chất nghiêm trọng và không thể sửa chữa mà con người có thể gây ra cho môi trường, các EIA là các công cụ lập kế hoạch vô cùng quan trọng. Thất bại trong việc xem xét tác hại và lập các biện pháp giảm thiểu thích hợp trước khi áp dụng một chính sách, chương trình hoặc dự án có thể dẫn tới giảm chất lượng môi trường, tác hại tới sức khỏe con người và các chi phí tài chính khác.

- Kiểm toán việc thực hiện các hiệp ước, nghị định, thỏa thuận quốc tế về đa dạng sinh học như:

- *Công ước về Đa dạng sinh học* đảm bảo: (i) Bảo tồn đa dạng sinh học; (ii) Sử dụng bền vững các thành phần đa dạng sinh học; và (iii) Thúc đẩy việc chia sẻ công bằng và hợp lý các lợi ích phát sinh từ việc sử dụng nguồn gen. Thông qua hợp tác quốc tế, công ước này cũng tìm kiếm sự đảm bảo từ các quốc gia rằng các giao dịch thương mại quốc tế đối với các loài động thực vật hoang dã không đe dọa sự sống còn của các loài khác có liên quan. Việt Nam chính thức gia nhập Công ước Đa dạng sinh học từ năm 1994.

- *Nghị định thư Cartagena về An toàn sinh học* là một hiệp ước quốc tế thúc đẩy an toàn sinh học bằng cách thiết lập các luật lệ và thủ tục thực tế cho việc chuyển giao, xử lý và sử dụng an toàn các sinh vật biến đổi gen, đặc biệt tập trung vào việc điều tiết sự vận chuyển chúng qua biên giới từ nước này tới nước khác. Nghị định này đã được thông qua như là một thỏa thuận bổ sung trong năm 2000 của Công ước về Đa dạng sinh học.

- *Công ước về Buôn bán quốc tế các loài động thực vật hoang dã nguy cấp (Công ước CITES)* là một thỏa thuận quốc tế giữa các Chính phủ về việc buôn bán qua biên giới các loài động thực vật, nhằm mục đích đảm bảo rằng hoạt động thương mại quốc tế về buôn bán các loài động thực vật hoang dã không đe dọa sự tồn tại của các loài có liên quan trong tự nhiên. Việt Nam trở

thành thành viên thứ 121 của Công ước CITES vào năm 1994, hiện nay có 175 quốc gia tham gia vào Công ước này.

- *Công ước về Các vùng đất ngập nước có tầm quan trọng quốc tế, đặc biệt là nơi cư trú của các loài chim nước (Công ước RAMSAR)* là một công ước quốc tế về bảo tồn và sử dụng một cách hợp lý và thích đáng các vùng đất ngập nước, với mục đích ngăn chặn quá trình xâm lấn ngày càng gia tăng vào các vùng đất ngập nước cũng như sự mất đi của chúng ở thời điểm hiện tại cũng như trong tương lai, công nhận các chức năng sinh thái học nền tảng của các vùng đất ngập nước và các giá trị giải trí, khoa học, văn hóa, kinh tế của chúng. Theo Công ước Ramsar quy định “Đất ngập nước là những vùng đầm lầy, than bùn hoặc vùng nước bất kể là tự nhiên hay nhân tạo, thường xuyên hay tạm thời, có nước chảy hay nước tù, là nước ngọt, nước lợ hay nước biển, kể cả những vùng nước biển có độ sâu không quá 6m khi triều thấp”. Việt Nam gia nhập Công ước Ramsar năm 1989.

- *Công ước Chống sa mạc hóa* là công ước quốc tế với mục tiêu xây dựng các chương trình quốc gia, tiểu vùng và vùng để phòng chống khô hạn và sa mạc hóa; Kêu gọi cộng đồng quốc tế hỗ trợ tài chính cho việc chống sa mạc hoá; Trao đổi thông tin, kỹ thuật và đào tạo về chống sa mạc hoá; Ngăn chặn hậu quả sa mạc hoá dẫn đến di cư ồ ạt, các loài động thực vật bị tiệt chủng, khí hậu thay đổi. Việt Nam tham gia Công ước chống sa mạc hóa từ năm 1998.

- *Hiệp định Paris về BĐKH* là hiệp định toàn cầu về chống BĐKH với yêu cầu các quốc gia tham gia phải thực hiện kế hoạch quốc gia nhằm cắt giảm lượng phát thải khí gây hiệu ứng nhà kính theo cam kết đã đề ra. Việt Nam trở thành thành viên của Hiệp định này vào năm 2016.

- *Công ước Di sản thế giới 1972* là Công ước quốc tế đầu tiên gắn khái niệm bảo vệ thiên nhiên với bảo vệ di sản văn hóa, mang đến một cách tiếp cận mới với những cơ sở pháp lý cần thiết, đảm bảo mối quan hệ cân bằng, hài hòa giữa con người với thiên nhiên, giữa quá khứ, hiện tại và tương lai. Công ước giúp các nước thành viên gắn kết việc bảo vệ di sản với chiến lược quy hoạch, phát triển địa phương; bảo vệ bền vững không chỉ di sản thế giới mà còn bảo vệ các di sản văn hóa của mỗi quốc gia. Việt Nam tham gia và trở thành quốc gia thành viên của Công ước Di sản Thế giới 1972 vào năm 1987.

Các công ước, nghị định và tuyên ngôn khác có liên quan đến đa dạng sinh học như: Công ước khung về BĐKH Liên Hợp Quốc (UNFCCC), Công

ước Stockholm về các chất ô nhiễm hữu cơ khó phân hủy (POP), Tuyên ngôn quốc tế về sản xuất sạch hơn, Công ước về kiểm soát vận chuyển qua biên giới các phế thải nguy hiểm và việc tiêu hủy chúng (BASEL), Tuyên bố Liên Hợp Quốc về môi trường và phát triển, Nghị định thư Montreal về các chất làm suy giảm tầng ôzôn, Công ước Liên Hợp Quốc về Luật Biển (UNCLOS), Công ước về hỗ trợ trong trường hợp có sự cố hạt nhân hay phóng xạ khẩn cấp (IAEA), Công ước về thông báo sớm sự cố hạt nhân (IAEA), ...

#### **4.4. Kiểm toán tuân thủ các vấn đề đa dạng sinh học**

Kiểm toán tuân thủ là một phần quan trọng của hoạt động kiểm toán và là cơ sở hình thành bước đầu tiên trong việc đánh giá xem các luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách liên quan đến quản lý đa dạng sinh học có được thực hiện đảm bảo tính tuân thủ và tính đúng đắn hay không. Một số lĩnh vực dưới đây được xem là gợi ý để kiểm tra trong quá trình kiểm toán tuân thủ các vấn đề đa dạng sinh học:

- Điều tra, nghiên cứu và khảo sát đa dạng sinh học;
- Việc tuân thủ chương trình, đề án, kế hoạch, chiến lược, mục tiêu quốc gia về bảo vệ đa dạng sinh học;
- Các chiến lược, đề án, kế hoạch sử dụng hợp lý các nguồn tài nguyên thiên nhiên;
- Việc tuân thủ đề án, kế hoạch, chiến lược, mục tiêu quốc gia về đa dạng sinh học và bảo tồn các nguồn tài nguyên, nông nghiệp, thủy sản, các loài chim hoang dã, ...;
- Việc tuân thủ đối với các luật, quy định và các văn bản chính sách khác về bảo tồn các hệ sinh thái tự nhiên, bảo tồn các loài hoang dã và các giống vật nuôi, sử dụng bền vững và thực hiện cơ chế chia sẻ hợp lý lợi ích từ dịch vụ hệ sinh thái và đa dạng sinh học, kiểm soát các hoạt động gây tác động xấu đến đa dạng sinh học, bảo tồn đa dạng sinh học trong bối cảnh BĐKH, ....

#### **4.5. Kiểm toán hoạt động các vấn đề đa dạng sinh học**

Căn cứ vào các biện pháp bảo tồn đa dạng sinh học hiện có, danh sách các chủ đề có xác định mục tiêu và các câu hỏi chính dưới đây để tham khảo đối với việc kiểm toán hoạt động các vấn đề đa dạng sinh học.

Mục tiêu	Các câu hỏi chính
<b>Chủ đề 1: Xác định các nguy cơ chính đe dọa đa dạng sinh học của quốc gia</b>	
1. Đánh giá xem Chính phủ đã đánh giá về đa dạng sinh học và các mối nguy hại đa dạng sinh học của quốc gia chưa.	1.1. Chính phủ đã đánh giá nguồn tài nguyên sinh học sẵn có tại quốc gia hay chưa?
	1.2. Chính phủ đã xác định các nguy cơ chính đe dọa đến mỗi nguồn tài nguyên và sự đa dạng của nó chưa?
<b>Chủ đề 2: Vai trò của Chính phủ trong việc giảm thiểu các nguy cơ đe dọa đa dạng sinh học</b>	
2. Đánh giá các nỗ lực của Chính phủ trong việc giảm thiểu các nguy cơ đe dọa đa dạng sinh học.	2.1. Chính phủ đã tham gia ký kết bất kỳ công ước hay điều ước quốc tế nào về bảo vệ đa dạng sinh học hay chưa?
	2.2. Chính phủ có ban hành luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách nào liên quan đến bảo vệ đa dạng sinh học, đặc biệt là các loài đang phải đối mặt với các nguy cơ tuyệt chủng, hay chưa?
	2.3. Chính phủ đã xây dựng các chương trình cụ thể cho việc bảo vệ đa dạng sinh học, đặc biệt là các loài đang bị đe dọa chưa?
	2.4. Chính phủ đã đưa ra các công cụ kinh tế và các biện pháp khuyến khích việc thực hiện công tác bảo vệ đa dạng sinh học chưa?
	2.5. Chính phủ có xây dựng quy định bắt buộc triển khai đánh giá các tác động môi trường cho các dự án nhằm giảm thiểu các nguy cơ đe dọa đến đa dạng sinh học chưa?
<b>Chủ đề 3: Phân công nhiệm vụ và trách nhiệm giải trình</b>	
3. Chính phủ có xác định rõ nhiệm vụ và trách nhiệm của các cơ quan thực thi	3.1. Việc xây dựng các chính sách bảo vệ đa dạng sinh học có được giao cho đơn vị cụ thể nào không?

<p>công tác bảo vệ đa dạng sinh học hay không?</p>	<p>3.2.Trách nhiệm bảo đảm việc thực thi các luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách liên quan đến môi trường và quản lý đa dạng sinh học có được phân định rõ ràng không?</p> <p>3.3 Trách nhiệm xây dựng các tiêu chuẩn về môi trường liên quan đến các vấn đề đa dạng sinh học đã được giao cho đơn vị nào chưa?</p> <p>3.4 Chính phủ có giao trách nhiệm cụ thể cho các cơ quan cấp phép nhằm hạn chế khối lượng hoặc nồng độ các chất ô nhiễm thải ra môi trường để bảo vệ đa dạng sinh học hay không?</p> <p>3.5 Chính phủ có giao trách nhiệm cho cơ quan nào để giám sát khả năng gây ảnh hưởng môi trường và áp dụng hình thức xử phạt khi vi phạm luật hay không?</p>
<p><b>Chủ đề 4: Giám sát các chương trình của Chính phủ về bảo vệ đa dạng sinh học</b></p>	
<p>4. Xác định cơ chế giám sát và đánh giá hiệu quả triển khai các chương trình.</p>	<p>4.1 Có cơ chế giám sát thường xuyên và liên tục nào được triển khai trong quá trình thực hiện các chương trình của chính phủ về bảo vệ đa dạng sinh không?</p> <p>4.2 Có phân định rõ trách nhiệm của đơn vị quản lý và giám sát việc thực hiện Chương trình hay không?</p> <p>4.3 Có thực hiện chế độ báo cáo định kỳ</p> <p>4.4 Có bất kỳ hệ thống (bên thứ ba) đánh giá độc lập việc thực hiện chương trình và có bất cứ phản hồi nào từ các đánh giá độc lập được sử dụng để cải thiện các chương trình.</p>
<p><b>Chủ đề 5: Mức độ đầy đủ về kinh phí và cơ sở hạ tầng</b></p>	
<p>5. Kinh phí và cơ sở hạ tầng có đầy đủ để đảm bảo tuân thủ và giám sát có hiệu quả</p>	<p>5.1. Kinh phí có được cung cấp đầy đủ và kịp thời cho các cơ quan có liên quan để triển khai các chương trình bảo vệ đa dạng sinh học không?</p>

<p>đối với các chương trình của Chính phủ để bảo vệ đa dạng sinh học không?</p>	<p>5.2. Nhân sự để triển khai và giám sát các chương trình bảo vệ đa dạng sinh học có được bố trí hiệu quả không?</p>
---	---

Các chủ đề được liệt kê trên mang tính gợi ý trong việc thực hiện kiểm toán hoạt động đa dạng sinh học. Tùy theo mỗi quan tâm của công chúng, Chính phủ, cơ quan kiểm toán cũng như các nhân tố ảnh hưởng khác, chủ đề kiểm toán đa dạng sinh học được lựa chọn nhằm đạt được mục tiêu đề ra.

## 5. Kiểm toán về biến đổi khí hậu

### 5.1. Giới thiệu chung về biến đổi khí hậu

Biến đổi khí hậu (BĐKH) là sự biến đổi trạng thái của khí hậu so với mức trung bình và/hoặc dao động của khí hậu duy trì trong một khoảng thời gian dài, thường là vài thập kỷ hoặc dài hơn. BĐKH có thể là do các quá trình tự nhiên bên trong hoặc các tác động bên ngoài, hoặc do hoạt động của con người làm thay đổi thành phần của khí quyển hay trong khai thác sử dụng đất.

BĐKH là một quá trình tự nhiên, tuy nhiên, gần đây khí hậu đang biến đổi nhanh chóng do các hoạt động của con người khiến cho vấn đề trở nên trầm trọng hơn. Con người ngày càng sử dụng nhiều năng lượng, chủ yếu từ các nguồn nhiên liệu hóa thạch (than, dầu, khí đốt,...), qua đó đã thải vào khí quyển ngày càng tăng các chất khí gây hiệu ứng nhà kính, làm tăng hiệu ứng nhà kính của khí quyển, dẫn đến tăng nhiệt độ của trái đất.

Cho đến nay, BĐKH đang được cho là do khí thải ở các nước công nghiệp phát triển. Tuy nhiên, các nước đang phát triển lại là các quốc gia phải gánh chịu hậu quả nặng nề nhất do BĐKH. Hơn nữa, điều phức tạp lại nảy sinh thêm từ việc các kịch bản BĐKH chỉ ra lượng phát thải do hiệu ứng nhà kính ngày càng tăng ở các quốc gia đang phát triển.

#### 5.1.1. Các yếu tố (nguyên nhân) gây ra biến đổi khí hậu

##### - Nguyên nhân do yếu tố tự nhiên

Nguyên nhân gây ra BĐKH do tự nhiên bao gồm thay đổi cường độ sáng của mặt trời, xuất hiện các điểm đen mặt trời (Sunspots), các hoạt động núi lửa, thay đổi đại dương, thay đổi quỹ đạo quay của trái đất. Với sự xuất hiện các Sunspots làm cho cường độ tia bức xạ mặt trời chiếu xuống trái đất thay đổi, nghĩa là năng lượng chiếu xuống mặt đất thay đổi làm thay đổi nhiệt độ bề mặt trái đất (Nguồn: NASA).



