KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

HOÀN THIỆN QUY TRÌNH LẬP, XÉT DUYỆT VÀ THÔNG QUA BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ QUY TRÌNH LẬP BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI

HOÀNG NGỌC HÀI

HÀ NỘI - 2003

MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài

Xuất phát từ yêu cầu nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, bởi báo cáo kiểm toán có ý nghĩa trong việc cung cấp đầy đủ các thông tin về tình hình, thực trạng quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước tại đơn vị được kiểm toán, nhất là báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước. Báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cung cấp một cách đầy đủ và có hệ thống các thông tin về tình hình lập, giao dự toán, điều hành ngân sách và quyết toán ngân sách địa phương làm cơ sở cho Hội đồng nhân dân phê duyệt báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm của địa phương mình.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước là sản phẩm cuối cùng của quá trình kiểm toán, ghi nhận kết quả một năm hoạt động của Kiểm toán Nhà nước. Yêu cầu đối với Báo cáo này là:

- Phải đánh giá một cách đầy đủ, trung thực, khách quan tình hình quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước (NSNN), quản lý và sử dụng vốn, kinh phí của Nhà nước tại các đơn vị được kiểm toán.

- Phải xác định được nguyên nhân quản lý, sử dụng NSNN tốt hay chưa tốt.

- Đưa ra những khuyến nghị thiết thực, phù hợp với chủ trương, đường lối, những định hướng phát triển kinh tế xã hội của, pháp luật của Đảng và Nhà nước.

Với yêu cầu đó báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước đã cung cấp thông tin về tính đầy đủ, trung thực tình hình lập, giao dự toán, điều hành ngân sách và quyết toán ngân sách nhà nước, tình hình quản lý và sử dụng các nguồn lực của Nhà nước cho đầu tư phát triển, tình hình quản lý và sử dụng, thực trạng tài chính các doanh nghiệp nhà

nước,...của tất cả các đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là tình hình lập, giao dự toán, điều hành ngân sách và quyết toán ngân sách của Chính phủ làm cơ sở cho Quốc hội phê duyệt báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước còn những hạn chế nhất định.

`Để khắc phục những mặt còn hạn chế trước hết phải nâng cao chất lượng của từng cuộc kiểm toán và đặc biệt quan trọng là nâng cao chất lượng báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước, trong đó qui trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm là một trong những nhân tố cơ bản quyết định đến chất lượng của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm. Vì vậy, việc nghiên cứu để hoàn thiện Qui trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước là nhu cầu cấp bách nhằm:

- Qui trình hoá, công nghệ hoá qui trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

- Sớm khắc phục những tồn tại trong công tác lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

Qua việc khắc phục những tồn tại để đưa công tác lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán thành một công nghệ, xây dựng Kiểm toán Nhà nước trở thành một công cụ mạnh của Nhà nước trong công tác kiểm tra tài chính và tài sản công, góp phần làm lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của đất nước góp phần đẩy nhanh và vững chắc tiến trình công nghiệp hoá (CNH), hiện đại hoá (HĐH) đất nước với mục tiêu "Xây dựng một nước Việt Nam dân giàu, nước mạnh xã hội công bằng, dân chủ văn minh".

2. Mục tiêu nghiên cứu

- Đánh giá đúng đắn thực trạng quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước.

- Đưa ra một qui trình hoàn thiện việc lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm đáp ứng việc cung cấp thông tin kịp thời, chính xác cho Chính phủ, Quốc hội, và các cơ quan có thẩm quyền.

- Kiến nghị các giải pháp để thực hiện qui trình một cách hiệu quả.

3. Phạm vi và đối tượng nghiên cứu

- Phạm vi nghiên cứu của đề tài trong phạm vi hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của các cuộc kiểm toán do KTNN thực hiện.

4. Kết cấu của đề tài

Để đạt được mục tiêu đề ra, kết cấu và nội dung của đề tài ngoài phần mở đầu và kết luận, gồm 3 chương:

Chương 1: ***Cơ sở lý luận về qui trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước***

Chương 2: ***Thực trạng của việc lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước***

Chương 3: ***Hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước***

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ QUI TRÌNH LẬP, XÉT DUYỆT, PHÁT HÀNH BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

1.1. Yêu cầu, vai trò tác dụng, hình thức,nội dung của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

1.1.1. Khái niệm, yêu cầu, tác dụng, hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán

1.1.1.1) Khái niệm về báo cáo kiểm toán

Kiểm toán có lịch sử phát triển hàng ngàn năm, có nguồn gốc và gắn liền với nền văn minh Ai Cập và La Mã cổ đại. Ngày nay trên thế giới, đã phát triển thành nhiều loại hình kiểm toán khác nhau như: Kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động, kiểm toán môi trường, kiểm toán công nghệ thông tin, kiểm toán trách nhiệm quản lý... Tuy vậy, có thể đưa ra một định nghĩa chung nhất về kiểm toán như sau: "Kiểm toán là quá trình các chuyên gia kiểm toán độc lập và có thẩm quyền, có kỹ năng nghiệp vụ thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin có thể định lượng được của một đơn vị nhằm mục đích xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được xây dựng" (1)

Kiểm toán Nhà nước (KTNN) với tư cách là một cơ quan quyền lực, là công cụ kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước mà theo INTOSAI xác định có chức năng chung như sau: "Kiểm toán Nhà nước là một cơ quan kiểm tra tài chính công, thực hiện việc kiểm tra báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán cũng như tính kinh tế và sự nghiêm túc trong quản lý kinh tế và ngân sách, và thông qua việc kiểm tra đó để nhanh chóng phát hiện ra những thiếu sót, vi phạm các nguyên tắc, các chuẩn mực và tính kinh tế, tính hợp lý và tính tiết kiệm của

công tác quản lý kinh tế, tài chính, để từ đó đề ra các biện pháp sửa chữa trong từng trường hợp cụ thể buộc các bên hữu quan phải chịu trách nhiệm thực hiện việc bồi hoàn hoặc có những biện pháp để ngăn ngừa hoặc ít nhất cũng hạn chế được tái phạm tương tự trong tương lai" (2)

Từ nhận thức chung về Kiểm toán Nhà nước nêu trên, chúng ta nhận thấy một cách rõ ràng lợi ích của hoạt động KTNN đem lại cho Nhà nước, cho xã hội được thực hiện thông qua các chức năng hoạt động cụ thể của nó như kiểm tra, xác nhận báo cáo kết quả kiểm toán và tư vấn nhằm hoàn thiện công tác quản lý kinh tế, NSNN. Do đó báo cáo kiểm toán là một phần không thể thiếu được của hoạt động kiểm toán và thông thường nó phải được quy định trong các văn bản pháp luật cũng như các chế định về KTNN, cho nên sau khi kết thúc mỗi cuộc kiểm toán, việc lập báo cáo kiểm toán vừa là quyền hạn vừa là trách nhiệm pháp lý đối với kiểm toán viên (KTV) và cơ quan KTNN. Theo INTOSAI "Báo cáo kiểm toán là một loại báo cáo bằng văn bản trình bày ý kiến và các nhận xét của KTV về một tập hợp các báo cáo tài chính như là kết quả một cuộc kiểm toán tài chính, tuân thủ hoặc như là các phát hiện của KTV về sự hoàn thiện của một cuộc kiểm toán hoạt động" (3)

Như vậy, rõ ràng với những mục tiêu kiểm toán khác nhau, loại hình kiểm toán khác nhau, báo cáo kiểm toán sẽ có đặc điểm khác nhau trên một số phương diện nhất định.

- Đối với các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính thì KTV phải chuẩn bị một báo cáo bằng văn bản, báo cáo này có thể là một phần của báo cáo tài chính hoặc một báo cáo riêng về các cuộc kiểm toán tuân thủ. (4)

- Đối với các cuộc kiểm toán hoạt động, thì KTV phải báo cáo về tình hình kinh tế và hiệu quả mà việc nhận và sử dụng các nguồn lực mang lại và hiệu lực đạt được của các mục tiêu.(4)

---

(1) GS. TS Vương Đình Huệ – Giáo trình kiểm toán – trang 5 NXB Tài chính năm 2001.
(2) Tuyên bố LIMA của INTOSAI về kiểm tra tài chính
(3) Chuẩn mực kiểm toán INTOSAI – Tài liệu dịch.
(4) Chuẩn mực kiểm toán INTOSAI – Tài liệu dịch.

- Đồng thời báo cáo kiểm toán cũng cần mở rộng theo thời kỳ hoặc chu kỳ báo cáo để phù hợp với những đòi hỏi về tính công khai như báo cáo kiểm toán sau mỗi cuộc kiểm toán, báo cáo kiểm toán đặc biệt, đột xuất, ...

Tuy nhiên, trong mọi trường hợp báo cáo kiểm toán phải trình bày rõ ràng những nội dung, sự việc và đánh giá kết luận về những nội dung, sự việc đã kiểm toán. Các nội dung này phải được thông tin cho người đọc về mức độ phù hợp giữa thông tin đã được kiểm tra và các chuẩn mực đã được xây dựng một cách độc lập, khách quan. Từ đó có thể rút ra một số đặc trưng cơ bản của báo cáo kiểm toán như sau:

(1) Báo cáo kiểm toán gắn liền với cuộc kiểm toán cụ thể được thực hiện theo một trình tự nhất định, là kết quả kiểm toán dựa trên nguyên tắc hoạt động độc lập, khách quan, trung thực, tuân thủ theo pháp luật và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ.

(2) Báo cáo kiểm toán phải có ý kiến giải trình về tình hình tài chính, tính kinh tế, hiệu quả, tiết kiệm của đơn vị, tổ chức được kiểm toán dựa trên cơ sở những bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp, các quy định về chế độ quản lý kinh tế tài chính và những chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành.

(3) Báo cáo kiểm toán có mục tiêu tư vấn thể hiện thông qua các khuyến nghị đối với các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý nhà nước giúp khắc phục, sửa chữa sai sót, cải tiến công tác quản lý, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính của nhà nước hoặc hạn chế thiệt hại.

(4) Báo cáo kiểm toán phải được công bố công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng để phát huy tác dụng răn đe những sự tái phạm trong tương lai.

1.1.1.2) Yêu cầu đối với báo cáo kiểm toán

Những yêu cầu cơ bản về báo cáo kiểm toán đã được xác định một cách chung nhất theo chuẩn mực kiểm toán INTOSAI như sau: "Báo cáo kiểm toán nói chung được trình bày ngắn gọn, súc tích theo một khuôn mẫu đã tiêu

chuẩn hoá phản ánh kết quả nhiều cuộc kiểm tra và công việc kiểm toán khác. Một yêu cầu thường đặt ra là các báo cáo về việc tuân thủ pháp luật, quy định của các hoạt động và báo cáo về các vấn đề như sự thiếu đầy đủ của hệ thống kiểm soát, các hành động trái với pháp luật và gian lận, ở một số nước, các nghĩa vụ về mặt Hiến pháp hoặc pháp luật có thể đòi hỏi SAI báo cáo cụ thể về việc thực hiện luật Ngân sách, so sánh việc phân bổ ngân sách và quyền hạn được giao với kết quả được nêu trong các báo cáo tài chính. (5)

Từ những qui định nêu trên đây, chúng ta thấy rằng, để báo cáo có ý nghĩa tác dụng tốt, đáp ứng được mục đích của người sử dụng, theo thông lệ chung các báo cáo kiểm toán phải đáp ứng được đầy đủ các yêu cầu sau:

(1) Chính xác: Báo cáo kiểm toán phải chính xác về mặt nội dung số liệu, phần ý kiến nhận xét của kiểm toán viên phải dựa trên cơ sở những bằng chứng đáng tin cậy mà kiểm toán viên hiểu cặn kẽ, đánh giá và chấp nhận.

(2) Cụ thể, rõ ràng, súc tích: Có nghĩa là báo cáo kiểm toán phải diễn đạt ngắn gọn, rõ ràng, khúc triết, không dùng lời văn mập mờ, vòng vo làm cho người đọc hiểu sai nội dung của vấn đề.

+ Các vấn đề đưa ra phải được sắp xếp có hệ thống, liên tục, mạch lạc từ đầu đến cuối.

+ Cần sử dụng những sơ đồ, bảng biểu để minh hoạ cho những nội dung cần phải giải trình.

(3) Đảm bảo kịp thời: Báo cáo kiểm toán phải lập đúng thời gian để báo cáo cấp trên xem xét và có sự chỉ đạo kịp thời.

(4) Đảm bảo tính xây dựng: Báo cáo kiểm toán không chỉ phân tích chỉ ra những sai sót mà còn phải đưa ra được những ý kiến xây dựng, những kiến nghị giải pháp phù hợp có tính hiện thực (khả thi) để sửa chữa, khắc phục; tránh phê phán hay chỉ trích.

(5) Chuẩn mực kiểm toán INTOSAI – Tài liệu dịch.

(5) Đảm bảo tính thống nhất: Những nội dung, ý kiến nhận xét, đánh giá những khuyến nghị, từ ngữ sử dụng trong báo cáo kiểm toán cần phải nhất quán không có mâu thuẫn giữa các phần, các chỉ tiêu trên dưới trong báo cáo kiểm toán.

(6) Đảm bảo tính hấp dẫn: Báo cáo kiểm toán cần phải nêu lên được những nội dung quan trọng, nổi bật cần được quan tâm lên trước để thu hút sự chú ý của người đọc. Đó là cách làm để tăng thêm giá trị của báo cáo kiểm toán.

1.1.1.3) Vai trò tác dụng của báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là giai đoạn cuối cùng của toàn bộ qui trình kiểm toán và là sản phẩm của một cuộc kiểm toán. Báo cáo kiểm toán là văn bản do kiểm toán viên lập để trình bày ý kiến độc lập của mình về các báo cáo tài chính (quyết toán) được kiểm toán để cung cấp cho các đối tượng quan tâm đến các thông tin tài chính, do đó báo cáo kiểm toán có vai trò hết sức quan trọng.

(1) Đối với kiểm toán viên: Báo cáo kiểm toán là tài liệu trình bày các ý kiến kết luận sau cùng về thông tin tài chính được kiểm toán, nên phải kết tinh được toàn bộ công việc của kiểm toán viên đã tiến hành, thể hiện trình độ, năng lực, sự tuân thủ quy trình, chuẩn mực kiểm toán, sự thành thạo của kiểm toán viên trong công việc. Đồng thời nó là sản phẩm của kiểm toán viên cung cấp cho xã hội, tăng cường tính minh bạch tài chính nên họ phải chịu trách nhiệm về ý kiến của mình.

(2) Đối với người sử dụng thông tin tài chính: Báo cáo kiểm toán là căn cứ để họ đánh giá các thông tin này, là cơ sở pháp lý đáng tin cậy để đưa ra các quyết định kinh tế. Để đảm bảo vai trò này, báo cáo kiểm toán phải rõ ràng, dễ hiểu để không gây ra các hiểu lầm.

(3) Đối với đơn vị được kiểm toán: Báo cáo kiểm toán là một bản thẩm định, đánh giá trách nhiệm công việc quản lý tài chính công của đơn vị được kiểm toán, giải toả trách nhiệm cho các nhà quản lý, là

căn cứ để đơn vị được kiểm toán sửa chữa, khắc phục những sai sót, cải tiến hoạt động, chấn chỉnh, cải tiến hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, tăng cường công tác quản lý tài chính.

1.1.1.4) Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào tính chất, phương pháp hay mục đích của từng loại kiểm toán. Do đó việc đặt ra luật lệ đối với báo cáo kiểm toán trong mọi tình huống cụ thể là không thực tiễn, cho nên chuẩn mực báo cáo kiểm toán cũng chỉ có tính hướng dẫn chứ không thể thay thế những ý kiến thận trọng của kiểm toán viên trong việc đưa ra ý kiến hoặc lập báo cáo kiểm toán. Mặc dù vậy, các quy định về báo cáo kiểm toán của tất cả các tổ chức chuyên nghiệp được thống nhất trên các nguyên tắc chung là báo cáo kiểm toán phải nêu tóm tắt giới hạn, phạm vi và phương pháp kiểm toán đã thực hiện, những cái đúng, cái sai, những vấn đề phát hiện được trong quá trình kiểm toán và phương hướng giải quyết, xử lý. Báo cáo kiểm toán phải được trình bày với hình thức, cấu trúc ngắn gọn, rõ ràng có trật tự để tăng thêm giá trị và có ích cho người sử dụng. Một bản báo cáo kiểm toán đạt yêu cầu phải có cấu trúc gồm các thành phần, bộ phận cơ bản sau đây:

(1) Tên báo cáo (Tiêu đề): Báo cáo kiểm toán phải có tiêu đề rõ ràng và thích hợp để giúp cho người đọc phân biệt được nó với các báo cáo và văn bản do các cơ quan khác phát hành. Tiêu đề thường được sử dụng: Báo cáo kiểm toán ... và cụ thể trong loại hình kiểm toán báo cáo tài chính tiêu đề là "Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (quyết toán) năm ... của ...

(2) Tên và địa chỉ cơ quan kiểm toán: Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ tên, biểu tượng (logo), địa chỉ, điện thoại, số fax cơ quan KTNN hoặc văn phòng KTNN khu vực phát hành báo cáo kiểm toán.

(3) Số hiệu báo cáo kiểm toán: Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của KTNN hoặc KTNN khu vực, để tiện cho việc lập hồ sơ lưu trữ và tra cứu.

(4) Đơn vị (người) nhận báo cáo kiểm toán: Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ người (đơn vị) được nhận báo cáo kiểm toán. Xác định rõ người (đơn vị) mà nó phục vụ theo quy định của pháp luật.

(5) Xác định rõ đối tượng kiểm toán: Ý kiến kiểm toán hoặc báo cáo kiểm toán phải xác định các báo cáo tài chính (trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính) hoặc khu vực, lĩnh vực (kiểm toán hoạt động) đã được kiểm toán viên kiểm toán và xác nhận hoặc có liên quan đến báo cáo kiểm toán. Việc xác định này bao gồm các thông tin về tên của đơn vị được kiểm toán, ngày lập và niên độ của báo cáo tài chính và các đối tượng đã được kiểm toán.

(6) Mục tiêu và phạm vi kiểm toán: Ý kiến hoặc báo cáo kiểm toán phải xác định rõ mục tiêu và phạm vi kiểm toán, các thông tin này thiết lập mối quan hệ mục đích và giới hạn của cuộc kiểm toán.

(7) Cơ sở pháp lý: Ý kiến kiểm toán hoặc báo cáo kiểm toán phải xác định được hệ thông luật pháp hoặc các quyền hạn khác mà việc kiểm toán đã dựa vào đó để thực hiện; ví dụ: Luật NSNN, Luật DNNN, Luật kiểm toán, ...

(8) Tuân thủ các chuẩn mực: Ý kiến kiểm toán hoặc báo cáo kiểm toán phải chỉ ra các chuẩn mực hoặc các thông lệ đã được sử dụng trong quá trình kiểm toán, nhằm đem lại cho người đọc sự đảm rằng việc kiểm toán đã được tiến hành phù hợp với các nguyên tắc đã được chấp nhận chung.

(9) Ý kiến kết luận và kiến nghị kiểm toán: Các ý kiến kiểm toán phải được công bố cùng với báo cáo tài chính có liên quan (báo cáo kiểm toán hoạt động có thể đứng độc lập) các ý kiến kiểm toán phải được chính các kiểm toán viên thực hiện kiểm toán chuẩn bị và trình bày

một cách độc lập, dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán và phán xét nghề nghiệp của kiểm toán viên về các khía cạnh chủ yếu như:

- Xác định tính trung thực hợp pháp của các báo cáo tài chính, tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực.
- Đánh giá sự tuân thủ chuẩn mực kế toán, chế độ, chính sách kế toán.
- Tính tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan đến báo cáo tài chính.

Khi đưa ra ý kiến kết luận phải phân tích rõ cả cái đúng, cái sai, mức tích cực, tiêu cực. Điều này sẽ giúp cho nhà quản lý nắm được bản chất của sự việc và sẽ có được quyết định đúng để giải quyết vấn đề xảy ra. Phần kết luận chỉ tập trung vào những vấn đề trọng yếu, ngắn gọn, súc tích có ý nghĩa quan trọng. Phần kiến nghị được đưa ra trong báo cáo phải có tính khả thi và phải tính đến hiệu quả kinh tế mà những kiến nghị đó đưa lại.

(10) Ngày, tháng ký báo cáo kiểm toán và chữ ký, đóng dấu:

- Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ ngày, tháng ký báo cáo kiểm toán để người đọc tính thời gian của sự kiện, hiệu lực của báo cáo tài chính. Ngày ký báo cáo kiểm toán thường được xác định là ngày kết thúc kiểm toán tại hiện trường.
- Báo cáo kiểm toán phải được người đứng đầu tổ chức kiểm toán (hoặc người được uỷ quyền) ký, đóng dấu nhằm xác định trách nhiệm trước pháp luật đối với báo cáo kiểm toán.

Ngoài các thành phần cơ bản một báo cáo kiểm toán đã nghiên cứu trên, báo cáo kiểm toán khi cần thiết còn phải bổ sung thêm các phần: Mục lục, bảng giải thích, những chữ viết tắt; phụ lục và bảng biểu, ...

1.1.1.5) Các loại ý kiến trong Báo cáo kiểm toán.

Các ý kiến nhận xét kết luận của kiểm toán viên là một phần quan trọng trong báo cáo kiểm toán. Để có được ý kiến nhận xét, kết luận đó các kiểm toán viên phải soát xét một cách kỹ lưỡng, dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để hình thành các ý kiến, kết luận toàn diện, rõ

ràng, đầy đủ về các báo cáo tài chính (quyết toán). Tuỳ thuộc vào kết quả của từng cuộc kiểm toán cụ thể để đưa ra ý kiến, nhưng nói chung theo thông lệ có 4 loại ý kiến được lựa chọn để đưa ra như sau:

- Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn bộ (Unqualified Opinion).
- Ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần (Qualified Opinion).
- Ý kiến kiểm toán không chấp nhận (Adverse Opinion).
- Ý kiến kiểm toán từ chối (từ bỏ) (Disclaimer Opinion).

Cùng chia sẻ với quan niệm chung về cách phân loại ý kiến kiểm toán nêu trên, chuẩn mực kiểm toán INTOSAI, tại Điều 409 (Chương IV) cũng đưa ra các hướng dẫn về báo cáo kiểm toán như sau: " Các ý kiến kiểm toán thường được biểu hiện dưới dạng một mẫu tiêu chuẩn liên quan đến toàn bộ các báo cáo tài chính, nội dung của nó phải chỉ ra một cách rõ ràng có chấp nhận hay không chấp nhận và nếu không chấp nhận thì không chấp nhận trên một số phương diện nhất định hay có ý kiến trái ngược hoặc ý kiến từ bỏ".

Để lựa chọn loại báo cáo (ý kiến) kiểm toán nào, chuẩn mực kiểm toán của IFAC và INTOSAI đều đưa ra những hướng dẫn cụ thể như sau:

** Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn bộ (Unqualified Opinion)[(a)].*

Ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn bộ (Unqualified Opinion) được đưa ra khi kiểm toán viên không có sự loại trừ trọng yếu nào về việc đối tượng được kiểm toán áp dụng hợp lý các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và không có sự giới hạn nào về phạm vi kiểm toán. Trong chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI đã nêu ra các khía cạnh trọng yếu để đưa ra ý kiến chấp nhận toàn bộ đó là:

Thứ nhất, các báo cáo tài chính (quyết toán) đã được soạn thảo trên cơ sở vận dụng các nguyên tắc và chế độ kế toán đã được chấp nhận và đã được áp dụng nhất quán.

Thứ hai, các báo cáo tài chính (quyết toán) phù hợp với các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

Thứ ba, toàn bộ các thông tin tài chính trình bày trên báo cáo tài chính (quyết toán) là nhất quán, phù hợp với hiểu biết của kiểm toán viên về thực thể (đối tượng) được kiểm toán.

Thứ tư, có sự công khai đầy đủ các vấn đề trọng yếu liên quan mật thiết đến các báo cáo tài chính (quyết toán).

Kiểm toán viên cần cân nhắc, xem xét thận trọng, hoàn hảo tất cả các khía cạnh nêu trên trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn bộ và ngược lại kiểm toán viên không được bày tỏ ý kiến chấp nhận toàn bộ khi bất kỳ có một trong những tình huống sau đây tồn tại, đó là:

Một là, có sự giới hạn (hạn chế) về phạm vi kiểm toán có thể là do:

+ Đơn vị được kiểm toán gây ra như ngăn cản không cho kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết.

+ Do hoàn cảnh tạo nên, như kiểm toán viên không trực tiếp chứng kiến kiểm kê nguyên vật liệu, hàng hoá tồn kho, hoặc tài liệu kế toán không đầy đủ.

Hai là, kiểm toán viên nhận thấy rằng các báo cáo tài chính (quyết toán) là không hoàn thiện, đầy đủ, lệch hướng hoặc có sự sai phạm so với các chuẩn mực kế toán được chấp nhận không thể bào chữa được; chẳng hạn như:

+ Nguyên tắc kế toán, phương pháp kế toán và việc trình bày báo cáo tài chính không phù hợp với yêu cầu quy định của pháp luật.

+ Số liệu trên báo cáo tài chính phản ảnh không trung thực, không rõ ràng...

Ba là, tồn tại các yếu tố bất thường ảnh hưởng đến các báo cáo tài chính (quyết toán), chẳng hạn như: chứng từ, sổ kế toán bị cháy trong một vụ hoả hoạn... Trong trường hợp một trong 3 tình huống nêu trên xảy ra thì kiểm toán viên phải lập báo cáo kiểm toán khác với báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận toàn bộ. Và với sự đánh giá thận trọng, xem xét kỹ lưỡng các tình huống, hậu quả của chúng đối với báo cáo tài chính (quyết toán) là lớn hay nhỏ, trọng yếu hay không trọng yếu kiểm toán viên sẽ đưa ra các dạng ý kiến kiểm toán sau đây:

** Ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần (Qualified Opinion)* [(b)].

Ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần được đưa ra trong trường hợp kiểm toán viên nhận thấy các báo cáo tài chính (quyết toán) được trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, nhưng không thể đưa ra ý kiến

chấp nhận toàn bộ được, vì còn một số điểm chưa xác nhận hoặc không đồng ý với các nhà quản lý. Ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần có hai dạng là:

+ Ý kiến "ngoại trừ" (Except for): Loại ý kiến kiểm toán này được đưa ra khi kiểm toán viên nhận thấy còn có những bất đồng với các nhà quản lý về từng bộ phận của báo cáo tài chính (quyết toán) và hậu quả của nó có thể kiểm toán viên định lượng được rõ ràng. Giá trị báo cáo kiểm toán trong trường hợp này không hề bị hạn chế, vì người đọc sẽ tự đánh giá các yếu tố bất đồng ảnh hưởng như thế nào đến các báo cáo tài chính (quyết toán).

+ Ý kiến tuỳ thuộc vào (Subject to): Loại ý kiến kiểm toán này được đưa ra khi kiểm toán viên nhận thấy không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn bộ được vì còn có những phần không chấp nhận, do bị giới hạn về phạm vi kiểm toán, nhưng không nghiêm trọng tới mức có thể dẫn tới việc đưa ra "ý kiến từ chối hoặc ý kiến không chấp nhận". Việc đưa ra loại ý kiến này thường liên quan đến các sự kiện chưa được kết luận rõ ràng, có thể xảy ra trong tương lai, nằm ngoài sự kiểm soát của đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên (đang có kiện tụng, tranh chấp). Việc đưa ra ý kiến "tuỳ thuộc vào" cho phép kiểm toán viên hoàn thành trách nhiệm kiểm toán của mình, nhưng cũng làm cho người sử dụng các thông tin tài chính (quyết toán) phải lưu ý và tiếp tục theo dõi khi sự kiện xảy ra.

** Ý kiến kiểm toán không chấp nhận (Adverse Opinion)* [(c)].

Ý kiến kiểm toán không chấp nhận, được đưa ra trong trường hợp có những bất đồng với các nhà quản lý là quan trọng hoặc có ảnh hưởng đến một số lượng các khoản mục và tính trung thực hợp lý của báo cáo tài chính, đến mức không thể đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần. Khi đưa ra loại ý kiến này phải nêu rõ được rằng các báo cáo tài chính (quyết toán) đã được lập một cách không chính xác, chỉ rõ tất cả các vấn đề bất đồng và cố gắng tối đa để xác định được ảnh hưởng có thể xảy ra với báo cáo tài chính (quyết toán) về mặt định lượng, nhằm tăng tính thuyết phục của báo cáo tài chính (quyết toán).

** Ý kiến kiểm toán từ chối (từ bỏ) (Disclaimer Opinion)* [(d)].

Ý kiến kiểm toán từ chối được đưa ra trong trường hợp hậu quả của việc giới hạn phạm vi kiểm toán là quan trọng hoặc thiếu thông tin liên quan đến

một số lượng lớn các khoản mục tới mức mà kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ và thích hợp các bằng chứng kiểm toán để có thể đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính (quyết toán). Ví dụ đưa ra ý kiến trong trường hợp này là chứng từ, số liệu kế toán của đơn vị được kiểm toán bị cháy trong một vụ hoả hoạn.

Tóm lại:

- Ngoài việc đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn bộ, theo thông lệ, khi KTNN đưa ra các loại ý kiến (trường hợp b,c,d) khác với ý kiến chấp nhận toàn bộ, thì các cơ quan KTNN đồng thời phát hành một bản báo cáo chi tiết để làm rõ những tình huống, giải thích rõ lý do và xác định các ảnh hưởng, tác động của nó tới các báo cáo tài chính (quyết toán), vì thế mà không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn bộ.
- Để tổng hợp các tình huống (điều kiện) dẫn đến việc lựa chọn loại ý kiến kiểm toán nào như đã nghiên cứu ở trên, chúng ta có thể dựa vào các bảng mô tả tóm tắt sau đây:

Bảng 1 (6)

Các tình huống (điều kiện) / Các loại báo cáo (ý kiến) kiểm toán	Do không nhất trí với nhà quản lý	Do hạn chế về phạm vi kiểm toán		Do thu thập các bằng chứng kiểm toán không đầy đủ
		Không lớn	Lớn	
Báo cáo (ý kiến) chấp nhận toàn bộ	Không	Không	Không	Không
Báo cáo (ý kiến) chấp nhận từng phần	Có	Có	Không	Không
Báo cáo (ý kiến) không chấp nhận	Có	Không	Có	Không
Báo cáo (ý kiến) từ chối	Không	Không	Có	Có

Bảng 2 [7]

Các điều kiện (tình huống) để lựa chọn loại (BCKT) ý kiến kiểm toán	Mức độ trọng yếu		
	Không trọng yếu	Trọng yếu nhưng chưa tới mức xuyên tạc BCTC	Trọng yếu tới mức phải xem xét tính hợp lý của BCTC
Giới hạn về phạm vi kiểm toán do đơn vị gây ra hoặc do hoàn cảnh	Báo cáo (ý kiến) chấp nhận toàn bộ	Báo cáo ý kiến chấp nhận có loại trừ (dạng tùy thuộc vào)	Báo cáo ý kiến từ chối nhận xét (từ bỏ)
Bất đồng với nhà quản lý về các chính sách tài chính kế toán	Báo cáo (ý kiến) chấp nhận toàn bộ	Báo cáo (ý kiến) chấp nhận có loại trừ (dạng loại trừ)	Báo cáo (ý kiến) không chấp nhận (trái ngược)
Tình huống chưa rõ ràng có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính	Báo cáo (ý kiến) chấp nhận toàn bộ	Báo cáo (ý kiến) chấp nhận có loại trừ (dạng tùy thuộc vào)	Báo cáo (ý kiến0 từ chối nhận xét (từ bỏ)

1.1.2. Khái niệm, tác dụng, kết cấu và nội dung của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

1.1.2.1) Khái niệm về báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Sau khi kết thúc năm kiểm toán theo thông lệ Kiểm toán Nhà nước cần phải lập một bản báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán để đệ trình lên các cơ quan nhà nước có thẩm quyền bất kể Kiểm toán Nhà nước thuộc nhánh quyền lực nhà nước nào hoặc độc lập như cơ quan tư pháp.

(6) Nguồn tài liệu Dự án EURO - TAPVIET
(7) Auditing in Australia, Arens, Locbbcke Best, Shailes – Giáo trình kiểm toán Đại học Kinh tế – NXB Tài chính 1997.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán là một loại báo cáo tổng hợp về tình hình thực hiện kế hoạch kiểm toán, nhận xét về báo cáo quyết toán NSNN, kết quả của các cuộc kiểm toán đã thực hiện và những nhận xét, kiến nghị quan trọng có tầm vĩ mô về công tác quản lý, điều hành NSNN để báo cáo với Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan quản lý nhà nước. Ngoài các yêu cầu chung giống như đối với báo cáo kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm còn phải thực hiện tốt các yêu cầu sau đây:

(1) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải cung cấp được các thông tin đầy đủ, đáng tin cậy về kết quả thu, chi NSNN, việc chấp hành Dự toán NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính ở khu vực công, các kết quả kiểm toán và những nhận xét, đánh giá của Kiểm toán Nhà nước về quá trình thực thi NSNN, làm cơ sở cho Quốc hội xem xét để phê chuẩn quyết toán NSNN sát với thực tế, có hiệu quả, thực hiện được quyền giám sát tối cao của Quốc hội đối với NSNN và giải toả trách nhiệm cho Chính phủ.

(2) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải đánh giá được trách nhiệm của việc quản lý tài chính công, cung cấp được tình hình sử dụng và quản lý ngân sách, chi tiêu công quỹ của các đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách (kể cả các doanh nghiệp nhà nước quản lý và sử dụng các nguồn vốn của nhà nước tại doanh nghiệp), chỉ rõ những vi phạm pháp luật, chế độ, chính sách của Nhà nước, các hành vi tiêu cực, chi tiêu lãng phí, những sơ hở, bất hợp lý của chính sách, chế độ về quản lý kinh tế - tài chính và tư vấn cho Chính phủ về công tác quản lý và điều hành ngân sách thông qua các phát hiện kiểm toán, để trên cơ sở đó Chính phủ và các cơ quan quản lý nhà nước tìm những biện pháp cải tiến, hoàn thiện cơ chế, chính sách cho phù hợp.

(3) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cung cấp thông tin cần thiết được phép công khai trước công luận về tình hình quản lý và hiệu quả sử dụng công quỹ của Nhà nước, tạo điều kiện để các cơ quan, đoàn thể, tổ chức quần chúng, nhân dân tăng cường việc giám sát tài sản, tiền vốn

nhằm phát huy vai trò làm chủ của nhân dân, ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lãng phí NSNN.

1.1.2.2) Tác dụng của Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm có thể được xem như là một bản thẩm định, đánh giá trách nhiệm quản lý tài chính công của quốc gia, trách nhiệm quản lý và sử dụng vốn tại doanh nghiệp nhà nướcẻmtách nhiệm về quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách; nó đưa ra bức tranh tổng quát về tình hình quản lý và sử dụng NSNN, tình hình thu – chi NSNN, tình hình quản lý và sử dụng vốn tại doanh nghiệp, tình hình quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách; số liệu mang tính tổng hợp ở tầm vĩ mô, qua đó đưa lại một cách nhìn khái quát về mức độ chấp hành Luật NSNN và các chính sách kinh tế – tài chính của Nhà nước. Qua đó phân tích rõ những nguyên nhân (chủ yếu) khách quan, chủ quan và đưa ra những khuyến nghị thiết thực nhằm khắc phục những tồn tại trong quản lý, sử dụng NSNN và tài sản công, quản lý sử dụng vốn tại doanh nghiệp và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách. Do đó báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán thường được xem là loại báo cáo có tính pháp lý, có giá trị cao thể hiện:

(1) Giúp cho Quốc hội có cơ sở để phê duyệt quyết toán NSNN, giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc thực hiện các nhiệm vụ NSNN do Quốc hội giao.

(2) Giúp Chính phủ cải tiến công tác quản lý, điều hành NSNN, hoàn chỉnh cơ chế, chính sách phù hợp tạo cơ sở pháp lý để quản lý và sử dụng NSNN, vốn và các quỹ ngoài ngân sách có hiệu quả, tiết kiệm, góp phần ổn định và lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia.

(3) Báo cáo được công bố công khai; giúp người dân đóng thuế tin tưởng vào việc chi tiêu của Chính phủ, củng cố lòng tin của nhân dân đối với Đảng và Nhà nước.

1.1.2.3) Kết cấu và nội dung Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Hiện nay vấn đề lý luận chung về báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN còn chưa có chuẩn mực chung qui định. Khác với báo cáo kiểm toán (báo cáo một cuộc kiểm toán) đã được chuẩn mực hoá trong chuẩn mực kiểm toán quốc tế cũng như trong chuẩn mực của từng quốc gia.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm phụ thuộc vào các mục tiêu, yêu cầu và những vấn đề mà các cơ quan quyền lực nhà nước (Quốc hội, Chính phủ) quan tâm theo từng thời kỳ và năm báo cáo; nên về bố cục và nội dung của loại báo cáo này chưa có một khuôn mẫu, chưa được quy định thống nhất chung, còn rất đa dạng và có sự khác biệt giữa các SAI trên thế giới. Tuy nhiên, qua thực tiễn một số năm lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm, thực hiện theo Quyết định số 07/1999/QĐ-KTNN ban hành ngày 15 tháng 12 năm 1999 của Tổng Kiểm toán Nhà nước; chúng tôi nhận thấy về kết cấu và nội dung của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán theo Quyết định nêu trên về cơ bản đã đáp ứng được các mục tiêu, yêu cầu của một báo cáo tổng hợp; thông qua đó cung cấp được những thông tin cần thiết cho Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ, ... có cơ sở đánh giá tình hình lập, chấp hành và quyết toán NSNN, công tác quản lý tài chính – NSNN, tình hình quản lý, sử dụng vốn tại doanh nghiệp, tình hình quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách. Nhưng để báo cáo tổng hợp ngày càng được hoàn thiện hơn, có vai trò tác dụng cao hơn, kết cấu và nội dung của báo cáo tổng hợp cũng cần phải được nghiên cứu và hoàn thiện, kết cấu nên bao gồm:

- Lời nói đầu.
- Mục lục.
- Bảng giải thích các chữ viết tắt.

