

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

NGUYỄN HỮU PHÚC

TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC
DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN

Chuyên ngành: Kế toán, Kiểm toán và Phân tích

Mã số: 62.34.30.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

- 1. PGS.TS Đặng Văn Thanh**
- 2. TS. Nguyễn Thị Phương Hoa**

Hà Nội - 2009

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

NGUYỄN HỮU PHÚC

TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC
DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Hà Nội - 2009

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận án này là công trình của riêng tôi. Số liệu sử dụng trong Luận án là trung thực. Những kết quả của Luận án chưa từng được công bố trong bất cứ công trình nào khác.

Tác giả của Luận án

Nguyễn Hữu Phúc

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin bày tỏ sự biết ơn sâu sắc tới PGS,TS. Đặng Văn Thanh, TS. Nguyễn Thị Phương Hoa - người hướng dẫn khoa học, đã nhiệt tình hướng dẫn Tác giả hoàn thành Luận án.

Tác giả xin bày tỏ sự cảm ơn Trường Đại học Kinh tế quốc dân, Viện Đào tạo Sau đại học Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Khoa Kế toán đã giúp đỡ Tác giả trong suốt quá trình học tập và nghiên cứu luận án.

Tác giả xin trân trọng cảm ơn sự hỗ trợ quý báu trong quá trình thu thập tài liệu, trao đổi kinh nghiệm, góp ý sửa chữa luận án của các kiểm toán viên, các chuyên gia của Kiểm toán nhà nước, cơ quan Kiểm toán nhà nước.

Cuối cùng, Tác giả muốn bày tỏ lời cảm ơn tới vợ, con, bố mẹ và các anh, chị đã động viên, giúp đỡ Tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thiện Luận án.

Nguyễn Hữu Phúc

MỤC LỤC

	<i>Trang</i>
Trang phụ bì	
Lời cam đoan	iii
Lời cảm ơn	iv
Mục lục	v
Danh mục các từ viết tắt	vi
Danh mục sơ đồ, hình vẽ	vii
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1. NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC	
1.1. Ngân sách nhà nước với tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước	8
1.1.1. Bản chất của ngân sách nhà nước	8
1.1.2. Tổ chức quản lý ngân sách nhà nước	13
1.1.3. Quy trình ngân sách nhà nước	15
1.1.4. Kiểm tra, giám sát ngân sách nhà nước và các nguyên tắc quản lý ngân sách nhà nước	18
1.1.5. Chức năng kiểm toán ngân sách nhà nước gắn với việc sử dụng các loại hình kiểm toán trong kiểm toán ngân sách nhà nước	21
1.2. Tổ chức công tác và bộ máy kiểm toán ngân sách nhà nước	34
1.2.1. Bản chất tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước	34
1.2.2. Quy trình tổ chức công tác kiểm toán ngân sách nhà nước	38
1.2.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán ngân sách nhà nước	54
1.3. Kinh nghiệm tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại một số nước trên thế giới	66

CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN	77
2.1. Đặc điểm chung của Ngân sách nhà nước Việt Nam ảnh hưởng tới tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước	77
2.2. Khái quát chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam trong kiểm toán Ngân sách nhà nước	80
2.3. Tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước của Kiểm toán nhà nước Việt Nam	82
2.3.1. Khái quát kết quả kiểm toán Ngân sách nhà nước do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện	82
2.3.2. Thực trạng tổ chức công tác kiểm toán Ngân sách nhà nước Việt Nam	89
2.3.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán Ngân sách nhà nước	116
2.3.4. Nguyên nhân của những yếu điểm trong tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước	125
CHƯƠNG 3. ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN	131
3.1. Định hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước	131
3.1.1. Một số quan điểm đổi mới tổ chức quản lý Ngân sách nhà nước Việt Nam liên quan đến tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước	131
3.1.2. Định hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước	136
3.2. Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước	141
3.2.1. Nâng cao nhận thức thức về vị trí, vai trò và chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước trong kiểm toán Ngân sách nhà nước	141

3.2.2.	Hoàn thiện cơ sở pháp lý để đảm bảo tính thống nhất và tính độc lập thực sự của hoạt động kiểm toán Ngân sách nhà nước	142
3.2.3.	Hoàn thiện về tổ chức bộ máy kiểm toán Ngân sách nhà nước theo mô hình tập trung thống nhất và tăng cường năng lực kiểm toán Ngân sách nhà nước	146
3.2.4.	Hoàn thiện tổ chức đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán Ngân sách nhà nước	154
3.2.5.	Hoàn thiện việc áp dụng các loại hình kiểm toán trong kiểm toán Ngân sách nhà nước	158
3.2.6.	Hoàn thiện quy trình kiểm toán Ngân sách nhà nước	162
3.2.7.	Hoàn thiện công tác kiểm soát chất lượng kiểm toán Ngân sách nhà nước cả bên trong và bên ngoài Kiểm toán nhà nước	187
3.2.8.	Tăng cường phối hợp giữa Kiểm toán nhà nước với các chủ thể liên quan đến kiểm toán Ngân sách nhà nước	191
3.2.9.	Tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin, xây dựng hệ thống thông tin về đối tượng, hồ sơ và kết quả kiểm toán Ngân sách nhà nước	196
3.2.10.	Nâng cao năng lực và đạo đức nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước	199
	KẾT LUẬN	200
	DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	viii
	TÀI LIỆU THAM KHẢO	ix
	PHỤ BIỂU	x

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

DNNN	Doanh nghiệp nhà nước
HĐND	Hội đồng nhân dân
INTOSAI	Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao
KBNN	Kho bạc nhà nước
KSNB	Kiểm soát nội bộ
KTNN	Kiểm toán nhà nước
KTV	Kiểm toán viên
NSDP	Ngân sách địa phương
NSNN	Ngân sách nhà nước
NSTW	Ngân sách trung ương
TW	Trung ương
UBND	Ủy ban nhân dân
XDCB	Xây dựng cơ bản

DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ

	<i>Trang</i>
Hình 1.1. Quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước	39
Hình 1.2. Mô tả vị trí tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước thuộc cơ quan trực tiếp quản lý và điều hành ngân sách nhà nước	55
Hình 1.3. Mô tả vị trí tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước thuộc cơ quan phê chuẩn và giám sát ngân sách nhà nước	56
Hình 1.4. Mô tả vị trí tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước độc lập với cơ quan quản lý, điều hành ngân sách nhà nước và cơ quan phê chuẩn và giám sát ngân sách nhà nước	57
Hình 1.5. Cơ cấu tổ chức Đoàn Kiểm toán nhà nước theo mô hình phân tuyến	63
Hình 2.1. Tỷ lệ mẫu kiểm toán đơn vị dự toán cấp I thuộc ngân sách trung ương tính theo số đơn vị	106
Hình 2.2. Tỷ lệ mẫu các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương tính theo số đơn vị	107
Hình 2.3. Tỷ lệ mẫu kiểm toán các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương tính theo cơ cấu thu, chi cân đối ngân sách địa phương	10
Hình 2.4. Trình tự xét duyệt báo cáo kiểm toán ngân sách nhà nước	112

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của Đề tài

Qua gần 15 năm hoạt động, Kiểm toán nhà nước (KTNN) Việt Nam đã khẳng định được vị trí, vai trò của mình trong cơ cấu bộ máy nhà nước, khẳng định được sự cần thiết và tính tất yếu khách quan của kiểm tra, kiểm soát hoạt động quản lý kinh tế - tài chính nhà nước, đặc biệt là Ngân sách nhà nước (NSNN). Những kết quả kiểm toán trung thực, khách quan của KTNN báo cáo lên Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan chức năng khác không chỉ cho phép đánh giá thực trạng NSNN mà còn cung cấp 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 và tăng cường hơn hiệu quả sử dụng NSNN. Trong lĩnh vực tài chính-ngân sách, NSNN là khâu quan trọng nhất, đảm bảo nguồn tài chính cho tất cả các lĩnh vực hoạt động. NSNN là đối tượng kiểm toán thường xuyên và chủ yếu của KTNN. Vì vậy chất lượng tổ chức kiểm toán NSNN có ý nghĩa hết sức quan trọng trong hoạt động của KTNN.

Trong những năm qua, chất lượng tổ chức kiểm toán NSNN đã dần được nâng cao trên cơ sở nguồn lực hiện có của KTNN. Tổ chức bộ máy của KTNN đã hoàn thiện hơn, nhất là từ khi thực hiện Luật KTNN vào năm 2006, đảm bảo tính độc lập cao nhất trong hoạt động KTNN với tư cách là ngoại kiểm đối với việc quản lý và điều hành NSNN của Chính phủ. Để giải quyết những vướng mắc phát sinh trong hoạt động thực tiễn hoạt động kiểm toán, trong đó có hoạt động kiểm toán NSNN, Luật KTNN đã có những quy định rất cụ thể liên quan đến chức năng, nhiệm vụ của KTNN, đặc biệt là yêu cầu đối với tổ chức kiểm toán NSNN. Bên cạnh đó, công tác quản lý NSNN cũng có những thay đổi. Nhằm đáp ứng những yêu cầu này, tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện phải đổi mới toàn diện, góp phần tăng cường vai trò của KTNN trong việc hỗ trợ Quốc hội và Hội đồng nhân dân (HĐND) nâng cao năng lực giám sát NSNN. Chính vì vậy việc nghiên cứu để hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện có ý nghĩa hết sức quan trọng và là yêu cầu cấp thiết.

2. Tổng quan những nghiên cứu về tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước

Nghiên cứu cả về lý luận và thực tiễn ở các nước về tổ chức kiểm toán NSNN, vận dụng vào Việt Nam là vấn đề hết sức quan trọng đối với sự phát triển của KTNN Việt Nam. Hoạt động nghiên cứu khoa học của KTNN Việt Nam chính thức được triển khai từ năm 1995 và được công nhận như một đầu mối nghiên cứu kể từ năm 1996. Từ đó đến nay đã có rất nhiều đề tài nghiên cứu khoa học từ cấp Nhà nước, cấp Bộ, cấp cơ sở và một số luận án thạc sĩ, tiến sĩ của các cán bộ KTNN triển khai nghiên cứu các vấn đề liên quan đến tổ chức hoạt động KTNN nói chung và các vấn đề cụ thể nói riêng như các quy trình nghiệp vụ, chuẩn mực KTNN, mẫu biểu hồ sơ kiểm toán...nhằm đáp ứng kịp thời hoạt động của KTNN trong từng thời kỳ. Bên cạnh đó nhiều tổ chức như Ngân hàng phát triển châu Á, KTNN Cộng hoà liên bang Đức...đã trợ giúp KTNN triển khai nghiên cứu về quy trình kiểm toán, địa vị pháp lý của KTNN, chuẩn mực KTNN. Luật KTNN ra đời và có hiệu lực từ năm 2006 tạo bước chuyển biến quan trọng trong hoạt động KTNN, khẳng định vai trò không thể thiếu được của KTNN trong bộ máy kiểm tra, kiểm soát tài chính công. Sau đây là một số khái quát về các vấn đề đã nghiên cứu có liên quan đến phạm vi nghiên cứu của Luận án.

Luận án của Tiến sĩ Mai Vinh (Đại học Kinh tế quốc dân-2000) với Đề tài “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách cấp bộ” đã có nhiều thành công trong việc nghiên cứu khái quát về tổ chức ngân sách của cấp bộ với vấn đề kiểm toán báo cáo quyết toán của cấp bộ và chỉ rõ những nội dung cụ thể khi kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và kiểm toán chi tiết. Qua đó, Luận án xây dựng quy trình kiểm toán đối với kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cấp bộ. Phạm vi nghiên cứu của Luận án chỉ giới hạn là kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN cấp bộ và được triển khai trong điều kiện Luật NSNN chưa được sửa đổi và hoàn thành trước khi có Luật KTNN. Đây là một trong những tài liệu tham khảo rất quý trong quá trình thực hiện Luận án.

Đề tài cấp Bộ 2003 của KTNN với chủ đề: “Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng chiến lược phát triển KTNN giai đoạn 2001-2010” do KS. Đỗ Bình Dương

làm Chủ nhiệm Đề tài và Đề tài khoa học cấp Nhà nước năm 2004 của KTNN với chủ đề “Định hướng chiến lược và những giải pháp xây dựng, phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam trong thời kỳ công nghiệp hoá và hiện đại hoá đất nước” do GS.TS Vương Đình Huệ-Tổng KTNN làm Chủ nhiệm. Cả hai đề tài này đã đề cập nhiều khía cạnh khác nhau của công tác tổ chức kiểm toán nói chung và đã khẳng định mục tiêu và lộ trình phát triển tổ chức bộ máy của KTNN, trong đó có các KTNN khu vực và KTNN chuyên ngành. Cả hai đề tài có nhiều đóng góp quan trọng về mặt khoa học và thực tiễn trong việc hoàn thiện mô hình tổ chức và hoạt động của KTNN. Do cả hai đề tài nghiên cứu tổng quan về tổ chức và hoạt động KTNN nói chung nên không đi sâu về tổ chức, phân công nhiệm vụ kiểm toán NSNN và thực hiện quy trình kiểm toán NSNN. Mặt khác do các đề tài được nghiên cứu trước khi Luật KTNN được ban hành, đồng thời việc cải cách quản lý và phân cấp NSNN cùng với công cuộc cải cách hành chính ở Việt Nam có nhiều thay đổi đã xuất hiện các tình huống mới. Cả hai đề tài này là tài liệu tham khảo quan trọng trong quá trình nghiên cứu của Tác giả Luận án này.

Đề tài cấp Bộ 2003 của KTNN với chủ đề: “Xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với đơn vị sự nghiệp có thu”, Chủ nhiệm PGS.TS Đinh Trọng Hanh và Đề tài cấp Bộ 2003 với chủ đề “Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi”, Chủ nhiệm Đề tài: CN Trịnh Ngọc Sơn. Cả hai đề tài này đã rất thành công trong việc đưa ra những hướng dẫn về kiểm toán hoạt động đối với các đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí là đơn vị sự nghiệp có thu và đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi, phạm vi nghiên cứu của đề tài chỉ giới hạn trong kiểm toán chi tiết NSNN. Vì vậy, đây sẽ là tài liệu quan trọng và được xem như là những hướng dẫn chi tiết trong việc thực hiện quy trình kiểm toán NSNN đối với việc triển khai loại hình kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN.

Đề tài khoa học cấp Bộ 2004 của KTNN với chủ đề “Định hướng và giải pháp đổi mới công tác kiểm toán NSNN trong điều kiện thực hiện Luật NSNN sửa đổi”, Chủ nhiệm đề tài GS.TS Vương Đình Huệ và bản thân Tác giả Luận án này là

Thư ký Đề tài. Đề tài đã đi sâu nghiên cứu những đổi mới trong Luật NSNN 2002 và những tác động đến công tác kiểm toán NSNN. Đề tài đã thành công trong việc phân tích những nổi bật trong Luật NSNN 2002 so với Luật NSNN 1996, đánh giá thực trạng kiểm toán NSNN và đề ra các nội dung kiểm toán NSNN phù hợp với Luật NSNN 2002. Đề tài không đi sâu vào việc nghiên cứu tổ chức bộ máy và hoạt động kiểm toán NSNN và được nghiên cứu khi Luật KTNN chưa được ban hành. Do được trực tiếp tham gia nghiên cứu Đề tài này, nên Đề tài thật sự là nguồn tư liệu quý để tham khảo cho Luận án này có được nhiều ý tưởng khoa học quan trọng.

Ngoài ra, còn nhiều đề tài khoa học của KTNN đề cập đến nhiều khía cạnh khác nhau về mặt tổ chức cũng như thực hiện các quy trình kiểm toán và các mặt hoạt động của KTNN; nhiều tài liệu của các dự án mà KTNN hợp tác, đặc biệt là trong quá trình soạn thảo Luật KTNN đã cung cấp rất nhiều nguồn tài liệu để tham khảo và hình thành nên nhiều ý tưởng mới, đưa ra những phương hướng và giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN. Một số đề tài thạc sĩ về từng mặt hoặc phạm vi hẹp liên quan đến hoạt động kiểm toán cũng đã ít nhiều đề cập đến kiểm toán NSNN trong một đơn vị cụ thể, như: đơn vị dự toán cấp III hay đơn vị sự nghiệp.

Bên cạnh đó, kể từ khi thành lập đến nay, KTNN Việt Nam đã tranh thủ một số nguồn lực từ các dự án và nguồn kinh phí viện trợ để hỗ trợ cho việc nghiên cứu tiếp cận và chuyển giao công nghệ, chủ yếu là liên quan đến các vấn đề tổng quan kiểm toán. Liên quan đến lĩnh vực kiểm toán NSNN có dự án GTZ (Cộng hoà Liên bang Đức) đã trợ giúp cho KTNN Việt Nam xây dựng các quy trình kiểm toán, trong đó có quy trình kiểm toán NSNN. Bằng hoạt động dự án, KTNN Việt Nam đã ban hành quy trình kiểm toán NSNN năm 1999. Đây cũng là một vấn đề quan trọng trong việc tổ chức thực hiện kiểm toán NSNN. Quy trình này đã đề cập các bước cần tiến hành trong một cuộc kiểm toán NSNN và các nội dung kiểm toán cụ thể. Đặc biệt, thông qua các hoạt động cụ thể của các dự án, KTNN đã tiếp cận được kinh nghiệm tổ chức kiểm toán NSNN của KTNN Cộng hoà Liên bang Đức. Tuy nhiên, quy trình kiểm toán NSNN được xây dựng khi chức năng, nhiệm vụ và địa vị

pháp lý của KTNN chưa rõ ràng, đồng thời, quy trình xây dựng khi Luật NSNN chưa được sửa đổi.

Kết quả nghiên cứu của các đề tài, các dự án này về cơ bản đã được ứng dụng trong hoạt động kiểm toán NSNN của KTNN. Tuy nhiên, hầu hết những đề tài này được nghiên cứu trước thời điểm Luật KTNN có hiệu lực hoặc chỉ liên quan đến từng mặt hoặc trong phạm vi tỉnh, thành hoặc đơn vị dự toán cụ thể trong tổ chức kiểm toán NSNN của KTNN Việt Nam. Đa số hướng nghiên cứu của các đề tài này đi sâu vào việc đưa ra các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN xét ở góc độ hẹp (ngân sách của các đơn vị, các khoản thu, chi) và chưa có một đề tài nào nghiên cứu trực tiếp tổ chức kiểm toán NSNN. Vì vậy, Luận án không những tập trung vào đánh giá thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện mà còn nghiên cứu lý luận, kinh nghiệm tổ chức kiểm toán NSNN trên thế giới và nghiên cứu khả năng vận dụng vào Việt Nam để đưa ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức bộ máy và tổ chức công tác kiểm toán NSNN Việt Nam.

3. Mục đích và phạm vi nghiên cứu của Luận án

3.1. Mục đích nghiên cứu của Luận án

Trên cơ sở hệ thống hoá và phát triển các vấn đề lý luận chung về NSNN gắn với tổ chức kiểm toán NSNN, tổ chức kiểm toán NSNN, nghiên cứu thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện, Luận án đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện.

3.2. Phạm vi nghiên cứu của Luận án

Trong phạm vi nghiên cứu của Luận án, Tác giả Luận án đi sâu nghiên cứu những vấn đề cơ bản, trực tiếp tác động đến hiệu quả tổ chức kiểm toán NSNN bao gồm tổ chức công tác kiểm toán và tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN. Luận án không đi sâu nghiên cứu các vấn đề nghiệp vụ kiểm toán cụ thể liên quan đến kiểm toán các đơn vị dự toán ngân sách các cấp và kiểm toán các khoản mục thu, chi của NSNN.

4. Đối tượng và phương pháp nghiên cứu của Luận án

4.1. Đối tượng nghiên cứu của Luận án

Gắn liền với đề tài nghiên cứu, Luận án có đối tượng nghiên cứu là NSNN, quản lý NSNN và kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện. Luận án không nghiên cứu kiểm toán NSNN do các tổ chức kiểm toán khác, ngoài KTNN Việt Nam thực hiện.

4.2. Phương pháp nghiên cứu của Luận án

Luận án được thực hiện trên cơ sở phương pháp luận duy vật biện chứng và duy vật lịch sử của chủ nghĩa Mác-Lênin. Xuất phát từ tính ứng dụng thực tiễn của Luận án và nghiên cứu hoạt động cụ thể là tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện, Luận án chủ yếu sử dụng phương pháp khái quát hoá, tổng hợp và phân tích... Việc phân tích, tổng hợp diễn biến, những thay đổi trong tổ chức kiểm toán NSNN sẽ được thường xuyên sử dụng để đưa ra các nhận định, đánh giá.

Luận án còn sử dụng các phương pháp thống kê, phân tích và so sánh để đưa ra các nhận định, đánh giá cụ thể, trên cơ sở đó đưa ra các kiến nghị cụ thể về hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện. Luận án cũng sử dụng kết quả phân tích về tổ chức kiểm toán NSNN ở một số nước trên thế giới để tổng kết kinh nghiệm và bài học cho việc vận dụng vào Việt Nam.

Số liệu, tình hình trong Luận án được khai thác từ nhiều nguồn khác nhau bao gồm: từ các báo cáo tổng kết công tác hàng năm của KTNN, báo cáo kết quả kiểm toán năm mà trọng tâm là lĩnh vực NSNN của KTNN, số liệu về NSNN hàng năm công khai trên website của Bộ Tài chính, số liệu và thông tin trong quá trình nghiên cứu Luật KTNN của các nước trong quá trình soạn thảo Luật KTNN Việt Nam... Tác giả Luận án cũng trao đổi với một số kiểm toán viên (KTV) đã trực tiếp tham gia kiểm toán NSNN, một số chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán NSNN của KTNN Việt Nam để nắm bắt thông tin và thu thập thêm ý kiến nhận xét, đánh giá.

5. Những đóng góp của Luận án

Những đóng góp của Luận án gồm có:

Một là, Về lý luận: Luận án làm rõ những cơ sở lý luận chung về NSNN gắn với tổ chức kiểm toán NSNN, cơ sở lý luận về tổ chức kiểm toán NSNN, thực hiện

quy trình kiểm toán NSNN. Qua việc phân tích 03 mô hình tổ chức bộ máy của KTNN trong mối liên hệ với hệ thống cơ quan quản lý và điều hành NSNN và cơ quan phê chuẩn, giám sát NSNN cùng với 02 mô hình về tổ chức và phân giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN gắn với tổ chức hệ thống NSNN để vận dụng hoàn thiện tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN. Điểm mới về mặt lý luận là lần đầu tiên Tác giả xác định đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN.