*- Nguyên nhân do con người*

Hiệu ứng nhà kính là một hiện tượng tự nhiên có ảnh hưởng tới nhiệt độ trái đất. Nếu không có sự xuất hiện khí nhà kính (GHG) trong bầu khí quyển, trái đất sẽ đẩy đi một lượng năng lượng tương đương với lượng năng lượng mà trái đất thu được từ mặt trời vào không gian vũ trụ. Các khí nhà kính có tỷ lệ ít hơn 1 % trong bầu khí quyển, giữ ấm cho bề mặt trái đất. Chúng thực hiện được điều này là do hấp thụ và truyền lại nguồn năng lượng hồng ngoại từ bề mặt trái đất, tự đốt nóng từ bức xạ mặt trời. Các khí nhà kính tự nhiên bao gồm hơi nước, khí CO<sub>2</sub>, khí mê tan, khí NO<sub>2</sub> và khí ôzôn. Nếu không có hiện tượng hiệu ứng nhà kính, nhiệt độ trung bình của trái đất sẽ là -18°C; hiện nay, nhiệt độ trung bình của trái đất là 15°C.

*5.1.2. Thực trạng biến đổi khí hậu ở Việt Nam*

Việt Nam là một trong những quốc gia chịu tác động nặng do BĐKH và thiên tai, trong đó đồng bằng sông Cửu Long là một trong số rất ít đồng bằng trên thế giới bị tổn thương nhất do nước biển dâng. Thích ứng với BĐKH là biện pháp sống còn và được xem là một trong những nhiệm vụ ưu tiên nhằm giảm mức độ bị tổn thương.

Theo các kịch bản BĐKH của Việt Nam cho thấy, vào cuối thế kỷ 21 sẽ có khoảng 40% diện tích vùng Đồng bằng sông Cửu Long, 11% diện tích vùng Đồng bằng sông Hồng và 3% diện tích của các địa phương khác thuộc khu vực ven biển sẽ bị ngập nước. Theo đó, có khoảng 10 – 12% dân số VN bị ảnh hưởng trực tiếp, với tổn thất khoảng 10% GDP. Đặc biệt, TPHCM sẽ bị ngập trên 20% diện tích.

**5.2. Tầm quan trọng của việc thích ứng và giảm nhẹ với BĐKH**

*5.2.1. Các tác động của BĐKH tới kinh tế - xã hội*

Các số liệu và phân tích cho thấy BĐKH có những tác động tiềm tàng đến các lĩnh vực, các địa phương và các cộng đồng khác nhau của Việt Nam. BĐKH làm tăng khả năng bị tổn thương và tạo nguy cơ làm chậm hoặc đảo ngược quá trình phát triển. Những người nghèo nhất, thường tập trung ở các vùng nông thôn, đặc biệt ở dải ven biển và các khu vực miền núi là đối tượng chịu nguy cơ tổn thương lớn nhất do BĐKH. Khả năng tổn thương cần được đánh giá đối với từng lĩnh vực, khu vực và cộng đồng, cả hiện tại và tương lai. Khả năng tổn thương do BĐKH đối với một hệ thống phụ thuộc vào tính chất, độ lớn, mức độ BĐKH và những áp lực do BĐKH mà hệ thống đó phải hứng chịu, tính nhạy cảm cũng như

năng lực thích ứng của hệ thống đó. Năng lực thích ứng của một hệ thống phụ thuộc vào đặc điểm tự nhiên, kinh tế, xã hội và môi trường của hệ thống đó. Các tác động gồm: *Tác động của BĐKH tới lĩnh vực nông nghiệp; tác động của BĐKH tới tài nguyên đa dạng sinh học (ĐDSH) rừng; tác động của BĐKH tới tài nguyên đất; tác động của BĐKH tới sức khỏe con người; tác động của BĐKH tới vùng ven biển (VVB); tác động của BĐKH tới an ninh môi trường/an ninh quốc gia; tác động của BĐKH tới cơ sở hạ tầng*

Như vậy, tác động tổng hợp của BĐKH đối với kinh tế - xã hội ở nước ta là đặc biệt lớn và có ảnh hưởng sâu rộng đến nhiều ngành, nghề, địa phương. Đồng thời năng lực thích ứng và giảm nhẹ BĐKH của nước ta còn hạn chế nên Việt Nam hiện nằm trong nhóm các nước được dự báo chịu ảnh hưởng nặng nề nhất từ BĐKH. Việc giảm nhẹ các ảnh hưởng của BĐKH phụ thuộc phần lớn vào khả năng thích ứng và giảm nhẹ BĐKH của Việt Nam, đây là một trong những nhiệm vụ trọng tâm và chiến lược mà Quốc Hội, Chính Phủ cần đặc biệt quan tâm.

### ***5.3. Các biện pháp thích ứng với và giảm nhẹ biến đổi khí hậu***

Có nhiều biện pháp thích ứng có thể được thực hiện trong việc ứng phó với BĐKH. Báo cáo đánh giá lần thứ 2 của Ban liên chính phủ về BĐKH (IPCC) đã đề cập và miêu tả 228 phương pháp thích ứng khác nhau. Cách phân loại phổ biến là chia các phương pháp thích ứng ra làm 8 nhóm:

(i) *Chấp nhận tổn thất*; (ii) *Chia sẻ tổn thất*; (iii) *Làm thay đổi nguy cơ*(iv) *Ngăn ngừa các tác động*; (v) *Thay đổi cách sử dụng*; (vi) *Thay đổi/chuyển địa điểm*; (vii) *Nghiên cứu*; (viii) *Giáo dục, thông tin và khuyến khích thay đổi hành vi*.

### ***5.4. Các vấn đề chính trong kiểm toán biến đổi khí hậu***

Trong kiểm toán BĐKH có hai vấn đề chính là kiểm toán về giảm thiểu BĐKH và kiểm toán về thích ứng với BĐKH. Theo hướng dẫn của INTOSAI về KTMT, có bốn bước trong KTMT và về cơ bản, kiểm toán BĐKH cũng tuân thủ theo các bước này nhưng được làm cụ thể hơn về các vấn đề cốt lõi ảnh hưởng đến BĐKH như sau:

#### ***5.4.1. Kiểm toán giảm thiểu BĐKH***

##### ***Bước 1: Xác định các phát thải khí nhà kính***

Mục đích chính của bước này là xác định được các phát thải khí nhà kính trong quá khứ, hiện tại và tương lai của quốc gia, và cách thức mà các phát thải

này được phân bổ giữa các ngành, lĩnh vực. Những thông tin này rất cần thiết để biết liệu chính phủ có đáp ứng được các mục tiêu phát thải của mình hay không.

Các phát thải khí nhà kính có thể được xác định bằng cách trả lời hai câu hỏi quan trọng sau đây:

- Các xu hướng và dự báo chung về phát thải khí nhà kính?
- Các nguồn và nơi hấp thụ chính phát thải khí nhà kính?

Số liệu về phát thải khí nhà kính từ những năm trước có liên quan rất cần thiết để xác định được các rủi ro trong bước 3 và để đánh giá liệu các cơ quan quản lý nhà nước có thể đạt được các mục tiêu của mình trong ngắn và dài hạn hay không.

***Bước 2: Các hoạt động ứng phó của chính phủ trong việc giảm nhẹ BĐKH***

KTV phải có kiến thức sâu, rộng về BĐKH và các vấn đề liên quan, từ đó để hiểu được các hoạt động ứng phó của chính phủ trước vấn đề BĐKH và xác định được các nguy cơ có liên quan tới những hoạt động đó.

Cách tiếp cận theo chiều rộng bao trùm lên tất cả các ngành trong giai đoạn lập kế hoạch có thể là điểm bắt đầu tốt nếu SAI chưa có kinh nghiệm kiểm toán về BĐKH và các ngành có liên quan. Nếu chính phủ đã ban hành một chiến lược toàn diện, đó có thể là cơ sở nghiên cứu đầu tiên cho Bước 2. Việc tìm hiểu kỹ các thông tin, hoạt động của chính phủ giúp phát hiện các rủi ro và sự cần thiết của việc tiến hành kiểm toán BĐKH. Tuy nhiên, cách tiếp cận theo từng ngành sẽ thích hợp hơn khi các rủi ro trong một ngành cụ thể nào đó là đặc biệt xác đáng.

Để giúp cho khâu lập kế hoạch kiểm toán dễ thực hiện hơn, KTV có thể xác định ngành/các ngành có rủi ro và liên quan đến BĐKH nhất, và xác định các mục tiêu của từng ngành và công tác quản lý của các ngành đối với BĐKH trong bước này. Tuy nhiên, nếu Bước 2 cho thấy chính phủ thể hiện một cách trực tiếp hoặc gián tiếp dự định giảm phát thải thông qua các công cụ chính sách nhất định thì cũng có thể lựa chọn cách tiếp cận thứ ba - cách tiếp cận có định hướng theo công cụ chính sách.

KTV cần phải trả lời được một số câu hỏi quan trọng sau đây để thu thập thông tin phù hợp nhằm mục đích hiểu rõ các hoạt động ứng phó của chính phủ: Các cam kết quốc tế về giảm nhẹ? các mục tiêu quốc gia về giảm nhẹ phát thải

khí nhà kính? các cơ quan nhà nước có liên quan, vai trò và nhiệm vụ của các cơ quan này? các công cụ chính sách chính để giảm bớt phát thải khí nhà kính?

**Bước 3: Lựa chọn chủ đề kiểm toán và các ưu tiên**

Trong bước này, KTV sẽ lựa chọn và sắp xếp các chủ đề giảm thiểu khác nhau theo thứ tự ưu tiên - bằng cách phân tích các thông tin thu thập được trong Bước 1 và Bước 2, và xác định các rủi ro. Việc đánh giá rủi ro là một quy trình phân tích lựa chọn kiểm toán để xác định các lĩnh vực có nguy cơ cao hoặc còn nhiều hạn chế cần cải thiện. Việc phân tích rủi ro trong bước này phải dựa vào các rủi ro tiềm tàng liên quan đến các vấn đề kinh tế và tính hiệu lực, hiệu quả của các chính sách giảm nhẹ. KTV có thể đánh giá các rủi ro bằng cách xem xét các câu hỏi quan trọng sau đây để quyết định các chủ đề kiểm toán thích hợp:

- Các mục tiêu và mục đích có đạt được hay không? (*Phân tích rủi ro*);
- Có các rủi ro liên quan đến việc sử dụng các công cụ chính sách không? (*Phân tích rủi ro tính hiệu quả*);
- Chính phủ có thực hiện các hoạt động theo các phương thức thích hợp hay không? (*Phân tích rủi ro tính hiệu lực*);
- Các nguồn lực tài chính có bị báo cáo sai không? (*Phân tích rủi ro tính hiệu lực*);
- Chính phủ có tập trung vào việc duy trì mức chi phí thấp hay không? (*Phân tích rủi ro tính kinh tế*).

Sau khi đánh giá và sắp xếp các rủi ro theo thứ tự ưu tiên, KTV nên xác định các mục tiêu kiểm toán chung. Nếu có các rủi ro về các vấn đề kinh tế và tính hiệu lực, các rủi ro này cũng có thể có ảnh hưởng tới tính hiệu quả. Nếu trường hợp này xảy ra, thì các rủi ro này nên được tính đến khi thiết kế cuộc kiểm toán (trong Bước 4).

**Bước 4: Thiết kế cuộc kiểm toán**

Bước cuối cùng này hỗ trợ các KTV thiết kế các cuộc kiểm toán về hoạt động ứng phó với BĐKH của chính phủ. Việc sử dụng mô hình ma trận thiết kế cho quá trình thiết kế này sẽ mang lại hiệu quả cao, bao gồm việc xây dựng các câu hỏi và xác định các tiêu chí và bằng chứng. Các câu hỏi cần phải kết nối chặt chẽ với các mục tiêu kiểm toán nêu rõ các yếu tố trong Bước 3. Khi xây dựng các câu hỏi nghiên cứu cần đề cập đến điều kiện, tác động và nguyên nhân.

Một điều đáng chú ý là việc lựa chọn các câu hỏi kiểm toán không phải là một vấn đề lựa chọn. Cần trình bày như một danh sách các lựa chọn, trong đó các KTV có thể sử dụng kết hợp một số các câu hỏi kiểm toán. Mặc dù một cuộc

kiểm toán hoạt động thường (không phải luôn luôn) cố gắng đưa ra các hiệu lực của các chính sách của chính phủ và một cuộc kiểm toán tuân thủ thường trình bày thông tin về các hệ thống quản trị nhà nước, kết hợp các yếu tố này hoặc các yếu tố tương tự có thể đem lại hiệu quả. Khi thiết kế một cuộc kiểm toán trong bước này, có thể cần xem xét tính khả thi của việc thực hiện kiểm toán, đặc biệt là xem xét các tiêu chí, thông tin và bằng chứng kiểm toán hiện có. Trong bước này, có 3 câu hỏi kiểm toán liên quan đến các rủi ro được phân tích trong Bước 3:

- Chính phủ sẽ đáp ứng các mục tiêu hoặc các cam kết phát thái?
- Các công cụ chính sách có hiệu quả hay không?
- Việc quản lý các biện pháp ứng phó BĐKH có hiệu quả hay không?

#### 5.4.2. Kiểm toán thích ứng BĐKH

**Bước 1:** Tìm hiểu tổng quan về tính dễ bị tác động bởi BĐKH của quốc gia đang xem xét.

Mục đích chính của bước này là tìm hiểu tổng quan về khả năng bị tác động trước BĐKH. Hiểu biết tốt về vấn đề này sẽ giúp việc ra quyết định lựa chọn các vấn đề cần phải có hành động của Chính phủ, và theo đó, nơi mà hành động của SAI là cần thiết nhất.

Khả năng bị tác động của BĐKH là sản phẩm của các tác động tiềm ẩn và khả năng thích ứng của một hệ thống.

Ảnh hưởng từ sự BĐKH là những tác động của những thay đổi khí hậu lên hệ sinh thái và con người. Khả năng xảy ra những ảnh hưởng này lại phụ thuộc vào mức độ chịu tác động của hệ thống khí hậu và độ nhạy cảm của đất nước đó.

Năng lực thích nghi là khả năng hoặc tiềm năng của một hệ thống thích ứng thành công với những BĐKH, bao gồm cả những thay đổi về hành vi, nguồn lực và công nghệ. Những nhân tố quan trọng là năng lực về kinh tế - xã hội, thể chế và sự sẵn sàng chấp nhận thay đổi. Khả năng những ảnh hưởng tiềm tàng này xảy ra phụ thuộc vào những nỗ lực thích ứng (những nỗ lực giảm nhẹ BĐKH trong dài hạn).

Chính phủ chịu trách nhiệm đánh giá khả năng bị tác động bởi BĐKH để nhận diện các biện pháp thích ứng phù hợp. Những đánh giá này là nguồn thông tin chính cho SAI. Tuy nhiên, đôi khi SAI cũng sẽ tham khảo những nguồn thông tin khác bởi có thể Chính phủ không đánh giá hết được tình hình hoặc bởi SAI cần thêm ý kiến tư vấn khác (ví dụ KTV có thể tham vấn các tổ chức phi chính phủ hoặc các

trường đại học, các SAI láng giềng khác hoặc thuê tư vấn bên ngoài).

KTV cần tập trung vào ảnh hưởng của BĐKH, khả năng thích ứng và tình trạng bị tác động ở cấp quốc gia và địa phương. KTV nên xem xét các xu hướng và tình hình biến động của những nguy cơ BĐKH, cả trong ngắn hạn và dài hạn. Đồng thời, KTV cũng nên tìm ra những sáng kiến quốc tế hoặc vùng để giúp cải thiện khả năng thích ứng của quốc gia.

