

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
HỘI ĐỒNG KHOA HỌC**

-----

**ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU KHOA HỌC CẤP CƠ SỞ**

**SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CÁC CHỨC NĂNG  
KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**Mã số:**

**Số đăng ký:**

**Chủ nhiệm đề tài: Ths. Ngô Thu Thủy**

**Các thành viên : TS. Lê Quang Bình**

**CN. Nguyễn Thị Mai Huyền**

**CN. Lê Hiền Linh**

**Hà nội, năm 2004**

## BẢNG CÁC CỤM TỪ VIẾT TẮT

<b>STT</b>	<b>Cụm từ đầy đủ</b>	<b>Cụm từ viết tắt</b>
1	Đầu tư phát triển	ĐTPT
2	Báo cáo tài chính	BCTC
3	Doanh nghiệp nhà nước	DNNN
4	Kho bạc nhà nước	KBNN
5	Ngân sách nhà nước	NSNN
6	Hành chính nhà nước	HCNN
7	Kiểm toán nhà nước	KTNN
8	Kiểm toán viên nhà nước	KTVNN
9	Xây dựng cơ bản	XDCB

# MỤC LỤC

		Trang
	<b>Lời mở đầu</b>	<b>01</b>
<b>Chương I</b>	<b>Cở sở khoa học về sự hình thành các chức năng của Kiểm toán nhà nước</b>	<b>03</b>
<b>1.1</b>	<b><i>Bản chất, vai trò của Kiểm toán Nhà nước trong các quan hệ tài chính công</i></b>	<b>03</b>
1.1.1	Bản chất của Kiểm toán Nhà nước	03
1.1.2	Vai trò của KTNN	04
<b>1.2</b>	<b><i>Địa vị pháp lý và sự hình thành các chức năng của Kiểm toán Nhà nước</i></b>	<b>06</b>
1.2.1	Cơ sở khoa học về sự hình thành địa vị pháp lý của cơ quan Kiểm toán Nhà nước	06
1.2.2	Cơ sở khoa học về sự hình thành các chức năng của KTNN	08
<b>1.3</b>	<b><i>Nội dung và các chức năng của KTNN</i></b>	<b>11</b>
1.3.1	Khái niệm chức năng của KTNN	11
1.3.2	Phân loại chức năng của KTNN	12
<b>1.4</b>	<b><i>Việc xác lập chức năng Kiểm toán Nhà nước của các quốc gia trên thế giới</i></b>	<b>20</b>
1.4.1	KTNN Trung Quốc	20
1.4.2	KTNN Hàn Quốc	21
1.4.3	KTNN Cộng hoà Pháp	21
1.4.4	KTNN Cộng hoà Séc	22
1.4.5	KTNN Liên Bang Nga	22
<b>Chương II</b>	<b>Thực trạng sự hình thành và thực hiện các chức năng của Kiểm toán Nhà nước trong 10 năm qua</b>	<b>25</b>
<b>2.1</b>	<b><i>Khái quát chung về sự ra đời và phát triển của KTNN sau 10 năm hoạt động</i></b>	<b>25</b>
2.1.1	Bối cảnh ra đời của KTNN	25
2.1.2	Vai trò, địa vị pháp lí của KTNN	26
2.1.3	Các chức năng và nhiệm vụ của KTNN	29
2.1.4	Đối tượng, phạm vi hoạt động của KTNN	32
<b>2.2</b>	<b><i>Thực trạng việc thực hiện các chức năng của KTNN sau 10 năm hoạt động</i></b>	<b>35</b>

2.2.1	Thực trạng việc thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính	35
2.2.2	Thực hiện chức năng kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động	40
2.2.3	Thực trạng thực hiện các chức năng khác	41
2.3	<b><i>Những vấn đề đặt ra về tình hình thực hiện các chức năng của Kiểm toán Nhà nước</i></b>	<b>43</b>
2.3.1	Những hạn chế trong việc thực hiện các chức năng của KTNN	43
2.3.2	Những vấn đề đặt ra về việc thực hiện các chức năng của KTNN	46
<b>Chương III</b>	<b>Một số kiến nghị phát triển các chức năng kiểm toán của KTNN</b>	<b>48</b>
<b>3.1</b>	<b><i>Sự cần thiết phải mở rộng chức năng của KTNN</i></b>	<b>48</b>
3.1.1	Do yêu cầu của việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính công của Việt Nam	48
3.1.2	Tăng cường hiệu lực quản lý và sử dụng tài chính công	50
<b>3.2</b>	<b><i>Các nguyên tắc và định hướng hoàn thiện các chức năng của Kiểm toán Nhà nước</i></b>	<b>51</b>
3.2.1	Các nguyên tắc mở rộng và phát triển các chức năng KTNN	51
3.2.2	Các định hướng về mở rộng chức năng KTNN	54
<b>3.3</b>	<b><i>Kiến nghị về mở rộng và phát triển các chức năng của KTNN từ nay đến năm 2010</i></b>	<b>55</b>
3.3.1	KTNN thực hiện chức năng giám sát các hoạt động tài chính công một cách độc lập	55
3.3.2	Hoàn thiện và nâng cao chức năng kiểm toán các báo tài chính, báo cáo quyết toán	57
3.3.3	Thực hiện chức năng kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ	57
3.3.4	KTNN thực hiện chức năng kiểm toán các dự toán (kiểm toán trước)	59
3.3.5	KTNN thực hiện chức năng tư vấn, chức năng tham gia các văn bản pháp luật	59
<b>3.4</b>	<b>Điều kiện thực hiện các kiến nghị</b>	<b>60</b>
3.4.1	Các điều kiện về cải cách nền hành chính nhà nước	60
3.4.2	Các điều kiện đối với bản thân KTNN	61
3.4.3	Đối với Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan chức năng của nhà nước	63
	<b>Kết luận</b>	<b>66</b>

## LỜI MỞ ĐẦU

Công cuộc cải cách nền hành chính quốc gia và đổi mới cơ chế quản lý tài chính công của nhà nước đang đặt ra rất nhiều vấn đề bức xúc. Xây dựng và đổi mới hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước được coi là một giải pháp quan trọng để đảm bảo các nguồn lực tài chính công được sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả, ngăn chặn và tiến tới loại bỏ tình trạng tham nhũng, lãng phí gây thất thoát hàng nghìn tỷ đồng vốn của Nhà nước.

Thực tiễn nhiều năm xây dựng và đổi mới hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước đã đem lại những thành tựu nhất định. Đặc biệt là sự ra đời của cơ quan Kiểm toán nhà nước (KTNN), một định chế kiểm tra kiểm soát độc lập đối với hệ thống quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công, đã tạo ra những khả năng để nâng cao hiệu quả các hoạt động tài chính công; ngăn chặn có hiệu quả các tệ nạn tiêu cực tham nhũng, lãng phí ngân sách nhà nước nói trên. Tuy nhiên sau 10 năm hoạt động, về mặt tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN cũng bộc lộ nhiều mặt bất hợp lý cần phải hoàn thiện. Các hạn chế này bao gồm: vấn đề địa vị pháp lý của KTNN đặt ở vị trí là cơ quan thuộc Chính phủ làm cho KTNN không thể tự chủ, độc lập, khách quan trong hoạt động của mình; các chức năng của KTNN bị giới hạn trong phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính là chủ yếu, kinh phí hoạt động eo hẹp lại chịu sự chi phối từ các đối tượng thuộc phạm vi của KTNN...

Nhận thức được tầm quan trọng của các vấn đề nêu trên đối với cơ quan KTNN, đề tài khoa học *"Sự hình thành và phát triển các chức năng của KTNN"* được chúng tôi lựa chọn để nghiên cứu. Mục đích của đề tài là làm rõ bản chất các chức năng của KTNN với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước; đánh giá và làm rõ thực trạng việc sử dụng các chức năng của KTNN sau 10 năm hoạt động; chỉ ra những giới hạn của các chức năng đó. Đồng thời đưa ra kiến nghị để mở rộng, phát triển các chức năng của cơ quan KTNN cho tương xứng với vai trò của một cơ quan KTNN tối cao. Những vấn đề đề cập của đề tài là nhằm mục đích cao nhất là xây

dụng các cơ sở khoa học và thực tiễn cho việc phát triển các chức năng của KTNN giai đoạn từ nay đến năm 2010.

Ngoài phần mở đầu và kết luận, nội dung đề tài được kết cấu thành 3 chương:

- **Chương I: Cơ sở khoa học về sự hình thành các chức năng của Kiểm toán Nhà nước**

- **Chương II: Thực trạng sự hình thành và thực hiện các chức năng của KTNN**

- **Chương III: Kiến nghị về mở rộng và phát triển các chức năng của KTNN đến năm 2010**

Để thực hiện quá trình nghiên cứu khoa học, đề tài đã sử dụng tài liệu về chức năng kiểm toán của các cơ quan kiểm toán nhà nước là thành viên của tổ chức INTOSAI và ASOSAI, các văn bản pháp luật về kiểm toán nhà nước, các tài liệu có liên quan đến hoạt động kiểm toán, hoạt động kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước, các báo cáo tổng kết hoạt động của cơ quan KTNN, các báo cáo kiểm toán các chuyên ngành và KTNN các khu vực. Mặc dù đã hết sức cố gắng song đề tài không tránh khỏi những hạn chế, sai sót. Chúng tôi mong nhận được tham kiến của các nhà khoa học và các bạn.

**BAN CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI**

## CHƯƠNG I

# CỞ SỞ KHOA HỌC VỀ SỰ HÌNH THÀNH CÁC CHỨC NĂNG KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

### **1.1. Bản chất, vai trò của KTNN trong các quan hệ tài chính công**

Tài chính công là một bộ phận quan trọng của nền tài chính quốc gia đồng thời cũng là đối tượng đặc biệt của quản lý Nhà nước. Để thực hiện kiểm tra, kiểm soát tài chính công, ngoài các công cụ quản lý như kiểm tra, thanh tra, giám sát, từ hàng trăm năm nay, nhiều quốc gia đã sử dụng công cụ kiểm toán nhà nước nhằm ngăn ngừa các sai phạm và nâng cao hiệu quả hoạt động trong lĩnh vực tài chính công.

#### ***1.1.1. Bản chất của Kiểm toán Nhà nước***

Có nhiều quan điểm khác nhau về bản chất của kiểm toán nói chung và Kiểm toán nhà nước nói riêng. Tựu chung lại, có thể hiểu :

Kiểm toán là quá trình mà ở đó một cá nhân độc lập có thẩm quyền, được đào tạo nghiệp vụ đầy đủ, tiến hành thẩm định các thông tin số liệu của một đơn vị cụ thể nhằm mục đích báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin số liệu với các chuẩn mực kiểm toán; hoặc:

Kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động cần được kiểm toán bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật, do các kiểm toán viên có nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực.

Ngày nay, có rất nhiều loại hình kiểm toán đang tồn tại và phát triển trong nền kinh tế - xã hội. Nếu phân loại theo chủ thể của hoạt động kiểm toán thì hệ thống kiểm toán nói chung có 3 loại là kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ. Mỗi loại kiểm toán có một đối tượng phục vụ nhất định và có quy trình, phương pháp kiểm toán riêng, phù hợp.

Kiểm toán nhà nước là việc kiểm tra, đánh giá và xác nhận sự đúng đắn, trung thực của các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách; tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả trong quản lý, sử

dụng ngân sách, vốn và tài sản nhà nước của cơ quan, đơn vị, tổ chức được thực hiện bởi cơ quan Kiểm toán nhà nước.

Cơ quan Kiểm toán nhà nước là một bộ phận trong hệ thống bộ máy chuyên môn của Nhà nước thực hiện chức năng kiểm toán tài chính công nhằm ngăn ngừa các sai phạm trong điều hành, quản lý thu chi và sử dụng tài chính công của tất cả các tổ chức, cá nhân có liên quan. Về mặt pháp lý, đây là cơ quan kiểm toán tài chính công cao nhất, hoạt động độc lập với các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN và chỉ tuân thủ pháp luật khi thực hiện nhiệm vụ.

Hoạt động của KTNN có 3 đặc trưng cơ bản sau:

- Có tính độc lập, khách quan và chỉ tuân thủ pháp luật;
- Công việc kiểm toán được thực hiện bởi các kiểm toán viên là những công chức Nhà nước đã được đào tạo nghiệp vụ đầy đủ, có đạo đức nghề nghiệp, được độc lập về mặt chuyên môn nghiệp vụ;
- Phạm vi hoạt động của KTNN là trong lĩnh vực tài chính công;

Ngày nay, KTNN được khẳng định như một chức năng, một công cụ quan trọng không thể thiếu trong hệ thống quyền lực nhà nước hiện đại.

### ***1.1.2. Vai trò của KTNN***

Sự hình thành, ra đời và phát triển của KTNN gắn liền với sự hình thành, ra đời và phát triển của tài chính công mà chủ yếu là ngân sách nhà nước, xuất phát từ yêu cầu đòi hỏi của việc kiểm tra, kiểm soát thu chi ngân sách và công quỹ quốc gia từ phía Nhà nước.

Kinh nghiệm nhiều năm của các nước đã khẳng định rằng, sự hiện diện và hoạt động của cơ quan KTNN đã góp phần hữu hiệu vào việc thiết lập và giữ vững kỷ cương, kỷ luật tài chính, chấp hành đạo luật Ngân sách Nhà nước, phát hiện và ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lạm dụng, tiêu xài phung phí tiền của Nhà nước, của nhân dân. KTNN thực sự đã trở thành bộ phận hợp thành không thể thiếu được trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước. Vị trí và vai trò của nó đã được xã hội công nhận và không một cơ quan chức năng nào khác thay thế được trong việc tăng cường kiểm soát, thực hiện mục



đích sử dụng hợp lý và có hiệu quả các nguồn lực tài chính của các cơ quan công quyền, các tổ chức, đơn vị có sử dụng NSNN. Trong quá trình hoạt động, vai trò của KTNN không ngừng được củng cố, tăng cường và được thể hiện trên trên các nội dung cơ bản sau:

- Kiểm toán Nhà nước góp phần làm lành mạnh hoá tình hình ngân sách Nhà nước, đáp ứng những yêu cầu của Quốc hội và Chính phủ trong việc kiểm tra, giám sát, hoàn thiện và nâng cao chất lượng quản lý điều hành NSNN. Biểu hiện:

+ Kiểm tra việc chấp hành những quy định hiện hành về nghĩa vụ nộp NSNN. Qua hoạt động kiểm toán góp phần cải cách công tác tổ chức và quản lý thu NSNN có hiệu quả. Một mặt tập trung tăng nguồn thu, đáp ứng nhu cầu chỉ tiêu NSNN, mặt khác góp phần lập lại trật tự trong việc chấp hành luật NSNN, đảm bảo sự bình đẳng trong môi trường kinh doanh giữa các tổ chức kinh tế trong và ngoài quốc doanh.

+ Kiểm soát chặt chẽ việc sử dụng NSNN, chống thất thoát, chống lãng phí, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn và tài sản Nhà nước. Trong điều kiện phát triển kinh tế xã hội hiện nay, nhu cầu chi NSNN rất lớn trong khi khả năng đáp ứng còn hạn hẹp thì việc tăng cường quản lý NSNN, hạn chế thất thoát, lãng phí, nâng cao hiệu quả sử dụng NSNN có ý nghĩa rất quan trọng.

+ Kiểm toán Nhà nước cung cấp thông tin, cơ sở dữ liệu để thực hiện việc quyết định và quản lý NSNN có hiệu quả hơn. Thông qua việc kiểm tra tài chính, KTNN đã chỉ ra những điểm bất hợp lý trong việc xác định những chỉ tiêu thu, nhiệm vụ chi NSNN, góp phần tạo lập cơ sở, căn cứ để xây dựng dự toán NSNN cho những năm sau nhằm thu đúng, thu đủ, chống thất thu cho NSNN, cho các ngành, lĩnh vực, địa phương một cách hợp lý, thực hành tiết kiệm và nâng cao hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực tài chính.

- Thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN đề xuất, kiến nghị nhiều giải pháp nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách về kinh tế - tài chính như trong việc thiết lập cơ chế quản lý, cấp phát và thanh quyết toán đối với ngân sách; rà soát, sửa đổi, bổ sung các định mức kinh tế - tài chính và định mức chi tiêu

NSNN; tăng cường kỷ luật trong quản lý NSNN, xử lý nghiêm những hành vi vi phạm...

Nhận thức được tầm quan trọng của KTNN, hầu hết các nước đều rất quan tâm đến vị trí và vai trò của cơ quan này trong hệ thống bộ máy quản lý của mình. Ở Việt Nam, vị trí và sự cần thiết của KTNN đã được khẳng định trong Nghị quyết Hội nghị lần thứ III, Ban Chấp hành Trung ương Đảng khoá VIII tháng 6 - 1997 như sau: "Đề cao vai trò của cơ quan KTNN trong việc kiểm toán mọi cơ quan, tổ chức có sử dụng NSNN. Cơ quan kiểm toán báo cáo kết quả kiểm toán cho Quốc hội, Chính phủ và công bố công khai cho dân biết".

## **1.2. Địa vị pháp lý và sự hình thành các chức năng kiểm toán của KTNN**

### ***1.2.1. Cơ sở khoa học về sự hình thành địa vị pháp lý của cơ quan Kiểm toán Nhà nước***

Trong một Nhà nước pháp quyền, mọi quyết định và hoạt động của bộ máy Nhà nước đều phải tuân theo pháp luật. Hoạt động của KTNN là hoạt động kiểm tra, kiểm soát tài chính Nhà nước và tài sản công, do vậy cũng phải dựa trên cơ sở các quy định pháp luật, có nghĩa là phải phù hợp với Hiến pháp và các đạo luật khác. Đồng thời là công cụ kiểm tra tài chính từ bên ngoài đối với các cơ quan, tổ chức Nhà nước, đụng chạm tới lợi ích, quyền, trách nhiệm và cả những bí mật về kinh tế, tài chính của các đơn vị này nên hoạt động của KTNN chỉ có thể tiến hành được một cách trung thực, khách quan và thực sự có hiệu quả khi cơ quan KTNN có được địa vị pháp lý tương xứng và được trao quyền độc lập cần thiết. Cơ sở khoa học về sự hình thành địa vị pháp lý của cơ quan KTNN có thể xem xét từ nhiều khía cạnh cụ thể:

- Xuất phát từ góc độ tài chính công:

Tài chính công là một phạm trù kinh tế gắn với thu nhập và chi tiêu của Chính phủ, nó phản ánh các mối quan hệ kinh tế nảy sinh trong quá trình hình thành và sử dụng các quỹ tiền tệ của Nhà nước để thực hiện các chức năng của Nhà nước. Để việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính công có hiệu

quả đòi hỏi việc quản lý và sử dụng các nguồn lực đó phải được kiểm tra, giám sát bởi một cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất đó là KTNN.

Lịch sử hình thành và phát triển KTNN của nhiều nước cho thấy KTNN được thành lập rất sớm, đảm nhận những chức năng, nhiệm vụ rất quan trọng và không thể thiếu đối với Nhà nước nhằm kiểm soát, quản lý việc sử dụng các nguồn lực tài chính công. Dù được tổ chức theo mô hình nào hoặc được thành lập sớm hay muộn thì bất cứ cơ quan KTNN nào cũng có địa vị pháp lý cao và hoạt động theo nguyên tắc độc lập.

Hoạt động của KTNN hướng tới sự lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia; thông qua hoạt động kiểm toán xác lập lại trật tự, kỷ cương trong quản lý NSNN và các nguồn lực công. KTNN cung cấp cơ sở dữ liệu tin cậy cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan Nhà nước trong việc quyết định, điều hành NSNN một cách có hiệu quả, cung cấp thông tin tin cậy cho Quốc hội trong việc giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong thực hiện các nghị quyết của Quốc hội về ngân sách.

Để giữ vững và phát huy vai trò quan trọng của KTNN trong việc giúp Quốc hội, Chính phủ thực hiện việc quản lý kinh tế - xã hội, xây dựng và điều hành có hiệu quả NSNN, đồng thời cung cấp thông tin cho Quốc hội, Chính phủ, giải toả trách nhiệm cho Chính phủ về tài chính công thì cần tăng cường và đảm bảo tính độc lập của KTNN. Tính độc lập đó thể hiện trên các mặt: hoạt động của KTNN chỉ tuân thủ Hiến pháp và pháp luật; KTNN tự đề ra và thực hiện kế hoạch kiểm toán, chịu trách nhiệm trước các cơ quan chức năng về các kết quả kiểm toán của mình; những người có trách nhiệm ra quyết định của KTNN được đảm bảo trong nhiệm kỳ của mình...