Hai là, Về thực tiễn: Luận án đánh giá một cách khái quát thực trạng tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN và tổ chức công tác kiểm toán thông qua thực hiện quy trình kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện trong những năm qua và những tác động của việc đổi mới tổ chức quản lý NSNN của Việt Nam trong tương lai đến việc tổ chức kiểm toán NSNN.

Ba là, Về những đề xuất của Luận án: Luận án đưa ra những định hướng cơ bản và giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN trên 02 phương diện tổ chức bộ máy và tổ chức công tác kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện. Trong đó, Tác giả nhấn mạnh những vấn đề mới như thay đổi quan niệm về tổ chức cuộc kiểm toán NSNN hiện nay thành nhiều cuộc kiểm toán NSNN theo hình thức chuyên đề và tổ chức đoàn kiểm toán theo mô hình trực tuyến; xác định rõ đối tượng kiểm toán NSNN các cấp; thay đổi trình tự kiểm toán, hướng vào kiểm toán trước khi báo cáo quyết toán ngân sách được lập và đẩy mạnh hoạt động tiên kiểm; xem loại hình kiểm toán hoạt động có vai trò quan trọng như kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính trong kiểm toán NSNN.

6. Kết cấu của Luận án

Ngoài các phần Mở đầu và Kết luận, Luận án gồm 3 chương:

Chương 1. Những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước

Chương 2. Thực trạng tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

Chương 3. Định hướng và giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

Chương 1.

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN

VỀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

1.1. NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC VỚI TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

1.1.1. Bản chất của ngân sách nhà nước

Từ “ngân sách” được xuất phát từ thuật ngữ “budget”, một từ tiếng Anh thời trung cổ, dùng để mô tả chiếc túi của nhà vua trong đó có chứa những khoản tiền cần thiết cho những khoản chi tiêu công cộng. Dưới chế độ phong kiến, chi tiêu của nhà vua cho những mục đích công cộng như: đắp đê phòng chống lũ lụt, xây dựng đường xá và chi tiêu cho bản thân hoàng gia không có sự tách biệt nhau. Trong đời sống kinh tế, thuật ngữ ngân sách đã thoát ly ý nghĩa ban đầu và mang nội dung hoàn toàn mới. Từ điển Oxford advanced learn’s Dictionary của Nhà xuất bản Đại học Oxford của Anh thì giải thích: ngân sách là khoản tiền để cho tổ chức hoặc cá nhân sử dụng với kế hoạch chi tiêu trong một khoảng thời gian nhất định [60, tr.193]. Từ điển Thuật ngữ tài chính tín dụng giải thích: Ngân sách được hiểu là dự toán và thực hiện mọi khoản thu nhập (tiền thu vào) và chi tiêu (tiền xuất ra) của bất kỳ một cơ quan, xí nghiệp, tổ chức, gia đình hoặc cá nhân trong một khoảng thời gian nhất định (thường là một năm) [4, tr.260]. Bất kỳ ngân sách nào cũng là một dự báo của các hoạt động. Các cá nhân, doanh nghiệp, cơ quan hành chính địa phương và đặc biệt là nhà nước đều tiến hành lập các chương trình tài chính dưới dạng dự báo về hoạt động thu và chi của mình. Khi giai cấp tư sản lớn mạnh và từng bước không chế nghị viện và đòi hỏi tách bạch hai khoản chi tiêu này, từ đó hình thành khái niệm NSNN [6, tr.77].

NSNN là một phạm trù mang tính lịch sử gắn liền với sự ra đời của nhà nước. Nhà nước ra đời tất yếu phải có nguồn lực tài chính để trang trải cho các chi phí hoạt động của bộ máy và thực hiện chức năng kinh tế xã hội của nhà nước, NSNN là nguồn lực tài chính chủ yếu, cơ bản nhất của nhà nước. Theo nguyên lý

chung, NSNN là một bộ phận của công sản và được huy động, cất trữ, sử dụng trong một tổ chức, cơ quan, đơn vị cụ thể. Khái niệm NSNN là khái niệm trừu tượng và cho đến nay vẫn có nhiều quan điểm về khái niệm NSNN.

Theo Từ điển điện tử Bách khoa toàn thư Việt Nam:

NSNN là toàn bộ các khoản thu chi của nhà nước trong dự toán đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền (quốc hội) quyết định và thực hiện trong một năm để bảo đảm thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của nhà nước. NSNN là kế hoạch tài chính cơ bản của nhà nước trong hệ thống tài chính quốc gia để phát triển kinh tế - xã hội và duy trì bộ máy quản lý nhà nước [18].

Theo ý kiến của GS.TS Tào Hữu Phùng:

NSNN là hệ thống các mối quan hệ kinh tế giữa nhà nước và xã hội phát sinh trong quá trình nhà nước huy động và sử dụng các nguồn tài chính nhằm đảm bảo yêu cầu thực hiện các chức năng quản lý và điều hành nền kinh tế-xã hội của mình [39, tr.11].

Theo Từ điển Thuật ngữ tài chính tín dụng:

NSNN là dự toán và thực hiện các khoản thu chi bằng tiền của nhà nước trong một khoảng thời gian nhất định (thường là một năm) [4, tr.260].

Các ý kiến trên xuất phát từ cách tiếp cận vấn đề khác nhau và có những nhân tố hợp lý nhưng chưa đầy đủ xét về phương diện pháp lý, bản chất kinh tế và tính chất xã hội của NSNN. Có thể thấy, điểm khác biệt căn bản của NSNN và “ngân sách tư nhân” nói chung là trên phương diện pháp lý. NSNN thể hiện sự phân chia thẩm quyền giữa một bên là cơ quan thảo luận tác động thông qua việc phê chuẩn, một bên là cơ quan hành pháp phụ trách việc thực thi các quyết định của cơ quan thảo luận. Tính đặc thù của NSNN được thể hiện dưới dạng một loạt các quyết định phê chuẩn thông qua của nghị viện, quốc hội đối với chính phủ. Các quyết định phê chuẩn ngân sách hướng vào các hoạt động với đối tượng được xác định rõ ràng và với thời gian hiệu lực hạn chế. Dự toán NSNN được phê chuẩn là một văn bản luật và về nguyên tắc phải được thông qua trước khi triển khai các hoạt động

ngân sách. Quyết định phê chuẩn cho phép chính phủ tiến hành thu hoặc chi nhưng không thể làm thay đổi quy định pháp lý cũng như nguyên tắc chung của pháp luật hiện hành trừ những trường hợp cụ thể. Các quyết định phê chuẩn NSNN không tạo ra quyền đối với các cá nhân. Quy định này rất cần thiết về mặt pháp lý nhằm bảo đảm về mặt chính trị cho nghị viện, cho phép nghị viện duy trì vai trò là cơ quan duy nhất quyết định về ngân sách, ít nhất là trên lý thuyết [3, tr.301-302]. Xét về hình thức, NSNN là bản dự toán thu và chi do chính phủ lập ra, trình Quốc hội phê chuẩn và giao cho chính phủ tổ chức thực hiện, kết thúc năm ngân sách, NSNN biểu hiện dưới hình thức bản quyết toán. Xét về thực thể, NSNN bao gồm những nguồn thu cụ thể, những khoản chi cụ thể và được định lượng. Xét về quan hệ kinh tế chứa đựng trong NSNN, các khoản thu hình thành NSNN, các khoản chi đều phản ánh những mối quan hệ kinh tế nhất định giữa nhà nước với người nộp thuế, giữa nhà nước với các cơ quan, đơn vị thụ hưởng. Từ những quan niệm như trên, chúng ta có thể khái quát về bản chất của NSNN ở một số khía cạnh chủ yếu như sau:

Thứ nhất, Về phương diện pháp lý: NSNN là một đạo luật về các khoản thu, chi của nhà nước trong một khoảng thời gian nhất định. NSNN được dự toán bởi cơ quan hành pháp (chính phủ), được thảo luận và quyết định bởi cơ quan lập pháp (quốc hội, nghị viện). NSNN do chính phủ tổ chức thực hiện và được giám sát, kiểm tra bởi các cơ quan dân cử cũng như các tổ chức đoàn thể và nhân dân. Mặt khác, các hoạt động thu chi NSNN đều được tiến hành trên cơ sở nhất định do nhà nước quy định, đây là một yêu cầu khách quan do phạm vi hoạt động của NSNN được tiến hành trên mọi lĩnh vực và tác động đến mọi chủ thể của nền kinh tế xã hội;

Thứ hai, Về bản chất kinh tế: NSNN là quan hệ kinh tế - tài chính giữa một bên là nhà nước và bên kia là các chủ thể của nền kinh tế-xã hội trong quá trình huy động, phân bổ và sử dụng các nguồn lực của nền kinh tế. Hoạt động cơ bản của NSNN là hoạt động huy động, phân phối và phân phối lại thu nhập do các chủ thể kinh tế mới sáng tạo ra. Thông qua việc tạo lập và sử dụng quỹ tiền tệ tập trung lớn nhất của nhà nước, một phần thu nhập của các chủ thể chuyển thành thu nhập của

nhà nước. Nhà nước sử dụng quyền lực và quyền chủ sở hữu của mình thực hiện huy động và phân phối lại một bộ phận tài lực của nền kinh tế. Việc huy động và phân phối NSNN chủ yếu dưới hình thức giá trị, gắn liền với việc hình thành và sử dụng quỹ NSNN nhằm thực hiện chức năng, nhiệm vụ của nhà nước. Xét về quan hệ kinh tế chứa đựng trong NSNN, các khoản thu, các khoản chi đều phản ánh mối quan hệ kinh tế nhất định giữa nhà nước với người nộp thuế, giữa nhà nước với cơ quan, đơn vị thụ hưởng NSNN. Nhà nước có quyền lực về NSNN nhưng NSNN cũng thể hiện mối quan hệ về lợi ích kinh tế giữa nhà nước và các thành viên của xã hội. Chính vì mối quan hệ này, đòi hỏi bất cứ một quốc gia nào cũng phải có chính sách ngân sách đúng đắn, tôn trọng các quy luật kinh tế khách quan, đồng thời mọi khoản chi tiêu của nhà nước phải được tính toán thận trọng, thể hiện tính tiết kiệm, hiệu quả và công bằng xã hội;

Thứ ba, Về tính chất xã hội: NSNN là công cụ kinh tế của nhà nước, nhằm phục vụ cho việc thực hiện các chức năng của nhà nước. Nội dung chủ yếu của NSNN không đơn thuần là thu, chi ngân sách mà còn là định hướng chính sách, mục tiêu của nhà nước trong kế hoạch phát triển kinh tế-xã hội của đất nước. Đồng thời, nhà nước thực hiện các chức năng thực hiện dịch vụ xã hội có tính chất đặc biệt hoặc đặc thù mà các thành phần hay lực lượng khác trong xã hội không thực hiện được hoặc không được pháp luật cho phép thực hiện.

Như vậy, thực chất NSNN được nhà nước sử dụng để phân phối một bộ phận của cải của xã hội nhằm đảm bảo yêu cầu thực hiện các chức năng quản lý và điều hành nền kinh tế xã hội của nhà nước. NSNN phản ánh các mối quan hệ kinh tế giữa nhà nước và các chủ thể trong nền kinh tế xã hội trong quá trình phân phối nguồn lực tài chính quốc gia nhằm thực hiện các chức năng của nhà nước trên cơ sở luật định. Quyền lực về NSNN thuộc về nhà nước. Mọi khoản thu và chi tài chính của nhà nước đều do nhà nước quyết định và nhằm mục đích phục vụ yêu cầu thực hiện các chức năng của nhà nước. Quan hệ trong tạo lập và sử dụng NSNN mang tính pháp lý cao và chủ yếu không mang tính hoàn trả trực tiếp. Biểu hiện bên ngoài, NSNN là bảng dự toán thu, chi bằng tiền, cũng có thể là bản quyết toán, thực

hiện các khoản thu, chi của nhà nước trong một khoảng thời gian nhất định (thường là một năm). Chính phủ dự toán các khoản thu, chi trong một năm, trình quốc hội quyết định và quốc hội giao cho chính phủ thực hiện dự toán được phê duyệt. NSNN phải thích nghi và điều chỉnh các biến động kinh tế có tác động trực tiếp tới nguồn thu của mình hoặc thực hiện những giải pháp cấp bách trong việc sử dụng các khoản chi. Chính vì vậy, NSNN luôn được điều chỉnh trong thời gian thực hiện. Quốc hội (nghị viện) thông qua các dự toán ngân sách sửa đổi, phê chuẩn những sự điều chỉnh này và có thể điều chỉnh thực hiện NSNN trong cả năm hoặc vào thời điểm cuối năm. Bên cạnh đó, NSNN có vai trò là công cụ điều chỉnh vĩ mô nền kinh tế xã hội đặt ra vấn đề cần tăng cường tính hiệu quả trong việc quản lý và sử dụng NSNN.

Từ những phân tích về bản chất NSNN như trên, có thể nhận thấy rằng, kiểm toán NSNN cần đi sâu đánh giá về các mối quan hệ kinh tế, quan hệ lợi ích giữa các chủ thể trong xã hội khi nhà nước tham gia phân phối các nguồn lực tài chính quốc gia. Lợi ích phải được kiểm toán đánh giá, xem xét dưới các góc độ khác nhau cả về khía cạnh kinh tế cũng như xã hội. Khi tiến hành kiểm toán NSNN cần phải sử dụng các loại hình kiểm toán khác nhau để đánh giá độc lập từ bên ngoài theo những mục tiêu kiểm toán nhất định nhằm tăng cường tính minh bạch, tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực, tính đúng đắn, tính trung thực... trong việc quản lý, sử dụng, phản ánh, ghi chép và điều hành NSNN. Biểu hiện bên ngoài của NSNN có thể là các khoản thu NSNN, chi NSNN, dự toán NSNN, quyết toán NSNN..., chính vì vậy, xét về hình thức, kiểm toán NSNN sẽ lấy đối tượng là các báo cáo quyết toán, các bản khai tài chính, các khoản mục thu, chi, dự toán NSNN. Thông qua chức năng xác nhận, kiểm toán NSNN có thể xác nhận số liệu quyết toán NSNN, cho ý kiến về dự toán NSNN, xác nhận các khoản thu, chi NSNN. Xét về nội dung bên trong, thông qua chức năng tư vấn, kiểm toán NSNN có thể phân tích và đánh giá mối quan hệ giữa các khoản mục thu chi, giữa các chủ thể quản lý, điều hành NSNN, các chủ thể liên quan đến trách nhiệm quản lý, điều hành, giám sát, phê chuẩn NSNN xét về mọi phương diện, kể cả phương diện tuân thủ các quy định

cũng như phương diện hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, điều hành, sử dụng NSNN.

1.1.2. Tổ chức quản lý ngân sách nhà nước

1.1.2.1. Phân cấp quản lý ngân sách nhà nước

Do bộ máy nhà nước được thiết lập theo nhiều mô hình khác nhau, cùng với đặc điểm riêng về chế độ chính trị-xã hội, quy mô ngân sách... nên NSNN cũng được tổ chức cho phù hợp với tổ chức nhà nước và đặc thù của mỗi quốc gia. Thông thường, hệ thống chính quyền nhà nước được tổ chức thành nhiều cấp và mỗi cấp đều được phân giao những nhiệm vụ nhất định và kèm với điều đó là những quyền hạn nhất định trong đó có ngân sách. Sự phân giao về ngân sách cho các cấp chính quyền hình thành khái niệm về phân cấp ngân sách.

Phân cấp quản lý NSNN là quá trình nhà nước trung ương (TW) phân giao nhiệm vụ, quyền hạn, trách nhiệm nhất định cho chính quyền địa phương trong hoạt động quản lý ngân sách [6, tr.93]. NSNN được phân cấp quản lý giữa chính quyền TW (hoặc liên bang) và các cấp chính quyền địa phương (hoặc bang) là một tất yếu khách quan khi tổ chức hệ thống NSNN gồm nhiều cấp. Điều đó không chỉ bắt nguồn từ cơ chế kinh tế mà còn bắt nguồn từ cơ chế phân cấp quản lý về hành chính. Phân cấp quản lý NSNN giải quyết mối quan hệ giữa chính quyền nhà nước TW và các cấp chính quyền nhà nước địa phương trong việc xử lý các vấn đề liên quan đến hoạt động của NSNN bao gồm ba nội dung cơ bản sau: Quan hệ về mặt chế độ, chính sách; quan hệ vật chất về nguồn thu và nhiệm vụ chi; quan hệ về quản lý chu trình ngân sách.

Phân cấp quản lý ngân sách là cách tốt nhất để gắn các hoạt động của NSNN với các hoạt động kinh tế - xã hội một cách cụ thể và thực sự nhằm tập trung đầy đủ, kịp thời, đúng chính sách, chế độ các nguồn tài chính quốc gia và phân phối, sử dụng các nguồn tài chính đó một cách công bằng, hợp lý, tiết kiệm và có hiệu quả cao phục vụ các mục tiêu, nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội của đất nước. Để đảm bảo phân cấp quản lý ngân sách hiệu quả cần quán triệt các nguyên tắc chủ yếu như: phù hợp với phân cấp quản lý kinh tế-xã hội, quốc phòng, an ninh của nhà nước và năng lực quản lý của mỗi cấp trên địa bàn; đảm bảo vai trò chủ đạo của ngân sách

trung ương (NSTW) và vị trí độc lập của ngân sách địa phương (NSĐP) trong hệ thống NSNN trong từng mô hình quản lý NSNN; đảm bảo nguyên tắc công bằng trong phân cấp NSNN.

Chủ thể trực tiếp quản lý NSNN là nhà nước (chính phủ TW và chính quyền địa phương các cấp) thông qua các cơ quan chức năng của nhà nước. Thu của NSNN được tập trung từ mọi lĩnh vực kinh tế - xã hội khác nhau, trong đó thuế là hình thức thu phổ biến dựa trên tính cưỡng chế là chủ yếu. Chi tiêu của NSNN nhằm duy trì sự tồn tại hoạt động của bộ máy nhà nước và phục vụ thực hiện các chức năng của nhà nước. NSNN bao gồm một hệ thống các cấp ngân sách phù hợp với hệ thống chính quyền nhà nước các cấp. Tùy theo tổ chức bộ máy nhà nước khác nhau mà mức độ phân cấp ngân sách khác nhau.

Trong mô hình nhà nước đơn nhất có hai hình thức hệ thống NSNN phổ biến. Một là, NSNN bao gồm toàn bộ NSTW và NSĐP, khi phê chuẩn quyết toán NSNN, quốc hội phê chuẩn cả ngân sách mà cơ quan quyền lực nhà nước địa phương đã phê chuẩn. Hai là, không lồng ghép giữa các cấp ngân sách, việc quản lý và quyết toán theo từng cấp riêng rẽ và quốc hội phê chuẩn quyết toán NSTW do chính phủ TW trình. Trong mô hình nhà nước liên bang do nhiều nhà nước các bang hoặc vùng lãnh thổ hợp lại, việc quản lý và quyết toán riêng rẽ theo ngân sách liên bang và ngân sách bang. Quốc hội liên bang quyết định và phê chuẩn ngân sách chính phủ liên bang, quốc hội bang phê chuẩn ngân sách bang mình.

1.1.2.2. Quản lý thu, chi ngân sách nhà nước

Thu NSNN là quá trình nhà nước sử dụng quyền lực để huy động mọi bộ phận giá trị của cải xã hội hình thành quỹ NSNN nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước [6, tr.79]. Cùng với sự phát triển về kinh tế, xã hội thu NSNN ngày càng tăng cả về qui mô và cả về các hình thức động viên. Quản lý quá trình thu NSNN về cơ bản tuân thủ các yêu cầu sau: đảm bảo tập trung một bộ phận nguồn lực tài chính quốc gia vào tay nhà nước để trang trải các khoản chi phí cần thiết của nhà nước trong từng giai đoạn lịch sử; đảm bảo khuyến khích, thúc đẩy sản xuất phát triển, tạo ra nguồn thu của NSNN ngày càng lớn hơn; coi trọng yêu cầu công bằng xã hội,

thực hiện nghiêm túc, đúng đắn các chính sách, chế độ thu do cơ quan có thẩm quyền ban hành. Do thu NSNN có rất nhiều loại, để quản lý thu NSNN có hiệu quả có thể sắp xếp phân loại nội dung thu của NSNN căn cứ vào phạm vi động viên nguồn thu, thì thu NSNN bao gồm thu trong nước và thu ngoài nước; nếu căn cứ vào nội dung kinh tế và tính chất phát sinh thì thu NSNN bao gồm thu thường xuyên và thu không thường xuyên.

Chi NSNN là quá trình phân phối và sử dụng quỹ ngân sách nhằm thực hiện nhiệm vụ của nhà nước trong từng thời kỳ [6, tr.80]. Trong quản lý quá trình chi của NSNN về cơ bản phải đáp ứng các yêu cầu sau: đảm bảo nguồn tài chính cần thiết để các cơ quan công quyền thực hiện các nhiệm vụ được giao theo đúng đường lối, chính sách, chế độ của nhà nước. Do giới hạn về nguồn lực, nhà nước cần xác lập thứ tự ưu tiên các khoản chi và cân nhắc khi giao nhiệm vụ chi; đảm bảo yêu cầu tiết kiệm và có hiệu quả, cần quản lý chặt chẽ khâu xây dựng dự toán, thường xuyên phân tích, đánh giá việc thực hiện dự toán, kiểm soát chi và đánh giá tác động đến việc thực hiện các mục tiêu kinh tế-xã hội.

Do qui mô chi, cơ cấu chi và các hình thức chi của NSNN ngày càng gia tăng và đa dạng về hình thức, trong quản lý chi NSNN cũng phải lựa chọn các tiêu thức để sắp xếp phân loại nội dung chi NSNN sao cho phục vụ tiện lợi cho công tác quản lý và điều hành NSNN. Tiêu thức phổ biến được dùng trong phân loại chi NSNN hiện nay là dựa vào nội dung kinh tế và tính chất phát sinh của các khoản chi, theo đó, số chi NSNN sẽ bao gồm: chi thường xuyên và chi không thường xuyên. Chi NSNN còn được phân loại theo tổ chức bộ máy hành chính nhà nước. Theo cách phân loại này chi NSNN được phân loại theo các bộ, cục, sở, ban hoặc cơ quan, đơn vị thụ hưởng kinh phí NSNN theo cấp quản lý TW, tỉnh, huyện hay xã. Chi NSNN còn được phân loại theo đơn vị dự toán cấp I, cấp II, cấp III nhằm làm rõ trách nhiệm của từng cấp trong quản lý NSNN nói chung và kế toán, kiểm toán và quyết toán NSNN nói riêng.