Để hiểu sâu hơn về sự cần thiết của chính sách thích ứng của một đất nước, KTV nên tìm câu trả lời cho những câu hỏi quan trọng sau:

- Đây là những ảnh hưởng thực tế và dự đoán của BĐKH ?
- Khả năng thích ứng là gì?
- Khả năng bị tác động bởi BĐKH là gì?

**Bước 2:** Lập sơ đồ về ứng phó của Chính phủ để thích ứng với sự BĐKH

Mục đích chính của bước này là để hiểu công việc mà chính phủ đang thực hiện nhằm thúc đẩy việc thích nghi với BĐKH, và xác định các tiêu chí kiểm toán phù hợp để sử dụng cho cuộc kiểm toán. Để xác định các lĩnh vực cần được ưu tiên trong các cuộc kiểm toán, KTV cần phải có hiểu biết cơ bản về những nỗ lực của Chính phủ.

BĐKH có thể khiến tình trạng hiện có thêm trầm trọng trong những ngành đã có chính sách ứng phó. Ví dụ như, Chính phủ đã thực hiện những công cụ chính sách để ngăn chặn sự mất đa dạng sinh học, mặc dù Chính phủ không xây dựng chính sách riêng cho một chương trình chính sách thích nghi nào. Nếu BĐKH tác động tới đa dạng sinh học ở mức độ lớn, KTV có thể thu thập thông tin về chính sách đa dạng sinh học trong Bước này. Đồng thời, KTV có thể nhấn mạnh tầm quan trọng của việc xem xét yếu tố BĐKH trong chính sách đa dạng sinh học trong dài hạn.

KTV phải phân xét xem có một kế hoạch hay chiến lược về thích nghi với BĐKH hay không. Chiến lược đó có thể là một chiến lược chung, được phân chia theo các ngành, hay được chia theo cấp độ quốc gia, khu vực, hay địa phương (hay kết hợp tất cả các cấp trên). Kế hoạch này có thể giải quyết cả vấn đề thích nghi ngắn hạn và dài hạn. Từ đó KTV có thể đánh giá được kế hoạch và chiến lược hiện có. Để thu thập thông tin cần thiết nhằm hiểu hơn các hoạt động ứng phó của chính phủ, KTV trả lời các câu hỏi chính sau:

- Các mục đích và mục tiêu của các chính sách thích nghi là gì?

- Các công cụ chính sách thích nghi là gì?
- Các đối tượng nhà nước tham gia, vai trò và trách nhiệm của họ là gì?

Có thể chọn một hay nhiều hơn các ngành dễ bị ảnh hưởng trong Bước này, và/ hoặc tập trung vào tổng thể kế hoạch thích nghi. Các ví dụ ở một vài trang sau sẽ đề cập tới các sáng kiến tổng thể và các sáng kiến của từng ngành.

**Bước 3:** Lựa chọn chủ đề kiểm toán và sắp xếp theo thứ tự ưu tiên

Trong bước 1 và 2, KTV xác định nhu cầu cần phải thích nghi và phản ứng tương ứng của chính phủ đối với nhu cầu về BĐKH. Với những thông tin này, ở bước này, KTV lựa chọn các chủ đề kiểm toán bằng cách so sánh các mối đe dọa BĐKH với phản ứng của chính phủ. Đây là điều mà chúng tôi gọi là phân tích rủi ro. Phân tích rủi ro xem xét liệu có thể có lỗ hổng giữa các chuẩn mực kiểm toán xác định, công tác quản lý (hiệu quả), kết quả (đạt mục tiêu / hiệu quả), và hậu quả của những lỗ hổng đó. KTV có thể trả lời những câu hỏi chính sau đây để phân tích rủi ro và quyết định các chủ đề và mục tiêu kiểm toán có liên quan:

- Chính phủ đã đánh giá các lỗ hổng quan trọng một cách hợp lý chưa? (*Phân tích hiệu quả rủi ro*);
- Chính phủ đã phát triển một kế hoạch hay chiến lược tổng thể hiệu quả chưa? (*Phân tích hiệu quả rủi ro*);
- Chính phủ đã nêu ra nhu cầu về hành động ứng phó thay đổi khí hậu trong các lĩnh vực dễ bị tổn thương nhất chưa? (*Phân tích hiệu quả rủi ro*);
- Các nguồn lực tài chính có được trình bày sai? (*Phân tích hiệu quả rủi ro*);
- Rủi ro nào có liên quan đến những kết quả của việc thích nghi mà Chính phủ chỉ đạo? (*Phân tích hiệu quả rủi ro*);
- Chính phủ có tập trung duy trì các chi phí thích nghi càng thấp càng tốt không? (*Phân tích hiệu quả rủi ro*).

Sau khi phân tích và đánh giá các rủi ro, KTV sẽ xác định các mục tiêu kiểm toán. Đây là vấn đề cuối cùng của bước này. Việc xem xét cách một cuộc kiểm toán sẽ đóng góp cho việc quản trị tốt hơn, tính sẵn có của chuẩn mực và bằng chứng kiểm toán là các yếu tố quan trọng đối với KTV khi chọn các chủ đề kiểm toán ưu tiên.

**Bước 4:** Thiết kế cuộc kiểm toán

Mục đích của bước này là tiến hành đánh giá rủi ro và các mục tiêu kiểm toán để thiết kế cuộc kiểm toán. Chúng tôi đề nghị sử dụng ma trận thiết kế để thiết kế cuộc kiểm toán. Điều này bao gồm việc xác định mục tiêu và các câu hỏi kiểm toán tổng thể, xác định tiêu chí kiểm toán và bằng chứng kiểm toán, và trình bày những nguy cơ tiềm ẩn (những khu vực có nguy cơ). Việc tổ chức bước này về sự thích nghi rất khác so với bước về giảm nhẹ. Nhiều quốc gia có các giao ước quốc tế về việc giảm nhẹ. Không có một cam kết quốc tế rõ ràng nào ràng buộc các quốc gia về các cam kết thích ứng. Tuy nhiên, tổ chức UNFCCC cho biết các quốc gia phải xây dựng và thực hiện các chương trình thích nghi dễ dàng. Như chúng ta đã nêu ra trong bước 2, xây dựng một chương trình giả định rằng chương trình này được lập ra để đáp ứng mục tiêu. Hiểu biết về các mối đe dọa rất có ích cho việc hiểu rõ các nỗ lực của việc thích nghi. Một khi đã có những hiểu biết rõ ràng thì các KTV có thể tiến hành xem xét một kế hoạch hoặc chương trình đã được phát triển nếu xem nó có được thực hiện bằng cách thích hợp hay không. KTV có thể đánh giá hiệu quả của các công cụ chính sách mà đã từng sử dụng để giải quyết các vấn đề về BĐKH.

Ở bước này, việc xem xét tính khả thi của việc tiến hành kiểm toán cùng thời điểm với phác thảo kiểm toán có thể sẽ rất hữu ích. Có 4 câu hỏi kiểm toán sẽ được đưa ra và thảo luận:

- Các Bộ chức năng đã xác định được các mối đe dọa liên quan đến BĐKH hay chưa?
- Chính phủ có chính sách, kế hoạch hay chiến lược khái quát đúng nơi không?
- Quản lý việc thích ứng có hiệu quả không?
- Các công cụ chính sách có hiệu quả không?

### **5.5. Kiểm toán tuân thủ các vấn đề biến đổi khí hậu**

*Nguyên tắc:* Khi thực hiện kiểm toán tuân thủ đối với các vấn đề BĐKH, KTV cần tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước về Kiểm toán tuân thủ và các nguyên tắc trong hướng dẫn về KTMT, trong các trường hợp đặc thù cần xem xét kỹ lưỡng việc áp dụng theo hướng dẫn KTMT và Chuẩn mực KTNN.

- *Mục tiêu của kiểm toán BĐKH:* Trong kiểm toán tuân thủ, mục tiêu kiểm toán sẽ là đảm bảo rằng các hoạt động của Chính phủ được thực hiện phù hợp với các luật, quy định, tiêu chuẩn và chính sách về môi trường, cả ở cấp quốc gia và địa phương cũng như cấp quốc tế dựa trên các công ước/ hiệp ước chính phủ đã ký kết. Hiện nay, Việt Nam sẵn sàng ứng phó với BĐKH, thể hiện qua các



chính sách quốc gia và các hoạt động cụ thể đã và đang được triển khai trong suốt thập kỷ qua về giảm nhẹ phát thải khí nhà kính (KNK) và thích ứng với BĐKH thực hiện chủ yếu từ nguồn vốn ngân sách.

- *Tiêu chí của cuộc kiểm toán BĐKH*: Các tiêu chí về kiểm toán tuân thủ có thể được thiết lập dựa trên các quy định pháp luật hiện hành của Việt Nam đối với lĩnh vực BĐKH như sau:

+ Việt Nam đã ký Công ước Khí hậu năm 1992, phê chuẩn năm 1994; đã ký Nghị định thư Kyoto năm 1998 và phê chuẩn năm 2002; đã thành lập Ban chỉ đạo quốc gia thực hiện Công ước Khí hậu và Nghị định thư Kyoto; đã gửi Ban thư ký Công ước Khí hậu Thông báo quốc gia lần thứ nhất (2003), Thông báo quốc gia lần thứ hai (2010), Báo cáo Cập nhật hai năm một lần lần thứ nhất (2014), phản ánh những nỗ lực mới nhất về ứng phó với BĐKH và kiểm kê KNK.

+ Năm 2008, Chính phủ đã ban hành Chương trình mục tiêu quốc gia ứng phó với BĐKH (NTP-RCC) nhằm đánh giá tác động của BĐKH và xây dựng giải pháp thích ứng với BĐKH và giảm nhẹ phát thải KNK. Vấn đề BĐKH đã được lồng ghép vào Chiến lược phát triển kinh tế - xã hội quốc gia (2011-2020), Kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội (2011-2015), chính sách giảm nhẹ rủi ro thiên tai, quản lý vùng bờ, cung cấp và sử dụng năng lượng. Các ngành và các địa phương đã xây dựng Kế hoạch hành động ứng phó với BĐKH.

+ Năm 2011, Chiến lược quốc gia về BĐKH đã được ban hành, xác định mục tiêu cho các giai đoạn 2011-2015, 2016-2020 và các dự án ưu tiên thực hiện trong giai đoạn 2011- 2015. Chiến lược đã xác định ứng phó với BĐKH là vấn đề có ý nghĩa sống còn; ứng phó với BĐKH phải gắn liền với phát triển bền vững, hướng tới nền kinh tế các-bon thấp, tận dụng các cơ hội để nâng cao năng lực cạnh tranh và vị thế quốc gia; tiến hành đồng thời các hoạt động thích ứng với BĐKH và giảm nhẹ phát thải KNK.

+ Năm 2012, Chiến lược Quốc gia về tăng trưởng xanh đã được phê duyệt, xác định mục tiêu giảm nhẹ phát thải KNK và các giải pháp để thực hiện; ban hành quy định về liên kết tới các thị trường các-bon quốc tế. Năm 2013, Luật Phòng, Chống thiên tai được ban hành nhằm giải quyết các hiểm họa tự nhiên có tác động đến đất nước, trong đó chủ yếu là những hiểm họa do BĐKH. Luật BVMT năm 2014 bao gồm một chương đầy đủ về BĐKH. Việc xây dựng và thực hiện những chủ trương, chính sách, hoạt động ứng phó với BĐKH nêu trên chủ yếu dựa vào nguồn lực trong nước.

- Đơn vị được lựa chọn kiểm toán:

+ Các đơn vị hoạt động trực tiếp hoặc gián tiếp ảnh hưởng đến BDKH; tích cực hoặc tiêu cực;

+ Các đơn vị có thẩm quyền hoặc có ảnh hưởng đến xây dựng chính sách BDKH;

+ Các đơn vị thực hiện các hoạt động, dự án về BDKH;

+ Các đơn vị có quyền giám sát và kiểm soát hành vi BDKH của đơn vị khác.

### **5.6. Kiểm toán hoạt động các vấn đề biến đổi khí hậu**

*Nguyên tắc:* Khi thực hiện kiểm toán hoạt động đối với các vấn đề BDKH, KTV cần tuân thủ các chuẩn mực KTNN về KTHĐ và các nguyên tắc trong hướng dẫn về KTMT, trong các trường hợp đặc thù cần xem xét kỹ lưỡng việc áp dụng theo hướng dẫn KTMT và Chuẩn mực KTNN.

Mục tiêu của kiểm toán hoạt động là khác nhau<sup>13</sup> và có thể bao gồm việc đảm bảo rằng các chỉ số đo lường hiệu suất liên quan đến môi trường (bao gồm trong các báo cáo trách nhiệm giải trình) phản ánh đúng hiệu suất của đơn vị được báo cáo. Hơn nữa, KTHĐ xác minh rằng các chương trình môi trường được thực hiện theo cách “kinh tế, hiệu quả và hiệu lực”. Điều này nhằm mục đích nâng cao hiệu quả và trách nhiệm giải trình của các cơ quan Chính phủ bằng các giá trị gia tăng thông qua việc đánh giá hiệu quả của các chính sách, chiến lược và chương trình liên quan đến môi trường. Ngoài việc kiểm tra mức độ đạt được mục tiêu của chương trình, KTHĐ cũng sẽ xem xét tác động dự kiến, không dự kiến, trực tiếp và không trực tiếp của các chương trình và hoạt động là đối tượng của cuộc kiểm toán, cũng như tính đầy đủ của dữ liệu để đánh giá những tác động đó. Việc xác định những nguy hại gây ra bởi ô nhiễm đối với sức khỏe và môi trường cũng sẽ là một phần của hoạt động này. KTHĐ đối với các vấn đề môi trường cũng sẽ bao gồm việc xem xét sự tồn tại hoặc tính đầy đủ của các chính sách, pháp luật và chiến lược về môi trường. Các mục tiêu khác bao gồm việc tuân thủ các cam kết, nếu được ký kết hoặc có hiệu lực pháp luật, với các hiệp ước và cam kết quốc tế, nếu có. Sự đầy đủ cơ sở hạ tầng để đạt được mục đích môi trường của đơn vị và mức độ đầy đủ nguồn quỹ cũng sẽ là đối tượng của kiểm toán hoạt động.

Hướng dẫn của INTOSAI/WGEA khuyến nghị nên đưa các lĩnh vực sau vào trong phạm vi kiểm toán hoạt động và các vấn đề môi trường:

<sup>13</sup> Mục tiêu của Kiểm toán hoạt động: Hướng dẫn Kiểm toán hoạt động, KTNN Ấn Độ; Đoạn 68, Quy định về Kiểm toán và Kế toán, KTNN Ấn Độ.

- Kiểm toán việc giám sát của Chính phủ về việc tuân thủ pháp luật;
- Kiểm toán các chương trình môi trường của Chính phủ;
- Kiểm toán tác động của các chương trình khác về môi trường;
- Kiểm toán các hệ thống quản lý môi trường; và
- Đánh giá các chính sách và chương trình môi trường được đề xuất.

***Tiêu chí kiểm toán hoạt động có thể bao gồm:***

- Các chỉ số đo lường hiệu suất được quy định bởi Luật, chính sách của Chính phủ, chỉ thị và thông báo, giấy phép, đơn vị tự quản lý,...
- Các chỉ số đo lường hiệu suất được sử dụng bởi các đơn vị có hoạt động tương tự hoặc những đơn vị khác tham gia vào các hoạt động tương tự.
- Luật và các quy định về môi trường của quốc gia sẽ liên quan đến hoạt động của đơn vị.
- Các tiêu chuẩn do các cơ quan và tổ chức được trao quyền ban hành.
- Các quy tắc hành nghề và đạo đức do các cơ quan chuyên môn ban hành.
- Ý kiến và lời khuyên của các chuyên gia bên ngoài và các nhà nghiên cứu.
- Các hiệp ước, hiệp định đa phương có thể áp dụng tiếp theo cho các hoạt động của tổ chức.