- Về mặt cấu tạo thì tài chính công bao gồm tài chính công của Trung ương và tài chính công của các cấp địa phương. Hay nói cách khác tài chính công được hình thành từ Trung ương đến cơ sở. Do vậy, để đáp ứng yêu cầu kiểm tra, giám sát quan hệ tài chính công ở các cấp thì cơ quan KTNN được thành lập từ trung ương (KTNN TW) đến các cơ sở (KTNN khu vực).

### ***1.2.2. Cơ sở khoa học về sự hình thành các chức năng kiểm toán của KTNN***

Trên thế giới KTNN đã có lịch sử phát triển hàng trăm năm. Cùng với quá trình phát triển, chức năng của KTNN cũng được nhận thức toàn diện, đầy đủ và khách quan hơn. Cho đến nay, ở hầu hết các nước trên thế giới đều xác định: “KTNN 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, đồng thời thông qua việc kiểm tra đó để nhanh chóng phát hiện ra những thiếu sót, vi phạm các nguyên tắc, chuẩn mực và tính kinh tế, tính hợp lý và tiết kiệm của công tác quản lý kinh tế - tài chính. Từ đó đề ra các giải 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 việc tái phạm tương tự trong tương lai” (Tuyên bố Lima của Intosai về kiểm tra tài chính).

Sự hình thành các chức năng của KTNN xuất phát từ những cơ sở khoa học sau:

*a. Do yêu cầu về quản lý và sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính công:*

Hoạt động tài chính công là một bộ phận hữu cơ của hoạt động tài chính quốc gia. Đó là tổng thể các hoạt động thu, chi bằng tiền do Nhà nước tiến hành, nó phản ánh hệ thống các quan hệ kinh tế nảy sinh trong quá trình tạo lập và sử dụng các quỹ công nhằm phục vụ thực hiện các chức năng của Nhà nước và đáp ứng các nhu cầu, lợi ích chung của toàn xã hội. Như vậy, tài chính công gắn liền với hoạt động của Nhà nước. Nó phục vụ cho mục đích chung của Quốc gia, cộng đồng, tổ chức kinh tế thuộc sở hữu công cộng, tổ chức xã hội. Trong hệ thống tài chính Nhà nước nói chung, lĩnh vực tài chính công nói riêng thì NSNN là khâu quan trọng nhất, ra đời, tồn tại và phát triển trên cơ sở hai tiền đề khách quan là Nhà nước và kinh tế hàng hoá - tiền tệ. Bản chất chung nhất của NSNN được hiểu là: “NSNN là hệ thống các quan hệ kinh tế giữa Nhà nước với các chủ thể khác trong xã hội, phát sinh trong quá trình phân phối và phân phối lại giá trị của cải xã hội, nhằm tập trung một

phân nguồn lực tài chính vào trong tay Nhà nước để đáp ứng cho các nhu cầu chi gắn với việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước”.

Vai trò của tài chính Nhà nước nói chung và của tài chính công nói riêng thể hiện ở chỗ, đó vừa là công cụ tập trung nguồn lực đảm bảo duy trì sự tồn tại, hoạt động của bộ máy Nhà nước, vừa là công cụ của Nhà nước trong quản lý vĩ mô nền kinh tế thị trường.

Để duy trì sự tồn tại và hoạt động, bộ máy Nhà nước cần phải có nguồn tài chính đảm bảo cho các nhu cầu chi tiêu. Nhu cầu chi tiêu của bộ máy Nhà nước được đáp ứng bởi công cụ tài chính công, đặc biệt là NSNN. Bên cạnh đó, các nguồn lực tài chính công còn có vai trò chi phối các hoạt động của tài chính khu vực phi Nhà nước, hướng dẫn và điều chỉnh các hoạt động tài chính phi Nhà nước. Trong nền kinh tế thị trường hiện đại, việc đề cao vai trò của Nhà nước trong quản lý vĩ mô nền kinh tế và phát huy vai trò của khu vực kinh tế công ở một giới hạn hợp lý là một trong những nhân tố cơ bản để điều tiết sự phát triển của nền kinh tế nhằm đạt tới ổn định, hiệu quả và công bằng. Và các nguồn lực tài chính công đã trở thành công cụ đóng vai trò chủ yếu trong việc điều chỉnh các quan hệ kinh tế - xã hội nhằm đạt tới các mục tiêu đã định của kinh tế vĩ mô.

Xuất phát từ những vai trò quan trọng đó của các nguồn lực tài chính công, yêu cầu đặt ra là phải quản lý và sử dụng chúng như thế nào cho có hiệu quả nhất. KTNN ra đời đã đóng góp thêm một công cụ mạnh cho hoạt động kiểm tra, kiểm soát độc lập từ phía Nhà nước đối với tài chính công. Những kết quả chính xác, trung thực, khách quan của cơ quan KTNN báo cáo lên Chính phủ, Quốc hội không chỉ cho phép đánh giá thực trạng tình hình tài chính ngân sách mà còn cung cấp những thông tin làm căn cứ cho việc hoạch định các chính sách, các giải pháp quản lý, khắc phục những yếu kém trong quản lý thu chi NSNN, đưa công tác quản lý NSNN lên trình độ cao hơn.

*b. Các chức năng kiểm toán của KTNN hình thành trên cơ sở là công cụ kiểm tra, giám sát một cách độc lập các quan hệ tài chính công của Nhà nước*

Các quốc gia trên thế giới có thể có thể chế chính trị khác nhau nhưng trong việc sử dụng các công cụ kiểm tra tài chính công đều có những nét

tương đồng, đó là hình thành và phát triển cơ quan kiểm toán tối cao (KTNN) như một công cụ không thể thiếu được trong kiểm soát mọi hoạt động tài chính công. Mọi hoạt động tài chính liên quan đến tài chính Nhà nước và tài sản công đều chịu sự kiểm tra của cơ quan kiểm toán Nhà nước tối cao

Thông qua kết quả kiểm toán hàng năm, KTNN đưa ra khuyến nghị để công tác quản lý tài chính được tốt hơn. KTNN cung cấp cơ sở dữ liệu tin cậy cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan Nhà nước trong việc quyết định, điều hành ngân sách nhà nước một cách hữu hiệu, hiệu quả; cung cấp thông tin cho Quốc hội trong việc giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong thực hiện các nghị quyết của Quốc hội về ngân sách. Ngoài ra, KTNN còn là cơ quan tư vấn quan trọng cho Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan chức năng trong việc lập, quyết định ngân sách, trong quản lý điều hành ngân sách.

Là loại hình kiểm tra chuyên trách, không liên quan đến các hoạt động tài chính của bất cứ cơ quan hoặc đơn vị doanh nghiệp nào và cấp chính quyền địa phương nào hay nói một cách khác kiểm toán là kiểm tra từ bên ngoài vào bên trong hoạt động tài chính công, hoạt động KTNN là hoạt động mang tính độc lập, chỉ tuân thủ theo pháp luật. Tính độc lập đó thể hiện trên nhiều mặt như: chức năng nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm, quy chế hoạt động, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ... Đây là cơ sở quan trọng để các chức năng của KTNN được phát huy, đem lại những thông tin trung thực, khách quan cho các cơ quan quản lý nhà nước trong việc sử dụng nguồn tài chính công.

#### *c. Sự hình thành các chức năng kiểm toán do thực tiễn yêu cầu*

Thực tiễn hiện nay ở nhiều quốc gia cho thấy các nguồn lực tài chính công thì hạn hẹp, nhu cầu chi tiêu ngày một tăng trong khi đó hiệu quả của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực đó lại chưa cao, dẫn đến gây lãng phí, thất thoát. Do vậy, sự hình thành và phát triển KTNN cùng với các chức năng của nó là không thể thiếu được trong một Nhà nước pháp quyền hiện đại theo thể chế kinh tế thị trường. Nó là một tất yếu khách quan, là sản phẩm trí tuệ của quá trình đổi mới; đáp ứng yêu cầu đòi hỏi của thực tiễn, nhằm tăng cường kiểm soát và giám sát quá trình quản lý, điều hành, sử dụng công quỹ

và tài sản Quốc gia. Cùng với sự phát triển về kinh tế, xã hội, sự nâng cao về mặt dân trí, các chức năng kiểm toán của KTNN cũng biến đổi, thu hẹp hoặc mở rộng cho phù hợp. Chẳng hạn, trước đây chức năng kiểm toán báo cáo tài chính chiếm vai trò chủ đạo trong hoạt động kiểm toán của KTNN. Nhưng trong những năm gần đây, người sử dụng thông tin không chỉ đơn thuần quan tâm đến sự đúng sai của thông tin mà còn quan tâm đến hiệu quả hoạt động của các đối tượng kiểm toán. Vì vậy, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động ngày càng phát triển, trở thành các chức năng kiểm toán cơ bản của KTNN.

### **1.3. Nội dung và các chức năng kiểm toán của KTNN**

#### **1.3.1. Khái niệm chức năng kiểm toán của KTNN**

Theo Từ điển bách khoa Tiếng Việt, **chức năng** là những hoạt động vốn có, lặp đi lặp lại thường xuyên nhằm đảm bảo thực hiện những mục tiêu nhất định của một đối tượng.

Từ khái niệm trên, ta có thể đưa ra khái niệm chức năng kiểm toán của kiểm toán nhà nước như sau:

*Chức năng kiểm toán của KTNN là những hoạt động kiểm toán đặc thù, vốn có, diễn ra thường xuyên nhằm thực hiện những mục tiêu kiểm toán nhất định.*

Chức năng kiểm toán của KTNN được ghi trong các văn bản pháp luật về tổ chức và hoạt động của cơ quan này dưới dạng những quy định trách nhiệm về hoạt động kiểm toán .

Theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13 tháng 8 năm 2003, Kiểm toán nhà nước là cơ quan thuộc Chính phủ, thực hiện chức năng kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước các cấp và báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách nhà nước; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước và tài sản công theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ kiểm toán đột xuất

do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

### **1.3.2. Phân loại các chức năng kiểm toán của KTNN**

Để thực hiện nhiệm vụ của mình, KTNN được giao nhiều chức năng trong đó các chức năng kiểm toán là quan trọng nhất. Hiện nay, do có nhiều tiêu thức phân loại khác nhau nên có nhiều cách phân loại về chức năng kiểm toán của KTNN. Ví dụ, nếu lấy mục tiêu của hoạt động kiểm toán làm tiêu thức phân loại thì chức năng kiểm toán của KTNN bao gồm kiểm toán thông tin, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động. Hoặc nếu lấy nội dung hoạt động kiểm toán làm tiêu thức phân loại thì chức năng kiểm toán của KTNN hiện nay bao gồm 5 chức năng như chức năng giám sát độc lập hoạt động tài chính công; chức năng kiểm tra- kiểm soát; chức năng thẩm định dự toán ngân sách nhà nước, chương trình dự án; chức năng thẩm định quyết toán ngân sách hoặc các báo cáo tài chính, chức năng tư vấn cho các nhà lập pháp. Nhằm làm rõ nội dung của các chức năng kiểm toán của KTNN, đề tài tập trung phân tích cách phân loại thứ hai.

#### ***1. Chức năng giám sát độc lập hoạt động tài chính công***

Tài chính công là nguồn lực lớn nhất phục vụ cho mục đích chung của quốc gia, cộng đồng, tổ chức kinh tế thuộc sở hữu công cộng, tổ chức xã hội. Thuộc về tài chính công có: NSNN; tài chính các doanh nghiệp, các ngân hàng thương mại, các công ty bảo hiểm thuộc sở hữu Nhà nước; các quỹ tài chính công Nhà nước khác; các quỹ của các tổ chức xã hội và các quỹ có cùng tính chất. Với nhiều quốc gia, cơ quan có quyền lực cao nhất đối với tài chính công là Quốc hội - cơ quan do nhân dân bầu ra.

Quốc hội giám sát Chính phủ và hệ thống các cơ quan hành chính nhà nước trong việc thực hiện và quyết toán ngân sách nhà nước cũng như các quỹ công khác. Trong việc giám sát này, Quốc hội sử dụng cơ quan KTNN để cung cấp cho mình những thông tin xác thực, khách quan tình hình thực hiện NSNN và các nguồn tài chính công khác...từ kết quả các cuộc kiểm toán. Hoạt động giám sát được tiến hành trên mọi khâu của hoạt động tài chính công mà nội dung chính là hoạt động của Ngân sách Nhà nước gồm: hình



thành ngân sách, chấp hành ngân sách và quyết toán ngân sách. Như vậy, KTNN là công cụ chủ yếu để Quốc hội thực hiện quyền giám sát tối cao của mình.

KTNN thực hiện giám sát tài chính công một cách độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. Điều này thể hiện sự khách quan cũng như đảm bảo địa vị pháp lý tương xứng của KTNN trong quá trình làm minh bạch nền tài chính công.

## ***2. Chức năng kiểm tra, kiểm soát***

Theo tuyên bố Li ma, cơ quan KTNN là cơ quan kiểm tra, kiểm soát tài chính công cao nhất. Nó là loại hoạt động kiểm tra chuyên trách, không liên quan đến hoạt động tài chính của bất cứ cơ quan, đơn vị doanh nghiệp hoặc cấp chính quyền địa phương nào. Nó tiến hành kiểm toán từ bên ngoài vào bên trong hoạt động tài chính công (ngoại kiểm) và chỉ tuân thủ theo pháp luật. Tại nhiều nước trên thế giới, Quốc hội và các đại biểu Quốc hội có chức năng giám sát việc chấp hành NSNN và các cơ quan sử dụng tài chính công khác. Vấn đề là làm sao khi phát hiện các sai sót có thể giúp Chính phủ và hệ thống cơ quan hành chính nhà nước khắc phục sớm mà không chờ đến lúc thảo luận, phê chuẩn quyết toán hoặc đến kỳ họp Quốc hội mới nêu ra. Về mặt này, Quốc hội có thể và cần thiết sử dụng cơ quan KTNN để tiến hành kiểm tra, kiểm soát ngay và báo cáo kịp thời cho Quốc hội để yêu cầu khắc phục.

Nội dung chức năng kiểm tra, kiểm soát của KTNN bao gồm:

- Kiểm tra việc chấp hành những quy định về nghĩa vụ nộp ngân sách nhà nước, thực hiện nộp đúng, nộp đủ theo quy định của Pháp luật. Qua đó, tập trung nguồn thu ngân sách, lập lại trật tự trong việc chấp hành luật Nhà nước, bảo đảm sự bình đẳng trong môi trường kinh tế giữa các đơn vị trong và ngoài quốc doanh.

- Kiểm soát chặt chẽ việc sử dụng Ngân sách nhà nước thông qua các định mức chi ngân sách, định mức dự toán được duyệt nhằm đảm bảo cho việc chi đúng đối tượng, chi đủ và đạt được các hiệu quả kinh tế - xã hội đã đề ra.

Bằng các phương pháp nghiệp vụ chuyên môn và hệ thống luật pháp liên quan đến tài chính công cũng như các điều kiện kinh tế - xã hội cụ thể, cơ quan KTNN tiến hành hoạt động kiểm tra, kiểm soát các đối tượng kiểm toán

theo yêu cầu của các cơ quan có thẩm quyền. Việc kiểm tra, kiểm soát muốn có hiệu quả cao phải đảm bảo 2 nguyên tắc:

+ *Thứ nhất*: việc kiểm tra phải được thực hiện thường xuyên, liên tục nhằm tránh việc bỏ sót các đối tượng có vi phạm;

+ *Thứ hai*: việc kiểm tra, kiểm soát phải tập trung vào các nghiệp vụ trọng yếu như các nghiệp vụ có quy mô lớn trong giá trị tài sản hoặc thu nhập, các nghiệp vụ chứa đựng nhiều khả năng gian lận, các nghiệp vụ có sai sót không cố ý nhưng hệ trọng...

Có thể thấy, chức năng kiểm tra, kiểm soát của KTNN là một công cụ cung cấp thông tin quan trọng cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan quản lý đất nước trong việc giải quyết các vấn đề tiêu cực có tính thời sự, giảm thiểu những thiệt hại do các hành vi sai phạm gây ra.

### ***3. Chức năng thẩm định, xác nhận một cách độc lập các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán các đơn vị, tổ chức sử dụng tài chính công và quyết toán ngân sách sách nhà nước***

Thẩm định, xác nhận độc lập các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán các đơn vị, tổ chức sử dụng tài chính công và quyết toán ngân sách là một trong những chức năng quan trọng nhất của KTNN. Chức năng này chú trọng đến các thông tin kế toán đã xảy ra trong quá khứ và được gọi là kiểm toán sau. Tuyên bố Lima của Tổ chức Quốc tế các cơ quan Kiểm toán tối cao - INTOSAI- khẳng định : "kiểm toán sau là một nhiệm vụ không thể thiếu được của cơ quan KTNN, không lệ thuộc vào việc nó có được kiểm toán trước hay không". Thời điểm tiến hành các cuộc kiểm toán là hết năm tài chính.

Trong chức năng thẩm định và đánh giá báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của KTNN thì thẩm định và đánh giá quyết toán NSNN là nội dung trọng yếu vì nó liên quan đến tình hình kinh tế - xã hội của cả một đất nước. Quyết toán ngân sách là khâu cuối cùng của một chu trình ngân sách. Đó là việc tổng kết lại quá trình thực hiện dự toán ngân sách sau khi năm ngân sách kết thúc nhằm đánh giá toàn bộ kết quả hoạt động của một năm ngân sách, từ đó rút ra ưu nhược điểm và bài học kinh nghiệm cần thiết cho việc điều hành NSNN trong những chu trình ngân sách tiếp theo. Với nhiều quốc gia, Quốc

hội là cơ quan cao nhất của Nhà nước, có quyền phê chuẩn quyết toán NSNN hoặc bác bỏ quyết toán NSNN do Chính phủ trình. Mọi việc phê chuẩn, sửa đổi hay bác bỏ đều phải có các thông tin xác thực, khách quan làm căn cứ. Cơ quan KTNN được thiết lập để thực hiện kiểm toán quyết toán NSNN, cung cấp cho Quốc hội, Chính phủ những thông tin khách quan, chính xác về thu, chi NSNN để Quốc hội phán quyết quyết toán và Chính phủ có căn cứ để đưa ra các quyết định về quản lý NSNN. Như vậy, Quốc hội có toàn quyền yêu cầu cơ quan KTNN phục vụ mình trong kiểm toán nội dung quyết toán NSNN, báo cáo lên Quốc hội kết quả kiểm toán và đưa ra các kiến nghị về quyết toán NSNN để Quốc hội xem xét. Qua đó, cũng giải toả trách nhiệm cho Chính phủ trong quản lý và điều hành NSNN. Báo cáo kết quả kiểm toán quyết toán NSNN của cơ quan KTNN trình Quốc hội là một căn cứ quan trọng để phê chuẩn quyết toán NSNN. Một khi chưa có Báo cáo kiểm toán quyết toán NSNN của KTNN, Quốc hội chưa phê duyệt NSNN và xem đó là một bước đi không thể thiếu được trước khi phê chuẩn quyết toán.

Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán là giúp cho các kiểm toán viên KTNN đưa ra ý kiến xác nhận rằng các báo cáo này có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận, có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính trên các khía cạnh trọng yếu hay không? Ngoài ra, nó còn giúp cho các đơn vị được kiểm toán thấy rõ những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính của đơn vị đồng thời giải toả trách nhiệm của các bên có liên quan.

Nội dung của chức năng thẩm định và đánh giá báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của cơ quan KTNN là căn cứ vào Luật và các chuẩn mực kế toán, kiểm toán, các văn bản pháp luật hoặc văn bản dưới luật có liên quan, các quy định của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phân tích các chỉ tiêu trọng yếu trên báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; sau đó, so sánh, đối chiếu và đưa ra những kết luận kiểm toán về thực trạng hoạt động tài chính

của đơn vị trên các báo cáo kiểm toán. Quá trình kiểm toán hướng tới các nội dung sau:

- Tính hiệu lực : xác minh các con số, các khoản mục, các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán là có thật ( thực tế tồn tại hoặc đã xảy ra).

- Tính trọn vẹn: xác minh các khoản mục, các số dư trên báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán có được phản ánh đầy đủ hay không.

- Tính chính xác: xác minh sự chính xác trong các phép tính, sự thống nhất giữa các chi tiết trong số dư tài khoản với các số phụ liên quan và số cái tổng hợp.

- Sự định giá: Các khoản mục trên báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán phải được ghi đúng giá trị thực tế phát sinh.

- Quyền và nghĩa vụ: xác minh mọi tài sản đều thuộc quyền của đơn vị được kiểm toán và mọi khoản nợ là nghĩa vụ của đơn vị này vào ngày được xét đến.