Phần I

** Đặc điểm tình hình kinh tế – xã hội*

Trình bày tóm tắt tình hình, đặc điểm cơ bản những yếu tố ảnh hưởng đến quá trình quản lý và thực hiện dự toán năm ngân sách được kiểm toán, những nhân tố ảnh hưởng đến công tác quản lý và sử dụng vốn tại doanh nghiệp và các nhân tố ảnh hưởng đến việc quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách.

** Đánh giá khái quát kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán.*

+ Ưu điểm và tồn tại của kế hoạch kiểm toán.

+ Kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán về số lượng đơn vị được kiểm toán, tiến độ thực hiện và việc chấp hành quy chế kiểm toán.

Phần II

Tổng hợp kết quả kiểm toán

(1). Những nhận định về quyết toán NSNN, về báo cáo tài chính các quỹ ngoài ngân sách và báo cáo tài chính doanh nghiệp.

Trình bày những kết quả kiểm toán liên quan đến quyết toán NSNN, quyết toán tài sản, giúp cho việc giải toả trách nhiệm cho Chính phủ.

(2). Trình bày những kết quả kiểm toán quan trọng giúp cho việc đánh giá công tác quản lý tài chính – NSNN, quản lý tài chính doanh nghiệp, quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách.

- Tăng thu, tiết kiệm chi cho NSNN, công quỹ quốc gia, hiệu quả sử dụng tiền vốn và các nguồn lực ở các đơn vị được kiểm toán (cả các đơn vị dự toán, các doanh nghiệp nhà nước và các đơn vị quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách).

- Thực trạng tình hình quản lý tài chính – kế toán, quyết toán, kết quả và hiệu quả sử dụng ngân sách, các quỹ ngoài ngân sách, vốn kinh doanh ở các doanh nghiệp (gói tắt là đơn vị được kiểm toán).

- Những bất cập trong cơ chế, chính sách thuộc các lĩnh vực: quản lý, điều hành NSNN ở các cấp quản lý, hoạt động sản xuất kinh doanh và sử dụng vốn ở các doanh nghiệp nhà nước, đầu tư xây dựng cơ bản, chương trình dự án quốc gia, an ninh, quốc phòng và các lĩnh vực đặc biệt khác.

- Nêu ra một số điển hình tốt và một số vụ việc nổi cộm qua kết quả kiểm toán trong năm.

Phần III

- Gồm báo cáo tóm tắt kết quả kiểm toán các cuộc kiểm toán độc lập (riêng lẻ) theo từng Bộ, ngành, tỉnh, thành phố, tổng công ty nhà nước (các pháp nhân). Khi những kết quả đó có tác động lớn về mặt tài chính, đến NSNN hoặc khi những kết quả đó có thể có ý nghĩa quan trọng đến những quyết định của đối tượng nhận báo cáo.
- Các yêu cầu đối với báo cáo tóm tắt

  + Báo cáo phải có kết cấu lôgic;

+ Nội dung phải được trình bày theo một trình tự hợp lý dễ theo dõi, dễ hiểu;

+ Tránh đề cập quá nhiều nội dung vụn vặt;

+ Độ dài vừa phải, tương xứng với ý nghĩa của báo cáo;

+ Những ví dụ đưa vào minh họa phải gắn kết, có mối quan hệ với các phần nhận xét, đánh giá;

+ Không nên nhắc lại những vấn đề đã cũ, trừ những trường hợp ngoại lệ;

trích dẫn ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán phải đúng nơi, đúng chỗ;

+ Khi trích dẫn các điều khoản quy định của văn bản pháp luật phải chính xác;

- Bố cục một báo cáo tóm tắt nên gồm các phần sau:

+ Tóm tắt nội dung báo cáo;

+ Nêu các sai phạm đã phát hiện trong kiểm toán;

+ Phân tích, đánh giá nội dung đã phát hiện;

+ Phản ảnh ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán;

+ Đưa ra ý kiến nhận xét, kết luận cuối cùng và những kiến nghị, giải pháp, tư vấn cho đơn vị khắc phục các sai phạm trong quản lý tài chính - ngân sách.

Phần IV

Nhận xét và kiến nghị (tư vấn)

- Đưa ra các ý kiến nhận xét, đánh giá tổng quát về công tác lập, chấp hành NSNN, quản lý tài chính, kế toán, kết quả và hiệu quả sản xuất kinh doanh, sử dụng nguồn kinh phí nhà nước.
- Đưa ra các kiến nghị, nội dung tư vấn nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách quản lý ngân sách, tài chính, kế toán của nhà nước.

Phần V

Các phụ lục, biểu mẫu tổng hợp số liệu kèm theo báo cáo.1.2. Qui trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

1.2.1. Khái niệm về qui trình lập, xét duyệt thông qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

Để thực hiện được những yêu cầu, mục đích của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán như đã trình bày ở trên, hầu hết các SAI trên thế giới đều đưa ra các qui định có tính chất hướng dẫn về qui trình (trình tự) lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán trong cẩm nang kiểm toán và trong các quy chế hoạt động của mình. Về các qui định thuộc qui trình này, cũng có những sự khác biệt giữa các SAI, tuỳ thuộc vào địa vị pháp lý, trách nhiệm pháp lý, sự phân cấp quản lý trong nội bộ cơ quan các SAI và trình độ đội ngũ kiểm toán viên nhà nước.

Tuy nhiên, ở hầu hết các SAI trên thế giới qui trình báo cáo đều quy định theo một trình tự gồm ba giai đoạn: lập, xét duyệt và phát hành báo cáo. Ba giai đoạn trên của qui trình báo cáo được sắp xếp theo một trật tự nhất định, nghĩa là các giai đoạn của quy trình phải được thực hiện theo một trình tự nghiêm ngặt và diễn ra liên tục, kết thúc giai đoạn trước mới tiến hành giai đoạn sau, nhưng giữa các giai đoạn đó lại có mối quan hệ bên trong, biện chứng, nội tại rất chặt chẽ; giai đoạn trước là cơ sở, là tiền đề của giai đoạn sau; giai đoạn sau lại có thể bổ sung hoàn thiện cho giai đoạn trước. Không những vậy, trong mỗi giai đoạn của qui trình báo cáo cũng cần phải thực hiện theo một trình tự rất chặt chẽ, ví dụ:

Lập báo cáo: gồm chuẩn bị báo cáo, lập báo cáo dự thảo, báo cáo chính thức.

Xét duyệt báo cáo: ở cấp đoàn, cấp kiểm toán chuyên ngành (khu vực), cấp lãnh đạo KTNN.

Phát hành báo cáo: Gửi thông báo, tóm tắt; gửi báo cáo đầy đủ.

1.2.2. Qui trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán

Tuỳ theo chương trình, kế hoạch nhiệm vụ được giao, nhưng thông thường hàng năm cơ quan KTNN phải lập, xét duyệt và phát hành hàng trăm báo cáo kiểm toán để gửi cho các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý nhà nước có liên quan theo qui định của pháp luật (người sử dụng báo cáo kiểm toán). Để báo cáo kiểm toán có chất lượng tốt, đáp ứng yêu cầu của người sử dụng, báo cáo kiểm toán phải được thực hiện theo trình tự sau:

1.2.2.1) Lập báo cáo kiểm toán:

Theo qui định chung, sau khi kết thúc kiểm toán tại hiện trường (tại cơ sở), các đoàn kiểm toán phải tiến hành ngay việc tổ chức lập báo cáo kiểm toán để các sự kiện, các phát hiện kiểm toán không bị trôi vào quên lãng. Việc lập báo cáo kiểm toán được thực hiện theo các bước sau:

(1) Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán.

- Trước tiên, trưởng đoàn kiểm toán phải thành lập tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán, do trưởng đoàn làm tổ trưởng, các phó đoàn và một số thành viên thuộc đoàn kiểm toán có khả năng phân tích, tổng hợp kết quả kiểm toán.
- Tiếp nhận và kiểm tra lại các biên bản kiểm toán, bằng chứng kiểm toán, tổng hợp số liệu, tình hình và những thông tin thu thập được trong quá trình kiểm toán.
- Lập đề cương dự thảo báo cáo kiểm toán (Report outline): là việc phác thảo, bố cục, đề cương của báo cáo, sắp xếp thứ tự các vấn đề trọng tâm, các vấn đề được phát hiện, các tác động ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính (quyết toán) và đưa ra bảng biểu, sơ đồ, đồ thị cần minh hoạ, giải thích (trong phần phụ lục) cho báo cáo kiểm toán.
- Sau khi hoàn thành đề cương dự thảo báo cáo kiểm toán, tổ trưởng tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán tiến hành phân công, giao nhiệm vụ cho

các thành viên theo từng nội dung, từng lĩnh vực công việc phù hợp với năng lực, trình độ và khả năng của từng người.

Sau khi phân công nhiệm vụ, tổ trưởng tổ soạn thảo báo cáo phải triệu tập một cuộc họp tổ soạn thảo trình bày kế hoạch và đề ra phương hướng viết báo cáo nhằm đảm bảo nội dung báo cáo được trình bày liên tục, thống nhất giữa các phần, các bộ phận, đảm bảo tính lôgic của báo cáo kiểm toán.

(2) Lập dự thảo báo cáo kiểm toán (Report Draft)

- Từng người được phân công bắt đầu viết các phần hành được phân công theo phương hướng đã bàn bạc thống nhất.
- Khi mọi người hoàn thành phần dự thảo báo cáo được phân công thì tập hợp lại giao cho tổ trưởng tổ soạn thảo hoặc cho người có kinh nghiệm viết báo cáo (kiểm toán viên cấp cao) để chỉnh lý, thống nhất cách hành văn, ngôn từ. Dự thảo báo cáo kiểm toán lập xong được thông qua tổ soạn thảo; đây là kết quả, là sản phẩm của tổ soạn thảo và của đoàn kiểm toán, gọi là bản dự thảo lần thứ nhất "First Draft" và tổ chức thông qua các thành viên trong đoàn kiểm toán.
- Hoàn thiện bản dự thảo "First Draft" trình kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực).
- Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) tổ chức thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán theo các nội dung:

+ Tình hình thực hiện kế hoạch kiểm toán về mục tiêu, giới hạn, phạm vi kiểm toán, nội dung, căn cứ, thời gian kiểm toán.

+ Hình thức, kết cấu nội dung của dự thảo báo cáo kiểm toán.

+ Tính đúng đắn, đầy đủ về số liệu, tính hợp lý, phù hợp của những ý kiến, nhận xét, kết luận và tính khả thi của những kiến nghị kiểm toán.

+ Nếu có những vấn đề chưa rõ thì tổ soạn thảo phải giải thích hoặc lĩnh hội những ý kiến trong cuộc họp để chỉnh lý lại dự thảo báo cáo kiểm toán

trước khi trình lên lãnh đạo cấp cao (Tổng KTNN) xem xét. Bản dự thảo báo cáo kiểm toán này gọi là "Final Draft".

(3) Lập báo cáo kiểm toán (hay còn gọi là báo cáo kiểm toán hoàn chỉnh "Final Report")

- Kiểm toán Nhà nước phải thành lập Hội đồng xét duyệt báo cáo kiểm toán để xem xét, đánh giá báo cáo kiểm toán.
- Thành phần của Hội đồng xét duyệt báo cáo kiểm toán gồm: Ban lãnh đạo KTNN, các bộ phận quản lý chất lượng, Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực), lãnh đạo đoàn kiểm toán, các thành viên của tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán. Hội đồng xét duyệt báo cáo kiểm toán tổ chức hội nghị xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán do lãnh đạo KTNN chủ trì. Trong hội nghị trưởng đoàn kiểm toán trình bày tóm tắt nội dung của báo cáo kiểm toán, đánh giá kết quả so với kế hoạch kiểm toán đã được duyệt và nêu những vấn đề cần xin ý kiến của Hội đồng (lãnh đạo KTNN). Các bộ phận quản lý chức năng (Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán), các thành viên trong hội nghị tham gia ý kiến nhận xét, đánh giá dự thảo báo cáo về thể thức, kết cấu, nội dung, tính đúng đắn và đầy đủ, hợp pháp của số liệu, tài liệu, tính trung thực, khách quan và tính phù hợp của những ý kiến nhận xét, đánh giá kết luận và tính khả thi của các kiến nghị. Sau khi nghe ý kiến trình bày, cuối cùng lãnh đạo KTNN đưa ra ý kiến kết luận cho báo cáo kiểm toán được xét duyệt.
- Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán căn cứ vào ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN cho dự thảo báo cáo kiểm toán được xét duyệt, soạn thảo thông báo kết quả xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán để gửi tới Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) có dự thảo báo cáo được xét duyệt.
- Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) có trách nhiệm chỉ đạo trưởng đoàn kiểm toán (tổ soạn thảo) hoàn thiện dự thảo báo cáo theo ý

kiến kết luận của lãnh đạo KTNN được trình bày trong thông báo kết quả xét duyệt của Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán.

- Dự thảo báo cáo sau khi đã được hoàn chỉnh, về nguyên tắc sẽ được gửi tới đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham gia. Thời hạn tham gia ý kiến vào dự thảo báo cáo kiểm toán không vượt quá thời hạn từ 10 đến 15 ngày, kể từ ngày đơn vị được kiểm toán nhận được bản dự thảo; ngoại trừ trường hợp báo cáo kiểm toán có phạm vi rộng hoặc có liên quan đến nhiều tổ chức, quá thời hạn qui định trên đơn vị được kiểm toán không có ý kiến phản hồi thì coi như nhất trí với dự thảo báo cáo kiểm toán.
- Sau khi nhận được ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) trình lãnh đạo KTNN ý kiến của đơn vị được kiểm toán, đề xuất phương án xử lý, chỉnh lý lại dự thảo báo cáo kiểm toán hoặc ghi nhận ý kiến của đơn vị vào một phần riêng trong báo cáo kiểm toán. Nếu được lãnh đạo KTNN chấp nhận, thì chỉ đạo trưởng đoàn kiểm toán (tổ soạn thảo) chỉnh lý, bổ sung hoàn chỉnh báo cáo (Final Report) để chuẩn bị công bố.

1.2.2.2) Xét duyệt báo cáo kiểm toán

Xét duyệt báo cáo kiểm toán là một nội dung quan trọng của quá trình kiểm soát chất lượng kiểm toán, trình tự và cấp độ xét duyệt báo cáo tuỳ thuộc vào sự phân cấp quản lý, trình độ phát triển của hệ thống tổ chức KTNN, năng lực chuyên môn của đội ngũ kiểm toán viên. Ở từng cơ quan KTNN (SAI). Nhưng nhìn chung việc xét duyệt báo cáo kiểm toán thường được thực hiện theo trình tự hai hoặc ba bước như sau:

(1) Xét duyệt báo cáo kiểm toán tại Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực).

- Với vai trò là người quản lý, lãnh đạo toàn bộ hoạt động của kiểm toán chuyên ngành (khu vực) Kiểm toán trưởng có trách nhiệm tổ chức xét

duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán các cuộc kiểm toán do Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) của mình thực hiện; thành phần tham dự xét duyệt gồm:

+ Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực);

+ Trưởng đoàn kiểm toán, tổ soạn thảo dự thảo báo cáo;

+ Bộ phận phụ trách quản lý chất lượng (phòng tổng hợp) thuộc Kiểm toán chuyên ngành (khu vực).

- Xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán tại Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) (gọi tắt là Hội đồng cấp Vụ) sẽ phải đánh giá về thể thức, nội dung, tính hợp lý, giá trị của dự thảo báo cáo kiểm toán và lập biên bản cuộc họp theo mẫu qui định làm cơ sở để trình lên Hội đồng cấp cao hơn (Hội đồng xét duyệt cấp KTNN).

(2) Xét duyệt báo cáo kiểm toán tại Hội đồng xét duyệt báo cáo kiểm toán (gọi tắt là Hội đồng xét duyệt cấp KTNN).

- Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) sau khi đã hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán theo tinh thần của cuộc họp Hội đồng cấp Vụ sẽ trình lên lãnh đạo KTNN bản dự thảo cuối cùng kèm theo tờ trình của Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) đánh giá, nhận xét về việc thực hiện mục tiêu của kế hoạch kiểm toán, những vấn đề còn có ý kiến khác nhau của kiểm toán viên chưa được xử lý, những vấn đề cần xin ý kiến lãnh đạo KTNN. Biên bản cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán của Hội đồng cấp Vụ và những tài liệu khác mà đoàn kiểm toán thấy cần thiết.

- Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước sau khi nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán cuối cùng, chỉ đạo tổ chức cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán ở Hội đồng cấp KTNN.

- Thành phần cuộc họp xét duyệt, gồm:

+ Lãnh đạo KTNN - chủ trì hội nghị;

+ Lãnh đạo Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán;

+ Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực), trưởng đoàn kiểm toán và một số thành viên của tổ soạn thảo báo cáo.

+ Các bộ phận quản lý khác (nếu xét thấy cần thiết).

Tuỳ theo tầm quan trọng và mức độ phức tạp của dự thảo báo cáo kiểm toán mà lãnh đạo KTNN có thể mở rộng thành phần tham dự trong cuộc họp xét duyệt, nếu thấy cần thiết.

- Tại cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán: Lãnh đạo KTNN sau khi nghe trưởng đoàn kiểm toán báo cáo, các bộ phận tham mưu, tư vấn (Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán) trình bày kết quả thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán, ý kiến tham gia của các thành viên sẽ đưa ra ý kiến kết luận cuối cùng.
- Sau cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán bộ phận quản lý chất lượng (Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán) phải dự thảo thông báo ý kiến kết luận của của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước về báo cáo kiểm toán được xét duyệt để gửi tới Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) để Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo tổ soạn thảo hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN để hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán.

(3) Xét duyệt đối với các báo cáo đặc biệt quan trọng (trường hợp cá biệt)

- Đối với những báo cáo kiểm toán đặc biệt quan trọng, phức tạp hoặc liên quan đến bí mật và an ninh quốc gia; khi cần thiết KTNN có thể thành lập Hội đồng KTNN để tư vấn cho Tổng KTNN.
- Hội đồng KTNN do Tổng KTNN quyết định thành lập, số lượng thành viên và thành phần Hội đồng do Tổng KTNN quyết định, các thành viên là các chuyên gia cả bên trong và ngoài cơ quan KTNN. Khi kết thúc vụ việc xét duyệt, Tổng KTNN giải thể Hội đồng KTNN.

- Nguyên tắc làm việc của Hội đồng là thảo luận tập thể, biểu quyết theo đa số, ý kiến thiểu số được ghi nhận và báo cáo lên Tổng KTNN để nghiên cứu, xem xét, trước khi Tổng KTNN đưa ra ý kiến quyết định cuối cùng.

1.2.2.3) Phát hành báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán chính thức (Final Report) sau khi hoàn thành phải được phát hành kịp thời mới có ý nghĩa (tác dụng), việc phát hành báo cáo kiểm toán được thực hiện theo qui định sau:

(1) Báo cáo kiểm toán trước hết được gửi tới đơn vị được kiểm toán và cấp trên của đơn vị được kiểm toán nhằm chính thức thông báo kết quả kiểm toán, để đơn vị được kiểm toán và cấp trên của họ xem xét chỉ đạo sửa chữa, khắc phục những sai sót, yếu kém trong chỉ đạo điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh và trong công tác quản lý tài chính - ngân sách, trong quản lý và sử dụng kinh phí cho các dự án trọng điểm quốc gia.

(2) Đối với những báo cáo kiểm toán có ý nghĩa quan trọng ngoài việc gửi cho đơn vị được kiểm toán và cấp trên của họ còn phải gửi tới các cơ quan quản lý nhà nước có liên quan (Bộ chủ quản, Bộ Tài chính, ...) theo quy định của pháp luật. Đối với những báo cáo kiểm toán có tầm quan trọng đặc biệt, có phạm vi ảnh hưởng sâu rộng trong toàn xã hội còn phải gửi tới Chính phủ, Quốc hội để báo cáo.

(3) Báo cáo kiểm toán sau khi phát hành sẽ được phổ biến kết quả báo cáo kiểm toán trên các phương tiên thông tin đại chúng theo quy định của pháp luật. Sự công khai kết quả kiểm toán được càng nhiều càng có lợi cho chính sách công khai, minh bạch tài chính theo đúng tinh thần "dân chủ, công khai và minh bạch tài chính" của Đảng và Nhà nước ta.

1.2.3 Qui trình lập, xét duyệt thông qua Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Qui trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước, gồm 3 bước:

- Bước 1: Lập dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.

- Bước 2: Xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.

- Bước 3: Phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Trong mỗi bước lại gồm nhiều công đoạn nhỏ được trình bày cụ thể trong nội dung của từng bước.

1.2.3.1) Bước 1: Lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Do báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm nó phải tổng hợp được toàn bộ kết quả một năm hoạt động của KTNN, đánh giá được tình hình quản lý tài chính - ngân sách của Nhà nước để gửi tới Chính phủ, Quốc hội, có ý nghĩa quan trọng đặc biệt trong việc giải toả trách nhiệm cho Chính phủ, nên việc lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm là công việc phức tạp, cần phải thận trọng và huy động được mọi trí tuệ, năng lực của KTNN và cần được tiến hành theo một một trình tự nghiêm ngặt, gồm nhiều bước như sau:

(1) Chuẩn bị lập dự thảo báo cáo tổng hợp

- Về nguyên tắc Tổng KTNN là người chỉ đạo việc lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán và ra quyết định thành lập tổ soạn thảo báo cáo, qui định thành phần, chức trách, nhiệm vụ, kế hoạch về thời gian, tiến độ hoàn thành, ...
- Thành phần tổ soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán bao gồm:

  + Một lãnh đạo KTNN (phụ trách);

  + Chánh Văn phòng KTNN;

+ Vụ trưởng Vụ quản lý chất lượng (Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán);

+ Vụ trưởng Vụ Pháp chế;

+ Kiểm toán trưởng một số đơn vị Kiểm toán chuyên ngành

+ Và một số chuyên gia kiểm toán...

- Trước hết tổ soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải tiến hành xây dựng đề cương của báo cáo để thông qua Hội đồng KTNN xét duyệt thông qua;
- Tổ soạn thảo tiến hành thu thập tài liệu, tổng hợp số liệu, kết quả kiểm toán để chuẩn bị lập báo cáo tổng hợp.

(2) Lập dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

- Sau khi đề cương của báo cáo tổng hợp được Hội đồng KTNN thông qua, kể cả số lượng, phạm vi kết cấu của các báo cáo tóm tắt đưa vào báo cáo tổng hợp, phụ trách tổ soạn thảo phân công trách nhiệm viết các phần trong báo cáo cho các thành viên. Riêng các báo cáo tóm tắt do các KTNN chuyên ngành (khu vực) thực hiện theo như kế hoạch kiểm toán đã giao.
- Sau khi dự thảo báo cáo tổng hợp đã hoàn thành, tổ soạn thảo phải họp để:

  + Trao đổi, thảo luận, chỉnh lý sửa đổi, bổ sung;

  + Tổ chức lấy ý kiến của các đơn vị;

  + Hoàn thiện, chỉnh lý lại dự thảo.

- Sau khi hoàn thiện xong dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, tổ soạn thảo trình ra Hội đồng KTNN xét duyệt

1.2.3.2) Bước 2: Xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

- Tổng KTNN ra quyết định thành lập Hội đồng xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm;

- Thành phần Hội đồng xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán gồm:

+ Chủ tịch: Tổng Kiểm toán Nhà nước;

+ Các phó Tổng Kiểm toán Nhà nước;

+ Chánh Văn phòng;

+ Vụ trưởng Vụ quản lý chất lượng kiểm toán;

+ Vụ trưởng Vụ pháp chế;

+ Kiểm toán trưởng một số Kiểm toán chuyên ngành và KTNN các khu vực.

+ Một số chuyên gia của tổ soạn thảo;

+ Chuyên gia phản biện báo cáo.

- Hội đồng xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, tổ chức Hội nghị xét duyệt Dự thảo báo cáo để đánh giá kết quả trên các phương diện:

+ Báo cáo đã khái quát, tổng hợp được đầy đủ kết quả, chứa đựng được những phát hiện quan trọng hay chưa ?

+ Các nhận định, đánh giá có khách quan không ?

+ Đã tổng hợp được đầy đủ bằng chứng, cơ sở cho những nhận định đánh giá chưa ?

+ Các kết quả kiểm toán có bị trùng lắp hay không ?

+ Các đề xuất, kiến nghị có hợp lý, khả thi hay không ?

- Sau khi nghe người phụ trách tổ soạn thảo trình bày báo cáo người được phân công phản biện báo cáo phản biện và các thành viên Hội đồng phát biểu ý kiến, trao đổi thảo luận. Chủ tịch Hội đồng đưa ra ý kiến kết luận chung.

- Căn cứ vào ý kiến kết luận của Chủ tịch Hội đồng tại hội nghị xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán tổ soạn thảo hoàn chỉnh lại dự thảo báo cáo trình Tổng KTNN và chuyển cho Bộ Tài chính, Uỷ ban Kinh tế và ngân sách của Quốc hội (hoặc tiểu ban Kiểm toán của Quốc hội) để tham khảo ý kiến.
- Sau khi nhận được ý kiến của Bộ Tài chính, Uỷ ban Kinh tế và ngân sách của Quốc hội, tổ soạn thảo báo cáo Tổng KTNN xin ý kiến chỉ đạo; căn cứ vào ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN, tổ soạn thảo tiếp tục hoàn chính Báo cáo chính thức.

1.2.3.3) Bước 3: thông qua (Phát hành) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

– Sau khi báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm được hoàn thành. Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán sẽ được gửi tới Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan nhà nước theo qui định của pháp luật.

– Tổng Kiểm toán Nhà nước sẽ xem xét những nội dung của Báo cáo tổng hợp được công bố công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng. Đối với những vấn đề bí mật hoặc không nên công khai trước công luận, Tổng KTNN sẽ thông báo cho Chủ tịch Quốc hội, Thủ tướng Chính phủ và Bộ trưởng Bộ Tài chính trong một báo cáo đặc biệt.

Kết luận: Hoạt động của Kiểm toán Nhà nước không chỉ dừng lại ở việc xác định các sai sót, khuyết điểm mà còn tác động lên các quyết định quản lý kinh tế – tài chính trong khu vực nhà nước để hoàn thiện nó. Vì vậy, KTNN cần phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán và những hiểu biết đạt được từ việc kiểm toán để báo cáo cho Quốc hội, Chính phủ hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền về kết quả kiểm toán và các nhận xét, kiến nghị của mình. Báo cáo kiểm toán là một chức năng không thể thiếu được của hoạt động kiểm toán nó gồm nhiều loại như: Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm, báo cáo kiểm toán sau mỗi cuộc kiểm toán cụ thể, riêng lẻ, ... Các báo cáo này phải được trình bày rõ ràng, những nội dung, sự việc và đánh giá

kết luận về những nội dung sự việc đã kiểm toán một cách độc lập, khách quan và phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về các nhận xét, đánh giá và kiến nghị kiểm toán do mình đưa ra. Thông qua các báo cáo kiểm toán của KTNN Quốc hội, Chính phủ sẽ có những thông tin đầy đủ, có giá trị và đáng tin cậy về kết quả thu – chi NSNN, chấp hành NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính ở khu vực công; tình hình quản lý và sử dụng vốn nhà nước tại các doanh nghiệp nhà nước, tình hình quản lý và sử dụng các quỹ tập trung ngoài ngân sách của nhà nước. Qua đó Quốc hội xem xét phê chuẩn quyết toán NSNN, giúp Chính phủ giải toả trách nhiệm trong việc sử dụng NSNN và hoạch định chính sách và đề ra các biện pháp để tăng cường công tác quản lý vĩ mô nền kinh tế, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, các nguồn lực và các quỹ tập trung ngoài ngân sách của nhà nước; đồng thời thông qua việc công khai kết quả kiểm toán góp phần làm lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia, xác đinh rõ trách nhiệm của người được giao nhiệm vụ quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính của Nhà nước, của nhân dân; đáp ứng yêu cầu tính minh bạch về tài chính, khơi dậy và khai thác triệt để tiềm năng phục vụ sự nghiệp CNH, HĐH đất nước, xây dựng một nhà nước pháp quyền kiểu mới – Nhà nước pháp quyền XHCN của dân, do dân và vì dân.

CHƯƠNG 2
THỰC TRẠNG CỦA VIỆC LẬP, XÉT DUYỆT VÀ THÔNG QUA BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KTNN

2.1- Khái quát về quá trình hình thành quy trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán của KTNN

Hàng năm cơ quan Kiểm toán Nhà nước có hai loại báo cáo kiểm toán đó là:

- Báo cáo kết quả kiểm toán đối với các cuộc kiểm toán đơn lẻ theo kế hoạch được Chính phủ giao. Sau khi kết thúc một cuộc kiểm toán đoàn Kiểm toán Nhà nước lập báo cáo kiểm toán nhằm xác nhận tính trung thực, hợp lý của các số liệu, tài liệu được trình bày trong báo cáo tài chính (quyết toán); đánh giá tính tuân thủ pháp luật; đánh giá tính hiệu quả trong quá trình quản lý và sử dụng ngân sách nhà nước, quản lý sử dụng vốn tại các doanh nghiệp và các quỹ tập trung ngoài ngân sách của Nhà nước và nhân dân; chỉ ra những tồn tại trong quán trình quản lý và sử dụng, đưa ra các khuyến nghị, tư vấn với đơn vị được kiểm toán nhằm chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán và các cơ quan có (liên quan) thẩm quyền sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính, ngân sách nhằm quản lý, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính trong tương lai. Tuy nhiên, để lập được một báo cáo hoàn chỉnh phải trải qua nhiều công đoạn từ khâu lập đến xét duyệt để sửa đổi, bổ sung hoàn chỉnh trước khi phát hành,...

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN trình Quốc hội và Chính phủ về kết quả kiểm toán trong năm đối với các hoạt động quản lý tài chính, ngân sách nhà nước. Báo cáo được lập trên cơ sở kết quả của các cuộc kiểm toán riêng lẻ do các Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (KTNNCN) và của Kiểm toán Nhà nước khu vực (KTNNKV) thực hiện, kết hợp với kết quả kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước hàng năm do Bộ Tài chính lập trước khi trình Quốc hội phê chuẩn.

Nội dung của báo cáo kiểm toán phản ánh một cách đầy đủ, toàn diện các mặt hoạt động tài chính của đơn vị được kiểm toán từ khâu lập dự toán thu chi ngân sách nhà nước, tình hình chấp hành các chính sách, chế độ về quản lý sử dụng ngân sách nhà nước, việc thực hiện các chương trình, mục tiêu quốc gia, nghĩa vụ nộp thuế cho ngân sách nhà nước, đến việc lập báo cáo quyết toán (tài chính) ngân sách của các cấp, các ngành, các địa phương, các doanh nghiệp nhà nước (DNNN).

Loại báo cáo này trước khi được phát hành thông báo kết quả kiểm toán cho các đơn vị kiểm toán phải qua các giai đoạn lập báo cáo và công tác xét duyệt, bổ sung, sửa đổi, điều chỉnh nhiều lần của các cấp từ đoàn Kiểm toán Nhà nước đến lãnh đạo cấp Vụ (hoặc khu vực) qua phòng Tổng hợp của Văn phòng và cuối cùng là lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt, sau đó làm việc với đơn vị được kiểm toán, trao đổi, xem xét, thảo luận giữa hai bên để kiểm tra lại tính chính xác và thống nhất về mặt số liệu, đồng thời những ý kiến của đơn vị về những nhận xét, đánh giá và kết luận của đoàn Kiểm toán Nhà nước. Tổng Kiểm toán Nhà nước đưa ra ý kiến kết luận cuối cùng. Khi đó báo cáo kết quả kiểm toán được sửa đổi, bổ sung hoàn chỉnh mới chính thức được thông báo phát hành.

Quá trình thực hiện trình tự các bước công việc từ khi thực hiện xong giai đoạn kiểm toán tại đơn vị để lập báo cáo kết quả kiểm toán thông qua các giai đoạn xét duyệt, bổ sung, sửa đổi của các cấp để hoàn chỉnh báo cáo. Chính thức thông báo cho đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý Nhà nước có liên quan đó là quy trình của việc lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán.

Trình tự của việc lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kết quả kiểm toán đã được Kiểm toán Nhà nước nghiên cứu, đúc rút từ thực tiễn quá trình hoạt động kiểm toán để trở thành văn bản chính thức (Quyết định của Tổng Kiểm toán Nhà nước) quy định thành chế độ bắt buộc, do đó đã củng cố và hoàn thiện cả một quá trình từ khi bắt đầu một cuộc kiểm toán đến khi kết thúc phát hành báo cáo kết quả của cuộc kiểm toán.

2.2- Thực trạng quy trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán nhà nước hiện nay.

Kiểm toán Nhà nước bắt đầu đi vào triển khai thực hiện các cuộc kiểm toán từ năm 1995, khi đó chưa có những quy định cụ thể cho các hoạt động của một đoàn kiểm toán và cho một cuộc kiểm toán. Do đó, quá trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán được hình thành một cách tự nhiên chưa có quy định cụ thể về trình tự, về nội dung, về mẫu biểu, về chuẩn mực, ... Xuất phát từ yêu cầu của hoạt động kiểm toán, nhằm đưa công tác kiểm toán đi vào nề nếp, nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán, các quy định về quy trình kiểm toán nói chung và quy định về trình tự lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán nói riêng được hình thành.

Ngày 28 tháng 9 năm 1999, Tổng Kiểm toán Nhà nước đã ký Quyết định số 143/1999/QĐ-KTNN ban hành Quy định về việc lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán. Quy định gồm hai phần:

- Phần A: Quy định chung về trách nhiệm của trưởng đoàn kiểm toán tổ chức chỉ đạo lập báo cáo kiểm toán theo mẫu quy định, tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, tổng hợp, phản ánh đầy đủ kết quả kiểm toán từ các biên bản kiểm toán và các bằng chứng kiểm toán. Quy định trách nhiệm của Văn phòng Kiểm toán Nhà nước là đầu mối cùng với phòng Thanh tra kiểm tra nội bộ tổ chức thực hiện thẩm định chất lượng báo cáo kiểm toán trước khi trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt...

- Phần B: Quy định trình tự lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán gồm các nội dung:

+ Lập báo cáo kiểm toán.

+ Tổ chức thẩm định chất lượng báo cáo kiểm toán.

+ Xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán.

+ Phát hành báo cáo kiểm toán.

+ Thời hạn lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán.

Các nội dung trên được quy định chi tiết, cụ thể làm cơ sở cho việc chấp hành những quy định của Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kết quả kiểm toán của các cuộc kiểm toán.

Ngày 17/7/2003 Tổng Kiểm toán Nhà nước ký Quyết định 269/QĐ-KTNN thay thế Quyết định 143/QĐ-KTNN ngày 28/9/1999 nêu trên. Nội dung chính của Quy định trình tự lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, gồm:

a) Quy định chung:

+ Đối tượng áp dụng thống nhất cho Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành, khu vực và các đoàn kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

+ Báo cáo kiểm toán được lập theo mẫu quy định ban hành kèm theo Quyết định số 89/QĐ-KTNN ngày 14/3/2003 của Tổng Kiểm toán Nhà nước, tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán và Quy trình kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước ban hành phù hợp với từng lĩnh vực.

+ Văn phòng Kiểm toán Nhà nước là đầu mối tổ chức thực hiện thẩm định chất lượng báo cáo kiểm toán trước khi trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt.

b) Quy định về trình tự lập, xét duyệt

- *Trách nhiệm của trưởng đoàn:* Trưởng đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm thành lập tổ soạn thảo báo cáo, tổ chức chỉ đạo thu thập, kiểm tra biên bản, bằng chứng, lập đề cương, tổ chức soạn thảo, tổ chức thông qua đoàn; thời gian hoàn thành dự thảo báo cáo kiểm toán là 20 ngày kể từ khi kết thúc kiểm toán tại cơ sở. Rút ngắn 5 ngày so với Quyết định số 143/1999/QĐ-KTNN ngày 28/9/1999 của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

- *Trách nhiệm của kiểm toán trưởng chuyên ngành và khu vực*

+ Tổ chức thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán; xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán tại KTNN chuyên ngành (khu vực).

+ Gửi bảy (07) bản dự thảo báo cáo kiểm toán về KTNN (Văn phòng KTNN 06 bản, Thanh tra – Kiểm tra nội bộ 01) kèm theo tờ trình và các tài liệu cần thiết khác.

(Riêng đối với KTNN khu vực ở xa gửi (01) bản dự thảo báo cáo kiểm toán về Văn phòng KTNN, Văn phòng KTNN sẽ sao chụp và gửi theo qui định).

+ Chỉ đạo trưởng đoàn kiểm toán hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán; gửi dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi đã được lãnh đạo KTNN xét duyệt và trình lãnh đạo KTNN ý kiến tham gia của đơn vị và đề xuất ý kiến giải quyết.

+ Thời hạn xét duyệt và trình dự thảo báo cáo kiểm toán lên Tổng KTNN nhiều nhất là 5 ngày kể từ ngày đoàn kiểm toán trình Kiểm toán trưởng chuyên ngành, khu vực.

- Trách nhiệm của Văn phòng KTNN

+ Tiếp nhận dự thảo báo cáo kiểm toán và các tài liệu kèm theo do Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành (khu vực) trình lãnh đạo KTNN.

+ Tổ chức thẩm định và báo cáo kết quả thẩm định báo cáo kiểm toán lên lãnh đạo KTNN, trong thời hạn chậm nhất là 5 ngày kể từ ngày nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán.