**6. Kiểm toán đánh giá tác động môi trường**

***6.1. Tổng quan về Báo cáo đánh giá tác động môi trường***

Trên thế giới, khái niệm Đánh giá tác động môi trường (Environmental Impact Assessment - EIA) bắt đầu hình thành từ những năm 1960 khi những vấn đề về suy thoái môi trường liên quan tới các dự án xây dựng cơ sở hạ tầng, phát triển kinh tế ngày càng được quan tâm, đặc biệt là tại các nước phát triển. Hoa Kỳ là quốc gia đầu tiên bắt buộc các dự án phải thực hiện EIA thông qua luật về Chính sách Môi trường Quốc gia năm 1969. Sau Hội nghị Liên hợp quốc về Con người và Môi trường, được tổ chức tại Stockholm vào năm 1972, thuật ngữ EIA trở nên phổ biến và nhiều quốc gia như Canada, Úc, Pháp, Nhật Bản ... đã xây dựng và thông qua các đạo luật về EIA. Trải qua hơn 50 năm, EIA được công nhận là một công cụ hữu hiệu không thể thay thế để giải quyết bài toán giữa bảo vệ môi trường và phát triển kinh tế, các chính sách về EIA đến nay đã được chấp thuận tại hơn 100 quốc gia và vùng lãnh thổ trên thế giới.

Theo định nghĩa của Chương trình Môi trường Liên Hợp Quốc, EIA là một công cụ xác định tác động của dự án đến môi trường, xã hội và kinh tế để xét phê duyệt dự án. Nó nhằm mục đích dự đoán tác động môi trường ở giai đoạn đầu trong quy hoạch và thiết kế dự án, tìm cách giảm tác động xấu, điều chỉnh kế hoạch sao cho phù hợp với môi trường tại địa phương thực hiện dự án và đưa ra các dự đoán, lựa chọn cho bộ phận phê duyệt.

Tại Việt Nam, Luật BVMT số 29-L/CTN ngày 27/12/1993 của Quốc hội đã đưa ra định nghĩa: “*Đánh giá tác động môi trường (ĐTM) là quá trình phân tích, đánh giá, dự báo ảnh hưởng đến môi trường của các dự án, quy hoạch phát triển kinh tế - xã hội, của các cơ sở sản xuất, kinh doanh, công trình kinh tế, văn hoá, xã hội, an ninh, quốc phòng và các công trình khác, đề xuất các giải pháp thích hợp về BVMT*”. Điều 17, Luật BVMT năm 1993 cũng nêu rõ: “*Kết quả thẩm định về ĐTM là một trong những căn cứ để cấp có thẩm quyền xét duyệt dự án hoặc cho phép thực hiện*”. Trên cơ sở Luật BVMT năm 1993, 2005, Việt Nam đã ban hành Luật BVMT số 55/2014/QH13 năm 2014 trong đó định nghĩa: “*ĐTM là việc phân tích, dự báo tác động đến môi trường của dự án đầu tư cụ thể để đưa ra biện pháp BVMT khi triển khai dự án đó*”. Trên cơ sở Luật BVMT, Chính phủ và các cơ quan đã ban hành các Nghị định, Thông tư hướng dẫn chi tiết về nội dung, thủ tục thực hiện đánh giá tác động môi trường. Qua 24 năm vừa triển khai thực hiện thẩm định, phê duyệt ĐTM, vừa từng bước xây dựng cơ sở pháp lý có liên quan, đến nay, bộ máy quản lý nhà nước về BVMT đã được thiết lập từ Trung ương đến địa phương cùng hệ thống quy định về ĐTM tại Việt Nam đã tương đối hoàn thiện.

#### *6.1.1. Vai trò của ĐTM và thực hiện ĐTM ở Việt Nam*

Việt Nam là một trong những quốc gia có tốc độ phát triển kinh tế nhanh, với mục tiêu đưa đất nước theo định hướng công nghiệp hóa - hiện đại hóa, từ năm 1991, Chính phủ Việt Nam chủ trương xây dựng và phát triển các chương trình, dự án công nghiệp trọng điểm, thúc đẩy nền kinh tế đất nước phát triển mạnh mẽ. Tuy nhiên, bên cạnh những lợi ích đạt được, quá trình phát triển đang tạo ra những thách thức lớn về môi trường, đòi hỏi Chính phủ phải cân nhắc kỹ lưỡng để cân bằng giữa lợi ích kinh tế và BVMT bền vững trước khi quyết định thực hiện một dự án. Chính điều này đã đưa việc thực hiện đánh giá tác động môi trường trở nên hết sức quan trọng và cần thiết.

Trên lý thuyết, ĐTM là công cụ pháp lý và kỹ thuật quan trọng để xác định, phân tích, dự báo tác động môi trường của các dự án, các kế hoạch, quy hoạch

phát triển để từ đó đưa ra các biện pháp ngăn ngừa, giảm thiểu các tác động này, đảm bảo dự án khi thực hiện không chỉ đem lại lợi ích kinh tế mà còn thúc đẩy an sinh xã hội và BVMT. Đồng thời, ĐTM cũng là cơ sở khoa học cho các cấp quản lý nhà nước, các chủ đầu tư xem xét, cân nhắc trước khi quyết định phê duyệt, thực hiện một dự án, quy hoạch phát triển; là căn cứ để các cơ quan quản lý môi trường thực hiện công tác thanh tra, kiểm tra, giám sát việc thực hiện công tác BVMT của chủ đầu tư sau khi dự án đi vào hoạt động.

Thực tế, theo báo cáo của Tổng cục Môi trường - Bộ TN&MT, từ khi Nghị định 29/2011/NĐ-CP 2011 có hiệu lực đến nay, cả nước có khoảng 7.000 báo cáo ĐTM và 2.500 Đề án BVMT chi tiết. Mặc dù trong những năm gần đây, công tác xây dựng cũng như thẩm định và phê duyệt ĐTM đã có những tiến bộ tích cực, tuy nhiên hiệu quả đạt được chưa cao, việc chủ dự án không thực hiện đầy đủ theo cam kết tại ĐTM hay các biện pháp BVMT đưa ra còn thiếu tính khả thi vẫn còn phổ biến.

#### *6.1.2. Những nội dung chính của Báo cáo ĐTM*

Theo quy định tại Luật BVMT 2014, ĐTM cần đảm bảo những nội dung chính như sau:

- Xuất xứ của dự án, chủ dự án, cơ quan có thẩm quyền phê duyệt dự án; phương pháp đánh giá tác động môi trường.
- Đánh giá việc lựa chọn công nghệ, hạng mục công trình và các hoạt động của dự án có nguy cơ tác động xấu đến môi trường.
- Đánh giá hiện trạng môi trường tự nhiên, kinh tế - xã hội nơi thực hiện dự án, vùng lân cận và thuyết minh sự phù hợp của địa điểm lựa chọn thực hiện dự án.
- Đánh giá, dự báo các nguồn thải và tác động của dự án đến môi trường và sức khỏe cộng đồng.
- Đánh giá, dự báo, xác định biện pháp quản lý rủi ro của dự án đến môi trường và sức khỏe cộng đồng.
- Biện pháp xử lý chất thải.
- Các biện pháp giảm thiểu tác động đến môi trường và sức khỏe cộng đồng.
- Kết quả tham vấn cộng đồng.
- Chương trình quản lý và giám sát môi trường.
- Dự toán kinh phí xây dựng công trình BVMT và thực hiện các biện pháp giảm thiểu tác động môi trường.

- Phương án tổ chức thực hiện các biện pháp BVMT.

### 6.1.3. Cơ sở pháp lý của ĐTM

Hiện nay, ĐTM tại Việt Nam được lập, thẩm định và phê duyệt căn cứ theo các quy định, văn bản quy phạm pháp luật trên nhiều lĩnh vực như bảo vệ môi trường, tài nguyên nước, đất đai, xây dựng, giao thông vận tải...

## 6.2. Kiểm toán Báo cáo đánh giá tác động môi trường

### 6.2.1. Vai trò của Kiểm toán ĐTM

Theo Hướng dẫn kiểm toán đánh giá tác động môi trường của Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao - INTOSAI, việc kiểm toán ĐTM sẽ làm sáng tỏ các vấn đề làm cản trở tính hiệu lực của công tác đánh giá tác động môi trường. Đồng thời, giúp các nhà quản lý trong công tác theo dõi bằng việc đánh giá xem liệu các nguồn lực có đang được sử dụng đúng mục đích và tuân thủ các quy định hay không.

Bên cạnh đó, việc kiểm toán còn góp phần cải thiện, tăng cường chất lượng và tính hiệu lực của hệ thống ĐTM thông qua việc:

- Công khai, minh bạch hóa các hồ sơ môi trường;
- Đóng góp ý kiến đối với dự thảo các chính sách về môi trường;
- Chỉ ra những điểm cần lưu ý giúp nâng cao chất lượng thẩm định, phê duyệt và ra quyết định;
- Ngăn chặn, bảo vệ quy trình thẩm định khỏi nguy cơ tham nhũng.

### 6.2.2. Một số kết quả đạt được từ cuộc kiểm toán

Trên thế giới, ĐTM là một trong những nội dung kiểm toán được các SAI chú trọng kiểm toán, đặc biệt là tại các quốc gia phát triển. Theo khảo sát kết quả kiểm toán tại một số quốc gia cho thấy những tồn tại chủ yếu trong khâu thẩm định, phê duyệt ĐTM là việc thiếu các khuôn khổ pháp lý mạnh mẽ, nguyên tắc xác định các dự án phải thực hiện ĐTM chưa rõ ràng và công tác phối hợp chưa chặt chẽ giữa các cơ quan quản lý nhà nước có liên quan. Điều này dẫn đến rủi ro tồn tại những dự án có tác động tới môi trường lớn nhưng không nằm trong danh mục phải thực hiện ĐTM. Trường hợp này được phản ánh mạnh mẽ qua các cuộc kiểm toán của SAI Costa Rica. Bên cạnh đó, chất lượng công tác lập ĐTM yếu kém cũng là một trong những tồn tại phổ biến được phát hiện thông qua công tác kiểm toán.

Tại Việt Nam, mặc dù việc quản lý đào tạo, cấp chứng chỉ đánh giá tác động môi trường đã được quy định trong hệ thống pháp luật về môi trường, tuy nhiên đến nay chương trình đào tạo vẫn đang được Bộ TN&MT xây dựng, chưa đưa vào triển khai. Việc này dẫn đến ĐTM được đơn vị tư vấn xây dựng có thể không đảm bảo chất lượng, không xác định được các thành phần môi trường quan trọng hoặc làm giảm nhẹ tác động thực tế của dự án tới môi trường.

Các SAI cũng phát hiện thấy công tác kiểm tra, giám sát việc thực hiện các biện pháp BVMT còn nhiều bất cập. Các phát hiện kiểm toán này kết hợp với kết quả nghiên cứu về ĐTM chỉ ra rằng công tác kiểm tra, giám sát thiếu sót hoặc được thực hiện không đầy đủ là một trong những nguyên nhân chủ yếu dẫn tới hệ quả chưa đảm bảo phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm, không đánh giá được mức độ hiệu quả của các biện pháp phòng tránh, giảm thiểu tác động tới môi trường. Qua 02 cuộc KTMT do Vụ HTQT, KTNN thực hiện cho thấy trên thực tế vẫn còn tồn tại nhiều chủ đầu tư không thực hiện đúng các biện pháp BVMT theo cam kết tại ĐTM như không thực hiện chương trình quan trắc, giám sát, không tuân thủ quy trình xử lý chất thải... tuy nhiên các cơ quan quản lý chưa có biện pháp phát hiện và xử lý kịp thời, dẫn tới những sự cố gây ô nhiễm tới môi trường.

Tất cả những yếu kém nói trên có thể ảnh hưởng tiêu cực và làm suy giảm tính hiệu lực của ĐTM, từ đó làm suy yếu những vấn đề quan trọng của phát triển bền vững. Việc duy trì và BVMT sinh thái xã hội thông qua công tác quản lý ĐTM chỉ thực sự hiệu quả khi có cơ chế quản lý và giám sát chặt chẽ đi kèm với những biện pháp phù hợp nhằm giải quyết những hạn chế vẫn còn tồn tại.

### 6.2.3. *Khó khăn về kiểm toán ĐTM*

Các SAI thực hiện kiểm toán ĐTM đã chỉ ra những thách thức mà họ gặp phải trong quá trình triển khai kiểm toán và được khái quát thành 5 vấn đề như sau:

- *Trình độ chuyên môn*: năng lực của KTV là một trong những vấn đề được các SAI quan tâm và nhấn mạnh nhất. Đánh giá tác động môi trường là một lĩnh vực kỹ thuật phức tạp, đòi hỏi những kinh nghiệm và kiến thức chuyên sâu về nhiều mặt. Đa số các SAI hiện nay giải quyết vấn đề này bằng cách phối hợp với các chuyên gia tư vấn bên ngoài.

- *Phương pháp tiếp cận*: sự đa dạng về quy mô và loại hình của các dự án cần đánh giá tác động môi trường cũng tạo ra thách thức cho các SAI khi xác định tiêu chí và phương pháp tiếp cận cuộc kiểm toán. Để giải quyết khó khăn

này, các SAI ưu tiên sử dụng phương pháp tiếp cận thông qua chọn mẫu, các mẫu được lựa chọn dựa trên quy mô và ngành nghề của dự án.

- *Thu thập hồ sơ, tài liệu:* khối lượng hồ sơ lớn, chất lượng không cao hoặc không dễ tìm kiếm là những thách thức có thể làm gián đoạn quá trình kiểm toán. Việc nghiên cứu hồ sơ, tài liệu là một phần quan trọng của cuộc kiểm toán nhưng cũng có thể khiến KTV cảm thấy quá tải, đặc biệt là trong kiểm toán ĐTM. Các SAI giải quyết vấn đề bằng cách đảm bảo đủ nhân lực hoặc thiết kế các hồ sơ mẫu biểu kiểm toán khi thực hiện nghiên cứu hồ sơ. Tại một số quốc gia, chất lượng hồ sơ không thật sự tốt, do đó KTV cần chú trọng vào việc kiểm tra thực tế ngoài hiện trường hơn là xem xét lại tài liệu.

- *Giới hạn pháp lý:* ở một số quốc gia, các quy định về ĐTM không thật sự rõ ràng, điều này gây khó khăn cho công tác kiểm toán ĐTM. Do đó, các SAI thường đưa việc sử dụng các chuyên gia tư vấn pháp lý vào kế hoạch kiểm toán như một nguồn lực kiểm toán nhằm đảm bảo các KTV sẽ được tư vấn nắm rõ mọi quy định về ĐTM.

- *Tiếp cận thông tin cần thiết:* Một số SAI phản ánh tình trạng bất hợp tác của đơn vị được kiểm toán trong quá trình cung cấp tài liệu. Trong trường hợp này, SAI thường phải giải thích cho đơn vị được kiểm toán hiểu rõ về quy trình kiểm toán hoặc trao đổi với Bộ chủ quản để thu thập thông tin cần thiết.