Nội dung kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của cơ quan KTNN không chỉ dừng ở việc kiểm toán thông tin, kiểm toán tuân thủ mà còn cả trên lĩnh vực kiểm toán hiệu quả, kiểm toán hiệu năng. Đặc biệt, kiểm toán hiệu năng ngày càng được coi trọng trong kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước nhằm đánh giá được các hiệu quả kinh tế, xã hội mà các chương trình, dự án và các đơn vị sử dụng nguồn công quỹ quốc gia mang lại.

#### ***4. Chức năng thẩm định, phản biện các đề án, dự toán về các chương trình, các dự án đầu tư xây dựng cơ bản trước khi trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp phê duyệt***

Thẩm định dự toán chương trình, dự án là quá trình đánh giá dự toán của chương trình, dự án về tất cả các khía cạnh nhằm xem xét tính khả thi và tính hiệu quả của chương trình, dự án trước khi trình cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt.

Ở nhiều nước, tất cả các chương trình, mục tiêu, các dự án đầu tư xây dựng cơ bản sử dụng nguồn vốn ngân sách nhà nước, vốn tín dụng do Nhà

nước bảo lãnh, vốn tín dụng đầu tư phát triển của Nhà nước và vốn do doanh nghiệp nhà nước đầu tư đều phải được thẩm định dự toán và phản biện dự toán trước khi trình lên Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp phê duyệt. Một trong số các cơ quan giúp Quốc hội và Hội đồng nhân dân các cấp thẩm định và phản biện dự toán các chương trình, dự án là cơ quan KTNN. Cụ thể:

Cơ quan KTNN giúp Quốc hội thẩm định dự toán NSNN và đưa ra các kiến nghị về NSNN để Quốc hội xem xét.

Cơ quan KTNN làm phản biện theo yêu cầu của Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp về các dự án, chương trình quốc gia, các dự án đầu tư, các công trình quy mô lớn để đưa ra những ý kiến, thông tin xác thực và khách quan cho việc ra quyết định đầu tư.

Trong các nội dung thẩm định, phản biện dự toán chương trình - dự án, KTNN tập trung vào kiểm toán trước đối với các điều kiện tài chính, giá cả, hiệu quả đầu tư và phương án hoàn trả vốn đầu tư của chương trình, dự án.

Việc kiểm toán bắt buộc các dự toán được tiến hành trên hai góc độ :

Tính tổng quát khi kiểm toán các Báo cáo dự toán về tất cả các hoạt động trong tương lai và tính cụ thể khi kiểm toán dự toán từng hoạt động hay từng cuộc đầu tư riêng biệt.

Khi kiểm toán các Báo cáo dự toán, kiểm toán viên dựa vào các chuẩn mực kiểm toán đã xây dựng, phân tích mối quan hệ qua lại logic giữa các sự kiện, phân tích các quy luật kinh tế - xã hội để đánh giá các giả thiết nêu ra (giả thiết làm tiền đề cho xây dựng các dự toán) trên các mặt : lý luận, thực tiễn, các điều kiện và tính khả thi ở mức độ nào, các tác dụng phụ sẽ xảy ra như thế nào về mặt kinh tế, xã hội và môi trường.

Mục đích của kiểm toán các Báo cáo dự toán là:

- Đánh giá quá trình chuẩn bị các báo cáo dự toán của đơn vị đó;
- Đánh giá các cơ sở khoa học và thực tiễn của các giả thiết nêu ra, trong đó đặc biệt là các giả thiết về khối lượng sản phẩm (dịch vụ) sẽ tiêu thụ trong tương lai, dự toán về nhu cầu đầu tư, dự toán về giá cả đầu vào và giá cả đầu ra...

- Đánh giá sự phù hợp về nguyên tắc trong việc lập các báo cáo dự toán. Sự phù hợp thể hiện trên nhiều khía cạnh khác nhau. Mối quan hệ giữa các chặng, các khâu trong quá trình dự toán kinh doanh, các định mức kinh tế kỹ thuật về vốn sử dụng, về chi phí lao động sống, lao động vật hoá...

Dựa vào các chuẩn mực kiểm toán, bằng các phương pháp kiểm toán thích hợp, các kiểm toán viên đưa ra những nhận xét liên quan đến các căn cứ, các giả thiết để làm cơ sở cho quá trình lập dự toán các mặt hoạt động và các Báo cáo tài chính dự toán nói chung.

Khi kiểm toán dự toán các mặt hoạt động hay một quá trình đầu tư cụ thể, một mặt kiểm toán viên phải dựa vào các chuẩn mực chung, mặt khác kiểm toán viên phải dựa vào quá trình phân tích các điều kiện ràng buộc như thời giá tiền tệ, rủi ro đầu tư, thời gian thu hồi vốn kinh doanh, vấn đề môi trường và các điều kiện kinh tế - xã hội khác, nhằm đánh giá tính khả thi cũng như các hiệu quả về mặt kinh tế - xã hội khác mà dự án mang lại.

Từ những phân tích trên cho thấy tính cấp thiết của vấn đề kiểm toán các dự toán trong hoạt động của KTNN ở giai đoạn hiện tại và tương lai nhằm giúp cho Chính phủ, Quốc hội, các cơ quan quản lý có thẩm quyền phê duyệt đúng đắn các chương trình, dự án đầu tư. Từ đó, đem lại hiệu quả cao nhất về mặt kinh tế- xã hội trong việc sử dụng các nguồn lực, đặc biệt là vốn cho sự nghiệp phát triển nền kinh tế đất nước.

#### ***5. Chức năng tư vấn về việc ban hành các văn bản pháp luật liên quan đến hoạt động tài chính công cho Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng và chính quyền nhân dân các cấp***

Tư vấn (hay bày tỏ ý kiến) là một chức năng có ý nghĩa quan trọng của hoạt động kiểm toán. Chức năng này xuất phát từ mục tiêu giúp hoàn thiện hoạt động tài chính của các đối tượng sau khi được kiểm toán. Hình thức biểu hiện của chức năng tư vấn là các lời khuyên hoặc các đề án.

Do có khách thể khác nhau nên so với kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ, chức năng tư vấn của kiểm toán nhà nước có điểm khác biệt:

- Khách thể của kiểm toán độc lập là tất cả các tổ chức, doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế xã hội có nhu cầu kiểm toán hoạt động tài chính

của mình. Sau khi tiến hành hoạt động kiểm toán, ngoài việc lập các báo cáo, kiểm toán viên còn gửi kèm cho lãnh đạo đơn vị các kiến nghị của mình trong “thư quản lý”. Các kiến nghị này chỉ thể hiện ở khía cạnh tư vấn về phạm vi được kiểm toán và không mang tính bắt buộc.

- Khách thể của kiểm toán nội bộ là chính bản thân tổ chức, doanh nghiệp mà nó trực thuộc. Các kiểm toán viên cũng thực hiện chức năng tư vấn đối với lãnh đạo đơn vị dựa trên cơ sở kết quả cuộc kiểm toán. Tùy thuộc địa vị của kiểm toán nội bộ và các quy định của đơn vị mà các ý kiến tư vấn của kiểm toán viên có tính bắt buộc hoặc không.

- Khách thể của kiểm toán nhà nước là các đơn vị, cá nhân có sử dụng nguồn tài chính công. Đây là nguồn tài sản của quốc gia, của toàn dân, do đó, kiểm toán nhà nước phải có địa vị pháp lý độc lập nhằm đảm bảo sự khách quan, minh bạch trong hoạt động. Tại nhiều quốc gia Tây Âu, chức năng bày tỏ ý kiến của kiểm toán nhà nước được thể hiện ở mức độ cao là có quyền phán xét như toà án. Tại một số quốc gia khác ở Bắc Mỹ hoặc Châu Á - Thái bình dương, chức năng bày tỏ ý kiến của kiểm toán nhà nước được thực hiện bằng phương thức tư vấn. Hoạt động tư vấn này trước hết và chủ yếu trong lĩnh vực nguồn thu và sử dụng công quỹ. Từ những phát hiện của mình trong khuôn khổ từng cuộc kiểm toán riêng lẻ, KTNN đưa ra các khuyến nghị, giải pháp để khắc phục, sửa chữa những sai sót, vi phạm chế độ quản lý tài chính - kế toán của Nhà nước, ngăn ngừa không cho chúng lặp lại trong tương lai, góp phần làm lành mạnh nền tài chính quốc gia. Đồng thời, hoạt động tư vấn của kiểm toán nhà nước còn được thể hiện ở lĩnh vực lập pháp. Cụ thể, trong hoạt động của mình, cơ quan KTNN thực hiện chức năng tư vấn cho Quốc hội trong việc xây dựng các dự luật, đặc biệt là các dự luật về tài chính, ngân sách, tín dụng, kế toán, kiểm toán. Chức năng này dựa trên cơ sở cơ quan KTNN hoạt động theo pháp luật do Quốc hội ban hành, họ không những nắm được luật mà còn qua thực tiễn kiểm toán, từ đó có thể nắm được rõ ràng điều luật nào được chấp hành, điều luật nào còn sơ hở, điều luật nào còn thiếu và chưa có. Cũng trên cơ sở thực tiễn kiểm toán, cơ quan KTNN còn có thể tư vấn cho

Quốc hội, Chính phủ trong quá trình xây dựng dự thảo kế hoạch NSNN, hoạch định chính sách tài chính vĩ mô và tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ trong các cơ quan, tổ chức Nhà nước.

#### **1.4. Việc xác lập chức năng KTNN của các quốc gia trên thế giới**

Xây dựng một nền tài chính lành mạnh, phát triển bền vững là mong muốn của mọi quốc gia trên thế giới. Vì vậy, dù mỗi nước có một thể chế chính trị riêng nhưng cách thức tổ chức quản lý nền kinh tế nói chung, lĩnh vực tài chính nói riêng đều hướng tới việc tăng cường chức năng kiểm tra, kiểm soát, giám sát nhằm hạn chế và ngăn ngừa sai phạm, thất thoát. Kiểm toán nhà nước là một trong những công cụ đặc lực của Nhà nước trong kiểm tra, kiểm soát tài chính công ở mỗi quốc gia. Tuy nhiên, chức năng của KTNN mỗi nước lại có những sắc thái riêng do luật pháp hoặc do thể chế chính trị các nước quy định.

##### ***1.4.1. Kiểm toán Nhà nước Trung quốc***

Theo Luật kiểm toán nước CHND Trung hoa, KTNN là một cơ quan trực thuộc Chính phủ, có những chức năng cơ bản sau:

- + Kiểm tra việc thực hiện ngân sách và việc quyết toán ngân sách cũng như việc quản lý và sử dụng các phương tiện nằm ngoài ngân sách cùng cấp với mình và của cả Chính phủ nhân dân cấp dưới mình;
- + Kiểm toán và kiểm tra các khoản thu và khoản chi của ngân hàng Trung ương. Các cơ quan kiểm toán kiểm toán và kiểm tra các tài sản, các khoản nợ, lợi nhuận thua lỗ của các tổ chức tài chính Nhà nước;
- + Kiểm toán và kiểm tra các khoản thu và khoản chi của các cơ quan Nhà nước được lập ra theo luật định;
- + Kiểm toán và kiểm tra các tài sản, nợ, lợi nhuận và thua lỗ của các DNNN;
- + Kiểm toán và kiểm tra việc thực hiện ngân sách và các khoản thu, khoản chi của các công trình xây dựng nhà nước;



+ Kiểm toán, kiểm tra các khoản thu, khoản chi của các quỹ bảo hiểm xã hội, các khoản tài chính được quyền góp trong xã hội và các quỹ có liên quan do các tổ chức được cơ quan Nhà nước hoặc Chính phủ giao cho quản lý.

+ Kiểm toán và kiểm tra các khoản thu, khoản chi, các khoản trợ giúp tài chính và khoản vay của các tổ chức tài chính quốc tế và Chính phủ nước ngoài.

Ngoài ra, cơ quan KTNN có quyền tiến hành kiểm toán đặc biệt tại tất cả các hoạt động có liên quan đến thu, chi ngân sách nhà nước ở các địa phương, cơ quan và đơn vị.

#### ***1.4.2. Kiểm toán Nhà nước Hàn Quốc***

KTNN Hàn Quốc được gọi là Cục kiểm toán, là cơ quan trực thuộc Tổng thống nhưng độc lập trong khi thực hiện nhiệm vụ của mình, bao gồm:

- Kiểm tra việc quyết toán về các khoản thu, khoản chi của 6 nước và đưa ra xác nhận quyết toán phù hợp với kết quả kiểm tra. KTNN kiểm toán quyết toán Nhà nước, quyết toán của các tỉnh và các cơ quan tự quản địa phương, quyết toán của ngân hàng Hàn Quốc cũng như các pháp nhân mà Nhà nước, các tỉnh hoặc địa phương có tham gia góp vốn ít nhất là 50%;

- Nếu thấy cần hoặc Thủ tướng yêu cầu KTNN có thể kiểm toán những việc như: quyết toán các hợp đồng ký kết với Nhà nước, một tỉnh hoặc một cơ quan tự quản địa phương; quyết toán của những người chịu trách nhiệm về việc quản lý kinh phí công; quyết toán của những cơ quan được nhận tài trợ hoặc ưu đãi...

#### ***1.4.3. KTNN Cộng hoà Pháp***

KTNN Cộng hoà Pháp được xây dựng theo mô hình Tòa thẩm kế có chức năng xét xử. Nhiệm vụ kiểm toán của cơ quan này theo Luật gồm:

- KTNN thực hiện kiểm toán đối với các quyết toán cũng như việc điều hành kinh tế hoặc công việc của các đơn vị kinh tế Nhà nước, các doanh nghiệp quốc gia, các công ty quốc gia, các công ty hỗn hợp hoặc cổ phần với sự góp vốn đa số của Nhà nước;

- KTNN có quyền tiến hành kiểm toán quyết toán và việc quản lý ngân sách cũng như kinh tế tại các đơn vị sau đây:

+ Tất cả các cơ quan Nhà nước bất kể hình thức pháp lý nào có hoạt động kinh tế;

+ Không phụ thuộc vào hình thức pháp lý các công ty, hiệp hội và các đơn vị mà ở đó Nhà nước hoặc bất kể cơ quan công cộng nào khác và những đơn vị đã thuộc diện đối tượng kiểm toán của KTNN chiếm giữ một mình hoặc chung nhau đa số cổ phần hoặc có đa số phiếu tại các cơ quan điều hành hoặc giám sát;

+ Các pháp nhân mà Nhà nước hoặc các tổ chức đã thuộc diện đối tượng kiểm toán của KTNN có phần vốn góp trực tiếp hoặc gián tiếp, một mình hoặc chung nhau ở mức độ cho phép họ có ảnh hưởng quyết định đến các quyết định hoặc điều hành công việc của cá nhân đó.

#### ***1.4.4. Kiểm toán nhà nước Cộng hoà Séc***

Cơ quan KTNN của Cộng hoà Séc là cơ quan kiểm tra độc lập của Nhà nước và được gọi là Cục kiểm toán tối cao. Theo luật pháp, nhiệm vụ của cơ quan này như sau:

- Kiểm toán các hoạt động kinh doanh thuộc sở hữu Nhà nước cũng như các khoản tài chính do các pháp nhân thu theo luật định, trừ các khoản do cơ quan hành chính địa phương thu theo thẩm quyền của mình;

- Kiểm toán quyết toán của năm trước;

- Kiểm toán việc thi hành dự toán ngân sách năm tài khoá;

- Kiểm toán hoạt động kinh doanh những tài sản được dành cho nước Cộng hoà Séc tại nước ngoài và những tài sản mà Nhà nước đã đứng ra bảo lãnh;

- Kiểm toán việc ấn hành và ân hạn các thương phiếu của Nhà nước;

- Kiểm toán đặc biệt việc kinh doanh của Đảng chính trị hoặc một phong trào chính trị nhận tài trợ từ ngân sách nhà nước của Cộng hoà Séc; kiểm toán việc kinh doanh tài sản đã được chuyển giao cho Quỹ tài sản Quốc gia của Cộng hoà Séc.

#### ***1.4.5. Kiểm toán nhà nước Liên bang Nga***

Theo điều 1, Luật Liên bang về cơ quan kiểm toán của Liên bang Nga: “KTNN Liên bang Nga là cơ quan cao nhất hoạt động thường xuyên của hệ

thống kiểm tra tài chính Nhà nước, được lập ra bởi Hội nghị Liên bang của Liên bang Nga và trực thuộc nó”.

Nhiệm vụ của KTNN Liên bang Nga là;

+ Tổ chức và thực hiện kiểm tra về việc hoàn thành đúng thời hạn các khoản thu, chi của ngân sách Liên bang và ngân sách các quỹ Liên bang nằm ngoài ngân sách Liên bang cả về số lượng, cấu trúc và mục tiêu;

+ Đánh giá cơ sở lý giải của các khoản thu, chi trong các dự toán ngân sách Liên bang và ngân sách các quỹ Liên bang nằm ngoài ngân sách Liên bang;

+ Thẩm định về mặt tài chính các dự thảo Luật Liên bang, các văn bản quy phạm pháp luật của các cơ quan quyền lực Nhà nước liên bang khác có dự kiến những khoản chi lấy từ ngân sách Liên bang hoặc ảnh hưởng đến việc lập ra và sử dụng ngân sách Liên bang cũng như các quỹ Liên bang nằm ngoài ngân sách Liên bang;

+ Phân tích các việc không thực hiện đúng các chỉ tiêu đã định ra của ngân sách Liên bang và của ngân sách các quỹ Liên bang nằm ngoài ngân sách Liên bang cũng như chuẩn bị các kiến nghị nhằm vào việc khắc phục các sai sót đó và hoàn thiện ngân sách Liên bang;

+ Kiểm tra tính hợp pháp và tính kịp thời của việc chuyển ngân sách Liên bang và ngân sách các quỹ Liên bang nằm ngoài ngân sách Liên bang trong ngân hàng Trung ương Nga, trong các ngân hàng được uỷ nhiệm và các tổ chức tín dụng khác của Liên bang Nga;

+ Trình thường xuyên các thông tin về việc thực hiện ngân sách Liên bang cũng như kết quả các hoạt động kiểm toán lên Hội đồng Liên bang và Viện Duma quốc gia.

Trên đây là một số ví dụ về chức năng, nhiệm vụ của cơ quan KTNN được quy định trong Luật kiểm toán của các nước. Có thể thấy, tuy có vị trí pháp lý khác nhau trong bộ máy nhà nước nhưng KTNN luôn thể hiện được tính độc lập, khách quan và chỉ tuân thủ pháp luật của mình. Các chức năng, nhiệm vụ của KTNN được trình bày có khi dưới dạng những điều khoản cơ

bản (Thái Lan, Anh), hoặc dưới dạng cụ thể (Liên bang Nga, Cộng hoà Séc) trong Luật kiểm toán . Tuy vậy, nội dung các chức năng của KTNN các nước đều tập trung vào các vấn đề cơ bản sau:

- Giúp Quốc hội thực hiện chức năng giám sát nguồn tài chính công;
- Kiểm toán dự toán ngân sách nhà nước và việc thực thi dự toán này;
- Kiểm toán, thẩm định báo cáo quyết toán của các đối tượng liên quan đến ngân sách nhà nước và các quỹ ngoài ngân sách nhà nước;
- Kiểm toán, thẩm định báo cáo quyết toán các chương trình, dự án có vốn của Nhà nước;
- Tư vấn cho các cơ quan lập pháp về các vấn đề thuộc lĩnh vực kiểm toán của KTNN.

## CHƯƠNG II

### THỰC TRẠNG SỰ HÌNH THÀNH VÀ THỰC HIỆN CÁC CHỨC NĂNG KIỂM TOÁN CỦA KTNN TRONG 10 NĂM QUA

#### 2.1. Khái quát chung về sự ra đời và phát triển của KTNN sau 10 năm hoạt động

##### 2.1.1. Bối cảnh ra đời của KTNN

Quán triệt đường lối, chủ trương của Đảng, Nhà nước cũng như tinh thần của chính sách mở cửa nền kinh tế năm 1986: chuyển đổi nền kinh tế Việt Nam từ nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế vận động theo cơ chế thị trường theo định hướng XHCN và đến nay là nền kinh tế thị trường, Việt Nam thực hiện chính sách mở cửa nền kinh tế để hội nhập quốc tế.

Sự chuyển đổi nền kinh tế sang cơ chế thị trường đặt ra nhiều vấn đề bức xúc phải đổi mới. Từ các chính sách, giải pháp quản lý kinh tế vĩ mô, vi mô cho đến cơ chế kiểm tra, kiểm soát đều phải có sự thay đổi theo sự vận động của nền kinh tế hoạt động theo cơ chế thị trường.