+ Làm thư ký cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán và buổi công bố báo cáo kiểm toán tại đơn vị. Sau khi đoàn hoàn thiện báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận cuối cùng của lãnh đạo KTNN tại cuộc họp công bố, Văn phòng có trách nhiệm soạn thảo thông báo kết quả kiểm toán cho đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

(Riêng phòng Thanh tra kiểm tra nội bộ có trách nhiệm tiếp nhận tài liệu và thẩm định).

Điểm mới của Quy định ban hành theo Quyết định 269/QĐ-KTNN ngày 17/7/2003 của Tổng Kiểm toán Nhà nước là quy định rõ trách nhiệm của từng bộ phận, nhất là của Kiểm toán trưởng chuyên ngành, khu vực; quy định việc gửi dự thảo báo cáo kiểm toán để lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán sau khi đã được lãnh đạo KTNN xét duyệt, tránh được tình trạng "trong nhà chưa tỏ, ngoài ngõ đã tường" mà Quy định ban hành theo Quyết định số 143/QĐ-KTNN ngày 28/9/1999 còn bị những tồn tại, hạn chế.

2.2.1- Tình hình thực hiện quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán.

Khi tiến hành thực hiện một cuộc kiểm toán tại một đơn vị dự toán cấp I (NSTW) hoặc một cấp ngân sách địa phương (NS tỉnh, NS thành phố trực thuộc TW) phải thực hiện kiểm toán các đơn vị thuộc và trực thuộc đơn vị dự toán cấp 2 cấp 3 thuộc NSTW hoặc các đơn vị dự toán thuộc ngân sách cấp tỉnh, các huyện (quận) hoặc xã (phường) thuộc ngân sách địa phương (NSĐP), các cuộc kiểm toán các tổng công ty 90, 91 hoặc các doanh nghiệp nhà nước hạng đặc biệt, có tổng công ty hạch toán toàn ngành (như Tổng công ty Điện lực Việt Nam, Tổng công ty Bưu chính Viễn thông Việt Nam, các Ngân hàng thương mại nhà nước, Tổng công ty Hàng không Việt Nam,...), nhưng cũng có các tổng công ty mà phần lớn các đơn vị thành viên hạch toán độc lập (Tổng công ty Xi Măng Việt Nam, Tổng công ty Thép Việt Nam, Tổng công ty Lương thực miền Nam, Tổng công ty Lương thực miền Bắc, ...) đoàn kiểm toán phải chia ra thành nhiều tổ, thực hiện các cuộc kiểm toán nhỏ và các cuộc kiểm toán đó đều phải có biên bản kiểm toán, số liệu kiểm toán và đánh giá, phân tích tình hình (thực chất là những báo cáo kiểm toán nhỏ, ở phạm vi hẹp hơn). Vì vậy khi kết thúc một cuộc kiểm toán, đoàn kiểm toán phải tổng hợp toàn bộ kết quả của các biên bản kiểm toán để lập báo cáo kết quả kiểm toán, đây là công việc phức tạp nhất trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán; đòi hỏi phải tổng hợp phản ánh đầy đủ số liệu, tình hình hoạt động của tất cả các đơn vị được kiểm toán, đồng thời phải đảm bảo tính khái quát cao tránh tình trạng liệt kê vụn vặt, trùng lắp, báo cáo chỉ là việc miêu tả số liệu, tình hình một cách trần trụi, lần lượt của từng đơn vị. Để đảm bảo báo cáo kiểm toán đạt được chất lượng tốt, quy trình đã quy định các giai đoạn lập, xét duyệt cụ thể thông qua từng bước công việc:

2.2.1.1- Lập báo cáo kiểm toán

Việc lập báo cáo kiểm toán được Tổng KTNN quy định như sau:

- Tổ soạn thảo thu nhận và kiểm tra lại các biên bản kiểm toán, bằng chứng kiểm toán; tổng hợp những số liệu kiểm toán, tình hình và những thông tin thu được về đối tượng kiểm toán.

- Lập đề cương báo cáo kiểm toán; giao nhiệm vụ cho các thành viên theo từng nội dung, từng lĩnh vực và chuyên đề theo đề cương. Hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán

- Thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán của đoàn kiểm toán thực hiện kiểm toán.

Thành phần gồm: Kiểm toán trưởng và các Phó kiểm toán trưởng đơn vị, lãnh đạo đoàn kiểm toán, tổ soạn thảo báo cáo, tổ trưởng các tổ kiểm toán. Trong trường hợp cần thiết kiểm toán trưởng mời thêm một số kiểm toán viên khác.

- Dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi thông qua ở cấp Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) được gửi cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham khảo.

Quy định trình tự các bước công việc và nội dung công việc của từng bước tương đối rõ ràng, cụ thể và hợp lý. Tuy nhiên, trong thực tế các đoàn kiểm toán chưa áp dụng đầy đủ dẫn đến tình trạng báo cáo kiểm toán chưa đảm bảo chất lượng cả về thể thức, nội dung và thời gian lập báo cáo. Trong trình tự lập báo cáo thì việc lập đề cương báo cáo kiểm toán có tính chất quyết định đến chất lượng báo cáo kiểm toán. Đề cương của một báo cáo kết quả kiểm toán là cái khung để định hướng cho việc lập báo cáo kiểm toán phản ánh theo các nội dung cần thiết, trọng tâm, trọng điểm của một báo cáo kiểm toán. Trong thực tế thường xảy ra hai hiện tượng:

+ Trưởng đoàn kiểm toán khoán trắng cho tổ trưởng lập báo cáo kiểm toán, không lập đề cương để định hướng cho kiểm toán viên lập báo cáo hoặc không kiểm tra đề cương báo cáo (nếu có); tình trạng này dẫn đến kết quả là báo cáo phản ánh không đầy đủ tình hình kết quả kiểm toán tại các đơn vị cấp dưới. Chỉ phản ánh hiện tượng sai phạm nhỏ, bỏ qua những vấn đề lớn, chỉ phản ánh tình hình, hiện tượng, không phân tích đánh giá được bản chất của sự việc.

+ Chỉ lập đề cương khái quát, không lập đề cương chi tiết, phân công mỗi người viết một phần của báo cáo. Đây là cách làm còn đại khái, do đó báo

cáo kiểm toán không phản ánh được đầy đủ, súc tích các sự việc xảy ra để quy về một mối, dẫn đến phản ánh trùng lắp, tản mạn, dài dòng, báo cáo kiểm toán thiếu lôgic và thống nhất từ đầu đến cuối. Vì vậy, báo cáo kiểm toán không đảm bảo chất lượng, không phản ánh đúng thực trạng về quản lý, sử dụng kinh phí, tài sản, nguồn vốn của Nhà nước tại đơn vị được kiểm toán, v.v...

+ Đề cương báo cáo không phù hợp với thực tế tình hình các mặt hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Do đó báo cáo kiểm toán phản ánh không logic, thiếu tính khoa học và cũng dễ rơi vào tình trạng liệt kê tình hình, không phân tích đánh giá được bản chất của việc quản lý, sử dụng và chấp hành luật, chính sách, chế độ tài chính – kế toán, ngân sách của đơn vị được kiểm toán.

Ngay từ khi tiến hành cuộc kiểm toán, trong quá trình chỉ đạo thực hiện kế hoạch kiểm toán đã được Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt, trong kế hoạch kiểm toán tổng quát này đã nêu ra mục tiêu kiểm toán cần phải đạt được. Vì vậy phải hình thành ngay đề cương khái quát của báo cáo kiểm toán cho cuộc kiểm toán và trong quá trình chỉ đạo kiểm toán, người trưởng đoàn kiểm toán đã phải lập, chỉnh sửa để hoàn thành một đề cương chi tiết, hoàn chỉnh, phù hợp với tình hình hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Vì chỉ có trưởng đoàn mới có thông tin đầy đủ, toàn diện và hệ thống nhất về đơn vị được kiểm toán.

Tổng Kiểm toán Nhà nước đã ban hành mẫu của báo cáo kiểm toán (đề cương của một báo cáo kiểm toán). Tuy nhiên, cần phải hiểu rằng mẫu báo cáo này là chung nhất cho một khung báo cáo (mang tính gợi ý), nó không thể phù hợp cho mọi loại hình hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Do đó, kiểm toán viên cần phải dựa vào khung này để lập đề cương báo cáo kiểm toán phù hợp với từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán. Thực tế hiện nay, các báo cáo kết quả kiểm toán thường áp dụng rất "máy móc" theo khung của mẫu báo cáo chung cho nên báo cáo được lập với nội dung vừa thiếu lại vừa thừa, vì có những đơn vị được kiểm toán không có nội dung hoặc hoạt động như trong mẫu báo cáo kiểm toán nêu ra; nhưng có một số trưởng đoàn kiểm

toán, kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) và cả kiểm toán viên áp dụng "mẫu báo cáo kiểm toán như vậy" dẫn đến nội dung báo cáo kiểm toán thiếu phong phú, không đi sâu, phân tích, đánh giá được quá trình hoạt động của đơn vị một cách sâu sắc mang tính bản chất – cốt lõi, mà thường chỉ phản ánh sự chênh lệch số liệu giữa đoàn kiểm toán và đơn vị; phản ánh còn trùng lặp, nhắc đi nhắc lại nhiều lần cùng một hiện tượng, sự việc. Chưa phân tích được chính sách, chế độ, cơ chế quản lý đối với hoạt động tài chính, ngân sách chỗ nào là chưa hợp lý, chưa phù hợp, thậm chí kìm hãm sự phát triển của sản xuất và sự năng động, sáng tạo của cơ sở, ... cần phải sửa đổi, bổ sung.

- Công việc thu thập và tổng hợp số liệu kiểm toán, tình hình và những thông tin thu thập được từ đơn vị được kiểm toán: Sau khi kết thúc một cuộc kiểm toán, đoàn kiểm toán có từ 20 đến 50 biên bản kiểm toán (báo cáo con), phản ánh số liệu kế toán, tình hình sản xuất kinh doanh, khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp, tình hình chấp hành chế độ kế toán, tài chính, ngân sách. Số liệu và tình hình rất phong phú và đa dạng đòi hỏi người lập báo cáo kiểm toán phải có trình độ tổng hợp, có kiến thức sâu rộng về chuyên môn và có phương pháp khoa học hợp lý mới có thể tổng hợp các sự kiện và khái quát hoá, nếu không sẽ dẫn đến tình trạng liệt kê tràn lan, tản mạn, trùng lặp phản ánh một cách lộn xộn các số liệu, tình hình. Đây là một hiện tượng thực tế, các báo cáo thường phản ánh lần lượt từng đơn vị và các sai phạm đều mang tính chất giống nhau. Khi tổng hợp các số liệu và thông tin không dựa trên sự phân tổ theo các tiêu chí để tập hợp các số liệu tình hình tại đơn vị đưa về một mối thành từng nhóm có tính chất giống nhau. Nguyên nhân sâu xa của hiên tượng này là do:

+ Người tổ trưởng được phân công soạn thảo báo cáo không được tham dự toàn bộ các cuộc kết luận kiểm toán ở các tổ kiểm toán cho nên không nắm được đầy đủ tình hình một cách chủ động.

+ Các biên bản kiểm toán được lập chưa thống nhất về nội dung, về kết cấu và chưa thật phù hợp với nội dung, kết cấu của mẫu báo cáo chung. Đề cương chi tiết của các mẫu biên bản chưa được lập thống nhất giữa các tổ,

nhất là nội dung của bản báo cáo còn tản mạn chưa có các chỉ tiêu đồng nhất để phản ánh cùng một hiện tượng, dẫn đến tình trạng phổ biến là chỉ phản ánh định tính mà không có định lượng hoặc ngược lại chỉ có định lượng mà không có định tính (tức là chỉ phản ánh số liệu mà thiếu hẳn đánh giá, phân tích, nhận xét hoặc chỉ phân tích đánh giá nhận xét mà không có số liệu chứng minh).

+ Việc tổng hợp số liệu, tình hình thông tin của các biên bản kiểm toán chưa bám sát vào đề cương báo cáo và chưa chú ý đến mối quan hệ giữa các số liệu chi tiết trong hệ thống số liệu tổng hợp.

+ Trình độ, năng lực tổng hợp, phân tích và khả năng chuyên môn theo chuyên ngành của kiểm toán viên còn hạn chế.

Trình tự lập báo cáo tại quy định còn có chỗ chưa hợp lý: lập đề cương báo cáo phải là việc đầu tiên sau đó mới đến việc thu thập tổng hợp số liệu, tình hình bởi đề cương là cơ sở cho việc tổng hợp, phân tổ, phân nhóm số liệu, tình hình.

Việc lập đề cương cũng phải có quy định cụ thể hơn: trưởng đoàn phải là người chỉ đạo, soạn thảo đề cương khái quát và chi tiết có sự tham gia góp ý của các tổ trưởng. Thực tế khi lập báo cáo người tổ trưởng tự mình vạch ra đề cương phương hướng để viết, chưa có sự tham gia ý kiến của đoàn kiểm toán. Vừa viết vừa đọc biên bản, vừa thu thập tài liệu. Thực tế này đang là cản trở, ảnh hưởng đến thời gian và chất lượng của việc lập báo cáo kết quả kiểm toán.

- Thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán của đoàn kiểm toán: báo cáo kiểm toán sau khi dự thảo xong được đưa ra thảo luận tham gia đóng góp ý kiến của các kiểm toán viên: Quy định này chưa được thực hiện một cách nghiêm túc, đầy đủ; có đoàn thực hiện, có đoàn không thực hiện và khi thông qua toàn đoàn còn mang tính hình thức, tính thủ tục. Các kiểm toán viên chưa coi đây là trách nhiệm và nghĩa vụ đóng góp ý kiến vào báo cáo, cứ kết thúc cuộc kiểm toán là hoàn thành nhiệm vụ, còn việc lập báo cáo kết quả kiểm toán là trách nhiệm của lãnh đạo đoàn kiểm toán, lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực). Điều đó thể hiện tinh thần trách nhiệm với

nghề nghiệp mà theo Chuẩn mực về "đạo đức nghề nghiệp" là chưa thực hiện tốt.

Việc kiểm tra, xét duyệt, thẩm định báo cáo kết quả kiểm toán của lãnh đạo KTNN chuyên ngành (khu vực) cũng chưa cụ thể và sâu sắc, còn có hiện tượng đọc lướt qua không thảo luận, trao đổi với tổ lập báo cáo, giao khoán trắng cho tổ lập báo cáo. Việc kiểm tra, xét duyệt của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực) còn mang tính hình thức, chiếu lệ. Do đó báo cáo trước khi trình Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt còn nhiều sai sót, nhiều đoạn viết mà người đọc không hiểu người viết định nói gì, thậm chí có những sai sót không đáng có; vì vậy, chất lượng báo cáo kiểm toán còn nhiều hạn chế (báo cáo kiểm toán chất lượng thấp).

- Bước tiếp theo là dự thảo báo cáo kết quả kiểm toán được gửi cho đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến. Bước này có tác dụng để đơn vị điều chỉnh, đối chiếu lại số liệu kiểm toán, tham gia vào độ chính xác, cơ sở của việc phân tích, nhận xét, đánh giá của đoàn kiểm toán. Đây là công việc cần thiết và khi có những hiện tượng lầm lẫn, thiếu chính xác hoặc phản ánh chưa thật khách quan hoặc phương pháp tính toán chưa được đồng nhất của kiểm toán viên đối với đơn vị được kiểm toán để sửa chữa hoặc bổ sung hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán. Tạo sự thống nhất cao giữa đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán, đến khi tổ chức kết luận kiểm toán sẽ không phải tranh luận, kiểm tra lại tính chính xác của số liệu, tiết kiệm thời gian và hiểu nhau hơn giữa đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán.

Tuy nhiên, bước công việc này từ năm 2000 đã có sự thay đổi: Đoàn kiểm toán chỉ chuyển báo cáo kiểm toán cho đơn vị được kiểm toán tham gia sau khi lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước đã xét duyệt.

2.2.1.2- Kiểm tra, thẩm định chất lượng của báo cáo kiểm toán.

Việc kiểm tra, thẩm định chất lượng của báo cáo kiểm toán vẫn nằm trong giai đoạn lập báo cáo kiểm toán vì giai đoạn này đoàn kiểm toán vẫn phải tiếp tục chỉnh sửa báo cáo kiểm toán để hoàn chỉnh trước khi trình Tổng

Kiểm toán Nhà nước xét duyệt. Các bước cụ thể của công việc này được Tổng KTNN quy định cụ thể như sau:

* Dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi thông qua và có ý kiến của đơn vị được kiểm toán phải được kiểm tra thẩm định chất lượng. Đoàn kiểm toán có trách nhiệm gửi báo cáo kiểm toán về Văn phòng Kiểm toán Nhà nước kèm theo các tài liệu sau:

- Tờ trình của kiểm toán trưởng (kiểm toán chuyên ngành, khu vực) những vấn đề còn có ý kiến khác nhau giữa đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán và đề xuất ý kiến giải quyết.

- Các biểu tổng hợp số liệu, biên bản kiểm toán và bằng chứng kiểm toán.

- Ý kiến của đơn vị được kiểm toán và ý kiến chấp nhận của đoàn kiểm toán.

- Những tài liệu khác đoàn kiểm toán thấy cần thiết.

* Văn phòng kiểm toán có trách nhiệm:

- Tiếp nhận và kiểm tra danh mục tài liệu cần gửi; yêu cầu đơn vị bổ sung tài liệu (nếu cần).

- Trong thời gian 5 ngày sau khi nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán, Văn phòng Kiểm toán Nhà nước chủ trì cùng với phòng Thanh tra - kiểm tra nội bộ tổ chức kiểm tra thẩm định báo cáo kiểm toán theo nội dung sau:

+ Thẩm định về thể thức, bố cục, văn phạm.

+ Thẩm định về nội dung báo cáo, biên bản kiểm toán và bằng chứng kiểm toán.

- Chuẩn bị tờ trình tóm tắt ý kiến tham gia hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kết quả kiểm toán để trình lãnh đạo kiểm toán.

Trường hợp chất lượng báo cáo kết quả kiểm toán không đạt yêu cầu, Văn phòng báo cáo lãnh đạo KTNN để yêu cầu đoàn chỉnh lý hoặc lập lại báo cáo. Báo cáo kiểm toán sau khi được chỉnh lý hoặc lập lại phải thông qua lãnh đạo đơn vị thực hiện kiểm toán trước khi gửi Văn phòng KTNN thẩm định lại.

- Trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước kế hoạch tổ chức cuộc họp xét duyệt báo cáo kiểm toán và thông báo cho các thành phần dự họp sau khi kế hoạch được duyệt.

Trong thực tế khi lập báo cáo kiểm toán, không thể tránh được những sai sót khi tổng hợp các số liệu từ chi tiết của các biên bản kiểm toán lên thành số liệu tổng hợp, nhất là phương pháp, cách thức sắp xếp hoặc cách hạch toán giữa đơn vị được kiểm toán với kiểm toán viên chưa thống nhất dẫn đến trường hợp chênh lệch số liệu. Hoặc nhận thức đánh giá của kiểm toán viên trong đoàn kiểm toán chưa sát, đúng với thực tế khách quan, chưa đúng với bản chất của hiện tượng. Do đó, việc gửi báo cáo cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham khảo, đối chiếu số liệu tổng hợp của báo cáo kiểm toán và những ý kiến nhận xét, đánh giá của đoàn kiểm toán là cần thiết, phục vụ cho việc hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán khi trình lãnh đạo kiểm toán.

(Bước công việc này từ năm 2003 đã được thay đổi. Chỉ sau khi báo cáo kết quả kiểm toán đã trình lãnh đạo kiểm toán nhà nước xét duyệt mới được chuyển cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham khảo và nếu số liệu có sai lệch thì đoàn Kiểm toán Nhà nước tại đơn vị đó phải có báo cáo giải trình).

Việc thẩm định báo cáo của Văn phòng Kiểm toán Nhà nước (Phòng Tổng hợp) là cần thiết nó mang tính khách quan, kiểm tra tính hợp pháp, hợp lý của văn bản, kiểm tra các cơ sở tính toán, hoàn thiện số liệu tổng hợp cũng như chi tiết của báo cáo, giúp cho việc chỉnh lý các sai phạm của văn bản, nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán của các Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực). Trong những năm qua thông qua việc thẩm định chất lượng của báo cáo kiểm toán của phòng Tổng hợp Văn phòng Kiểm toán Nhà nước đã giúp cho Tổng KTNN phê chuẩn báo cáo kiểm toán nhanh gọn, chính xác hơn, chất lượng hơn.

Tuy nhiên, việc thực hiện thẩm định chất lượng báo cáo kiểm toán cũng chưa đầy đủ, bài bản theo quy định mà hiện nay chúng ta mới chỉ làm cái

phần "ngọn" mà chưa có cái "gốc" để làm cơ sở thẩm định, đối chiếu lại như chưa chuyển đủ các tài liệu chi tiết cho Văn phòng (Phòng Tổng hợp) nhất là các biên bản kiểm toán và thời gian gửi báo cáo kiểm toán chưa đảm bảo đúng thời gian quy định.

2.2.1.3- Xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán.

Đây là giai đoạn có tính chất quyết định cuối cùng để đi đến kết thúc, kết luận của một cuộc kiểm toán do lãnh đạo Tổng KTNN phê duyệt. Theo quy định để thực hiện xét duyệt thì các thành phần tham dự và trách nhiệm của các thành viên trong cuộc họp xét duyệt cụ thể như sau:

- Thành phần tham dự cuộc họp xét duyệt báo cáo kiểm toán gồm có:

+ Lãnh đạo KTNN.

+ Chánh văn phòng KTNN.

+ Lãnh đạo phòng Tổng hợp - pháp chế và trưởng phòng thanh tra - kiểm tra nội bộ.

+ Kiểm toán trưởng đơn vị thực hiện kiểm toán.

+ Lãnh đạo đoàn kiểm toán, tổ soạn thảo báo cáo, tổ trưởng các tổ kiểm toán.

- Trưởng đoàn kiểm toán trình bày dự thảo báo cáo kiểm toán, lãnh đạo Văn phòng phụ trách phòng Tổng hợp hoặc cán bộ lãnh đạo phòng Tổng hợp thuộc Văn phòng Kiểm toán Nhà nước trình bày kết quả thẩm định báo cáo kiểm toán, các thành viên trong cuộc họp xét duyệt thảo luận các vấn đề được nêu trong báo cáo thẩm định của các đơn vị chức năng và cuối cùng lãnh đạo KTNN kết luận. Ý kiến kết luận của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước là ý kiến quyết định.

Đối với các Kiểm toán Nhà nước khu vực có trụ sở xa Văn phòng Tổng Kiểm toán Nhà nước, sau khi kiểm tra thẩm định chất lượng báo cáo kết quả kiểm toán, Văn phòng KTNN (phòng Tổng hợp) soạn thảo thông báo (bằng văn bản) ý kiến kết luận của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước cho đơn vị KTNN

chuyên ngành (khu vực) có báo cáo kiểm toán được xét duyệt. Việc Kiểm toán khu vực trực tiếp báo cáo và tham dự xét duyệt do Tổng KTNN quyết định trong những trường hợp cần thiết.

- Trưởng đoàn kiểm toán chỉ đạo tổ soạn thảo hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN.

Đến đây kết thúc giai đoạn lập báo cáo kiểm toán và xét duyệt báo cáo kiểm toán để tổ chức thông qua báo cáo kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán.

Bước này của quy trình trong những năm qua đã được thực hiện đầy đủ, các thành phần tham dự cuộc họp cũng đã thể hiện đầy đủ trách nhiệm của mình đối với báo cáo kiểm toán.

Tuy nhiên, trong cuộc họp có quá nhiều thành phần tham dự mà không liên quan đến chất lượng báo cáo kiểm toán và chưa nghiên cứu kỹ dự thảo báo cáo kiểm toán. Ví dụ: Thanh tra nội bộ chủ yếu là thanh tra việc chấp hành nội quy, quy chế của đoàn kiểm toán về mặt hành chính, không liên quan đến nội dung, chất lượng của báo cáo kiểm toán do đó khi tham gia ý kiến còn mang tính hình thức; hoặc Chánh Văn phòng tham gia đánh giá, nhận xét chất lượng, nội dung báo cáo kiểm toán cũng chưa hợp lý.

- Tổ chức thông qua báo cáo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán và phát hành báo cáo kết quả kiểm toán.

Sau khi lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt báo cáo kiểm toán, lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo đoàn kiểm toán, chỉnh lý hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán lần cuối trình lên Tổng KTNN để xin thông qua với đơn vị được kiểm toán; được sự đồng ý của Tổng KTNN lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) phối hợp với đơn vị được kiểm toán tổ chức hội nghị để công bố chính thức kết luận của KTNN về báo cáo tài chính (quyết toán) của đơn vị được kiểm toán. Thành phần tham dự hội nghị về phía KTNN do Tổng KTNN quy định, chủ yếu là lãnh đạo KTNN, lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực) lãnh đạo đoàn kiểm toán và một

số tổ trưởng tổ kiểm toán. Thành phần tham dự về phía đơn vị được kiểm toán bao gồm thủ trưởng cơ quan (Bộ trưởng hoặc thủ trưởng, Tổng Giám đốc Tổng công ty hoặc công ty đối với cơ quan thuộc trung ương, Chủ tịch hoặc Phó Chủ tịch UBND tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương) và các cơ quan tổng hợp giúp việc chịu trách nhiệm về quản lý, điều hành kế toán - tài chính của đơn vị.

Đơn vị được kiểm toán có quyền tham gia ý kiến đối với báo cáo kiểm toán do cơ quan KTNN công bố, và đưa ra các ý kiến chấp nhận hoặc không chấp nhận đối với các nhận xét, đánh giá, kiến nghị của KTNN.

Tại cuộc hội nghị lãnh đạo KTNN chủ trì đưa ra ý kiến kết luận cuối cùng có tính chất khẳng định.

Căn cứ vào kết luận của lãnh đạo KTNN, Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo đoàn kiểm toán, chỉnh sửa báo cáo kiểm toán để lãnh đạo KTNN ký ban hành chính thức gửi các cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

2.2.1.4- Thời hạn lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán.

Thời gian lập, xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán được quy định cụ thể như sau:

- Thời gian lập và thông qua báo cáo kiểm toán tại đoàn kiểm toán và lấy ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán không quá 25 ngày kể từ khi kết thúc kiểm toán.

- Thời gian xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán không quá 10 ngày kể từ khi báo cáo kiểm toán được gửi về Văn phòng Kiểm toán Nhà nước.

- Thời gian phát hành báo cáo kiểm toán không quá 5 ngày kể từ khi báo cáo kiểm toán được công bố tại đơn vị được kiểm toán.

Như vậy tổng thời gian từ khi kết thúc cuộc kiểm toán đến khi phát hành báo cáo kiểm toán là hơn 40 ngày. Quy định như vậy là hợp lý. Nhưng thực tế còn nhiều cuộc kiểm toán từ khi kết thúc cuộc kiểm toán tại cơ sở (đơn vị được kiểm toán) đến khi phát hành báo cáo kiểm toán kéo dài (vượt thời

gian quy định rất nhiều). Việc kéo dài thời gian phát hành báo cáo làm giảm hiệu quả và tính thời sự của báo cáo kiểm toán. Vậy nguyên nhân do đâu và chậm ở khâu nào? giai đoạn nào?

+ Thời gian lập báo cáo và thông qua báo cáo kiểm toán ở đoàn kiểm toán chiếm một lượng thời gian dài nhất 25/40 ngày (chiếm 62%) từ khi lập báo cáo đến khi phát hành báo cáo kiểm toán. Thực tế việc lập báo cáo ở đoàn kiểm toán kéo dài thời gian quá lâu, thậm chí có đoàn kiểm toán kéo dài từ hai đến ba tháng chưa lập xong báo cáo, nguyên nhân chủ yếu là:

+ Việc lập đề cương khái quát và đề cương chi tiết cho báo cáo kiểm toán chưa chặt chẽ và hợp lý dẫn đến thiếu định hướng và lúng túng trong việc lập báo cáo.

+ Thiếu hệ thống chỉ tiêu thống nhất của cuộc kiểm toán nên trong các biên bản kiểm toán do các tổ kiểm toán lập không đồng thống nhất trong việc phản ánh tình hình và số liệu kiểm toán.

+ Việc tổ chức thu thập thông tin, số liệu, tình hình, tổng hợp thiếu tính khoa học, hợp lý, không biết cách phân tổ, phân chia các hiện tượng theo tiêu thức đồng nhất do đó dẫn đến hiện tượng người viết loạn thông tin, không phân biệt được cấp độ của thông tin, sử dụng thông tin tuỳ tiện, tuỳ hứng, soạn thảo báo cáo theo cách liệt kê, thống kê số liệu, dài dòng, tản mạn, triền miên theo các biên bản kiểm toán.

+ Trình độ người viết báo cáo còn hạn chế, chưa chuyên sâu về chuyên môn, khả năng tổng hợp và phân tích còn yếu. Một báo cáo nhưng nhiều người viết, mỗi người viết một phần nên chưa mang tính lôgic.

Đó là nguyên nhân cơ bản dẫn đến lúng túng trong việc lập báo cáo, thời gian lập báo cáo kéo dài, báo cáo lập đi, lập lại nhiều lần mà vẫn chưa đạt yêu cầu. Ngoài ra còn một số nguyên nhân nữa cũng cần đề cập là các cuộc kiểm toán sau khi kết thúc tại cơ sở không tiến hành lập báo cáo ngay, một vài đơn vị sau khi kết thúc kiểm toán tại cơ sở lại có tình trạng "đắp chiếu" các bằng chứng, hồ sơ của cuộc kiểm toán này để đó, rồi cho triển khai cuộc kiểm

toán khác, đến khi quay lại thì lập báo cáo cho cuộc kiểm toán trước; do đó mà ảnh hưởng đến thời gian lập báo cáo, xét duyệt, công bố và phát hành báo cáo kiểm toán; hoặc là các báo cáo kiểm toán về dồn dập trong một thời gian ngắn chờ xét duyệt nên các báo cáo phải "xếp hàng" chờ đến lượt. Vì vậy, mà thời gian xét duyệt báo cáo bị kéo dài không cần thiết..

2.2.2- Tình hình lập, xét duyệt và thông qua báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là báo cáo được tổng hợp từ kết quả kiểm toán đối với các bộ ngành, trung ương, các Tổng công ty 90,91 các dự án đầu tư xây dựng cơ bản tập trung của Nhà nước và ngân sách các địa phương thực hiện theo kế hoạch kiểm toán hàng năm kết hợp với báo cáo kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước do Bộ Tài chính lập trước khi trình Quốc hội.

Hay nói một cách khác báo cáo này được tổng hợp từ kết quả của các cuộc kiểm toán của tất cả các báo cáo kiểm toán theo kế hoạch đã được Thủ tướng Chính phủ giao và các cơ quan có thẩm quyền yêu cầu mà Kiểm toán Nhà nước (gồm các KTNN chuyên ngành và khu vực) đã thực hiện trong năm kế hoạch. Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm phải tổng hợp và đánh giá cho được công tác quản lý, điều hành và chấp hành các chính sách chế độ tài chính, ngân sách nhà nước, các chương trình mục tiêu quốc gia thực hiện trong năm ngân sách, đề xuất các giải pháp khắc phục những tồn tại, yếu kém trong công tác quản lý, điều hành, sử dụng các nguồn lực tài chính trong các lĩnh vực: XDCB, quản lý doanh nghiệp, NSNN và các quỹ tập trung của Nhà nước ngoài ngân sách. Vì vậy, Báo cáo Tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước là một trong những cơ sở để Quốc hội đánh giá, phê chuẩn báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước hàng năm.

Vai trò của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN rất to lớn như vậy. Song Tổng Kiểm toán Nhà nước chưa có văn bản chính

thức quy định đối với quy trình lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm, do công việc này chỉ là công tác tổng hợp kết quả kiểm toán của các cuộc kiểm toán kể cả kết quả kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước. Trong đó cũng chưa có quy định về quy trình kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước. (Kiểm toán Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước do Bộ Tài chính lập là cuộc kiểm toán có tính tổng hợp cao, không như các cuộc kiểm toán tại các bộ, ngành Trung ương và ngân sách các địa phương).

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Tổng KTNN do Phòng Tổng hợp thuộc Văn phòng KTNN lập trên cơ sở các báo cáo kết quả kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước các chuyên ngành và khu vực kết hợp với kết quả kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước. Nội dung báo cáo được trình bày theo quá trình vận hành của ngân sách nhà nước là: lập, chấp hành và quyết toán ngân sách nhà nước của quá trình quản lý, điều hành, thu và chi ngân sách nhà nước. Báo cáo liên quan đến việc điều hành ngân sách nhà nước và lập báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước do Bộ Tài chính lập do đó cũng phải qua các giai đoạn:

- Lập báo cáo:

+ Thời gian lập báo cáo phải phù hợp với thời gian Quốc hội chuẩn bị cho cuộc họp thường kỳ hàng năm để thông qua báo cáo Tổng quyết toán ngân sách nhà nước. Và nội dung của báo cáo phải đảm bảo theo yêu cầu của Quốc hội. (Từ tháng 11 đến tháng 1 năm sau).

+ Báo cáo lập xong phải thông qua Tổng KTNN xem xét, bổ sung, điều chỉnh.

+ Báo cáo trước khi trình với Uỷ ban Kinh tế - Ngân sách Quốc hội được trao đổi trước với Bộ Tài chính; giữa lãnh đạo KTNN với lãnh đạo Bộ Tài chính.

- Xét duyệt và thông qua báo cáo: Báo cáo sau khi lập xong được Tổng KTNN xét duyệt lần thứ nhất để làm việc với Bộ Tài chính và Uỷ ban Kinh tế

- Ngân sách Quốc hội. Sau đó phòng Tổng hợp thuộc Văn phòng Kiểm toán Nhà nước phối hợp với Kiểm toán Ngân sách điều chỉnh, bổ sung hoàn chỉnh thành báo cáo chính thức tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN để báo cáo Chính phủ và Quốc hội.

2.3 Những kết quả đạt được và những mặt còn tồn tại của quy trình lập, xét duyệt và thong qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

2.3.1 Những kết quả đã đạt được của quy trình lập, xét duyệt và thong qua Báo cáo kiểm toán

Từ thực tiễn hoạt động của kiểm toán Nhà nước, Tổng KTNN nhận thấy cần phải đưa dần công tác kiểm toán đi vào quy củ, nền nếp, bài bản, khắc phục tình trạng lúng túng, tuỳ tiện, sơ sài trong cả quá trình thực hiện hoạt động kiểm toán từ khâu khảo sát xây dựng kế hoạch đến tổ chức thực hiện các cuộc kiểm toán và phát hành báo kiểm toán cho đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật: Việc thực hiện qui trình kiểm toán trong những năm qua đã đạt được những kết quả đáng kể, đưa công tác lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN đi vào nề nếp, tạo điều kiện nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và chất lượng báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm nói riêng.

- Mẫu biểu biên bản kiểm toán: Mẫu biên bản kiểm toán là cơ sở xác định tình hình kết quả kiểm toán từ cơ sở lên để tổng hợp lập báo cáo kiểm toán. Mẫu biên bản dùng cho các tổ kiểm toán đã được hoàn thiện dần và trở thành một quy định bắt buộc các tổ kiểm toán phải tuân thủ đã tạo điều kiện định hướng cơ bản phản ánh kết quả kiểm toán ở cấp cơ sở, đã tạo được sự thống nhất cao cho đoàn kiểm toán trong việc tập trung, thống nhất các nội

dung, mục tiêu kiểm toán, tránh hiện tượng phân tán, rời rạc thiếu gắn kết và lôgic trong việc phản ánh kết quả kiểm toán từ các tổ kiểm toán.

- Mẫu báo cáo kết quả kiểm toán: Mẫu báo cáo kiểm toán được biên soạn làm tiêu chuẩn quy định mẫu mực cho các loại báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước các chuyên ngành và khu vực (Tuy nhiên mẫu báo cáo kiểm toán chỉ mang tính định hướng, gợi ý để thống nhất về bố cục). Nhờ có mẫu báo cáo kiểm toán làm khung sườn cho việc thiết lập thứ tự, từng phần nội dung báo cáo đã đảm bảo cho việc nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán của các đoàn kiểm toán thuộc các lĩnh vực chuyên ngành khác nhau.

Quy định về trình tự lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kết quả kiểm toán đã quy định cụ thể việc tổ chức tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán, tổng hợp số liệu kiểm toán và những tình hình thông tin thu thập được về đối tượng được kiểm toán là cơ sở hướng dẫn cho đoàn kiểm toán tổ chức công việc chuẩn bị cho việc soạn thảo báo cáo kiểm toán.

+ Lập đề cương báo cáo kiểm toán là việc rất cần thiết, đề cương được lập cẩn thận, chu đáo là bước chuẩn bị định hướng nội dung cho việc lập báo cáo kiểm toán. Đề cương khái quát và đề cương chi tiết càng đầy đủ, cụ thể cho từng phần nội dung cần phải trình bày trong báo cáo thì càng tạo điều kiện cho báo cáo có chất lượng phản ánh được đầy đủ và sâu sắc các kết quả kiểm toán.

Từ năm 1999 khi ban hành quy định về quy trình lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán, công tác lập báo cáo kiểm toán và xét duyệt báo cáo kiểm toán đã đi dần vào nền nếp và khoa học. Chất lượng báo cáo kiểm toán ngày càng được hoàn thiện dần theo từng cấp. Trước hết là nội bộ đoàn kiểm toán tự hoàn chỉnh thông qua sự tham gia góp ý kiến của các thành viên trong đoàn kiểm toán sau đó là xét duyệt của lãnh đạo cấp vụ tham gia chỉnh sửa, bổ sung tạo điều kiện cho báo cáo lại được hoàn chỉnh và nâng cấp thêm một lần nữa; tiếp theo sự kiểm tra xét duyệt của phòng Tổng hợp – Pháp chế (Văn phòng Kiểm toán Nhà nước) và cuối cùng là xét duyệt của lãnh đạo KTNN. Quy

trình kiểm tra chất lượng báo cáo kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán, theo mẫu báo cáo quy định, nội dung của báo cáo và theo mục tiêu kiểm toán đã được phê duyệt trong kế hoạch kiểm toán theo từng cấp từ cơ sở đến lãnh đạo KTNN góp phần làm cho báo cáo kiểm toán ngày một hoàn chỉnh và chất lượng ngày một nâng lên.