#### 6.2.4. Tiêu chí kiểm toán

Nguồn tiêu chí kiểm toán ĐTM hợp pháp là các chuẩn mực, quy định về ĐTM đã được ban hành như Luật, Nghị định, Thông tư hướng dẫn và các quy chuẩn kỹ thuật quốc gia Việt Nam về môi trường như các Quy chuẩn Việt Nam (QCVN) về nước thải công nghiệp, về chất lượng nước mặt, chất lượng nước dưới đất, chất lượng không khí....

Bên cạnh đó, một số nguồn tiêu chí kiểm toán khác có thể được sử dụng như các thông lệ thực hành tốt nhất, các tiêu chí đánh giá được xây dựng bởi chính phủ hoặc các tổ chức phi chính phủ, ý kiến chuyên gia tư vấn ....

#### 6.2.5. Thực hiện kiểm toán ĐTM

Kiểm toán ĐTM của một dự án được thực hiện sau khi báo cáo này đã được cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền thẩm định, phê duyệt và dự án đã đi vào hoạt động. Việc kiểm toán sẽ tập trung đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả và việc tuân thủ theo quy định pháp luật của 02 khía cạnh chủ yếu sau:



- Thứ nhất, đánh giá công tác quản lý nhà nước về ĐTM bao gồm công tác thẩm định, công tác kiểm tra, giám sát BVMT.

- Thứ hai, đánh giá việc tuân thủ và mức độ hiệu quả, hiệu lực của các biện pháp phòng ngừa, giảm thiểu ô nhiễm môi trường mà chủ dự án đã cam kết trong ĐTM.

Một số nội dung, tiêu chí và câu hỏi kiểm toán về ĐTM được thể hiện tại bảng dưới đây:

<b>Nội dung kiểm toán thứ nhất: Các cơ quan quản lý nhà nước có thực hiện đầy đủ và hiệu quả chức năng quản lý nhà nước được giao về ĐTM không</b>			
<b>Tiêu chí kiểm toán</b>	<b>Câu hỏi kiểm toán</b>	<b>Phương pháp kiểm toán</b>	
<b>1. Việc phân công, tổ chức thực hiện ĐTM của các cơ quan quản lý nhà nước (Bộ TN&amp;MT, Sở TN&amp;MT, Ban Quản lý các khu công nghiệp ...) có tuân thủ theo các quy định của pháp luật không</b>	Cơ quan quản lý nhà nước thực hiện thẩm định, phê duyệt ĐTM có đúng thẩm quyền không?	<p>- Nghiên cứu hồ sơ, tài liệu bao gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Quyết định thành lập Hội đồng thẩm định;</li> <li>+ Báo cáo chuyên đề, phiếu thẩm định của các thành viên hội đồng;</li> <li>+ Biên bản họp hội đồng thẩm định và công văn giải trình của Chủ đầu tư dự án.</li> </ul> <p>Trên cơ sở đó so sánh, đối chiếu với ĐTM trước và sau khi được bổ sung, chỉnh sửa và các quy định liên quan.</p> <p>- Tiến hành phỏng vấn cán bộ liên quan để lấy thêm thông tin.</p>	
	Trong trường hợp cơ quan chủ trì (VD: UBND tỉnh) ủy quyền thẩm định, phê duyệt ĐTM cho cơ quan tham mưu (VD: Sở TN&MT, Ban QLKCN, UBND huyện, thành phố...) thì việc ủy quyền có phù hợp và tuân thủ theo quy định không?		Hội đồng thẩm định ĐTM có đảm bảo đầy đủ số lượng và năng lực chuyên môn của thành viên hội đồng có phù hợp theo quy định không?
	Trong trường hợp cần thiết, Hội đồng thẩm định có tiến hành khảo sát, kiểm chứng các thông tin, số liệu khảo sát, kiểm chứng các thông tin, số liệu về hiện trạng môi trường; Tổ chức lấy ý kiến các chuyên gia, tổ chức xã		

	<p>hội trong trường hợp cần thiết không?</p> <p>Thành viên Hội đồng thẩm định đã thực hiện đầy đủ trách nhiệm được giao theo quy định bao gồm: viết báo cáo nhận xét, báo cáo chuyên đề, phiếu thẩm định ĐTM không?</p> <p>Chủ đầu tư có thực hiện đầy đủ yêu cầu của Hội đồng thẩm định không?</p> <p>Trong trường hợp không thực hiện theo yêu cầu sửa đổi, bổ sung ĐTM, Chủ đầu tư có giải trình phù hợp với Hội đồng thẩm định không?</p> <p>Thủ tục, trình tự, thời gian thẩm định, phê duyệt ĐTM có đúng quy định không?</p>	
<p><b>2. Công tác thẩm định ĐTM có đảm bảo chất lượng và tuân thủ theo quy định không</b></p>	<p>ĐTM được lập có đảm bảo đầy đủ nội dung theo Thông tư hướng dẫn của Bộ TNMT không?</p> <p>ĐTM được lập có đảm bảo theo yêu cầu của hướng dẫn không? Cụ thể:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Các công trình xây dựng của dự án có khả năng tác động tới môi trường có được mô tả đầy đủ các yếu tố như: Nhu cầu nguyên vật liệu đầu vào, quy trình sản xuất và nguồn phát thải (chất thải rắn, lỏng, khí) không?</li> <li>- Nội dung đánh giá điều kiện tự nhiên - xã hội, phân tích hiện trạng môi trường,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nghiên cứu mẫu ĐTM tại Thông tư hướng dẫn của Bộ TNMT; so sánh với ĐTM được phê duyệt.</li> <li>- Nghiên cứu các tài liệu liên quan tới lĩnh vực hoạt động của dự án, nguyên liệu đầu vào cho quá trình sản xuất nhằm xác định các chất thải có khả năng phát sinh và các biện pháp hiệu quả để giảm thiểu, phòng ngừa tác động tới môi trường.</li> <li>- Tham vấn ý kiến của chuyên gia đối với các vấn đề phức tạp.</li> </ul>

	<p>tài nguyên sinh vật khu vực dự án có chính xác không? Các thông tin có được cập nhật mới nhất không? Có làm rõ được khả năng chịu tải của môi trường khi dự án đi vào hoạt động không?</p> <p>- Nội dung đánh giá tác động môi trường có được cụ thể hóa cho từng nguồn tác động, từng đối tượng tác động không? Có sát với thực tế và đảm bảo các tác động không bị giảm nhẹ không? Có mô tả đầy đủ các tác động tới môi trường khi xảy ra rủi ro, sự cố không? Đây là nội dung quan trọng nhất của ĐTM do đó cần làm rõ nguồn thải phát sinh và tác động tới môi trường của từng nguồn thải đó tại cả 03 giai đoạn: chuẩn bị, thi công và vận hành dự án.</p> <p>- Đề xuất biện pháp, phòng ngừa, giảm thiểu các tác động tiêu cực và phòng ngừa, ứng phó rủi ro, sự cố của dự án có khả thi không? Có đảm bảo xử lý hiệu quả các nguồn thải phát sinh và tác động của nguồn thải như đã phân tích ở trên không?</p> <p>- Chương trình quản lý và giám sát môi trường có được xây dựng phù hợp và có tuân thủ theo các quy định, quy chuẩn, tiêu chuẩn về chất lượng môi trường không?</p>	
--	---	--

	<p>- Chủ dự án có thực hiện tham vấn cộng đồng tại khu vực thực hiện dự án không?</p>	
	<p>- Nhân sự của đơn vị tư vấn lập ĐTM có đảm bảo đầy đủ năng lực, trình độ chuyên môn và được Bộ TNMT cấp chứng chỉ đánh giá tác động môi trường theo quy định không?</p>	<p>- Nghiên cứu hồ sơ năng lực của bộ phận quản lý môi trường và đơn vị tư vấn lập ĐTM.</p> <p>- So sánh, đối chiếu kết quả quan trắc với Giấy phép quan trắc môi trường được Bộ TNMT cấp như về lĩnh vực được phép quan trắc, số chỉ tiêu được phép quan trắc...</p>
	<p>Đơn vị thực hiện phân tích mẫu nước thải sau khi xử lý (trong trường hợp chủ đầu tư lập lại ĐTM), nước mặt, nước ngầm, không khí, đất ... có đảm bảo năng lực, điều kiện hoạt động và tuân thủ giới hạn quan trắc theo đúng Giấy phép quan trắc môi trường được Bộ TNMT cấp không?</p>	
<p><b>3. Công tác kiểm tra, giám sát của cơ quan quản lý có tuân theo quy định không</b></p>	<p>Các cơ quan quản lý nhà nước có lập kế hoạch thanh tra, kiểm tra hàng năm không? Việc lựa chọn dự án để thanh, kiểm tra có dựa trên các tiêu chí như: dự án có quy mô lớn, có rủi ro ô nhiễm môi trường hay dự án đã từng có vi phạm trước đây không?</p>	<p>- Nghiên cứu hồ sơ, tài liệu liên quan bao gồm: kế hoạch thanh tra, kiểm tra định kỳ, đột xuất; quyết định thành lập đoàn; biên bản thanh tra, kiểm tra; báo cáo khắc phục vi phạm của chủ dự án...</p> <p>- Thực hiện kiểm tra tại hiện trường đối với việc khắc phục vi phạm theo biên bản kiểm tra.</p>
	<p>Việc phối hợp, chia sẻ thông tin trong công tác thanh tra, kiểm tra, giám sát có được các cơ quan quản lý thực hiện hiệu quả không (theo quy chế phối hợp, theo kết quả thanh, kiểm tra thực tế)</p>	

	<p>Công tác thanh tra, kiểm tra có đảm bảo phát hiện được sai phạm của chủ dự án so với ĐTM đã được phê duyệt và kiến nghị xử lý theo quy định của pháp luật hay không?</p>	
	<p>Các cơ quan quản lý có thực hiện theo dõi việc thực hiện kiến nghị, đảm bảo chủ dự án khắc phục đầy đủ và kịp thời các sai phạm không?</p>	
<p><b>4. Công tác kiểm tra, xác nhận hoàn thành công trình bảo vệ môi trường có được thực hiện đúng theo quy định không</b></p>	<p>Việc tiếp nhận hồ sơ báo cáo kết quả thực hiện các công trình BVMT của chủ dự án có được thực hiện theo quy định không?</p>	<p>- Nghiên cứu hướng dẫn lập ĐTM theo mẫu theo Thông tư hướng dẫn của Bộ TNMT; so sánh với báo cáo kết quả thực hiện công trình BVMT được phê duyệt;</p> <p>- Xem xét các biên bản kiểm tra và phỏng vấn cán bộ liên quan.</p>
<p>Cơ cấu đoàn kiểm tra có đảm bảo đầy đủ thành phần theo quy định không? Thành viên đoàn kiểm tra có thực hiện đầy đủ trách nhiệm được giao như: thực hiện kiểm tra thực tế, viết bản nhận xét, đánh giá việc thực hiện công trình BVMT theo quy định không?</p>		
<p>Nội dung kiểm tra có đảm bảo đầy đủ theo hướng dẫn của pháp luật không?</p>		
<p>Thời gian thực hiện thẩm định, cấp giấy phép xác nhận hoàn thành công trình BVMT có đảm bảo theo quy định không?</p>		
<p><b>Nội dung kiểm toán thứ hai: Chủ dự án có thực hiện đầy đủ và hiệu quả các biện pháp phòng ngừa, giảm thiểu tác động môi trường theo cam kết tại ĐTM không?</b></p>		
<p><b>Tiêu chí kiểm</b></p>	<p><b>Câu hỏi kiểm toán</b></p>	<p><b>Phương pháp kiểm toán</b></p>

toán		
<p><b>1. Công tác lập ĐTM của chủ dự án có đảm bảo tuân thủ quy định không</b></p>	<p>Chủ dự án thực hiện lập ĐTM vào giai đoạn nào của dự án? Có tuân thủ theo quy định của Luật BVMT không?</p> <p>Việc lập ĐTM có được thực hiện căn cứ trên các quy định, văn bản pháp luật hiện hành không?</p> <p>Việc lập ĐTM có đúng theo đối tượng quy định của pháp luật không? Trong trường hợp chủ đầu tư lập Đề án BVMT chi tiết (dành cho Dự án đã đi vào hoạt động nhưng chưa có ĐTM được phê duyệt) cần làm rõ nguyên nhân tại sao không lập ĐTM khi chuẩn bị dự án.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Phương pháp nghiên cứu tài liệu.</li> <li>- Phương pháp phỏng vấn cán bộ.</li> </ul>
<p><b>2. Chủ đầu tư dự án có thực hiện đầy đủ trách nhiệm sau khi ĐTM được phê duyệt không</b></p>	<p>Chủ dự án đã thực hiện đầy đủ các biện pháp giảm thiểu, phòng ngừa tác động tới môi trường theo cam kết tại ĐTM được phê duyệt cũng như tuân thủ các quy định của pháp luật không? Cụ thể:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Việc xây dựng, vận hành và thu gom hệ thống thu gom và xử lý nước thải, khí thải, chất thải;</li> <li>- Việc xây dựng kế hoạch quản lý môi trường trên cơ sở Chương trình quản lý và giám sát môi trường tại ĐTM được phê duyệt bao gồm quản lý chất thải, quản lý chi phí BVMT...</li> <li>- Việc thành lập bộ phận</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Phương pháp nghiên cứu hồ sơ tài liệu bao gồm: ĐTM được phê duyệt, kế hoạch quản lý môi trường, quyết định thành lập bộ phận BVMT, hợp đồng thu gom, đấu nối xử lý nước thải, hợp đồng vận chuyển, xử lý chất thải, kết quả quan trắc môi trường định kỳ, báo cáo công tác BVMT ...</li> <li>- Phương pháp phỏng vấn.</li> <li>- Phương pháp quan sát thực tế đối với các công trình BVMT;</li> </ul>

	<p>quản lý môi trường với số lượng và trình độ chuyên môn theo quy định;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Việc thực hiện lấy mẫu, quan trắc định kỳ chất lượng môi trường đất, nước, không khí theo cam kết tại ĐTM và theo quy định của pháp luật.</li> <li>- Việc thực hiện chế độ báo cáo định kỳ về công tác BVMT và gửi báo cáo tới cơ quan quản lý nhà nước.</li> <li>- Việc báo cáo định kỳ về môi trường có trung thực, phản ánh đúng hiện trạng môi trường hay không?</li> </ul>	
	<p>Các biện pháp phòng ngừa, giảm thiểu tác động tới môi trường mà Chủ đầu tư áp dụng có đảm bảo hiệu quả không?</p> <p>Chất lượng nguồn thải đầu ra như nước thải, chất thải rắn, khí thải có được xử lý đảm bảo theo tiêu chuẩn cho phép trước khi thải ra môi trường không?</p> <p>Trong trường hợp Chủ đầu tư là đơn vị thuộc nhà nước, sử dụng ngân sách nhà nước cần đánh giá tính kinh tế trong việc xây dựng các công trình và thực hiện biện pháp phòng ngừa, giảm thiểu ô nhiễm.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Phương pháp nghiên cứu tài liệu bao gồm: số liệu quan trắc từ hệ thống quan trắc nước thải, khí thải tự động (nếu có), các báo cáo quan trắc môi trường định kỳ do chủ dự án thực hiện, báo cáo kết quả quan trắc môi trường do cơ quan quản lý nhà nước trên địa bàn thực hiện.</li> <li>- Phương pháp sử dụng chuyên gia, lấy mẫu phân tích chất lượng đất, nước thải, không khí, bùn thải.</li> <li>- Phương pháp phân tích số liệu quan trắc.</li> <li>- Phương pháp quan sát thực tế quy trình xử lý chất thải.</li> </ul>
	<p>Việc vận hành dự án có ảnh hưởng xấu tới môi trường</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Phương pháp nghiên cứu tài liệu, thu thập</li> </ul>

	<p>xung quanh bao gồm môi trường đất, nước mặt, nước ngầm, không khí, sự đa dạng sinh học không?</p>	<p>tham khảo thông tin từ phương tiện thông tin đại chúng liên quan về tình hình môi trường khu vực thực hiện dự án.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Phương pháp phỏng vấn người dân sinh sống xung quanh khu vực dự án về tình hình môi trường.</li><li>- Phương pháp sử dụng chuyên gia lấy mẫu, phân tích chất lượng nước mặt, nước ngầm, không khí, mặt đất khu vực thực dự án.</li></ul>
--	--	---



## QUY TRÌNH KIỂM TOÁN ĐÁNH GIÁ TIỀN ĐỘ CỦA PTBV

**Bước 1:** Mô tả cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành. Bước này xác định các thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành:

- Cơ sở và tầm quan trọng của chủ đề kiểm toán: lý do lựa chọn chủ đề kiểm toán, tính cần thiết của chủ đề trong chương trình nghị sự phát triển của quốc gia, mức độ ảnh hưởng đến xã hội, mức độ sử dụng ngân sách nhà nước,...;

- Mục tiêu và phạm vi kiểm toán;

- Cách tiếp cận và phương pháp kiểm toán: chỉ ra phương pháp được sử dụng để kiểm toán, những hạn chế và các thông tin liên quan đến việc sử dụng ISSAI.