Đến những năm 90, do yêu cầu về hoạt động kinh doanh và yêu cầu công khai các thông tin tài chính của các doanh nghiệp liên doanh với nước ngoài, các tổ chức kiểm toán độc lập ra đời. Mặc dù chưa có các văn bản pháp lý, song các tổ chức này hoạt động dựa trên các quy định và chuẩn mực kiểm toán quốc tế. Bên cạnh đó nền tài chính công khi chuyển sang hoạt động theo cơ chế thị trường bộc lộ nhiều yếu kém, đặc biệt là khâu kiểm tra, kiểm soát. Các tệ nạn tham nhũng, lãng phí xảy ra tràn lan và trở thành quốc nạn. Các loại hình kiểm tra của Nhà nước như thanh tra, viện kiểm soát, công an kinh tế... do chưa thay đổi cơ chế hoạt động nên hầu như phát huy hiệu lực kém, thậm chí còn xuất hiện các hiện tượng tiêu cực trong chính lực lượng này. Vấn đề đặt ra đối với nền kinh tế của Việt Nam lúc này là phải cải cách, đổi mới hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước để nâng cao chất lượng và hiệu quả hệ thống kiểm tra, kiểm soát này.

Khi Việt Nam mở cửa nền kinh tế và hội nhập quốc tế thì phải chấp nhận các quy ước, thông lệ quốc tế và quan hệ song phương với các nước khác. Sự hình thành hệ thống các loại hình kiểm toán: kiểm toán nhà nước, tổ chức kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ là yêu cầu có tính bắt buộc trong việc công khai thông tin, minh bạch hoá thông tin tài chính.

Như vậy, sự ra đời của KTNN là xuất phát từ yêu cầu của việc giám sát, kiểm soát các hoạt động tài chính công bao gồm việc quản lý, điều hành và sử dụng các nguồn lực tài chính công sao cho tiết kiệm có hiệu quả; ngăn chặn và chống lại các tệ nạn tham ô, lãng phí các nguồn lực tài chính công. Đồng thời việc thành lập cơ quan KTNN là yêu cầu của hội nhập quốc tế và quan hệ quốc tế. Chính vì vậy, ngày 07/11/1994, Chính phủ ban hành Nghị định 70/CP về việc thành lập cơ quan KTNN. Sau đó ngày 24/1/1995, Thủ tướng Chính phủ ra Quyết định 61/TTg về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động của KTNN. Trên cơ sở các văn bản pháp lý này, cơ quan KTNN của Việt Nam đã ra đời và hoạt động đến nay được 10 năm. Bên cạnh các văn bản pháp luật về KTNN, các bộ luật như luật ngân sách, luật ngân hàng nhà nước, luật kế toán đã đề cập đến hoạt động của cơ quan KTNN và xác định trách nhiệm hoạt động của cơ quan này.

### ***2.1.2. Vai trò, địa vị pháp lý của KTNN***

Sau gần 10 năm hoạt động theo Nghị định 70/CP của Chính phủ, KTNN đã có sự phát triển vượt bậc, đồng thời nhu cầu của sự đổi mới về quản lý, điều hành tài chính công trong hoạt động của Nhà nước cũng đòi hỏi cơ quan này phải có sự thay đổi về tổ chức và chức năng hoạt động cho phù hợp

Nghị định 93/2003/NĐ-CP của Chính phủ được ban hành, theo đó chức năng, nhiệm vụ của KTNN có sự mở rộng và tăng cường. Đặc biệt, theo Nghị định này, tổ chức của cơ quan KTNN đã hình thành một cách có hệ thống các vụ Kiểm toán chuyên ngành, KTNN khu vực, các Vụ chức năng, Trung tâm KH và BDCB, Trung tâm tin học, Tạp chí kiểm toán.

Sự ra đời và phát triển của Tài chính công (TCC) luôn gắn liền với sự phát triển của Nhà nước và của nền kinh tế. Trong Nhà nước pháp quyền, nền kinh tế thị trường luôn phát sinh nhiều quan hệ kinh tế, tài chính phức tạp

trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính công. Nhà nước quản lý và sử dụng tài chính công để duy trì hoạt động của bộ máy Nhà nước, để phát triển kinh tế xã hội và bảo đảm an ninh quốc phòng. Tài chính công cũng chính là công cụ để Nhà nước điều hành vĩ mô nền kinh tế.

Chức năng kiểm tra tài chính công là chức năng quan trọng và vốn có của mọi hà nước. Chức năng này thể hiện quyền lực của Nhà nước và được thực hiện thông qua các công cụ kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan chức năng có thẩm quyền, nhằm tăng cường sự quản lý Nhà nước về tài chính, bảo đảm cho sự ổn định và phát triển của Nhà nước và của xã hội.

Qua các giai đoạn phát triển của Nhà nước, kiểm tra tài chính công của Nhà nước được thực hiện dưới những hình thức khác nhau, nhưng đều có mục tiêu chung là kiểm tra và xác định các khoản chi tiêu tài chính, công quỹ của bộ máy nhà nước, ngăn chặn, phòng ngừa các hành vi tham nhũng, lạm dụng làm thất thoát công quỹ, bảo đảm các khoản chi tiêu tiết kiệm, đúng mục đích và có hiệu quả cao. Cơ quan KTNN ra đời được xác định là cơ quan kiểm toán tài chính công cao nhất của Nhà nước.

Theo quy định của pháp luật, Quốc hội là cơ quan giám sát tối cao đối với ngân sách nhà nước. Quốc hội có thẩm quyền phê duyệt dự toán và Tổng quyết toán ngân sách nhà nước hàng năm. Để bảo đảm cho hoạt động này thực sự có hiệu lực, hiệu quả, đòi hỏi Quốc hội phải có trong tay một công cụ chuyên môn đặc lực để thực hiện kiểm tra, kiểm soát toàn diện hệ thống tài chính, ngân sách Nhà nước hàng năm. Công cụ đó phải đủ mạnh, đủ khả năng phân tích, đánh giá và tham mưu cho Quốc hội ra các quyết sách chính xác và hợp lý, có như vậy thì hoạt động giám sát tối cao đối với NSNN và tài chính công của Quốc hội mới có thể thực hiện được mà không mang tính hình thức.

Theo thông lệ quốc tế ở hầu hết các nước trên thế giới, công cụ kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước là cơ quan KTNN hay còn gọi là cơ quan kiểm toán tối cao.

Việc thành lập KTNN là hình thành một thiết chế quản lý của Nhà nước, là một điều kiện bảo đảm cho nền dân chủ xã hội, không chỉ trong xã hội dân chủ mà cả trong những hình thái tổ chức Nhà nước khác. Việc thành

lập thiết chế kiểm toán là điều kiện cần thiết cho mọi Nhà nước nói chung, bất kể Nhà nước đó có hình thức tổ chức như thế nào. Việc Nhà nước Việt Nam hình thành thiết chế kiểm toán là một sự tiến triển phù hợp với tiến trình thực hiện cải cách nền hành chính quốc gia, xây dựng Nhà nước pháp quyền. Đây là công cụ của cơ quan quyền lực nhà nước thực hiện chức năng kiểm tra tài chính công và cùng với các cơ quan thanh tra, kiểm tra, các cơ quan bảo vệ pháp luật bảo đảm để pháp luật của Nhà nước được thực hiện, pháp chế XHCN được tăng cường, phục vụ tốt cho Nhà nước quản lý kinh tế xã hội. Vai trò của KTNN được khẳng định trên các khía cạnh sau:

***- Hoạt động của KTNN nhằm đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả của việc quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính công***

Trong những năm qua, KTNN chủ yếu thực hiện chức năng kiểm tra xác nhận tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các đối tượng quản lý thu, chi và sử dụng các nguồn lực tài chính công. Bên cạnh đó, tuy loại hình kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ mới chỉ được áp dụng một cách hạn chế nhưng nó đã đem lại những kết quả rất đáng khích lệ, giúp cho các đơn vị được kiểm toán thấy rõ những việc làm được, những việc chưa làm được, những việc làm có hiệu quả, chưa có hiệu quả hoặc thua lỗ, thiệt hại. Kết quả kiểm toán cũng giúp cho các ngành, các cấp đánh giá chính xác hơn kết quả hoạt động của các đơn vị thuộc thẩm quyền kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ của KTNN; góp phần đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả của việc sử dụng nguồn lực tài chính công cũng như hỗ trợ thiết thực cho công tác quản lý và điều hành vĩ mô của Nhà nước. Có thể khẳng định trong giai đoạn phát triển tiếp theo, KTNN Việt Nam sẽ lấy kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hiệu quả làm nội dung chủ yếu trong hoạt động của mình.

***- Hoạt động của KTNN nhằm thực hiện chức năng nâng cao hiệu lực pháp luật về kinh tế - tài chính của Nhà nước.***

Sự ra đời và hoạt động của cơ quan KTNN góp phần từng bước hoàn thiện và nâng cao hiệu lực pháp luật về kinh tế tài chính của Nhà nước. Bằng kết quả kiểm toán của mình, KTNN cung cấp cho Quốc hội và Chính phủ



những thông tin phục vụ cho việc phê duyệt dự toán và tổng quyết toán NSNN. Cũng bằng hoạt động kiểm toán của mình giúp cho các đơn vị được kiểm toán uốn nắn, chấn chỉnh những sai sót, vi phạm trong việc chấp hành các chính sách, chế độ của Nhà nước; giữ vững kỷ cương, kỷ luật trong quản lý; đề cao và tăng cường pháp chế XHCN trong nền kinh tế quốc dân (mặc dù chức năng này chưa được đề cập một cách rõ ràng trong các văn bản pháp luật hiện hành về kiểm toán).

Nhà nước quản lý ngân sách và nền tài chính quốc gia bằng hệ thống pháp luật. Để đi vào cuộc sống và phát huy tác dụng, hệ thống pháp luật về kiểm toán nhà nước phải đồng bộ và luôn luôn được đổi mới, hoàn thiện phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế - xã hội. Hoạt động của KTNN một mặt giúp cho các đơn vị được kiểm toán giữ vững kỷ cương, kỷ luật, chấp hành các chính sách chế độ quản lý kinh tế tài chính của Nhà nước; phát hiện và ngăn ngừa những vi phạm trong quá trình hoạt động của các đơn vị, nhưng mặt khác thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN có đầy đủ căn cứ thực tiễn để xác định cái được, cái chưa được của các chế độ chính sách đã ban hành, đặc biệt những chế độ chính sách đã lạc hậu, lỗi thời không còn phù hợp, không sát thực tiễn, trùng lặp, chồng chéo, mâu thuẫn nhau... Cũng qua thực tế kiểm toán, KTNN thu thập rộng rãi ý kiến phản hồi từ cơ sở về các chính sách chế độ của Nhà nước, đề xuất kiến nghị Nhà nước sửa đổi bổ sung...

### ***2.1.3. Các chức năng và nhiệm vụ của KTNN***

Kiểm toán Nhà nước Việt Nam được thành lập và hoạt động theo Nghị định số 70/CP ngày 11/07/1994 của Chính phủ và Quyết định số 61/TTg ngày 24/01/1995 của Thủ tướng Chính phủ, Luật Ngân sách Nhà nước sửa đổi, trong đó khẳng định tính chất, vị trí, quyền hạn và trách nhiệm pháp lý của Kiểm toán Nhà nước: *“Thực hiện kiểm toán, xác định tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán Ngân sách Nhà nước các cấp, cơ quan, đơn vị có liên quan theo quy định của pháp luật”* và *“Khi thực hiện nhiệm vụ, cơ quan Kiểm toán Nhà nước có quyền độc lập và chịu trách nhiệm trước pháp luật”* (Điều 66, Luật NSNN 2002).

Chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN được quy định tại Điều 1 và Điều 2 Nghị định 70/CP ngày 11/07/1994, Cơ quan Kiểm toán Nhà nước “*giúp Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do Ngân sách Nhà nước cấp*”. Ngoài ra, chức năng của KTNN còn được quy định trong Luật kế toán, Luật Ngân hàng... Trong các văn bản pháp lý trên thì KTNN có các chức năng cơ bản sau:

- KTNN thực hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình ra Hội đồng nhân dân và tổng quyết toán ngân sách Nhà nước của Chính phủ trước khi trình Quốc hội; báo cáo quyết toán của Bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí ngân sách Nhà nước; báo cáo quyết toán của các chương trình, dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và các DNNN theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Chính phủ hoặc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

- KTNN có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội và Chính phủ. Khi Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội và Chính phủ yêu cầu kiểm toán thì KTNN có trách nhiệm thực hiện và báo cáo kết quả.

- Khi thực hiện kiểm toán, KTNN và KTVNN có quyền độc lập, chỉ tuân thủ pháp luật và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ; được yêu cầu các đơn vị và các cá nhân có liên quan cung cấp thông tin, tài liệu cần thiết cho cuộc kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết luận kiểm toán của mình.

Đồng thời, các văn bản pháp lý này cũng quy định nhiệm vụ của KTNN như sau:

- Xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt. Kế hoạch phải nói rõ đối tượng, mục tiêu và nội dung kiểm toán.

- Tổ chức thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và những nhiệm vụ kiểm toán đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu; báo cáo kết quả kiểm toán cho Thủ tướng Chính phủ và cung cấp kết quả kiểm toán cho các cơ quan Nhà nước khác theo quy định của Chính phủ. Định kỳ báo cáo Thủ tướng Chính phủ về thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán.

- Nhận xét, đánh giá và xác nhận việc chấp hành các chính sách, chế độ tài chính, kế toán về sự chính xác và trung thực, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán đã được kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật về những nội dung đã nhận xét, đánh giá và xác nhận.

- Thông qua việc kiểm toán, góp ý kiến với các đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai sót, vi phạm để chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán của đơn vị. Kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý những vi phạm chế độ tài chính, kế toán của Nhà nước, đề xuất với Thủ tướng Chính phủ về việc sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính kế toán cần thiết.

- Tham gia ý kiến với Bộ Tài chính trong việc xây dựng và ban hành chế độ, chuẩn mực, phương pháp kiểm toán.

- Quản lý các hồ sơ, tài liệu đã được kiểm toán theo quy định của Nhà nước, giữ bí mật tài liệu, số liệu kế toán và sự hoạt động của đơn vị được kiểm toán theo quy định của Nhà nước.

- Quản lý tổ chức bộ máy, cán bộ, cơ sở vật chất của hệ thống tổ chức kiểm toán Nhà nước theo quy định chung của Chính phủ. Tổ chức huấn luyện, bồi dưỡng nghiệp vụ cho đội ngũ công chức kiểm toán.

Nghị định 93/2003/NĐ-CP thay thế nghị định 70/CP đã mở rộng chức năng của KTNN thêm một bước. Theo đó chức năng của KTNN không những kiểm toán báo cáo tài chính mà còn thực hiện kiểm toán tuân

thủ, kiểm toán tính kinh tế đối với việc sử dụng các nguồn lực tài chính công của các đơn vị được kiểm toán

#### **2.1.4. Đối tượng, phạm vi hoạt động của KTNN**

Cơ quan KTNN Việt Nam được Chính phủ thành lập nhằm “*tăng cường sự kiểm soát của Nhà nước trong việc quản lý, sử dụng NSNN và tài sản quốc gia*”.

Trên phương diện pháp luật, KTNN là cơ quan Nhà nước hoạt động một cách độc lập với các Bộ, ngành, các tỉnh, thành phố và các đơn vị thụ hưởng NSNN để giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí do NSNN cấp.

Như vậy, phạm vi và đối tượng kiểm tra của KTNN được hiểu là việc quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công đối với tất cả các đơn vị có sử dụng Ngân sách Nhà nước và tài chính công, các khoản vay nợ, viện trợ nước ngoài được Nhà nước bảo lãnh

Nói một cách cụ thể, KTNN thực hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình ra Hội đồng nhân dân và tổng quyết toán NSNN của Chính phủ trước khi trình Quốc hội; báo cáo quyết toán của Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án nhân dân, Viện kiểm soát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí Nhà nước. Báo cáo quyết toán của các công trình dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và DNNN...

Như vậy, khác với các tổ chức thanh tra, kiểm tra khác, phạm vi hoạt động của KTNN rất rộng, ở đâu có quản lý và sử dụng NSNN và tài chính công thì ở đó có sự kiểm tra của KTNN, hoạt động kiểm tra của KTNN không bị giới hạn trong lĩnh vực hoạt động tài chính công. Tuy nhiên, phạm vi hoạt động kiểm tra của KTNN chỉ giới hạn trong khu vực Nhà

nước. Đối với các tổ chức cá nhân ngoài Nhà nước, KTNN chỉ kiểm tra việc sử dụng các khoản tiền hoặc tài sản mà các tổ chức, cá nhân nhận tài trợ từ NSNN hoặc tài chính công.

Mặc dù trên văn bản pháp luật thì đối tượng và phạm vi kiểm toán của KTNN là tất cả các đơn vị sử dụng tài chính công. Ở đâu có hoạt động tài chính công thì ở đó có sự kiểm toán của KTNN. Tuy nhiên trong thực tiễn hoạt động của KTNN, vấn đề phạm vi và đối tượng của KTNN đang tồn tại nhiều tranh cãi với những ý kiến trái ngược nhau như:

- Trong lĩnh vực ngân sách, KTNN chỉ kiểm toán quá trình thu - chi ngân sách ở các cơ quan tổng hợp, không kiểm toán các đơn vị có nghĩa vụ thu nộp (vì đó là nhiệm vụ của cơ quan thuế) và các đơn vị dự toán (là đối tượng của thanh tra tài chính).

- Trong lĩnh vực doanh nghiệp: Đó là đối tượng của kiểm toán độc lập, KTNN không cần kiểm toán. Với hơn 5.000 DNNN như hiện nay chiếm giữ một lượng vốn của Nhà nước gần 180.000 tỷ đồng nhưng theo quan điểm này KTNN không được kiểm tra, kiểm soát thì quả là vấn đề lớn cần phải xét lại.

- Trong lĩnh vực đầu tư - dự án thì cho rằng lĩnh vực này đã có một hệ thống kiểm tra, kiểm soát của cơ quan Nhà nước phê duyệt đầu tư (Bộ Kế hoạch đầu tư), cơ quan cấp vốn và quyết toán vốn đầu tư (Bộ Tài chính, Kho bạc) nên KTNN cũng không cần kiểm toán lĩnh vực này.

- Trong lĩnh vực an ninh, quốc phòng: Đây là lĩnh vực sử dụng NSNN lớn nhất từ trước đến nay, một số quan điểm cho rằng, do tính chất đặc thù về hoạt động và để đảm bảo bí mật quốc gia nên KTNN không thực hiện kiểm toán đối với các cơ quan này.

Chúng tôi cho rằng đây là những quan điểm không đúng về đối tượng của KTNN. Về nguyên tắc, ở đâu có sử dụng tài chính công và các nguồn lực của quốc gia thì ở đó có sự kiểm tra, kiểm soát của KTNN. KTNN là lực lượng kiểm tra từ bên ngoài, kiểm tra, kiểm soát độc lập đối với mọi hoạt động quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công.

Hơn nữa, việc kiểm toán của KTNN là cơ sở để giải toả trách nhiệm cho các cơ quan này trước Quốc hội, trước nhân dân về sự tiết kiệm và hiệu quả sử dụng NSNN mà họ nắm giữ hoặc chi tiêu. Trong tiến trình hội nhập quốc tế, với vai trò to lớn trong hoạt động quản lý, KTNN Việt Nam không thể có sự ngoại trừ, khác biệt với KTNN các nước khác trên thế giới được.

Về bản chất hoạt động thì KTNN là cơ quan chuyên môn thay mặt nhân dân (trường hợp KTNN độc lập với Quốc hội và Chính phủ) hoặc là công cụ của Quốc hội (khi KTNN thuộc Quốc hội) để thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát một cách độc lập tất cả các hoạt động tài chính công của tất cả các đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN, tài chính công và các nguồn lực khác của quốc gia. Những quan điểm hạn chế phạm vi của KTNN như đề cập ở trên về thực chất là hạn chế quyền của nhân dân đối với kiểm tra, giám sát các hoạt động tài chính công.

Xuất phát từ chức năng đặc thù của kiểm toán là kiểm tra, xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của các BCTC mà các đơn vị, cơ quan, tổ chức sử dụng ngân sách trước khi trình cơ quan có thẩm quyền phê duyệt. Sự xác nhận này là cơ sở cho việc tạo lập niềm tin để các cơ quan có thẩm quyền đặc biệt là Quốc hội phê duyệt các báo cáo quyết toán tài chính của các cơ quan đó kể cả báo cáo quyết toán của Chính phủ. Như vậy, thông qua hoạt động kiểm toán để đảm bảo các thông tin cung cấp là có độ tin cậy nhằm phục vụ lợi ích cho người sử dụng.