Công việc lập, kiểm tra báo cáo kiểm toán qua từng giai đoạn, từng cấp đã được thực hiện một cách nghiêm chỉnh trong những năm qua đã khẳng định tính tất yếu khách quan của quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán là cần thiết và có hiệu quả, nâng cao dần chất lượng của báo cáo trước khi trình Tổng KTNN xét duyệt và phê chuẩn.

- Công tác xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán sau khi đã được lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành và phòng Tổng hợp - Pháp chế kiểm tra, tham gia ý kiến được trình Tổng KTNN để tổ chức xét duyệt. Đây là giai đoạn của việc xét duyệt báo cáo kiểm toán trước khi Tổng KTNN công bố kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có thẩm quyền, lần xét duyệt này mang tính quyết định đến nội dung và chất lượng của báo cáo.

Công tác tổ chức xét duyệt đã được quy định cụ thể về thành phần tham gia và thể thức thông qua báo cáo; trách nhiệm của lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo đoàn kiểm toán chỉnh lý, bổ sung để hoàn thiện báo cáo kiểm toán. Trong những năm qua cách thức xét duyệt ở giai đoạn cuối cùng này của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước đã tạo điều kiện cho các lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) kiểm toán viên nhận thức được nội dung một cách sâu sắc hơn, tầm nhìn vĩ mô hơn hay nói cách khác là qua các buổi xét duyệt đã nâng tầm hiểu biết và cách nhìn nhận, đánh giá mới cho lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) và kiểm toán viên. Nhờ đó các báo cáo kiểm toán ngày càng hoàn chỉnh hơn, chất lượng kiểm toán ngày càng tốt hơn.

Sau khi báo cáo kiểm toán được Tổng Kiểm toán Nhà nước xét duyệt đoàn kiểm toán đã thực hiện chỉnh lý, hoàn chỉnh báo cáo, phòng Tổng hợp – Pháp chế kiểm tra lần cuối cùng, lãnh đạo vụ kiểm toán chuyên ngành hoặc kiểm toán trưởng khu vực tổ chức cuộc họp giữa cơ quan Kiểm toán Nhà nước (lãnh đạo KTNN, phòng Tổng hợp – Văn phòng KTNN, lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực); lãnh đạo đoàn kiểm toán) với đại diện đơn vị được kiểm toán (thủ trưởng đơn vị, các bộ phận tham mưu giúp việc …) để công bố báo cáo kiểm toán và kết luận của Kiểm toán Nhà nước.

- Công tác phát hành báo cáo kiểm toán:

+ Theo quy định tại Quyết định 143/1999/ QĐ-KTNN ngày 28/9/1999 thì việc phát hành báo cáo kết quả kiểm toán được thực hiện như sau:

1. *Báo cáo kiểm toán được phát hành sau khi làm đầy đủ các thủ tục hành chính lập thành (một số bản theo quy định) và được gửi đến:*

- Đơn vị được kiểm toán
- Lãnh đạo KTNN (phụ trách)
- Đơn vị thực hiện kiểm toán (KTCN, KV)
- Văn phòng KTNN (phòng TH-PC)
- Lưu Văn thư KTNN.

2. *Báo cáo tóm tắt kết quả kiểm toán được gửi :*

- Tổng KTNN
- Văn phòng Chính phủ
- Các cơ quan chức năng có liên quan và có thẩm quyền theo quy định của pháp luật;
- Đơn vị thực hiện kiểm toán (KTCN, KV)
- VP KTNN (phòng TH – PC)
- Lưu Văn thư KTNN.

3. *Báo cáo kiểm toán dài và báo cáo kiểm toán tóm tắt được gửi đến các cơ quan trên kèm theo thông báo kết quả kiểm toán của Tổng KTNN.*

+ Thực tế việc phát hành báo cáo kiểm toán chỉ thực hiện theo bản chính (dài) không thực hiện báo cáo tóm tắt. Báo cáo kiểm toán gửi kèm thông báo kết quả kiểm toán do Tổng KTNN ký và được gửi:

- Lãnh đạo KTNN
- Đơn vị được kiểm toán
- Đơn vị thực hiện kiểm toán
- Các cơ quan Nhà nước (Văn phòng Chính phủ, Văn phòng Quốc hội, Bộ Tài chính
- Lưu văn thư KTNN

2.3.2- Những tồn tại của quy trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kết quả kiểm toán.

- Lập báo cáo kiểm toán:

+ Việc lập đề cương báo cáo kiểm toán chưa quy định cụ thể cho nên đề cương lập chưa chi tiết, chưa phù hợp với mẫu báo cáo do đó viết còn chệch hướng, tản mạn thiếu tập trung vào những nội dung trọng tâm, trọng điểm.

+ Lập đề cương báo cáo kiểm toán phải được thực hiện trước khi tổng hợp số liệu kiểm toán. Việc tổng hợp số liệu trước khi có đề cương chi tiết dẫn đến tình trạng tổng hợp số liệu không phù hợp với đề cương.

+ Việc thực hiện quy trình lập báo cáo kiểm toán của các đoàn kiểm toán chưa thật nghiêm túc như: tổng hợp chưa đầy đủ, sắp xếp số liệu chưa khoa học, theo từng tiêu chí thống nhất nhằm hướng tới đáp ứng những mục tiêu kiểm toán đã được phê duyệt, do vừa viết vừa tổng hợp, vừa tham khảo biên bản kiểm toán thiếu những định hướng cụ thể cho người lập báo cáo, dẫn đến báo cáo không đánh giá được khái quát ở tầm vĩ mô mà vụn vặt, tản mạn, theo thể loại mô tả tình hình…

- Kiểm tra và xét duyệt báo cáo kiểm toán: Về trình tự các bước công việc là phù hợp nhưng về nội dung còn một số hạn chế, còn nhiều thành phần tham dự tham gia ý kiến chưa chuẩn xác vào nội dung báo cáo hoặc đọc báo cáo chưa kỹ. Báo cáo kiểm toán là một loại báo cáo mang tính chuyên môn cao, vì vậy người tham gia ý kiến cho báo cáo kiểm toán phải có trình độ chuyên môn sâu, rộng.

2.3.3 Những kết quả đạt được và tồn tại của quy trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

2.3.3.1) Những kết quả đạt được:

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN được tổng hợp từ 03 loại báo cáo kiểm toán:

+ Báo cáo kiểm toán của các cuộc kiểm toán riêng lẻ do KTNN chuyên ngành, khu vực thực hiện theo kế hoạch hàng năm.

+ Báo cáo kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước do Bộ Tài chính lập.

+ Báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán các Bộ, ngành và các địa phương được kiểm toán.

Căn cứ vào kết quả của 03 loại báo cáo kiểm toán này phòng Tổng hợp thuộc Văn phòng KTNN lập báo cáo; đánh giá tình hình lập, chấp hành và quyết toán ngân sách của các Bộ, ngành trung ương, các địa phương; đánh giá nhận xét công tác quản lý, điều hành, lập quyết toán ngân sách nhà nước của Bộ Tài chính, tình hình quản lý, sử dụng các quỹ, tình hình quản lý, sử dụng và hiệu quả sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp nhà nước, ... Tóm lại, đây là báo cáo tổng hợp đánh giá, nhận xét việc chấp hành chính sách, chế độ tài chính, ngân sách để thực hiện các chương trình, mục tiêu xây dựng, phát triển kinh tế – xã hội của cả nước. Nhận xét tính chính xác, trung thực, hợp pháp của báo cáo tổng

quyết toán ngân sách nhà nước do Bộ Tài chính lập trước khi trình Quốc hội phê chuẩn. Do đó báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải mang tính khái quát cao, toàn diện, sâu sắc, phải phản ánh tương đối toàn diện việc quản lý, điều hành, chấp hành ngân sách nhà nước trên các lĩnh vực kinh tế – xã hội của các cấp, các ngành và việc tổ chức triển khai thực hiện các nghị quyết của Quốc hội, Chính phủ về NSNN và các chương trình, mục tiêu quốc gia.

Trong những năm qua, việc tổng hợp báo cáo từ 03 nguồn tài liệu này đã khẳng định được vai trò quan trọng của Kiểm toán Nhà nước trong công tác tham mưu giúp Chính phủ và Quốc hội nhìn nhận đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách nhà nước và việc chấp hành Luật ngân sách nhà nước của các cấp, các ngành, kịp thời chấn chỉnh những sai sót, tồn tại, tiêu cực trong việc sử dụng ngân sách nhà nước.

2.3.3.2) Một số tồn tại cần khắc phục:

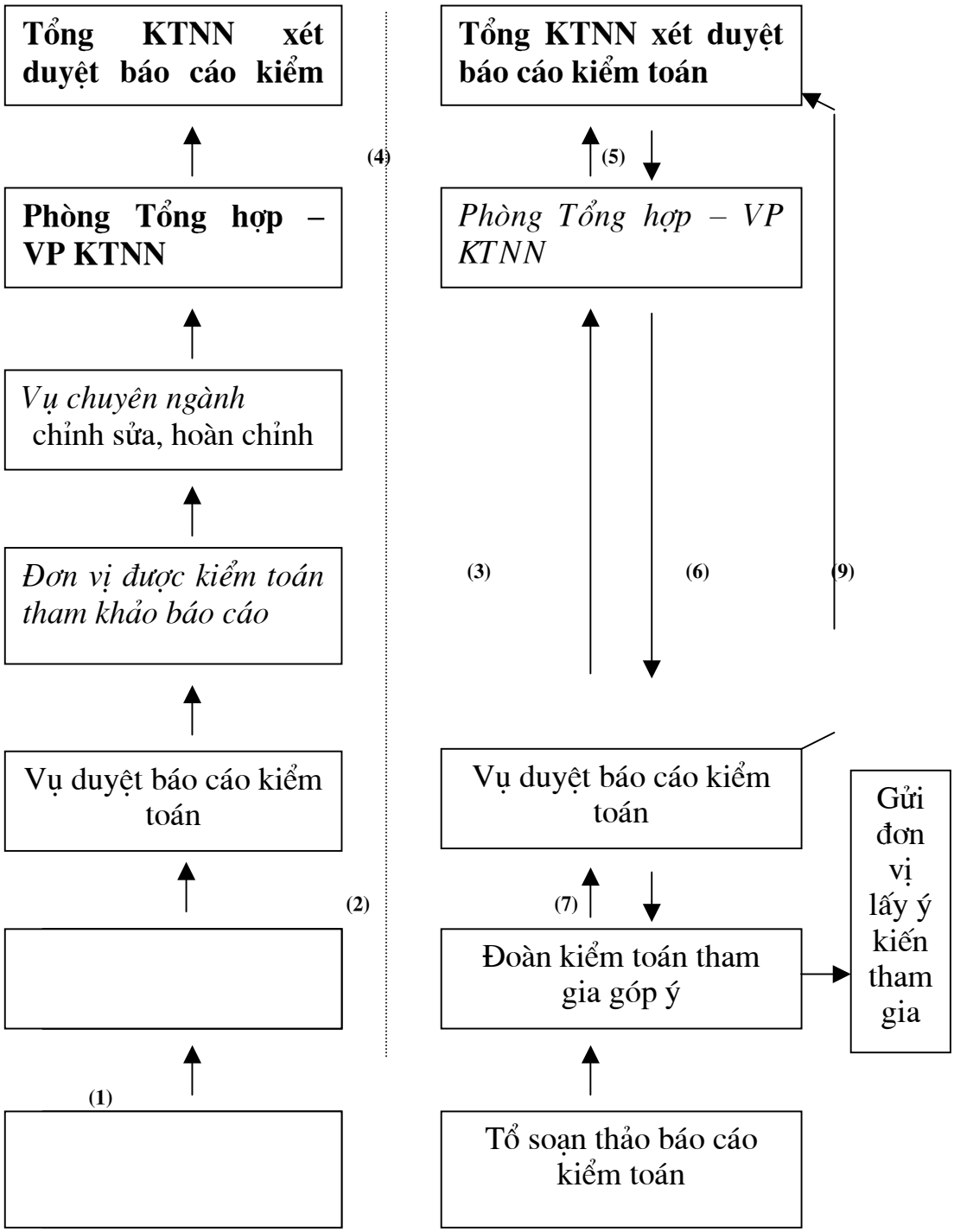
*** Một số cuộc kiểm toán kéo dài quá thời gian quy định (đến 31 tháng 11 hàng năm) nhưng đến tận năm sau. Có khi tháng 1, tháng 2 hoặc tháng 3 năm sau mới có kết quả kiểm toán nên không có tư liệu kịp phục vụ cho báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm (Báo cáo tổng hợp phải hoàn chỉnh vào tháng 12).**

*** Các báo cáo kiểm toán phản ánh không đồng nhất cùng một hệ thống mục tiêu, còn tản mạn, phân tán nên khó khăn cho việc tổng hợp.**

*** Chưa có quy trình nội dung cũng như chuẩn mực cho việc kiểm toán báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước do Bộ Tài chính lập. Do đó hiệu quả kiểm toán chưa sâu sắc và toàn diện. Báo cáo kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN của các đối tượng được kiểm toán cũng chưa được phản ánh, đánh giá đầy đủ trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hoàn thành.**

Sơ đồ quy trình
LẬP – XÉT DUYỆT BÁO CÁO KIỂM TOÁN

Theo QĐ: 143/1999/QĐ-KTNN - Thực hiên từ năm 2003
(Thực hiện từ năm 1995 – 1999)



2.4- Kinh nghiệm quốc tế về việc lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

2.4.1) Kinh nghiệm lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Cộng hoà Liên bang Đức

§30 Quy chế kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Liên bang[(1)] quy định:

- Sau khi kết thúc điều tra thực địa (kết thúc kiểm toán tại cơ sở) về nguyên tắc kết quả kiểm toán được thảo luận với cơ quan có trách nhiệm có thể là cơ quan được kiểm toán, cơ quan được điều tra hoặc có thể là cơ quan chủ quản. Các cơ quan này trong khả năng có thể phải được đại diện bởi ban lãnh đạo hoặc người có thẩm quyền quyết định khác. Điều đó có nghĩa là kiểm toán viên phải thu thập tất cả các tài liệu, bằng chứng về đơn vị được kiểm toán để lập báo cáo kiểm toán ngắn gọn, rõ ràng, súc tích và hình thành hồ sơ kiểm toán; đồng thời báo cáo này phải được thảo luận với những người đại diện cho các cơ quan có thẩm quyền trước khi phát hành cho trên các phương tiện thông tin đại chúng.

- Cuộc thảo luận này về nguyên tắc trưởng ban kiểm toán chủ trì với sự tham gia của kiểm toán viên. KTV cũng có thể được uỷ quyền chủ trì thảo luận. Kết quả của cuộc thảo luận được trình bày trong nhận xét về cuộc kiểm toán nếu nó không được đề cập trong thông báo kết quả kiểm toán.

- Mục đích của cuộc thảo luận này là để thông báo những nhận xét về báo cáo được kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Liên bang, đồng thời qua đó sớm nhận biết được ý kiến của cơ quan có trách nhiệm và giải trình của đơn vị được kiểm toán để làm các thủ tục tiếp theo.

- Đối với các cuộc kiểm toán do kiểm toán khu vực thực hiện, Kiểm toán nhà nước khu vực có trách nhiệm thông báo kết quả cuối cùng khi kết thúc cuộc kiểm toán cho Ban kiểm toán cấp trên được biết (Điều 35 - Luật Kiểm toán Cộng hoà Liên bang Đức).

§31 Hồ sơ kiểm toán. Theo Quy chế kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Liên bang.

- Trong thời gian ngắn nhất sau khi kết thúc kiểm toán, kiểm toán viên phải soạn thảo một hồ sơ kiểm toán phản ánh đối tượng, tiến trình và kết quả của cuộc kiểm toán. Nếu nhiều KTV tham gia soạn thảo thì ghi rõ KTV nào đã soạn thảo phần nào.

- Hồ sơ kiểm toán bao gồm nhận xét về cuộc kiểm toán (Điều 32), thông báo về kết quả kiểm toán (Điều 33) và công văn gửi đi (Điều 34 Khoản 5). Việc xử lý các kết quả kiểm toán được quy định trong một quyết định điều hành công việc.

§32 Nhận xét về cuộc kiểm toán

- Nhận xét về cuộc kiểm toán chứa đựng những dữ liệu không được đưa vào thông báo kết quả kiểm toán nhưng có ý nghĩa cho cuộc kiểm toán hiện tại hoặc tương lai, hay cho cả những lý do khác nữa. Đó là các dữ liệu chung như đối tượng, phạm vi và tiến trình kiểm toán, tên KTV cũng như các chỉ dẫn trong các cuộc kiểm toán sau này và trong tư vấn, kết quả kiểm toán nào không và kết quả kiểm toán nào cần phải sử dụng.

- Trong nhận xét về cuộc kiểm toán ghi rõ kết quả đã được thảo luận với những cơ quan nào và những quyết định nào đã được đưa ra (Điều 13 Quy chế hoạt động của KTNNLB). Ngoài ra nêu rõ lý do nếu có sự khác biệt với đề cương kiểm toán hoặc bỏ qua không thông báo kết quả kiểm toán; Cũng phải ghi rõ là có sự tham gia của một cơ quan kiểm toán khác, một kiểm toán khu vực hay một đơn vị kiểm toán nội bộ vào cuộc kiểm toán không và kết quả kiểm toán của họ được sử dụng ở mức độ nào.

- Những sự việc được xác định trong quá trình kiểm toán vượt ra ngoài khuôn khổ đối tượng và đề cương kiểm toán được phản ánh trong nhận xét về cuộc kiểm toán nếu nó quan trọng cho việc thực thi nhiệm vụ của KTNNLB. Nếu sự việc đó liên quan đến thẩm quyền của các Hội đồng khác thì phải báo cáo các Hội đồng đó biết.

§33 Thông báo kết quả kiểm toán

---

[1] Quy chế kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Liên bang - Tài liệu dích của Dự án GTZ.

- Thông báo kết quả kiểm toán trình bày những kết quả kiểm toán quan trọng cho việc đánh giá tình kinh tế và tính tuân thủ của công tác quản lý. Nếu có lý do đặc biệt có thể trình bày cả các đánh giá tốt.

- Thông báo kiểm toán bao gồm sự việc được phát hiện, đánh giá về việc đó và những kết luận theo quan điểm của KTNNLB là cần thiết và nếu có thì cả các khuyến nghị nên sửa chữa những sai sót đó như thế nào. Về nguyên tắc thông báo kết quả kiểm toán bắt đầu bằng một đoạn đặc biệt tóm tắt các kết quả kiểm toán chính.

- Sự việc được trình bày trong chừng mực cần thiết để người nhận có thể hiểu và KTNNLB có thể đánh giá.

- Đánh giá này phải nêu rõ KTNNLB rút ra kết luận gì từ sự việc và những kết luận đó dựa trên cơ sở nào. Phải đề nghị đơn vị được kiểm toán thông báo xem họ đã làm gì và dự định làm gì. Đặc biệt phải chỉ dẫn về những yêu cầu bồi thường thiệt hại, yêu cầu hoàn trả và các yêu cầu khác mà theo quan điểm của KTNNLB là chính đáng và phải kiểm tra lại các yêu cầu này (Điều 29).

- Những kết quả từng phần có ranh giới rõ ràng có thể thông báo trước cho người nhận nếu nó có lợi.

- Có thể bỏ qua không thông báo kết quả kiểm toán, đặc biệt khi không có những sai sót trọng yếu hoặc các sai sót được phát hiện qua thảo luận với đơn vị được kiểm toán kết luận là bỏ qua (Điều 30 Khoản 3). Nếu bỏ qua thông báo kết quả kiểm toán thì thông báo cho đơn vị được kiểm toán biết là cuộc kiểm toán đã kết thúc. Cũng thông báo cho các cơ quan khác nếu điều đó có lợi.

2.4.2) Kinh nghiệm lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm của Kiểm toán Cộng hoà Liên bang Đức

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNNLB Đức bao gồm:

1. Mục lục
2. Những điều cần lưu ý
3. Tóm tắt các báo cáo tổng hợp;

- Phần I
- Phần II

Nội dung cụ thể:

1. Mục lục

2. Những điều cần chú ý

Trước khi vào nội dung của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNNLB, KTNNLB giới thiệu với người đọc rằng KTNNLB đã tóm tắt kết quả kiểm toán vào báo cáo tổng hợp. Những phát hiện về công tác quản lý ngân sách và tài sản của Liên bang có ý nghĩa đối với việc quyết định giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong năm ngân sách.

Phạm vi kiểm toán của KTNNLB không nhất thiết phải giới hạn trong một năm ngân sách, song nó cố gắng phản ánh những vấn đề thời sự nhất của năm ngân sách đó, trong trường hợp có thể.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán thường chỉ báo cáo các sự vụ có tính quyết định đối với công tác quản lý ngân sách và quản lý kinh tế của ngành hay lĩnh vực nào đó hoặc khi sự việc mang tính điển hình.

Các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có liên quan đã được thảo luận với KTNNLB để bày tỏ quan điểm của mình về vấn đề được kiểm toán. Trường hợp các cơ quan hữu quan có những quan điểm khác về sự đánh giá, nhận xét và kết luận của KTNNLB thì cũng được phản ánh vào báo cáo này.

3. Tóm tắt, tổng hợp các báo cáo;

- Phần I

+ Những nhận định về quyết toán ngân sách và tài sản của năm ngân sách được kiểm toán của Liên bang;

+ Những nhận định về tình hình kinh tế tài chính của Liên bang;

+ ...

- Phần II

+ Các phát hiện qua kiểm toán về công tác quản lý ngân sách và quản lý kinh tế

.

Nhìn chung trong thời gian qua báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN Việt Nam cố gắng học tập theo kết cấu của báo cáo tổng hợp của KTNNLB Đức. Tuy nhiên, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNNVN tính khái quát hoá và những ý kiến đề xuất, tư vấn còn nhiều hạn chế chưa tương xứng với kết quả kiểm toán đã đạt được trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán được Thủ tướng Chính phủ giao và sự mong đợi của Quốc hội và nhân dân. KTNN cần tổng kết rút kinh nghiệm và học tập kinh nghiệm của khu vực và quốc tế để sớm hoàn thiện và nâng cao chất lượng báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.

Tóm lại: Ngay từ khi thành lập KTNN đã nhận thức được vai trò, tác dụng của báo cáo kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán trong việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán, KTNN đã chỉ đạo công tác nghiên cứu quy trình lập, xét duyệt và phát hành các loại báo cáo kiểm toán về mặt lý luận, kết hợp với hoạt động thực tiễn của mình nên đến năm 1999 KTNN đã ban hành Quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, bước đầu đã thống nhất được về trình tự lập, xét duyệt, phát hành, mẫu biểu, quy định rõ thời gian trách nhiệm của từng cấp trong việc lập, xét duyệt phát hành báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán cần có những quy định cụ thể trong việc lập đề cương; quy định cụ thể về quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của đoàn kiểm toán, cấp lãnh đạo trong việc lập, xét duyệt; thành phần tham gia xét duyệt báo cáo kiểm toán cần gọn nhẹ, thiết thực hơn.

Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN đã cung cấp được một số thông tin cơ bản về tình hình quản lý, sử dụng ngân sách, quản lý, sử dụng vốn và hiệu quả sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp nhà nước được kiểm toán; tình hình quản lý và sử dụng kinh phí của tổ chức Đảng, của an ninh, quốc phòng. Mặc dù báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm quan trọng như vậy, nhưng cho đến nay

Tổ chức các cơ quan Kiểm toán tối cao thế giới (INTOSAI), Tổ chức các cơ quan Kiểm toán tối cao châu Á - Thái Bình Dương (ASOSAI) và Liên đoàn Kế toán kiểm toán thế giới (IFAC) cũng như từng SAI chưa ban hành chuẩn mực về vấn đề này, các tài liệu của KTNN các nước trong khu vực và thế giới viết về báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm rất ít, nên tập thể tác giả chưa nghiên cứu được nhiều kinh nghiệm về báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của các nước để rút ra bài học và vận dụng vào thực tiễn của Việt Nam. Vấn đề kinh nghiệm về báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của các SAI, chúng tôi sẽ tiếp tục nghiên cứu, học tập để vận dụng cho phù hợp vào thực tiễn hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam. Mặt khác, khi Luật NSNN (sửa đổi) và Quyết định số 93/2003/QĐ-TTg ngày 13/8/2003 của Thủ tướng Chính phủ bổ sung thêm chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức bộ máy của Kiểm toán Nhà nước trong việc triển khai thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, thực hiện kiểm tra tài chính công, tài chính doanh nghiệp nhà nước và các quỹ ngoài ngân sách ... thì các quy định về trình tự lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm không còn phù hợp mà phải được nghiên cứu để chỉnh lý và hoàn thiện cho phù hợp với bối cảnh và điều kiện mới của KTNN với mục tiêu ngày một nâng cao chất lượng báo cáo của KTNN.

CHƯƠNG 3
HOÀN THIỆN QUY TRÌNH LẬP, XÉT DUYỆT, THÔNG QUA BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ QUY TRÌNH LẬP BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

3.1. Định hướng về công tác lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Quy trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.1.1. Định hướng về công tác lập, xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán

Qui định về trình tự lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán trước đây (cũ) đã bộc lộ những hạn chế, bất cập như đã được đề tài phân tích, đánh giá ở Chương II, cần được nghiên cứu để sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện dần cùng với quá trình phát triển của KTNN nhằm nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

Theo quan điểm của chúng tôi việc nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hai qui trình này thực hiện theo định hướng cơ bản sau đây:

(1) Báo cáo kiểm toán phải được lập theo đúng mẫu biểu qui định cho từng lĩnh vực kiểm toán.

Trong giai đoạn hiện nay và trong vài ba năm tới (3-5 năm); theo Chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn từ 2001 - 2010, hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước hướng tới việc: *"Phát triển KTNN để thực sự trở thành công cụ quan trọng và đủ mạnh của Nhà nước thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát nghiêm ngặt tài chính nhà nước và tài sản nhà nước*". Với tinh thần và định hướng đó, hoạt động kiểm toán chủ yếu trong giai đoạn này tập trung thực hiện loại hình kiểm toán báo cáo tài chính (kết hợp với kiểm toán tuân thủ và một phần kiểm toán hoạt động) và được phân loại thành 3 lĩnh vực kiểm toán chủ yếu (việc phân loại này chỉ mang tính tương đối), đó là:

- Lĩnh vực kiểm toán NSNN, bao gồm: Kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN hàng năm do Bộ Tài chính lập (tổng quyết toán NSNN); kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm của các bộ, ngành, cơ quan Trung ương...(kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách trung ương); kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN hàng năm của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương {kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương – bao gồm các cấp ngân sách: tỉnh (TP), quận (huyện), xã (phường, thị trấn)}.
- Lĩnh vực kiểm toán đầu tư XDCB và chương trình mục tiêu, dự án, bao gồm: Kiểm toán các công trình đầu tư XDCB trọng điểm của Nhà nước, các chương trình dự án vay, nợ, viện trợ của Chính phủ...
- Lĩnh vực kiểm toán doanh nghiệp nhà nước, bao gồm: Kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp có 100% vốn nhà nước (theo Luật Doanh nghiệp Nhà nước) thuộc tất cả các lĩnh vực kinh doanh, dịch vụ có hoạt động trong nền kinh tế.

Về lý luận cũng như thực tế cho thấy IFAC và INTOSAI đã ban hành mẫu biểu báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính, tuy không bắt buộc các SAI (KTNN) trên thế giới phải tuân thủ mà chủ yếu mang tính hướng dẫn. Tuy nhiên, hai tổ chức trên khuyến cáo các SAI nên căn cứ vào mẫu báo cáo chung đó mà vận dụng cho phù hợp với đặc điểm và điều kiện của từng quốc gia, nhằm đem lại chất lượng và tính hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Để hoạt động của KTNN ngày một phát triển với chất lượng tốt, đến năm 2010 hoạt động của KTNN ngang tầm với các nước trong khu vực và thế giới, Trong năm 2003 lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước đã cho nghiên cứu và ban hành Hệ thống hồ sơ mẫu biểu kiểm toán, trong đó có các mẫu báo cáo kiểm toán tương đối phù hợp với 3 lĩnh vực kiểm toán phân loại nêu trên (). Qua một năm áp dụng Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán cho thấy: chất lượng và hiệu quả hoạt động kiểm toán của KTNN được nâng lên rõ rệt, đưa việc lập báo cáo kiểm toán theo những chuẩn mực quốc tế, đồng thời phù hợp với đặc điểm

riêng có của Việt Nam. Để không ngừng nâng cao hơn nữa chất lượng của hoạt động kiểm toán mà trước hết là chất lượng của báo cáo kiểm toán, lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước chỉ đạo các bộ phận chức năng, tham mưu giúp việc tiếp tục nghiên cứu sửa đổi, bổ sung để Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán ngày một hoàn thiện hơn, góp phần đắc lực vào việc đưa KTNN trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra, kiểm soát tài chính và tài sản công.

(2) Báo cáo kiểm toán phải được lập ngắn gọn, súc tích, dễ hiểu.

Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo tính chính xác về nội dung số liệu, diễn đạt rõ ràng, khúc triết, văn phong sử dụng trong báo cáo kiểm toán là văn phạm hành chính để người đọc không được hiểu sai nội dung của vấn đề cần nêu. Các vấn đề trình bày trong báo cáo kiểm toán phải được sắp xếp có hệ thống, liên tục, mạch lạc, lôgíc và nhất quán từ đầu đến cuối.

(3) Báo cáo kiểm toán phải được lập kịp thời.

Một trong những yêu cầu quan trọng của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế đòi hỏi phải xây dựng nền tài chính lành mạnh, công khai, đảm bảo tính minh bạch. KTNN với chức năng, nhiệm vụ: kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, tính hợp pháp và tính kinh tế của các cơ quan, đơn vị, tổ chức quản lý sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản của Nhà nước; để thực hiện và hoàn thành tốt chức năng, nhiệm vụ của mình, đáp ứng yêu cầu và đòi hỏi nêu trên của quá trình hội nhập, một trong những nhân tố có ý nghĩa và tác dụng quan trọng là: Báo cáo kiểm toán phải được lập kịp thời mới có tác dụng đối với đơn vị được kiểm toán trong việc sửa chữa, khắc phục những sai phạm, chấn chỉnh, cải tiến công tác quản lý, sử dụng hiệu quả nguồn lực nhà nước và các cơ quan có thẩm quyền có cơ sở cho việc sửa đổi cơ chế, chính sách cũ đã lạc hậu, không còn phù hợp, cải tiến, bổ sung cơ chế, chính sách quản lý tài chính - ngân sách mới phù hợp, sát thực với thực tế nhằm sử dụng tiết kiệm, nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực tài chính quốc gia, thúc đẩy sản xuất phát

triển, ... có như vậy mới xây dựng được một nền tài chính quốc gia lành mạnh, góp phần vào việc phát triển kinh tế đất nước nhanh và bền vững.

Theo Khoản 4 Điều 66 của Luật NSNN (sửa đổi) "Việc kiểm toán quyết toán ngân sách được thực hiện trước khi Quốc hội và Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán; trường hợp kiểm toán sau khi Quốc hội, Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán thì thực hiện kiểm toán theo quy định của pháp luật". Mặt khác theo Khoản 2 Điều 8 Quy chế lập, thẩm tra trình Quốc hội quyết định dự toán NSNN phương án phân bổ ngân sách trung ương và phê chuẩn quyết toán NSNN ban hành kèm theo Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban Thường vụ Quốc hội: thì báo cáo kết quả kiểm toán quyết toán NSNN được gửi đến Uỷ ban kinh tế và ngân sách, Hội đồng dân tộc và các Uỷ ban khác của Quốc hội chậm nhất là sau 14 tháng, sau khi năm ngân sách kết thúc. Điều đó đòi hỏi công tác lập báo cáo kiểm toán báo cáo ngân sách (riêng lẻ) của các địa phương, Báo cáo kiểm toán Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước phải được lập kịp thời đáp ứng yêu cầu của Quốc hội và các Uỷ ban của Quốc hội phục vụ cho việc phê duyệt báo cáo quyết toán ngân sách.

(4) Báo cáo kiểm toán phải mang tính xây dựng và có tính tư vấn.

Báo cáo kiểm toán ngoài việc phân tích và chỉ ra những sai phạm trong quá trình thực hiện nhiệm vụ của đơn vị được kiểm toán, báo cáo kiểm toán còn phải mang tính xây dựng và có tính tư vấn. Bởi xuất phát từ mục đích của kiểm toán là để xem xét lại quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản của nhà nước còn những vấn đề gì chưa hợp lý hoặc sơ hở trong quản lý, trong sử dụng; trong các cơ chế, chính sách còn những vấn đề gì bất cập để kiến nghị với Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan có thẩm quyền sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện cơ chế, chính sách quản lý kinh tế - tài chính nhằm sử dụng các nguồn lực và tài sản một cách kinh tế, hiệu quả nhất; đồng thời có tác dụng răn đe, ngăn ngừa tình trạng tham nhũng, tiêu cực; qua đó, xét về mặt "phòng ngừa" công tác kiểm toán được thực hiện kịp thời còn

có tác dụng giữ gìn và bồi dưỡng tư cách, phẩm chất đạo đức đội ngũ cán bộ quản lý kinh tế, tài chính của nhà nước, ... Xuất phát từ mục đích đó, báo cáo kiểm toán phải trung thực, khách quan, vô tư không bị lợi ích vật chất làm thay đổi, thiên lệch những ý kiến nhận xét, đánh giá và tư vấn trong báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên. Vì vậy, báo cáo kiểm toán phải mang tính tư vấn thông qua những khuyến nghị có tính khả thi; báo cáo tránh phê phán, chỉ trích.

(5) Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo tính nhất quán.

Tính nhất quán của báo cáo kiểm toán là một trong những vấn đề quan trọng thể hiện tính hoàn thiện và chất lượng của báo cáo kiểm toán. Các vấn đề được trình bày trong báo cáo kiểm toán giữa các chỉ tiêu, các nội dung trong báo cáo kiểm toán có sự liên quan lôgic, là mối quan hệ giữa nguyên nhân và kết quả, ... Vì vậy, đòi hỏi những nội dung của ý kiến nhận xét, đánh giá khuyến nghị trong báo cáo kiểm toán phải nhất quán, không có mâu thuẫn giữa các phần, các nội dung, các chỉ tiêu trong báo cáo kiểm toán.

3.1.2. Định hướng về công tác lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

Theo Khoản 3 Điều 66 của Luật Ngân sách Nhà nước (sửa đổi) được thông qua ngày 16/12/2003 tại kỳ họp thứ hai Quốc hội Khoá XI thì cơ quan Kiểm toán Nhà nước có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan khác theo quy định của pháp luật nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác về tình hình thực hiện dự toán NSNN, tình hình quản lý và sử dụng kinh phí do ngân sách nhà nước cấp tại các Bộ, ngành, đơn vị dự toán (đơn vị dự toán cấp 1, 2 &3); các địa phương (các cấp ngân sách); tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp nhà nước; tình hình quản lý và sử dụng các nguồn vốn đầu tư xây dựng; tình hình quản lý và sử dụng các khoản vay, nợ, viện trợ của Chính phủ... Xuất phát từ mục tiêu đó định hướng cơ bản đối với công tác lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm của KTNN là:

(1) Cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác và đáng tin cậy làm cơ sở cho Quốc hội phê chuẩn Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước hàng năm; đồng thời giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý và điều hành ngân sách nhà nước; cung cấp thông tin cho các cơ quan có thẩm quyền về tình hình, kết quả thu - chi NSNN, việc chấp hành dự toán NSNN, tình hình quản lý, sử dụng và hiệu quả sử dụng NSNN ở các Bộ, ngành (các đơn vị được kiểm toán) và các địa phương; tình hình quản lý và sử dụng các quỹ ngoài ngân sách (các khoản vay, nợ, viện trợ của Chính phủ không nằm trong cân đối ngân sách hàng năm, Quỹ hỗ trợ đầu tư - phát triển); tình hình quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính và các nguồn lực khác của đất nước (vốn, tài sản, tài nguyên, ...) của Nhà nước giao cho doanh nghiệp...

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là sản phẩm phản ánh toàn bộ kết quả hoạt động kiểm toán trong một năm của KTNN. Đây là một báo cáo quan trọng, chứa đựng đầy đủ những thông tin cơ bản, quan trọng nhất, những nhận xét, đánh giá, kiến nghị mang tầm vĩ mô về công tác quản lý và điều hành NSNN được khái quát hóa từ những cuộc kiểm toán riêng lẻ làm cơ sở cho Quốc hội phê duyệt Quyết toán NSNN, giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý và điều hành ngân sách và các cơ quan có thẩm quyền trong việc hoạch định chính sách phát triển kinh tế - xã hội và ngân sách quốc gia, nhằm sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính quốc gia cho những năm tiếp theo.

(2) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm (trong đó gồm cả kết quả kiểm toán Báo cáo quyết toán NSNN và kết quả các cuộc kiểm toán riêng lẻ) phải được lập kịp thời, đáp ứng yêu cầu của Luật NSNN (sửa đổi).