**Bước 2:** Xác định mục tiêu và đối tượng của kiểm toán. Các SDG bao gồm 17 mục tiêu, 169 chỉ tiêu cụ thể và bộ chỉ số liên ứng với từng chỉ tiêu để theo dõi và đánh giá thực hiện các mục tiêu. Như vậy cần nghiên cứu kỹ các mục tiêu và chỉ tiêu để ra để xác định chủ đề được lựa chọn cho cuộc kiểm toán sát với mục tiêu PTBV.

**Bước 3:** Phân tích các kết luận kiểm toán thông qua xác định các yếu tố rủi ro. Đánh giá các rủi ro gây ra sự yếu kém trong chính sách công liên quan đến lĩnh vực PTBV, 10 rủi ro bao gồm:

- Trách nhiệm không rõ ràng hoặc chồng chéo trong các cơ quan của Chính phủ;

- Thiếu sự hợp tác giữa các bên liên quan, giữa địa phương và trung ương, giữa các Bộ ngành, với lĩnh vực tư nhân,...;

- Thiếu hoặc không có những chính sách, chiến lược của Chính phủ về PTBV;

- Đánh giá chưa đầy đủ các tác động đến môi trường/xã hội của các chính sách và các chương trình của Chính phủ về PTBV;

- Thiếu sự phân tích (về kinh tế, xã hội, môi trường) khi đưa ra các quyết định thực hiện PTBV;

- Không lập kế hoạch dài hạn thực hiện các chính sách và các chương trình của Chính phủ về PTBV;

- Việc quản lý tài chính thực hiện chính sách và các chương trình của Chính phủ về PTBV chưa thỏa đáng;

- Không đủ số liệu, dữ liệu và thông tin để đưa ra các quyết định thực hiện PTBV.

**Bước 4:** Xem xét các kết luận kiểm toán và việc thực hiện các mục tiêu đã được xác định: Vì mục tiêu chính của Khung AFF này là tổng hợp tất cả thông tin của các cuộc kiểm toán do SAI thực hiện về những chủ đề liên quan đến PTBV, nên bước cuối nhằm soát lại việc có đạt được các mục tiêu đã xác định trong bước 2 hay không, và dựa trên các yếu tố rủi ro được đánh giá từ bước 3, để xác định các kết luận kiểm toán quan trọng về việc thực hiện các mục tiêu và các chỉ tiêu liên quan.

## CHƯƠNG TRÌNH NGHỊ SỰ CỦA LHQ ĐẾN NĂM 2030 VỀ PTBV

Thỏa thuận về nội dung PTBV trong Chương trình nghị sự đến năm 2030 của LHQ là cam kết nghiêm túc của 193 quốc gia thành viên LHQ nhằm đối phó với các vấn đề toàn cầu nổi bật được đặt ra là 17 mục tiêu PTBV (SDGs) trong vòng 15 năm tới. Tổng thư ký LHQ, Ban Ki-Moon cho rằng Chương trình nghị sự 2030 là "một tầm nhìn toàn cầu, tích hợp và biến đổi vì một thế giới tốt đẹp hơn". Chương trình mới này liên quan đến các nước đang phát triển và kém phát triển nhất trên thế giới.

Không giống như các mục tiêu phát triển thiên niên kỷ của LHQ (MDG) ở giai đoạn trước 2000 - 2015, phần lớn phát triển con người theo định hướng tập trung vào xóa đói giảm nghèo, giáo dục, bình đẳng giới và vấn đề sức khỏe, các SDGs mở rộng phạm vi đến các vấn đề và yếu tố quan trọng trong môi trường bền vững.

Các mục tiêu phát triển bền vững (gồm 17 mục tiêu) nằm trong chương trình nghị sự kéo dài từ 2016-2030 đề cập đến nhiều vấn đề cơ bản và quan trọng của hành tinh và nhân loại. 17 mục tiêu PTBV bao gồm các mục tiêu về:

- (1) Xóa đói trên mọi khía cạnh ở mọi nơi;
- (2) Xóa đói, đảm bảo an ninh lương thực, cải thiện dinh dưỡng, khuyến khích nông nghiệp bền vững;
- (3) Đảm bảo cuộc sống khoẻ mạnh và nâng cao phúc lợi cho tất cả mọi lứa tuổi;
- (4) Đảm bảo giáo dục có chất lượng một cách công bằng và hiệu quả, đồng thời nâng cao cơ hội học tập suốt đời cho tất cả mọi người;
- (5) Đạt được bình đẳng về giới, và trao quyền cho phụ nữ và bé gái;
- (6) Đảm bảo nguồn cung ứng và quản lý bền vững nguồn nước và các điều kiện vệ sinh an toàn cho tất cả mọi người;
- (7) Đảm bảo khả năng tiếp cận nguồn năng lượng hiện đại, bền vững, đáng tin cậy và có khả năng chi trả cho tất cả mọi người;
- (8) Khuyến khích tăng trưởng kinh tế bền vững hiệu quả và dài hạn, việc làm toàn dụng và năng suất cao cho tất cả mọi người;
- (9) Xây dựng cơ sở hạ tầng đồng bộ, khuyến khích công nghiệp hoá bền vững hiệu quả, và nâng cao khả năng đổi mới;
- (10) Giảm bất bình đẳng trong mỗi quốc gia và giữa các quốc gia;
- (11) Xây dựng các đô thị và cộng đồng dân cư hiệu quả an toàn đồng bộ và bền vững;
- (12) Đảm bảo các hình mẫu sản xuất và tiêu dùng bền vững;
- (13) Triển khai các hành động cấp thiết để giải quyết vấn đề BĐKH và các tác động của nó;

(14) Bảo tồn và sử dụng bền vững các nguồn tài nguyên đại dương, biển cho PTBV;

(15) Bảo vệ, tái tạo và khuyến khích sử dụng bền vững các hệ sinh thái trên bề mặt trái đất, quản lý bền vững tài nguyên rừng, chống sa mạc hoá, chống xói mòn đất và bảo vệ tính đa dạng sinh học;

(16) Khuyến khích các xã hội hài hoà và hiệu quả cho PTBV, tạo ra cơ hội về công bằng và công lý cho tất cả mọi người và xây dựng các thể chế hiệu quả, có trách nhiệm giải trình ở tất cả các cấp độ;

(17) Nâng cao khả năng thực hiện và hiện thực hoá các hợp phần cho phát triển bền vững toàn cầu.

Các mục tiêu trên được xây dựng dựa trên cách tiếp cận và kết quả đạt được của Các mục tiêu phát triển thiên niên kỷ giai đoạn 2000-2015. 17 mục tiêu được chia ra 169 chỉ tiêu chi tiết đòi hỏi các quốc gia phải đề ra chiến lược cụ thể với sự tham gia không chỉ của các cấp chính quyền mà còn của rất nhiều các tổ chức, các bên liên quan và từng người dân.

---

## **CÁC VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT VỀ LĨNH VỰC MÔI TRƯỜNG VÀ QUẢN LÝ MÔI TRƯỜNG**

- Luật bảo vệ môi trường số 55/2014/QH13 được Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam thông qua tại khóa XIII, kỳ họp thứ 7 ngày 23 tháng 6 năm 2014 và có hiệu lực từ ngày 01/1/2015;
- Luật Tài nguyên nước số 17/2012/QH13 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua, có hiệu lực từ ngày 01/01/2013.
- Luật Hóa chất số 06/2007/QH12 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua ngày 21/11/2007, có hiệu lực từ ngày 01/7/2008.
- Luật Đất đai số 13/2003/QH11 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua ngày 26/11/2003 (hết hiệu lực ngày 1/7/2014), thay thế bằng Luật Đất đai số 45/2013/QH13 ngày 29/11/2013, có hiệu lực từ ngày 01/7/2014.
- Luật Xây dựng số 50/2014/QH13 ngày 18/06/2014 của Quốc Hội khóa XIII, có hiệu lực từ ngày 01/01/2015.
- Luật Phòng cháy và Chữa cháy số 27/2001/QH10 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua ngày 29/06/2001, có hiệu lực từ ngày 4/10/2001.
- Nghị quyết số 06-NQ/TW ngày 16/07/2011 của Bộ Chính trị về xây dựng và phát triển công nghiệp quốc phòng đến năm 2020 và những năm tiếp theo, có hiệu lực từ ngày 16/7/2011.
- Nghị định số 18/2015/NĐ-CP ngày 14/02/2015 của Chính phủ quy định về quy hoạch bảo vệ môi trường, đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và kế hoạch bảo vệ môi trường; có hiệu lực từ ngày 01/4/2015.
- Nghị định số 155/2016/NĐ-CP ngày 18/11/2016 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực bảo vệ môi trường, có hiệu lực từ ngày 01/2/2017.
- Nghị định số 201/2013/NĐ-CP ngày 27/11/2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Tài nguyên nước, có hiệu lực từ ngày 01/2/2014.
- Nghị định số 25/2013/NĐ-CP ngày 29/03/2013 của Chính Phủ về Phí bảo vệ môi trường đối với nước thải (hết hiệu lực từ 01/7/2013). Thay thế bởi Nghị định 154/2016/NĐ-CP ngày 16/11/2016 của Chính phủ,, có hiệu lực từ ngày 01/01/2017.
- Nghị định số 38/2015/NĐ-CP ngày 24/04/2015 của Chính Phủ về việc Quản lý chất thải và phế liệu, có hiệu lực từ ngày 15/6/2015.
- Thông tư số 27/2015/TT-BTNMT ngày 29/5/2015 của Bộ Tài nguyên và Môi trường hướng dẫn về đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và kế hoạch bảo vệ môi trường, có hiệu lực từ ngày 15/7/2015.

- Thông tư số 12/2011/TT-BTNMT ngày 14/04/2011 của Bộ Tài nguyên và Môi trường quy định về Quản lý chất thải nguy hại (hết hiệu lực). Thay thế bởi thông tư số 36/2015/TT-BTNMT ngày 30/6/2015, có hiệu lực từ ngày 01/9/2015.
- Thông tư số 04/2012/TT-BTNMT ngày 08/05/2012 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc Quy định tiêu chí xác định cơ sở gây ô nhiễm môi trường, gây ô nhiễm môi trường nghiêm trọng, có hiệu lực từ ngày 25/6/2012.
- Thông tư số 13/2007/TT-BXD ngày 31/12/2007 của Bộ Xây dựng về việc Hướng dẫn một số điều của Nghị định số 59/2007/NĐ-CP ngày 09/04/2007 của Chính phủ về quản lý chất thải rắn, có hiệu lực từ ngày 01/7/2008.
- Thông tư số 02/2009/TT-BTNMT ngày 19/03/2009 của Bộ TN&MT về việc quy định đánh giá khả năng tiếp nhận nước thải của nguồn nước, có hiệu lực từ ngày 01/7/2009.
- Thông tư số 25/2009/TT-BTNMT ngày 16/11/2009 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc ban hành Quy chuẩn Quốc gia về Môi trường.
- Thông tư số 16/2009/TT-BTNMT ngày 07/10/2009 của Bộ TN&MT về việc quy định Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường (hết hiệu lực một phần).
- Thông tư số 39/2010/TT-BTNMT ngày 16/12/2010 của Bộ TN&MT về việc quy định Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường, có hiệu lực từ ngày 15/2/2011.
- Thông tư số 47/2011/TT-BTNMT ngày 26/12/2011 của Bộ TN&MT về việc quy định Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường, có hiệu lực từ ngày 01/3/2012.
- Thông tư số 32/2013/TT-BTNMT ngày 25/10/2013 của Bộ TT&MT về việc ban hành Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường, có hiệu lực từ ngày 01/1/2014.
- Thông tư số 29/2011/TT-BQP ngày 18/03/2011 của Bộ Quốc phòng về việc Ban hành Điều lệ Công tác BVMT Quân đội nhân dân Việt Nam.
- Quyết định số 04/2008/QĐ-BTNMT ngày 18/07/2008 của Bộ TN&MT về việc Ban hành quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về môi trường, có hiệu lực từ ngày 17/8/2008.
- Quyết định số 16/2008/QĐ-BTNMT ngày 31/12/2008 của Bộ TN&MT về việc Ban hành quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về môi trường có hiệu lực từ ngày 8/2/2009.
- Quyết định số 3733/2002/QĐ-BYT ngày 10/10/2002 của Bộ Y tế về ban hành 21 tiêu chuẩn vệ sinh lao động, 5 nguyên tắc và 7 thông số vệ sinh lao động, có hiệu lực từ ngày 25/10/2002.
- Quyết định số 04/2008/QĐ-BXD ngày 03/04/2008 của Bộ Xây dựng về việc ban hành Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Quy hoạch xây dựng, có hiệu lực từ ngày 03/4/2008.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### 1. Tài liệu nước ngoài

- [1]. ASOSAI, (2009), Guidance on conducting Environmental Audit
- [2]. ISSAI 5110 (2016), Guidance on conducting audit activities with an Environmental Perspective
- [3]. INTOSAI - WGEA (2010), Auditing the Government response to Climate change - Guidance for Sumpreme Audit Institutions
- [4]. Ấn Độ (2010), Auditing guidelines - Environment and Climate change
- [5]. Ấn Độ, (2007), Chi phí sử dụng không hiệu quả trong việc quản lý chất thải sinh học y tế tại Punjab
- [6]. Ấn Độ, (2006), Kiểm toán hoạt động ở bốn bệnh viện công lớn ở Delhi, Quản lý chất thải y sinh., <http://www.cag.gov.in/>  
Quản lý chất thải rắn đô thị của Tổng công ty ở Tamil Nadu.
- [7]. Ấn Độ, (2006), Solid Waste Management by Municipalities and Corporations in Tamil Nadu., <http://www.cag.gov.in/>
- [8]. Ấn Độ, (2005), Việc tuân thủ các Quy định về môi trường của các cơ quan công ở Tamil Nadu., <http://www.cag.gov.in/>
- [9]. Ấn Độ, (2005), Hệ thống quản lý môi trường bao gồm bảo tồn năng lượng tại các doanh nghiệp nhà nước ở Tây., Bengal <http://www.cag.gov.in/>
- [10]. Ấn Độ, (2005), Triển khai các phương pháp kiểm soát ô nhiễm., <http://www.cag.gov.in/>
- [11]. Ấn Độ, (2005), Quản lý chất thải sinh học y tế không hiệu quả ở Orissa., <http://www.cag.gov.in/>
- [12]. Ấn Độ, (2004), Quản lý chất thải sinh học y tế ở Jammu và Kashmir., <http://www.cag.gov.in/>
- [13]. Ấn Độ, (2004), Không tuân thủ Quy định Xử lý chất thải rắn đô thị và xử lý an toàn chất thải y sinh ở Rajasthan., <http://www.cag.gov.in/>
- [14]. Ấn Độ, (2004), Xây dựng hệ thống thoát nước cống ở các làng quê ở Delhi., <http://www.cag.gov.in/>
- [15]. Ấn Độ, (2001), Xử lý không đúng cách chất thải sinh học y tế của cơ sở y tế ở Tây Bengal., <http://www.cag.gov.in/>
- [16]. Nhật Bản, (2006), Dự án nâng cấp cơ sở xử lý chất thải
- [17]. Cô- Oét, (2004), Báo cáo kiểm toán quản lý chất thải rắn
- [18]. Cô- Oét, (2004), Kiểm toán môi trường về quản lý chất thải amiăng
- [19]. Malaysia, (2007), Thực thi các hoạt động về Schedule Waste., [www.audit.gov.my](http://www.audit.gov.my)
- [20]. Malaysia, (2007), Quản lý chất thải y tế lâm sàng tại các bệnh viện và phòng khám y tế., [www.audit.gov.my](http://www.audit.gov.my)