Ngoài ra, chức năng kiểm toán của KTNN còn là giải toả trách nhiệm cho cơ quan, đơn vị, cá nhân trong niên độ tài chính đã được kiểm toán.

Ngoài việc xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của các thông tin, KTNN còn thực hiện kiểm toán hiệu quả của việc sử dụng ngân sách và hiệu quả quản lý kinh tế, tài chính của các đơn vị thuộc đối tượng kiểm toán của mình. Kết quả kiểm toán không chỉ thuần túy là các sai phạm mà là sự đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực về hoạt động của các đơn vị được kiểm toán. Việc đưa ra kiến nghị về việc xử lý các hoạt động này có ý nghĩa vô cùng quan trọng với việc quản lý, điều hành vĩ mô của Nhà nước.

Do đó, cái chính của kiểm toán là tìm ra những thông tin đúng để xác nhận, những thông tin sai thì yêu cầu, kiến nghị các đơn vị, tổ chức và cá nhân sửa chữa. Còn việc xử lý trách nhiệm của các tổ chức, đơn vị và cá nhân làm sai như thế nào là thuộc thẩm quyền của các cơ quan chức năng, không thuộc thẩm quyền của KTNN. Tuy nhiên, trong thực tiễn hiện nay chưa có nhận thức đúng như trên về hoạt động của KTNN do đó thường gây ra sự trùng lặp, chồng chéo với các loại thanh tra, kiểm tra khác gây cản trở, hạn chế cho hoạt động kiểm toán.

## **2.2. Thực trạng việc thực hiện các chức năng của kiểm toán KTNN sau 10 năm hoạt động**

### ***2.2.1. Thực trạng việc thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính***

Đây là chức năng chủ yếu nhất mà cơ quan KTNN đã thực hiện trong 10 năm hoạt động của mình.

Để thực hiện các chức năng này, cơ quan KTNN đã xây dựng và ban hành một hệ thống các chuẩn mực (gồm 14 chuẩn mực) về kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; Xây dựng và ban hành 6 quy trình kiểm toán gồm: quy trình kiểm toán chung; quy trình kiểm toán NSNN; quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự toán ĐTXD của nhà nước; quy trình kiểm toán doanh nghiệp nhà nước; quy trình về trình tự lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán; quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN; Xây dựng và ban hành hệ thống các biểu mẫu, báo cáo để phục vụ cho kiểm toán. Bên cạnh đó công tác đào tạo, xây dựng chế độ của KTNN trong nhiều năm qua đều liên quan đến các nghiệp vụ kiểm toán báo cáo tài chính.

Như vậy có thể nói để thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính cơ quan KTNN đã có sự chuẩn bị rất chu đáo trên mọi mặt. Hoạt động kiểm toán của KTNN trong 10 năm qua chủ yếu là hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính. Việc thực hiện chức năng này trên các lĩnh vực kiểm toán như sau:

*2.2.1.1. Đối với thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán lĩnh vực ngân sách nhà nước.*

Tất cả các Bộ, ngành, các đơn vị hành chính sự nghiệp từ cấp TW đến các địa phương đều đã được cơ quan KTNN thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm từ 2 đến 3 lần. Báo cáo tổng quyết toán ngân sách hàng năm của Chính phủ đã được cơ quan KTNN thẩm định thường xuyên trong những năm gần đây.

- Thông qua kết quả kiểm toán các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán các cơ quan đơn vị (gọi tắt là đơn vị), KTNN đã chỉ ra những sai phạm trong công tác lập dự toán, thu chi ngân sách. Ví dụ năm 2002, KTNN đã đánh giá công tác lập và giao dự toán NSNN với những ưu điểm và tồn tại các hạn chế sau: dự toán thu NSNN đã tích cực hơn so với năm trước, Quốc hội quyết định cao hơn so với năm 2001 là 1,26%. Các địa phương đã thực hiện việc lập và giao dự toán theo chỉ đạo của Thủ tướng chính phủ và hướng dẫn của Bộ Tài chính về công tác lập và giao dự toán. Tuy nhiên, vẫn còn những bất cập nhất định trong công tác lập và giao dự toán. Thu nội địa là khoản thu quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tổng thu NSNN (70,7% tổng thu NSNN), nhưng dự toán giao chỉ bằng 95,6% thực hiện so với năm 2001, kết quả thực hiện vượt 10,2% so với dự toán trong khi đó tốc độ tăng trưởng vẫn đạt trên 7% so với năm 2001. Một số địa phương lập và giao dự toán thấp xa hơn so với thực hiện năm 2001 nhưng kết quả thực hiện lại vượt quá cao so với dự toán. Kiểm toán 17 tỉnh, thành phố cho thấy 14/17 đơn vị thu NSNN giao thấp hơn thực hiện năm trước. Những đánh giá này là căn cứ quan trọng để Chính phủ, các cấp ngân sách điều chỉnh lại việc lập và giao dự toán thu ngân sách hàng năm đúng đắn hơn, bảo đảm thu ngân sách đạt mức cao hơn.

- Xác nhận các thông tin báo cáo tài chính và đánh giá tình hình sử dụng ngân sách nhà nước các đơn vị tốt hay xấu. Ví dụ năm 2002, qua kết quả kiểm toán, KTNN đã đánh giá tình hình thu chi NSNN trong năm của cả nước như sau: Kết quả kiểm toán tại các Bộ, cơ quan trung ương và địa phương cho thấy số thu học phí, viện phí của ngân sách trung ương; số phí, lệ phí được để lại chi quản lý qua NSNN chưa ghi thu - ghi chi vào quyết toán NSNN năm 2002, KTNN đã kiến nghị ghi thu, ghi chi qua NSNN là 1.046 tỷ đồng; riêng số thu học phí của Bộ giáo dục và Đào tạo là 497 tỷ đồng. Trong chấp hành



thu NSNN vẫn còn hiện tượng các khoản thu không nộp kịp thời, còn hiện tượng kê khai không đầy đủ số thuế phải nộp... như một số tỉnh các khoản thu về đất không nộp kịp thời vào ngân sách mà gửi vào tài khoản ở kho bạc, Qua kiểm toán 21 KBNN tỉnh, thành phố đã phát hiện tại một số địa phương thu không nộp kịp thời vào NSNN mà gửi vào tài khoản tạm thu, giữ 713,5 tỷ đồng. Kết quả kiểm toán, KTNN cũng đã phát hiện tăng thu về thuế và các khoản thu khác cho NSNN 739 tỷ đồng, trong đó thuế giá trị gia tăng 38,7 tỷ đồng; thuế thu nhập doanh nghiệp 160,5 tỷ đồng; các khoản thu khác 517,2 tỷ đồng. Qua số liệu trên cho thấy, nếu chúng ta cần có biện pháp thu nộp kịp thời vào NSNN, tăng cường các biện pháp kiểm tra, kiểm soát thì số thu NSNN năm 2002 có thể được tăng lên. Theo báo cáo của Bộ tài chính, tổng chi cân đối NSNN quyết toán 147.311 tỷ đồng, đạt 110% so với dự toán nếu loại số không trừ khoản chi chuyển nguồn sang năm 2003 là 4.443 tỷ đồng (chưa chi năm 2002) thì tổng chi cân đối ngân sách đạt 142.868 tỷ đồng, đạt 106,7% dự toán Quốc hội quyết định. Một số khoản chi chiếm tỷ trọng lớn như đầu tư phát triển 44.340 tỷ đạt 113,7% so với dự toán, chiếm 30,09% tổng chi NSNN; chi sự nghiệp giáo dục và đào tạo 17.844 tỷ đồng đạt 101,3% dự toán chiếm 12,1% chi NSNN; chi sự nghiệp khoa học, công nghệ 2.265 tỷ đồng (trong đó chi từ nguồn ĐTPT: 413 tỷ đồng) chiếm 1,53 tổng chi NSNN đạt 85,6% dự toán...

Về cơ bản các đơn vị sử dụng ngân sách, các cấp, các ngành đã có nhiều chuyển biến tích cực trong việc chấp hành chính sách, chế độ, định mức chi tiêu ngân sách; chấp hành quy định quản lý đầu tư xây dựng. Tuy nhiên, quá trình thực hiện tại các đơn vị được kiểm toán cho thấy chi quản lý hành chính đều vượt dự toán (nhiều đơn vị vượt quá cao so với dự toán được duyệt) sử dụng kinh phí NSNN không đúng quy định, chi vượt tiêu chuẩn, định mức, chi sai chế độ( như chi lễ tết, hội họp, tiếp khách...), hỗ trợ đơn vị không thuộc diện thụ hưởng ngân sách cấp mình quản lý. Qua kiểm toán, KTNN đã kiến nghị xuất toán, thu hồi các khoản chi không đúng chính sách, chế độ, tính thừa khối lượng, vượt định mức đơn giá xây dựng cơ bản 104 tỷ đồng; các khoản chi sai chế độ 87 tỷ đồng.

Số thuế tồn đọng trên các lĩnh vực và địa phương còn tương đối lớn và chưa có biện pháp xử lý kịp thời. Đây là vấn đề đã được KTNN đề xuất, kiến nghị nhiều năm nhưng việc khắc phục tương đối chậm. Theo báo cáo của Tổng cục thuế và Tổng cục Hải quan, số tiền thuế tồn đọng đến 31/12/2002: 16.054 đồng (Tổng cục thuế: 5.336 tỷ đồng; Tổng cục hải quan: 10.718 tỷ đồng) tăng hơn năm 2001: 10.337 tỷ đồng, gồm:

+ Nợ trong hạn: 8.840 tỷ đồng( Tổng cục thuế:2.832 tỷ đồng; Tổng cục Hải quan: 6.008 tỷ đồng).

+ Nợ quá hạn và không có khả năng thu hồi: 7.214 tỷ đồng bằng 5,86% tổng thu cân đối NSNN 2002, trong đó nợ không có khả năng thu hồi: 2.006 tỷ đồng tăng hơn năm 2001 là 349 tỷ đồng( Tổng cục thuế:1.140 tỷ đồng; Tổng cục Hải quan: 866 tỷ đồng).

Trong những năm qua, công tác kiểm soát chi của Kho Bạc Nhà nước được tăng cường, góp phần đáng kể vào việc nâng cao chất lượng quản lý NSNN, đảm bảo việc sử dụng NSNN đúng mục đích hơn, tạo cho các đơn vị sử dụng ngân sách ý thức chấp hành quy định của Nhà nước trong quản lý kinh phí được cấp. Kết quả kiểm toán tại Kho bạc nhà nước cho thấy còn một số tồn tại cần được chấn chỉnh; Kho bạc Nhà nước đã đồng ý để các đơn vị gửi vào tài khoản tạm thu trong khi đây là nguồn vốn thuộc NSNN 713,5 tỷ đồng. Đây là nguồn thu của NSNN, nếu huy động vào ngân sách, số thu NSNN sẽ tăng lên.

Công tác quản lý tài chính tại các đơn vị sự nghiệp có thu còn nhiều vấn đề bất cập, nhất là trong việc chấp hành các quy định của Nhà nước về quản lý tài chính, kế toán. Tại phần lớn các đơn vị sự nghiệp có thu mà KTNN đã thực hiện kiểm toán không phản ánh đầy đủ và chính xác các nguồn thu, chưa có phương án thực hiện quản lý thu, chi tài chính theo Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ về chế độ tài chính áp dụng cho các đơn vị sự nghiệp có thu. Hầu hết các đơn vị sự nghiệp có thu chưa tự giác trong kê khai, nộp thuế của các khoản từ các hoạt động dịch vụ.

Những phát hiện và đánh giá này cho thấy chức năng kiểm toán báo cáo tài chính của KTNN có xen lẫn chức năng kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động. Ngoài ra khi kiểm toán NS các đoàn kiểm tra đã chỉ ra cho các đơn vị được kiểm toán những sai sót trong công tác hạch toán cần phải chấn chỉnh, báo cáo với Chính phủ và các cấp có thẩm quyền về các sai phạm nghiêm trọng trong công tác hạch toán của các đơn vị.

*2.2.1.2. Đối với thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính các doanh nghiệp nhà nước.*

Chức năng kiểm toán báo cáo tài chính đối với các doanh nghiệp nhà nước được KTDNNN và KTNN các khu vực thực hiện khá chuẩn mực. Phần lớn tất cả các tổng công ty 90, 91, các DNNN có qui mô lớn đã được cơ quan KTNN kiểm toán từ 2 đến 3 lần trong 10 năm qua. Thông qua việc thực hiện kiểm toán KTNN đã xác nhận tính trung thực, hợp lý của các báo cáo tài chính làm cơ sở cho các cấp có thẩm quyền phê duyệt báo cáo; quản lý, điều hành vĩ mô nền kinh tế có hiệu quả; đưa ra những đánh giá xác đáng về tình hình hoạt động các DNNN dựa trên kết quả kiểm toán báo cáo tài chính. Ví dụ năm 2003, qua kết quả kiểm toán, KTNN đã có đánh giá về tình hình hoạt động kinh doanh các DNNN như sau: một thực trạng khá phổ biến là doanh nghiệp nhà nước lập báo cáo không trung thực, doanh nghiệp có lãi nhiều thì báo cáo lãi ít, doanh nghiệp lỗ thì lập báo cáo lãi. Nhiều đơn vị có số lỗ cao hơn nhiều lần so với số vốn của doanh nghiệp, từ đó dẫn đến số liệu về tình hình doanh nghiệp không trung thực, không phản ánh đúng thực trạng tài chính. Chỉ tính riêng kết quả kiểm toán 11 Tổng công ty nhà nước đã phát hiện doanh thu hạch toán thiếu 271,4 tỷ đồng, đồng thời hạch toán thừa 2.641,9 tỷ đồng và tổng số lợi nhuận trước thuế phải hạch toán tăng thêm 133,6 tỷ đồng.

Việc tổ chức hướng dẫn, phổ biến, thực hiện các chuẩn mực kế toán mới và các thông tư thực hiện chuẩn mực kế toán còn rất nhiều bất cập. Phần lớn các doanh nghiệp được kiểm toán không thực hiện được do hiệu lực thi hành của các văn bản trước khi ban hành (Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày

9/10/2002, nhưng hiệu lực từ tháng 01/2002) hoặc thực hiện không đầy đủ các quy định mới về kế toán và lập báo cáo tài chính năm 2002.

### *2.2.1.3. Đối với chức năng kiểm toán báo cáo quyết toán các chương trình dự án, công trình đầu tư XD/CB*

Trong những năm qua hầu hết các chương trình mục tiêu dự án và các công trình đầu tư XD/CB trọng điểm thực hiện bằng nguồn vốn của ngân sách đều đã được thực hiện kiểm toán. Chức năng này được KTNN thực hiện khá hiệu quả. Bao gồm kiểm toán xác nhận các báo cáo quyết toán các chương trình, dự án, ĐTXD/CB, đánh giá sự tuân thủ pháp luật trong quá trình triển khai dự án; chỉ rõ những sai phạm trong việc thực hiện quá trình ĐTXD/CB; kiến nghị với nhà nước về xử lý sai phạm. Kết quả kiểm toán năm 2003, KTNN đã đánh giá tình hình kết quả các chương trình dự án như sau: tình trạng đầu tư dàn trải, phân tán còn nhiều, thể hiện qua việc bố trí vốn đầu tư, công tác quy hoạch, chuẩn bị đầu tư, thực hiện đầu tư và quyết toán vốn đầu tư... còn nhiều bất cập. Tại các bộ, ngành và địa phương được kiểm toán, theo thống kê chưa đầy đủ trong tổng số 6.343 dự án trong năm (kể cả chuyển từ năm trước sang và đầu tư mới trong năm 2002) thì có 4.279 dự án, công trình dở dang (bằng gần 67,5% tổng số dự án), trong đó nhiều dự án kéo dài trong nhiều năm, dự án nhóm C kéo dài quá 02 năm là khá phổ biến.

Các công trình đầu tư XD/CB tại địa phương, bộ, cơ quan trung ương được kiểm toán cũng còn nhiều sai sót trong đấu thầu, tư vấn thiết kế, giám sát, phê duyệt thiết kế, dự toán, nghiệm thu thanh toán khối lượng... KTNN đã kiến nghị với các đơn vị được kiểm toán trong việc chấn chỉnh công tác quản lý đầu tư xây dựng cơ bản.

Tóm lại, việc thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính báo cáo quyết toán của KTNN trên thực tế là kết hợp với kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hiệu quả. Tuy nhiên, chức năng này chưa được thực hiện đầy đủ, như là vấn đề công khai kết quả kiểm toán, những giới hạn về kiểm toán số dư đầu kỳ, giới hạn phạm vi kiểm toán chưa có giải pháp khắc phục.

### *2.2.2. Thực hiện chức năng kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động*

Mặc dù các chức năng này chưa được quy định hoặc quy định ở mức độ thấp trong nghị định 70/CP của chính phủ và quyết định 61/TTg của Thủ tướng chính phủ nhưng 10 năm qua KTNN đã có sự kết hợp cả 3 hình thức kiểm toán này trong một cuộc kiểm toán. Đặc biệt là tại các báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm KTNN đã áp dụng kỹ thuật tổng hợp, đánh giá kết quả thông qua phương pháp kiểm toán hoạt động. Vấn đề này chúng tôi đã minh họa trong các ví dụ Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán 2003 của KTNN. Tuy nhiên việc thực hiện các chức năng này chưa phải là chính thức, có tính chất đi kèm với chức năng kiểm toán báo cáo tài chính. Chính vì vậy Nghị định 93/2003/NĐ-CP của Chính phủ đã xác định KTNN không những thực hiện việc kiểm toán báo cáo tài chính mà còn kiểm toán tính tuân thủ và tính kinh tế đối với các đơn vị sử dụng các nguồn lực tài chính công của Nhà nước. Các chức năng này đang bắt đầu được triển khai kiểm toán trong niên độ kế toán năm 2004 của KTNN.

### *2.2.3. Thực trạng thực hiện các chức năng khác*

#### *Thứ nhất, thực hiện chức năng về công tác xây dựng tổ chức*

Được sự quan tâm chỉ đạo của Chính phủ, sự hợp tác giúp đỡ của các Bộ, ngành liên quan, đến nay KTNN xây dựng được một hệ thống tổ chức bộ máy tương đối hoàn chỉnh từ Trung ương đến các khu vực. Từ chỗ ban đầu chỉ có 4 kiểm toán chuyên ngành và Văn phòng KTNN, đến nay KTNN đã có 19 đơn vị thuộc và trực thuộc bao gồm 7 KTNN chuyên ngành, 5 KTNN khu vực, 3 đơn vị sự nghiệp (Tạp chí kiểm toán, Trung tâm Khoa học và Bồi dưỡng cán bộ, Trung tâm tin học) và 4 cơ quan chức năng giúp việc: Văn phòng KTNN, Vụ tổ chức cán bộ, Vụ giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán và Vụ pháp chế.

KTNN đã tuyển dụng trên 600 cán bộ công chức, trong đó kiểm toán viên chiếm 70%. Đội ngũ cán bộ được tuyển dụng nhìn chung đảm bảo tiêu chuẩn về chuyên môn nghiệp vụ, phẩm chất chính trị và đạo đức. Cán bộ công chức KTNN có trình độ đại học trở lên chiếm 85,7% tổng số cán bộ công chức, trong đó 100% kiểm toán viên đều có trình độ từ đại học trở lên.

Công tác đào tạo, bồi dưỡng cán bộ đã thực hiện thường xuyên, liên tục với quy mô và chất lượng ngày càng nâng cao.

*Thứ 2, kết quả thực hiện chức năng kiểm toán.*

KTNN đã thực hiện kiểm toán thường xuyên quyết toán ngân sách của Tỉnh, thành phố; quyết toán ngân sách các Bộ, cơ quan Trung ương và tổng quyết toán NSNN; kiểm toán các quỹ tiền tệ của Nhà nước, các doanh nghiệp Nhà nước, các công trình dự án quan trọng của Nhà nước, qua đó góp phần quản lý nguồn lực tài chính nhà nước một cách có tiết kiệm, hiệu quả. Kết quả kiểm toán trong 10 năm qua, KTNN đã kiến nghị tăng thu cho NSNN 9.956,1 tỷ đồng; trong đó: tăng thu thuế và các khoản thu khác 4.837,4 tỷ đồng; giảm chi NSNN 1.373,1 tỷ đồng; kiến nghị ghi thu, ghi chi quản lý qua NSNN 3.745,6 tỷ đồng.