1.1.3. Quy trình ngân sách nhà nước

Quy trình ngân sách là khoảng thời gian cần thiết để tổ chức quản lý các hoạt

động của NSNN theo một trình tự khoa học nhất định. Trình tự các bước của quy trình ngân sách kế tiếp nhau luôn có sự lặp lại nhưng ở mức độ cao hơn. Trong một quy trình NSNN bao gồm ba khâu: Lập dự toán NSNN, chấp hành NSNN và quyết toán NSNN [15, tr.4]. Độ dài về thời gian của một quy trình ngân sách có liên quan đến 3 năm ngân sách kế tiếp nhau, trong đó thời gian của khâu chấp hành ngân sách trùng với thời gian của năm ngân sách, còn thời gian của khâu lập dự toán và quyết toán ngân sách lại phải tiến hành ở năm ngân sách trước và năm ngân sách sau.

Thứ nhất, Lập dự toán NSNN

Lập dự toán NSNN là khâu mở đầu của một chu trình ngân sách nhằm xác định các chỉ tiêu thu, chi, bội chi (nếu có) NSNN cần phải thực hiện cho năm ngân sách kế tiếp [15, tr.4]. Lập dự toán NSNN là quá trình phân tích, đánh giá giữa khả năng và nhu cầu các nguồn tài chính của nhà nước để từ đó xác lập các chỉ tiêu thu, chi ngân sách hàng năm một cách đúng đắn, có căn cứ khoa học và thực tiễn, đồng thời xác lập các biện pháp nhằm tổ chức thực hiện tốt các chỉ tiêu đã đề ra. Việc lập dự toán NSNN trong khuôn khổ chi tiêu trung hạn và theo kết quả đầu ra là một xu hướng đổi mới nhằm sử dụng hiệu quả NSNN.

Dự toán NSNN hàng năm được lập căn cứ vào nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội và bảo đảm quốc phòng, an ninh. Các khoản thu trong dự toán ngân sách phải được xác định trên cơ sở tăng trưởng kinh tế, các chỉ tiêu có liên quan và các quy định của pháp luật về thu ngân sách. Các khoản chi trong dự toán ngân sách phải được xác định trên cơ sở mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội, bảo đảm quốc phòng, an ninh. Đối với chi đầu tư phát triển, việc lập dự toán phải căn cứ vào quy hoạch, chương trình, dự án đầu tư đã có quyết định của cấp có thẩm quyền. Đối với chi thường xuyên, việc lập dự toán phải căn cứ vào nguồn thu từ thuế, phí, lệ phí và tuân theo các chế độ, tiêu chuẩn, định mức do các cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định, đồng thời cần xác định đầu ra phù hợp. Đối với chi trả nợ, phải căn cứ vào các nghĩa vụ trả nợ của năm dự toán.

Khâu lập dự toán NSNN chỉ được coi là hoàn thành khi dự toán NSNN đã được các cơ quan quyền lực nhà nước xét duyệt và thông qua. Do vậy, thời gian tiến

hành lập dự toán NSNN cho một chu trình NSNN kế tiếp phải được thực hiện ngay trong thời gian diễn ra việc chấp hành ngân sách của chu trình ngân sách hiện tại [15, tr.5].

Thứ hai, Chấp hành NSNN

Chấp hành NSNN là quá trình sử dụng tổng hoà các biện pháp về kinh tế, tài chính và hành chính nhằm biến các chỉ tiêu thu, chi đã ghi trong dự toán năm trở thành hiện thực [6, tr.109]. Thời gian để chấp hành NSNN trùng với thời gian của năm ngân sách. Việc tổ chức chấp hành ngân sách là trách nhiệm thuộc về cơ quan hành pháp. Ngoài việc phân bổ, giao dự toán, tổ chức thực hiện dự toán thu, chi NSNN, khâu chấp hành ngân sách còn bao gồm cả việc điều chỉnh dự toán thu, chi ngân sách theo quy định của pháp luật.

Xét trong mối quan hệ với chu trình NSNN thì chấp hành NSNN là khâu có ý nghĩa quyết định do trong thời gian diễn ra hoạt động lợi ích mới thực sự phát sinh, nhất là trong quá trình huy động nguồn thu. Chấp hành ngân sách là một quá trình được điều phối bởi cơ quan tài chính, cơ quan thuế, cùng với sự hợp tác của các cơ quan chủ quản, các đơn vị sử dụng ngân sách. Về mặt chi tiêu ngân sách, chi ngân sách là trách nhiệm của các đơn vị sử dụng ngân sách phối hợp với các cơ quan chịu trách nhiệm kiểm soát, cấp phát ngân sách. Các yêu cầu, đề nghị thanh toán của đơn vị sử dụng ngân sách phải được kiểm tra rõ ràng trước khi thực hiện thanh toán.

Thứ ba, Quyết toán NSNN

Kết thúc một năm ngân sách phải thực hiện quyết toán NSNN nhằm đánh giá kết quả thực hiện sau một năm chấp hành NSNN và xác định tính đúng đắn, trung thực của các số liệu thu, chi NSNN đối với năm ngân sách đã qua [5, tr.5]. Thời gian để thực hiện quyết toán NSNN của năm đã qua phải tiến hành trong thời gian của năm ngân sách hiện tại. Thảo luận, đánh giá và phê chuẩn quyết toán NSNN thuộc thẩm quyền của cơ quan quyền lực nhà nước. Quyết toán NSNN là căn cứ để quốc hội phê chuẩn và giải toả trách nhiệm cho chính phủ về năm ngân sách đã qua.

Quyết toán NSNN là khâu cuối cùng trong một chu trình ngân sách, là quá

trình rà soát, chỉnh lý để đảm bảo tính chính xác của các số liệu thu, chi NSNN sau một năm thực hiện; trên cơ sở đó tổng hợp và lập các báo cáo trình các cơ quan chức năng của nhà nước có thẩm quyền phê chuẩn. Lập quyết toán NSNN được tiến hành theo trình tự từ dưới lên trên. Chính phủ có trách nhiệm trình báo cáo quyết toán NSNN trước quốc hội. Quốc hội có trách nhiệm thảo luận và phê chuẩn quyết toán NSNN. Sau khi quyết toán năm đã được quốc hội phê chuẩn thì chu trình ngân sách của năm đó mới được hoàn thành.

1.1.4. Kiểm tra, giám sát ngân sách nhà nước và các nguyên tắc quản lý ngân sách nhà nước

Quản lý NSNN cũng như quản lý mọi nguồn lực khác đều phải thực hiện các chức năng cơ bản là hoạch định, tổ chức, điều khiển, kiểm tra. Kiểm tra việc quản lý và sử dụng NSNN là chức năng vốn có của quản lý NSNN và được tiến hành cùng với quá trình quản lý và sử dụng NSNN. Chức năng kiểm tra, giám sát có vai trò quan trọng, không thể thiếu trong hoạt động quản lý, nhất là đối với quản lý NSNN. Đối với một hệ thống có quy mô lớn hoặc có tính chất hoạt động phức tạp thì kiểm tra càng có ý nghĩa lớn, thậm chí được coi là một trong những chức năng quan trọng nhất của quản lý. Điều đó được thể hiện thông qua vai trò của công tác kiểm tra nội bộ trong các hệ thống quản lý NSNN của quốc hội, chính phủ, các bộ... và các tổ chức kiểm tra độc lập ở bên ngoài. Kiểm tra, giám sát chu trình ngân sách là những nội dung quan trọng của quản lý chu trình ngân sách. Việc kiểm tra, giám sát chu trình NSNN có rất nhiều chủ thể cùng tham gia, để thực hiện nhiều nhiệm vụ khác nhau trong suốt chu trình ngân sách. Cụ thể là:

Cơ quan quyền lực nhà nước (quốc hội, HĐND) chịu trách nhiệm quyết định dự toán, giám sát quá trình chấp hành ngân sách và phê chuẩn quyết toán NSNN;

Chính phủ, uỷ ban nhân dân (UBND) các cấp chịu trách nhiệm trực tiếp quản lý, điều hành hoạt động của NSNN trên cơ sở dự toán NSNN đã được cơ quan quyền lực nhà nước thông qua và các văn bản pháp quy khác về quản lý NSNN hiện đang có hiệu lực thi hành;

Các cơ quan chức năng (tài chính, thuế, kho bạc, hải quan...) được giao

nhệm vụ trực tiếp quản lý từng mặt hoạt động của NSNN có trách nhiệm thực thi tốt các việc đã được phân công trong thực hiện chu trình NSNN;

Các đơn vị, các ngành trong toàn bộ nền kinh tế quốc dân chịu trách nhiệm trước chính phủ hoặc UBND các cấp về nghĩa vụ thu nộp, quản lý, sử dụng NSNN và các yêu cầu cụ thể trong quá trình quản lý NSNN;

Các cơ quan thanh tra, kiểm tra thực hiện kiểm tra tính tuân thủ trong việc chấp hành các chính sách, chế độ quản lý NSNN. Cơ quan KTNN thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN các cấp và có trách nhiệm báo cáo với quốc hội, chính phủ.

Việc quản lý, kiểm tra, giám sát NSNN đòi hỏi phải quản lý theo quy trình NSNN. Mỗi khâu của quy trình NSNN có ý nghĩa, tác dụng riêng đối với quản lý NSNN, đồng thời các khâu này lại có tác động qua lại lẫn nhau, bổ trợ nhau trong quản lý nhằm đảm bảo quản lý NSNN một cách hữu hiệu và có hiệu quả cao. Kiểm tra, giám sát NSNN là một hoạt động quan trọng, bảo đảm cho NSNN được quản lý chặt chẽ, tuân theo các quy định của pháp luật, đúng mục đích và có hiệu quả. Mặt khác, công tác kiểm tra, giám sát NSNN sẽ góp phần kiểm nghiệm tính phù hợp của pháp luật về NSNN, phát hiện những bất cập, lạc hậu hoặc sơ hở trong các văn bản quy phạm pháp luật nhằm bổ sung, sửa đổi kịp thời và sát với thực tiễn, đáp ứng ngày càng cao yêu cầu quản lý NSNN.

Kiểm tra, giám sát quy trình NSNN bao trùm tất cả các khâu của quy trình NSNN. Rất nhiều công cụ được sử dụng trong kiểm tra, giám sát như kế toán, thanh tra, kiểm toán... Mỗi công cụ thực hiện chức năng riêng và có thế mạnh riêng trong quản lý, đồng thời các công cụ kiểm tra, giám sát có tác dụng bổ sung cho nhau nhằm quản lý NSNN được tốt hơn [15, tr.7]. Kiểm tra, giám sát quy trình NSNN nhằm bảo đảm việc quản lý NSNN phải tuân thủ một số nguyên tắc cơ bản như sau [13, tr.18-19]:

Một là, Đầy đủ, trọn vẹn: Đây là nguyên tắc quan trọng hàng đầu trong công tác quản lý NSNN. Việc tôn trọng nguyên tắc này đòi hỏi: mọi khoản thu, chi của NSNN phải được ghi đầy đủ vào dự toán trình cho các cơ quan chức năng của nhà nước có thẩm quyền thảo luận và quyết định;

Hai là, Thống nhất: Quá trình quản lý NSNN phải đảm bảo sự thống nhất từ TW tới địa phương về một số nguyên tắc cơ bản. Sự thống nhất này được thể hiện trên một số mặt sau đây: về thời gian tiến hành các công việc trong quản lý NSNN; về quy trình tiến hành các bước công việc trong quản lý NSNN; về thực hiện các chính sách, chế độ chung...;

Ba là, Đảm bảo sự cân đối ngân sách: Đây là nguyên tắc luôn luôn phải quan tâm thực hiện trong suốt chu trình quản lý NSNN. Cụ thể là: ngay từ khâu lập dự toán NSNN phải bảo đảm sự cân đối giữa thu và chi; trong quá trình chấp hành ngân sách cũng thường xuyên phải chú ý tới việc thiết lập lại quan hệ cân đối thu, chi bằng các biện pháp hữu hiệu; quá trình quyết toán NSNN cũng phải chỉ rõ được các yếu tố đã giúp cho việc cân đối thu, chi NSNN;

Bốn là, Đảm bảo tính công khai, minh bạch của NSNN: Do bản chất của NSNN là hệ thống các quan hệ kinh tế giữa nhà nước với các tổ chức, cá nhân. Nguồn thu của NSNN được hình thành chủ yếu nhờ vào sự thực hiện nghĩa vụ thu nộp của các tổ chức, cá nhân theo luật định. Chi của NSNN lại chủ yếu phục vụ cho các nhu cầu chung mang tính xã hội rộng lớn. Chính vì vậy rất cần một sự công khai hoá thu, chi NSNN để tạo điều kiện cho mọi người có thể phát huy quyền dân chủ của mình trong giám sát quá trình quản lý và sử dụng ngân sách của các cơ quan nhà nước;

Năm là, Rõ ràng, khách quan, trung thực: rõ ràng về phương pháp tính toán xác định các khoản thu, chi. Rõ ràng về phương pháp tính toán xây dựng dự toán và quyết toán NSNN. Các số liệu thu, chi NSNN phải phản ánh theo đúng thực trạng về kinh tế, xã hội; theo đúng mức tiền đã thu nộp hoặc đầu tư và có đầy đủ các cơ sở chứng minh cho mỗi nghiệp vụ thu, chi thực tế phát sinh đó. Tất cả những yếu tố trên sẽ hợp thành sự rõ ràng, khách quan, trung thực của các nội dung có liên quan trong quản lý NSNN. Một khi tính rõ ràng, khách quan, trung thực của NSNN được thực hiện tốt, thì việc công khai NSNN mới có giá trị;

Sáu là, Đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực: việc phân bổ, sử dụng và điều hành NSNN phải bảo đảm dựa trên tinh thần tiết kiệm, phù hợp với điều kiện

nguồn lực; sử dụng ngân sách đúng mục đích, đảm bảo tính hiệu quả, hiệu lực. Các cơ quan quản lý, điều hành, sử dụng NSNN hoạt động có hiệu quả, đáp ứng tốt mục tiêu hoạt động đã được quy định.

Các nguyên tắc cơ bản nêu trên đòi hỏi phải được tôn trọng một cách đồng bộ và phải được kiểm tra, giám sát việc thực hiện. Việc tổ chức kiểm tra như vậy sẽ góp phần nâng cao chất lượng quản lý NSNN. Tổ chức kiểm tra NSNN trong quá trình quản lý đòi hỏi phải có một tổ chức thực hiện việc kiểm tra, đánh giá việc quản lý và sử dụng tài chính nhà nước một cách độc lập, từ bên ngoài, đó là KTNN. KTNN vừa có thể kiểm tra, đánh giá quá trình quản lý và sử dụng NSNN giúp cho chính phủ thực hiện tốt hơn công tác quản lý và chỉ đạo quá trình sử dụng NSNN; mặt khác giúp cho quốc hội, công dân với vai trò là người chủ sở hữu giám sát toàn bộ quá trình quản lý và sử dụng NSNN của chính phủ, đảm bảo quyền và lợi ích của người chủ sở hữu.

1.1.5. Chức năng kiểm toán ngân sách nhà nước gắn với việc sử dụng các loại hình kiểm toán trong kiểm toán ngân sách nhà nước

1.1.5.1. Chức năng của kiểm toán ngân sách nhà nước

Là hoạt động độc lập, kiểm toán có chức năng cơ bản là xác minh và bày tỏ ý kiến. Chức năng xác minh nhằm khẳng định mức độ trung thực của tài liệu, tính pháp lý của việc thực hiện các nghiệp vụ hay việc lập báo cáo tài chính. Kiểm toán thực hiện chức năng này nhằm để tạo niềm tin cho những người quan tâm vào những kết luận kiểm toán cho dù những kết luận này có thể hướng vào những mục tiêu cụ thể khác nhau như tính trung thực của thông tin, tính quy tắc trong việc thực hiện các nghiệp vụ, tính hiệu quả hay tính hiệu năng của hoạt động [40, tr.32]. Bản thân chức năng xác minh không ngừng được phát triển và được thể hiện khác nhau tùy đối tượng cụ thể của kiểm toán là báo cáo tài chính hay nghiệp vụ kinh tế cụ thể hoặc toàn bộ tài liệu kế toán. Trong chức năng xác minh, một vấn đề đặt ra là việc phát hiện gian lận và vi phạm trong tài chính. Về cơ bản, kiểm toán cần tạo niềm tin cho những người quan tâm nên nói chung không cho phép có sai sót trọng yếu.

Chức năng bày tỏ ý kiến có thể được hiểu rộng với ý nghĩa cả kết luận về

chất lượng thông tin và cả pháp lý, tư vấn qua xác minh. Trong hoạt động KTNN, chức năng xác minh và kết luận về chất lượng thông tin của kiểm toán được thực hiện tương tự nhau, tuy nhiên chức năng bày tỏ ý kiến về pháp lý và tư vấn kiểm toán lại rất khác nhau. Ở mức độ cao của chức năng này là sự phán quyết của các quan toà, cơ quan KTNN có quyền kiểm tra các tài liệu và tình hình quản lý của các tổ chức sử dụng NSNN để xác minh tính chính xác và hợp lệ của tài liệu thu chi và quản lý ngân sách, đồng thời có quyền xét xử như một quan toà bằng các phán quyết của mình. Chức năng bày tỏ ý kiến được thực hiện bằng phương thức tư vấn. Ngoài ra, chức năng tư vấn còn bao hàm cả việc phác thảo và xem xét những dự kiến về luật trước khi đưa ra quốc hội.

Tất cả các quốc gia do các nguồn lực về kinh tế, tài chính dành cho việc duy trì hoạt động thường xuyên cho các tổ chức và cho sự phát triển đều có hạn, vì vậy việc sử dụng hiệu quả các khoản công quỹ là một trong những đòi hỏi thiết yếu. Trong điều kiện các nhà nước quản lý nền kinh tế bằng pháp luật càng đòi hỏi mỗi nhà nước cần có các công cụ được đảm bảo tính độc lập trong hoạt động để giúp nhà nước quản lý, điều hành, giám sát tài chính công mà chủ yếu là NSNN. Việc hình thành cơ quan KTNN gắn với mục tiêu nhằm đánh giá việc sử dụng hợp lý và hiệu quả các nguồn tài chính công, tăng cường sự lành mạnh trong quản lý tài chính ngân sách nhằm ngăn ngừa tham nhũng, lãng phí NSNN.

Sau khi kết thúc năm ngân sách, chính phủ với tư cách là cơ quan hành pháp phải báo cáo về công tác điều hành NSNN. Quốc hội phải thực hiện chức năng giám sát và phê chuẩn NSNN nhằm đánh giá tính hiệu quả, tính hiệu lực, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng NSNN của chính phủ, giải toả trách nhiệm của chính phủ đối với năm ngân sách đã qua. Để hoàn thành nhiệm vụ này một cách có hiệu quả, quốc hội cần đến sự trợ giúp của một cơ quan độc lập, có chuyên môn, đủ năng lực để đánh giá toàn bộ công tác quản lý, điều hành NSNN của chính phủ. Đồng thời, trong quá trình quản lý và điều hành NSNN, chính phủ cũng cần có một cơ quan độc lập với bộ máy của mình cung cấp thông tin cho chính phủ nhằm chấn chỉnh việc không tuân thủ các quy định của pháp luật và sử dụng có hiệu quả các

nguồn lực, nhất là NSNN. Xuất phát từ ý nghĩa trên, kiểm toán NSNN do KTNN thực hiện giúp chính phủ quản lý và điều hành NSNN, cơ quan dân cử thực hiện chức năng giám sát, phê chuẩn NSNN thông qua những chức năng chủ yếu sau:

Thứ nhất, Chức năng kiểm tra và xác nhận

Một trong những nhiệm vụ kiểm toán NSNN là tiến hành kiểm tra, đánh giá công tác kế toán, các báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị, các cấp ngân sách trong bộ máy nhà nước, các hoạt động quản lý, điều hành NSNN. Thông qua đó, xác nhận tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách; đưa ra các kết luận và đánh giá về hoạt động của khách thể kiểm toán. Kiểm toán NSNN nhằm cung cấp thông tin cho quốc hội, HĐND để xem xét, phê chuẩn quyết toán NSNN. Đây là công việc kiểm toán sau (hậu kiểm). Tất cả các cơ quan KTNN trên thế giới đều thực hiện chức năng này và đây là nhiệm vụ không thể thiếu trong việc trợ giúp quốc hội, HĐND phê chuẩn quyết toán NSNN hàng năm [15, tr.8]. Chức năng này được thể hiện qua việc xác nhận số liệu quyết toán về các khoản mục trọng yếu trên báo cáo quyết toán thu, báo cáo quyết toán chi, cân đối NSDP, NSNN và các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán các cấp.

Kiểm tra sau của KTNN không chỉ dừng lại ở việc xem xét độ tin cậy của các thông tin, các chỉ tiêu trong báo cáo quyết toán ngân sách, tính tuân thủ trong quản lý, điều hành NSNN mà còn xem xét các khía cạnh về tính hợp lý, tiết kiệm, hiệu quả của công tác quản lý và điều hành NSNN của chính phủ; xem xét tính hiệu lực và hiệu quả trong các khoản chi của NSNN;

Thông qua chức năng kiểm tra và xác nhận, cơ quan KTNN có thể công khai các số liệu và tình hình quản lý, sử dụng NSNN qua kết quả kiểm toán NSNN. Nhu cầu được thông tin của dân chúng và các cơ quan có quyền giám sát và xu hướng hội nhập đòi hỏi KTNN phải công khai các số liệu và đánh giá về tình hình quản lý, sử dụng, điều hành NSNN thông qua kiểm toán NSNN. KTNN cung cấp các thông tin dữ liệu cho các cơ quan quản lý phục vụ tốt hơn công tác quản lý NSNN. Thông qua kết quả kiểm toán, ngoài việc cung cấp thông tin cho quốc hội, chính phủ,

KTNN còn cung cấp cho các cơ quan quản lý những yếu kém bất cập trong quản lý NSNN; những đơn vị vi phạm chính sách, chế độ quản lý NSNN. Trên cơ sở đó, các cơ quan quản lý đề ra các biện pháp thích hợp nhằm quản lý NSNN tốt hơn. Đối với những trường hợp vi phạm chính sách, chế độ quản lý NSNN mà KTNN đã phát hiện, các cơ quan quản lý có biện pháp thu hồi cho NSNN như thu hồi các khoản thuế gian lận, thu hồi các khoản chi sai chế độ, duy trì trật tự, kỷ cương trong quản lý NSNN.