- [21]. Malaysia, (2006), Tư nhân hóa các chất thải rắn., [www.audit.gov.my](http://www.audit.gov.my)
- [22]. Malaysia, (2006), Tư nhân hóa các dịch vụ vệ sinh & Xử lý chất thải Xã hội - Nilai Municipal Council., [www.audit.gov.my](http://www.audit.gov.my)
- [23]. New Zealand, (2007), Quy hoạch quản lý chất thải của các đơn vị hành chính theo lãnh thổ., <http://www.oag.govt.nz/2007/waste-management/>
- [24]. Bu-tan, (2008 ), Kiểm toán chất thải thành phố
- [25]. Bu-tan, (2008), Kiểm toán chất thải y tế
- [26]. Ấn Độ, (2008), Quản lý chất thải tại Ấn Độ, Tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động tại Ấn Độ.
- [27]. Ấn Độ, (2007), Quản lý chất thải sinh học y tế tại Kerala

## **2. Tài liệu trong nước**

- [28]. Luật bảo vệ môi trường số 55/2014/QH13 được Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam thông qua tại khóa XIII, kỳ họp thứ 7 ngày 23 tháng 6 năm 2014 và có hiệu lực từ ngày 01/1/2015;
- [29]. Luật Tài nguyên nước số 17/2012/QH13 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua, có hiệu lực từ ngày 01/01/2013.
- [30]. Luật Hóa chất số 06/2007/QH12 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua ngày 21/11/2007, có hiệu lực từ ngày 01/7/2008.
- [31]. Luật Đất đai số 13/2003/QH11 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua ngày 26/11/2003 (hết hiệu lực ngày 1/7/2014), thay thế bằng Luật Đất đai số 45/2013/QH13 ngày 29/11/2013, có hiệu lực từ ngày 01/7/2014.
- [32]. Luật Xây dựng số 50/2014/QH13 ngày 18/06/2014 của Quốc Hội khóa XIII, có hiệu lực từ ngày 01/01/2015.
- [33]. Luật Phòng cháy và Chữa cháy số 27/2001/QH10 được Quốc Hội Nước CHXHCN Việt Nam thông qua ngày 29/06/2001, có hiệu lực từ ngày 4/10/2001.
- [34]. Nghị quyết số 06-NQ/TW ngày 16/07/2011 của Bộ Chính trị về xây dựng và phát triển công nghiệp quốc phòng đến năm 2020 và những năm tiếp theo, có hiệu lực từ ngày 16/7/2011.
- [35]. Nghị định số 18/2015/ NĐ-CP ngày 14/02/2015 của Chính phủ quy định về quy hoạch bảo vệ môi trường, đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và kế hoạch bảo vệ môi trường; có hiệu lực từ ngày 01/4/2015.
- [36]. Nghị định số 155/2016/NĐ-CP ngày 18/11/2016 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực bảo vệ môi trường, có hiệu lực từ ngày 01/2/2017.
- [37]. Nghị định số 201/2013/NĐ-CP ngày 27/11/2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Tài nguyên nước, có hiệu lực từ ngày 01/2/2014.
- [38]. Nghị định số 25/2013/NĐ-CP ngày 29/03/2013 của Chính Phủ về Phí bảo vệ môi trường đối với nước thải (hết hiệu lực từ 01/7/2013). Thay thế bởi Nghị

định 154/2016/NĐ-CP ngày 16/11/2016 của Chính phủ,, có hiệu lực từ ngày 01/01/2017.

[39]. Nghị định số 38/2015/NĐ-CP ngày 24/04/2015 của Chính Phủ về việc Quản lý chất thải và phế liệu, có hiệu lực từ ngày 15/6/2015.

[40]. Thông tư số 27/2015/TT-BTNMT ngày 29/5/2015 của Bộ Tài nguyên và Môi trường hướng dẫn về đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và kế hoạch bảo vệ môi trường, có hiệu lực từ ngày 15/7/2015.

[41]. Thông tư số 12/2011/TT-BTNMT ngày 14/04/2011 của Bộ Tài nguyên và Môi trường quy định về Quản lý chất thải nguy hại (hết hiệu lực). Thay thế bởi thông tư số 36/2015/TT-BTNMT ngày 30/6/2015, có hiệu lực từ ngày 01/9/2015.

[42]. Thông tư số 04/2012/TT-BTNMT ngày 08/05/2012 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc Quy định tiêu chí xác định cơ sở gây ô nhiễm môi trường, gây ô nhiễm môi trường nghiêm trọng, có hiệu lực từ ngày 25/6/2012.

[43]. Thông tư số 13/2007/TT-BXD ngày 31/12/2007 của Bộ Xây dựng về việc Hướng dẫn một số điều của Nghị định số 59/2007/NĐ-CP ngày 09/04/2007 của Chính phủ về quản lý chất thải rắn, có hiệu lực từ ngày 01/7/2008.

[44]. Thông tư số 02/2009/TT-BTNMT ngày 19/03/2009 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc quy định đánh giá khả năng tiếp nhận nước thải của nguồn nước, có hiệu lực từ ngày 01/7/2009.

[45]. Thông tư số 25/2009/TT-BTNMT ngày 16/11/2009 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc ban hành Quy chuẩn Quốc gia về Môi trường.

[46]. Thông tư số 16/2009/TT-BTNMT ngày 07/10/2009 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc quy định Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường (hết hiệu lực một phần).

[47]. Thông tư số 39/2010/TT-BTNMT ngày 16/12/2010 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc quy định Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường, có hiệu lực từ ngày 15/2/2011.

[48]. Thông tư số 47/2011/TT-BTNMT ngày 26/12/2011 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc quy định Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường, có hiệu lực từ ngày 01/3/2012.

[49]. Thông tư số 32/2013/TT-BTNMT ngày 25/10/2013 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc ban hành Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Môi trường, có hiệu lực từ ngày 01/1/2014.

[50]. Thông tư số 29/2011/TT-BQP ngày 18/03/2011 của Bộ Quốc phòng về việc Ban hành Điều lệ Công tác bảo vệ môi trường Quân đội nhân dân Việt Nam.



[51]. Quyết định số 04/2008/QĐ-BTNMT ngày 18/07/2008 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc Ban hành quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về môi trường, có hiệu lực từ ngày 17/8/2008.

[52] Quyết định số 16/2008/QĐ-BTNMT ngày 31/12/2008 của Bộ Tài nguyên và Môi trường về việc Ban hành quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về môi trường có hiệu lực từ ngày 8/2/2009.

[53]. Quyết định số 3733/2002/QĐ-BYT ngày 10/10/2002 của Bộ Y tế về ban hành 21 tiêu chuẩn vệ sinh lao động, 5 nguyên tắc và 7 thông số vệ sinh lao động, có hiệu lực từ ngày 25/20/2002.

[54]. Quyết định số 04/2008/QĐ-BXD ngày 03/04/2008 của Bộ Xây dựng về việc ban hành Quy chuẩn kỹ thuật Quốc gia về Quy hoạch xây dựng, có hiệu lực từ ngày 03/4/2008.

---

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
KTNN CHUYÊN NGÀNH (KV)...CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM  
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: .../KH-...

...<sup>14</sup>, ngày ... tháng ... năm ...**KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN***(ghi tên cuộc kiểm toán theo quyết định giao KHKT năm)*

Căn cứ Quyết định số ... /QĐ-KTNN ngày .../.../... của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc giao Kế hoạch kiểm toán năm ... cho các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước (sau đây viết tắt là KTNN), Kiểm toán nhà nước chuyên ngành (KV) ... lập Kế hoạch kiểm toán (*ghi tên cuộc kiểm toán theo Quyết định giao KHKT năm*) như sau:

**PHẦN THỨ NHẤT****TÌNH HÌNH VÀ KẾT QUẢ KHẢO SÁT THU THẬP THÔNG TIN  
VỀ CHỦ ĐỀ KIỂM TOÁN**

- A. SỰ CẦN THIẾT PHẢI TIẾN HÀNH KIỂM TOÁN
- B. THÔNG TIN CƠ BẢN VỀ CHỦ ĐỀ KIỂM TOÁN
- C. THÔNG TIN CƠ BẢN VỀ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ VÀ TÌNH HÌNH THANH TRA, KIỂM TRA, KIỂM TOÁN

**I. Hệ thống kiểm soát nội bộ****II. Tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán**

- D. PHÂN TÍCH THÔNG TIN ĐỂ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ, TRỌNG YẾU KIỂM TOÁN VÀ RỦI RO KIỂM TOÁN

**I. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ****II. Trọng yếu kiểm toán****III. Rủi ro kiểm toán**

*(Các mục B, C, D trình bày các thông tin và kết quả khảo sát, thu thập thông tin về Chủ đề kiểm toán theo các mẫu KHKT các lĩnh vực tương ứng (NS bộ ngành, NS địa phương, Dự án đầu tư, Chương trình mục tiêu, Doanh nghiệp, Tổ chức tín dụng, An ninh, Quốc phòng) ban hành kèm theo Quyết định số 06/2016/QĐ-KTNN ngày 02/6/2016 của Tổng KTNN).*

---

<sup>14</sup> Địa điểm nơi cơ quan đóng trụ sở

## PHẦN THỨ HAI

### KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

#### A. MỤC TIÊU KIỂM TOÁN

Mục tiêu chung của kiểm toán hoạt động do Kiểm toán nhà nước thực hiện là kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình. Trên cơ sở mục tiêu chung của kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước xác định mục tiêu kiểm toán cho cuộc kiểm toán liên quan đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực.

(Mục tiêu kiểm toán thay đổi tùy thuộc vào yêu cầu của các bên có liên quan trong quá trình kiểm toán và các nhu cầu tổng thể của chương trình kiểm toán. Một số mục tiêu kiểm toán như: Đánh giá sự tuân thủ về môi trường; Đánh giá nguy cơ môi trường; Đánh giá hệ thống quản lý môi trường; Đánh giá địa điểm có vấn đề môi trường,...)

Mục tiêu kiểm toán tùy thuộc vào trọng tâm của cuộc kiểm toán là tài chính, tuân thủ hay hoạt động.

Kiểm toán tuân thủ: Mục tiêu được lập dựa trên các luật, nghị định, thông tư, quy định của nhà nước được ban hành.

Kiểm toán hoạt động: Mục tiêu được xác định liên quan đến các nội dung như: Sự tồn tại và đầy đủ các chính sách/luật/ chiến lược môi trường; mức độ đầy đủ của các số liệu phục vụ đánh giá tác động của ô nhiễm đối với tác động môi trường; Xác định rủi ro cho sức khỏe và môi trường gây ra bởi tính trạng ô nhiễm; phân bổ trách nhiệm giữa các bên liên quan trong việc tham gia kiểm soát tình trạng ô nhiễm; mức độ đầy đủ của công tác kiểm tra và đánh giá các bộ luật về môi trường; Mức độ đầy đủ của hệ thống hạ tầng và ngân sách).

Kiểm toán tài chính: Mục tiêu của kiểm tra tài chính được xuất phát từ các chuẩn mực tài chính môi trường áp dụng cho đơn vị được kiểm toán.

#### B. NỘI DUNG KIỂM TOÁN VÀ TIÊU CHÍ KIỂM TOÁN

##### I. Nội dung kiểm toán số 1

1. Tiêu chí 1.1
2. Tiêu chí 1.2

...

##### II. Nội dung kiểm toán số 2

1. Tiêu chí 2.1
2. Tiêu chí 2.2

...

*Căn cứ mục tiêu chung của KTNN, kết quả khảo sát thu thập thông tin, xác định trọng yếu kiểm toán và đánh giá rủi ro kiểm toán để xác định nội dung kiểm toán và các tiêu chí kiểm toán cụ thể gắn với từng nội dung kiểm toán.*

### C. PHƯƠNG PHÁP THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN VÀ THỦ TỤC KIỂM TOÁN

*Nếu sử dụng các phương pháp kiểm toán (kỹ thuật thu thập bằng chứng) như: Kiểm tra tài liệu, quan sát, tính toán lại, phân tích, phỏng vấn thì chỉ cần ghi tên các phương pháp áp dụng.*

*Ngoài các phương pháp kiểm toán trên, nếu sử dụng phương pháp kiểm toán đặc thù như: thuê/lấy ý kiến chuyên gia, kiểm định chất lượng công trình, định giá tài sản, kiểm tra hiện trường..., phải nêu rõ phạm vi, nội dung sử dụng các phương pháp này.*

*Đối với vấn đề liên quan đến bên thứ 3 cần phải kiểm tra, đối chiếu (như: Ban quản lý dự án, nhà thầu, tổ chức kinh tế...) thì phải nêu rõ kiểm tra hay đối chiếu và phạm vi, nội dung kiểm tra (hay đối chiếu).*

*Chi tiết kế hoạch thu thập bằng chứng kiểm toán tại Phụ lục số .../KHKT-...*

*Các thủ tục kiểm toán cụ thể được trình bày tại Chương trình kiểm toán (Phụ lục số.../KHKT-....).*

### D. CƠ SỞ CHỌN MẪU

*Mô tả tổng thể, đặc điểm của tổng thể. Tiêu chí chọn mẫu và mẫu chọn.*

### E. PHẠM VI KIỂM TOÁN VÀ GIỚI HẠN KIỂM TOÁN

#### I. Phạm vi kiểm toán

1. Thời kỳ được kiểm toán
2. Đơn vị được kiểm toán (Chi tiết tại Phụ lục số .....

*Phạm vi ở đây có thể là phạm vi địa lý của cuộc kiểm toán, chủ đề môi trường (sức khỏe và an toàn lao động, độ an toàn của sản phẩm, vận chuyển, phương thức sản xuất).*

*Nêu tiêu chí, nguyên nhân lựa chọn đơn vị được kiểm toán (căn cứ vào trọng yếu kiểm toán, rủi ro kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán hoạt động và kế hoạch thanh kiểm tra của các cơ quan, tính chất, quy mô kinh phí, ...)*

#### II. Giới hạn kiểm toán

*Nêu rõ những lĩnh vực, nội dung chỉ tiêu không tiến hành kiểm toán hoặc kiểm tra; lý do những lĩnh vực, nội dung, chỉ tiêu không tiến hành kiểm toán hoặc kiểm tra (chỉ giới hạn những lĩnh vực, nội dung, chỉ tiêu không tiến hành kiểm toán hoặc kiểm tra bởi lý do khách quan).*

### F. ĐỊA ĐIỂM KIỂM TOÁN VÀ THỜI HẠN KIỂM TOÁN

#### 1. Địa điểm kiểm toán

## 2. Thời hạn kiểm toán

### G. TỔ CHỨC ĐOÀN KIỂM TOÁN

- Trưởng đoàn kiểm toán;
- Phó trưởng đoàn kiểm toán;

Và các thành viên của Đoàn kiểm toán chia thành các tổ kiểm toán.