Hoạt động KTNN đã giúp các cơ quan Nhà nước chấn chỉnh công tác quản lý tài chính ngân sách, giúp các đơn vị được kiểm toán ngăn ngừa những tiêu cực lãng phí, thất thoát tiền của, tài sản; hoàn thiện hơn công tác quản lý của mình đảm bảo sử dụng có hiệu quả nguồn lực tài chính quốc gia một cách hữu hiệu, hiệu quả hơn.

KTNN cũng đã cung cấp những thông tin xác thực về tình hình quản lý và điều hành ngân sách cùng nhiều kiến nghị với Chính phủ, Quốc hội sửa đổi các định chế, tăng cường hiệu lực quản lý.

*Thứ 3, thực hiện chức năng tham gia xây dựng văn bản quy phạm pháp luật cho hoạt động của KTNN.*

Cơ sở pháp lý cho hoạt động của KTNN trong 10 năm qua là Nghị định 70/CP ban hành ngày 11 tháng 7 năm 1994 của Chính phủ về việc thành lập cơ quan KTNN và Quyết định 61/TTg ngày 24 tháng 1 năm 1995 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động của KTNN. Đây là cơ sở pháp lý ban đầu quan trọng cho hoạt động của KTNN đến nay. Để phù hợp với Luật tổ chức Chính phủ, KTNN cũng đã chủ động soạn thảo và trình Chính phủ ban hành Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13 tháng 8 năm 2003 quy định chức năng, nhiệm vụ và tổ chức bộ máy của KTNN làm cơ sở

pháp lý cho hoạt động của KTNN, thay thế cho Nghị định 70/CP. Bên cạnh đó năm 2003, Ủy ban Thường vụ Quốc hội đã đề nghị Quốc hội xây dựng luật KTNN và dự kiến thông qua năm 2005.

Để các hoạt động kiểm toán của KTNN đi vào chuẩn tắc, ổn định, ngay từ khi mới thành lập, KTNN đã tổ chức nghiên cứu hệ thống chuẩn mực, quy trình KTNN và quy trình kiểm toán cho từng lĩnh vực chuyên ngành. Từ năm 1999, KTNN đã ban hành hệ thống chuẩn mực KTNN, cẩm nang Kiểm toán viên Nhà nước, quy trình chung của KTNN, quy trình kiểm toán ngân sách, quy trình kiểm toán doanh nghiệp nhà nước, quy trình kiểm toán đầu tư dự án. Để quản lý hoạt động kiểm toán, KTNN cũng nghiên cứu xây dựng và ban hành quy chế hoạt động của đoàn kiểm toán, từng đơn vị thuộc KTNN đã ban hành quy chế hoạt động làm cơ sở thực hiện nhiệm vụ được giao. Những quy phạm đó thực sự đặt nền móng ban đầu hết sức quan trọng cho tổ chức và đưa hoạt động kiểm toán từng bước đi vào chính quy, hiện đại hoá. Đó cũng là cơ sở để KTNN hoàn thiện, xây dựng và trình ban hành Luật KTNN và các quy phạm pháp luật khác.

### **2.3. Những vấn đề đặt ra về tình hình thực hiện các chức năng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước**

#### ***2.3.1. Những hạn chế trong việc thực hiện các chức năng của KTNN***

Bên cạnh những kết quả đạt được, việc thực hiện các chức năng của KTNN vẫn còn những hạn chế bất cập sau:

**Thứ nhất:** Mặc dù chức năng kiểm toán báo cáo tài chính là chức năng chủ yếu của KTNN, nhưng hàng năm KTNN mới chỉ kiểm toán được khối lượng hạn chế báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách các bộ, ngành, địa phương và các tổ chức kinh tế của nhà nước trong khi đó yêu cầu đặt ra tất cả các đơn vị sử dụng các nguồn lực tài chính công phải được kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm nhằm làm cơ sở cho việc công khai hoá cho Hội đồng nhân các cấp, Quốc hội phê duyệt quyết toán NS các cấp, các đơn vị.

**Thứ hai:** Việc thực hiện các chức năng kiểm toán còn hạn chế về mặt chất lượng. Sự phân tích tổng hợp về các mặt hoạt động của đơn vị được kiểm

toán từ đó làm cơ sở hình thành ý kiến đánh giá nhận xét và kiến nghị chưa ngang tầm với vị thế, vai trò của cơ quan KTNN. Các phát hiện còn mang tính đơn thuần, nghiệp vụ đơn lẻ, chưa đi sâu, tập trung những vấn đề lớn để làm cơ sở kiến nghị những vấn đề có tính vĩ mô giúp Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước hoàn thiện cơ chế chính sách, quản lý và sử dụng tốt hơn các nguồn lực tài chính công.

**Thứ ba:** Trong mười năm qua chưa đưa ra được nhiều những vụ việc điển hình để xử lý nghiêm minh các sai phạm trong công tác quản lý. Các kiến nghị của kiểm toán viên đôi lúc còn né tránh, chung chung, không đưa ra các giải pháp cụ thể giúp các cơ quan chức năng xử lý sai phạm được phát hiện thông qua hoạt động kiểm toán. Vai trò của KTNN chưa được phát huy một cách có hiệu quả trong cuộc chiến chống tiêu cực, tham nhũng lãng phí tài chính công.

**Thứ tư:** Hiệu lực pháp lý các chức năng của KTNN còn thấp, một mặt do chất lượng kiểm toán chưa cao, mặt khác, cho đến nay các chức năng của KTNN ghi trong các văn bản pháp luật vẫn chưa đề cập đầy đủ rõ ràng, vẫn chủ yếu thực hiện chức năng kiểm toán báo tài chính là chủ yếu.

***Nguyên nhân chủ yếu của hạn chế nêu trên:***

- Địa vị pháp lý của KTNN hiện chưa đủ tầm, chưa tương xứng với chức năng nhiệm vụ của KTNN. Theo đó KTNN phải thực hiện kiểm tra một cách độc lập các hoạt động tài chính nhà nước và có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan khác của Nhà nước. Tuy nhiên, những quy định pháp lý về KTNN chưa đủ tầm để KTNN có vị thế tương xứng phục vụ cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của mình. Cho đến nay điều chỉnh về tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN chủ yếu là bằng Nghị định của Chính phủ, KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ, chưa có quy định nào về chức năng, tổ chức của KTNN trong Hiến pháp và cũng chưa có Luật KTNN.

- Môi trường pháp lý cho hoạt động KTNN chưa đầy đủ, đồng bộ. Các quy định hiện hành về KTNN mới chú trọng đến chức năng kiểm toán báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính. Các quy định về chức năng kiểm toán tuân thủ,



kiểm toán hoạt động chưa được quy định một cách rõ ràng. Các chế tài về việc thực hiện kiến nghị của KTNN, mối quan hệ về cung cấp số liệu, trao đổi thông tin giữa cơ quan quản lý tài chính, cơ quan chức năng với cơ quan KTNN chưa được thiết lập một cách rõ ràng. Chưa có quy định cụ thể về chức năng công bố công khai kết quả kiểm toán khi KTNN cho rằng việc công khai là cần thiết, từ đó làm giảm hiệu lực hoạt động của KTNN.

- Để mở rộng và phát triển các chức năng của KTNN nhất thiết phải có đội ngũ kiểm toán viên có trình độ chuyên môn cao. Điều này hiện nay chưa đáp ứng được yêu cầu để KTNN có thể nâng cao chất lượng kiểm toán. Trình độ chuyên môn và trình ngoại ngữ, tin học của các kiểm toán viên nhà nước hiện nay là điều rất đáng lo ngại.

- Nền kinh tế Việt Nam đang trong quá trình chuyển đổi sang kinh tế thị trường. Chúng ta đang từng bước xây dựng, hoàn thiện cơ chế quản lý mới phù hợp với nền kinh tế đó. Trong khi đó, hoạt động kiểm toán lại luôn yêu cầu một chuẩn mực khắt khe, một sự ổn định về môi trường pháp lý. Đây là một trong những nguyên nhân của những hạn chế các chức năng trong hoạt động KTNN những năm qua. Chính sách chế độ luôn có sự thay đổi là một trở ngại lớn cho hoạt động kiểm toán, nhất là với một số quy định không rõ ràng, là kẽ hở trong hoạt động quản lý mà KTNN rất khó phát hiện, xử lý, tiềm ẩn rủi ro cho hoạt động kiểm toán của KTNN.

- Cơ sở vật chất phục vụ hoạt động kiểm toán chưa đầy đủ, không có chế độ đãi ngộ đặc thù đối với kiểm toán viên, ảnh hưởng đến chất lượng thực hiện các chức năng hoạt động. Một trong những yêu cầu của hoạt động kiểm toán là độc lập, trong đó độc lập về mặt tài chính là điều kiện để thực thi nhiệm vụ kiểm toán, không chịu chi phối từ phía đơn vị được kiểm toán. Mười năm qua, mặc dù các điều kiện vật chất đã từng bước được cải thiện nhưng trên thực tế vẫn không đáp ứng được nhu cầu. Khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán vẫn phải nhờ vả đơn vị được kiểm toán về phương tiện đi lại, điều kiện ăn ở... Trong điều kiện mức lương thấp, lại thường xuyên đi công tác xa nhà trong khi đó không có chế độ đãi ngộ gây những khó khăn nhất định đối với đời sống của cán bộ công chức. Các chức năng của KTNN khó có thể mở rộng

và phát triển khi đời sống của các kiểm toán viên nhà nước và của KTNN nói chung không được đảm bảo.

### **2.3.2. Những vấn đề đặt ra về việc thực hiện các chức năng của KTNN**

Qua phân tích tình hình thực hiện chức năng của KTNN và những hạn chế của việc thực hiện các chức năng vấn đề đặt ra hiện nay với KTNN là:

- **Thứ nhất:** Nhất thiết phải có những quy định về tổ chức, chức năng của KTNN trong Hiến pháp và phải có Luật kiểm toán KTNN. Đây là chỗ dựa quan trọng, là nền tảng pháp lý để KTNN có thể hoàn thành trách nhiệm của mình. KTNN phải có địa vị pháp lý tương xứng, có đủ thẩm quyền trong bộ máy quyền lực Nhà nước để thực hiện kiểm soát một cách độc lập, khách quan các hoạt động tài chính nhà nước trong nền kinh tế, nhằm đảm bảo nguồn lực quốc gia được sử dụng một cách tiết kiệm, có hiệu quả. Các chức năng của KTNN phải được mở rộng và xác định kiểm toán hoạt động là chức năng cơ bản nhất của KTNN.

- **Thứ hai:** Tạo ra một môi trường pháp lý ổn định và tiến bộ, có một hệ thống là điều kiện cơ bản để các chức năng kiểm toán của KTNN thực hiện có hiệu quả nhằm mục đích bảo đảm việc sử dụng các nguồn lực tài chính, tài sản công của Nhà nước và của đơn vị đúng mục đích, có hiệu quả và tiết kiệm .

- **Thứ ba:** Muốn ổn định và phát triển các chức năng của KTNN cần phải xây dựng và thực hiện một chiến lược về con người. KTNN phải xây dựng đội ngũ kiểm toán viên có phẩm chất đạo đức, trình độ chuyên môn nghiệp vụ cao, bản lĩnh chính trị vững vàng. Đây là yếu tố đặc biệt quan trọng để thực hiện đầy đủ các chức năng kiểm toán của KTNN, đồng thời là cơ sở để nâng cao chất lượng kiểm toán; tạo động lực để KTNN đáp ứng được yêu cầu đòi hỏi của nền kinh tế và thực hiện tốt chức năng nhiệm vụ của mình.

- **Thứ tư:** Quyền lực của KTNN suy cho cùng chính là các kiến nghị của KTNN có được tôn trọng thực hiện hay không. Để kiến nghị của KTNN được thực thi đòi hỏi phải có chế tài đối với các đơn vị được kiểm toán. Về phần mình, KTNN cần có những chức năng kiểm tra theo dõi việc thực hiện kiến nghị. Trong những trường hợp cần thiết phải báo cáo với cơ quan có thẩm quyền để xử lý đối với đơn vị không thực hiện nghiêm túc, đầy đủ kiến nghị kiểm toán.

- **Thứ năm:** Trong hoạt động của KTNN đòi hỏi phải có đủ điều kiện vật chất để thực thi nhiệm vụ, tránh sự lệ thuộc, nhờ vả đến đơn vị được kiểm toán từ đó ảnh hưởng đến chất lượng và tính khách quan đối với các kết luận của KTNN. KTNN phải có quyền độc lập, tự chủ trong việc lập kế hoạch tài chính của mình, Quốc hội trực tiếp phê duyệt kế hoạch tài chính của KTNN. Quốc hội có thể chỉ định một công ty kiểm toán độc lập kiểm toán đối với báo cáo tài chính hàng năm của KTNN.

## CHƯƠNG III

### MỘT SỐ KIẾN NGHỊ PHÁT TRIỂN CÁC CHỨC NĂNG KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

#### **3.1. Sự cần thiết phải mở rộng chức năng kiểm toán của KTNN**

Trong giới hạn là cơ quan thuộc Chính phủ, KTNN chủ yếu chỉ thực hiện các chức năng kiểm toán các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; kiểm toán tuân thủ, kiểm toán tính kinh tế đối với các cơ quan đơn vị, các tổ chức sử dụng tài chính công và các cấp ngân sách nhà nước. Như vậy KTNN Việt Nam chỉ mới thực hiện một phần các chức năng kiểm tra, kiểm soát các hoạt động quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công phải có của một cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước. Do đó vấn đề đặt ra hiện nay là phải mở rộng các chức năng để nâng cao địa vị pháp lý của cơ quan kiểm toán nhà nước. Sự cần thiết này xuất phát từ yêu cầu:

##### ***3.1.1. Do yêu cầu của việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính công của Việt Nam***

Việt nam hiện nay đang là một quốc gia được liệt vào một trong những nước có tệ nạn tham nhũng cao trên thế giới. Tình trạng các nguồn vốn của ngân sách bị sử dụng lãng phí, bị tham ô dưới nhiều hình thức khác nhau, vốn ngân sách đầu tư không đúng mục đích, sử dụng vốn không có hiệu quả hoặc với hiệu quả thấp đang đặt ra yêu cầu phải xây dựng lại cơ chế kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước để đảm bảo mọi nguồn lực tài chính công phải được quản lý, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả. Ngăn chặn và tiến tới loại trừ các tệ nạn tham nhũng, tham ô tài sản và công quỹ nhà nước.

Những cải cách của Việt Nam trong những năm qua đối với hệ thống thanh tra, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước để khắc phục tình trạng nêu trên về cơ bản đạt hiệu quả thấp. Việt Nam đang xây dựng và thực hiện cơ chế của nền kinh tế thị trường nhưng vẫn duy trì hệ thống cơ chế kiểm tra, kiểm soát của cơ chế kế hoạch hoá tập trung; mặc dù có gia tăng thêm nhiều loại hình kiểm tra, kiểm soát đối với quá trình điều hành quản lý, thu, chi và sử dụng tài

chính công. Tuy nhiên, chưa chú trọng cơ chế kiểm tra kiểm soát được lập từ bên ngoài hệ thống quản lý, điều hành ngân sách nhà nước. Điều này được hiểu là dù Nhà nước có tăng cường thêm nhiều loại hình kiểm tra, kiểm soát, nhưng các loại hình kiểm tra này đều chịu sự chi phối của Chính phủ; các cơ quan quản lý, điều hành ngân sách và các cơ quan kiểm tra, kiểm soát đều nằm trong một sự lãnh đạo chung của Chính phủ, của một đầu mối thì nếu có gian lận, tham nhũng lãng phí tài chính công xảy ra tại các đơn vị của nhà nước thì hệ thống thanh tra, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước chỉ có khả năng phát hiện những sai phạm ở đơn vị cơ sở; các sai phạm nhỏ. Còn những vụ việc tham nhũng lớn ở ngay các Bộ ngành hay trong Chính phủ hay sai phạm của những cá nhân có chức có quyền, có "ô dù" che đỡ thì rất khó phát hiện thậm chí nếu có phát hiện sẽ bị "dập" đi hoặc không có đủ quyền năng để thực hiện việc kiểm tra và xử lý các vụ việc này. Đây là hạn chế lớn nhất của thể chế Nhà nước của ta hiện nay.

Sự ra đời của cơ quan KTNN đã tạo ra một cơ chế tổ chức kiểm tra, kiểm soát tài chính công một cách độc lập; một sự kiểm tra từ bên ngoài quá trình điều hành, quản lý, thu, chi và sử dụng tài chính công. Do đó, KTNN là cơ quan có khả năng kiểm tra, nhận xét đánh giá về tình hình quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công một cách khách quan hơn, đúng đắn hơn. Tuy nhiên trong Nghị định 93/2003/NĐ-CP thì KTNN mặc dù là cơ quan KTNN hoạt động độc lập chỉ tuân thủ pháp luật, song vẫn chỉ là một cơ quan thuộc Chính phủ, nằm trong sự điều hành chung của Chính phủ dưới sự chỉ đạo trực tiếp của Thủ tướng Chính phủ. Địa vị pháp lý của cơ quan KTNN được thực hiện bởi một Nghị định của Chính phủ (Ông Tổng KTNN là người đứng đầu cơ quan KTNN do Thủ tướng bổ nhiệm). Các chức năng và quyền hạn của KTNN chỉ giới hạn là kiểm toán báo cáo tài chính là chủ yếu. Trong khi đó đối tượng của hoạt động kiểm toán nhà nước theo tuyên bố Lima của INTOSAI là tính hợp pháp, tính hợp lệ, tính hiệu quả và tính kinh tế của công tác quản lý tài chính công của Nhà nước. Mục đích hoạt động của KTNN chủ yếu là đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính tuân thủ luật pháp của quá trình điều hành, quản lý, sử dụng tài chính công của Chính phủ, các cơ quan,

đơn vị của chính phủ, các tổ chức, cá nhân có liên quan đến việc sử dụng tài chính công và tài sản công.

Như vậy theo tuyên bố Lima của INTOSAI và trước đòi hỏi bức xúc của việc sử dụng các nguồn tài chính công của Việt Nam hiện nay và trong tương lai thì các chức năng của KTNN quy định trong Nghị định 93/2003/NĐ-CP là chưa thoả mãn, cần phải mở rộng. Đồng thời phải tăng cường địa vị pháp lý của cơ quan KTNN bằng một đạo luật, cơ quan KTNN phải độc lập với quá trình quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công của nhà nước.

### ***3.1 2. Tăng cường hiệu lực quản lý và sử dụng tài chính công***

Bộ máy nhà nước và cơ chế quản lý, hoạt động tài chính công của ta đang đứng trước nhiều bức xúc và mâu thuẫn. Bộ máy quản lý công kênh, kém hiệu lực, tiêu tốn nhiều kinh phí, tệ nạn tham nhũng, quan liêu đang trở thành quốc nạn đối với Nhà nước ta. Đảng và Nhà nước đã thực hiện nhiều cải cách để khắc phục tình trạng trên. Tuy nhiên hiệu quả các cuộc cải cách bộ máy hành chính với mục đích làm cho nó gọn nhẹ còn đạt mức khiêm tốn và rất chậm chạp. Cuộc cải cách trên gặp rất nhiều mâu thuẫn. Nếu cắt giảm biên chế để tinh giảm bộ máy nhà nước thì làm tăng lao động dôi thừa trong khi kinh tế tư nhân chưa phát triển. Đội quân thất nghiệp ngày càng đông sẽ tạo ra nhiều nguy cơ cho trật tự an toàn và an ninh xã hội. Trong khi không giảm được biên chế thì không thể tăng được lương cho công nhân viên chức nhà nước. Chính thu nhập thấp và đời sống khó khăn của công nhân viên chức là nguyên nhân dẫn đến hiệu quả hoạt động của bộ máy nhà nước giảm sút. Tình trạng tham nhũng, lãng phí tài sản công trong bộ máy quản lý nhà nước ngày càng trở nên nghiêm trọng và trở thành quốc nạn đối với Việt Nam.

Do hiệu lực quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính công bị giảm sút bởi cơ chế tổ chức và cơ chế quản lý không phù hợp với nền kinh tế thị trường đang thực thi ở Việt Nam, vấn đề đặt ra trong cải cách nền hành chính nhà nước theo xu hướng tăng cường tính hiệu quả và hiệu lực của Nhà nước là phải nâng cao vai trò của KTNN và mở rộng các chức năng hoạt động của KTNN.