(3) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải rút ra được những nguyên nhân (khách quan và chủ quan) của những tồn tại, yếu kém trong quá trình thực hiện toàn bộ chu trình NSNN từ việc lập dự toán NSNN, điều hành NSNN và quyết toán NSNN; ý thức, trách nhiệm của cán bộ quản

lý thuộc các lĩnh vực được kiểm toán trong việc quản lý và sử dụng nguồn vốn, kinh phí do NSNN cấp hoặc có nguồn gốc từ NSNN, ... có tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ quản lý kinh tế - tài chính của Nhà nước ?

(4) Các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải mang tính xây dựng; các khuyến nghị phải mang tính khả thi.

(5) Báo cáo phải được trình bày ngắn gọn, súc tích, rõ ràng, dễ hiểu đảm bảo tính trung thực, khách quan, văn phong trong báo cáo phải trong sáng.

3.2. Yêu cầu hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt thông qua Báo cáo kiểm toán và Qui trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.2.1) Yêu cầu hoàn thiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán

3.2.1.1) Hoàn thiện nguyên tắc lập báo cáo kiểm toán

Về mặt nguyên tắc báo cáo kiểm toán được lập phải dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán. Sở dĩ như vậy là vì: bằng chứng kiểm toán là các thông tin, tài liệu, các ghi chép kế toán, tài chính và các thông tin khác có liên quan đến nội dung kiểm toán mà kiểm toán viên phải thu thập để làm căn cứ cho việc đưa ra ý kiến nhận xét, đánh giá và kết luận về nội dung kiểm toán. Đây là nguyên tắc quan trọng nhất để đánh giá tính trung thực, hợp lý của các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính (quyết toán), đồng thời yêu cầu kiểm toán viên khi lập báo cáo kiểm toán phải căn cứ vào các bằng chứng kiểm toán đã được thu thập đầy đủ và xác thực, không được suy diễn làm người đọc báo cáo (sử dụng báo cáo) hiểu sai về nội dung trong báo cáo kiểm toán. Mặt khác đòi hỏi kiểm toán viên sử dụng bằng chứng kiểm toán phải nêu bật được những nội dung quan trọng đã thực hiện kiểm toán trong báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán có chất lượng tốt là báo cáo được lập dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, trung thực, có giá trị và nó được sử dụng triệt để, hiệu quả phục vụ cho việc lập báo cáo kiểm toán. Ngược lại bằng chứng kiểm toán tốt nhưng kiểm toán viên không biết khai thác, sử dụng để lập báo cáo kiểm toán thì báo cáo kiểm toán sẽ mất đi tính thuyết phục và giảm giá trị hay nói cách khác là báo cáo kiểm toán chất lượng không cao hoặc chất lượng kém.

3.2.1.2) Hoàn thiện về thể thức và nội dung của báo cáo kiểm toán

Chuẩn mực về báo cáo kiểm toán của tất cả các tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp IFAC và INTOSAI đều thiết lập một hình thức và nội dung của

báo cáo kiểm toán dựa trên một số nguyên tắc chung bao gồm các thành phần, bộ phận cơ bản sau đây:

1. Tên của báo cáo.
2. Nhận dạng báo cáo tài chính (quyết toán) được kiểm toán.
3. Căn cứ pháp lý.
4. Phạm vi và giới hạn kiểm toán.
5. Nội dung được kiểm toán.
6. Nhận xét, kết luận về báo cáo và kiến nghị với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có thẩm quyền liên quan.
7. Địa chỉ của cơ quan kiểm toán.
8. Chữ ký và ngày tháng lập báo cáo kiểm toán.

Những yếu tố trên đây sẽ giúp cho người đọc hiểu được nội dung cơ bản của báo cáo kiểm toán với các nội dung chủ yếu đã đề cập và ý kiến của kiểm toán viên được diễn đạt một cách rõ ràng, mạch lạc, lôgic.

- *Tên của báo cáo*. Báo cáo kiểm toán phải được bắt đầu bằng một cái tên gọi hoặc tiêu đề thích hợp, giúp người đọc phân biệt nó với các báo cáo và văn bản khác.

- *Nhận dạng báo cáo tài chính (quyết toán) được kiểm toán*. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ bản báo cáo tài chính (quyết toán) của đơn vị được kiểm toán (tên đơn vị được kiểm toán) và niên độ kế toán (năm tài chính) được kiểm toán.

- *Căn cứ pháp lý*. Hiện tại một trong những căn cứ pháp lý quan trọng nhất để thực hiện kiểm toán là Kế hoạch kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt. Bởi vậy, báo cáo kiểm toán phải nói rõ căn cứ pháp lý kiểm toán là quyết định của Thủ tướng Chính phủ, là các chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực kế toán và các văn bản về tài chính, ngân sách quy định và điều chỉnh hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị (đối tượng)

được kiểm toán để chứng minh rằng các ý kiến, nhận xét, đánh giá mà kiểm toán viên đưa ra là căn cứ vào các văn bản pháp lý có giá trị hiệu lực mà các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong niên độ kế toán đã được phản ảnh trong báo cáo tài chính (quyết toán) mà đơn vị được kiểm toán có nghĩa vụ và trách nhiệm phải tuân theo.

- *Phạm vi và giới hạn kiểm toán*. Báo cáo kiểm toán phải nói rõ phạm vi, giới hạn của cuộc kiểm toán nhằm cung cấp thông tin cho người đọc biết rõ phạm vi và giới hạn của cuộc kiểm toán. Những giới hạn không thực hiện kiểm toán được bởi những lý do khách quan hoặc chủ quan được loại trừ nhằm cảnh báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán biết để đưa ra những quyết định khi gặp những rủi ro kiểm toán có thể xảy ra tại những giới hạn kiểm toán đã được cảnh báo đó. Tại những giới hạn cảnh báo này kiểm toán viên không chịu trách nhiệm về những gì mà ở đó đã và sẽ xảy ra.

- *Nội dung được kiểm toán*. Báo cáo kiểm toán phải nói rõ những nội dung được kiểm toán. Trong phần lớn các cuộc kiểm toán của các tổ chức kiểm toán (chủ thể kiểm toán) chỉ kiểm toán được một số nội dung cơ bản nhất của báo cáo tài chính (quyết toán), rất hiếm có (hoặc không có) các cuộc kiểm toán xem xét được tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính trong báo cáo tài chính (quyết toán) bởi nhiều lý do khác nhau; trong đó có lý do: làm điều đó là phi kinh tế và thời gian thực hiện không cho phép. Vì vậy, báo cáo kiểm toán cần phải nói rõ điều này nhằm cung cấp cho người sử dụng báo cáo kiểm toán biết những nội dung cơ bản đã được kiểm toán viên xem xét một cách cẩn trọng theo đúng trách nhiệm nghề nghiệp của mình.

- *Nhận xét, kết luận về báo cáo và kiến nghị với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan hữu trách có thẩm quyền.*

Trên cơ sở các bằng chứng thu thập được trong quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên phải diễn đạt đầy đủ, mạch lạc, rõ ràng ý kiến của mình bằng những nhận xét, đánh giá về báo cáo tài chính (quyết toán) đã được kiểm toán, phù hợp với các quy định về nguyên tắc kế toán và chuẩn mực kế toán và

những văn bản về tài chính có hiệu lực điều chỉnh hoạt động tài chính, kế toán của đơn vị được kiểm toán toán để đưa ra những kết luận về từng vấn đề, từng nội dung đã được kiểm toán, nhất là ý kiến kết luận về tính trung thực hay không trung thực của báo cáo tài chính (quyết toán) để người sử dụng báo cáo kiểm toán biết rõ những thiếu sót chủ yếu của báo cáo tài chính (quyết toán) ở những vấn đề và nội dung nào, nhất là với đơn vị được kiểm toán để đơn vị có giải pháp thực hiện kiến nghị và chấn chỉnh, sửa chữa, khắc phục và làm tốt hơn cho năm tài chính tiếp theo.

Khác với báo cáo kiểm toán của các công ty kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán, báo cáo kiểm toán của cơ quan Kiểm toán Nhà nước ngoài việc kiến nghị với đơn vị được kiểm toán còn phải kiến nghị với các cơ quan hữu trách có thẩm quyền về những cơ chế, chính sách, chế độ quản lý tài chính, kế toán đã ban hành có những bất cập gì trong việc thực hiện của các đơn vị cơ sở và ảnh hưởng của nó như thế nào đối với nền kinh tế, thông qua việc phân tích những bất cập của chính sách, chế độ để đề xuất và kiến nghị với các cơ quan hữu trách có thẩm quyền hướng giải quyết. Chức năng này các công ty kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán không thể có được.

- *Địa chỉ của cơ quan kiểm toán*. Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ trụ sở của cơ quan KTNN chuyên ngành hay khu vực thực hiện kiểm toán, để khi cần thiết đơn vị được kiểm toán thuận tiện trong việc liên hệ hoặc trao đổi những vấn đề của hậu báo cáo kiểm toán (Bước 4 - Theo dõi, kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị và kết luận của KTNN).

- *Chữ ký và ngày tháng*. Báo cáo kiểm toán phải được người có đủ thẩm quyền ký và phải ghi rõ ngày tháng để thông báo cho người đọc biết rằng cho đến ngày đó kiểm toán viên mới hoàn thành việc xem xét và đưa ra những nhận xét, đánh giá về báo cáo tài chính (quyết toán) của một năm tài chính nhất định nào đó được kiểm toán. Kiểm toán viên chỉ chịu trách nhiệm về những ý kiến nhận xét, đánh giá những chỉ tiêu tài chính trên báo cáo tài chính (quyết toán) mà họ đã kiểm toán trong năm tài chính (niên độ) của báo cáo tài chính (quyết

toán) đó - Điều đó có nghĩa là giới hạn về mặt thời gian. Thông thường ngày ký báo cáo kiểm toán là ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.[2]

Trong những năm qua Kiểm toán Nhà nước đã cố gắng nghiên cứu những tài liệu, kinh nghiệm quốc tế và thực tiễn hoạt động kiểm toán của mình để ban hành và áp dụng khá đồng bộ hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán và các văn bản khác trong năm 2003; nhờ đó chất lượng hoạt động kiểm toán, nhất là chất lượng báo cáo kiểm toán trong năm qua (2003) đã được nâng lên một bước rõ rệt. Mẫu báo cáo kiểm toán mà KTNN ban hành về cơ bản đáp ứng được các yêu cầu mà các tổ chức IFAC và INTOSAI khuyến cáo, có đầy đủ các tiêu thức như đã nêu ở trên, nhưng các chuyên gia của KTNN đã Việt hoá những tiêu thức đó để xây dựng một thể thức báo cáo kiểm toán phù hợp với Việt Nam làm cho người đọc dễ hiểu, đơn vị được kiểm toán dễ chấn chỉnh và khắc phục những thiếu sót, tồn tại... Song có một chi tiết nhỏ khác với Chuẩn mực kiểm toán quốc tế là: ngày, tháng ký báo cáo. Đối với chuẩn mực kiểm toán quốc tế dù là IFAC hay INTOSAI ngày ký báo cáo kiểm toán là ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị (cơ sở), nhưng ngày ký báo cáo kiểm toán của KTNN Việt Nam là ngày báo cáo kiểm toán được phát hành. Sự khác biệt nhỏ này có chăng là do thủ tục hành chính, chứ không làm thay đổi gì về ý nghĩa, tác dụng cũng như nội dung của báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, nếu ngày ký là ngày kết thúc kiểm toán tại cơ sở để cho người đọc thấy rằng đến ngày đó các thông tin trên báo cáo tài chính (quyết toán) đã được kiểm toán viên xem xét thì chính xác hơn. Để không ngừng nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán mà trước hết là chất lượng báo cáo kiểm toán, lãnh đạo KTNN tiếp tục chỉ đạo nghiên cứu nhằm hoàn thiện Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán.

3.2.1.3) Tiếp tục tiêu chuẩn hóa về thời gian lập, xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán

Trong những năm qua việc lập báo cáo kiểm toán chưa được quan tâm đúng mức của lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực), nên có một nghịch

---

([2]) Những chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán quốc tế - Tài liệu dịch (Vaco - xuất bản 1992) Tr 118

lý là còn một vài trường hợp thời gian lập báo cáo kiểm toán nhiều hơn thời gian thực hiện kiểm toán, do đó làm báo cáo kiểm toán mất đi tính kịp thời và từ đó làm giảm ý nghĩa và tác dụng của báo cáo kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có thẩm quyền cũng như các đối tượng khác quan tâm đến báo cáo kiểm toán của đơn vị được kiểm toán đó...

Trong điều kiện tăng cường năng lực giám sát của hệ thống chính trị và việc vận hành nền kinh tế theo cơ chế thị trường định hướng XHCN, tăng cường năng lực giám sát hiệu quả sử dụng kinh phí theo chu trình vận hành ngân sách của Quốc hội và Hội đồng nhân dân theo Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH 11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban Thường vụ Quốc hội và Luật NSNN (sửa đổi) Báo cáo kiểm toán là cơ sở giúp Hội đồng nhân dân phê duyệt quyết toán ngân sách địa phương và Quốc hội phê duyệt quyết toán NSNN, đồng thời giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc sử dụng kinh phí NSNN để thực hiện các nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội và hoạch định cơ chế, chính sách tài chính quốc gia thì việc lập, công bố báo cáo kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm kịp thời càng có ý nghĩa vô cùng to lớn và cần được tiêu chuẩn hóa để đáp ứng yêu cầu của pháp luật.

Báo cáo kiểm toán phải được lập và công bố kịp thời để có được hiệu quả và tác dụng tốt cho người sử dụng, đặc biệt là với đơn vị được kiểm toán để tiến hành những hoạt động cần thiết, nhất là các doanh nghiệp (tổng công ty, công ty, xí nghiệp) nhà nước cần huy động vốn từ thị trường vốn, thị trường chứng khoán, bởi lẽ các doanh nghiệp này để được niêm yết và phát hành cổ phiếu, trước hết báo cáo tài chính của các doanh nghiệp này phải được kiểm toán; tiếp theo là việc điều chỉnh số kế toán và báo cáo tài chính (quyết toán) và thực hiện các nghĩa vụ với NSNN. Do đó báo cáo kiểm toán phát hành không kịp thời đồng nghĩa với "đánh mất cơ hội kinh doanh" của doanh nghiệp. Và đặc biệt quan trọng đối với các báo cáo quyết toán đầu tư XDCB khi giữa chủ đầu tư (bên A) với bên nhận thầu (bên B) đang trong thời gian thanh, quyết toán, kết quả kiểm toán là cơ sở để hai bên (A) - (B) thanh, quyết toán.

Để đáp ứng yêu cầu trên của Luật NSNN, Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH 11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban Thường vụ Quốc hội, phát huy tác dụng và ý nghĩa tích cực của báo cáo kiểm toán, KTNN cần đưa ra những tiêu chí để tiêu chuẩn hóa về thời gian lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán một cách hợp lý và hiệu quả nhất.

3.2.2) Yêu cầu hoàn thiện qui trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Qua việc thực hiện Qui trình lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước được ban hành theo Quyết định số 07/QĐ - KTNN ngày 12 tháng 12 năm 1999 của Tổng Kiểm toán Nhà nước cho thấy Qui trình cần được hoàn thiện có tính nguyên tắc sau:

(1) *Về kết cấu và nội dung của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm cần bổ sung*:

- *Lời nói đầu*: Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm cần phải có lời nói đầu, giới thiệu một cách khái quát về Dự toán NSNN đã được Quốc hội phê chuẩn, những nhân tố (khách quan, chủ quan) ảnh hưởng đến quá trình điều hành thực hiện Dự toán NSNN và kết quả thực hiện Dự toán đó.
- *Giới thiệu khái quát về kết quả kiểm toán và kết cấu của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm*. Phần báo cáo kết quả kiểm toán tổng hợp là một bản báo cáo tóm tắt nêu những vấn đề lớn mang tính vĩ mô để giúp cho người đọc nắm bắt một cách khát quát bức tranh ngân sách của một năm, tình hình quản lý và sử dụng nguồn kinh phí cho đầu tư phát triển (XDCB), tình hình quản lý, sử dụng tài sản, nguồn vốn, tài nguyên, khả năng cạnh tranh và hội nhập kinh tế của các doanh nghiệp được kiểm toán, tình hình quản lý và sử dụng kinh phí cho an ninh, quốc phòng, kinh phí của Đảng, ... và phần phụ lục

làm tài liệu minh chứng cho những nhận xét, đánh giá và kiến nghị ở phần báo cáo tổng hợp.

- *Những nhận định về quyết toán NSNN hàng năm*

Như trên đã trình bày báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là sản phẩm phản ánh toàn bộ kết quả hoạt động kiểm toán trong một năm của KTNN. Đây là một báo cáo quan trọng, chứa đựng đầy đủ những thông tin cơ bản, quan trọng nhất, những nhận xét, đánh giá, kiến nghị mang tầm vĩ mô về công tác quản lý và điều hành NSNN được khái quát hóa từ những cuộc kiểm toán riêng lẻ làm cơ sở cho Quốc hội phê duyệt tổng quyết toán NSNN, giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý, sử dụng và điều hành ngân sách; cung cấp thông tin về thực trạng tình hình, kết quả thực hiện và việc thực hiện các cơ chế, chính sách, pháp luật về tài chính, ngân sách ... cho các cơ quan có thẩm quyền trong việc hoạch định chính sách phát triển kinh tế - xã hội và ngân sách quốc gia, nhằm sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính quốc gia cho những năm tiếp theo. Những năm trước đây báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN không chứa đựng báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN hàng năm (do Bộ Tài chính tổng hợp) mà nó được trình bày thành một báo cáo riêng. Chúng tôi thấy rằng, việc trình bày như vậy sẽ làm cho người đọc hiểu không đầy đủ về kết quả kiểm toán trong một năm của Kiểm toán Nhà nước. Vì kết quả kiểm toán của các cuộc kiểm toán (riêng lẻ) của các Bộ, ngành, địa phương, các doanh nghiệp nhà nước, các chương trình, dự án trọng điểm của nhà nước có liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến Báo cáo quyết toán NSNN, cho nên Báo cáo kiểm toán Báo cáo quyết toán NSNN hàng năm do Bộ Tài chính lập cần được trình bày trong Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN. Song để giúp cho Quốc hội có đầy đủ cơ sở trong việc phê chuẩn Báo cáo Quyết toán NSNN thì Kiểm toán Nhà nước trích trong Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phần lĩnh vực ngân sách, vì: các vấn đề thuộc lĩnh vực doanh nghiệp, XDCB và các chương trình dự án... liên quan đến NSNN mới chỉ ở dạng tiềm năng. Ví dụ:

các khoản thuế mà các doanh nghiệp phải nộp thêm, các khoản phải thu hồi và giảm chi từ các công trình đầu tư xây dựng cơ bản đã hoàn thành và đã, đang và sẽ quyết toán nhưng thực tế các doanh nghiệp chưa nộp NSNN, các chủ đầu tư chưa thu hồi nộp NSNN được,... nếu đưa cả vào thì Báo cáo quyết toán NSNN sẽ không chính xác.

Báo cáo kiểm toán thông qua việc nhận định về Báo cáo quyết toán NSNN hàng năm mà giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý, sử dụng và điều hành NSNN, qua đó Chính phủ đề ra các giải pháp để quản lý và điều hành NSNN một cách toàn diện, đầy đủ và hiệu quả hơn.

- ***Phần phụ lục***: tóm tắt kết quả kiểm toán các cuộc kiểm toán riêng lẻ theo từng Bộ, ngành, tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, tổng công ty nhà nước (các pháp nhân). Khi những kết quả đó có tác động lớn về mặt tài chính, đến NSNN hoặc khi những kết quả đó có thể có ý nghĩa quan trọng đến những quyết định của đối tượng nhận báo cáo. Trong kết cấu của báo cáo ban hành theo Quyết định số 07/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 không nói rõ nội dung này, đây là mảng lớn và chủ yếu trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN cho nên khi lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm cần được đưa vào Báo cáo giúp cho công tác chỉ đạo thống nhất và mang tính pháp qui trong ngành KTNN.
- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải có mục lục và danh mục các chữ viết tắt, giúp cho người đọc tiện trong việc tra cứu cụ thể khi cần thiết và dễ hiểu những từ viết tắt mang tính chuyên môn.

(2) *Thời gian hoàn thành và gửi báo cáo*. Khoản 2 Điều 8 Nghị quyết 387/2003/NQ-UBTVQH 11 ngày 17/3/2003 nêu rõ: Báo cáo kiểm toán NSNN được gửi đến Uỷ ban kinh tế và ngân sách Quốc hội, Hội đồng dân tộc và các Uỷ ban khác của Quốc hội chậm nhất là 14 tháng, sau khi năm ngân sách kết thúc. Theo qui định của Quy trình lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm của KTNN, đối với Kiểm toán các

chuyên ngành và Kiểm toán khu vực hoàn thành và gửi báo cáo cho KTNN trước 30 tháng 01 năm sau. Nghĩa là sau 13 tháng, sau khi năm ngân sách kết thúc. Như vậy chỉ còn lại 28 ngày (hoặc 29 đối với năm nhuận) của tháng 2 để hoàn thiện báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành với rất nhiều khâu từ việc lập, xét duyệt, chỉnh lý hoàn thiện; đây quả là một thách thức lớn khó có thể hoàn thành với chất lượng tốt. Vì vậy, thời hạn hoàn thành và gửi báo cáo kết quả kiểm toán đối với KTNN các chuyên ngành và khu vực cần phải rút ngắn lại ít nhất từ 10 đến 15 ngày, nghĩa là KTNN các chuyên ngành và khu vực phải hoàn thành và gửi báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm cho đơn vị thực hiện chức năng lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của toàn ngành chậm nhất trước ngày 15 tháng 01 năm sau.

(3) *Cần qui định cụ thể trách nhiệm của Ban (tổ) soạn thảo Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của toàn ngành trong việc xây dựng đề cương và gửi cho các Kiểm toán chuyên ngành và khu vực*. Để việc lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của các Kiểm toán chuyên ngành và khu vực cũng như toàn ngành được thống nhất. Trong quy trình cũ qui định này không rõ ràng nên báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của các đơn vị thuộc KTNN thiếu thống nhất từ hệ thống chỉ tiêu báo cáo đến mẫu biểu báo cáo nên mỗi đơn vị báo cáo một kiểu khác nhau theo cách hiểu của mình và thiếu nề nếp, thậm chí có đơn vị gửi, có đơn vị không lập hoặc lập không gửi cho đơn vị chức năng để tổng hợp.

3.3. Nội dung hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán và Qui trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.3.1. Nội dung hoàn thiện quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán

3.3.1.1) Khái niệm về quy trình lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán

Trách nhiệm của kiểm toán viên khi thực thi nhiệm vụ kiểm toán với rất nhiều trách nhiệm và quyền hạn của mình; trong đó trách nhiệm quan trọng nhất là phải hoàn thành việc đưa ra ý kiến nhận xét, đánh giá về tính trung thực, hợp lý hoặc không trung thực của các thông tin tài chính, kế toán trên báo cáo tài chính (quyết toán) cùng với những nhận xét, đánh giá, kết luận và khuyến nghị mà đơn vị được kiểm toán cần phải chấn chỉnh, sửa chữa, khắc phục - Đó là việc hoàn thành việc lập báo cáo kiểm toán bằng văn bản với tất cả trách nhiệm và đạo đức nghề nghiệp của mình. Việc lập báo cáo kiểm toán vừa là nghĩa vụ vừa là trách nhiệm của kiểm toán viên. Trách nhiệm đó đã được Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI), Tổ chức Liên đoàn kế toán Quốc tế (IFAC) cũng như Chuẩn mực kiểm toán của KTNN Việt Nam (Chuẩn mực số 14)[1] đều có quy định về vấn đề này. Như vậy, báo cáo kiểm toán là sản phẩm của một cuộc kiểm toán, thể hiện ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận và khuyến nghị của kiểm toán viên rút ra từ các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Để hoàn thành trách nhiệm của mình là đưa ra ý kiến, nhận xét, đánh giá trung thực, độc lập, khách quan và vô tư - tức là tạo ra sản phẩm (báo cáo) với chất lượng tốt, trước hết kiểm toán viên cần phải có qui trình và phương pháp lập báo cáo kiểm toán phù hợp với trình độ, năng lực của kiểm toán viên, mà thông qua qui trình này kiểm toán viên nêu được đầy đủ, lôgic, súc tích, ngắn gọn và dễ hiểu những nội dung (ý kiến) cần trình bày trong báo cáo kiểm toán về các thông tin tài chính, kế toán trên báo cáo tài chính (quyết toán) được kiểm toán theo các chuẩn mực kế toán và kiểm toán đã xây dựng và thừa nhận. Mặt khác, trong quá trình thực hiện kiểm toán (từ khâu tiến hành khảo sát lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán đến khâu lập và phát hành báo cáo kiểm toán) kiểm toán viên phải được cấp trên (kiểm toán viên cấp cao hơn) của mình kiểm tra, giám sát, chỉ đạo và xét duyệt các nội dung công việc, nhất là xét duyệt báo cáo kiểm toán trước khi công bố và phát hành,

[1] Cẩm nang KTNN – NXB Chính trị Quốc gia – Trang 99

nhằm nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán, giảm thiểu rủi ro tới mức thấp nhất cho hoạt động kiểm toán.

Qua đó, chúng ta có thể khái quát về quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán như sau:

Quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán là một quy trình mà các bước công việc phải được thực hiện theo đúng trình tự nghiêm ngặt để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên là đưa ra những ý kiến nhận xét, đánh giá và kiến nghị bằng văn bản được cấp trên xét duyệt và đồng ý cho phát hành đến các cơ quan, đơn vị theo quy định của pháp luật.

3.3.1.2) Nội dung hoàn thiện Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và thông qua Báo cáo kiểm toán

Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán (theo quan điểm của chúng tôi) bao gồm 5 bước sau đây:

- Bước 1: Lập báo cáo kiểm toán

- Bước 2: Thẩm định báo cáo kiểm toán

- Bước 3: Xét duyệt báo cáo

- Bước 4: Gửi dự thảo báo cáo kiểm toán cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham gia

- Bước 5: Tổ chức công bố và phát hành báo cáo kiểm toán

Nội dung cụ thể của từng bước như sau:

3.3.1.2.1) Bước 1: Lập báo cáo kiểm toán

- Trách nhiệm của kiểm toán viên (đoàn kiểm toán - gọi chung là KTV).

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của cuộc kiểm toán cho nên việc lập báo cáo kiểm toán vừa là trách nhiệm, nghĩa vụ vừa là quyền lợi của kiểm toán

viên (đoàn kiểm toán) mà trước hết trách nhiệm này thuộc trưởng đoàn kiểm toán.

Theo chuẩn mực kiểm toán INTOSAI "*Sau mỗi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải chuẩn bị một văn bản thích hợp, nêu ra các phát hiện theo một mẫu hợp lý; nội dung của nó phải dễ hiểu không mật mờ hoặc tối nghĩa, chỉ bao gồm những thông tin được minh chứng bởi các bằng chứng kiểm toán thích hợp, có căn cứ khẳng định và phải độc lập, khách quan, công bằng và có tính chất xây dựng*".[(2)]

Như vậy việc lập báo cáo kiểm toán là trách nhiệm của kiểm toán viên. Để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của mình trong việc lập báo cáo kiểm toán trưởng đoàn kiểm toán phải thành lập tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán; tổ soạn thảo có chức năng giúp trưởng đoàn kiểm toán trong việc soạn thảo báo cáo kiểm toán. Thành phần của tổ soạn thảo báo cáo, gồm: Trưởng đoàn kiểm toán làm tổ trưởng, các phó trưởng đoàn kiểm toán, một số tổ trưởng tổ kiểm toán của đoàn kiểm toán và một số kiểm toán viên có năng lực, trình độ phân tích, tổng hợp, khái quát tốt là thành viên.

Báo cáo kiểm toán phải đáp ứng yêu cầu: chính xác về nội dung số liệu; cụ thể, rõ ràng, súc tích và ngắn gọn; các vấn đề được sắp xếp có hệ thống lôgic, mạch lạc, mang tính thống nhất, tính xây dựng và tính hướng dẫn không nên chỉ trích, phê phán. Để đáp ứng yêu cầu đó trước hết tổ soạn thảo báo cáo phải:

+ Tiếp nhận, kiểm tra và soát xét lại các bằng chứng kiểm toán, biên bản kiểm toán, tổng hợp số liệu của toàn bộ cuộc kiểm toán và tình hình, thông tin thu thập được về đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán để làm căn cứ cho việc diễn đạt các nhận xét, đánh giá và kết luận của mình về các thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính (quyết toán).

[(2)] Chuẩn mực kiểm toán INTOSAI - TL dịch - tháng 6 năm 1992

+ Xây dựng đề cương báo cáo kiểm toán. Căn cứ vào mẫu báo cáo kiểm toán áp dụng cho từng lĩnh vực kiểm toán đã được Tổng KTNN ban hành và các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được trong quá trình thực hiện kiểm toán để xây dựng đề cương nhằm sắp xếp thứ tự các vấn đề trọng tâm, các vấn đề được phát hiện, các tác động ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính và đưa ra bảng biểu, sơ đồ, đồ thị cần minh hoạ, giải thích cho báo cáo kiểm toán. Tổ chức thảo luận đề cương và chỉnh lý đề cương theo ý kiến thống nhất trong tổ, để không bỏ sót nội dung cần đưa vào báo cáo kiểm toán.

+ Trên cơ sở đề cương đã thống nhất, tổ trưởng (trưởng đoàn) tổ soạn thảo phân công nhiệm vụ cho các thành viên trong tổ theo từng nội dung, từng lĩnh vực và chuyên đề theo đề cương, đảm bảo cho các nội dung được trình bày đầy đủ, cô đọng, ngắn gọn, súc tích không trùng lắp trong báo cáo kiểm toán.

+ Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán: căn cứ vào đề cương đã được thống nhất trong tổ soạn thảo, các thành viên được phân công tiến hành soạn thảo (dự thảo) báo cáo kiểm toán. Sau khi dự thảo báo cáo hoàn thành tổ soạn thảo phải:

⇨ Tổ chức thảo luận, lấy ý kiến trong tổ, trong đoàn kiểm toán để chỉnh lý dự thảo báo cáo theo ý kiến đã thống nhất trong tổ soạn thảo.

⇨ Trường hợp còn có ý kiến bảo lưu, tổ trưởng tổ soạn thảo (trưởng đoàn kiểm toán) gửi cả ý kiến bảo lưu đó cùng với dự thảo sau khi đã chỉnh lý theo ý kiến của tổ trưởng (trưởng đoàn) lên Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành (khu vực). Trường hợp này tổ trưởng phải làm giải trình về vấn đề ý kiến trái ngược và nói rõ quan điểm, đề xuất phương án giải quyết của trưởng đoàn.

- Trách nhiệm của Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực). Sau khi nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán đã được chỉnh lý theo ý kiến thống nhất của tổ, cùng với biên bản tham gia ý kiến của các thành viên trong đoàn kiểm

toán, báo cáo giải trình về các vấn đề còn có ý kiến trái ngược (ý kiến bảo lưu) của kiểm toán viên, Kiểm toán trưởng có trách nhiệm:

+ Tổ chức kiểm tra, xét duyệt báo cáo kiểm toán và tổ chức họp thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán ở cấp Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành, (khu vực) do Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) chủ trì. Thành phần thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán tại Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) bao gồm: Kiểm toán trưởng, tổ chuyên viên giúp Kiểm toán trưởng kiểm tra, xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán, lãnh đạo đoàn kiểm toán, tổ soạn thảo báo cáo, tổ trưởng các tổ kiểm toán. Trường hợp cần thiết Kiểm toán trưởng mời thêm một số kiểm toán viên khác trong đoàn kiểm toán. Tại cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo ở cấp Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) Kiểm toán trưởng phải tổ chức ghi biên bản cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán làm căn cứ cho đoàn kiểm toán (tổ soạn thảo) chỉnh lý báo cáo kiểm toán trước khi trình lên lãnh đạo KTNN xin xét duyệt.

+ Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo đoàn kiểm toán chỉnh lý dự thảo báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận tại cuộc họp xét duyệt ở cấp Kiểm toán chuyên ngành (khu vực).

+ Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) gửi dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi đã chỉnh lý kèm tờ trình, biên bản họp đoàn kiểm toán, biên bản xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán ở cấp Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực), các bảng biểu tổng hợp số liệu, biên bản kiểm toán, bằng chứng kiểm toán và các giấy tờ khác (nếu xét thấy cần thiết) cho Tổng KTNN và các đơn vị chức năng để xem xét, thẩm định trước khi xét duyệt. Trong tờ trình của Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) cần nêu rõ những vấn đề trọng tâm, vấn đề nổi cộm, khúc mắc quan trọng, những vấn đề còn có ý kiến chưa thống nhất, thậm chí trái ngược cần xin ý kiến chỉ đạo, giải quyết của Tổng KTNN.

3.3.1.2.2) Bước 2: Thẩm định báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán trước khi trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt phải được:

a) Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán thẩm định, nội dung thẩm định gồm:

- Xem xét dự thảo báo cáo kiểm toán có được lập đúng thể thức không ?
- Xem xét, đánh giá kết quả kiểm toán thực hiện của đoàn so với kế hoạch kiểm toán đã được Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt về:

+ Mục tiêu kiểm toán: kết quả kiểm toán có đạt được mục tiêu kiểm toán mà kế hoạch được duyệt đã đề ra không ?

+ Thời gian kiểm toán: thời gian tiến hành kiểm toán tại cơ sở và thời gian lập dự thảo báo cáo kiểm toán có thực hiện đúng qui định, có bị chậm trễ, kéo dài không ? Nguyên nhân (chủ quan, khách quan) của tình trạng không thực hiện đúng qui định ?

+ Nội dung, phạm vi, giới hạn, căn cứ kiểm toán... trong phần thẩm định này thì việc kiểm tra nội dung là quan trọng nhất. Nội dung kiểm toán phải hướng tới thoả mãn các yêu cầu của mục tiêu kiểm toán đã đề ra. Nội dung kiểm toán mà không thoả mãn được mục tiêu kiểm toán điều đó đồng nghĩa với cuộc kiểm toán chất lượng kém, không đạt yêu cầu.

Kiểm tra tính chính xác của nội dung số liệu, tính thống nhất giữa các chỉ tiêu trong báo cáo kiểm toán, tính nhất quán của các ý kiến đánh giá, nhận xét, kết luận, tính phù hợp và khả thi (hiện thực) của các kiến nghị để đảm bảo báo cáo kiểm toán mang tính xây dựng, tính hướng dẫn, tránh chỉ trích, phê phán và quy chụp.

+ Trường hợp chất lượng dự thảo báo cáo kiểm toán không đạt yêu cầu, các đơn vị chức năng phải báo cáo Tổng KTNN để yêu cầu đoàn kiểm toán sửa đổi, bổ sung hoặc lập lại dự thảo báo cáo kiểm toán. Trường hợp báo cáo kiểm toán phải lập lại, đoàn kiểm toán phải thực hiện đúng trình tự các bước lập, kiểm tra xét duyệt tại cơ sở Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành (khu vực)

như đã quy định ở trên trước khi gửi lãnh đạo KTNN và các đơn vị chức năng thẩm định để xin xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán.

b) Vụ Pháp chế thẩm định về tính hợp pháp của các nhận xét, đánh giá và kiến nghị nêu trong báo cáo kiểm toán.

Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán và Vụ Pháp chế phải hoàn thành báo cáo thẩm định báo cáo kiểm toán bằng văn bản gửi Tổng KTNN trước ít nhất một (01) ngày xét duyệt báo cáo kiểm toán.

3.3.1.2.3) Bước 3: Xét duyệt báo cáo

Sau khi nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán của Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) gửi lãnh đạo KTNN và các đơn vị chức năng theo qui định để kiểm tra, thẩm định chất lượng trước khi tổ chức cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán, các đơn vị chức năng phải tiến hành thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán và gửi báo cáo kết quả thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán bằng văn bản và tờ trình Tổng KTNN cho phép xét duyệt báo cáo kiểm toán trước ít nhất một ngày trước khi tổ chức cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán.

- Thành phần cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán cấp lãnh đạo KTNN gồm có:

+ Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước;

+ Lãnh đạo Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán và chuyên viên trực tiếp thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán;

+ Lãnh đạo Vụ Pháp chế và chuyên viên trực tiếp thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán;

+ Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực), lãnh đạo đoàn Kiểm toán, tổ soạn thảo báo cáo, tổ trưởng các tổ kiểm toán của đoàn kiểm toán (nếu có).

- Trình tự xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán cấp lãnh đạo KTNN:

+ Kiểm toán trưởng hoặc trưởng đoàn kiểm toán trình bày tóm tắt dự thảo báo cáo kiểm toán hoặc trình bày thêm về vấn đề gì đó mà trong dự thảo báo cáo kiểm toán nói chưa được rõ;

+ Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán trình bày kết quả kiểm tra, thẩm định báo cáo kiểm toán (bằng văn bản) theo nội dung thẩm định nêu trên;

+ Vụ Pháp chế trình bày kết quả thẩm định (bằng văn bản) cho dự thảo báo cáo kiểm toán;

+ Ý kiến tham gia của lãnh đạo KTNN tham dự;

+ Ý kiến giải trình của trưởng đoàn kiểm toán về các vấn đề mà Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán, Vụ Pháp chế, lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước và các thành viên khác trong cuộc họp tham gia và yêu cầu đoàn kiểm toán giải trình cho rõ ràng, cụ thể hơn.

+ Ý kiến của lãnh đạo KTNN chủ trì cuộc họp là ý kiến kết luận cuối cùng là cơ sở để Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo đoàn kiểm toán chỉnh lý, hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán trước khi gửi đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham gia.

+ Cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán của các KTNN chuyên ngành (khu vực) phải được ghi biên bản; các ý kiến của các thành viên trong cuộc họp xét duyệt phải được ghi chép vào biên bản để làm cơ sở cho đoàn kiểm toán tham khảo trong quá trình chỉnh lý, hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán.