*(Chi tiết danh sách Đoàn kiểm toán và bố trí nhân sự, thời gian kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán theo Phụ lục số.....).*

### H. DỰ TOÁN KINH PHÍ VÀ CÁC ĐIỀU KIỆN VẬT CHẤT CHO HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

#### I. Dự toán kinh phí

- Công tác phí (*tiền tàu, xe, máy bay, lưu trú*);
- Tiền phòng nghỉ;
- Chi phí thuê tư vấn (*thuê chuyên gia, kiểm định,...*);
- Chi phí khác.

#### II. Điều kiện vật chất

- Ô tô phục vụ đi lại của Đoàn kiểm toán;
- Trang thiết bị văn phòng.

....

Kế hoạch kiểm toán đã được lãnh đạo KTNN phê duyệt ngày.../.../... Trong quá trình thực hiện nếu có thay đổi Kế hoạch kiểm toán phải chấp hành đúng chế độ báo cáo, được cấp có thẩm quyền phê duyệt (theo phân cấp của KTNN) đúng quy định hiện hành của KTNN./.

*Lưu ý: Tên Kế hoạch, các mục và chỉ tiêu trong các bảng, biểu, phụ lục có thể thay đổi phù hợp với đối tượng kiểm toán và quy định hiện hành. Ngoài các phụ lục chung đã quy định; tùy theo cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán có thể bổ sung một số phụ lục khác.*

### KIỂM TOÁN TRƯỞNG

*(Ký, ghi rõ họ tên)*

#### Nơi nhận:

- Tổng Kiểm toán nhà nước;
- Lãnh đạo KTNN (phụ trách);
- Kiểm toán trưởng;
- Đoàn KTNN;
- Vụ Tổng hợp;
- Vụ Chế độ và KSCLKT;
- Vụ Pháp chế;
- Văn phòng KTNN(02 bản);
- Thanh tra KTNN;
- Lưu: VT, KTNN chuyên ngành (khu vực)...

## KẾ HOẠCH THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN

Nội dung kiểm toán	Tiêu chí kiểm toán	Các bằng chứng kiểm toán cần thiết	Nguồn bằng chứng kiểm toán	Thủ tục thu thập/ Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán	Phương pháp phân tích bằng chứng kiểm toán
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Nội dung 1	Tiêu chí 1.1				
	Tiêu chí 1.2				
Nội dung 2	Tiêu chí 2.1				
	Tiêu chí 2.2				

### MỤC ĐÍCH SỬ DỤNG, NGUYÊN TẮC LẬP VÀ PHƯƠNG PHÁP GHI CHÉP KẾ HOẠCH THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN

#### 1. Mục đích sử dụng

Kế hoạch thu thập bằng chứng được xây dựng nhằm giúp cho việc lập kế hoạch của cuộc kiểm toán đạt hiệu quả và được sử dụng để kiểm soát chất lượng các yếu tố chính của kế hoạch kiểm toán

#### 2. Nguyên tắc lập

Kế hoạch thu thập bằng chứng cần phải thể hiện các bằng chứng kiểm toán cần thu thập, nguồn bằng chứng, phương pháp thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán tương ứng với mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán; đồng thời cũng có thể tích hợp thêm các nội dung khác như hạn chế của dữ liệu và dự kiến các phát hiện, nhận xét, đánh giá kiểm toán liên quan. Các nội dung trong kế hoạch thu thập bằng chứng cần thể hiện và trình bày logic với nhau.

#### 3. Phương pháp ghi chép

- Cột (1): ghi theo các nội dung kiểm toán đã được xác định trong Kế hoạch kiểm toán.

- Cột (2): ghi theo các tiêu chí kiểm toán đã được xác định trong Kế hoạch kiểm toán.

- Cột (3): ghi đầy đủ các bằng chứng phù hợp cần phải thu thập để đưa ra đánh giá và kết luận kiểm toán.

- Cột (4): ghi cụ thể nguồn thu thập bằng chứng kiểm toán.

- Cột (5): ghi các phương pháp hoặc thủ tục thu thập tương ứng để thu thập từng loại bằng chứng kiểm toán.

- Cột (6): ghi phương pháp phân tích bằng chứng kiểm toán dự kiến tương ứng với các loại bằng chứng kiểm toán cần thu thập.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
KHU VỰC<sup>15</sup> ...

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM  
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

...<sup>16</sup>, ngày... tháng... năm...

## BÁO CÁO KIỂM TOÁN

.....<sup>17</sup>

Thực hiện Quyết định số .../QĐ-KTNN ngày .../.../... của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc kiểm toán ..., Đoàn Kiểm toán nhà nước thuộc Kiểm toán nhà nước chuyên ngành (khu vực) ... đã tiến hành kiểm toán ..... từ ngày .../.../... đến ngày.../.../...

Báo cáo kiểm toán được lập trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán, biên bản kiểm toán, Báo cáo ..... của đơn vị được lập ngày .../.../... và các tài liệu có liên quan.

### PHẦN THỨ NHẤT

## KHÁI QUÁT VỀ CUỘC KIỂM TOÁN

### 1. Thông tin cơ bản về chủ đề kiểm toán

Trình bày khái quát những thông tin cơ bản giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động hiểu về chủ đề kiểm toán.

#### 1.1. Sự cần thiết phải tiến hành kiểm toán

Mô tả rủi ro hoặc nguy cơ về môi trường, tầm quan trọng cũng như giá trị, lợi ích mà cuộc kiểm toán mang lại.

1.2. Thông tin tổng quan về mục tiêu... (của hệ thống kiểm soát đối với chủ đề môi trường được kiểm toán)

#### 1.3. Thông tin tổng quan về khung pháp lý

Tóm tắt khung văn bản pháp lý chính điều chỉnh, mô tả sơ lược các quy trình nghiệp vụ và hệ thống quản lý đối với chủ đề môi trường được kiểm toán. Liệt kê các cơ quan chịu trách nhiệm chính và cơ chế phối hợp.

### 2. Mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán

#### 2.1. Mục tiêu kiểm toán

Trình bày khái quát mục tiêu kiểm toán theo Quyết định kiểm toán và KHKT đã được phê duyệt.

#### 2.2. Nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán

<sup>15</sup> Đối với các KTNN chuyên ngành thì bỏ dòng này và in đậm dòng “KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC”.

<sup>16</sup> Địa danh nơi cơ quan đóng trụ sở.

<sup>17</sup> Ghi theo Quyết định kiểm toán.

*Trình bày khái quát các nội dung kiểm toán theo Quyết định kiểm toán và KHKT đã được phê duyệt.*

*Trình bày các tiêu chí kiểm toán theo KHKT đã được phê duyệt cũng như nguồn xây dựng tiêu chí kiểm toán. Nguồn tiêu chí có thể tham chiếu trực tiếp trong báo cáo kiểm toán hoặc đưa vào các chú thích cuối trang. Các nội dung chú thích cho nguồn tiêu chí kiểm toán bao gồm: Tên tài liệu; thời gian phát hành; thứ tự trang và đoạn tham chiếu. Trường hợp tiêu chí kiểm toán được xây dựng từ hai nguồn trở lên, việc tham chiếu theo thứ tự nguồn có tính pháp lý cao hơn được trình bày trước.*

### **3. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán**

*Liệt kê các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán chủ yếu mà kiểm toán viên nhà nước đã sử dụng. Ngoài ra, cần trình bày tóm tắt cơ sở chọn mẫu để thuyết minh cho các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán được áp dụng. Các phương pháp và cơ sở chọn mẫu cần được trình bày một cách ngắn gọn, các phần giải thích chi tiết nên được đưa ra phụ lục của báo cáo kiểm toán hoạt động.*

### **4. Phạm vi và giới hạn kiểm toán**

#### **4.1. Phạm vi kiểm toán**

*Phạm vi kiểm toán phải xác định được các vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán, khung thời gian và địa điểm thực hiện cuộc kiểm toán. Đối với từng cuộc kiểm toán, nếu phát sinh giới hạn kiểm toán trên cơ sở đối chiếu với chức năng nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước, cần xác định rõ nguyên nhân và trình bày tác động của các giới hạn này đến cuộc kiểm toán.*

- Những phần việc được kiểm toán/Đơn vị được kiểm toán
- Thời kỳ được kiểm toán.

*4.2. Giới hạn kiểm toán: nêu những giới hạn không thực hiện được bởi lý do khách quan.*

### **5. Căn cứ kiểm toán**

- Luật Kiểm toán nhà nước, Luật Bảo vệ Môi trường và các văn bản quy phạm pháp luật khác có liên quan;
- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán, Quy trình kiểm toán, Quy chế Tổ chức và hoạt động Đoàn kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;

### **6. Những phát hiện chủ yếu qua kiểm toán**

*Trình bày tóm tắt các phát hiện chủ yếu của cuộc kiểm toán. Các phát hiện được đánh giá quan trọng và đáng quan tâm hơn cần được trình bày trước. Để làm rõ các phát hiện kiểm toán, có thể bổ sung tóm lược các nguyên nhân cốt lõi và thông tin liên quan.*



## PHẦN THỨ HAI

### KẾT QUẢ KIỂM TOÁN

Căn cứ vào Hệ thống CMKTNN, KHKT và/hoặc đề cương kiểm toán (nếu có) và các văn bản hướng dẫn có liên quan của KTNN để lập.

Các phát hiện kiểm toán được trình bày theo từng tiêu chí kiểm toán, nội dung kiểm toán để đưa ra nhận định về thực trạng, phân tích nguyên nhân cốt lõi và tác động của thực trạng (phát hiện kiểm toán trong báo cáo kiểm toán về tổng thể phải bao gồm bốn yếu tố sau: Tiêu chí kiểm toán; Thực trạng dựa trên các bằng chứng thu thập được; Nguyên nhân cốt lõi; Phân tích tác động do sự khác biệt giữa thực trạng và tiêu chí kiểm toán).

Kết luận kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được hình thành dựa trên các phát hiện kiểm toán và các xét đoán chuyên môn để đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, trả lời được các nội dung kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Dựa vào tập hợp các phát hiện đối với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, kiểm toán viên nhà nước đưa ra các kết luận kiểm toán. Kết luận kiểm toán cần được trình bày rõ theo từng tiêu chí kiểm toán và/hoặc nội dung kiểm toán.

#### **I. Nội dung kiểm toán số 1**

**1. Tiêu chí kiểm toán số ...**

**2. Tiêu chí kiểm toán số ...**

**3.....**

*Kết luận theo từng tiêu chí kiểm toán và/hoặc nội dung kiểm toán.*

#### **II. Nội dung kiểm toán số 2**

**1. Tiêu chí kiểm toán số ...**

**2. Tiêu chí kiểm toán số ...**

**3.....**

*Kết luận theo từng tiêu chí kiểm toán và/hoặc nội dung kiểm toán.*

**III....**

## PHẦN THỨ BA

### KIẾN NGHỊ

Các kiến nghị kiểm toán phải được trình bày rõ ràng, logic và hợp lý, phù hợp với mục tiêu kiểm toán, phát hiện kiểm toán và kết luận kiểm toán. Kiến nghị kiểm toán phải đảm bảo nêu rõ vấn đề cần giải quyết, đối tượng chịu trách nhiệm giải quyết, tính khả thi và có khả năng cải thiện đáng kể vấn đề môi trường được kiểm toán (Nội dung của kiến nghị kiểm toán phải giải quyết được

nguyên nhân cốt lõi đã phân tích trong phân kết quả kiểm toán; phù hợp với thực tế và những bất cập mà đơn vị được kiểm toán đang phải đối mặt; phù hợp với bối cảnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán; tuy nhiên kiến nghị kiểm toán không nên thực hiện thay trách nhiệm của nhà quản lý).

**1. Đối với ... (đơn vị được kiểm toán)**

**2. Đối với... (cơ quan quản lý cấp trên- nếu có)**

**3. Đối với các cơ quan quản lý Nhà nước liên quan (nếu có)**

**4. Đối với Thủ tướng Chính phủ, Chính phủ, Quốc hội (nếu có)**

Đề nghị ..... chỉ đạo các đơn vị được kiểm toán thực hiện nghiêm túc, kịp thời các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán nhà nước (tại Báo cáo kiểm toán này và Thông báo kết quả kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán chi tiết) và báo cáo kết quả thực hiện về Kiểm toán nhà nước khu vực (hoặc Vụ chủ trì cuộc kiểm toán)... địa chỉ.... trước ngày.../.../... Trong Báo cáo kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán cần nêu rõ: những kiến nghị đã thực hiện; kiến nghị đang thực hiện; kiến nghị chưa thực hiện (với những kiến nghị đã thực hiện cần ghi rõ tên bằng chứng, phô tô kèm theo các chứng từ, tài liệu,... để chứng minh; với kiến nghị đang thực hiện và kiến nghị chưa thực hiện phải giải thích rõ lý do).

Khi đơn vị thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán nhà nước về nộp ngân sách nhà nước, giảm chi ngân sách, giảm thanh toán,... đề nghị ghi rõ trên chứng từ: Nội dung kiến nghị (nộp ngân sách nhà nước, giảm chi ngân sách, giảm thanh toán,...) số tiền ..... (số tiền cụ thể) thực hiện theo kiến nghị của KTNN niên độ ngân sách năm ..... tại Báo cáo kiểm toán phát hành kèm theo Công văn số .../KTNN-TH ngày.... tháng.... năm.... tại ..... (Các trường hợp ghi chép chứng từ thực hiện kiến nghị kiểm toán của Kiểm toán nhà nước thực hiện theo hướng dẫn tại Phụ lục số ..... kèm theo). Trong đó, các trường hợp thực hiện kiến nghị nộp NSNN phải đồng thời ghi rõ nộp NSNN theo Công văn gửi kho bạc nhà nước (số công văn, ngày ban hành, tên đơn vị ban hành, tên kho bạc nhà nước: trung ương/tỉnh, thành phố... theo Phụ lục số ..... kèm theo) trên chứng từ nộp tiền vào kho bạc nhà nước nơi đơn vị được kiểm toán giao dịch.

Báo cáo kiểm toán này gồm ... trang, từ trang ... đến trang ... và các Phụ lục .... (ghi cụ thể số các Phụ lục) /..... là bộ phận không tách rời của Báo cáo kiểm toán./.

**TRƯỞNG ĐOÀN KTNN**

(Ký, ghi rõ họ tên và số hiệu thẻ KTVNN)

**TL. TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC<sup>18</sup>**

**KIỂM TOÁN TRƯỞNG KTNN CHUYÊN NGÀNH...**

(Ký, ghi rõ họ tên và đóng dấu)

<sup>18</sup> Đối với các KTNN khu vực thì bỏ dòng thừa lệnh và chỉ ghi KIỂM TOÁN TRƯỞNG, không ghi tên đơn vị. Đối với các Vụ tham mưu chủ trì cuộc kiểm toán thay KIỂM TOÁN TRƯỞNG bằng VỤ TRƯỞNG và tên Vụ.