Sự phát triển của Nhà nước Việt Nam cũng như sự tăng cường hiệu lực và hiệu quả hoạt động của KTNN không thể tách rời việc nâng cao hiệu lực hoạt động của hệ thống kiểm tra, kiểm soát nhà nước. Trong đó, đặc biệt là thực hiện cơ chế kiểm tra độc lập từ bên ngoài của KTNN đối với quá trình quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công của Chính phủ, các cơ quan đơn vị của Chính phủ, các tổ chức có liên quan. Mở rộng các chức năng là cơ sở để tăng cường vai trò của KTNN đối với việc nâng cao hiệu lực quản lý và sử dụng tài chính công.

### ***3.2. Các nguyên tắc và định hướng hoàn thiện các chức năng của Kiểm toán Nhà nước***

Hoạt động của KTNN trong những năm vừa qua tuy đã đạt được những kết quả nhất định song do chức năng của KTNN bị giới hạn nên vai trò hoạt động của KTNN đối với nền kinh tế còn ở giới hạn nhất định. Để có thể quản lý vĩ mô nền kinh tế một cách có hiệu quả từ phía Nhà nước thì đòi hỏi phải mở rộng chức năng kiểm tra, kiểm soát các hoạt động tài chính công của KTNN, lấy kiểm toán hoạt động làm chức năng chủ yếu của KTNN trong việc đánh giá hiệu quả các hoạt động quản lý, sử dụng tài chính công của các cơ quan, đơn vị, tổ chức được kiểm toán.

Việc mở rộng chức năng của KTNN trong quản lý sử dụng tài chính công cần phải được thực hiện theo những định hướng nhất định nhằm đảm bảo hoạt động kiểm toán của KTNN phát triển đúng hướng, đạt được những mục tiêu đã đặt ra và từ đó khẳng định được vai trò của KTNN đối với nền kinh tế. Những định hướng này phải được xây dựng dựa trên các nguyên tắc cụ thể, phù hợp với hoạt động của KTNN hiện nay cũng như xu hướng phát triển chung của nền kinh tế.

#### ***3.2.1. Các nguyên tắc mở rộng và phát triển các chức năng KTNN***

**Nguyên tắc 1: Phải phù hợp với quan điểm định hướng phát triển kinh tế của Đảng và Nhà nước trong từng giai đoạn**

Tăng cường chức năng kiểm tra, giám sát của KTNN phải hướng tới việc bảo đảm nền tài chính công hoạt động năng động, có hiệu quả, có trật tự kỷ cương trong môi trường cạnh tranh lành mạnh, công khai minh bạch.

Xây dựng định hướng mở rộng chức năng của KTNN trong quản lý vĩ mô nền KTQD cần phải dựa trên các quan điểm phát triển kinh tế của Đảng và Nhà nước, KTNN phải trở thành một công cụ kiểm tra, kiểm soát chủ yếu đối với nền kinh tế và đối với việc thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế của Nhà nước. KTNN phải thực sự trở thành công cụ có hiệu lực để ngăn chặn tệ nạn tham nhũng, lãng phí tài chính công và tài sản công.

**Nguyên tắc 2: Phù hợp với tiến trình cải cách hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước và quá trình xây dựng Nhà nước pháp quyền Xã hội chủ nghĩa ở Việt Nam.**

KTNN là cơ quan kiểm tra, kiểm soát độc lập các hoạt động tài chính công nên mọi sự đổi mới và phát triển của cơ quan này không thể tách rời quá trình cải cách nền hành chính của Nhà nước nói chung cũng như cải cách tổ chức và cơ chế của các hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước.

**Nguyên tắc 3: Xác lập địa vị pháp lý của KTNN ở tầm cao hơn, bảo đảm cho cơ quan này thực hiện được đầy đủ các chức năng được mở rộng và tính độc lập trong quá trình hoạt động**

Địa vị pháp lý của cơ quan KTNN Việt Nam nếu so với địa vị pháp lý các cơ quan KTNN tối cao trên thế giới mới được qui định ở cấp độ dưới luật, chưa tương xứng với vai trò, chức trách, nhiệm vụ, quyền hạn, của KTNN. Vị trí của KTNN trong hệ thống các công cụ kiểm soát ở các ngành, các cấp cần được nâng cao và hoàn thiện nhằm tăng cường hiệu quả, hiệu lực hoạt động của KTNN. Việc phát triển KTNN trên cơ sở mở rộng chức năng và trách nhiệm pháp lý của KTNN là điều kiện căn bản để đưa cơ quan này trở thành cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam .

Đảm bảo địa vị pháp lý cho sự phát triển của KTNN trên cơ sở mở rộng các chức năng để đề cao vai trò của cơ quan KTNN trong việc kiểm toán mọi



cơ quan, tổ chức có sử dụng NSNN, được coi là nguyên tắc cơ bản để tăng cường hiệu lực hoạt động của cơ quan này.

**Nguyên tắc 4: Mở rộng chức năng của KTNN phải trên cơ sở hoàn thiện mô hình tổ chức, cơ cấu bộ máy, cơ chế hoạt động, chuẩn mực, quy trình .**

Nguyên tắc này đảm bảo về tổ chức, cơ chế và hệ thống các công cụ để tương xứng với các chức năng của KTNN khi được mở rộng. Thực hiện nguyên tắc này sẽ đáp ứng được yêu cầu tăng cường vai trò của KTNN trong quản lý vĩ mô của Nhà nước. Tuy nhiên đổi mới cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN phải gắn liền với công cuộc cải cách hệ thống quản lý vĩ mô nền kinh tế trên nguyên tắc tinh giản, gọn nhẹ, đảm bảo hoạt động có hiệu lực, hiệu quả và giảm chi phí hoạt động.

Củng cố và hoàn thiện cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN Trung ương theo hướng chuyên môn hóa, phân công chức năng kiểm toán theo chuyên ngành để các chức năng được mở rộng phát huy tác dụng, tăng cường khả năng kiểm soát thường xuyên mọi hoạt động tài chính công các đối tượng thuộc kiểm toán của KTNN.

Tổ chức cơ chế hoạt động các KTNN khu vực theo hướng chuyên môn hoá bởi các phòng, các tổ và phân bố một cách thích hợp theo vùng lãnh thổ để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán trên địa bàn các địa phương một cách có hiệu quả.

**Nguyên tắc 5: Mở rộng các chức năng KTNN phải hướng tới việc nâng cao trình độ chuyên môn và đạo đức hành nghề của kiểm toán viên Nhà nước**

Mở rộng các chức năng của KTNN thì việc phát triển nguồn lực bên trong của KTNN phải phát triển tương xứng để có hiệu quả. Hiện nay, KTNN còn thiếu những cán bộ có kinh nghiệm để thực hiện chức năng kiểm soát các hoạt động kiểm toán của KTV. Mặt khác công tác kiểm soát chất lượng và đạo đức hành nghề đối với KTV chưa được sự quan tâm chú trọng thường xuyên từ các cấp lãnh đạo, trong khi hoạt động kiểm toán của KTNN bị phân tán vì

vậy gây khó khăn cho việc kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán và đạo đức hành nghề của KTV.

- Bồi dưỡng và đào tạo đội ngũ cán bộ lãnh đạo, quản lý và KTV của KTNN đủ về số lượng, có phẩm chất chính trị tốt, có bản lĩnh vững vàng, có đạo đức trong sáng, có tác phong lễ lối làm việc văn minh, khoa học, có nghiệp vụ tinh thông, đảm trách được các chức năng của KTNN mở rộng.

### ***3.2.2. Các định hướng về mở rộng chức năng KTNN***

Cần phải khẳng định và xác định rõ KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính công độc lập đối với các cơ quan đơn vị, tổ chức sử dụng tài chính công. Cơ quan KTNN phải có đầy đủ các chức năng để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

- Cơ quan KTNN Việt Nam trong giai đoạn hiện nay nên theo mô hình tổ chức của KTNN Trung Quốc, theo đó mặc dù KTNN đặt ở Chính phủ, nhưng là cơ quan có chức năng kiểm tra, kiểm soát độc lập, ý kiến nhận xét của cơ quan KTNN là kết luận cuối cùng, các cơ quan, Bộ ngành có liên quan phải tôn trọng thực hiện. KTNN đặt ở Chính phủ nhưng luôn giữ được tính độc lập với Chính phủ. Về lâu dài cơ quan KTNN phải là cơ quan hoạt động độc lập với Chính phủ như mô hình của Đức hoặc Hàn Quốc. Điều này sẽ giúp cho cơ quan KTNN thực hiện đầy đủ các chức năng theo qui định của pháp luật.

- Cơ quan KTNN phải có sự đổi mới về tổ chức và cơ chế hoạt động theo xu hướng hội nhập quốc tế. Theo xu hướng này, cơ quan KTNN trong hoạt động của mình cần dựa trên các chuẩn mực kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao INTOSAI hoặc ASOSAI. Tính độc lập của KTNN trên các mặt: hoạt động chuyên môn nghiệp vụ; vấn đề tổ chức nhân sự; lập kế hoạch kiểm toán; lập kế hoạch về ngân sách hoạt động.

- KTNN thực hiện kiểm toán tất cả các nội dung về hoạt động tài chính công, bao gồm tính kinh tế, tính hiệu quả, tính tuân thủ pháp luật, xác nhận tính trung thực và hợp lý của các thông tin trên báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng tài chính công, chứ không chỉ kiểm toán Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán các đơn vị như hiện nay. Đây chính là định hướng mở rộng các chức năng của KTNN.

### **3.3. Kiến nghị về mở rộng và phát triển các chức năng kiểm toán của KTNN từ nay đến năm 2010**

#### ***3.3.1. KTNN thực hiện chức năng giám sát các hoạt động tài chính công một cách độc lập***

• Địa vị pháp lý của cơ quan kiểm toán hiện nay theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP là chưa thích hợp với vai trò của cơ quan KTNN. Với tính chất là công cụ kiểm tra, giám sát một cách độc lập các hoạt động tài chính công, một lĩnh vực quan trọng của đời sống kinh tế - xã hội thì cơ quan KTNN phải có các chức năng tương ứng với nhiệm vụ được giao. Điều này có thể quan niệm Kiểm toán nhà nước là công cụ của nhà nước trong việc xem xét, đánh giá và ngăn chặn các vi phạm pháp luật trong hoạt động quản lý điều hành và sử dụng tài chính và tài sản công.

Đối với KTNN, thực hiện chức năng giám sát các hoạt động tài chính công được xem là vấn đề quan trọng nhất hiện nay. Với tư cách là công cụ của quyền lực nhà nước, KTNN thực hiện quyền giám sát các hoạt động tài chính công sẽ là yếu tố có ý nghĩa quyết định để nâng cao hiệu quả các nguồn lực nhà nước, ngăn chặn có kịp thời, có hiệu quả các tệ nạn tham nhũng, lãng phí trong việc sử dụng tài chính và tài sản công.

Việc điều tiết vĩ mô của Nhà nước thông qua hoạt động của KTNN chính là thực hiện chức năng giám sát của KTNN trong việc phân phối ngân sách nhà nước. NSNN phải được các cơ quan tổ chức sử dụng một cách có hiệu quả và đúng mục đích. KTNN có trách nhiệm giúp Nhà nước quản lý và kiểm soát vấn đề này, đồng thời đưa ra những kiến nghị giúp Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước điều chỉnh kịp thời các quyết sách của mình đối với nền kinh tế

KTNN là cơ quan giúp Quốc hội thực hiện quyền giám sát tối cao của mình đối với nền kinh tế trong lĩnh vực tài chính công. Thật vậy, bản thân Quốc hội là cơ quan lập pháp, muốn thực hiện quyền giám sát tối cao đối với Chính phủ, với hoạt động tài chính công thì phải thông qua các cơ quan chuyên môn, các công cụ nhất định. Trong quan hệ kinh tế thị trường như hiện nay ở Việt Nam cũng như các quốc gia khác trên thế giới thì KTNN là cơ

quan kiểm tra kiểm tra, kiểm soát chuyên môn về lĩnh vực tài chính công. Đây là vấn đề chủ yếu của thiết chế nhà nước pháp quyền XHCN.

Đối với cơ quan KTNN, tính độc lập là tiền đề cơ bản đảm bảo cho công tác kiểm tra tài chính công có hiệu lực và hiệu quả. Tính độc lập đầy đủ của cơ quan Kiểm toán nhà nước và kiểm toán viên nhà nước phải được bảo đảm về mặt pháp lý. Trên thế giới tính độc lập của Kiểm toán Nhà Nước được xác định trong Hiến pháp, như Cộng hoà Liên bang Đức tại khoản 2 điều 114 Hiến pháp: “Kiểm toán Nhà Nước Liên bang Đức, mà các thành viên độc lập như thẩm phán, kiểm tra hoạt động kế toán cũng như tính kinh tế và tính tuân thủ của việc quản lý ngân sách và kinh tế...” hay điều 97 Hiến pháp Cộng hoà Séc: “Cục kiểm toán tối cao là một cơ quan kiểm soát việc chấp hành Ngân sách Nhà Nước” và cụ thể hoá bằng Luật Kiểm toán Nhà Nước, Luật quy định cụ thể về tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà Nước. Đáng lưu ý, để đảm bảo tính độc lập cho Kiểm toán Nhà Nước, Luật xác định rõ đối tượng, phạm vi kiểm toán của Kiểm toán Nhà Nước cũng như việc đảm bảo ngân sách cho hoạt động kiểm toán.

Trong bộ máy của Nhà nước có rất nhiều cơ quan được pháp luật quy định có chức năng kiểm tra. Chức năng giám sát của KTNN là một chức năng thực hiện sự kiểm tra mang tính quyền lực Nhà nước đối với tất cả mọi đối tượng quản lý và sử dụng tài chính công. Những vấn đề đặt ra với sự hoàn thiện cơ cấu tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN là tăng cường tính độc lập; hình thành một cơ quan chuyên môn về kiểm tra, giám sát tài chính công như một công cụ mạnh để Quốc hội thực hiện các quyền giám sát tối cao của mình.

Đặc trưng cơ bản về hoạt động giám sát hoạt động tài chính công của Kiểm toán nhà nước đó là: hoạt động nghiệp vụ chuyên môn vốn có được thực hiện một cách độc lập, khách quan. Theo tuyên bố Lima tại Hội nghị lần thứ IX của tổ chức INTOSAI, việc sử dụng thống nhất và hiệu quả các khoản công quỹ là những đòi hỏi thiết yếu đầu tiên cho việc sử dụng hợp lý các nguồn tài chính và hiệu năng các quy định của các cơ quan có thẩm quyền. Mỗi quốc gia phải có một cơ quan kiểm toán Tối cao được pháp luật bảo đảm tính độc lập. Cơ quan Kiểm toán Nhà nước chỉ có thể hoàn thành chức năng giám sát

của mình một cách khách quan khi nó độc lập với các đơn vị được kiểm toán và được bảo vệ chống lại các ảnh hưởng từ bên ngoài. Trong bối cảnh cơ quan kiểm toán Nhà nước không thể độc lập toàn diện, hay nói đúng hơn đang là một cơ quan thuộc Chính phủ thì kiểm toán Nhà nước phải có sự độc lập về mặt tổ chức và chức năng ở tầm cao để KTNN hoàn thành nhiệm vụ của mình.

### ***3.3.2. Hoàn thiện và nâng cao chức năng kiểm toán các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán NSNN***

Vấn đề phát hiện sai phạm trong hoạt động kiểm toán cũng như truy tìm các khoản thu và xuất toán các khoản chi để tăng các khoản thuế và thu cho Ngân sách chỉ là một phần nhỏ trong mục đích kiểm toán báo cáo tài chính. Vấn đề quan trọng nhất là qua kiểm toán để xác nhận mức độ trung thực hợp lý của các báo cáo tài chính mà các đơn vị, cơ quan, tổ chức sử dụng ngân sách làm cơ sở để cơ quan có thẩm quyền phê duyệt, đặc biệt là Quốc hội (cơ quan lập pháp) phê duyệt các báo cáo quyết toán tài chính của các cơ quan đó, kể cả báo cáo quyết toán của Chính phủ. Chức năng này hiện nay KTNN chưa được thực hiện đầy đủ. Các kết quả kiểm toán chưa được coi trọng trong việc duyệt ngân sách của Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp đối với ngân sách nhà nước các cấp.

Đối với những phát hiện về sai phạm như tham ô, biển thủ tài sản công, các sai phạm làm tổn hại đến lợi ích quốc gia, cơ quan kiểm toán Nhà nước sẽ thực hiện chức năng kiến nghị để xử lý các sai phạm đó. Việc xử lý các sai phạm thuộc về cơ quan chức năng có thẩm quyền. Các kiến nghị của kiểm toán Nhà nước về nguyên tắc phải được các cơ quan, tổ chức cá nhân có liên quan tôn trọng thực hiện. Cơ quan kiểm toán Nhà nước có quyền kiến nghị ở cấp cao hơn đối với các kiến nghị của mình không được cơ quan, tổ chức tôn trọng thực hiện, thậm chí còn có quyền công khai các ý kiến của mình trước công chúng nếu thấy cần thiết và để đảm bảo lợi ích quốc gia và lợi ích cộng đồng.

### ***3.3.3. Thực hiện chức năng kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ***

Theo những qui định tại Nghị định 70/CP trước đây thì Kiểm toán Nhà Nước là cơ quan thuộc Chính phủ thực hiện việc kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan

Nhà Nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế Nhà Nước và các đoàn thể, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí do Ngân sách Nhà Nước cấp. Kiểm toán Nhà Nước thực hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình Hội đồng nhân dân và Tổng quyết toán ngân sách Nhà Nước của Chính phủ trước khi trình Quốc hội; báo cáo tài chính của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án nhân dân, Viện Kiểm sát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng Ngân sách Nhà Nước; báo cáo quyết toán và các báo cáo tài chính của các chương trình, dự án, các công trình đầu tư của Nhà Nước và các doanh nghiệp Nhà Nước theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ đột xuất do Thủ tướng Chính phủ hoặc cơ quan có thẩm quyền yêu cầu. Kiểm toán Nhà Nước có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Chính phủ, báo cáo với Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội khi có yêu cầu. Khi Quốc hội, ủy ban thường vụ Quốc hội yêu cầu thì Kiểm toán Nhà Nước có trách nhiệm kiểm toán và báo cáo kết quả.

Theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP, chức năng của KTNN được bổ sung thêm chức năng kiểm toán tính kinh tế việc sử dụng các nguồn lực ngân sách tại các cơ quan, đơn vị nói trên. Như vậy, trên phương diện pháp lí, chức năng kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ của KTNN chưa được xác lập một cách đầy đủ, đặc biệt là kiểm toán hoạt động. Trong khi đó, đây mới là vấn đề trọng tâm của hoạt động KTNN của KTNN các quốc gia trên thế giới. Hoạt động Kiểm toán nhà nước với tính chất là cơ quan kiểm tra xác nhận và đánh giá hiệu quả cũng như việc tuân thủ pháp luật Nhà nước về sử dụng tài chính công từ bên ngoài, có tính độc lập cao. Kết quả kiểm toán là cơ sở để cơ quan hành pháp, cơ quan lập pháp, cơ quan tư pháp và công chúng trong việc quản lí và giám sát các hoạt động tài chính công. Kết quả kiểm tra và các kiến nghị Kiểm toán nhà nước là cơ sở để các cấp có thẩm quyền đưa ra các quyết định đúng đắn và tối ưu về quản lí và sử dụng các nguồn lực tài chính công. Chính chức năng này mới thể hiện đầy đủ quyền năng thực sự của cơ quan KTNN. Trong điều kiện như hiện nay việc mở rộng chức năng kiểm toán hoạt động,

kiểm toán tuân thủ đối với KTNN là rất bức xúc. Đây được xem là chức năng chủ yếu nhất đối với hoạt động của KTNN hiện nay.

#### ***3.3.4. KTNN thực hiện chức năng kiểm toán các dự toán (kiểm toán trước)***

Bản chất kiểm toán dự toán là việc KTNN thực hiện việc kiểm tra dự toán Ngân sách Nhà nước, dự toán các chương trình, dự án đầu tư XDCB đầu tư bằng nguồn vốn nhà nước, nhằm mục đích đánh giá tính kinh tế, tính khoa học và tính khả thi của các dự toán đã lập, làm cơ sở cho Quốc hội, Hội đồng nhân các cấp phê duyệt. Thông qua kết quả kiểm toán Nhà Nước kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và các chế độ trong công tác quản lý và sử dụng Ngân sách Nhà nước, phát hiện những bất hợp lý và các trường hợp sử dụng lãng phí, sai mục đích kinh phí Ngân sách Nhà nước. Từ đó cân đối giữa nhu cầu kinh phí cần thiết với khối lượng công việc được giao dự toán và cắt giảm số lượng kinh phí vượt định mức. Đồng thời phát hiện những nguồn thu của Ngân sách Nhà nước mà đơn vị không chấp hành giao nộp ngân sách, như thu từ bán tài sản, các loại phí, lệ phí và các nguồn thu khác của Ngân sách Nhà Nước. Trong trường hợp này Kiểm toán Nhà nước phải gửi báo cáo kiểm toán cho Quốc hội và các cơ quan hành pháp để đôn đốc các đơn vị được kiểm toán thực hiện việc cắt giảm kinh phí mà không được dự báo trước cho đơn vị. Do đó, có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động của các đơn vị và dự toán ngân sách trong tương lai.