Thông qua kết quả kiểm toán NSNN, KTNN thực hiện việc công khai các số liệu và tình hình quản lý, sử dụng NSNN trên các phương tiện truyền thông, họp báo hay thực hiện nghĩa vụ báo cáo các diễn đàn của quốc hội, chính phủ nhằm bảo đảm tính minh bạch của NSNN. Trong nhà nước pháp quyền đòi hỏi mọi hoạt động của nhà nước phải được kiểm tra và giám sát chặt chẽ bởi cơ quan lập pháp-cơ quan do nhân dân bầu ra và là người đại diện cho quyền lợi của những người đóng thuế tạo nên NSNN. Nhu cầu được thông tin của dân chúng và các cơ quan có quyền giám sát đòi hỏi KTNN với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công phải công khai các số liệu và tình hình quản lý, sử dụng NSNN thông qua hoạt động kiểm toán NSNN của mình. Chính điều này sẽ tạo sức ép ngược lại đối với các đối tượng quản lý và sử dụng NSNN nhằm quản lý, sử dụng NSNN một cách hiệu quả hơn.

Thứ hai, Chức năng tư vấn thông qua việc bày tỏ ý kiến

Tư vấn là một chức năng có ý nghĩa quan trọng của hoạt động kiểm toán NSNN. Chức năng này xuất phát từ mục tiêu kiểm toán NSNN giúp hoàn thiện việc quản lý, điều hành, sử dụng NSNN của các khách thể kiểm toán. Hình thức biểu hiện của chức năng tư vấn là các kiến nghị hoặc khuyến cáo. Khách thể của kiểm toán NSNN là các đơn vị, cá nhân có sử dụng NSNN. Trong một số trường hợp, chức năng bày tỏ ý kiến của KTNN được thể hiện ở mức độ cao là có quyền phán xét như toà án.

Thông qua những phát hiện của mình trong khuôn khổ từng cuộc kiểm toán NSNN, 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 lập lại trong tương lai, góp phần làm lành mạnh nền tài chính quốc gia. Đồng thời qua hoạt động của mình, cơ quan KTNN thực hiện chức năng tư vấn cho quốc hội trong việc xây dựng các dự án luật, đặc biệt là các dự án luật về tài chính, ngân sách, tín dụng, kế toán, kiểm toán. Các ý kiến tham gia của KTNN sẽ tạo nên luồng thông tin đa chiều, làm cơ sở cho việc thảo luận và quyết định. Chức năng này dựa trên cơ sở KTNN hoạt động theo pháp luật do quốc hội ban hành, họ không những phải hiểu sâu về 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 NSNN, cơ quan KTNN còn có thể tư vấn cho quốc hội, chính phủ trong quá trình xây dựng dự thảo kế hoạch NSNN, xem xét quyết định các phương án đầu tư xây dựng công trình trọng điểm quốc gia, hoạch định chính sách tài chính vĩ mô và tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) trong các cơ quan, tổ chức nhà nước.

1.1.5.2. Các loại hình kiểm toán áp dụng trong kiểm toán ngân sách nhà nước

Có nhiều cách phân loại kiểm toán theo nhiều tiêu thức khác nhau. Theo đối tượng cụ thể, kiểm toán có thể phân thành kiểm toán (báo cáo) tài chính, kiểm toán nghiệp vụ hoạt động và kiểm toán liên kết. Trong lĩnh vực cụ thể theo mục tiêu kiểm toán có thể phân kiểm toán thành kiểm toán thông tin, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hiệu năng và kiểm toán hiệu quả. Theo quan hệ về thời điểm kiểm toán với thời điểm thực hiện nghiệp vụ, kiểm toán bao gồm kiểm toán trước (dự toán), kiểm toán hiện hành và kiểm toán sau (quyết toán).

Để thực hiện các loại hình kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán, cũng giống như kiểm toán nói chung, kiểm toán NSNN cũng phải tìm kiếm bằng chứng đầy đủ, phù hợp và đáng tin cậy làm cơ sở trình bày ý kiến về đối tượng kiểm toán thông qua chức năng xác minh. Các bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán NSNN phải thoả mãn các yêu cầu chung về bằng chứng theo thông lệ được thừa nhận như tính đầy đủ và tính hiệu lực để làm cơ sở lập báo cáo kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán NSNN, các KTV thực hiện các phương pháp kiểm toán khác nhau có nguồn gốc từ các phương pháp kiểm toán chung là kiểm toán chứng từ

và kiểm toán ngoài chứng từ. Tuy nhiên do đối tượng kiểm toán NSNN rất đa dạng và mỗi cuộc kiểm toán có mục tiêu rất khác nhau nên cách thức áp dụng các loại hình kiểm toán có những điểm riêng phù hợp với đối tượng cụ thể.

Xuất phát từ các mục tiêu cơ bản của kiểm toán NSNN là nhằm kiểm tra, xác định tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp về tính trọng yếu của báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính của các đơn vị được kiểm toán; đánh giá tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả trong quản lý, sử dụng, điều hành NSNN và hiệu quả hoạt động của các cơ quan công, Luận án đi sâu nghiên cứu ba loại hình kiểm toán theo đối tượng là kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

Một là, Kiểm toán báo cáo tài chính

Vấn đề có tính nguyên tắc trong hoạt động quản lý nhà nước hay hoạt động sản xuất kinh doanh trong các quan hệ của mình đối với nhà nước, các nhà đầu tư, cơ quan chủ quản, người tiêu dùng... là phải công khai các thông tin trên báo cáo tài chính. Các thông tin này trước khi công khai trong nền kinh tế thị trường và xu hướng hội nhập quốc tế đều rất cần thiết được kiểm tra, xác nhận của một cơ quan độc lập từ bên ngoài, vì vậy loại hình kiểm toán báo cáo tài chính xuất hiện như một tất yếu khách quan. Điều này có tác dụng ngăn ngừa sự báo cáo sai lệch trên báo cáo tài chính của các đơn vị kinh tế. Những rủi ro của các tổ chức, cá nhân sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính công khai của các đơn vị sẽ được hạn chế nhờ việc các thông tin này đã được kiểm toán kiểm tra và xác nhận.

Kiểm toán báo cáo tài chính là việc kiểm tra và xác nhận tính trung thực, tính hợp lý của báo cáo tài chính cũng như xem xét báo cáo tài chính có phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật hay không?[12, tr.10]

Mục tiêu của loại hình kiểm toán báo cáo tài chính là thông qua việc kiểm toán, KTV đưa ra ý kiến nhận xét, đánh giá mang tính độc lập, khách quan về tính trung thực, hợp lý của các thông tin trên báo cáo tài chính cũng như nhận xét về sự

trình bày những thông tin có phù hợp với nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật được thừa nhận hay không.

Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, vấn đề kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của các cơ quan, tổ chức nhà nước, các đơn vị có sử dụng NSNN, các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) có sử dụng vốn của nhà nước là rất cần thiết nhằm đảm bảo sử dụng NSNN ngày càng tiết kiệm và có hiệu quả. Các báo cáo tài chính thường được kiểm toán nhiều nhất là báo cáo quyết toán ngân sách các cấp, báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán, các doanh nghiệp, báo cáo quyết toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản (XDCCB) và các bản thuyết minh kèm theo...

Khi áp dụng loại hình kiểm toán báo cáo tài chính, KTV phải đưa ra các ý kiến nhận xét của mình về các vấn đề đã trình bày trong báo cáo tài chính, về tình hình tài chính của đối tượng được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán phải trình bày đầy đủ, diễn đạt rõ ràng ý kiến của KTV về nhận xét báo cáo tài chính, giải trình về tình hình tài chính, kết quả thu - chi ngân sách phù hợp với các qui định về nguyên tắc kế toán và các tiêu chuẩn đã được quy định. KTV có trách nhiệm đưa ra các ý kiến kết luận, xác định mức độ tin cậy về tính trung thực, hợp pháp của thông tin tài chính đã được kiểm toán dựa trên cơ sở các phán xét nghề nghiệp, không nêu những vấn đề nhận xét chung chung. KTV đưa ra ý kiến nhận xét về các nội dung: Báo cáo tài chính được lập có phù hợp với các thông lệ, nguyên tắc và chuẩn mực kế toán; các thông tin tài chính có phù hợp với các quy định hiện hành và yêu cầu của pháp luật; toàn bộ các thông tin tài chính của đơn vị có nhất quán với hiểu biết của KTV về chức năng nhiệm vụ của đơn vị được kiểm toán; các thông tin tài chính có thể hiện thoả đáng mọi vấn đề trọng yếu, trung thực và hợp lý.

Đặc trưng của kiểm toán báo cáo tài chính thể hiện ở việc trình bày các ý kiến kết luận kiểm toán, đây là những ý kiến đánh giá tổng quát, các quan điểm của KTV về các số liệu của báo cáo tài chính và các thông tin tài chính có liên quan của đơn vị. Nhìn chung, kết luận kiểm toán báo cáo tài chính có 4 loại ý kiến: ý kiến chấp nhận toàn bộ, ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến loại trừ, ý kiến từ bỏ.

Hai là, loại hình kiểm toán tuân thủ

Trong giai đoạn khởi đầu của sự hình thành kiểm toán, hoạt động kiểm toán chủ yếu được giới hạn trong kiểm toán báo cáo tài chính. Do yêu cầu ngày càng cao của công tác quản lý, kiểm toán cũng ngày càng phát triển. Hoạt động kiểm toán được mở rộng sang các lĩnh vực kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Kiểm toán tuân thủ trở thành một loại hình hoạt động kiểm toán có vai trò quan trọng đối với KTNN nói chung và đối với kiểm toán NSNN nói riêng.

Kiểm toán tuân thủ được hiểu là một loại hình kiểm toán nhằm đánh giá tình hình thực hiện pháp luật và những quy định của cấp có thẩm quyền trong quá trình hoạt động của đơn vị được kiểm toán [16, tr 254].

Khái niệm kiểm toán tuân thủ trước hết liên quan đến các khái niệm về pháp luật và những quy định. Tuân thủ pháp luật được hiểu là tuân thủ những quy định nhằm điều chỉnh và quan hệ liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán do các cơ quan có thẩm quyền ban hành theo luật định.

Mọi cơ quan, tổ chức trong hoạt động của mình đều phải tuân thủ luật pháp và những quy định. Hoạt động không tuân thủ pháp luật và những quy định chỉ những hành vi thực hiện sai, bỏ sót, thực hiện không đầy đủ, không kịp thời hoặc không thực hiện pháp luật và những quy định dù là vô tình hay cố ý của đơn vị; những hành vi này bao gồm hành vi của tập thể, cá nhân dưới danh nghĩa đơn vị hoặc người đại diện của đơn vị gây ra. Việc không tuân thủ pháp luật của đơn vị, một mặt sẽ làm ảnh hưởng xấu đến lợi ích nhà nước, xã hội, các đơn vị có liên quan hoặc bản thân lợi ích của tập thể người lao động của đơn vị; mặt khác nó còn làm cho việc đánh giá các thông tin, tính hiệu quả...trong hoạt động của đơn vị thiếu chính xác. Do vậy, kiểm toán tuân thủ là loại hình kiểm toán không thể thiếu được của KTNN.

Do chức năng của KTNN trong kiểm toán NSNN là kiểm tra, kiểm soát, đánh giá việc quản lý, điều hành và sử dụng NSNN, đồng thời trong kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán hoạt động đều có mối liên hệ nhất định với kiểm toán

tuân thủ, vì vậy kiểm toán tuân thủ thường ít được tổ chức thành một cuộc kiểm toán độc lập mà thường gắn liền với một trong hai loại hình kiểm toán trên hoặc kết hợp cả ba hình thức kiểm toán hình thành nên kiểm toán liên kết. Trong trường hợp đó, kiểm toán tuân thủ có mục tiêu cụ thể và thể hiện những vai trò chủ yếu của mình như sau:

Trước tiên, Kiểm toán tuân thủ nhằm đánh giá hiệu quả, hiệu lực của hệ thống KSNB của đơn vị. Với tư cách là phương thức chủ yếu để đánh giá độ tin cậy của hệ thống KSNB của đơn vị, kiểm toán tuân thủ là cơ sở quan trọng để xác định mô hình cuộc kiểm toán (trọng yếu, rủi ro, nội dung, phạm vi, phương pháp...kiểm toán) phù hợp với mục tiêu của cuộc kiểm toán. Việc đánh giá độ tin cậy của hệ thống KSNB là một hoạt động được quy định trong quy trình kiểm toán và tuân thủ các yêu cầu của hệ thống chuẩn mực KTNN; nó được coi là một điều kiện, cơ sở không thể thiếu được để lập và điều hành kế hoạch kiểm toán.

Tiếp đến, Kiểm toán tuân thủ nhằm đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình hoạt động của đơn vị; qua đó đánh giá tính hợp pháp của các thông tin, tính tuân thủ các quy trình, các nguyên tắc, thủ tục trong các hoạt động của đơn vị; đó cũng là một trong những mục tiêu quan trọng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính hoặc cuộc kiểm toán hoạt động; mặt khác chính trên cơ sở đó mới thực hiện được mục tiêu đánh giá tính khách quan việc sử dụng nguồn lực tài chính và tài sản tại đơn vị. Do vậy, hoạt động kiểm toán tuân thủ được coi là cơ sở cho việc thực hiện các cuộc kiểm toán.

Sau cùng, Trên cơ sở những đánh giá về tính tuân thủ, KTV tư vấn cho đơn vị về công tác quản lý tài chính và tài sản công đúng luật và các quy định, đưa ra những kết luận nhằm củng cố kỷ luật tài chính-kế toán, bảo vệ và sử dụng tài sản... mà còn tư vấn cho đơn vị trong các hoạt động quản lý mà trước hết là củng cố, nâng cao hiệu quả hoạt động của hệ thống KSNB, từ đó nâng cao chất lượng hoạt động quản lý.

Tóm lại, với tư cách là một hoạt động của cuộc kiểm toán, kiểm toán tuân

thủ là một nội dung không thể thiếu, cấu thành nên các nội dung của cuộc kiểm toán. Mặt khác, nó có vai trò hỗ trợ trực tiếp cho việc thực hiện các mục tiêu chính ở tất cả các giai đoạn và đối với mọi loại hình áp dụng trong các cuộc kiểm toán nhằm giảm thiểu rủi ro kiểm toán và thực hiện được các mục tiêu của cuộc kiểm toán một cách toàn diện.

Thứ ba, Loại hình kiểm toán hoạt động

Cùng với sự phát triển kinh tế-xã hội, thu- chi ngân sách cũng một ngày tăng lên. Từ đó đòi hỏi nâng cao vai trò của cơ quan KTNN trong việc kiểm tra NSNN, không chỉ là vấn đề liên quan đến tính nguyên tắc và tính tuân thủ mà còn có vai trò giải thích về mặt hiệu quả, hiệu lực việc chi tiêu công quỹ, thông qua loại hình kiểm toán hoạt động. Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán mới nhưng đã nhanh chóng được vận dụng vào thực tế và ngày càng trở nên quan trọng hơn đối với hoạt động của KTNN, nhất là trong lĩnh vực kiểm toán NSNN. Theo INTOSAI: Kiểm toán hoạt động là một cuộc kiểm toán nhằm đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực để thực hiện các trách nhiệm được giao của thực thể kiểm toán [34, tr.22].

Kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán nên cũng có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến, tuy nhiên do đối tượng kiểm toán là hoạt động cụ thể nên chức năng cũng được thể hiện theo hướng đề xuất hơn là đánh giá. Kiểm toán hoạt động hướng đến cả hoạt động tài chính và hoạt động phi tài chính đang diễn ra trong hiện tại và tương lai và cụ thể hoá thành những chu trình nghiệp vụ cụ thể mang tính liên hoàn trong một hệ thống. Mục tiêu cuối cùng của kiểm toán hoạt động là nhằm nâng cao chất lượng hoạt động, tối ưu hoá hiệu quả, vì vậy kiểm toán hoạt động cần thực hiện đánh giá về hiệu lực của quản trị nội bộ, hiệu quả hoạt động cụ thể và nói chung, hiệu năng quản lý. Kiểm toán hoạt động là một loại hình kiểm toán hướng vào việc đánh giá hiệu lực của hệ thống thông tin và quản trị nội bộ, hiệu quả của hoạt động và hiệu năng của quản lý các hoạt động đã và đang diễn ra trong một tổ chức, cơ quan. Trong kiểm toán hoạt động có thể có các yếu tố của

kiểm toán thông tin và kiểm toán tuân thủ. Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, việc xem xét không chỉ giới hạn về kế toán mà có thể bao gồm việc đánh giá cơ cấu tổ chức, các quy trình quản lý, hoạt động của máy tính, phương pháp điều hành...

Đối tượng của kiểm toán hoạt động có khi được xem là chính sách, các chương trình, tổ chức và quản lý. Đối tượng kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN rất đa dạng có thể là hoạt động thu nói chung, hay một sắc thuế cụ thể, cũng có thể là quản lý, điều hành và sử dụng chi ngân sách của một địa phương, một bộ hay chỉ là một dự án, một chương trình trong một đơn vị dự toán, một doanh nghiệp.

Nội dung của kiểm toán hoạt động có nhiều đặc điểm riêng và khó xác định cụ thể hơn so với kiểm toán báo cáo tài chính, tuy nhiên để đạt được mục tiêu cơ bản của nó thì kiểm toán hoạt động cần chú trọng vào đánh giá việc thực hiện mục đích hoạt động; kiểm tra, đánh giá việc sử dụng các nguồn lực (vật chất, tài chính, nhân lực); kiểm tra, đánh giá các chương trình, hoạt động; kiểm tra, đánh giá hệ thống kiểm soát, quản lý; kiểm tra, đánh giá sự ảnh hưởng tác động của môi trường bên ngoài.

Việc điều hành một cuộc kiểm toán hoạt động và các kết quả báo cáo hiệu quả khó xác định hơn so với hai hình thức kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính. Các đánh giá tính hiệu quả và hiệu lực của quá trình hoạt động rất khó được đánh giá một cách khách quan so với tính tuân thủ và cách trình bày các báo cáo tài chính có đúng nguyên tắc kế toán được thừa nhận hay không. Việc xây dựng các chuẩn mực, tiêu chí đánh để đánh giá các thông tin có thể định lượng trong một cuộc kiểm toán hoạt động là một vấn đề vô cùng chủ quan. Vì vậy, kiểm toán hoạt động giống với việc tham vấn quản lý hoặc ra các quyết định quản lý.

Để tiến hành kiểm toán hoạt động có hiệu quả cần phải tạo ra được các điều kiện cần thiết. Kiểm toán hoạt động yêu cầu phải có môi trường pháp lý đầy đủ, nghĩa là các mục tiêu, phạm vi hoạt động phải được luật hoá được xác lập trong hiến pháp hoặc luật KTNN, đồng thời cần phổ cập khái niệm nâng cao nhận thức về

vai trò và sự cần thiết của kiểm toán hoạt động trong các cơ quan nhà nước, đặc biệt là cơ quan lập pháp và chính bản thân cơ quan KTNN. Bên cạnh đó kiểm toán hoạt động rất cần được tiến hành theo các chuẩn mực và quy trình riêng, ban hành bởi cơ quan có thẩm quyền, nhằm giúp cho KTV giải quyết, xử lý các vấn đề phức tạp trong kiểm toán hoạt động, qua đó cung cấp cho các cơ quan bên ngoài sự đảm bảo về chất lượng hoạt động của KTNN và trên cơ sở đó phát triển hơn nữa phương pháp luận và các kỹ năng kiểm toán hoạt động. Một vấn đề quan trọng nữa trong kiểm toán hoạt động là phải xây dựng các tiêu chuẩn kiểm toán. Tiêu chuẩn kiểm toán là các chuẩn mực hợp lý, mà mức độ tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động có thể được đánh giá dựa vào nó, là cơ sở để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong kiểm toán hoạt động.

So với kiểm toán báo cáo tài chính thì kiểm toán hoạt động có mục tiêu, phạm vi, nội dung kiểm tra và đánh giá được mở rộng ra rất nhiều. Kiểm toán báo cáo tài chính quan tâm chủ yếu đến việc đánh giá tính nguyên tắc và tính tuân thủ đối với các quy định đề ra cho các khoản kinh phí, chi tiêu quỹ công và lập báo cáo tài chính, chú trọng đến kiểm tra, xác nhận tính trung thực, hợp pháp, hợp lệ của các thông tin tài chính đã xảy ra, còn kiểm toán hoạt động lại tập trung chú ý đến mục đích và các kết quả được tạo ra từ việc sử dụng các nguồn lực (đầu vào) hoặc ảnh hưởng, tác động của một chương trình. Báo cáo kiểm toán hoạt động chú trọng đến các vấn đề như tình trạng hoạt động hiện tại, tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của hoạt động ở bất kỳ bộ phận nào trong đơn vị, những nhân tố ảnh hưởng đến hoạt động và những biện pháp sửa chữa, khắc phục. Báo cáo kiểm toán hoạt động rất đa dạng, thay đổi đáng kể giữa các cuộc kiểm toán và có mục tiêu hướng tới sự cải tiến quản lý trong tương lai và thường được gửi tới trước hết cho ban quản trị (điều hành) và các cấp quản lý đơn vị.

Do kiểm toán hoạt động, kiểm toán báo cáo tài chính được hình thành từ kết quả phân loại kiểm toán theo đối tượng cụ thể nên giữa chúng có đối tượng chung, hệ thống phương pháp và chức năng chung. Vì vậy, trong tổ chức hoạt động kiểm toán, chúng có thể được kết hợp lại để hình thành loại hình kiểm toán liên kết. Kiểm

toán liên kết chỉ xuất hiện khi cuộc kiểm toán đồng thời giải quyết cả chức năng soát xét và đánh giá chất lượng thông tin, cả chức năng thẩm định hay đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ, hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý.