3.3.1.2.4) Bước 4: Gửi dự thảo báo cáo kiểm toán cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham gia.

Việc gửi dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi đã được lãnh đạo KTNN xét duyệt có tác dụng rất tốt. Thể hiện sự bình đẳng (dân chủ) và tôn trọng giữa KTNN (chủ thể kiểm toán) và đơn vị được kiểm toán (khách thể kiểm toán);

đảm bảo cho báo cáo kiểm toán mang tính xây dựng và hiện thực. Bước này có sự thay đổi so với qui trình cũ nhằm quản lý tốt hơn chất lượng hoạt động kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên. Theo qui định cũ sau khi đoàn lập xong dự thảo báo cáo kiểm toán, đoàn đã gửi cho đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham gia cho dự thảo báo cáo. Trình tự này dẫn đến tình trạng sẽ có những vấn đề mà lãnh đạo KTNN chưa biết hoặc không biết được vì đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán đã giải quyết với nhau rồi mà (có thể) không báo cáo Tổng KTNN, mặt khác qui trình này dễ nảy sinh tiêu cực khi mà kiểm toán viên trong những thời điểm nào đó bị lợi ích vật chất làm mền lòng, không giữ được sự kiên định và đạo đức nghề nghiệp của mình. Do đó, khó quản lý chất lượng hoạt động kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên. Việc thay đổi trình tự gửi lấy ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán sau khi dự thảo báo cáo kiểm toán đã được lãnh đạo KTNN xét duyệt sẽ khắc phục được những tồn tại nêu trên. Sau khi đơn vị được kiểm toán có ý kiến tham gia vào dự thảo báo cáo kiểm toán Kiểm toán trưởng và trưởng đoàn kiểm toán sẽ phải báo cáo (bằng văn bản) lên Tổng KTNN hoặc lãnh đạo KTNN phụ trách lĩnh vực được phân công; sẽ có 2 trường hợp xảy ra khi gửi lấy ý kiến tham khảo của đơn vị được kiểm toán:

Trường hợp thứ nhất: ý kiến của đơn vị được kiểm toán thống nhất với các số liệu và ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận trong dự thảo báo cáo kiểm toán.

Trường hợp thứ hai: ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán không thống nhất (hoặc trái ngược) với các số liệu, nhận xét, đánh giá và kết luận, kiến nghị trong dự thảo báo cáo kiểm toán của đoàn về một vấn đề nào đó, Kiểm toán trưởng chỉ đạo đoàn Kiểm toán giải trình rõ với lãnh đạo KTNN về các vấn đề có ý kiến trái ngược so với các văn bản qui phạm pháp luật (có hiệu lực trong thời gian nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh) điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán và đề xuất hướng giải quyết của đoàn và của Kiểm toán trưởng.

Trong bất cứ trường hợp nào việc gửi lấy ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán đối với dự thảo báo cáo kiểm toán cũng có tác dụng tốt cho Kiểm toán Nhà nước trong quá trình hoàn thiện mình về chuyên môn, nghiệp vụ về đạo đức nghề nghiệp và tạo mối quan hệ hiểu biết lẫn nhau hơn giữa Kiểm toán Nhà nước và các đơn vị được kiểm toán trong quá trình nâng cao địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước cũng như quá trình lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia.

3.3.1.2.5) Bước 5: Tổ chức công bố và phát hành báo cáo kiểm toán

- Tổ chức công bố báo cáo kiểm toán

Sau khi dự thảo báo cáo kiểm toán nhận được ý kiến đóng góp của đơn vị được kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán báo cáo trực tiếp với Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) và Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) trình lãnh đạo KTNN dự kiến kế hoạch công bố báo cáo kiểm toán và xin ý kiến chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước. Sau khi dự kiến công bố dự thảo báo cáo kiểm toán được Tổng KTNN phê duyệt, Kiểm toán chuyên ngành (hoặc đoàn kiểm toán) phối hợp với Văn phòng KTNN và Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán tổ chức công bố báo cáo kiểm toán.

Đoàn kiểm toán có trách nhiệm thông báo cho đơn vị được kiểm toán biết dự kiến kế hoạch công bố báo cáo kiểm toán để phối hợp tổ chức thực hiện. Đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm mời cơ quan chủ quản, cơ quan cấp trên của mình (nếu có) tham dự cuộc họp công bố báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính (quyết toán) của đơn vị mình.

Văn phòng Kiểm toán Nhà nước có trách nhiệm mời các thành phần thuộc cơ quan có thẩm quyền mà KTNN thấy cần thiết, như: Văn phòng Chính phủ, Văn phòng Quốc hội, Bộ Tài chính, UBKT&NS của QH (nếu có) tham dự cuộc họp công bố báo cáo kiểm toán tại đơn vị.

Báo cáo thông qua tại cuộc họp với đơn vị được kiểm toán vẫn là dự thảo chưa phải là báo cáo kiểm toán chính thức. Đây là buổi cuối cùng lãnh

đạo KTNN, lãnh đạo Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) và đoàn kiểm toán, Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán, Vụ Pháp chế trực tiếp nghe ý kiến giải trình lần cuối của đơn vị được kiểm toán trước khi báo cáo kiểm toán được hoàn chỉnh để phát hành chính thức gửi đơn vị được kiểm toán và các cơ quan chức năng có thẩm quyền theo qui định của pháp luật.

Trường hợp các ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán vẫn còn có ý kiến không thống nhất (trái ngược) với ý kiến của KTNN về những vấn đề nào đó trong dự thảo báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp này ý kiến kết luận tại cuộc họp của lãnh đạo KTNN là ý kiến kết luận cuối cùng để đoàn KTNN chỉnh lý và hoàn thiện báo cáo kiểm toán trước khi phát hành.

- Phát hành báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán được phát hành sau khi đã chỉnh lý hoàn thiện và làm đầy đủ các thủ tục hành chính. Thông thường Báo cáo kiểm toán được gửi đến các đơn vị, tổ chức và cá nhân sau đây:

+ Các cơ quan có thẩm quyền theo qui định của pháp luật.

+ Bộ Tài chính.

+ Các Bộ, ngành có liên quan theo kiến nghị kiểm toán.

+ Đơn vị được kiểm toán.

+ Cơ quan cấp trên của đơn vị được kiểm toán.

+ Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước (phụ trách).

+ Kiểm toán chuyên ngành (khu vực).

+ Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán.

+ Văn phòng KTNN (phòng Tổng hợp).

+ Lưu Văn thư KTNN.

3.3.1.2.6) Thời hạn lập, xét duyệt phát hành báo cáo kiểm toán

Thời hạn lập báo cáo kiểm toán. Theo quy định tại Khoản 1 Điều 67 của Luật NSNN (sửa đổi) thì "...Hội đồng nhân dân cấp tỉnh phê chuẩn quyết toán

ngân sách địa phương chậm nhất 12 tháng sau khi năm ngân sách kết thúc...". Mặt khác tại Khoản 4 Điều 66 ghi rõ: Việc kiểm toán quyết toán ngân sách được thực hiện trước khi Quốc hội, Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán; trường hợp kiểm toán sau khi Quốc hội và Hội đồng nhân dân phê chuẩn theo quy định của pháp luật, nhưng Luật NSNN lại không quy định rõ thời hạn hoàn thành báo cáo quyết toán và trách nhiệm của các Bộ, ngành, địa phương trong việc gửi báo cáo quyết toán cho KTNN trong thời hạn là bao nhiêu tháng sau khi năm ngân sách kết thúc; đồng thời cũng chưa có văn bản qui phạm pháp luật nào qui định về việc KTNN thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN sau khi Quốc hội và Hội đồng nhân dân (cấp tỉnh) phê chuẩn báo cáo quyết toán như thế nào. Để KTNN thực hiện việc kiểm toán theo đúng quy định của Luật NSNN và gửi báo cáo kết quả kiểm toán cho Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, Quốc hội, Uỷ Ban Thường vụ Quốc hội và các cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật. Điều đó đặt ra yêu cầu đối với KTNN là hết sức khẩn trương trong việc thực hiện kiểm toán, lập, xét duyệt, công bố và phát hành báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN, đòi hỏi KTNN phải đổi mới phương thức tiến hành thực hiện kiểm toán ngân sách địa phương, phương thức thực hiện kiểm toán Báo cáo quyết toán NSNN mới có thể đáp ứng được yêu cầu của Luật NSNN (sửa đổi) và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH 11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban Thường vụ Quốc hội.

Kiểm toán Nhà nước đã qua gần 10 năm thành lập và trưởng thành; tuy chưa phải là lâu nhưng đã tích luỹ được một số kinh nghiệm trong lĩnh vực kiểm toán. Các mẫu biểu báo cáo kiểm toán của một số lĩnh vực đã được ban hành vài ba năm nay, song chưa thành hệ thống và chưa đồng bộ; năm 2003 Tổng KTNN đã ký ban hành Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán cùng với một số văn bản khác khá đồng bộ, trong đó có văn bản liên quan đến quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, mẫu báo cáo kiểm toán của 3 lĩnh vực kiểm toán (NSNN, Đầu tư - Dự án và DNNN) và áp dụng thống nhất trong toàn ngành. Vì vậy, theo chúng tôi thời hạn lập, xét duyệt, công bố và phát hành

báo cáo kiểm toán có thể rút ngắn thời gian ở hầu hết các công đoạn để đáp ứng yêu cầu về tiến độ thời gian của các văn bản pháp luật mà vẫn đảm bảo chất lượng của báo cáo kiểm toán, nhất là công đoạn lập dự thảo báo cáo kiểm toán. Theo quy định của Quy trình ban hành theo Quyết định số 269/QĐ-KTNN ngày 14/7/2003 thời gian từ khâu lập, thẩm định, xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán cho đến khi hoàn thành phát hành báo cáo kiểm toán là 45 ngày có thể rút ngắn xuống còn 35 - 40 ngày và tiến tới có thể tiếp tục giảm số ngày lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán xuống nhiều hơn nữa nhằm đáp ứng yêu cầu "*Phát triển KTNN để thực sự trở thành công cụ quan trọng và đủ mạnh của Nhà nước trong việc thực hiện kiểm tra, kiểm soát nghiêm ngặt tài chính nhà nước và tài sản công*".

3.3.2. Nội dung hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt và thông qua Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

3.3.2.1) Khái niệm về quy trình lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

Trong vài năm gần đây, mỗi năm Kiểm toán Nhà nước tiến hành kiểm toán trên, dưới (65 - 70) đầu mối kiểm toán thuộc các lĩnh vực: NSNN, đầu tư XDCB, các dự án chương trình trọng điểm của Nhà nước, doanh nghiệp nhà nước, khối an ninh, quốc phòng và báo cáo quyết toán kinh phí của khối Đảng. Mỗi cuộc kiểm toán (riêng lẻ) này lại gồm bốn, năm chục cuộc kiểm toán nhỏ. Những cuộc kiểm toán riêng lẻ này phản ánh tình hình, thực trạng về quản lý, sử dụng và điều hành ngân sách của đơn vị được kiểm toán, nên mỗi báo cáo kiểm toán có những đặc điểm riêng, đa dạng và phong phú. Để cung cấp các thông tin được đầy đủ, đáng tin cậy về kết quả thu, chi NSNN, điều hành ngân sách và việc chấp hành Dự toán NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính ở khu vực công; các kết quả kiểm toán và những nhận xét, đánh giá của Kiểm toán Nhà nước về quá trình thực thi NSNN của các cấp, các ngành, các địa phương làm cơ sở cho Quốc hội xem xét để phê duyệt Báo cáo Quyết toán NSNN hàng năm (do Bộ Tài chính lập) sát với thực tế, có hiệu quả,

thực hiện được quyền giám sát tối cao của Quốc hội đối với NSNN và giải toả trách nhiệm cho Chính phủ; đánh giá được trách nhiệm của việc quản lý tài chính công, chỉ rõ những vi phạm pháp luật, chế độ, chính sách của Nhà nước, các hành vi tiêu cực, chi tiêu lãng phí, những sơ hở, bất hợp lý của chính sách, chế độ về quản lý kinh tế - tài chính và tư vấn cho Chính phủ về công tác quản lý và điều hành ngân sách thông qua các phát hiện kiểm toán, để trên cơ sở đó Chính phủ và các cơ quan quản lý Nhà nước tìm những biện pháp cải tiến, hoàn thiện cơ chế, chính sách cho phù hợp; tăng cường việc giám sát tài sản, tiền vốn, phát huy vai trò làm chủ của nhân dân, ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lãng phí NSNN... Kiểm toán Nhà nước đã lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm gửi Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ để Chính phủ đệ trình lên Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội và các cơ quan nhà nước có thẩm quyền theo qui định của pháp luật. Trước khi trình lên Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ và các cơ quan có thẩm quyền, báo cáo này phải được thông qua một trình tự xét duyệt chặt chẽ, cẩn trọng để báo cáo được hoàn thiện với chất lượng tốt nhất trong điều kiện cho phép.

Như vậy, Quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là quá trình thực hiện các bước công việc theo một trình tự chặt chẽ, cẩn trọng gồm tổng hợp kết quả kiểm toán Báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập và kết quả kiểm toán của những cuộc kiểm toán riêng lẻ của tất cả lĩnh vực (NSNN, Đầu tư XDCB, DNNN, an ninh, quốc phòng và kinh tế Đảng) nhằm cung cấp cho Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ và các cơ quan có thẩm quyền những thông tin đầy đủ, chính xác và đáng tin cậy về kết quả thu - chi NSNN, tình hình quản lý và sử dụng kinh phí cho đầu tư phát triển, tình hình quản lý, sử dụng vốn và khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp so với khu vực và thế giới; việc chấp hành dự toán NSNN, tình hình quản lý kinh tế - tài chính ngân sách ở khu vực công, các kết quả kiểm toán và những nhận xét, đánh giá, khuyến nghị quan trọng có tính xây dựng, tính hiện thực mang

tầm vĩ mô của KTNN nhằm sử dụng tiết kiệm, hiệu quả nguồn lực đất nước trong những năm tiếp theo.

3.3.2.2) Nội dung hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

Qua phân tích yêu cầu hoàn thiện Quy trình tổng hợp kết quả kiểm toán, có thể đưa ra một quy trình (theo quan điểm của chúng tôi) gồm 4 bước sau đây:

- Bước 1: Lập đề cương báo cáo;

- Bước 2: Soạn thảo dự thảo báo cáo;

- Bước 3: Xét duyệt dự thảo báo cáo;

- Bước 4: Gửi, công bố và lưu trữ báo cáo.

Nội dung của từng bước cụ thể như sau:

Bước 1: Lập đề cương báo cáo

Về nguyên tắc Tổng KTNN là người chỉ đạo việc lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán và ra quyết định thành lập ban (hoặc tổ) soạn thảo báo cáo, qui định thành phần, chức trách, nhiệm vụ, kế hoạch về thời gian, tiến độ hoàn thành, ...

Thành phần ban (tổ) soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán bao gồm: Một lãnh đạo KTNN (phụ trách), Chánh Văn phòng KTNN, Vụ trưởng Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán, Vụ trưởng Vụ Pháp chế, Kiểm toán trưởng một số đơn vị Kiểm toán chuyên ngành và một số chuyên gia kiểm toán...

Ban (tổ) soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm, căn cứ vào mục tiêu kiểm toán năm, kết quả kiểm toán trong năm để xây dựng đề cương báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm trình Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt. Đề cương báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải đáp ứng về thể thức và những nội dung cơ bản sau:

(1) Thể thức và những yêu cầu cơ bản của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

- Tên của báo cáo: Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm ... (năm tài chính ...) của Kiểm toán Nhà nước.
- Báo cáo phải đảm bảo tính trung thực, độc lập khách quan.
- Những nhận xét, đánh giá, kết luận và khuyến nghị phải khái quát được từ các cuộc kiểm toán (riêng lẻ) và nó phải mang tầm vĩ mô.
- Địa chỉ của cơ quan kiểm toán.
- Chữ ký và ngày tháng lập báo cáo.

Ngoài những yêu cầu nêu trên, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm còn phải thực hiện tốt các yêu cầu sau đây:

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải cung cấp được các thông tin đầy đủ, đáng tin cậy về kết quả thu, chi NSNN, tình hình quản lý sử dụng kinh phí cho đầu tư phát triển, cho an ninh, quốc phòng, hiệu quả sản xuất kinh doanh và khả năng cạnh tranh, hội nhập của các doanh nghiệp được kiểm toán; việc chấp hành dự toán NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính ở khu vực công; nguyên nhân (khách quan, chủ quan) của những mặt làm tốt và những mặt còn tồn tại, yếu kém; các kết quả kiểm toán và những nhận xét, đánh giá của Kiểm toán Nhà nước về quá trình điều hành NSNN, làm cơ sở cho Quốc hội xem xét để phê duyệt quyết toán NSNN và dự toán NSNN cũng như hoạch định chiến lược phát triển kinh tế – xã hội sát với thực tế, có hiệu quả, thực hiện được quyền giám sát cao nhất của Quốc hội đối với NSNN và giải toả trách nhiệm cho Chính phủ.
- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải cung cấp được tình hình sử dụng và quản lý ngân sách, chi tiêu công quỹ của các đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách, chỉ rõ những vi phạm pháp luật, chế độ, chính sách của Nhà nước, các hành vi tiêu cực, chi tiêu lãng phí, những sơ

hở, bất hợp lý của chính sách, chế độ về quản lý kinh tế - tài chính và tư vấn cho Chính phủ về công tác quản lý và điều hành ngân sách thông qua các phát hiện kiểm toán, để trên cơ sở đó Chính phủ và các cơ quan quản lý Nhà nước tìm những biện pháp cải tiến, hoàn thiện cơ chế, chính sách cho phù hợp.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cung cấp thông tin cần thiết được phép công khai trước công luận về tình hình quản lý và hiệu quả sử dụng công quỹ của Nhà nước, tạo điều kiện để các cơ quan, đoàn thể, tổ chức quần chúng, nhân dân tăng cường việc giám sát tài sản, tiền vốn nhằm phát huy vai trò làm chủ của nhân dân, ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lãng phí NSNN.
- Các ý kiến đánh giá, nhận xét, kết luận trong báo cáo phải mang tính xây dựng và xác thực, tránh chỉ trích, phê phán và suy diễn.
- Báo cáo phải trình bày rõ ràng, dễ hiểu, ngắn gọn và súc tích.

(2) Kết cấu và nội dung cơ bản của báo cáo gồm:

- Lời nói đầu;
- Mục lục;
- Danh mục các chữ viết tắt;

Phần I: ***Đặc điểm tình hình kinh tế - xã hội***

(1) *Đặc điểm tình hình kinh tế – xã hội*

Trình bày tóm tắt đặc điểm, tình hình cơ bản và những nhân tố ảnh hưởng đến việc thực hiện và kết quả thực hiện dự toán năm ngân sách được kiểm toán.

(2) *Đánh giá khái quát kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán.*

+ Đánh giá khái quát ưu điểm và tồn tại của kế hoạch kiểm toán.

+ Đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán theo các tiêu chí: mục tiêu kiểm toán năm; nội dung kiểm toán – nghĩa là cơ cấu của từng lĩnh vực kiểm toán và số lượng đơn vị được kiểm toán có phù hợp với mục tiêu kiểm toán đã đề ta không, tiến độ thực hiện và việc chấp hành quy chế kiểm toán.

Phần II: ***Kết quả kiểm toán***

(1). Những nhận định về quyết toán NSNN.

Trình bày những kết quả kiểm toán liên quan đến quyết toán NSNN, quyết toán tài sản, giúp cho việc giải toả trách nhiệm cho Chính phủ.

(2). Trình bày những kết quả kiểm toán quan trọng giúp cho việc đánh giá công tác quản lý tài chính - NSNN.

- Tăng thu, tiết kiệm chi cho NSNN, công quỹ quốc gia, hiệu quả sử dụng tiền vốn và các nguồn lực ở các đơn vị được kiểm toán.

- Thực trạng tình hình quản lý tài chính – kế toán, quyết toán, kết quả và hiệu quả sử dụng ngân sách, các quỹ, vốn kinh doanh ở các đơn vị được kiểm toán.

- Thực trạng về tình hình quản lý và sử dụng kinh phí thuộc NSNN và các nguồn vay, nợ, viện trợ để đầu tư phát triển tại các đơn vị được kiểm toán,...

- Những bất cập trong cơ chế, chính sách thuộc các lĩnh vực: quản lý, điều hành NSNN ở các cấp quản lý, hoạt động sản xuất kinh doanh và sử dụng vốn ở các doanh nghiệp nhà nước, đầu tư xây dựng cơ bản, chương trình dự án quốc gia, an ninh, quốc phòng và các lĩnh vực đặc biệt khác.

- Nêu ra một số điển hình tốt và một số vụ việc nổi cộm qua kết quả kiểm toán trong năm.

- Nhận xét và kiến nghị (tư vấn)

+ Đưa ra các ý kiến nhận xét, đánh giá tổng quát về công tác lập, chấp hành NSNN, quản lý tài chính, kế toán, kết quả và hiệu quả sản xuất kinh doanh, sử dụng nguồn kinh phí nhà nước.

+ Đưa ra các kiến nghị, nội dung tư vấn nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách quản lý ngân sách, tài chính, kế toán của nhà nước. Qua kết quả kiểm toán và tình hình thực hiện dự toán NSNN, báo cáo quyết toán NSNN, báo cáo quyết toán các chương trình dự án đầu tư XDCB trọng điểm quốc gia, báo cáo tài chính các doanh nghiệp lớn giữ vai trò quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, ... KTNN cần đưa ra các kiến nghị nhằm quản lý và sử dụng tốt hơn nguồn lực tài chính và khai thác triệt để các nguồn thu của NSNN phục vụ cho việc CNH, HĐH đất nước phát triển nhanh và bền vững.

Phần III: ***Phụ lục tóm tắt kết quả các cuộc kiểm toán riêng lẻ theo từng đơn vị và từng lĩnh vực được kiểm toán***

Phần IV: ***Các phụ lục, biểu mẫu tổng hợp số liệu kèm theo báo cáo.***

Bước 2: Soạn thảo dự thảo báo cáo

- Tổ soạn thảo báo cáo kết quả kiểm toán của KTNN các chuyên ngành, khu vực căn cứ vào đề cương báo cáo tổng hợp đã được Tổng KTNN phê duyệt gửi xuống, Kiểm toán trưởng chỉ đạo đơn vị mình tiến hành lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm thuộc đơn vị mình thực hiện và lĩnh vực đơn vị mình phụ trách.
- Ban soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành, căn cứ vào đề cương báo cáo được duyệt, ý kiến chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước và các báo cáo kiểm toán riêng lẻ cùng với các báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN chuyên ngành và khu vực gửi lên để tiến hành lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm.

- Sau khi dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm hoàn thành Ban (tổ) soạn thảo phải:

+ Tổ chức thảo luận, lấy ý kiến trong Ban (tổ) để chỉnh lý dự thảo báo cáo theo ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN.

+ Gửi dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành sau khi đã chỉnh lý để lấy ý kiến của các đơn vị thuộc KTNN cho dự thảo báo cáo.

+ Tổng hợp, nghiên cứu, phân tích và thảo luận các ý kiến tham gia của các đơn vị gửi đến trình Tổng KTNN kết quả thảo luận và ý kiến, quan điểm của Ban (tổ) soạn thảo, xin ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN để chỉnh lý, sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện dự thảo báo cáo.

- Trình Tổng KTNN (hoặc tập thể lãnh đạo KTNN) xét duyệt báo cáo.

Dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm sau khi được chỉnh lý cùng với bản tổng hợp ý kiến tham gia và bản thuyết trình của Ban (tổ) soạn thảo được gửi tập thể lãnh đạo KTNN để xét duyệt trong một thời gian ngắn nhất.

Bước 3: Xét duyệt dự thảo báo cáo

Trình tự xét duyệt:

- Ban soạn thảo báo cáo trình bày dự thảo.

- Các phản biện trình bày ý kiến phản biện đối với dự thảo báo cáo.

- Các thành viên thảo luận về kết cấu, nội dung của báo cáo.

- Tổng KTNN (hoặc lãnh đạo KTNN được phân công phụ trách) cho ý kiến kết luận.

- Chỉnh lý báo cáo: Căn cứ vào ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN, Ban (tổ) soạn thảo hoàn chỉnh lại báo cáo và trình Tổng Kiểm toán Nhà nước ký để trình Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ và các cơ quan thẩm quyền theo qui định của pháp luật.

Bước 4: Gửi, công bố và lưu trữ báo cáo

(1) Thời hạn gửi báo cáo

Thời hạn gửi báo cáo kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước được qui định rất cụ thể tại Khoản 2 Điều 8 Quy chế lập, thẩm tra, trình Quốc hội quyết định dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách trung ương và phê chuẩn quyết toán NSNN ban hành kèm theo Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban thường vụ Quốc hội chậm nhất là 14 tháng, sau khi năm ngân sách kết thúc (Chính phủ gửi). Qui định này đòi hỏi KTNN phải hết sức nỗ lực phấn đấu và phối hợp chặt chẽ với các bộ, ngành, địa phương nhất là Bộ Tài chính để yêu cầu các bộ, ngành, địa phương gửi báo cáo quyết toán ngân sách cho KTNN đồng thời khi gửi Bộ Tài chính (sau khi kết thúc thời gian điều chỉnh quyết toán) mới có thể đáp ứng được yêu cầu của qui định nêu trên.

Trên cơ sở thời hạn Chính phủ gửi báo cáo kết quả kiểm toán cho Uỷ ban kinh tế và ngân sách, Hội đồng dân tộc và các Uỷ ban khác của Quốc hội, KTNN cần có quy định cụ thể việc gửi báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán đối với KTNN các chuyên ngành và khu vực cho Ban (tổ) soạn thảo để tổng hợp kết quả kiểm toán chung của toàn ngành. Việc này KTNN sẽ có quy định cụ thể riêng.

(2) Công bố công khai báo cáo kiểm toán

Tổng Kiểm toán Nhà nước công bố công khai kết quả kiểm toán trên các phương tiện thông tin đại chúng những thông tin theo qui định của pháp luật và ý kiến chỉ đạo của Thủ tướng Chính phủ.

(3) Lưu trữ báo cáo

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm phải được lưu trữ và sử dụng theo chế độ lưu trữ của pháp luật hiện hành và qui định của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

3.4. Những giải pháp thực hiện nhằm hoàn thiện Qui trình lập, xét duyệt, thông qua Báo cáo kiểm toán và Qui trình lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước

3.4.1- Cần quy định thời hạn gửi báo cáo quyết toán ngân sách cho KTNN

Một vấn đề quan trọng nhất, để hoàn thành chức năng, nhiệm vụ của KTNN là vấn đề "thời hạn" các bộ, ngành và địa phương (đơn vị được kiểm toán) gửi báo cáo quyết toán ngân sách (tài chính) cho KTNN để KTNN tiến hành thực hiện kiểm toán, nhưng hiện tại không có văn bản quy phạm pháp luật nào quy định về vấn đề này. Vì vậy, việc thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN của KTNN theo Luật NSNN (sửa đổi) và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 sẽ gặp rất nhiều khó khăn. Nếu quy định không rõ ràng như hiện nay thì rất khó (hoặc không thể) xác định được trách nhiệm của từng cơ quan giữa đơn vị được kiểm toán và cơ quan KTNN (chủ thể và khách thể kiểm toán). Để giải quyết vấn đề này các cơ quan có thẩm quyền cần có quy định cụ thể về thời hạn các bộ, ngành, địa phương gửi báo cáo quyết toán ngân sách (tài chính) cho KTNN để KTNN thực hiện kiểm toán.

Theo chúng tôi, thời hạn các địa phương (các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương) gửi báo cáo quyết toán ngân sách của địa phương mình cho KTNN chậm nhất sau 15 ngày sau khi kết thúc thời gian chỉnh lý báo cáo quyết toán ngân sách theo quy định - Tức là chậm nhất vào ngày 15 tháng 4, sau khi năm ngân sách kết thúc. Đối với ngân sách trung ương, thời hạn Bộ Tài chính gửi Báo cáo quyết toán NSNN cho KTNN chậm nhất trước ngày 30 tháng 7 (Tức là sau thời gian chỉnh lý quyết toán ngân sách 2 tháng) sau khi năm ngân sách kết thúc. Có như vậy KTNN mới có đủ thời gian thực hiện kiểm toán và cung cấp kết quả kiểm toán cho Quốc hội và Hội đồng nhân dân, làm cơ sở để Hội đồng nhân dân và Quốc hội phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm của địa phương và của cả nước - đáp ứng yêu cầu của Luật NSNN (sửa đổi) và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 ngày 17 tháng 3 năm

2003 của Uỷ ban Thường vụ Quốc hội. Và như vậy, KTNN mới thực sự trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra, giám sát tài chính công và tài sản công. HĐND và Quốc hội mới thực hiện được đầy đủ quyền lực của mình – Cơ quan quyền lực cao nhất của cả nước (đối với Quốc hội) và của địa phương (HĐND).

3.4.2- Tiếp tục xây dựng, tăng cường lực lượng kiểm toán viên đủ mạnh để triển khai thực hiện nhiệm vụ đáp ứng yêu cầu của Đảng và Nhà nước

Với thời gian phải hoàn thành báo cáo kiểm toán trong một thời hạn ngắn để đáp ứng cho việc phê duyệt quyết toán ngân sách địa phương của Hội đồng nhân dân và Quốc hội phê duyệt tổng quyết toán ngân sách nhà nước. Điều đó, đòi hỏi KTNN phải có một lực lượng đủ mạnh từ Trung ương đến KTNN các khu vực, đáp ứng yêu cầu nêu trên. Vì vậy, KTNN phải tiếp tục củng cố tăng cường và hoàn thiện cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN Trung ương theo hướng chuyên môn hoá kiểm toán theo ngành hẹp, tăng cường năng lực cho bộ phận tham mưu. Củng cố tổ chức các phòng kiểm toán, kết hợp giữa quản lý hành chính với quản lý chuyên môn nghiệp vụ, coi trọng công tác kiểm tra đạo đức nghề nghiệp. Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày13/8/2003 của Chính phủ đã củng cố, tăng cường và hoàn thiện (một bước) về cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN theo hướng nêu trên, đồng thời bổ sung chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn cho KTNN. Tuy nhiên, KTNN cần có một lực lượng kiểm toán viên đủ về số lượng, giỏi về chuyên môn nghiệp vụ, có phẩm chất đạo đức trong sáng, đủ khả năng để đảm đương nhiệm vụ kiểm toán của KTNN trong giai đoạn cách mạng mới. Vì vậy, cần có chính sách, chế độ phù hợp có sức thu hút nhân tài cho KTNN.

3.4.3- Tiếp tục hoàn thiện hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán

Trong năm 2003 KTNN đã xây dựng và ban hành Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán áp dụng thống nhất trong toàn ngành. Việc ban hành Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán kịp thời đã góp phần đáng kể trong việc nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của KTNN. Tuy nhiên, sau một

năm áp dụng Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán, một số mẫu biểu bộc lộ những điểm còn chưa hợp lý hoặc chưa phù hợp với thực tiễn cũng như một số mẫu biểu còn thiếu cần được nghiên cứu bổ sung cho hoàn thiện và đầy đủ. Hệ thống mẫu biểu đầy đủ và hoàn thiện, phù hợp với điều kiện thực tế hoạt động kiểm toán giúp kiểm toán viên tiết kiệm thời gian trong việc lập biên bản kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Nhờ đó KTNN đáp ứng được cung cấp kết quả kiểm toán ngân sách trước khi Hội đồng nhân dân phê duyệt quyết toán ngân sách.

3.4.4- Qui định cụ thể thời hạn hoàn thiện công tác lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán ở cấp KTNN chuyên ngành (khu vực)

Tuỳ thuộc vào quy mô và tính phức tạp của cuộc kiểm toán mà cần có qui định cụ thể thời gian đoàn KTNN phải hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán trình lãnh đạo KTNN chuyên ngành và khu vực xét duyệt. Việc qui định thời gian hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán ở cấp này cần được xác định ngay từ khâu phê duyệt kế hoạch kiểm toán để đoàn kiểm toán và lãnh đạo KTNN chuyên ngành và khu vực chủ động bố trí thời gian phù hợp với nhiệm vụ kiểm toán được giao.

3.4.5- Qui định cụ thể về thủ tục hành chính và thời hạn lãnh đạo KTNN xét duyệt báo cáo kiểm toán

Đoàn kiểm toán sau khi hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán và được lãnh đạo KTNN chuyên ngành (khu vực) xét duyệt, do thiếu những qui định cụ thể về thủ tục hành chính cho các đơn vị KTNN chuyên ngành (khu vực) nên việc gửi dự thảo báo cáo kiểm toán của KTNN chuyên ngành (khu vực) cho các đơn vị (bộ phận) chức năng và lãnh đạo KTNN xin xét duyệt và thời gian nghiên cứu dự thảo báo cáo kiểm toán thiếu sự nhất quán, có đơn vị thời gian gửi và xét duyệt đủ thời gian để nghiên cứu, thẩm định nhưng cũng có đơn vị không đủ thời gian nghiên cứu, ảnh hưởng đến chất lượng công tác thẩm tra, phản biện.

3.4.6- Qui định cụ thể thời hạn đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến cho dự thảo sau khi nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán.

Việc qui định cụ thể thời hạn đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến cho dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi nhận được dự thảo có tác dụng nhắc nhở, đôn đốc đơn vị được kiểm toán khẩn trương nghiên cứu và tham gia ý kiến vừa thể hiện tính bình đẳng, dân chủ giữa đơn vị được kiểm toán và đơn vị thực hiện kiểm toán, đảm bảo cho các ý kiến nhận xét, đánh giá và kết luận về các vấn đề được trình bày trong báo cáo kiểm toán được xem xét cẩn trọng, thấu tình, đạt lý; đảm bảo cho báo cáo kiểm toán mang tính xây dựng, tính tư vấn và tính hiện thực.

3.4.7- Qui định cụ thể thời hạn hoàn chỉnh và phát hành báo cáo.

Báo cáo kiểm toán được phát hành kịp thời có tác dụng giúp đơn vị được kiểm toán, các cơ quan hữu trách có thẩm quyền cùng các đối tượng khác quan tâm trong báo cáo kiểm toán giải quyết những vấn đề của hậu báo cáo. Vì vậy, lãnh đạo KTNN cần phải qui định cụ thể thời hạn chỉnh lý hoàn thiện báo cáo sau khi công bố tại đơn vị để phát hành.

Tóm lại: Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của cuộc kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm là sản phẩm một năm hoạt động của KTNN. Vì vậy, việc hoàn thiện Qui trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN chính là nâng cao chất lượng hoạt động của KTNN nhằm tạo ra sản phẩm với chất lượng cao. Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán gồm 5 bước: Lập; Thẩm định; Xét duyệt; Gửi dự thảo báo cáo lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán và cuối cùng là Tổ chức công bố và phát hành báo cáo kiểm toán và Qui trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm gồm bước: Lập đề cương; Soạn thảo dự thảo; Xét duyệt dự thảo và Gửi, công bố và lưu trữ báo cáo với những định hướng, yêu cầu hoàn thiện qui định rõ trách nhiệm của từng cấp và 7 giải pháp cụ thể để thực hiện nhằm nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán đảm bảo cho KTNN hoàn thành chức năng, nhiệm vụ của mình, tạo điều kiện để KTNN thực sự trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra tài chính và tài sản công, góp phần lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia.

KẾT LUẬN

Báo cáo kiểm toán là một chức năng không thể thiếu được của hoạt động kiểm toán (kể cả hoạt động kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán và hoạt động của KTNN). Chất lượng của báo cáo kiểm toán (gồm cả báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm) ngoài việc phụ thuộc vào đạo đức nghề nghiệp, năng lực, trình độ và kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên mà còn phụ thuộc vào các chuẩn mực, qui trình kiểm toán, trong đó có qui trình lập, xét duyệt, thẩm định và phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. KTNN với tư cách là cơ quan chuyên môn, việc nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, cung cấp thông tin tài chính đầy đủ, chính xác, kịp thời cho Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương và Quốc hội phê chuẩn quyết toán NSNN đồng nghĩa với việc nâng cao chất lượng hoạt động của cơ quan KTNN, để khẳng định sự cần thiết của KTNN và thực sự là công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra tài chính và tài sản công; là nhân tố quan trọng nhất để củng cố, nâng cao uy tín và vị thế của KTNN trong công cuộc cải cách nền hành chính quốc gia.

Để góp phần nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính (quyết toán), báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, trung thực và có giá trị về báo cáo quyết toán ngân sách địa phương, báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước cho Hội đồng nhân dân các cấp phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và Quốc hội phê chuẩn báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước, tình hình quản lý và sử dung các khoản vay, nợ, viện trợ; quản lý, sử dụng vốn và các nguồn lực tài chính và các nguồn lực khác tại các doanh nghiệp được kiểm toán; đồng thời giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý, sử dụng và điều hành ngân sách nhà nước, kiến nghị, tư vấn cho Chính phủ và các cơ quan có thẩm quyền trong việc sửa đổi, bổ sung cơ chế, chính sách tài chính còn bất cập, ... thì việc nghiên cứu hoàn thiện Quy trình lập, thẩm định,

xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là một trong những khâu có một ý nghĩa quan trọng để nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán.