#### ***3.3.5. KTNN thực hiện chức năng tư vấn, chức năng tham gia các văn bản pháp luật***

Sự phát triển của nền kinh tế trong xu thế hội nhập quốc tế đặt Chính phủ các nước đang phải đối mặt với nhu cầu phát triển ngày càng tăng về công nghệ thông tin, năng lượng và bảo đảm an ninh quốc phòng, y tế, môi trường trước sức ép của cộng đồng dân cư ở từng quốc gia và trên toàn thế giới. Sự can thiệp ngày một lớn hơn của Nhà Nước vào các lĩnh vực này trở thành vấn đề bức xúc. Để Nhà nước thực hiện các chức năng trọng tâm của mình, Kiểm toán Nhà Nước phải đưa ra kiến nghị đối với cơ quan lập pháp và hành pháp về việc xây dựng cơ

chế chính sách và các hoạt động lập pháp phù hợp với điều kiện cụ thể. Thực hiện nhiệm vụ này, Kiểm toán Nhà Nước cần đưa ra các ý kiến :

- Tham vấn cho Quốc hội, Chính phủ các cấp chính quyền nhân dân về các văn bản pháp luật ban hành có liên quan đến hoạt động tài chính công.

- Kiến nghị với Quốc hội, Chính phủ, các cấp các ngành về việc sửa đổi những văn bản pháp luật đã ban hành.

- Qua kết quả kiểm tra Kiểm toán Nhà Nước phát hiện về đề xuất kiến nghị xử lý các trường hợp ban hành văn bản không đúng thẩm quyền, văn bản trái với chính sách, chế độ của Nhà Nước.

- Kiểm tra việc thực hiện hiệu quả điều hành quản lý chức năng, nhiệm vụ của các cơ quan hành chính Nhà Nước thông qua việc sử dụng nguồn kinh phí được cấp.

### **3.4. Điều kiện thực hiện các kiến nghị**

#### ***3.4.1. Các điều kiện về cải cách nền hành chính nhà nước***

Hoạt động kiểm toán của KTNN gắn liền với quá trình quản lý nhà nước và quản lý nền tài chính công nhà nước. Hoạt động của KTNN nảy sinh và phát triển từ chính nhu cầu quản lý nhà nước và việc kiểm tra kiểm soát các hoạt động tài chính công. Tuy nhiên hoạt động của KTNN được thực hiện độc lập với các chức năng quản lý điều hành, sử dụng tài chính công của Chính phủ, các cơ quan, tổ chức có liên quan. Hoạt động của KTNN thường tách ra thành một hoạt động độc lập và được thực hiện như một chức năng riêng biệt của Nhà nước. Dù đã được tách ra (không thực hiện đồng thời với chức năng quản lý) mà tồn tại với tư cách là phương tiện, là công cụ kiểm tra kiểm soát độc lập của Nhà nước nhưng các chức năng của KTNN không tách rời quá trình cải cách nền hành chính nhà nước và cải cách nền tài chính công của Nhà nước. Nội dung đổi mới về quản lý nền tài chính công sẽ tác động trực tiếp đến các chức năng của KTNN. Đó là tiền đề và căn cứ để xác định phạm vi, đối tượng, nội dung kiểm toán; yêu cầu của điều kiện này đòi hỏi, muốn hoàn thiện các chức năng của KTNN nói riêng và cơ chế hoạt động của KTNN nói



chung Nhà nước phải sớm hoàn thiện thể chế quản lý hành chính nhà nước và thể chế quản lý nền tài chính công.

Trọng tâm của quá trình này là việc tập trung làm rõ chức năng, thẩm quyền của Quốc hội, Chính phủ, Tòa án và Viện kiểm sát trong việc thực hiện các quyền lập pháp, hành pháp và tư pháp (bao gồm cả hoạt động xét xử và Công tố) với nguyên tắc quyền lực Nhà nước là thống nhất và không phân chia.

Với quan điểm Kiểm toán nhà nước là công cụ thực hiện chức năng của quản lý nhà nước, được thực hiện ở tất cả các giai đoạn của quá trình quản lý và là biện pháp, phương thức để thực hiện quyền lực Nhà nước.

Hiện nay, Nhà nước đang hàng ngày, hàng giờ có sự nghiên cứu để đổi mới các chế độ chính sách về quản lý tài chính công, thể hiện: Nhà nước sửa đổi luật ngân sách, ban hành các Nghị định mới để điều chỉnh kịp thời những bất hợp lý trong quá trình vận hành nền tài chính công. Luật kế toán đã được ban hành. Bộ tài chính và các bộ ngành chức năng nghiên cứu, xây dựng và ban hành các tiêu chuẩn, định mức sử dụng kinh phí, ngân sách và phương tiện (ô tô, điện thoại, máy tính xách tay, công tác phí, chi phí nghiệp vụ, chi phí đào tạo bồi dưỡng cán bộ ) thích hợp . Tuy nhiên vấn đề tồn tại nhiều hệ thống kiểm tra kiểm soát đối với nền kinh tế mà không làm rõ trách nhiệm như hiện nay quả là đang gây khó khăn lớn cho các đơn vị trong nền kinh tế. Bản thân cơ quan KTNN, do tính chất và đặc thù của ngành, vấn đề đảm bảo kinh phí đầy đủ cho các hoạt động kiểm toán hiện nay là hết sức quan trọng để cơ quan KTNN thực hiện các chức năng của mình một cách độc lập không bị phụ thuộc vào các đơn vị được kiểm toán. Nhà Nước có chế độ đãi ngộ thích hợp cho cán bộ, công chức, KTV KTNN. Có thể cho phép ngành KTNN được trích một tỷ lệ % thích hợp trên tổng số thu hồi cho NSNN hàng năm theo kết quả kiểm toán để bổ sung kinh phí hoạt động, đầu tư, mua sắm trang thiết bị và khuyến khích vật chất đối với cán bộ, công chức, KTNN.

#### ***3.4.2. Các điều kiện đối với bản thân KTNN***

Trong giai đoạn hiện nay, vấn đề quan trọng nhất để mở rộng các chức năng của cơ quan KTNN trước hết là do sự vận động và phát triển của chính

bản thân cơ quan KTNN. Các chức năng bổ sung hoặc hoàn thiện muốn được thực hiện có hiệu quả đòi hỏi KTNN phải:

- Hình thành cơ chế giám sát các hoạt động tài chính công của từng loại hình sử dụng ngân sách nhà nước theo hướng chuyên kiểm nhằm thực hiện chức năng giám sát các hoạt động tài chính công của KTNN mới được bổ sung. Quá trình kiểm toán phải có cơ chế kiểm soát liên tục các hoạt động của tài chính công. Các bộ phận chuyên kiểm của cơ quan KTNN đối với các Bộ, Ngành, địa phương phải luôn nắm được đầy đủ về hiệu năng hiệu lực hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ các đơn vị đó. Phải lượng hoá các rủi ro kiểm toán để làm cơ sở cho việc lập kế hoạch kiểm toán và tổ chức thực hiện kiểm toán.

- Bộ máy tổ chức của cơ quan KTNN, tổ chức các Kiểm toán nhà nước chuyên ngành, Kiểm toán nhà nước khu vực, một mặt phải duy trì được tính độc lập, thực hiện sự chuyên môn hoá trong nghiệp vụ. Mặt khác, cơ cấu tổ chức của các bộ phận này phải phù hợp với chu trình của ngân sách và sự phân cấp ngân sách theo Luật Ngân sách nhà nước. Hiện nay, việc tổ chức các vụ kiểm toán chuyên ngành theo các phòng còn mang tính chất hình thức và trên thực tế không có hiệu quả. Nên chăng hình thành cơ chế chuyên gia kiểm toán đảm trách các công việc chuyên môn hoặc một số lĩnh vực hoạt động nhất định của tài chính công, để tăng cường tính độc lập cho các kiểm toán viên trong các cuộc kiểm toán. Mạnh dạn gia tăng quyền lực và tăng tính trách nhiệm đối với các kiểm toán viên. Chúng tôi cho rằng đây chính là điểm then chốt nhất hiện nay để thực hiện đầy đủ các chức năng kiểm toán và nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán của KTNN. Cơ quan KTNN cần duy trì sự kiểm soát trực tiếp đối với các kiểm toán viên, nhất là kiểm soát về đạo đức nghề nghiệp.

KTNN cần thay đổi cơ chế hoạt động kiểm toán. Các đơn vị thuộc phạm vi của KTNN không được theo dõi liên tục gây khó khăn lớn cho việc giám sát và kiểm toán hàng năm của KTNN. Mỗi năm thực hiện kiểm toán một đơn vị nào đó thì phải thực hiện như kiểm toán năm đầu tiên. Điều này gây

tốn rất nhiều chi phí, thời gian và làm tăng rủi ro cho các cuộc kiểm toán của KTNN trong việc xác nhận tính đúng đắn của số liệu đầu năm của các báo cáo tài chính

- Quá trình tổ chức các Đoàn kiểm toán như hiện nay có phần giản đơn, hành chính. Tính chất trọng yếu của phạm vi kiểm toán được xác định một cách khá đơn giản thậm chí không được xác định. Vấn đề rủi ro kiểm toán gần như không được đề cập trong các cuộc kiểm toán. Việc lựa chọn khoản mục, bộ phận trọng yếu chủ yếu dựa vào tiêu thức "quy mô lớn", các đơn vị được lựa chọn để kiểm toán là đơn vị có số thu, chi ngân sách hoặc các doanh nghiệp Nhà nước có doanh thu lớn.

- Hoàn thiện một cách đầy đủ các quy trình chuẩn mực kiểm toán, bao gồm chuẩn mực kiểm toán báo cáo tài chính; kiểm toán hoạt động; kiểm toán tuân thủ; kiểm toán dự toán (kiểm toán trước) để làm cơ sở cho các kiểm toán viên tiến hành kiểm toán theo các chức năng kiểm toán của KTNN được mở rộng hoặc hoàn thiện. Các quy trình kiểm toán của KTNN hiện nay trong bước đầu đã phát huy tác dụng khá to lớn trong hoạt động của KTNN, nhưng theo yêu cầu đặt ra về mở rộng các chức năng của KTNN vẫn còn nhiều hạn chế cần phải có sự hoàn thiện và tăng cường tính pháp lý đối với các quy trình kiểm toán của KTNN. Vấn đề xây dựng và hoàn thiện quy trình lập báo cáo kiểm toán ở từng khâu là vấn đề nổi cộm, cần phải giải quyết ngay. Chúng tôi cho rằng các báo cáo kiểm toán của KTNN là tổng hợp các kết quả kiểm toán. Chất lượng của các báo cáo kiểm toán thể hiện chất lượng về hoạt động kiểm toán, phản ánh về trình độ năng lực của kiểm toán viên, cần phải có một tổ chuyên gia kiểm tra và đánh giá về các báo cáo kiểm toán này. Có như vậy các báo cáo kiểm toán cuối cùng do tổng KTNN ký mới đạt được yêu cầu mong muốn và nâng cao được uy tín của cơ quan KTNN. Đưa ra các mẫu báo cáo kiểm toán, gồm mẫu báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính; kiểm toán hoạt động; kiểm toán tuân thủ; kiểm toán dự toán..

***3.4.3. Đối với Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan chức năng của nhà nước***

Nhận thức và tác động của Quốc hội, Chính phủ, các ngành, các cấp, các địa phương trong việc đổi mới, hoàn thiện các chức năng của cơ quan KTNN như chúng tôi đề cập ở trên có ý nghĩa quyết định tính khả thi của đề tài và có tác dụng to lớn đối với quá trình đổi mới và phát triển của cơ quan Kiểm toán Nhà nước.

Ở Việt Nam có thể KTNN chưa thể tách ra khỏi Chính phủ để trở thành một cơ quan KTNN độc lập với Chính phủ, nhưng địa vị pháp lý, chức năng của KTNN cần phải được xác định bằng các văn bản pháp lý cao nhất, từ Hiến pháp đến Luật và văn bản dưới luật, phải coi KTNN chính là công cụ giám sát độc lập đối với mọi hoạt động của nền tài chính công của Nhà nước. Mở rộng, hoàn thiện các chức năng của KTNN là một bộ phận không thể tách rời quá trình đổi mới cơ chế hoạt động của nền tài chính công và quá trình đổi mới, phát triển của KTNN. Do đó để cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể đảm nhiệm được những chức năng, nhiệm vụ của mình trong Nhà nước pháp quyền thì Quốc hội phải đáp ứng 3 tiền đề cơ bản, đó là:

*Thứ nhất*, địa vị pháp lý, tính độc lập của cơ quan Kiểm toán Nhà nước với Chính phủ, các cơ quan của Chính phủ, các đơn vị và tổ chức có sử dụng tài chính công và tài sản công khác của Nhà nước phải được ghi vào Hiến pháp và được xác định bằng Luật kiểm toán. Đảm bảo tính độc lập về thiết chế tổ chức, tính độc lập của Tổng KTNN và hoạt động của kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán. Thực hiện quyền chủ động của cơ quan Kiểm toán Nhà nước trong việc xây dựng chương trình kế hoạch kiểm toán, mục tiêu của từng cuộc kiểm toán và nội dung kiểm toán. Thực hiện quyền được công khai kết quả kiểm toán trước công luận nếu KTNN cho là cần thiết mà không chịu bất kỳ một áp lực nào, từ bất cứ đâu.

*Thứ hai*, phạm vi và đối tượng kiểm toán của KTNN. KTNN phải có thẩm quyền kiểm toán tất cả các chức năng Nhà nước có tác động đến ngân sách, không phụ thuộc vào việc những chức năng đó được thực hiện dưới bất cứ hình thức pháp lý nào. Nếu lĩnh vực nào đó (bí mật quốc gia) mà không muốn kiểm toán thì cũng phải xác định rõ bằng luật và thông báo cho công luận biết.

Thẩm quyền kiểm toán của cơ quan Kiểm toán Nhà nước không nên bị hạn chế trên bất kỳ một lĩnh vực hoạt động tài chính công nào. Điều đó có nghĩa là việc kiểm toán các hoạt động tài chính công bao gồm kiểm tra tính hợp pháp, tính tuân thủ, tính kinh tế và tính hiệu quả. Đó là các chức năng cơ bản của KTNN được ghi trong luật KTNN.

*Thứ ba*, KTNN được thực hiện chế tài, hoặc là phải có một cơ chế để một khi có các yếu tố cản trở đối với hoạt động của KTNN, kiểm toán viên nhà nước trong việc thực hiện các chức năng hoạt động kiểm toán của mình thì các cản trở trên phải được loại trừ. Cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể khiếu kiện khi tính độc lập và thẩm quyền kiểm toán của mình bị xâm phạm trong quá trình thực hiện các chức năng của mình.

Nếu việc xây dựng và thực hiện chế tài đối với các cơ quan, đơn vị, tổ chức theo kiến nghị của cơ quan Kiểm toán Nhà nước được thực hiện thì đây chính là một sự đổi mới cải cách thực sự đối với hoạt động của cơ quan Kiểm toán Nhà nước nói riêng và đối với công cuộc cải cách nền hành chính quốc gia nói chung.

Độc lập, tự chủ về tài chính là điều kiện bảo đảm tính tự chủ trong công việc, nếu bị hạn chế tài chính sẽ dẫn đến phạm vi kiểm toán bị thu hẹp và lệ thuộc một phần vào đối tượng kiểm toán. Hiện nay kinh phí cho hoạt động của cơ quan KTNN do Thủ tướng Chính phủ phê duyệt. Như vậy, việc cấp phát kinh phí cho kiểm toán Nhà nước được thực hiện như các cơ quan đơn vị hành chính sự nghiệp khác. Điều này có tác động rất lớn đến tính độc lập, khách quan của KTNN. Cơ quan KTNN phải tự xây dựng kế hoạch kinh phí hàng năm của mình trên cơ sở các định mức và qui định của Nhà nước. Kế hoạch kinh phí này có tính đến đặc thù trong hoạt động của cơ quan KTNN và của kiểm toán viên nhà nước.

## KẾT LUẬN

Sự phát triển của cơ quan KTNN luôn luôn gắn liền với sự đổi mới các chức năng của KTNN. Mở rộng các chức năng của KTNN là cơ sở chủ yếu để xác lập và nâng cao địa vị pháp lý, vị thế của cơ quan KTNN trong thiết chế nhà nước pháp quyền XHCN ở Việt nam. Việc mở rộng và hoàn thiện các chức năng của KTNN mà đề tài đề cập không ngoài mục đích nhằm nâng cao hiệu quả, hiệu lực đối với quá trình quản lí, điều hành và sử dụng các nguồn lực tài chính công, làm lành mạnh hoá các quan hệ tài chính công của nền tài chính công Việt Nam. Nền kinh tế của Việt nam càng phát triển, tính chất và phương thức quản lý vĩ mô của Nhà nước có sự chuyển biến cả về lượng và chất. Xu hướng Nhà nước hạn chế can thiệp trực tiếp vào các quan hệ kinh tế xã hội và chỉ quản lý quản lý vĩ mô nền kinh tế thông qua điều tiết và kiểm soát vĩ mô là một tất yếu khách quan. Trong bối cảnh đó việc mở rộng các chức năng của KTNN với tư cách là công cụ kiểm soát lĩnh vực tài chính công của nền kinh tế là một nhu cầu bức xúc hiện nay.

Để giải quyết vấn đề này, đề tài đã đưa ra các nguyên tắc, định hướng hoàn thiện làm cơ sở cho các kiến nghị và giải pháp để mở rộng và hoàn thiện các chức năng của KTNN. Sự phát triển và hoạt động của nền tài chính công một cách có hiệu quả luôn gắn liền với sự xác lập đúng đắn địa vị pháp lý, các chức năng của KTNN bằng một hệ thống các văn bản pháp luật đi từ Hiến pháp đến luật và các văn bản dưới luật; Bản thân cơ quan KTNN muốn thực hiện đầy đủ được các chức năng mà đề tài đã kiến nghị cần phải có sự hoàn thiện mình cả về tổ chức, cơ chế hoạt động và chất lượng đội ngũ KTV. Trước mắt, vấn đề bổ sung, hoàn thiện các chuẩn mực về các nghiệp vụ, quy trình kiểm toán cho phù hợp với các chức năng của KTNN được mở rộng là hết sức cấp bách .

## **DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Dự án GTZ, **So sánh quốc tế địa vị pháp lý và các chức năng của cơ quan Kiểm toán tối cao.**
2. Hiến pháp nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam, 1992.
3. **Hoàn thiện cơ chế thanh tra, kiểm tra, giám sát nhằm nâng cao hiệu quả quản lý Nhà nước, Đề tài khoa học độc lập cấp Nhà nước, 2002- Thanh tra Nhà nước.**
4. **Kiểm toán Nhà nước, Cơ sở khoa học và thực tiễn trong việc xác định phạm vi hoạt động của KTNN và sự khác nhau giữa hoạt động KTNN với thanh tra nhà nước và thanh tra tài chính, Đề tài cấp Bộ, 2001.**
5. **Kiểm toán Nhà nước, Cẩm nang Kiểm toán Nhà nước, NXB Chính trị Quốc gia, 2000.**
6. **Kiểm toán Nhà nước, Vai trò của Kiểm toán Nhà nước trong công cuộc cải cách nền hành chính nhà nước, 2002.**
7. **Luật Ngân sách Nhà nước, NXB Bộ Tài chính, 2003.**
8. **Nghị định 70/CP, ngày 11/7/1994 về việc thành lập cơ quan KTNN.**
9. **Pháp luật và các văn bản pháp quy về Thanh tra, thanh tra tài chính.**
10. **Quyết định 61/TTg. ngày 24/1/1995 về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động của KTNN.**
11. **Nghị định 93/2003/NĐ-CP của Chính phủ.**
12. **Văn kiện Đại hội IX của Đảng cộng sản Việt Nam, NXB Chính trị Quốc gia, 2001.**
13. **Văn kiện Hội nghị lần thứ ba, BCH TW Đảng, NXB Chính trị quốc gia, Hà nội 1997.**
14. **Văn kiện Hội nghị lần thứ tư, BCH TW Đảng NXB Chính trị quốc gia, Hà nội 1998.**