Cơ quan KTNN có vị trí đặc biệt trong lĩnh vực kiểm tra tài chính công, do đó KTNN cần phải xem kiểm toán hoạt động là một bộ phận đồng bộ của kiểm toán bên cạnh kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ. Việc sử dụng loại hình này trong kiểm toán NSNN nhằm vào sự hoạt động, vào tính kinh tế, năng lực, hiệu quả của việc sử dụng NSNN và tất cả hoạt động quản lý, kể cả hệ thống tổ chức và hành chính. Thông qua đó, cơ quan KTNN thông báo cho các đơn vị, các cơ quan có thẩm quyền một sự đánh giá có hệ thống, toàn diện, đồng bộ và việc quản lý các nguồn lực có đúng hay không, đồng thời giúp cho các đơn vị những cơ hội để tăng cường hơn nữa hiệu quả của các hoạt động và hiệu lực của việc quản lý. Do đó việc sử dụng loại hình kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán NSNN phải hoàn thành các chức năng, nhiệm vụ cơ bản sau:

Thứ nhất, Giúp cho các nhà quản lý, điều hành NSNN thực hiện công việc theo đúng mục tiêu và mục đích hoạt động;

Thứ hai, Phân tích những vấn đề thiếu sót trong hoạt động và chỉ ra cách thức để nâng cao tính hiệu quả trong việc sử dụng các nguồn lực và quản lý NSNN;

Thứ ba, Đưa ra những bằng chứng chứng minh về khả năng có thể làm giảm chi phí mà không làm giảm chất lượng, số lượng của các đầu ra hoặc mức độ dịch vụ hoặc tăng số lượng, chất lượng của các đầu ra mà không làm tăng chi ngân sách;

Thứ tư, Góp phần làm cho việc sử dụng NSNN của các cơ quan nhà nước có hiệu quả, tiết kiệm, không bị lãng phí, thực hiện chủ trương minh bạch, công khai về tài chính, qua đó củng cố lòng tin của nhân dân vào việc chi tiêu NSNN;

Như vậy, thông qua việc áp dụng kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực NSNN, một mặt KTNN cung cấp thông tin cho quốc hội, chính phủ các thông tin về chất lượng của việc quản lý, điều hành, sử dụng NSNN, mặt khác sẽ giúp cho các nhà quản lý, điều hành, sử dụng NSNN nhận ra và tăng cường việc thực hiện quản lý tốt

hơn.

1.2. TỔ CHỨC CÔNG TÁC VÀ BỘ MÁY KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

1.2.1. Bản chất tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước

Thuật ngữ “tổ chức” có nhiều cách hiểu khác nhau. Theo Từ điển tiếng Việt thì: “Tổ chức là tập hợp người được tổ chức lại, hoạt động vì những quyền lợi chung, nhằm mục đích chung” [38, tr.1007]. Theo Từ điển điện tử Bách khoa toàn thư Việt Nam: “Tổ chức là hình thức tập hợp, liên kết các thành viên trong xã hội (cá nhân, tập thể) nhằm đáp ứng yêu cầu, nguyện vọng, lợi ích của các thành viên; cùng nhau hành động vì mục tiêu chung” [19]. Trong một số trường hợp, đôi khi thuật ngữ này vẫn được sử dụng lẫn lộn với thuật ngữ về “công tác tổ chức” với phạm vi hẹp, hàm ý là một quá trình hành động để tạo ra tổ chức. Các cách hiểu như vậy mới chỉ bao quát được phần nào về bản chất của tổ chức và chỉ đề cập đến khía cạnh tổ chức nhân sự, bộ máy với những mục tiêu hoạt động chung, hoặc chỉ đề cập đến công tác tổ chức, chưa đề cập đến sự liên hệ giữa các thành phần, các yếu tố trong hệ thống tổ chức.

Trong nghiên cứu và ứng dụng thực tế nói chung, thuật ngữ “tổ chức” thường được sử dụng với ý nghĩa rộng, tổ chức nói chung là mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống [42, tr.184]. Chính vì vậy, tổ chức đối với một tổng thể là vô cùng quan trọng, mỗi bộ phận cấu thành nên tổ chức (cá nhân hay tập thể) phải biết làm gì và với mục tiêu nào, cách thức tiến hành ra sao để đạt được mục tiêu định trước. Bản thân một hệ thống phức tạp với các mối quan hệ đan xen nhiều chiều với các mục đích khác nhau tạo ra các vấn đề về tổ chức phải giải quyết như quan hệ giữa các cá nhân và sự sắp xếp của tổ chức, lập kế hoạch và thực hiện, phân cấp quản lý.

Tổ chức có những đặc điểm chung rất cơ bản là: mọi tổ chức đều mang tính mục đích và có mối liên hệ giữa các yếu tố trong hệ thống chung; mọi tổ chức đều là những đơn vị xã hội bao gồm nhiều người (tập thể) có chức năng nhất định trong hoạt động của tổ chức, có liên hệ trong những hình thái cơ cấu nhất định; mọi tổ

chức đều phải hoạt động theo những cách thức nhất định để đạt mục đích; mọi tổ chức phải thu hút các nguồn lực và phân bổ các nguồn lực cần thiết để đạt mục đích của mình... Như vậy, tổ chức là một yếu tố cần thiết của xã hội loài người, vì tổ chức thực hiện những việc mà các cá nhân không thể làm được. Ở góc độ hẹp, khái niệm này có thể được áp dụng như là một phương thức mà một cá nhân tự tổ chức công việc của mình, ở phạm vi rộng hơn, khái niệm này có thể áp dụng khi có nhiều người tham gia trong mối liên hệ nhất định trên cơ sở áp dụng các quy trình công việc vì mục tiêu chung, công việc chung.

Liên hệ các khái niệm “tổ chức” nêu ở trên với kiểm toán: Kiểm toán là hoạt động xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán do các KTV có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực, khái niệm “tổ chức” nên được hiểu với ý nghĩa là tập hợp các mối liên hệ nhất định, gắn với chức năng đặc thù của kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến trên cơ sở hệ thống quy định có hiệu lực. Các yếu tố của xác minh và bày tỏ ý kiến là kiểm toán cân đối, đối chiếu logic, đối chiếu trực tiếp, kiểm kê, thực nghiệm và điều tra... Các yếu tố này cần được kết hợp theo một trình tự khoa học phù hợp với đối tượng cụ thể ở một khách thể kiểm toán nhất định nhằm đảm bảo thực hiện mục tiêu của tổ chức kiểm toán. Có nhiều cách kết hợp cụ thể khác nhau và mang lại hiệu quả khác nhau. Tổ chức kiểm toán cũng cần và có thể khái quát các cách kết hợp theo các trình tự khoa học chung giữa các yếu tố trong thực tiễn kiểm toán. Mục tiêu của tổ chức là tạo ra mối liên hệ theo một trật tự xác định. Trong kiểm toán, trật tự này được xác định khác nhau do quan hệ giữa các mục tiêu kiểm toán khác nhau với các khách thể kiểm toán khác nhau. Nội dung tổ chức kiểm toán có thể phân chia thành hai nội dung cơ bản là tổ chức công tác kiểm toán và tổ chức bộ máy kiểm toán.

Từ những phân tích trên, có thể khái quát, tổ chức kiểm toán NSNN là hệ thống các mối liên hệ có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng NSNN hoặc về sự kiện, thông tin liên quan đến sử dụng, điều hành NSNN... do các kiểm toán viên có kỹ năng phù hợp thực hiện trên cơ sở pháp lý hiện hành. Tổ chức kiểm toán NSNN cũng phù hợp với tổ chức kiểm toán nói chung được vận dụng vào lĩnh

vực kiểm toán cụ thể là NSNN và bao gồm tổ chức công tác kiểm toán NSNN và tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN.

Mục tiêu của tổ chức công tác kiểm toán NSNN hướng tới việc tạo ra mối liên hệ giữa các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dùng để xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán NSNN. Mối liên hệ này xuất phát từ yêu cầu thực hiện chức năng kiểm toán theo từng đối tượng, loại hình, khách thể...cụ thể của kiểm toán NSNN. Trong quá trình kiểm toán, KTV phải hiểu biết đầy đủ về các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để áp dụng trong từng trường hợp cụ thể và được thực hiện theo quy trình nhất định. Cũng giống như tổ chức công tác kiểm toán nói chung, tổ chức công tác kiểm toán NSNN là một trong những vấn đề cơ bản của tổ chức kiểm toán NSNN, quyết định sự thành công và tính hiệu quả đối với từng cuộc kiểm toán NSNN theo những mục tiêu và đối tượng kiểm toán cụ thể nhất định. Việc tổ chức công tác kiểm toán NSNN chính là việc xác định rõ mục tiêu, phạm vi, đối tượng kiểm toán trong từng cuộc kiểm toán NSNN để kết hợp khéo léo, linh hoạt và sáng tạo các phương pháp kỹ thuật theo một trình tự logic, khoa học trong cơ sở những khuôn khổ pháp lý nhất định. Đây chính là quá trình diễn ra các hoạt động của các KTV nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho việc đưa ra các đánh giá và kết luận về đối tượng kiểm toán NSNN nhằm lập báo cáo kiểm toán.

Khi đã khẳng định các yếu tố cấu thành hệ thống phương pháp kiểm toán bao gồm cả kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ, những yếu tố này phải trở thành nhận thức và cả kinh nghiệm trong con người và trở thành cơ chế hoạt động của các phương tiện cấu thành bộ máy kiểm toán. Tổ chức bộ máy kiểm toán với những mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động linh hoạt nhằm thích ứng với đặc điểm của đối tượng và khách thể kiểm toán trong các cuộc kiểm toán cụ thể và hướng tới việc thực hiện chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến của kiểm toán. Tổ chức bộ máy kiểm toán gồm cả con người và phương tiện chứa đựng các yếu tố của kiểm toán để thực hiện chức năng kiểm toán.

Lý thuyết hệ thống cũng chỉ rõ mối liên hệ logic giữa yếu tố, phân hệ và hệ thống. Đó là mối liên hệ giữa cái riêng và cái chung và chúng có thể chuyển hoá

cho nhau song sự bao gồm của cái riêng trong cái chung vẫn phải được tôn trọng trong tổ chức bộ máy kiểm toán nói riêng cũng như trong mọi hệ thống tổ chức nói chung. Ngoài ra, bộ máy kiểm toán cũng có thể được tổ chức theo phương thức trực tuyến-tham mưu hoặc phương thức chức năng và có thể chọn loại hình tập trung hay phân tán. Do đặc thù của hoạt động kiểm toán là một loại hình kiểm tra, kiểm soát đặc biệt, bộ máy kiểm toán không theo một khuôn mẫu thống nhất mà tùy thuộc vào mối liên hệ giữa với các cấp quản lý, ảnh hưởng của đặc điểm chính trị, kinh tế và hình thức sở hữu... Hơn nữa, khi nói đến yếu tố con người là nói tới quan hệ xã hội, đến truyền thống văn hoá cụ thể. Nguyên tắc tổ chức bộ máy kiểm toán là phải xây dựng được đội ngũ KTV đủ về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng phù hợp với từng bộ máy kiểm toán. Đồng thời, hệ thống bộ máy kiểm toán phải bao gồm các phân hệ chứa đựng các mối liên hệ trong - ngoài khác nhau phù hợp với nguyên tắc chung của lý thuyết tổ chức và phù hợp với quy luật của phép biện chứng về liên hệ. Bên cạnh đó, tổ chức bộ máy kiểm toán phải quán triệt nguyên tắc chung của mọi hệ thống tổ chức bộ máy: tập trung, dân chủ, thích ứng với từng bộ phận kiểm toán.

Tính khoa học của tổ chức bộ máy đòi hỏi phải tạo ra những mối liên hệ giữa các yếu tố, các phân hệ với hệ thống; giữa bản thân hệ thống kiểm toán với các yếu tố khác và cả với môi trường hoạt động của hệ thống này. Trong khi đó, tính nghệ thuật của tổ chức đòi hỏi phải xử lý mối liên hệ này thật mềm dẻo để duy trì biên độ tổ chức ở mức cao nhất thích ứng với từng điều kiện cụ thể về nhân viên, thiết bị và môi trường thực hiện...[42, tr.210-211].

Thông qua việc phân tích trên, đề cập đến việc tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN là nói đến việc tập hợp, sắp xếp một số đối tượng nhất định trong mối liên hệ, phân công, phân nhiệm rõ ràng để thực hiện chức năng kiểm toán trong lĩnh vực NSNN. Việc tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN phải gắn liền với việc thực hiện chức năng của KTNN trong kiểm toán NSNN và việc xác định đối tượng kiểm toán trong mối liên hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán NSNN. Đồng thời gắn với việc xác

định các loại hình kiểm toán và mục tiêu kiểm toán đối với từng đối tượng kiểm toán NSNN để xác định việc phân công, phân nhiệm trong từng bộ phận tổ chức kiểm toán NSNN.

Chủ thể liên quan trực tiếp và chủ yếu đến kiểm toán NSNN là cơ quan KTNN với hệ thống các KTV thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. KTNN là cơ quan công quyền thuộc hệ thống bộ máy chuyên môn của nhà nước thực hiện các chức năng kiểm toán về ngân sách, tiền và tài sản nhà nước, trong đó chủ yếu là NSNN. KTNN sẽ đánh giá việc quản lý, điều hành, sử dụng NSNN với vai trò là một cơ quan độc lập từ bên ngoài đối với NSNN và hình thức pháp lý để thực hiện nghĩa vụ kiểm toán chủ yếu mang tính bắt buộc. Đối tượng chủ yếu của kiểm toán NSNN do KTNN thực hiện không chỉ bao gồm các báo cáo quyết toán, các bản khai tài chính, các khoản mục thu chi ngân sách, dự toán NSNN mà còn là các hoạt động liên quan đến quản lý, điều hành, sử dụng NSNN, thực trạng tài chính cùng hiệu quả, hiệu năng của các nghiệp vụ hay dự án, chương trình cụ thể. Tùy theo đối tượng kiểm toán NSNN cụ thể để xác định khách thể kiểm toán NSNN phù hợp. Nói chung, khách thể kiểm toán NSNN là tất cả các cơ quan, tổ chức, đơn vị có quản lý và sử dụng các nguồn lực NSNN. Luận án sẽ đi sâu phân tích về đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN trong phần tổ chức công tác kiểm toán NSNN.

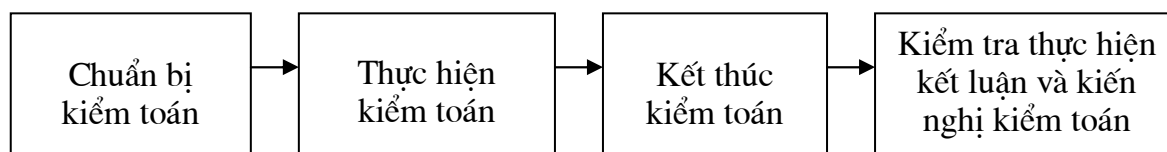
Ngoài ra, do tính chất đan xen trong quản lý và mối liên hệ chặt chẽ giữa các yếu tố trong hệ thống quản lý, để thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của KTNN đối với kiểm toán NSNN rất cần một môi trường thích hợp. Môi trường này chính là các quy định về mặt pháp lý đối với tổ chức và hoạt động kiểm toán NSNN, quan điểm của những người đứng đầu bộ máy nhà nước đối với sự cần thiết nâng cao vai trò, vị trí của cơ quan KTNN, một cơ quan kiểm tra độc lập từ bên ngoài đối với việc quản lý, điều hành NSNN của chính phủ và những yếu tố khác như nâng cao trách nhiệm giải trình của Chính phủ, tính minh bạch, công khai của NSNN...

1.2.2. Quy trình tổ chức công tác kiểm toán ngân sách nhà nước

Tổ chức công tác kiểm toán là một vấn đề cơ bản, có ý nghĩa quyết định sự thành công và tính hiệu quả thực hiện một cuộc kiểm toán. Mục tiêu của tổ chức

công tác kiểm toán hướng tới việc tạo ra mối liên hệ khoa học và nghệ thuật các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dùng để xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán. Tổ chức công tác kiểm toán NSNN tuân theo một trình tự nhất định theo trình tự tổ chức công tác kiểm toán nói chung, bao gồm 3 bước cơ bản: Bước 1: Chuẩn bị kiểm toán bao gồm tất cả các công việc khác nhau nhằm tạo được cơ sở pháp lý, kế hoạch kiểm toán cụ thể và các điều kiện vật chất cho công tác kiểm toán. Bước 2: Thực hành kiểm toán bao gồm tất cả các công việc thực hiện chức năng xác minh của kiểm toán để khẳng định được thực chất của đối tượng và khách thể kiểm toán cụ thể. Bước 3: Kết thúc kiểm toán bao gồm các công việc đưa ra kết luận kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và giải quyết các công việc phát sinh sau khi lập báo cáo kiểm toán. Căn cứ vào chức năng và bản chất của hoạt động KTNN, trình tự kiểm toán NSNN ngoài 3 bước công việc chủ yếu nói trên, được bổ sung thêm việc kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Bên cạnh đó, một vấn đề quan trọng trong tổ chức công tác kiểm toán NSNN là kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN xuyên suốt các bước của trình tự kiểm toán nhằm đảm bảo thực hiện tốt chức năng kiểm toán.



Hình 1.1. Quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước

Bước 1. Chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị là bước công việc đầu tiên của tổ chức công tác kiểm toán nhằm tạo ra tất cả tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hành kiểm toán. Đây là công việc có ý nghĩa quyết định chất lượng kiểm toán. Chuẩn bị kiểm toán NSNN về cơ bản bao gồm các công việc chủ yếu sau:

Thứ nhất, Xác định mục tiêu, phạm vi, đối tượng kiểm toán NSNN

Mục tiêu kiểm toán là đích cần đạt tới, đồng thời là thước đo kết quả kiểm toán cho mỗi cuộc kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán tùy thuộc vào loại hình kiểm toán áp dụng

là kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán hoạt động. Trong kiểm toán NSNN, mục tiêu kiểm toán khi áp dụng kiểm toán báo cáo quyết toán là nhằm xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo, giúp cho KTV đưa ra ý kiến xác nhận rằng báo cáo quyết toán được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành được chấp nhận, có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực tình hình và hợp lý tình hình tài chính trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Mục tiêu kiểm toán báo cáo quyết toán còn giúp cho 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, đặc biệt là số liệu kinh phí quyết toán NSNN. Khi áp dụng loại hình kiểm toán tuân thủ mục tiêu kiểm toán NSNN là đánh giá việc tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý đầu tư và xây dựng của nhà nước nhằm phát hiện các hành vi tham nhũng, lãng phí và sai phạm trong quản lý, sử dụng NSNN và xác định rõ trách nhiệm cá nhân, tập thể để kiến nghị xử lý sai phạm. Khi áp dụng loại hình kiểm toán hoạt động mục tiêu kiểm toán NSNN là nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, sử dụng, điều hành NSNN. Cũng trong quan hệ với loại hình kiểm toán, cần phân định mục tiêu kiểm toán NSNN định kỳ với kiểm toán đột xuất, kiểm toán thường xuyên và thông thường. Kiểm toán NSNN thường xuyên hàng năm hướng tới tạo lập nền nếp quản lý tài chính kế toán, kiểm toán NSNN đột xuất thường gắn với các vụ việc hoặc chuyên đề quản lý NSNN cụ thể; còn kiểm toán định kỳ thường gắn với những kết luận, đánh giá tổng quát các vấn đề theo yêu cầu quản lý chung.

Mục tiêu kiểm toán NSNN về tổng thể được ghi trong kế hoạch kiểm toán hàng năm của KTNN và mục tiêu kiểm toán của từng đối tượng kiểm toán NSNN cụ thể được ghi trong kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán và quyết định kiểm toán cụ thể đối với từng trường hợp.

Phạm vi kiểm toán là sự giới hạn về không gian và thời gian của đối tượng kiểm toán. Phạm vi kiểm toán thường được xác định đồng thời với mục tiêu kiểm toán và là một hướng cụ thể hoá mục tiêu này. Phạm vi kiểm toán của kiểm toán NSNN tùy theo đối tượng kiểm toán và loại hình kiểm toán cụ thể áp dụng. Cùng với việc cụ thể hoá về

đối tượng kiểm toán, cần cụ thể hoá về khoảng thời gian thuộc phạm vi kiểm toán, có thể liên quan đến thời kỳ trước, sau có liên quan của sự kiện hay hoạt động của đơn vị.

Đối với kiểm toán NSNN, khách thể kiểm toán NSNN là tất cả các cơ quan, tổ chức, đơn vị có quản lý và sử dụng các nguồn lực NSNN. Do những mối liên hệ có liên quan mang tính hệ thống xuất phát từ đặc trưng của NSNN, đối tượng kiểm toán không chỉ bao gồm các báo cáo quyết toán, tài liệu kế toán mà còn là các hoạt động liên quan đến quản lý, điều hành, sử dụng NSNN, thực trạng tài chính cùng hiệu quả, hiệu năng của các nghiệp vụ hay dự án, chương trình cụ thể.

Đối tượng kiểm toán NSNN trực tiếp hàng năm của KTNN là báo cáo quyết toán NSNN do chính phủ trình quốc hội phê duyệt, báo cáo quyết toán ngân sách hoặc các tài khoản thu, chi của chính quyền TW và địa phương. Tùy theo đặc điểm của hệ thống NSNN, phân cấp NSNN của mỗi quốc gia có sự độc lập giữa các cấp ngân sách hay tính chất lồng ghép giữa các cấp ngân sách, đối tượng kiểm toán NSNN của mỗi cơ quan KTNN có khác nhau. Các báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính là các bảng tổng hợp, các bảng khai này đều chứa đựng những thông tin lập ra tại một thời điểm cụ thể trên cơ sở những tài liệu kế toán tổng hợp và chi tiết dựa trên những quy tắc cụ thể xác định. Do vậy, một thông tin chứa đựng trong mỗi báo cáo và trên mỗi khoản mục cụ thể đều có mối quan hệ theo những hướng khác nhau: giữa khoản mục này với khoản mục có liên quan khác, giữa thông tin trên từng loại khoản mục với các quy tắc hình thành chúng, giữa số tiền ghi trên khoản mục, chương, loại khoản với số dư phản ánh trên các tài khoản ngân sách, giữa số thu và số chi...