Trên cơ sở nghiên cứu có hệ thống từ lý luận đến thực tiễn, nhất là thực tiễn hoạt động kiểm toán của KTNN Việt Nam và rút ra được nhiều kinh nghiệm quý từ thực tiễn, đề tài đã làm sáng tỏ cơ sở lý luận về sự cần thiết của việc kiểm tra, soát xét chất lượng báo cáo kiểm toán và nâng nó lên thành Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán gồm 5 bước (giai đoạn) và Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán gồm 4 bước mang tính khoa học và công nghệ, được thực hiện theo một trình tự nhất định mà không thể hoán đổi nhau trong quá trình thực hiện; đồng thời quá trình thực hiện các bước trong Quy trình có mối quan hệ mật thiết với nhau, hoàn thành bước trước là tiền đề cho việc thực hiện bước sau, mặt khác bước sau lại bổ sung cho bước trước. Nghĩa là các bước của Qui trình này nằm trong mối quan hệ biện chứng không thể tách rời. Với 5 định hướng cho việc hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán. *Một là:* Báo cáo kiểm toán phải được lập theo đúng mẫu biểu qui định cho từng lĩnh vực kiểm toán*; hai là:* Báo cáo kiểm toán phải được lập ngắn gọn, súc tích, dễ hiểu*; ba là:* Báo cáo kiểm toán phải được lập kịp thời*; bốn l*à: Báo cáo kiểm toán phải mang tính xây dựng và có tính tư vấn; *năm là:* Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo tính nhất quán. Và 5 định hướng cho việc hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. *Một là:* Cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác và đáng tin cậy; *hai là:* phải được lập kịp thời; *ba là:* phải rút ra được những nguyên nhân (khách quan và chủ quan) của những tồn tại, yếu kém trong việc thực hiện toàn bộ chu trình NSNN, trong việc quản lý và sử dụng nguồn vốn, kinh phí của nhà nước có tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ quản lý kinh tế - tài chính không; *bốn là*: các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải mang tính xây dựng; các khuyến nghị phải mang tính khả thi; *năm là*: báo cáo phải được trình bày ngắn gọn, súc tích, rõ ràng, dễ hiểu đảm bảo tính trung thực, khách quan, văn phong trong báo cáo

phải trong sáng. Ba (03) yêu cầu về hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt báo cáo kiểm toán. *Một là:* Hoàn thiện nguyên tắc lập; *Hai là*: hoàn thiện về thể thức và nội dung của báo cáo kiểm toán; *Ba là:* Tiêu chuẩn hóa về thời gian lập, xét duyệt và phát hành. Ba (03) yêu cầu về hoàn thiện Qui trình lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. *Một là:* Về kết cấu và nội dung; *Hai là:* Thời gian hoàn thành và gửi báo cáo; *Ba là:* Cần qui định cụ thể trách nhiệm của Ban (tổ) soạn thảo trong việc xây dựng đề cương của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cho toàn ngành. Cung với việc đề xuất bảy (07) giải pháp cụ thể mang tính hiện thực để thực hiện qui trình nhằm đáp ứng yêu cầu, đòi hỏi của Luật NSNN (sửa đổi) và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH; đồng thời đề tài đã chỉ ra những bất cập của các văn bản trong việc qui định các đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN phải gửi báo cáo quyết toán ngân sách (tài chính) cho KTNN và kiến nghị với các cơ quan hữu trách có thẩm quyền cần qui định thời hạn gửi báo cáo quyết toán (tài chính) cho KTNN để KTNN triển khai thực hiện kiểm toán theo chức năng, nhiệm vụ theo quy định của pháp luật, thông qua việc thực hiện này mà KTNN thực sự trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra tài chính và tài sản công cũng như tài chính doanh nghiệp và các quỹ ngoài ngân sách.

Việc nghiên cứu về lý luận và kinh nghiệm của các nước đối với báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm tập thể tác giả chưa nghiên cứu được nhiều ngoài kinh nghiệm của KTNN Cộng hoà Liên bang Đức. Đó là điều mà tập thể tác giả chúng tôi rất băn khoăn. Chúng tôi hy vọng rằng với kinh nghiệm và kiến thức của các đồng chí, đồng nghiệp trong và ngoài ngành tham gia với chúng tôi hoàn thiện đề tài với tình thần cầu thị.

Với những kết quả đạt được của đề tài, tập thể tác giả hy vọng sẽ góp một phần nhỏ vào việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán của KTNN mà trước hết là chất lượng của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN và kiến nghị với Tổng KTNN cho biên tập lại để sớm áp dụng vào hoạt động kiểm toán của KTNN.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TÓM TẮT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

HOÀN THIỆN QUY TRÌNH LẬP, XÉT DUYỆT VÀ THÔNG QUA BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ QUY TRÌNH LẬP BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI

HOÀNG NGỌC HÀI

HÀ NỘI - 2003

MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài

Xuất phát từ yêu cầu nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, bởi báo cáo kiểm toán có ý nghĩa trong việc cung cấp đầy đủ các thông tin về tình hình, thực trạng quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước tại đơn vị được kiểm toán, nhất là báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước (KTNN). Báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cung cấp một cách đầy đủ và có hệ thống các thông tin về tình hình lập, giao dự toán, điều hành ngân sách và quyết toán ngân sách địa phương làm cơ sở cho Hội đồng nhân dân phê duyệt báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm của địa phương mình.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là sản phẩm cuối cùng của quá trình kiểm toán, ghi nhận kết quả một năm hoạt động của KTNN. Yêu cầu đối với Báo cáo này là:

- Phải xác nhận, đánh giá một cách đầy đủ, đúng đắn, trung thực, khách quan việc tuân thủ luật pháp, tính tiết kiệm, tính hiệu quả của công tác quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước (NSNN); quản lý và sử dụng vốn, kinh phí của Nhà nước tại các cơ quan, đơn vị được kiểm toán.

- Phải xác định được nguyên nhân quản lý, sử dụng NSNN tốt hay chưa tốt.

- Đưa ra những khuyến nghị thiết thực, phù hợp với chủ trương, đường lối, những định hướng phát triển kinh tế xã hội của, pháp luật của Đảng và Nhà nước.

Với yêu cầu đó báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN đã cung cấp thông tin về tính đầy đủ, trung thực tình hình lập dự toán, giao dự toán, điều hành ngân sách và lập quyết toán ngân sách nhà nước, tình hình quản lý và sử dụng các nguồn lực của Nhà nước cho đầu tư phát triển; tình hình quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính tại các doanh nghiệp nhà

nước... của tất cả các đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là tình hình lập dự toán, giao dự toán, điều hành ngân sách và lập quyết toán ngân sách của Chính phủ làm cơ sở cho Quốc hội phê duyệt báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN còn một số hạn chế.

Để khắc phục những mặt còn hạn chế trước hết phải nâng cao chất lượng của từng cuộc kiểm toán và đặc biệt quan trọng là nâng cao chất lượng báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN, trong đó qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm là một trong những nhân tố cơ bản quyết định đến chất lượng của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm. Vì vậy, việc nghiên cứu để hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước là nhu cầu cấp bách nhằm:

- Qui trình hoá, công nghệ hoá qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

- Sớm khắc phục những tồn tại trong công tác lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

- Qui định rõ trách nhiệm của các chủ thể tham gia lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán.

Qua việc khắc phục những tồn tại để đưa công tác lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán thành một công nghệ, xây dựng KTNN trở thành một công cụ mạnh của Nhà nước trong công tác kiểm tra tài chính và tài sản công, góp phần làm lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của đất nước góp phần đẩy nhanh và vững chắc tiến trình công nghiệp hoá (CNH), hiện đại hoá

(HĐH) đất nước với mục tiêu "Xây dựng một nước Việt Nam dân giàu, nước mạnh xã hội công bằng, dân chủ văn minh".

2. Mục tiêu nghiên cứu

- Đánh giá đúng đắn thực trạng quy trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

- Đưa ra một qui trình hoàn thiện về việc lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm đáp ứng việc cung cấp thông tin kịp thời, chính xác cho Chính phủ, Quốc hội, và các cơ quan có thẩm quyền.

- Kiến nghị các giải pháp để thực hiện qui trình một cách hiệu quả.

3. Phạm vi và đối tượng nghiên cứu

- Phạm vi nghiên cứu của đề tài trong phạm vi hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN.

4. Kết cấu của đề tài

Để đạt được mục tiêu đề ra, kết cấu và nội dung của đề tài ngoài phần mở đầu và kết luận, gồm 3 chương:

Chương 1: ***Cơ sở lý luận về qui trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.***

Chương 2: ***Thực trạng của việc lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.***

Chương 3: ***Hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.***

Tiếp thu ý kiến đóng góp của các thành viện Hội đồng nghiệm thu cấp cơ sở, nhất là những ý kiến đống góp của 2 đồng chí phản biện, tập thể tác giá đã chỉnh lý, bổ sung để đề tài hoàn thiện và có ý nghĩa thiết thực hơn.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ QUI TRÌNH LẬP, XÉT DUYỆT, PHÁT HÀNH BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Trong chương này đề tài đã nêu ra và phân tích một cách thấu đáo cơ sở lý luận để làm rõ các vấn đề sau:

1.1- Yêu cầu, vai trò tác dụng của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

1.2- Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

Dưới đây xin nêu tóm tắt 2 nội dung trên:

1.1- Yêu cầu, vai trò tác dụng của báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

1.1.1) Yêu cầu đối với báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

(1) Chính xác;

(2) Cụ thể, rõ ràng, súc tích;

(3) Đảm bảo kịp thời;

(4) Đảm bảo tính xây dựng;

(5) Đảm bảo tính thống nhất;

(6) Đảm bảo tính hấp dẫn.

1.1.2) Vai trò tác dụng của báo cáo kiểm toán

KTNN với tư cách là một cơ quan quyền lực, là công cụ kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước, thực hiện việc kiểm tra báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán, tính kinh tế, tính tuân thủ trong quản lý và sử dụng NSNN. Thông qua đó

phát hiện ra những thiếu sót, vi phạm các nguyên tắc, các chuẩn mực và tính kinh tế, tính hợp lý và tính tiết kiệm của công tác quản lý kinh tế, tài chính để từ đó đề ra các biện pháp sửa chữa, những biện pháp ngăn ngừa hoặc ít nhất cũng hạn chế được tái phạm tương tự trong tương lai.

Từ nhận thức đó, chúng ta nhận thấy rõ ràng lợi ích của hoạt động kiểm toán đem lại cho Nhà nước, cho xã hội thông qua các chức năng hoạt động cụ thể của KTNN, cho nên sau khi kết thúc mỗi cuộc kiểm toán, việc lập báo cáo kiểm toán vừa là quyền vừa là nghĩa vụ pháp lý đối với kiểm toán viên (KTV) và cơ quan KTNN.

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của một cuộc kiểm toán. Báo cáo kiểm toán là văn bản do KTV lập để trình bày ý kiến của mình về các báo cáo tài chính (quyết toán) được kiểm toán để cung cấp cho các đối tượng quan tâm đến các thông tin tài chính, do đó báo cáo kiểm toán có vai trò hết sức quan trọng:

- Đối với KTV: Báo cáo kiểm toán là tài liệu trình bày các ý kiến nhận xét, đánh giá và kết luận về thông tin tài chính được kiểm toán, là toàn bộ công việc của KTV đã tiến hành. Là sản phẩm cung cấp cho xã hội, tăng cường tính minh bạch tài chính nên KTV phải chịu trách nhiệm pháp lý về ý kiến của mình.
- Đối với người sử dụng thông tin tài chính: Báo cáo kiểm toán là căn cứ pháp lý để đánh giá các thông tin đáng tin cậy để đưa ra các quyết định về quản lý kinh tế-xã hội, sửa đổi, bổ sung các văn bản và phương thức quản lý tài chính.
- Đối với đơn vị được kiểm toán: Báo cáo kiểm toán là một bản thẩm định, đánh giá trách nhiệm công việc quản lý tài chính của đơn vị được kiểm toán, giải toả trách nhiệm cho các nhà quản lý, là căn cứ để đơn vị được kiểm toán sửa chữa, khắc phục những sai sót, chấn chỉnh, cải tiến,

hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, tăng cường công tác quản lý tài chính.

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào tính chất, phương pháp hay mục đích của từng loại kiểm toán. Các quy định về báo cáo kiểm toán của tất cả các tổ chức chuyên nghiệp được thống nhất trên các nguyên tắc chung là phải được trình bày với hình thức, cấu trúc ngắn gọn, rõ ràng, súc tích, lôgíc, nhất quán... Một bản báo cáo kiểm toán gồm các thành phần, bộ phận cơ bản sau đây:

(1) Tên báo cáo (Tiêu đề).

(2) Tên và địa chỉ cơ quan kiểm toán.

(3) Số hiệu báo cáo kiểm toán.

(4) Đơn vị (người) nhận báo cáo kiểm toán.

(5) Xác định rõ đối tượng kiểm toán.

(6) Mục tiêu và phạm vi kiểm toán.

(7) Cơ sở pháp lý...

(8) Tuân thủ các chuẩn mực.

(9) Ý kiến kết luận và kiến nghị kiểm toán:

- Xác định tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách; tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực của NSNN.

- Đánh giá sự tuân thủ pháp luật, chuẩn mực kế toán, chế độ, chính sách kế toán liên quan đến báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính.

Khi đưa ra ý kiến kết luận phải phân tích rõ cả cái đúng, cái sai, mức độ tích cực, tiêu cực.

- Ngày, tháng ký báo cáo kiểm toán và chữ ký, đóng dấu.

Ngoài các thành phần cơ bản một báo cáo kiểm toán đã nghiên cứu trên, báo cáo kiểm toán khi cần thiết còn phải bổ sung thêm các phần: Mục lục, bảng giải thích, những chữ viết tắt; phụ lục và bảng biểu, ...

1.1.3) Vai trò, tác dụng của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

Sau khi kết thúc năm kiểm toán theo thông lệ KTNN cần phải lập một báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán để đệ trình lên các cơ quan nhà nước có thẩm quyền bất kể KTNN thuộc nhánh quyền lực nhà nước nào hoặc độc lập như cơ quan tư pháp.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là một loại báo cáo tổng hợp về tình hình, kết quả của các cuộc kiểm toán đã thực hiện và những nhận xét, kiến nghị quan trọng có tầm vĩ mô về công tác quản lý, điều hành NSNN để báo cáo với Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan có thẩm quyền. Ngoài các yêu cầu chung giống như đối với báo cáo kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán còn phải thực hiện tốt các yêu cầu sau đây:

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải cung cấp được đầy đủ các thông tin đáng tin cậy về kết quả thu, chi NSNN, việc chấp hành dự toán NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính ở tất cả các đơn vị được kiểm toán, những nhận xét, đánh giá của KTNN về quá trình thực thi NSNN; làm cơ sở cho Quốc hội phê chuẩn quyết toán NSNN và giải toả trách nhiệm cho Chính phủ.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải đánh giá được trách nhiệm của việc quản lý tài chính công, chỉ rõ những vi phạm pháp luật, chế độ, chính sách của Nhà nước, các hành vi tiêu cực, lãng phí, những sơ hở, bất cập của chính sách, chế độ về quản lý kinh tế - tài chính đề xuất với Chính phủ và các cơ quan có thẩm quyền các giải pháp để hoàn thiện cơ chế, chính sách cho phù hợp.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cung cấp thông tin cần thiết được phép công khai trước công luận, tạo điều kiện để các cơ quan, đoàn thể,

các tổ chức quần chúng, nhân dân tăng cường việc giám sát, phát huy vai trò làm chủ của nhân dân, ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lãng phí NSNN.

Với vai trò, ý nghĩa to lớn đó báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán thường được xem là loại báo cáo có tính pháp lý, có giá trị cao thể hiện:

- Là một trong những cơ sở cho Quốc hội phê chuẩn quyết toán NSNN; giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc chỉ đạo, điều hành ngân sách do Quốc hội giao.
- Giúp Chính phủ cải tiến công tác quản lý, điều hành NSNN, hoàn chỉnh cơ chế, chính sách và sử dụng ngân sách tiết kiệm, hiệu quả.
- Báo cáo được công bố công khai giúp người dân đóng thuế tin tưởng vào việc chi tiêu của Chính phủ, củng cố lòng tin của nhân dân đối với Đảng và Nhà nước.

Hình thức và nội dung báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

Hiện nay vấn đề lý luận chung về báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN chưa có chuẩn mực qui định. Khác với báo cáo kiểm toán của một cuộc kiểm toán đã được chuẩn mực hoá trong chuẩn mực kiểm toán quốc tế cũng như trong chuẩn mực của từng quốc gia; Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm phụ thuộc vào các mục tiêu, yêu cầu và những vấn đề mà các cơ quan quyền lực nhà nước (Quốc hội, Chính phủ) quan tâm theo từng thời kỳ và năm báo cáo nên về bố cục và nội dung của loại báo cáo này chưa có quy định thống nhất chung, còn rất đa dạng và có sự khác biệt giữa các SAI trên thế giới. Tuy nhiên, qua thực tiễn một số năm lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm, báo cáo tổng hợp cần phải được nghiên cứu và hoàn thiện, kết cấu của báo cáo tổng hợp ngoài lời nói đầu, mục lục và bảng giải thích các chữ viết tắt nên bao gồm 5 phần:

Phần I

* Đặc điểm tình hình kinh tế – xã hội.

* Đánh giá khái quát những ưu, khuyết điểm trong quá trình thực hiện kế hoạch kiểm toán.

Phần II: những kết quả kiểm toán liên quan đến quyết toán NSNN.

Phần III: tóm tắt các cuộc kiểm toán theo từng lĩnh vực.

Phần IV: trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán ở phần III mà đưa ra các ý kiến tư vấn nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách quản lý ngân sách, tài chính, kế toán của nhà nước.

Phần V: Các phụ lục, biểu mẫu tổng hợp số liệu kèm theo báo cáo.

1.2- Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

1.2.1) Khái niệm về Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

Khái niệm về quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm có thể tóm tắt như sau:

Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán là một quy trình mà các bước công việc phải được thực hiện theo đúng trình tự nghiêm ngặt để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên là đưa ra những ý kiến nhận xét, đánh giá và kiến nghị bằng văn bản, văn bản đó đã được cấp trên xét duyệt và đồng ý cho phát hành đến các cơ quan, đơn vị theo quy định của pháp luật.

1.2.2) Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán

Sau khi kết thúc kiểm toán cơ quan KTNN phải phát hành báo cáo kiểm toán gửi cho các cơ quan có thẩm quyền theo qui định của pháp luật và thông báo kết quả kiểm toán cho đơn vị được kiểm toán. Quá trình lập, thẩm định,

xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán được thực hiện gồm các công việc sau:

(1) Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán.

- Thành lập tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán.
- Tiếp nhận và kiểm tra lại các bằng chứng kiểm toán.
- Lập đề cương dự thảo báo cáo kiểm toán (Report outline).
- Phân công, giao nhiệm vụ cho các thành viên tham gia viết dự thảo BCKT.

(2) Lập dự thảo báo cáo kiểm toán (Report Draft)

- Hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán "First Draft" trình kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực).
- Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) kiểm tra, xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán trước khi trình Tổng KTNN xét duyệt.

(3) Thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán

- Báo cáo kiểm toán trước khi trình lãnh đạo KTNN xét duyệt phải được thẩm định về chất lượng và tính pháp lý thông qua Vụ Giám định và Vụ Pháp chế.

(4) Xét duyệt báo cáo kiểm toán

- Hội đồng xét duyệt báo cáo kiểm toán để xem xét, đánh giá chất lượng và tính pháp lý của báo cáo kiểm toán.
- Thành phần của Hội đồng xét duyệt báo cáo kiểm toán gồm: Lãnh đạo KTNN, các bộ phận quản lý chất lượng, Pháp chế, Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực), lãnh đạo đoàn kiểm toán, các thành viên của tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán.

- Thông báo kết quả xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán về mặt chất lượng và tính pháp lý của Tổng KTNN gửi Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) để hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán.
- Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) chỉ đạo trưởng đoàn kiểm toán hoàn thiện dự thảo báo cáo theo ý kiến kết luận của Tổng KTNN.
- KTNN chuyên ngành (khu vực) gửi đơn vị được kiểm toán dự thảo báo cáo sau khi đã được hoàn chỉnh theo ý kiến kết luận của Tổng KTNN tại buổi xét duyệt để lấy ý kiến tham gia.
- Sau khi nhận được ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) trình Tổng KTNN ý kiến của đơn vị được kiểm toán; đề xuất phương án xử lý, hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán hoặc ghi nhận ý kiến của đơn vị để chuẩn bị công bố.

(5) Thông qua báo cáo kiểm toán với đơn vị được kiểm toán

- Báo cáo kiểm toán trước khi thông qua với đơn vị được kiểm toán vẫn là bản dự thảo. Đây là dịp để lãnh đạo KTNN lắng nghe ý kiến giải trình lần cuối, trực tiếp của đơn vị được kiểm toán về những vấn đề mà giữa đoàn kiểm toán và đơn vị còn chưa thống nhất để lãnh đạo KTNN có ý kiến kết luận chính thức về vấn đề này.
- Tại buổi thông qua báo cáo kiểm toán phải tổ chức ghi biên bản, những ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán và ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN làm căn cứ cho việc hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán.

(6) Phát hành báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán chính thức (Final Report) sau khi hoàn thành phải được phát hành kịp thời mới có ý nghĩa tác dụng, việc phát hành báo cáo kiểm toán được thực hiện theo qui định sau:

- Báo cáo kiểm toán trước khi phát hành phải được Vụ trưởng Vụ Giám định kiểm tra lần cuối và làm tờ trình xin phát hành kèm công văn gửi báo cáo kiểm toán trình lãnh đạo KTNN ký ban hành. Vụ Giám định

chịu trách nhiệm về tính đúng đắn, chính xác, lôgic của số liệu, nội dung và mục tiêu kiểm toán đã đề ra mà báo cáo kiểm toán cần phải đạt được; Vụ Pháp chế chịu trách nhiệm về tính hợp pháp, hợp lý, tính khả thi của các đánh giá, nhận xét, kết luận và kiến nghị.

- Báo cáo kiểm toán được gửi tới đơn vị được kiểm toán và cấp trên của đơn vị được kiểm toán dưới hình thức thông báo kết quả kiểm toán.
- Báo cáo kiểm toán được gửi tới các cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.
- Công khai kết quả kiểm toán trên các phương tiên thông tin đại chúng theo quy định của pháp luật.

1.2.3) Qui trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm phải tổng hợp được toàn bộ kết quả một năm hoạt động của KTNN, đánh giá được tình hình quản lý tài chính - ngân sách của Nhà nước để gửi tới Chính phủ, Quốc hội, có ý nghĩa quan trọng đặc biệt trong việc giải toả trách nhiệm cho Chính phủ, nên việc lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm là công việc phức tạp, cần phải thận trọng và huy động mọi trí tuệ, năng lực của KTNN và cần được tiến hành theo một một trình tự nghiêm ngặt, gồm 4 bước như sau:

(1) Chuẩn bị lập dự thảo báo cáo tổng hợp

- Về nguyên tắc Tổng KTNN là người chỉ đạo việc lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán và ra quyết định thành lập tổ soạn thảo báo cáo, qui định thành phần, chức trách, nhiệm vụ, kế hoạch về thời gian, tiến độ hoàn thành báo cáo.
- Thành phần tổ soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán bao gồm:

  + Lãnh đạo KTNN (phụ trách);

  + Chánh Văn phòng KTNN;

+ Vụ trưởng Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán;

+ Vụ trưởng Vụ Pháp chế;

+ Kiểm toán trưởng một số đơn vị Kiểm toán chuyên ngành

+ Và một số chuyên gia kiểm toán giỏi có nhiều kinh nghiệm,...

- Văn phòng KTNN làm công văn yêu cầu nói rõ trách nhiệm của Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành (khu vực) trong việc cung cấp tài liệu về kết quả kiểm toán, thời hạn cung cấp.
- Trước hết tổ soạn thảo báo cáo tiến hành xây dựng đề cương để thông qua Hội đồng KTNN xét duyệt;
- Tổ soạn thảo tiến hành thu thập tài liệu, tổng hợp số liệu, kết quả kiểm toán để chuẩn bị lập báo cáo tổng hợp.

(2) Lập dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

- Phân công trách nhiệm cho các thành viên tham gia lập dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.
- Sau khi dự thảo báo cáo tổng hợp đã hoàn thành, tổ soạn thảo phải họp để trao đổi, thảo luận, bổ sung; tổ chức lấy ý kiến của các đơn vị; hoàn thiện, chỉnh lý dự thảo.
- Sau khi hoàn thiện xong dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, tổ soạn thảo trình ra Hội đồng KTNN xét duyệt

(3) Xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

- Tổng KTNN ra quyết định thành lập Hội đồng xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm;
- Thành phần gồm:

+ Chủ tịch: Tổng Kiểm toán Nhà nước;

+ Các phó Tổng Kiểm toán Nhà nước;

+ Vụ trưởng Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán;

+ Vụ trưởng Vụ pháp chế;

+ Kiểm toán trưởng một số Kiểm toán chuyên ngành và KTNN các khu vực.

+ Chánh Văn phòng;

+ Một số chuyên gia của tổ soạn thảo;

+ Chuyên gia phản biện báo cáo.

- Hội đồng xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, tổ chức phản biện và các thành viên Hội đồng phát biểu ý kiến, trao đổi thảo luận, Chủ tịch Hội đồng kết luận.
- Hoàn chỉnh dự thảo báo cáo theo ý kiến kết luận trình Tổng KTNN và gửi Bộ Tài chính, Uỷ ban Kinh tế và Ngân sách của Quốc hội để lấy ý kiến tham khảo.
- Sau khi nhận được ý kiến của Bộ Tài chính, Uỷ ban Kinh tế và Ngân sách của Quốc hội, tổ soạn thảo báo cáo Tổng KTNN xin ý kiến chỉ đạo để hoàn chính báo cáo chính thức.

(4) Phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

– Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán sẽ được gửi tới Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan có thẩm quyền theo qui định của pháp luật.

Kết luận: Hoạt động của Kiểm toán Nhà nước không chỉ dừng lại ở việc xác định các sai sót, khuyết điểm của các cấp, các ngành trong việc quản lý, sử dụng NSNN mà còn tác động lên các quyết định quản lý kinh tế – tài chính trong khu vực nhà nước để hoàn thiện nó. Vì vậy, KTNN cần phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán và những hiểu biết đạt được từ việc kiểm toán để báo cáo cho Quốc hội, Chính phủ hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền về kết quả kiểm toán và các nhận xét, kiến nghị của mình. Báo cáo kiểm toán là một chức năng không thể thiếu được của hoạt động kiểm toán nó gồm nhiều loại như: Báo cáo kiểm toán sau mỗi cuộc kiểm toán riêng lẻ, Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm,... Các báo cáo này phải trình bày rõ ràng,

những nội dung, sự việc và đánh giá kết luận về những nội dung sự việc đã kiểm toán một cách độc lập, khách quan và chịu trách nhiệm pháp lý về các nhận xét, kiến nghị kiểm toán do mình đưa ra. Thông qua các báo cáo kiểm toán của KTNN Quốc hội, Chính phủ sẽ có những thông tin đầy đủ, có giá trị và đáng tin cậy về kết quả điều hành, quản lý thu – chi NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính của các cấp các ngành, qua đó Quốc hội xem xét phê chuẩn quyết toán NSNN, giúp Chính phủ giải toả trách nhiệm trong việc quản lý, sử dụng NSNN và hoạch định chính sách và đề ra các biện pháp để tăng cường công tác quản lý vĩ mô nền kinh tế, đồng thời thông qua việc công khai kết quả kiểm toán góp phần thực hiện trách nhiệm giải trình tài chính công, đáp ứng yêu cầu tính minh bạch về tài chính của một nhà nước pháp quyền, theo nguyên tắc nhà nước của dân, do dân và vì dân.

CHƯƠNG 2
THỰC TRẠNG CỦA VIỆC LẬP, THẨM ĐỊNH, XÉT DUYỆT, PHÁT HÀNH BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KTNN

Trong chương này đề tài đã nêu:

2.1) Thực trạng quy trình lập, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN.

2.2) Những kết quả đạt được và những mặt còn tồn tại của 2 quy trình trên.

2.3) Kinh nghiệm của các nước trong việc lập xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm.

Dưới đây xin tóm tắt các nội dung trên:

2.1- Thực trạng Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN.

2.1.1) Thực trạng Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán

Ngày 28 tháng 9 năm 1999, Tổng Kiểm toán Nhà nước đã ký Quyết định số 143/1999/QĐ-KTNN và Quyết định số 269/QĐ-KTNN ngày 17/7/2003 ban hành Quy định trình tự lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán thay thế Quyết định 143. Quy định gồm hai phần:

Phần A: Những quy định chung

Quy định trách nhiệm và nhiệm vụ của Kiểm toán trưởng, trưởng đoàn kiểm toán, Văn phòng KTNN và phòng Thanh tra kiểm tra nội bộ trong việc lập, thẩm định báo cáo kiểm toán trước khi trình lãnh đạo KTNN xét duyệt.

Phần B: Trình tự lập, thẩm tra và xét duyệt báo cáo kiểm toán

(1) Lập báo cáo kiểm toán, gồm các nội dung sau:

- Tổ soạn thảo thu nhận và kiểm tra lại các biên bản và bằng chứng kiểm toán, tổng hợp số liệu và tình hình thông tin thu nhận được về đơn vị được kiểm toán.

- Lập đề cương, phân công nhiệm vụ cho các thành viên.

- Thông qua dự thảo báo cáo tại Kiểm toán chuyên ngành (khu vực).

- KTNN chuyên ngành (khu vực) gửi đơn vị được kiểm toán dự thảo BCKT để lấy ý kiến tham khảo.

- Thời gian lập và kiểm tra, duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán của KTNN chuyên ngành (khu vực) và lấy ý kiến đơn vị được kiểm toán không quá 25 ngày kể từ ngày kết thúc kiểm toán.

(2) Tổ chức thẩm định chất lượng báo cáo kiểm toán

- Dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi thẩm tra, xét duyệt tại KTNN chuyên ngành (khu vực) và có ý kiến của đơn vị được kiểm toán được gửi về Văn phòng và phòng Thanh tra để thẩm định. Trong thời hạn 3 ngày sau khi nhận được dự thảo, Văn phòng chủ trì cùng với phòng Thanh tra - kiểm tra nội bộ tổ chức xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán. Văn phòng báo cáo kết quả thẩm định chất lượng dự thảo báo cáo kiểm toán bằng văn bản gửi lãnh đạo KTNN ít nhất 01 ngày trước khi xét duyệt.

- Thời gian thẩm định, xét duyệt và thông qua báo cáo không quá 10 ngày kể từ khi Văn phòng KTNN nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán.

(3) Xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán

- Thành phần xét duyệt gồm:

Lãnh đạo KTNN, Chánh Văn phòng KTNN, lãnh đạo phòng Tổng hợp và trưởng phòng Thanh tra - kiểm tra nội bộ; Kiểm toán trưởng chuyên nganh (khu vực); lãnh đạo đoàn kiểm toán, tổ soạn thảo, tổ trưởng các tổ kiểm toán (nếu cần thiết).

- Trình tự xét duyệt và thông qua BCKT:

- Kiểm toán trưởng hoặc trưởng đoàn kiểm toán trình bày các vấn đề cần nói rõ thêm trong dự thảo báo cáo kiểm toán; Chánh Văn phòng, trưởng phòng Thanh tra trình bày kết quả thẩm định, lãnh đạo KTNN kết luận. Căn cứ ý kiến kết luận Văn phòng soạn thảo công văn gửi Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực) để chỉ đạo trưởng đoàn hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán trước thông qua với đơn vị được kiểm toán.

- Thông qua báo cáo kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán. Đây là dịp lãnh đạo KTNN nghe trực tiếp đơn vị được kiểm toán giải trình các vấn đề mà giữa đoàn kiểm toán và đơn vị chưa thống nhất để đưa ra kết luận cuối cùng, là cơ sở để hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán trước khi phát hành.

(4) Phát hành báo cáo kiểm toán.

- Báo cáo kiểm toán sau khi đã chỉnh lý và được lãnh đạo KTNN phê chuẩn Văn phòng KTNN phải làm đầy đủ các thủ tục để gửi đến các cơ quan, tổ chức và cá nhân theo quy định của KTNN.

- Thời gian chỉnh lý, hoàn thiện đến khi phát hành báo cáo kiểm toán không quá 5 ngày kể từ khi báo cáo kiểm toán được thông qua tại đơn vị được kiểm toán.

2.1.2) Thực trạng Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành, đánh giá toàn bộ tình hình quản lý tài chính - ngân sách của Nhà nước trong năm được kiểm toán để gửi tới Chính phủ, Quốc hội, là kết quả hoạt động và là sản phẩm trí tuệ của toàn ngành.

Quy định lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm được Tổng KTNN ban hành tại Quyết định số 07/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999. Nội dung của Quy định gồm 3 phần:

Phần A: Những quy định chung, trong đó nêu rõ trách nhiệm lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán và những yêu cầu cơ bản của báo cáo.

Phần B: Quy định trình tự lập, xét duyệt và phát hành, lưu trữ báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm, gồm 4 bước:

Bước 1: Lập đề cương báo cáo, gồm:

- Đặc điểm kinh tế - xã hội.
- Đánh giá thực hiện kế hoạch kiểm toán: ưu điểm, tồn tại.
- Tổng hợp kết quả kiểm toán đã thực hiện trong năm.
- Nhận xét và kiến nghị.
- Các phụ lục, biểu mẫu tổng hợp số liệu kèm theo báo cáo.

Bước 2: Dự thảo báo cáo, gồm:

- Soạn thảo báo cáo.
- Thảo luận lấy ý kiến và chỉnh lý dự thảo báo cáo.
- Trình hội đồng xét duyệt báo cáo.

Bước 3: Xét duyệt báo cáo, gồm:

- Hội đồng xét duyệt báo cáo
- Chỉnh lý báo cáo.

Bước 4: Phát hành và lưu trữ báo cáo, gồm:

- Thời hạn hoàn thành báo cáo.
- Gửi báo cáo
- Công bố công khai báo cáo kiểm toán;
- Lưu trữ báo cáo.

Phần C: Tổ chức thực hiện

Phạm vi áp dụng của Quy định cho cả KTNN Trung ương và KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực.

- Đối với KTNN chuyên ngành, khu vực có trách nhiệm lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm do đơn vị mình thực hiện, tổng hợp số liệu theo đề cương, biểu mẫu đã được Tổng KTNN phê duyệt. Để thực hiện chức năng này Kiểm toán trưởng chuyên ngành, khu vực phải thành lập tổ soạn thảo và xét duyệt báo cáo do Kiểm toán trưởng hoặc Phó kiểm toán trưởng trực tiếp làm tổ trưởng và một số thành viên;
- Đối với KTNN trung ương:

+ Tổ soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán: Chánh Văn phòng làm Tổ trưởng, trưởng phòng Tổng hợp là uỷ viên thường trực và 1 số KTV giỏi làm uỷ viên.

+ Hội đồng xét duyệt báo cáo: Chủ tịch làTổng KTNN; các thành viên gồm: các Phó tổng KTNN, Chánh Văn phòng, các Kiểm toán trưởng chuyên ngành, khu vực, thủ trưởng các đơn vị trực thuộc và các thành viên tổ soạn thảo.

2.2- Những kết quả đạt được và những mặt còn tồn tại của quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.

2.2.1) Những kết quả đạt được và những tồn tại của quy trình lập, thẩm định, xét duyệt báo cáo kiểm toán

a) Kết quả đạt được

Từ khi ban hành Quy trình lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán, công tác này đã đi dần vào nền nếp, chất lượng báo cáo kiểm toán được nâng lên một bước; trách nhiệm của Kiểm toán trưởng, của trưởng đoàn kiểm toán và của các bộ phận chức năng trong việc thẩm định báo cáo kiểm toán trước khi phát hành đảm bảo cho báo cáo kiểm toán ngày một hoàn thiện hơn.

b) Những tồn tại:

Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán quy định tương đối chặt chẽ việc kiểm tra giám sát và đã góp phần nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện đã bộc lộ một số tồn tại:

- Trong thời gian qua còn có tình trạng số liệu trong báo cáo kiểm toán chưa thống nhất với số liệu trong các biên bản kiểm toán. Tính khái quát mang tầm vĩ mô của báo cáo kiểm toán còn hạn chế, chưa phân tích hiệu qua sử dụng nguồn lực tài chính của các cấp, các ngành các đơn vị được kiểm toán.
- Chưa có chế tài trách nhiệm đối với trưởng đoàn kiểm toán và kiểm toán trưởng chuyên ngành và khu vực khi chất lượng kiểm toán không đạt yêu cầu, thời gian lập báo cáo dài hơn quy định.
- Kiểm toán chuyên ngành và khu vực không gửi đầy đủ các tài liệu theo quy định cho các đơn vị thực hiện chức năng thẩm định chất lượng báo cáo kiểm toán.
- Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán còn một số nội dung chưa phù hợp và chưa hoàn thiện theo yêu cầu của Luật NSNN (sửa đổi) và cơ cấu, chức năng nhiệm vụ, tổ chức bộ máy mới của KTNN.

2.2.2) Những kết quả và tồn tại của quy trình lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN.

a) Kết quả đạt được:

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán là một loại báo cáo tổng hợp về tình hình thực hiện kế hoạch kiểm toán, nhận xét về báo cáo quyết toán NSNN, kết quả của các cuộc kiểm toán đã thực hiện và những nhận xét, kiến nghị quan trọng có tầm vĩ mô về công tác quản lý, điều hành NSNN để báo cáo với Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan quản lý nhà nước.

- Trong những năm qua, thông qua báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán đã khẳng định vai trò của KTNN, tham mưu giúp Chính phủ và Quốc hội nhìn

nhận đánh giá việc chấp hành Luật NSNN của các cấp, các ngành và hiệu quả sử dụng NSNN, kịp thời chấn chỉnh những sai sót, tồn tại trong việc quản lý và sử dụng NSNN.

b) Một số tồn tại:

- Chưa có qui định cụ thể về chuẩn mực, mẫu biểu cho việc lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán;

- Chấp hành chưa nghiêm túc trình tự lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán đã có nhưng, chưa có năm nào thành lập tổ soạn thảo theo đúng quy định mà thường giao cho phòng Tổng hợp đảm nhiệm.