Đối tượng kiểm toán NSNN sẽ bao quát toàn bộ quá trình quản lý và điều hành chu trình NSNN. Như vậy, khi nói đến đối tượng kiểm toán NSNN là các báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính là nói đến quan hệ trực tiếp và đề cập đến loại hình kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ. Trong thực tế để bày tỏ, xác nhận ý kiến về tính đúng đắn, trung thực của các số liệu quyết toán cũng như đánh giá việc chấp hành các quy định của pháp luật, quy định trong nội bộ của các đơn vị, tổ chức và đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng

NSNN, đối tượng kiểm toán NSNN không thể tách rời các tài liệu kế toán, các hoạt động quản lý và điều hành theo từng bước của chu trình ngân sách gắn với từng chủ thể quản lý và sử dụng để hình thành nên báo cáo quyết toán, hoặc một nghiệp vụ quản lý và gắn với năm ngân sách hoặc một giai đoạn nhất định. Nói cách khác, để thực hiện kiểm toán NSNN các cấp, KTNN phải tiến hành kiểm toán tại khách thể kiểm toán là các tổ chức, cơ quan có liên quan đến thu, chi ngân sách các cấp và nhận kinh phí NSNN (các đơn vị dự toán, các đơn vị sự nghiệp, các doanh nghiệp, các dự án đầu tư xây dựng có sử dụng vốn NSNN theo từng cấp quản lý ngân sách).

Do đối tượng kiểm toán NSNN rất đa dạng, tùy theo việc áp dụng các loại hình kiểm toán tài chính, tuân thủ hay hoạt động, đối tượng kiểm toán có thể là các báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách hoặc các hoạt động liên quan đến việc quản lý, điều hành ngân sách của từng cấp ngân sách hoặc các đơn vị trực tiếp sử dụng ngân sách hoặc thực hiện nghĩa vụ với NSNN. Đối tượng kiểm toán trực tiếp có thể xuyên suốt quy trình ngân sách từ khâu lập dự toán, thực hiện dự toán đến quyết toán ngân sách hay đánh giá các sản phẩm đầu ra như việc cung cấp các dịch vụ công, hoặc thậm chí là hiệu quả của các quỹ tài chính ngoài NSNN, một cơ quan hành chính được sử dụng vốn từ NSNN;

Thứ hai, Chỉ định người phụ trách công việc kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện vật chất cơ bản

Căn cứ vào mục tiêu và phạm vi kiểm toán, cần chỉ định trước chủ trì cuộc kiểm toán NSNN trong kế hoạch kiểm toán được giao. Công việc này có thể làm đồng thời với việc xây dựng mục tiêu cụ thể song cần thực hiện trước khi thu thập thông tin. Yêu cầu chung của việc chỉ định này là phải có người phụ trách có trình độ tương xứng với mục tiêu, phạm vi kiểm toán và tương xứng với vị trí, yêu cầu, nội dung, đặc thù của cuộc kiểm toán NSNN. Cùng với việc phân công nhân sự, cần chuẩn bị các thiết bị và điều kiện vật chất khác phục vụ công tác kiểm toán;

Thứ ba, Khảo sát và thu thập thông tin

Ở bước chuẩn bị, thu thập thông tin chỉ hướng tới việc đưa ra các bước quyết định về kiểm toán (kể cả lập kế hoạch kiểm toán) mà chưa đặt ra mục đích thu thập

bằng chứng cho kết luận kiểm toán. Do vậy, nhiệm vụ thu thập thông tin ở bước này cần đặt ra tương ứng với mục tiêu và phạm vi kiểm toán NSNN, song nói chung cần quan tâm đến chiều rộng hơn là chiều sâu. Trong thu thập thông tin, trước hết cần tận dụng tối đa nguồn tài liệu đã có, song khi cần thiết vẫn phải có những biện pháp thu thập bổ sung.

Khảo sát và thu thập các thông tin về đơn vị được kiểm toán: Quá trình thành lập, chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị; thông tin về hệ thống KSNB: môi trường KSNB, hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát, công tác kế toán, kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ.

Khảo sát để thu thập thông tin cần thiết về đối tượng kiểm toán nhằm giúp KTV xác định những nội dung quan trọng làm cơ sở đề ra một kế hoạch kiểm toán thích hợp, giảm thiểu rủi ro kiểm toán. Thông tin cần thu thập gồm: chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị; thông tin về hệ thống KSNB: môi trường kiểm soát, hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát, công tác kế toán, kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ. Thông tin thu thập được từ bước khảo sát sẽ là cơ sở cho KTV đánh giá các rủi ro kiểm toán và tính trọng yếu. Đây là hai vấn đề quan trọng phải cân nhắc khi hình thành kế hoạch kiểm toán phù hợp nhất, hoàn thành mục tiêu kiểm toán với chi phí thấp nhất.

Trong nhiều trường hợp, nguồn thông tin đã có chưa đủ cần tiến hành khảo sát, thu thập bổ sung bằng cách khảo sát tại khách thể kiểm toán thông qua phỏng vấn, thu thập tài liệu, quan sát, song cũng ở mức khái quát phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán;

Thứ tư, Lập kế hoạch kiểm toán

Lập kế hoạch kiểm toán không chỉ xuất phát từ yêu cầu chính của cuộc kiểm toán nhằm chuẩn bị những điều kiện cơ bản trong công tác kiểm toán, cho cuộc kiểm toán mà còn là nguyên tắc cơ bản trong công tác kiểm toán đã được quy định thành chuẩn mực và đòi hỏi các KTV phải tuân theo đầy đủ nhằm đảm bảo tiến hành công tác kiểm toán có hiệu quả và chất lượng. Kế hoạch kiểm toán là quá trình cân đối tích

cực giữa nhu cầu và nguồn lực đã có. Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải thực hiện các yêu cầu và các quy định sau:

Một là, Thu thập đầy đủ các thông tin cơ bản về đặc điểm chủ yếu, cơ sở pháp lý và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán; chức năng, nhiệm vụ, cơ cấu tổ chức, quá trình hoạt động... của đơn vị được kiểm toán, tình hình hoạt động của bộ máy quản lý, bộ máy kế toán và hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán;

Hai là, Phân tích các thông tin thu thập được, đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB, xác định những nội dung trọng yếu, rủi ro của cuộc kiểm toán, mục tiêu, phạm vi, quy mô, phương pháp... cho từng nội dung kiểm toán. Khi phát hiện những điểm yếu cơ bản của hệ thống KSNB cần bố trí kế hoạch tập trung kiểm tra nhằm tìm ra những sai sót hoặc gian lận hoặc nhằm kiến nghị hoàn thiện hệ thống KSNB;

Ba là, Chuẩn bị đầy đủ các tài liệu cần thiết, nguồn lực, nhân lực thích hợp cho cuộc kiểm toán;

Bốn là, Kế hoạch của một cuộc kiểm toán phải bao gồm các phần chủ yếu: mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán, trọng yếu kiểm toán, rủi ro kiểm toán, thời gian cho cuộc kiểm toán, tổ chức đoàn, tổ kiểm toán và các điều kiện cần thiết bảo đảm cho cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phải được cấp có thẩm quyền phê duyệt trước khi thực hiện. Tổ kiểm toán và KTV phải thực hiện đúng nội dung quy định trong kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt, chỉ được điều chỉnh kế hoạch khi cần thiết và phải được sự đồng ý của cấp có thẩm quyền;

Lập kế hoạch kiểm toán giúp KTV lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp, hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán, bố trí hợp lý các yếu tố nguồn lực và thời gian kiểm toán; thống nhất những hoạt động phối hợp giữa KTV và đơn vị được kiểm toán, nhằm tạo ra các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán đảm bảo chất lượng, đúng tiến độ và tiết kiệm.

Một trong những vấn đề quan trọng trong lập kế hoạch kiểm toán nói chung và kiểm toán NSNN nói riêng là nghiên cứu cơ cấu KSNB của đơn vị được kiểm toán để giúp KTV đánh giá về rủi ro kiểm soát, đề ra phương pháp kiểm toán thích hợp áp dụng cho cuộc kiểm toán. Vì vậy, KTV phải có sự hiểu biết đầy đủ về cơ

cấu KSNB để lập kế hoạch kiểm toán. KSNB là một hệ thống các chính sách và thủ tục nhằm bảo vệ tài sản, đảm bảo độ tin cậy của các thông tin kinh tế, ngăn ngừa các sai sót trong báo cáo tài chính; bảo đảm việc tuân thủ các quy chế quản lý, hiệu quả của hoạt động quản lý nói chung và hoạt động kinh doanh nói riêng. Hệ thống KSNB bao gồm nhiều hệ thống con, mỗi hệ thống con lại gồm các quy chế kiểm soát có tác dụng tương hỗ. Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB có ý nghĩa quan trọng đối với KTV trong việc xác định nội dung cơ bản, trọng yếu của cuộc kiểm toán. Nếu kết quả đánh giá hệ thống KSNB là hoạt động tốt, có độ tin cậy cao thì có thể thu hẹp phạm vi, khối lượng kiểm toán mà vẫn đảm bảo không bỏ sót những nội dung trọng yếu của cuộc kiểm toán. Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán NSNN sẽ giúp KTV đánh giá được các rủi ro kiểm soát để lập kế hoạch kiểm toán và sử dụng phương pháp kiểm toán thích hợp. Chất lượng của việc đánh giá hệ thống KSNB có ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán về thời gian, chi phí, nhân sự và hạn chế tối đa các rủi ro kiểm toán có thể phát sinh.

Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, cơ quan KTNN cần xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm và xác định rõ đối tượng kiểm toán về tổng thể và chi tiết theo đầu mối quản lý NSNN. Kế hoạch kiểm toán năm đối với lĩnh vực NSNN cũng phải được xây dựng phù hợp với từng loại hình kiểm toán để xác định phạm vi, đối tượng, phương pháp kiểm toán áp dụng. Trên cơ sở kế hoạch năm, các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN sẽ triển khai lập kế hoạch cho từng cuộc kiểm toán NSNN gắn với đối tượng cụ thể. Do tính chất liên hoàn của chu trình NSNN và đặc thù của quản lý NSNN gắn với kế hoạch phát triển kinh tế xã hội trong trung hạn và dài hạn, ngoài kế hoạch kiểm toán NSNN hàng năm, KTNN cần hướng tới việc xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn trong 3-5 năm gắn với mục tiêu kiểm toán NSNN về tổng thể trong trung hạn và dài hạn cũng như từng năm và cập nhật, bổ sung hàng năm đối tượng kiểm toán NSNN theo đặc thù quản lý và yêu cầu, mục tiêu kiểm toán NSNN hàng năm;

Thứ năm, Xây dựng chương trình kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch tổng quát của một cuộc kiểm toán NSNN đối với một đối

tượng cụ thể, cần xây dựng chương trình kiểm toán cụ thể cho từng phần hành kiểm toán (kế hoạch chi tiết). Chương trình kiểm toán là những dự kiến chi tiết về các công việc kiểm toán cần thực hiện, thời gian hoàn thành và sự phân công lao động giữa các KTV cũng như dự kiến về những tư liệu, thông tin liên quan cần sử dụng và thu thập. Xây dựng chương trình kiểm toán chính là việc xác định số lượng và thứ tự các bước kể từ điểm bắt đầu đến điểm kết thúc công việc kiểm toán. Do mỗi phần hành kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán NSNN là rất khác nhau, nhất là kiểm toán thu NSNN và chi NSNN, chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển, kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN hoặc sự khác nhau giữa các loại hình kiểm toán áp dụng do vậy cần phải xây dựng những quy trình kiểm toán riêng với những phương pháp kiểm toán riêng cho từng loại nghiệp vụ. Trọng tâm của chương trình kiểm toán là các thủ tục kiểm toán cần thiết thực hiện đối với từng khoản mục hay bộ phận được kiểm toán. Nội dung cơ bản của chương trình kiểm toán bao gồm: xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán; phương pháp kiểm toán; trọng yếu và rủi ro kiểm toán; KTV thực hiện; thời gian hoàn thành; giám sát và kiểm tra chất lượng.

Việc xác định nội dung kiểm toán NSNN phải gắn với chu trình NSNN khép kín, tức là từ khâu lập dự toán, chấp hành ngân sách đến khâu cuối cùng là quyết toán NSNN. Việc xác định mục tiêu và nội dung kiểm toán gắn liền với các bước trong chu trình NSNN và xoay quanh chu trình này, tuy nhiên phải chú ý đến việc chuyển tiếp nhiệm vụ thu, chi và tính liên hoàn trong quản lý NSNN, nhất là việc xây dựng dự toán NSNN và kết chuyển nhiệm vụ chi giữa các niên độ ngân sách. Việc xác định nội dung kiểm toán NSNN phải bao quát được nội dung kiểm toán ở các đầu mối quản lý NSNN chính, như NSTW và NSDP, trong mỗi cấp ngân sách phải bao quát được các chủ thể quản lý. Nội dung kiểm toán phải gồm cả kiểm toán các khoản thu NSNN, các khoản chi NSNN, trong đó thu NSNN gồm có thu nội địa và thu xuất nhập khẩu, chi ngân sách gồm chi thường xuyên và chi không thường xuyên. Bên cạnh đó cần chú ý đến các đầu mối quản lý NSNN và các đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí, hay nói cách khác là các đơn vị dự toán các cấp để thiết lập các nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và chi tiết. Việc xây dựng các mục tiêu, nội dung và trọng yếu trong kiểm

toán NSNN phải dựa vào đặc điểm quản lý của chủ thể quản lý NSNN được kiểm toán và mối quan hệ giữa các cấp quản lý NSNN.

Do tính chất và quy mô của mỗi cuộc kiểm toán NSNN rất khác nhau, vấn đề quan trọng đối với KTV là vận dụng tính trọng yếu kiểm toán trong khi lập kế hoạch kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với đặc thù của mỗi cuộc kiểm toán. Trọng yếu, xét trong quan hệ với nội dung kiểm toán là khái niệm chung chỉ rõ tầm cỡ và tính hệ trọng của phần nội dung cơ bản của kiểm toán có ảnh hưởng tới tính đúng đắn của việc nhận thức, đánh giá đối tượng kiểm toán và việc sử dụng thông tin đã đánh giá đó để ra quyết định quản lý [26, tr.99]. Tính trọng yếu là một khái niệm tương đối hơn là một khái niệm tuyệt đối. Trong kiểm toán nói chung và NSNN nói riêng, thực trạng sử dụng NSNN cũng như hiệu quả của các khoản thu, chi, hay hiệu lực của một chính sách quản lý là vấn đề rất rộng và thực tế không thể kiểm toán được tất cả các vấn đề. Chính vì vậy, KTV cần lựa chọn nội dung kiểm toán tối ưu để đánh giá đúng bản chất của đối tượng kiểm toán nhằm đáp ứng yêu cầu của người quan tâm trên cơ sở thực hiện tốt chức năng kiểm toán và đảm bảo hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Để giải quyết vấn đề này, tính trọng yếu phải bao hàm cả hai mặt liên quan đến nhận thức đối tượng là quy mô xét về mặt lượng và vị trí hay tính hệ trọng xét về mặt chất. Việc xét đoán và ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu là công việc xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan của KTV, một sai sót có thể đối với một đơn vị này là nhỏ nhưng đối với một đơn vị khác lại là lớn. Về quy mô trong kiểm toán rất khó xác định cụ thể về mặt lượng đối với tính trọng yếu vì ranh giới quy mô của đối tượng kiểm toán là rất khác nhau và cần được xét đến trong quan hệ với mức độ ảnh hưởng của các khoản mục, các nghiệp vụ đến kết luận kiểm toán. Xét về quy mô cần xem cả về số tuyệt đối và số tương đối và sự ảnh hưởng lũy kế sai phạm của đối tượng xem xét để đánh giá tính trọng yếu. Một số sai sót rất nhỏ nhưng nó có tính dây chuyền làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến báo cáo tài chính cũng có thể là một sai sót trọng yếu. Một số sai sót luôn coi là trọng yếu bất kể số lượng là bao nhiêu như sự gian lận của nhà quản lý, các sai sót ảnh hưởng đến thu nhập lãi thành lỗ... Tất cả các khoản mục, nghiệp vụ thuộc bản chất của đối tượng kiểm toán đều liên quan trực tiếp đến nhận thức đúng đối

tượng và đưa ra ý kiến kiểm toán. Vì vậy, về nguyên tắc không được bỏ qua các khoản mục, các nghiệp vụ có quy mô lớn và tính hệ trọng trong kiểm toán nói chung và kiểm toán NSNN nói riêng.

Bước 2. Thực hành kiểm toán

Thực hành kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán. Đó là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các kế hoạch, chương trình kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán.

Trong giai đoạn này KTV phải thực hiện một số công việc theo trình tự sau đây: Xác định lại mức độ tin cậy của KTV đối với hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán và lựa chọn mẫu kiểm toán; lập và xét duyệt chương trình kiểm toán chi tiết; lựa chọn các phương pháp - kỹ thuật kiểm toán thích hợp để kiểm tra nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán; ghi chép tài liệu và giấy tờ làm việc; phân tích đánh giá kết quả bằng chứng kiểm toán; trao đổi với đơn vị được kiểm toán; soát xét chất lượng kiểm toán; lập hồ sơ cho giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Việc thực hiện kiểm toán mang tính khoa học tổ chức đòi hỏi phải tuân thủ những nguyên tắc cơ bản gồm: phải tuyệt đối tuân thủ kế hoạch chi tiết đã được xây dựng và điều chỉnh; trong quá trình kiểm toán, KTV phải thường xuyên ghi chép những phát hiện, những nhận định về các nghiệp vụ, sự kiện, con số nhằm thu thập bằng chứng, nhận định cho những đánh giá, kết luận kiểm toán; định kỳ tổng hợp thông tin, phát hiện cho từng cấp kiểm soát hoạt động kiểm toán.

Từ đó có thể thấy thực hành kiểm toán là hướng tới bằng chứng cho những ý kiến kết luận kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm các tài liệu, các ghi chép kế toán, báo cáo tài chính và các thông tin khác có liên quan đến việc kiểm tra của KTV nhằm trợ giúp cho việc hình thành các nhận xét, đánh giá, kết luận và kiến nghị kiểm toán. Trong kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN, KTV cần thu thập được những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thông qua việc thực hiện các phương pháp kiểm toán cơ bản và phương pháp kiểm toán tuân thủ.

Phương pháp kiểm toán cơ bản là phương pháp được thiết lập để thu thập các

bằng chứng có liên quan đến các tài liệu do hệ thống kế toán cung cấp đầy đủ, chính xác thông qua kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư và phân tích các chỉ số, tỷ lệ có ý nghĩa, KTV thực hiện các phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, các số dư tài khoản kế toán và phương pháp phân tích đánh giá tổng quát.

Phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thủ tục và những biện pháp nghiệp vụ kiểm tra được thiết lập để thu thập sự bảo đảm hợp lý về hệ thống KSNB của đơn vị hoạt động có hiệu quả, KTV có thể dựa vào nó để thực hiện kiểm toán. Đặc trưng của phương pháp này là các thử nghiệm, kiểm tra đều dựa vào các quy chế kiểm soát trong hệ thống KSNB của đơn vị. Nếu hệ thống KSNB của đơn vị được đánh giá là hoạt động có hiệu quả thì KTV có thể tin tưởng để dựa vào các cơ chế kiểm soát đó, KTV thực hiện các phương pháp:

Phương pháp cập nhật cho các hệ thống: KTV tiến hành kiểm tra chi tiết một loạt các nghiệp vụ cùng loại, ghi chép từ đầu đến cuối để xem xét, đánh giá các bước kiểm soát áp dụng trong hệ thống điều hành trong nội bộ đơn vị.

Các thử nghiệm chi tiết đối với kiểm soát: KTV tiến hành thử nghiệm chi tiết về kiểm soát để thu thập bằng chứng về sự hữu hiệu của hệ thống KSNB nhằm đưa ra ý kiến đánh giá rủi ro kiểm soát làm cơ sở cho KTV giới hạn phạm vi của các thử nghiệm. Nếu rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức độ cao, KTV sẽ không thực hiện các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát mà phải tiến hành các thử nghiệm cơ bản ở mức độ phù hợp.

Thông qua việc thực hiện các phương pháp kiểm toán, giúp KTV thu thập được những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho việc nhận xét các thông tin tài chính. Việc xác định số lượng bằng chứng kiểm toán đã thu thập được còn tùy thuộc vào chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Thông thường KTV thu thập bằng chứng kiểm toán từ nhiều nguồn khác nhau hoặc từ nhiều loại bằng chứng khác nhau để chứng minh cho một vấn đề, một nội dung cụ thể để bảo đảm tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán. Khi tiến hành kiểm toán, KTV phải chú ý về mức độ trọng yếu, xét đoán rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán. KTV phải đánh giá toàn bộ các bằng chứng mà mình thu thập được,

xem những bằng chứng ấy đã đầy đủ thích hợp chưa trước khi đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét và kết luận của mình.

Số liệu thể hiện trong báo cáo tài chính được tổng hợp từ một khối lượng lớn các thông tin có nguồn gốc khác nhau, trong khi đó KTV không phải bao giờ cũng có thể kiểm tra được tất cả các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh, nhưng KTV vẫn có thể kết luận về các thông tin bằng cách chỉ kiểm tra chọn mẫu. Chọn mẫu kiểm toán là việc kiểm tra dưới 100% các khoản mục trong phạm vi số dư của một tài khoản hoặc một nghiệp vụ, giúp KTV thu thập và đánh giá bằng chứng của các số dư, nghiệp vụ có đặc điểm tương tự như nhau để hình thành các ý kiến kết luận. Trong kiểm toán NSNN, KTV nên chú trọng phương pháp chọn mẫu trên cơ sở phân tổ do đối tượng kiểm toán rộng và liên quan đến nhiều phần hành, nghiệp vụ có liên quan. Chọn mẫu theo phân tổ là việc KTV phân chia một tổng thể thành các tổng thể con gồm các phân tử tương đối đồng nhất theo một tiêu thức, thường dưới dạng tiền tệ, hoặc nhóm nghiệp vụ có tính chất tương đồng về nội dung. Việc phân tổ giúp KTV tập trung vào các khoản mục trọng yếu, hoặc có nhiều sai sót, đồng thời có thể giúp cho việc chọn mẫu nhỏ hơn và chính xác hơn.

KTV cần chú ý mỗi mẫu được chọn chỉ đại diện cho một tổng thể và phục vụ cho một mục tiêu nhất định, do đó KTV phải xem xét, đánh giá một cách thận trọng trên cơ sở phân tích các sai sót được phát hiện trong mẫu thuộc về định tính hay định lượng. KTV dự kiến các sai sót của tổng thể và các tổng thể con để đánh giá rủi ro của mẫu kiểm toán và phải cân nhắc đến khả năng phải mở rộng phạm vi kiểm toán hoặc thực hiện các phương pháp kiểm toán thích hợp hơn. Bất cứ khi nào chọn mẫu, rủi ro chọn mẫu cũng phát sinh.

Sau khi tiến hành chọn mẫu, KTV dùng các phương pháp kỹ thuật để thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp và đầy đủ. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được vận dụng trong kiểm toán báo cáo tài chính bao gồm: kiểm tra vật chất, quan sát, điều tra, lấy xác nhận, xác minh tài liệu, tính toán và phân tích. Các phương pháp kiểm toán thường áp dụng trong kiểm toán tuân thủ là điều tra hệ thống và kiểm tra chi tiết các tác nghiệp. Các phương pháp kiểm toán thường áp dụng trong

kiểm toán hoạt động là kiểm tra các hồ sơ, tài liệu, phỏng vấn, khảo sát, tham khảo ý kiến chuyên gia, kiểm tra, đánh giá quy chế, quy trình kiểm soát, quản lý, phân tích số liệu thông kê, nghiên cứu các trường hợp điển hình, tái lập các mô hình.

Thu thập bằng chứng là khâu rất quan trọng trong tổ chức công tác kiểm toán nói chung và tổ chức công tác kiểm toán NSNN nói riêng. Bằng chứng kiểm toán là nguồn thông tin để lập báo cáo kiểm toán và trả lời theo các yêu cầu cần giải trình cho đơn vị được kiểm toán hay bất kỳ bên thứ ba nào và tạo điều kiện cho việc kiểm tra và soát xét chất lượng, làm tài liệu lưu trữ phục vụ cho các kỳ kiểm toán sau tham khảo.

Bước 3. Kết thúc kiểm toán

Để kết thúc kiểm toán, KTV cần đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán trong báo cáo kiểm toán và công bố báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của một cuộc kiểm toán, do KTNN phát hành để trình bày đánh giá kết luận của KTV về các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được. Kết luận kiểm toán là sự khái quát hoá kết quả thực hiện các chức năng kiểm toán, vì vậy kết luận kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu cả về nội dung cũng như tính pháp lý. Nội dung của kết luận kiểm toán phải phù hợp, đầy đủ trên cơ sở bằng chứng kiểm toán tương xứng. Giai đoạn này thường gồm các nội dung sau:

Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán: Tập hợp các biên bản kiểm toán; tập hợp các bằng chứng kiểm toán; tổng hợp kết quả kiểm toán, bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.

Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán: Dự thảo báo cáo phải được lập trên cơ sở các thông tin về hồ sơ tài liệu, số liệu đã được kiểm toán các bằng chứng đã thu thập được, chuẩn mực về hình thức và nội dung của báo cáo; thông qua dự thảo báo cáo trong đoàn kiểm toán.

Xét duyệt báo cáo kiểm toán: Xét duyệt ở cấp thực hiện kiểm toán và cấp KTNN chuyên ngành hoặc KTNN khu vực, cấp lãnh đạo KTNN theo phân cấp.

Công bố và phát hành báo cáo kiểm toán: Dự thảo báo cáo kiểm toán được

gửi lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán chính thức sau khi hoàn thành, sẽ được ký phát hành gửi tới đơn vị được kiểm toán, cấp chủ quản, các cơ quan chức năng có liên quan theo quy định. Báo cáo kiểm toán có giá trị pháp lý kể từ ngày được phát hành và sau đó được công bố công khai theo quy định của pháp luật. Việc công khai kết quả kiểm toán nói chung và NSNN nói riêng sẽ đảm bảo tính minh bạch trong quản lý và sử dụng NSNN, đồng thời tạo điều kiện nâng cao chất lượng quản lý, điều hành, sử dụng NSNN và tạo sức ép để nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

Một số cơ quan KTNN còn thiết kế riêng một bước trong tổ chức công tác kiểm toán đó là kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, tổ chức công tác kiểm toán NSNN cũng áp dụng phần hành này.

Bước 4. Kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán

Kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán là giai đoạn cuối cùng của quy trình kiểm toán, nhằm đảm bảo kết quả của cuộc kiểm toán có tác dụng và hiệu lực trong thực tiễn; đồng thời xác định lại tính đúng đắn của những kiến nghị kiểm toán và nguyên nhân của những sai sót có thể có trong kết luận kiểm toán, từ đó đề ra giải pháp để khắc phục. Đây là khâu riêng có ở một số quốc gia do đặc thù quản lý với mục tiêu tăng cường hiệu lực của công tác kiểm toán. Nội dung của giai đoạn này gồm hai bước chính:

Một là, Theo dõi kết quả thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán và trên cơ sở đó lập kế hoạch kiểm tra và triển khai kiểm tra: xác định đối tượng, nội dung, thời gian kiểm tra và số lượng nhân sự tham gia kiểm tra; thông báo tới đơn vị được kiểm tra và thành lập tổ kiểm tra và tiến hành kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán theo kế hoạch được phê duyệt.

Hai là, Lập biên bản kiểm tra, hồ sơ kiểm tra và tổng hợp báo cáo chung để báo cáo Tổng KTNN. Tổng KTNN báo cáo quốc hội, chính phủ và công khai theo quy định.

Ngoài các bước trong tổ chức công tác kiểm toán như đã trình bày ở trên, một vấn đề quan trọng trong tổ chức công tác kiểm toán NSNN chính là kiểm soát

chất lượng kiểm toán NSNN.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN thực chất là kiểm soát các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng cuộc kiểm toán nhằm hạn chế những ảnh hưởng tiêu cực nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán, đảm bảo kết quả kiểm toán đạt mục tiêu của cuộc kiểm toán NSNN, đáp ứng độ tin cậy của các đối tượng sử dụng các thông tin được kiểm toán, đặc biệt là phục vụ HĐND, quốc hội phê chuẩn quyết toán ngân sách. Nói chung, kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN sẽ giúp cho KTNN thấy rõ thực trạng chất lượng kiểm toán NSNN, từ đó có các biện pháp điều chỉnh, khắc phục những bất hợp lý, hoàn thiện chính sách quản lý, phương pháp làm việc, tăng cường đào tạo, nâng cao trình độ KTV. Vì vậy, việc thiết lập và duy trì một cơ chế kiểm soát chất lượng hiệu lực và hiệu quả là một trong những nhiệm vụ quan trọng.

Hoạt động kiểm toán nói chung là một hoạt động nghề nghiệp có tính độc lập cao, KTV phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về những nhận xét, đánh giá, kết luận kiểm toán. Kiểm soát chất lượng kiểm toán cần phải được thực hiện đầy đủ và thích hợp ở mọi cấp độ, theo suốt quy trình kiểm toán. Công việc kiểm soát chất lượng kiểm toán được thực hiện từ dưới lên: KTV, tổ trưởng tổ kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán, kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành (khu vực), bộ phận chuyên trách giúp Tổng KTNN về kiểm soát chất lượng kiểm toán, Tổng KTNN.

Với quan điểm đó, kiểm soát chất lượng kiểm toán trong KTNN gồm bốn cấp kiểm soát chủ yếu là: Đoàn kiểm toán; KTNN chuyên ngành (khu vực); bộ phận kiểm soát chất lượng kiểm toán chuyên trách; và lãnh đạo KTNN. Việc kiểm soát chất lượng kiểm toán cần kiểm tra, giám sát việc thực hiện chuẩn mực, quy trình kiểm toán, kế hoạch kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán... Một trong những vấn đề quan trọng đối với lãnh đạo KTNN là kiểm soát chất lượng kiểm toán thông qua cơ chế, chính sách tuyển dụng, đào tạo KTV, phân cấp, phân nhiệm trong hoạt động kiểm toán; sử dụng các bộ phận kiểm soát chuyên trách hoặc trực tiếp kiểm tra, soát xét những cuộc kiểm toán quan trọng, giải quyết những vấn đề phức tạp nảy sinh trong quá trình kiểm toán. Trong những trường hợp cần thiết, Tổng KTNN có thể thành lập hội đồng kiểm toán để tư vấn.

Nếu nhìn nhận cơ quan KTNN như một thiết chế trong tổ chức bộ máy nhà nước thì tất cả các cấp kiểm soát nói trên cùng là “nội kiểm”, còn “ngoại kiểm” là kiểm soát của nhà nước và của các tổ chức nghề nghiệp (nếu có). Các cấp kiểm soát có thể kiểm soát trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán và kiểm soát sau khi cuộc kiểm toán đã có báo cáo kiểm toán phát hành. Kiểm soát trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán được thực hiện đúng theo các nguyên tắc, chuẩn mực và quy trình kiểm toán. Kiểm soát chất lượng kiểm toán sau khi cuộc kiểm toán kết thúc có mục đích chủ yếu là đánh giá chất lượng các cuộc kiểm toán đã kết thúc, việc chấp hành và hiệu lực của hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, rút ra các bài học kinh nghiệm, từ đó xây dựng các biện pháp để củng cố, tăng cường, hoàn thiện hệ thống KSNB về chất lượng kiểm toán.

1.2.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán ngân sách nhà nước

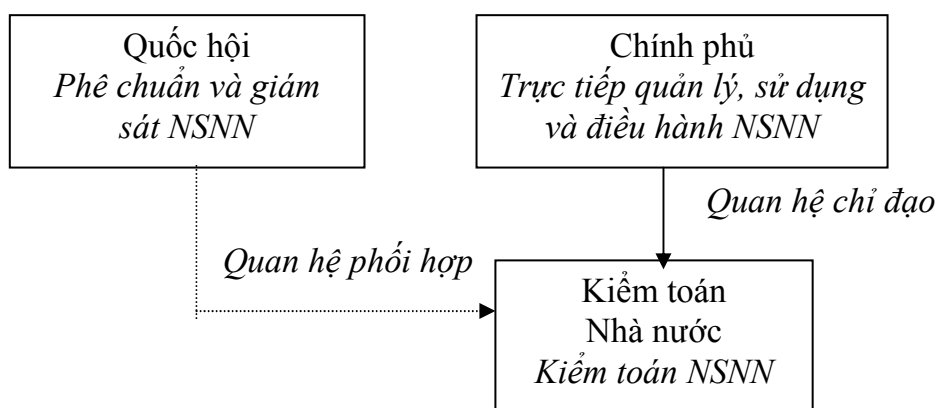
1.2.3.1. Mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán ngân sách nhà nước

Xuất phát từ mục tiêu thành lập cơ quan KTNN gắn với việc kiểm tra tài chính công mà trọng tâm là NSNN, việc tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN gắn liền với tổ chức bộ máy của cơ quan KTNN. Mỗi quốc gia tùy theo thể chế chính trị, điều kiện kinh tế, xã hội và tổ chức quản lý ngân sách khác nhau có các quy định về mô hình tổ chức của cơ quan KTNN, tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN khác nhau. Cơ quan KTNN chỉ có thể hoạt động hiệu quả nếu như nó được đặt độc lập với khách thể kiểm toán và được đảm bảo để tránh sự can thiệp đến hoạt động chuyên môn. Việc thành lập cơ quan KTNN và mức độ độc lập cần thiết của nó cần phải được quy định trong hiến pháp, các quy định cụ thể có thể được nêu trong các luật. Tính độc lập của cơ quan KTNN không thể tách rời tính độc lập của người đại diện cho cơ quan KTNN và KTV, tức là người chịu trách nhiệm đối với mọi hoạt động KTNN và chính bản thân người trực tiếp thực hiện kiểm toán. Đặc biệt tính độc lập trong hoạt động kiểm toán NSNN còn phải được đề cao trong việc chịu trách nhiệm, tự quyết định trong việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm.

Xét trong hệ thống KTNN, kiểm toán NSNN là phân hệ thực hiện chức năng kiểm toán NSNN. Xét trong quan hệ với KTV nhà nước, tổ chức bộ máy kiểm toán

NSNN cũng là một hệ thống tập hợp các KTV theo một trật tự xác định. Xét trong quan hệ với bộ máy nhà nước mà trực tiếp là mối liên hệ với cơ quan quản lý, điều hành và sử dụng NSNN (chính phủ) và cơ quan trực tiếp phê chuẩn, thông qua và giám sát NSNN (quốc hội và HĐND), cụ thể như sau:

Thứ nhất: KTNN được đặt trong hệ thống hành pháp, trực thuộc chính cơ quan trực tiếp quản lý và điều hành NSNN,

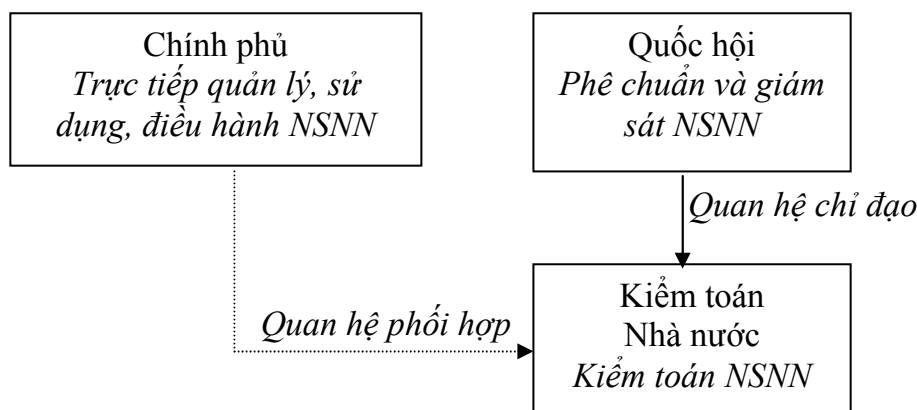


Hình 1.2. Mô tả vị trí tổ chức kiểm toán NSNN thuộc cơ quan trực tiếp quản lý và điều hành NSNN

Mô hình này có có sự chủ động cao trong triển khai công tác kiểm toán NSNN theo yêu cầu của người đứng đầu chính phủ. Cơ quan KTNN có điều kiện thuận lợi trong việc tiếp cận số liệu, thông tin làm cơ sở kiểm toán NSNN. Hiệu lực của các kết luận, kiến nghị kiểm toán NSNN sẽ được triển khai nhanh chóng do được báo cáo trực tiếp lên người đứng đầu chính phủ để chỉ đạo xử lý, kịp thời. Mặc dù có ưu điểm nhưng mô hình này có nhiều hạn chế gây ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. KTNN đánh giá hoạt động của chính phủ trong điều hành và quản lý NSNN có thể sẽ thiếu khách quan do bị chính phủ chi phối. Địa vị pháp lý của KTNN bị giới hạn bởi chức năng và quyền hạn của chính phủ, KTNN không thể là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của quốc gia. Cơ quan lập pháp có thể lập một cơ quan KTNN khác phục vụ việc đánh giá công tác quản lý, điều hành NSNN của chính phủ.

Thứ hai, KTNN được đặt trong hệ thống lập pháp, đây là mô hình phổ biến nhất trên thế giới.

Cơ quan KTNN trực thuộc quốc hội hoặc cơ quan nghị viện. Quốc hội có một cơ quan chuyên môn độc lập với chính phủ để đánh giá hoạt động quản lý, điều hành NSNN của chính phủ làm căn cứ cho việc phê chuẩn dự toán, quyết toán NSNN và các quyết định do chính phủ trình quốc hội. Mô hình KTNN thuộc cơ cấu lập pháp có một số ưu điểm như sau: KTNN được thành lập trên nguyên tắc độc lập với cơ quan hành pháp, hoạt động kiểm toán NSNN gắn liền với hoạt động giám sát, phê chuẩn NSNN của cơ quan lập pháp, vì vậy các đánh giá về quản lý điều hành ngân sách của chính phủ mang tính độc lập, khách quan hơn. Các kiến nghị, kết luận kiểm toán đối với những sai phạm trong quản lý, điều hành NSNN gắn với vai trò giám sát tối cao của quốc hội sẽ tạo nên sức ép về chính trị đối với cơ quan hành pháp, giúp cho việc quản lý NSNN được tốt hơn.



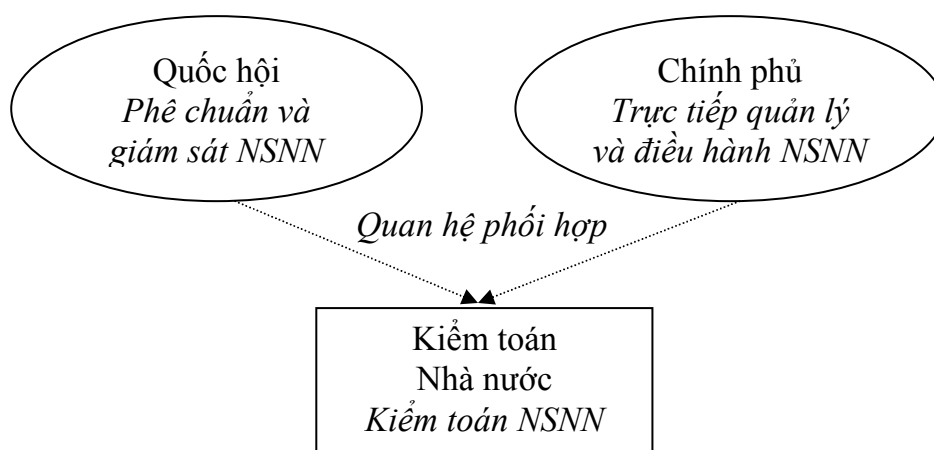
Hình 1.3. Mô tả vị trí tổ chức kiểm toán NSNN thuộc cơ quan phê chuẩn và giám sát NSNN

Bên cạnh những ưu điểm, mô hình này cũng có những hạn chế: quốc hội thực hiện quyền giám sát các hoạt động quản lý và điều hành NSNN của chính phủ, chủ yếu là hoạt động kiểm toán các báo cáo tài chính của các cơ quan thuộc chính phủ với hình thức kiểm tra sau nên việc cung cấp thông tin về sai phạm trong quản lý và điều hành NSNN sẽ không kịp thời, hạn chế đến tính hiệu quả của thông tin. Các kiến nghị của KTNN đối với chính phủ thường chậm được thực hiện. Để khắc phục nhược điểm này, một số nước quy định nghĩa vụ thực hiện kiến nghị của KTNN đồng thời quy định nghĩa vụ báo cáo tình hình thực hiện kết luận và kiến

ngiht KTNN đoi với chính phủ hay bản thân cơ quan KTNN cho quốc hội. Do cơ chế hoạt động của quốc hội là cơ chế tập thể, quyết định theo đa số do vậy KTNN tổ chức theo mô hình này bị ảnh hưởng bởi cơ chế tập thể đối với các kết luận về điều hành ngân sách của chính phủ. Bên cạnh đó, KTNN sẽ bị giới hạn trong việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm do bị ảnh hưởng theo yêu cầu của quốc hội.

Thứ ba, KTNN được đặt ở vị trí độc lập với cả cơ quan hành pháp và lập pháp, đảm bảo tính độc lập rất rộng của cơ quan KTNN.

Với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công độc lập, KTNN có nhiệm vụ hỗ trợ cả hai cơ quan quyền lực khi ban hành quyết định. Trong trường hợp này, các kiến nghị kiểm toán chỉ mang ý nghĩa tư vấn.



Hình 1.4. Mô tả vị trí tổ chức kiểm toán NSNN độc lập với cơ quan quản lý, điều hành NSNN và cơ quan phê chuẩn, giám sát NSNN

Tính độc lập của KTNN được tôn trọng tối đa, không bị ảnh hưởng của bất kỳ một tác động bên ngoài nào, nhất là việc lập kế hoạch kiểm toán NSNN và cung cấp thông tin. KTNN là công cụ đắc lực cho cả cơ quan lập pháp trong việc thực hiện quyền giám sát của mình và cho cả cơ quan hành pháp trong việc quản lý và điều hành NSNN. KTNN hoạt động chỉ tuân theo pháp luật, các thông tin, đánh giá và kết luận kiểm toán NSNN mang tính khách quan cao, việc sử dụng thông tin sẽ do cơ quan sử dụng thông tin quyết định. Chức năng tư vấn của KTNN được thể hiện rõ nét nhất trong mô hình này. Tuy nhiên mô hình này cũng có những hạn chế

nhất định là đòi hỏi môi trường pháp lý cho hoạt động quản lý NSNN phải được minh bạch và đầy đủ, ở mức độ cao. Mặt khác, nó đòi hỏi trình độ chuyên môn của KTV phải rất cao mới có khả năng đáp ứng được yêu cầu.

Ngoài ba mô hình phổ biến như trên còn một loại khác đó là cơ quan KTNN trực thuộc Tổng thống hay cơ quan KTNN có quyền lực cơ quan tư pháp như xét xử các sai phạm trong lĩnh vực tài chính. Tùy theo điều kiện của mỗi nước, KTNN còn thực hiện chức năng phán xử của toà kinh tế nhằm gắn xác minh với xử lý vi phạm phát hiện qua kiểm toán. Đối với trường hợp KTNN trực thuộc người đứng đầu nhà nước, KTNN có những quyền riêng và bị ảnh hưởng nhất định bởi cá nhân người đứng đầu nhà nước (Tổng thống) mà không bị ảnh hưởng bởi cơ quan hành pháp hay lập pháp.