- Chưa tổ chức hội đồng xét duyệt; tuy có gửi dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán lãnh đạo KTNN và lãnh đạo KTNN các chuyên ngành và khu vực để lấy ý kiến tham gia trước khi hoàn chỉnh gửi các cơ quan có thẩm quyền. Việc tham gia ý kiến mới chỉ nêu những vấn đề có liên quan đến phần việc của đơn vị mình thực hiện kiểm toán đã được trình bày trong báo cáo tổng hợp chưa mà ít chú ý đến tổng quan của báo cáo tổng hợp, nên chất lượng báo cáo còn hạn chế, những nhận xét, kiến nghị trong báo cáo tổng hợp còn nặng về liệt kê sự vụ, chưa khái quát hoá mang tầm vĩ mô...

- Thời gian hoàn thành báo cáo tổng hợp còn chưa kịp thời, làm giảm ý nghĩa của báo cáo. Qui trình kiểm toán báo cáo tổng quyết toán NSNN chưa được nghiên cứu ban hành nên đã ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán.

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán chưa được công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng nên tác dụng của báo cáo chưa cao.

CHƯƠNG 3
HOÀN THIỆN QUY TRÌNH LẬP, THẨM ĐỊNH, XÉT DUYỆT, PHÁT HÀNH BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TOÁN HÀNG NĂM CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Trong chương này đề tài đã làm rõ:

3.1- Định hướng về công tác lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.2- Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.3- Nội dung hoàn thiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.4- Những giải pháp thực hiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Kiểm toán Nhà nước

Dưới đây xin tóm tắt các nội dung trên:

3.1- Định hướng về công tác lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

Theo quan điểm của chúng tôi việc nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hai qui trình này thực hiện theo định hướng cơ bản sau đây:

3.1.1) Định hướng về công tác lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán:

(1) Báo cáo kiểm toán phải được lập theo đúng mẫu biểu qui định cho từng lĩnh vực kiểm toán.

(2) Báo cáo kiểm toán phải được lập ngắn gọn, súc tích, dễ hiểu.

(3) Báo cáo kiểm toán phải được lập kịp thời.

(4) Báo cáo kiểm toán phải mang tính xây dựng và có tính tư vấn.

(5) Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo tính nhất quán.

(6) Báo cáo kiểm toán phải được thẩm định chặt chẽ về chất lượng và tình pháp lý.

3.1.2) Định hướng về công tác lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

(1) Cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác và đáng tin cậy làm cơ sở cho Quốc hội phê chuẩn Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước hàng năm; đồng thời giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý và điều hành NSNN; cung cấp thông tin cho các cơ quan có thẩm quyền về tình hình, kết quả quản lý, điều hành thu – chi NSNN, việc chấp hành dự toán NSNN, tình hình quản lý, sử dụng và hiệu quả sử dụng NSNN ở các Bộ, ngành (các đơn vị được kiểm toán) và các địa phương.

(2) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm (trong đó gồm cả kết quả kiểm toán Báo cáo quyết toán NSNN và kết quả các cuộc kiểm toán riêng lẻ) phải được lập kịp thời, đáp ứng yêu cầu của Luật NSNN (sửa đổi).

(3) Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải rút ra được những nguyên nhân (khách quan và chủ quan) của những tồn tại, yếu kém trong quá trình thực hiện toàn bộ chu trình NSNN từ việc lập dự toán NSNN, quản lý điều hành NSNN và quyết toán NSNN; ý thức, trách nhiệm của cán bộ quản lý trong việc quản lý và sử dụng nguồn kinh phí do NSNN cấp, việc tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ quản lý kinh tế – tài chính của Nhà nước.

(4) Các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải mang tính xây dựng; các khuyến nghị phải mang tầm vĩ mô, góp phần khắc phục những thiếu sót trong quản lý, sử dụng NSNN và tài sản công, những khuyến nghị này phải mang tính khả thi.

(5) Báo cáo phải được trình bày ngắn gọn, súc tích, rõ ràng, dễ hiểu đảm bảo tính trung thực, khách quan, văn phong trong báo cáo phải trong sáng.

3.2. Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.2.1) Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán

(1) Báo cáo kiểm toán được lập phải dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán. Đây là nguyên tắc quan trọng nhất để đánh giá tính trung thực, hợp lý của các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính (quyết toán).

(2) Hoàn thiện về thể thức và nội dung của báo cáo kiểm toán: Báo cáo kiểm toán phải được thiết lập một hình thức và nội dung dựa trên một số nguyên tắc chung mà các Tổ chức Kiểm toán chuyên nghiệp (IFAC) và Tổ chức Kiểm toán Nhà nước tối cao (INTOSAI) đã khuyến cáo để người đọc phân biệt nó với các báo cáo khác và sử dụng nó một cách dễ dàng (Chương I đã nêu).

(3) Tiếp tục tiêu chuẩn hóa về thời gian lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán phải được lập và công bố kịp thời mới đem lại hiệu quả và tác dụng tốt cho người sử dụng, đặc biệt là trong cơ chế thị trường báo cáo kiểm toán phát hành không kịp thời đồng nghĩa với "đánh mất cơ hội kinh doanh" của doanh nghiệp. Và yêu cầu của Luật NSNN, báo cáo kiểm toán phải được hoàn thiện trước khi Hội đồng nhân dân phê duyệt quyết toán NSĐP. Vì vậy, KTNN cần đưa ra những tiêu chí để tiêu chuẩn hóa về thời gian lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán một cách hợp lý và hiệu quả nhất.

3.2.2) Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện qui trình lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

(1) Về kết cấu và nội dung của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm cần bổ sung:

- *Lời nói đầu*: Giới thiệu khái quát về kết quả kiểm toán và kết cấu của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm. Những nhận định về tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán NSNN hàng năm, giúp Quốc hội và người đọc hiểu đúng nội dung nào là hiện thực, nội dung nào là tiềm năng để đưa ra quyết định cho chính xác. Ví dụ: các khoản thuế do KTNN kiến nghị các doanh nghiệp phải nộp thêm, các khoản phải thu hồi, giảm chi từ các công trình đầu tư xây dựng cơ bản nhưng thực tế các đơn vị được kiểm toán chưa thực hiện nộp NSNN (NSNN chưa thu hồi được),... nếu đưa cả vào thì báo cáo quyết toán NSNN sẽ không chính xác.

- Phần phụ lục: tóm tắt kết quả kiểm toán các cuộc kiểm toán theo từng Bộ, ngành, địa phương, tổng công ty nhà nước. Khi những kết quả đó có tác động lớn về mặt tài chính đến NSNN hoặc khi những kết quả đó có ý nghĩa quan trọng đến những quyết định của đơn vị nhận báo cáo. Trong kết cấu của báo cáo ban hành theo Quyết định số 07/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 không nói rõ nội dung này, đây là mảng lớn và chủ yếu trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN cho nên khi lập Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm cần được đưa vào giúp cho công tác chỉ đạo thống nhất và mang tính pháp qui trong KTNN.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải có mục lục và danh mục các chữ viết tắt, giúp cho người đọc tiện trong việc tra cứu.

(2) Thời gian hoàn thành và gửi báo cáo.

KTNN cần phải quy định cụ thể thời gian KTNN chuyên ngành và khu vực gửi báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán do Kiểm toán chuyên ngành, khu vực thực hiện trong năm về Vụ Giám định để lập báo cáo tổng hợp kết quả của

toàn ngành thay cho quy định tại Quyết định số 07, mới đáp ứng yêu cầu tại Khoản 2 Điều 8 Nghị quyết 387/2003/NQ-UBTVQH 11 ngày 17/3/2003 của Uỷ ban thường vụ Quốc hội.

(3) Cần qui định cụ thể trách nhiệm của Ban (tổ) soạn thảo Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành trong việc xây dựng đề cương và gửi cho các Kiểm toán chuyên ngành và khu vực tham gia ý kiến.

3.3- Nội dung hoàn thiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

3.3.1) Nội dung hoàn thiện quy trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán

Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán (theo quan điểm của chúng tôi) bao gồm 5 bước:

Bước 1: Lập báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của cuộc kiểm toán cho nên việc lập báo cáo kiểm toán trước hết trách nhiệm của trưởng đoàn.

Theo chuẩn mực kiểm toán INTOSAI "*Sau mỗi cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải chuẩn bị một văn bản thích hợp, nêu ra các phát hiện theo một mẫu hợp lý; nội dung của nó phải dễ hiểu không mật mờ hoặc tối nghĩa, chỉ bao gồm những thông tin được minh chứng bởi các bằng chứng kiểm toán thích hợp, có căn cứ khẳng định và phải độc lập, khách quan, công bằng và có tính chất xây dựng*".[(2)]

Báo cáo kiểm toán phải đáp ứng yêu cầu: chính xác về nội dung số liệu; cụ thể, rõ ràng, súc tích và ngắn gọn; các vấn đề được sắp xếp có hệ thống lôgic, mạch lạc, mang tính thống nhất, tính xây dựng và tính hướng dẫn không

[(2)] Chuẩn mực kiểm toán INTOSAI - TL dịch - tháng 6 năm 1992

nên chỉ trích, phê phán. Để đáp ứng yêu cầu đó trước hết tổ soạn thảo báo cáo phải:

+ Tiếp nhận, kiểm tra và soát xét lại các biên bản kiểm toán, bằng chứng kiểm toán, tổng hợp số liệu và tình hình của cuộc kiểm toán.

+ Xây dựng đề cương báo cáo kiểm toán.

+ Phân công nhiệm vụ rõ ràng, cụ thể cho các thành viên trong tổ soạn thảo báo cáo.

+ Tổ chức thảo luận trong tổ, trong đoàn kiểm toán để hoàn thiện dự thảo.

Dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi đã thông qua đoàn kiểm toán, Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) phải kiểm tra, xét duyệt, khi dự thảo báo cáo kiểm toán đã đáp ứng được các yêu cầu mà Kiểm toán trưởng đặt ra, Kiểm toán trưởng có trách nhiệm làm tờ trình Tổng KTNN và gửi Vụ Giám định, Vụ Pháp chế để thẩm định trước khi lãnh đạo KTNN xét duyệt. Đây là trách nhiệm của Kiểm toán trưởng.

Bước 2: Thẩm định báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán trước khi trình lãnh đạo KTNN xét duyệt phải được Vụ Giám định thẩm định xem xét, đánh giá kết quả kiểm toán thực hiện so với kế hoạch kiểm toán được duyệt về: Mục tiêu kiểm toán, nội dung, phạm vi, giới hạn, căn cứ kiểm toán, thể thức, kết cấu của dự thảo báo cáo kiểm toán; xem xét về tính lôgic của số liệu, hợp lý của các nhận xét, đánh giá, kết luận; tính khả thi của các kiến nghị kiểm toán ... và xem xét cả về thời gian đoàn thực hiện kiểm toán...

Vụ Pháp chế thẩm định về tính hợp pháp của các nhận xét, đánh giá và kiến nghị kiểm toán nêu trong báo cáo kiểm toán.

Nội dung thẩm định gồm:

Bước 3: Xét duyệt báo cáo kiểm toán

Các đơn vị theo chức năng nhiệm vụ tiến hành kiểm tra, thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán và báo cáo kết quả thẩm định bằng văn bản cho Tổng KTNN trước một ngày trước khi xét duyệt.

- Thành phần xét duyệt dự thảo báo cáo ở cấp lãnh đạo KTNN gồm có:

+ Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước;

+ Lãnh đạo Vụ Giám định và chuyên viên trực tiếp thẩm định báo cáo kiểm toán;

+ Lãnh đạo Vụ Pháp chế và chuyên viên trực tiếp thẩm định báo cáo kiểm toán;

+ Kiểm toán trưởng chuyên ngành (khu vực), lãnh đạo đoàn kiểm toán, tổ soạn thảo báo cáo, tổ trưởng các tổ kiểm toán (nếu có).

- Chương trình xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán:

+ Trưởng đoàn kiểm toán trình bày tóm tắt hoặc có vấn đề gì phải trình bày thêm;

+ Vụ Giám định trình bày kết quả về những nội dung đã thẩm định;

+ Vụ Pháp chế trình bày kết quả về những nội dung đã thẩm định;

+ Ý kiến tham gia của lãnh đạo KTNN và các thành viên tham dự;

+ Ý kiến của lãnh đạo KTNN chủ trì cuộc họp là ý kiến kết luận cuối cùng để KTNN chuyên ngành (khu vực) chỉnh lý hoàn thiện dự thảo báo cáo trước khi gửi đơn vị được kiểm toán để lấy ý kiến tham khảo.

Bước 4: Gửi dự thảo để lấy ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán.

Việc gửi dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi đã được lãnh đạo KTNN xét duyệt có tác dụng rất tốt. Thể hiện sự bình đẳng (dân chủ) và tôn trọng giữa KTNN (chủ thể kiểm toán) và đơn vị được kiểm toán (khách thể kiểm toán); đảm bảo cho báo cáo kiểm toán mang tính xây dựng và hiện thực.

Bước 5: Thông qua, phát hành báo cáo kiểm toán

- *Tổ chức thông qua báo cáo kiểm toán*

Báo cáo kiểm toán được thông qua tại cuộc họp với đơn vị được kiểm toán vẫn là dự thảo chưa phải là báo cáo kiểm toán chính thức. Đây là dịp lãnh đạo KTNN, Kiểm toán chuyên ngành (khu vực), Vụ Giám định, Vụ Pháp chế và các cơ quan có liên quan khác trực tiếp nghe ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán trước khi lãnh đạo KTNN có ý kiến kết luận cuối cùng. Ý kiến kết luận cuối cùng của lãnh đạo KTNN tại buổi thông qua này là cơ sở để KTNN chuyên ngành (khu vực), đoàn kiểm toán hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán và phát hành chính thức theo qui định của pháp luật.

- *Phát hành báo cáo kiểm toán*

Sau khi đã chỉnh lý hoàn thiện và làm đầy đủ các thủ tục hành chính báo cáo kiểm toán được phát hành theo đúng quy định của pháp luật.

3.3.2) Nội dung hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm

Bước 1: Lập đề cương báo cáo

Đề cương báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải đáp ứng về thể thức và những nội dung cơ bản sau:

(1) Thể thức và những yêu cầu cơ bản của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN: Tên của báo cáo; báo cáo phải đảm bảo tính trung thực, độc lập khách quan; những nhận xét, đánh giá, kết luận và khuyến nghị phải khái quát và mang tầm vĩ mô; địa chỉ của cơ quan kiểm toán; chữ ký và ngày tháng hoàn thành việc lập báo cáo.

Ngoài những yêu cầu nêu trên, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán còn phải đáp ứng các yêu cầu sau đây:

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải cung cấp được các thông tin đầy đủ, đáng tin cậy về kết quả thực hiện dự toán thu, chi NSNN, việc chấp hành dự toán NSNN, tình hình quản lý kinh tế – tài chính ở khu vực công;

nguyên nhân (khách quan, chủ quan) của những mặt làm tốt và những mặt còn tồn tại, yếu kém; các kết quả kiểm toán và những nhận xét, đánh giá của KTNN về quá trình điều hành NSNN, làm cơ sở cho Quốc hội xem xét để phê duyệt quyết toán NSNN sát với thực tế, có hiệu quả, thực hiện được quyền giám sát cao nhất của Quốc hội đối với NSNN và giải toả trách nhiệm cho Chính phủ.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải cung cấp được tình hình quản lý và sử dụng ngân sách, chi tiêu công quỹ của các đơn vị, tổ chức có sử dụng kinh phí nhà nước, chỉ rõ những vi phạm pháp luật, chế độ, chính sách của Nhà nước, các hành vi tiêu cực, chi tiêu lãng phí, những sơ hở, bất hợp lý của chính sách, chế độ về quản lý kinh tế - tài chính và tư vấn cho Chính phủ về công tác quản lý và điều hành ngân sách thông qua các phát hiện kiểm toán, để trên cơ sở đó Chính phủ và các cơ quan quản lý nhà nước tìm những biện pháp cải tiến, hoàn thiện cơ chế, chính sách cho phù hợp.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cung cấp thông tin cần thiết được phép công khai trước công luận về tình hình quản lý và hiệu quả sử dụng công quỹ của Nhà nước, tạo điều kiện để các cơ quan, đoàn thể, tổ chức quần chúng, nhân dân tăng cường việc giám sát tài sản, tiền vốn nhằm phát huy vai trò làm chủ của nhân dân, ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lãng phí NSNN.

- Các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận trong báo cáo phải mang tính xây dựng và xác thực, tránh chỉ trích, phê phán và suy diễn.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải trình bày rõ ràng, dễ hiểu, ngắn gọn và súc tích.

(2) Kết cấu và nội dung cơ bản của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán gồm:

- Lời nói đầu;
- Mục lục;
- Danh mục các chữ viết tắt;

Phần I: ***Đặc điểm tình hình kinh tế - xã hội và đánh giá khái quát kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán hàng năm.***

(1) *Đặc điểm tình hình kinh tế – xã hội*

Trình bày tóm tắt tình hình, đặc điểm cơ bản những nhân tố ảnh hưởng đến tình hình thực hiện và kết quả thực hiện dự toán năm ngân sách được kiểm toán.

(2) *Đánh giá khái quát kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán.*

+ Đánh giá khái quát ưu điểm và tồn tại của kế hoạch kiểm toán.

+ Đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán về số lượng đơn vị được kiểm toán, tiến độ thực hiện và việc chấp hành quy chế kiểm toán.

Phần II: ***Kết quả kiểm toán***

(1). Những nhận định về quyết toán NSNN.

Trình bày những kết quả kiểm toán liên quan đến quyết toán NSNN, quyết toán tài sản, giúp cho việc giải toả trách nhiệm của Chính phủ.

(2). Trình bày những kết quả kiểm toán quan trọng giúp cho việc đánh giá công tác quản lý tài chính - NSNN.

- Kết quả về tăng thu, tiết kiệm chi cho NSNN, công quỹ quốc gia, hiệu quả sử dụng tiền vốn và các nguồn lực ở các đơn vị được kiểm toán.

- Kết quả về thực trạng tình hình quản lý tài chính – kế toán, quyết toán, kết quả và hiệu quả sử dụng ngân sách, các quỹ vốn kinh doanh ở các đơn vị được kiểm toán.

- Những bất cập trong cơ chế, chính sách thuộc các lĩnh vực: quản lý, điều hành NSNN ở các cấp quản lý, hoạt động sản xuất kinh doanh và sử dụng vốn ở các doanh nghiệp nhà nước, đầu tư xây dựng cơ bản, chương trình dự án quốc gia, an ninh, quốc phòng và các lĩnh vực đặc biệt khác.

- Nêu ra một số điển hình tốt và một số vụ việc nổi cộm qua kết quả kiểm toán trong năm.

- Nhận xét và kiến nghị (tư vấn)

+ Đưa ra các ý kiến nhận xét, đánh giá tổng quát về công tác lập, chấp hành NSNN, quản lý tài chính, kế toán, kết quả và hiệu quả sản xuất kinh doanh, sử dụng nguồn kinh phí nhà nước.

+ Đưa ra các kiến nghị, nội dung tư vấn nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách quản lý ngân sách, tài chính, kế toán của nhà nước. Qua kết quả kiểm toán và tình hình thực hiện dự toán NSNN, báo cáo quyết toán NSNN, KTNN cần đưa ra các kiến nghị nhằm quản lý và sử dụng tốt hơn nguồn lực tài chính và khai thác triệt để các nguồn thu của NSNN phục vụ cho việc CNH, HĐH đất nước nhanh và bền vững.

Phần III: ***Phụ lục tóm tắt kết quả các cuộc kiểm toán riêng lẻ theo từng đơn vị được kiểm toán***

Phần IV: ***Các phụ lục, biểu mẫu tổng hợp số liệu kèm theo báo cáo.***

Bước 2: Soạn thảo dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán

- Tổ soạn thảo báo cáo kết quả kiểm toán của KTNN các chuyên ngành, khu vực căn cứ vào đề cương báo cáo đã được Tổng KTNN phê duyệt gửi xuống, Kiểm toán trưởng chỉ đạo đơn vị mình tiến hoàn lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm thuộc đơn vị mình thực hiện và lĩnh vực đơn vị mình phụ trách.

- Tổ soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành, căn cứ vào đề cương báo cáo được duyệt, ý kiến chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước và các báo cáo kiểm toán riêng lẻ cùng với các báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN chuyên ngành và khu vực gửi lên để tiến hành lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm.

- Sau khi dự thảo báo cáo hoàn thành tổ soạn thảo phải:

+ Tổ chức thảo luận, lấy ý kiến trong tổ để chỉnh lý dự thảo báo cáo theo ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN.

+ Gửi dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của toàn ngành sau khi đã chỉnh lý để lấy ý kiến của các đơn vị thuộc KTNN cho dự thảo báo cáo.

+ Tổng hợp, nghiên cứu, phân tích và thảo luận các ý kiến tham gia của các đơn vị gửi đến trình Tổng KTNN kết quả thảo luận và ý kiến, quan điểm của tổ soạn thảo, xin ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN để sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện dự thảo báo cáo.

- Trình Tổng KTNN (hoặc tập thể lãnh đạo KTNN) xét duyệt báo cáo.

Dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm sau khi được chỉnh lý cùng với bản tổng hợp ý kiến tham gia và bản thuyết trình của tổ soạn thảo được gửi tập thể lãnh đạo KTNN để xét duyệt trong một thời gian ngắn nhất.

Bước 3: Xét duyệt báo cáo

Trình tự xét duyệt:

- Tổ soạn thảo báo cáo trình bày dự thảo.

- Các phản biện trình bày ý kiến phản biện đối với dự thảo báo cáo.

- Các thành viên trong thảo luận về kết cấu, nội dung của báo cáo.

- Tổng KTNN (hoặc lãnh đạo KTNN được phân công phụ trách) cho ý kiến kết luận cuối cùng.

- Chỉnh lý báo cáo: Căn cứ vào ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN, tổ soạn thảo hoàn chỉnh lại báo cáo và trình Tổng KTNN ký để đệ trình Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ và các cơ quan thẩm quyền theo qui định của pháp luật.

Bước 4: Thời hạn gửi, công bố và lưu trữ báo cáo

(1) Thời hạn gửi báo cáo

Thời hạn (Chính phủ) gửi báo cáo kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN được qui định rất cụ thể tại Khoản 2 Điều 8 Quy chế lập, thẩm tra,

trình Quốc hội quyết định dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách trung ương và phê chuẩn quyết toán NSNN ban hành kèm theo Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban thường vụ Quốc hội chậm nhất là 14 tháng sau khi năm ngân sách kết thúc. Qui định này đòi hỏi KTNN phải hết sức nỗ lực phấn đấu và phối hợp chặt chẽ với các bộ, ngành, địa phương nhất là Bộ Tài chính để các bộ, ngành, địa phương gửi báo cáo quyết toán ngân sách cho KTNN sau khi kết thúc thời gian điều chỉnh quyết toán theo qui định 15 ngày mới có thể đáp ứng được yêu cầu của Nghị quyết 387 nêu trên.

Trên cơ sở thời hạn Chính phủ gửi báo cáo kết quả kiểm toán cho Uỷ ban kinh tế và ngân sách, Hội đồng dân tộc và các Uỷ ban khác của Quốc hội, KTNN cần có quy định cụ thể việc gửi báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán đối với KTNN các chuyên ngành, khu vực để tổng hợp kết quả kiểm toán chung của toàn ngành. Việc này KTNN sẽ có quy định cụ thể riêng.

(2) Công bố công khai báo cáo kiểm toán

Tổng KTNN công bố công khai kết quả kiểm toán trên các phương tiện thông tin đại chúng những thông tin theo qui định của pháp luật và ý kiến chỉ đạo của Thủ tướng Chính phủ (hoặc các cơ quan có thẩm quyền).

(3) Lưu trữ báo cáo

Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm phải được lưu trữ và sử dụng theo chế độ lưu trữ của pháp luật hiện hành và qui định của Tổng KTNN.

3.4- Những giải pháp thực hiện qui trình lập, thẩm định, xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN

1. Cần quy định thời hạn gửi báo cáo quyết toán ngân sách cho KTNN

Vấn đề quan trọng nhất, để hoàn thành chức năng, nhiệm vụ của KTNN là vấn đề "thời hạn" các bộ, ngành và địa phương (được kiểm toán) gửi báo cáo quyết toán ngân sách cho KTNN để KTNN tiến hành thực hiện kiểm toán,

nhưng hiện tại không có văn bản nào quy định về vấn đề này. Vì vậy, việc thực hiện kiểm toán của KTNN đối với báo cáo quyết toán NSNN theo Luật NSNN (sửa đổi) và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 sẽ gặp rất nhiều khó khăn. Nếu quy định không rõ ràng như thế này thì rất khó (hoặc không thể) xác định được trách nhiệm giữa đơn vị được kiểm toán (khách thể kiểm toán) và cơ quan KTNN (chủ thể kiểm toán). Để giải quyết vấn đề này các cơ quan có thẩm quyền cần có quy định cụ thể về thời hạn các bộ, ngành, địa phương gửi báo cáo quyết toán ngân sách (tài chính) cho KTNN để KTNN thực hiện kiểm toán.

Theo chúng tôi, thời hạn các địa phương (các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương) gửi báo cáo quyết toán ngân sách của địa phương mình cho KTNN chậm nhất sau 15 ngày kết thúc thời gian chỉnh lý báo cáo quyết toán ngân sách theo quy định - Tức là chậm nhất vào ngày 15/4 sau khi năm ngân sách kết thúc. Đối với ngân sách Trung ương, thời hạn Bộ Tài chính gửi Báo cáo quyết toán NSNN cho KTNN chậm nhất trước ngày 30/7 (Tức là sau thời gian chỉnh lý quyết toán ngân sách 2 tháng) sau khi năm ngân sách kết thúc. Có như vậy KTNN mới có đủ thời gian thực hiện kiểm toán và cung cấp kết quả kiểm toán, làm cơ sở để Hội đồng nhân dân và Quốc hội phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm của địa phương và của cả nước - đáp ứng yêu cầu của Luật NSNN và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH11 ngày 17 tháng 3 năm 2003 của Uỷ ban Thường vụ Quốc hội. Và như vậy KTNN mới thực sự trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra, giám sát tài chính công và tài sản công.

2. Tiếp tục xây dựng, tăng cường lực lượng kiểm toán viên đủ mạnh để triển khai thực hiện nhiệm vụ đáp ứng yêu cầu của Đảng và Nhà nước

Với thời gian phải hoàn thành báo cáo kiểm toán trong một thời hạn ngắn để đáp ứng cho việc phê duyệt quyết toán ngân sách địa phương của Hội đồng nhân dân và Quốc hội phê duyệt quyết toán ngân sách nhà nước. Điều đó, đòi hỏi KTNN phải có một lực lượng đủ mạnh từ Trung ương đến các khu

vực, đáp ứng yêu cầu nêu trên. Vì vậy, KTNN phải tiếp tục củng cố tăng cường và hoàn thiện cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN Trung ương theo hướng chuyên môn hoá kiểm toán theo ngành hẹp, tăng cường năng lực cho bộ phận tham mưu. Củng cố tổ chức các phòng kiểm toán, kết hợp giữa quản lý hành chính với quản lý chuyên môn nghiệp vụ; coi trọng công tác kiểm tra đạo đức nghề nghiệp. Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày13/8/2003 của Chính phủ đã củng cố, tăng cường và hoàn thiện về cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN theo hướng nêu trên, đồng thời bổ sung chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn cho KTNN. Tuy nhiên, KTNN cần có một lực lượng kiểm toán viên đủ về số lượng, giỏi về chuyên môn nghiệp vụ, có phẩm chất đạo đức trong sáng, đủ năng lực để đảm đương nhiệm vụ kiểm toán của KTNN trong giai đoạn cách mạng mới. Vì vậy, cần có chính sách, chế độ phù hợp có sức thu hút nhân tài cho KTNN.

3. Tiếp tục hoàn thiện hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán

Trong năm 2003 KTNN đã xây dựng và ban hành Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán áp dụng thống nhất trong toàn ngành. Việc ban hành Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán kịp thời đã góp phần đáng kể trong việc nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của KTNN. Tuy nhiên, sau một năm áp dụng Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán bộc lộ những điểm còn chưa hợp lý hoặc chưa phù hợp với thực tiễn cũng như một số mẫu biểu còn thiếu cần được nghiên cứu bổ sung cho hoàn thiện và đầy đủ. Hệ thống mẫu biểu đầy đủ và hoàn thiện, phù hợp với điều kiện thực tế hoạt động kiểm toán giúp kiểm toán viên tiết kiệm thời gian trong việc lập biên bản kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Nhờ đó KTNN đáp ứng việc cung cấp kết quả kiểm toán ngân sách trước khi Hội đồng nhân dân phê duyệt quyết toán ngân sách.

4. Qui định cụ thể thời hạn hoàn thiện công tác lập, xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán ở cấp KTNN chuyên ngành (khu vực)

Tuỳ thuộc vào quy mô và tính phức tạp của cuộc kiểm toán mà cần có qui định cụ thể thời gian đoàn KTNN phải hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm

toán trình lãnh đạo KTNN chuyên ngành và khu vực kiểm tra, xem xét trước khi trình lãnh đạo KTNN xét duyệt. Việc qui định thời gian hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán ở cấp này cần được xác định ngay từ khâu phê duyệt kế hoạch kiểm toán để đoàn kiểm toán và lãnh đạo KTNN chuyên ngành, khu vực chủ động bố trí thời gian phù hợp với nhiệm vụ kiểm toán được giao.

5. Qui định cụ thể về thủ tục hành chính và thời hạn xét duyệt BCKT

Đoàn kiểm toán sau khi hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán phải được lãnh đạo KTNN chuyên ngành (khu vực) kiểm tra, xem xét; do thiếu những qui định cụ thể về thủ tục hành chính cho các đơn vị KTNN chuyên ngành (khu vực) nên việc gửi dự thảo báo cáo kiểm toán của KTNN chuyên ngành (khu vực) cho các đơn vị chức năng, lãnh đạo KTNN xin xét duyệt và thời gian thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán thiếu sự nhất quán, có đơn vị thời gian gửi và xét duyệt đủ thời gian để nghiên cứu, thẩm định nhưng cũng có đơn vị không đủ thời gian nghiên cứu, ảnh hưởng đến chất lượng công tác thẩm tra, phản biện.

6. Qui định cụ thể thời hạn đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến cho dự thảo sau khi nhận được được dự thảo báo cáo kiểm toán.

Việc qui định cụ thể thời hạn đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến cho dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi nhận được dự thảo có tác dụng nhắc nhở, đôn đốc đơn vị được kiểm toán khẩn trương nghiên cứu và tham gia ý kiến vừa thể hiện tính bình đẳng, dân chủ giữa đơn vị được kiểm toán và đơn vị thực hiện kiểm toán, đảm bảo cho các ý kiến nhận xét, đánh giá và kết luận về các vấn đề được trình bày trong báo cáo kiểm toán được xem xét cẩn trọng, thấu tình, đạt lý; đảm bảo cho báo cáo kiểm toán mang tính xây dựng và tính hiện thực.

7. Qui định cụ thể thời hạn hoàn chỉnh và phát hành

Báo cáo kiểm toán được phát hành kịp thời có tác dụng giúp đơn vị được kiểm toán, các cơ quan hữu trách có thẩm quyền cùng các đối tượng khác quan tâm trong báo cáo kiểm toán giải quyết những vấn đề của hậu báo cáo. Vì vậy, lãnh đạo KTNN cần phải qui định cụ thể thời hạn chỉnh lý hoàn thiện báo cáo sau khi thông qua tại đơn vị để phát hành.

KẾT LUẬN

Báo cáo kiểm toán là một chức năng không thể thiếu được của hoạt động kiểm toán (kể cả hoạt động kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán và hoạt động của KTNN). Chất lượng của báo cáo kiểm toán (gồm cả báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm) ngoài việc phụ thuộc vào đạo đức nghề nghiệp, năng lực, trình độ và kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên mà còn phụ thuộc vào các chuẩn mực, qui trình kiểm toán, trong đó có qui trình lập, xét duyệt, thẩm định và phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. KTNN với tư cách là cơ quan chuyên môn, việc nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán, cung cấp thông tin tài chính đầy đủ, chính xác, kịp thời cho Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương và Quốc hội phê chuẩn quyết toán NSNN đồng nghĩa với việc nâng cao chất lượng hoạt động của cơ quan KTNN, để khẳng định sự cần thiết của KTNN và thực sự là công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra tài chính và tài sản công; là nhân tố quan trọng nhất để củng cố, nâng cao uy tín và vị thế của KTNN trong công cuộc cải cách nền hành chính quốc gia.

Để góp phần nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính (quyết toán), báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, trung thực và có giá trị về báo cáo quyết toán ngân sách địa phương, báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước cho Hội đồng nhân dân các cấp phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và Quốc hội phê chuẩn báo cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước, tình hình quản lý và sử dung các khoản vay, nợ, viện trợ; quản lý, sử dụng vốn và các nguồn lực tài chính và các nguồn lực khác tại các doanh nghiệp được kiểm toán; đồng thời giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong việc quản lý, sử dụng và điều hành ngân sách nhà nước, kiến nghị, tư vấn cho Chính phủ và các cơ quan có thẩm quyền trong việc sửa đổi, bổ sung cơ chế, chính sách tài chính còn bất cập, ... thì việc nghiên cứu hoàn thiện Quy trình lập, thẩm định, xét

duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là một trong những khâu có một ý nghĩa quan trọng để nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán.

Trên cơ sở nghiên cứu có hệ thống từ lý luận đến thực tiễn, nhất là thực tiễn hoạt động kiểm toán của KTNN Việt Nam và rút ra được nhiều kinh nghiệm quý từ thực tiễn, đề tài đã làm sáng tỏ cơ sở lý luận về sự cần thiết của việc kiểm tra, soát xét chất lượng báo cáo kiểm toán và nâng nó lên thành Quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán gồm 5 bước (giai đoạn) và Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán gồm 4 bước mang tính khoa học và công nghệ, được thực hiện theo một trình tự nhất định mà không thể hoán đổi nhau trong quá trình thực hiện; đồng thời quá trình thực hiện các bước trong Quy trình có mối quan hệ mật thiết với nhau, hoàn thành bước trước là tiền đề cho việc thực hiện bước sau, mặt khác bước sau lại bổ sung cho bước trước. Nghĩa là các bước của Qui trình này nằm trong mối quan hệ biện chứng không thể tách rời. Với 5 định hướng cho việc hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán. *Một là:* Báo cáo kiểm toán phải được lập theo đúng mẫu biểu qui định cho từng lĩnh vực kiểm toán*; hai là:* Báo cáo kiểm toán phải được lập ngắn gọn, súc tích, dễ hiểu*; ba là:* Báo cáo kiểm toán phải được lập kịp thời*; bốn l*à: Báo cáo kiểm toán phải mang tính xây dựng và có tính tư vấn; *năm là:* Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo tính nhất quán. Và 5 định hướng cho việc hoàn thiện Quy trình lập, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. *Một là:* Cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác, kịp thời và đáng tin cậy; *hai là:* phải được lập kịp thời; *ba là:* phải rút ra được những nguyên nhân (khách quan và chủ quan) của những tồn tại, yếu kém trong việc thực hiện toàn bộ chu trình NSNN, trong việc quản lý và sử dụng nguồn vốn, kinh phí của nhà nước có tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ quản lý kinh tế - tài chính không; *bốn là*: các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán phải mang tính xây dựng; các khuyến nghị phải mang tính khả thi; *năm là*: báo cáo phải được trình bày ngắn gọn, súc tích, rõ ràng, dễ hiểu đảm bảo tính trung thực, khách quan, văn phong trong báo cáo

phải trong sáng. Ba (03) yêu cầu về hoàn thiện Qui trình lập, thẩm định, xét duyệt báo cáo kiểm toán. *Một là:* Hoàn thiện nguyên tắc lập; *Hai là*: hoàn thiện về thể thức và nội dung của báo cáo kiểm toán; *Ba là:* Tiêu chuẩn hóa về thời gian lập, xét duyệt và phát hành. Ba (03) yêu cầu về hoàn thiện Qui trình lập, xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. *Một là:* Về kết cấu và nội dung; *Hai là:* Thời gian hoàn thành và gửi báo cáo; *Ba là:* Cần qui định cụ thể trách nhiệm của Ban (tổ) soạn thảo trong việc xây dựng đề cương của báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán cho toàn ngành. Cung với việc đề xuất bảy (07) giải pháp cụ thể mang tính hiện thực để thực hiện qui trình nhằm đáp ứng yêu cầu, đòi hỏi của Luật NSNN (sửa đổi) và Nghị quyết số 387/2003/NQ-UBTVQH; đồng thời đề tài đã chỉ ra những bất cập của các văn bản trong việc qui định các đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN phải gửi báo cáo quyết toán ngân sách (tài chính) cho KTNN và kiến nghị với các cơ quan hữu trách có thẩm quyền cần qui định thời hạn gửi báo cáo quyết toán (tài chính) cho KTNN để KTNN triển khai thực hiện kiểm toán theo chức năng, nhiệm vụ theo quy định của pháp luật, thông qua việc thực hiện này mà KTNN thực sự trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra tài chính và tài sản công cũng như tài chính doanh nghiệp và các quỹ ngoài ngân sách.

Việc nghiên cứu về lý luận và kinh nghiệm của các nước đối với báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm tập thể tác giả chưa nghiên cứu được nhiều ngoài kinh nghiệm của KTNN Cộng hoà Liên bang Đức. Đó là điều mà tập thể tác giả chúng tôi rất băn khoăn. Chúng tôi hy vọng rằng với kinh nghiệm và kiến thức của các đồng chí, đồng nghiệp trong và ngoài ngành tham gia với chúng tôi hoàn thiện đề tài với tình thần cầu thị.

Với những kết quả đạt được của đề tài, tập thể tác giả kiến nghị với Tổng Kiểm toán Nhà nước cho biên tập lại để sớm áp dụng vào hoạt động kiểm toán của KTNN.