Xét về liên hệ nội bộ, tổ chức kiểm toán NSNN lại có thể liên hệ theo chiều dọc. Theo nguyên lý chung của tổ chức bộ máy, bộ máy kiểm toán cũng có thể được tổ chức theo phương thức trực tuyến-tham mưu hoặc phương thức chức năng và có thể chọn loại hình tập trung hay phân tán tùy qui mô và địa bàn hoạt động, tùy khả năng và phương tiện điều hành. Do đối tượng kiểm toán NSNN rộng, cơ quan KTNN cần thực hiện tốt việc phân công trong tổ chức, quản lý và thực hiện kiểm toán để đảm bảo bao quát các đối tượng kiểm toán và thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của mình. Việc tổ chức và phân giao nhiệm vụ chính là việc chuyên môn hoá hoạt động cho từng bộ phận trong KTNN để các hoạt động được thực hiện một cách hiệu quả và chuyên nghiệp theo đối tượng kiểm toán. Việc tổ chức và phân công nhiệm vụ kiểm toán NSNN về cơ bản phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức quản lý hệ thống NSNN và đối tượng kiểm toán NSNN; chức năng, nhiệm vụ của KTNN; năng lực hiện có của KTNN và bảo đảm tính tiết kiệm, hiệu quả trong hoạt động KTNN. Về cơ bản, theo mối liên hệ nội bộ, tổ chức kiểm toán NSNN gắn liền với mô hình tổ chức bộ máy của cơ quan KTNN và theo các mô hình như sau:

Thứ nhất, Trong mô hình tổ chức hệ thống ngân sách theo hệ thống tổ chức nhà nước thiết kế theo kiểu liên bang hoặc phân cấp quản lý ngân sách rõ ràng theo mô hình cấp TW và địa phương, do đặc điểm độc lập về ngân sách giữa các bang và

liên bang, hoặc giữa TW và các quận, tỉnh, thành phố nên việc thành lập các cơ quan KTNN theo mô hình riêng tại liên bang (hoặc TW) và từng bang (hoặc các tỉnh, thành phố, quận) để phục vụ cho việc quản lý độc lập. Theo mô hình này, các cơ quan KTNN độc lập với nhau về phạm vi kiểm toán ngân sách và tổ chức, nhân sự nhưng có thể (hoặc không có) sự phối hợp về chuyên môn nghiệp vụ và phối hợp trong công tác kiểm toán nhất là kiểm toán các khoản kinh phí bổ sung có mục tiêu của ngân sách liên bang cho các bang, TW cho địa phương. Hình thức tổ chức và phân giao nhiệm vụ kiểm toán ngân sách như vậy rất phù hợp với những nước có quy mô ngân sách lớn và sự phân biệt tương đối độc lập về thẩm quyền quản lý ngân sách theo cấp chính quyền. Theo mô hình này, đối tượng kiểm toán ngân sách rộng và tương đối độc lập với nhau, việc báo cáo theo mô hình trực tuyến bảo đảm việc cung cấp thông tin kịp thời, ở địa phương báo cáo trực tiếp cho hội đồng địa phương, đồng thời tổ chức bộ máy KTNN gọn nhẹ hơn. Tuy nhiên việc tổ chức kiểm toán ngân sách theo hình thức này không phù hợp với những quốc gia mà mô hình quản lý ngân sách tập trung ở TW và việc phân cấp quản lý giữa TW và địa phương không rõ ràng hoặc do bản chất không cân đối được của ngân sách tại một số địa phương;

Thứ hai, Trong hình thức tổ chức quản lý NSNN theo hệ thống tổ chức nhà nước thống nhất về cơ bản chỉ có một cơ quan KTNN chung và tùy theo mỗi nước lại có hình thức tổ chức phân cấp đối tượng kiểm toán ngân sách khác nhau:

Một là, Mô hình tập trung thống nhất gồm KTNN TW có các KTNN chuyên ngành chuyên thực hiện kiểm toán NSTW và KTNN các khu vực chuyên thực hiện kiểm toán NSDP tại địa bàn khu vực được giao. Mô hình này đảm bảo tính độc lập tương đối cao giữa cơ quan KTNN với khách thể kiểm toán và có sự thống nhất trong chỉ đạo, thực hiện nhiệm vụ chuyên môn. Đồng thời, mô hình này khẳng định được sự ưu việt trong việc đánh giá tổ chức quản lý, điều hành ngân sách của chính phủ mang tính bao quát do có được sự thống nhất trong việc lập kế hoạch kiểm toán ngân sách và lập báo cáo kiểm toán. Mô hình này cũng đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm do việc không có quá nhiều các đầu mối trực thuộc. Tuy nhiên việc tổ chức

kiểm toán ngân sách theo mô hình này sẽ hạn chế nếu không có được sự phân cấp rõ ràng về phạm vi kiểm toán và quản lý hoạt động kiểm toán giữa KTNN TW và KTNN các khu vực hoặc sự phối hợp không hiệu quả giữa các đơn vị;

Hai là, KTNN tổ chức các đơn vị kiểm toán các cấp ngân sách khác nhau, ở TW bố trí các đơn vị thực hiện nhiệm vụ kiểm toán các đơn vị trực thuộc NSTW, ở cấp tỉnh, thành phố sẽ thành lập KTNN kiểm toán các đơn vị thuộc cấp chính quyền tỉnh, thành phố và có thể tổ chức các đơn vị ở cấp dưới. Theo mô hình này, KTNN cấp trên và cấp dưới có sự phân biệt rõ phạm vi kiểm toán ngân sách nhưng cấp dưới phụ thuộc về tổ chức cũng như chịu sự chỉ đạo của cấp trên về hoạt động và nghiệp vụ. KTNN ở cấp dưới phải báo cáo cấp trên và chính quyền cùng cấp về hoạt động của mình, KTNN cấp dưới chịu sự chỉ đạo song trùng từ cả cấp trên và chính quyền địa phương cùng cấp. Mô hình này thường áp dụng trong các trường hợp cơ quan KTNN thuộc chính phủ và các kết luận, kiến nghị của KTNN mang tính thực thi cao, tuy nhiên tính độc lập của KTNN bị ảnh hưởng đáng kể và đôi khi việc chỉ đạo song trùng sẽ có sự hạn chế do việc thiếu thống nhất về quan điểm giữa các cấp quản lý.

Như vậy, tương ứng với các đối tượng kiểm toán NSNN có thể phân chia nhiệm vụ kiểm toán NSTW cho các KTNN chuyên ngành đóng tại trụ sở KTNN ở TW, nhiệm vụ kiểm toán NSDP cho các KTNN khu vực theo vị trí địa lý. Ở một số nước, do mô hình tương đối độc lập giữa NSTW và NSDP, KTNN chỉ thực hiện kiểm toán NSTW và kinh phí trợ cấp cho chính quyền địa phương, việc kiểm toán NSDP do hệ thống kiểm toán thuộc hội đồng địa phương thực hiện, giữa hai hệ thống kiểm toán này hầu như không có mối quan hệ nào về việc phối hợp nghiệp vụ kiểm toán. Mỗi một đơn vị chuyên trách kiểm toán một số đối tượng nhất định và có tính đến việc luân chuyển đối tượng kiểm toán trong thời gian trung hạn để bảo đảm tính khách quan trong công tác kiểm toán. Do tính chất đa dạng của đối tượng kiểm toán NSNN, cần phải bố trí chuyên môn hoá nhiệm vụ kiểm toán theo lĩnh vực như ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, nhiệm vụ kiểm toán các dự án đầu tư xây dựng, nhiệm vụ kiểm toán DNNN...

Để cụ thể hoá mối liên hệ nội bộ trong tổ chức kiểm toán NSNN, trong mỗi bộ phận (các KTNN chuyên ngành, các KTNN khu vực) được giao nhiệm vụ kiểm toán cần tiếp tục có sự phân cấp ở phạm vi các phòng nghiệp vụ gắn với đối tượng kiểm toán chuyên môn hoá, các đoàn kiểm toán NSNN theo một đối tượng cụ thể. Theo nguyên tắc này, cấp dưới phải chịu trách nhiệm trước cấp trên về kết quả thực hiện nhiệm vụ được giao. Mỗi đơn vị trực thuộc KTNN được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN tổ chức nhiều đoàn kiểm toán khác nhau cho mỗi đối tượng kiểm toán cụ thể và tổ chức thành nhiều đợt kiểm toán trong năm. Mục tiêu kiểm toán chung có thể được làm rõ thông qua các mục tiêu cụ thể được thực hiện bởi nhiều đoàn kiểm toán hoặc tổ kiểm toán.

Trong quy mô đoàn kiểm toán tiếp tục có sự phân cấp giữa các tổ kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán riêng biệt theo kế hoạch được phê duyệt. Trong quy mô tổ kiểm toán cũng có sự phân công nhiệm vụ cụ thể cho từng KTV theo từng nội dung kiểm toán và chương trình kiểm toán chi tiết. Quá trình phân cấp diễn ra trong tổ chức nhằm cụ thể hoá quyền hạn và trách nhiệm của cấp dưới trước cấp trên trong việc chủ động thực hiện nhiệm vụ được giao. Việc phân cấp này phải bảo đảm nguyên tắc tương xứng giữa trách nhiệm và quyền hạn, phù hợp với năng lực thực hiện nhiệm vụ chuyên môn và nhiệm vụ quản lý. Thực hiện tốt việc phân công, phân cấp trong tổ chức kiểm toán NSNN sẽ giúp cho việc tổ chức kiểm toán linh hoạt hơn, phát huy được tính sáng tạo, chủ động của từng cấp quản lý và giúp cho việc nâng cao chất lượng của việc kiểm tra, kiểm soát với mục tiêu cuối cùng là nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

Cũng theo sự phân công này, KTNN cần phải bố trí những bộ phận kiểm soát độc lập với các đơn vị thực hiện chức năng kiểm toán trong việc thẩm định kế hoạch kiểm toán, báo cáo kiểm toán và tham mưu cho lãnh đạo KTNN trong việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Các đơn vị này đóng vai trò tư vấn một cách độc lập về mặt chuyên môn và thực hiện vai trò kiểm soát từ bên ngoài đối với hoạt động kiểm toán NSNN.

1.2.3.2. Tổ chức và hoạt động của đoàn kiểm toán ngân sách nhà nước

Đoàn kiểm toán được thành lập để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán của KTNN theo từng đối tượng kiểm toán và mục tiêu cụ thể. Đoàn kiểm toán tự giải thể sau khi hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán, nhưng vẫn phải chịu trách nhiệm về những đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị trong báo cáo kiểm toán. Thông thường đoàn kiểm toán NSNN được tổ chức phù hợp với mô hình của một đoàn kiểm toán nói chung, được tổ chức theo mô hình quản lý trực tuyến hoặc phân tuyến, cụ thể như sau:

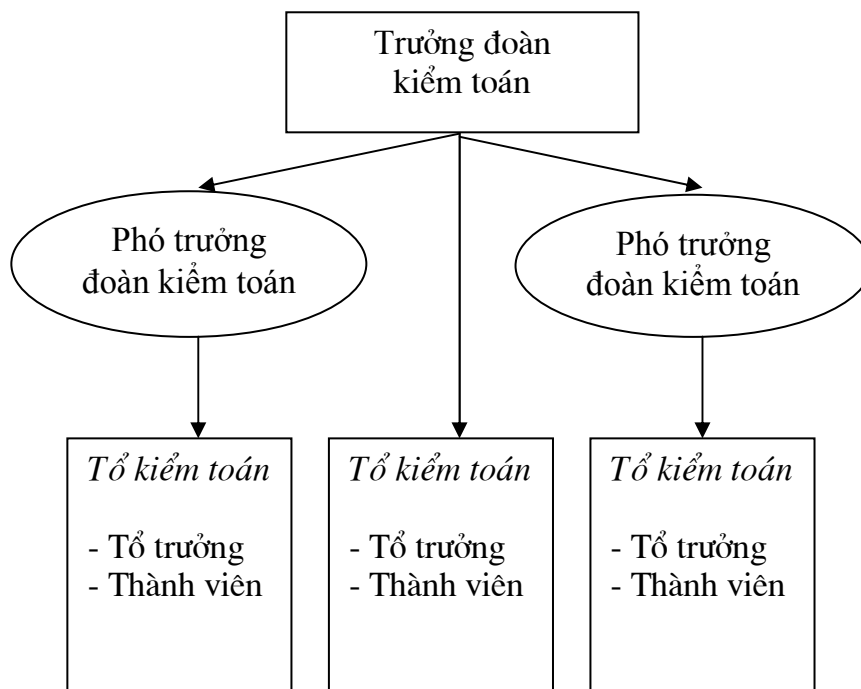
Thứ nhất, Mô hình tổ chức quản lý trực tuyến:

Theo mô hình này đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn, phó trưởng đoàn và các KTV. Trưởng đoàn trực tiếp quản lý, chỉ đạo và điều hành toàn bộ hoạt động của đoàn kiểm toán đến từng KTV. Mô hình tổ chức đoàn kiểm toán này thường được áp dụng đối với đối tượng kiểm toán quy mô nhỏ, ít đơn vị trực thuộc hoặc tổ chức với những mục tiêu kiểm toán theo dạng chuyên đề phục vụ quản lý và điều hành NSNN. Ưu điểm lớn nhất của mô hình này là tính gọn nhẹ, chuyên sâu, quản lý thống nhất, trực tuyến và dễ đạt được mục tiêu kiểm toán. Trong kiểm toán NSNN có thể phân chia nhiều chuyên đề kiểm toán để gắn với mục tiêu kiểm toán cụ thể và áp dụng mô hình tổ chức đoàn kiểm toán dạng này. Thực hiện tổ chức nhiều đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình trực tuyến sẽ đảm bảo tính chủ động trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

Thứ hai, Mô hình tổ chức quản lý phân tuyến:

Đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn, phó trưởng đoàn, các tổ trưởng, KTV, KTV dự bị (hoặc trợ lý KTV) và cộng tác viên kiểm toán (xem Hình 1.5). Đoàn kiểm toán được quản lý theo 02 cấp: cấp đoàn kiểm toán có trưởng đoàn và các phó trưởng đoàn có nhiệm vụ giúp việc cho trưởng đoàn, cấp dưới là các tổ kiểm toán trực tiếp thực hiện công việc kiểm toán tại các đơn vị cụ thể. Tổ kiểm toán có tổ trưởng và các KTV. Theo mô hình này, trưởng đoàn kiểm toán trực tiếp điều hành các tổ kiểm toán thông qua các tổ trưởng, tổ trưởng tổ kiểm toán chịu trách nhiệm điều hành các KTV trong tổ để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Ưu điểm lớn nhất của mô hình này là rất phù hợp với các đoàn kiểm toán có quy mô lớn, đối tượng kiểm

toán phân tán. Tuy nhiên, với đặc điểm là quy mô lớn, có nhiều cấp trung gian trong quản lý, nếu không có biện pháp quản lý phù hợp, nhất là chế độ báo cáo kịp thời thì khó kiểm soát hoạt động kiểm toán và không đạt được mục tiêu kiểm toán tổng thể.



Hình 1.5. Cơ cấu tổ chức đoàn KTNN theo mô hình phân tuyến

Việc quyết định nhân sự của đoàn kiểm toán có thể theo phân cấp theo đặc điểm của tổ chức kiểm toán NSNN. Tùy thuộc vào mục tiêu và phạm vi của cuộc kiểm toán NSNN để bố trí cơ cấu của một đoàn kiểm toán. Tùy thuộc quy mô của đối tượng kiểm toán, KTNN sẽ xác định số tổ kiểm toán và số lượng KTV cần thiết cho cuộc kiểm toán. Để thực hiện các nội dung kiểm toán khác nhau liên quan đến các nhóm đối tượng kiểm toán cụ thể, đoàn kiểm toán gồm nhiều tổ kiểm toán. Tổ kiểm toán là bộ phận của đoàn kiểm toán, thực hiện nhiệm vụ kiểm toán độc lập tại một đối tượng kiểm toán nào đó theo sự phân công thuộc phạm vi kiểm toán của đoàn kiểm toán.

Trong một cuộc kiểm toán NSNN, việc bố trí các tổ kiểm toán được xác định dựa trên nội dung kiểm toán là kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp hoặc kiểm toán tại các đơn vị trực tiếp quản lý và sử dụng kinh phí. Kiểm toán tại các đơn vị

quản lý tổng hợp gồm kiểm toán thu NSNN tại các cơ quan thuế, hải quan và kiểm toán chi NSNN tại các cơ quan tài chính và KBNN, cơ quan kế hoạch và đầu tư... Kiểm toán tại các đơn vị trực tiếp quản lý và sử dụng kinh phí liên quan đến đối tượng kiểm toán cụ thể, đối với thu NSNN là các DNNN và kiểm tra, đối chiếu thực hiện nghĩa vụ thu nộp tại một số đối tượng khác, liên quan đến chi thường xuyên là các đơn vị dự toán các cấp, các đơn vị sự nghiệp, liên quan đến chi đầu tư xây dựng là các ban quản lý dự án...

Ngoài ra liên quan đến nhiệm vụ tổng hợp, lập dự thảo báo cáo thường được giao cho tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp dưới sự chỉ đạo trực tiếp của trưởng đoàn kiểm toán. Trước khi triển khai thực hiện cuộc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán sẽ chịu trách nhiệm khảo sát thu thập thông tin để lập kế hoạch trình cấp có thẩm quyền phê duyệt, tổ khảo sát thu thập thông tin phải bố trí các KTV có kinh nghiệm.

Quy mô mỗi tổ kiểm toán được bố trí tùy theo quy mô của đối tượng kiểm toán, thông thường từ 3 KTV trở lên để đảm bảo tính khách quan trong công tác kiểm toán. Tổ trưởng tổ kiểm toán phải là những KTV có kinh nghiệm về quản lý và khả năng về chuyên môn, thông thường là cán bộ cấp phòng hoặc KTV chính. Mỗi tổ được giao nhiệm vụ kiểm toán cụ thể theo kế hoạch kiểm toán được phê duyệt. Để thuận tiện cho việc quản lý cán bộ, khi tổ chức đoàn kiểm toán, KTNN nên bố trí các KTV cùng một phòng chuyên môn trong một tổ hoặc đoàn kiểm toán. Nếu do yêu cầu đặc biệt phải có sự bố trí khác thì các KTV tham gia đoàn kiểm toán phải chịu sự quản lý của đoàn kiểm toán trong thời gian thực hiện kiểm toán.

Đoàn kiểm toán hoạt động theo chế độ thủ trưởng và nguyên tắc độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, trung thực, khách quan. Các chức danh của đoàn kiểm toán đều có tiêu chuẩn quy định rõ ràng, đặc biệt là năng lực quản lý, năng lực chuyên môn và kinh nghiệm trong hoạt động kiểm toán. Khi tiến hành kiểm toán, đoàn kiểm toán và các thành viên của đoàn kiểm toán phải tuân thủ các văn bản pháp luật có liên quan, hệ thống chuẩn mực, quy trình và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán.

Tuỳ vào nội dung, mục tiêu của cuộc kiểm toán NSNN, đoàn kiểm toán có thể triển khai kiểm toán thành nhiều đợt liên quan đến kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và kiểm toán tại các đơn vị dự toán (kiểm toán chi tiết) hoặc kiểm toán ngân sách huyện, kiểm toán ngân sách tỉnh khi kiểm toán NSDP. Do đặc điểm kiểm toán ngân sách luôn gắn liền với chu trình NSNN và năm tài khoá, do vậy đoàn kiểm toán cũng được thành lập theo kế hoạch kiểm toán hàng năm cho từng đối tượng cụ thể. Một đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán có thể tổ chức được nhiều đợt kiểm toán NSNN trong năm, mỗi đợt có thể tổ chức nhiều đoàn kiểm toán khác nhau. Bên cạnh đó, do đặc thù của đối tượng kiểm toán đầu tư, một dự án có thể kéo dài trong nhiều năm, trong một số trường hợp đoàn kiểm toán có thể triển khai kiểm toán theo từng giai đoạn của dự án và có thể kết thúc nhiệm vụ kiểm toán trong thời gian hơn một năm.

Để hoạt động của các đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán đảm bảo chất lượng và đáp ứng mục tiêu đề ra cần phân công, phân cấp rõ ràng chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của các chức danh trong đoàn kiểm toán. Việc phân công trong một đoàn kiểm toán chính là phân công nhiệm vụ kiểm toán giữa các tổ kiểm toán, giữa các KTV trong một tổ kiểm toán. Việc phân công này phải đảm bảo tính độc lập trong thực hiện nhiệm vụ chuyên môn và kiểm soát chất lượng kiểm toán, bảo đảm sự phù hợp với trình độ quản lý, năng lực chuyên môn. Mặt khác, việc phân công nhiệm vụ kiểm toán phải tạo ra được sự phối hợp linh hoạt giữa các tổ kiểm toán, các KTV, nhất là việc trao đổi thông tin vì mục tiêu chung của đoàn kiểm toán hoặc trong trường hợp cần thiết có thể điều chỉnh phạm vi, thời gian kiểm toán hoặc nhân sự so với kế hoạch kiểm toán ban đầu.

Việc phân cấp trong một cuộc kiểm toán NSNN chính là sự phân cấp trách nhiệm và quyền hạn giữa các chức danh quản lý trong đoàn kiểm toán, cụ thể là trưởng đoàn, phó trưởng đoàn kiểm toán, tổ trưởng tổ kiểm toán. Do đặc điểm quản lý NSNN với đối tượng khác nhau và đóng trên địa bàn rộng và thời gian kiểm toán không dài, việc phân cấp quyền cho các tổ kiểm toán phải bảo đảm tính độc lập và chủ động khi tiến hành kiểm toán, đồng thời phải bảo đảm nguyên tắc tập trung

thống nhất trong chỉ đạo, điều hành thống nhất các vấn đề nghiệp vụ tương tự trong quy mô cả đoàn kiểm toán. Đồng thời, trưởng đoàn kiểm toán cần lựa chọn các đối tượng kiểm toán quan trọng để chỉ đạo trực tiếp, đảm bảo thực hiện được mục tiêu của cuộc kiểm toán.

1.3. KINH NGHIỆM TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

Đa số các nước trên thế giới đã hình thành và phát triển KTNN hàng trăm năm nay để thực hiện chức năng kiểm tra tài chính nhà nước, mà trọng tâm là NSNN. Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) được thành lập từ năm 1953 đến nay gồm 183 nước thành viên. Sự ra đời của INTOSAI đánh dấu một sự phát triển mới của các cơ quan KTNN. Tại Hội nghị lần thứ IX của INTOSAI tổ chức vào tháng 10/1977 tại Pêru, các đại biểu tham dự đã thông qua Tuyên bố Lima về chỉ dẫn kiểm toán. Hơn hai thập kỷ qua, những trải nghiệm cùng Tuyên bố Lima đã chứng minh mức độ ảnh hưởng quyết định của nó đến sự phát triển của kiểm toán chính phủ trong bối cảnh cụ thể của mỗi quốc gia. Mặc dù tuyên bố Lima không mang tính bắt buộc về mặt pháp lý quốc tế đối với nội bộ của một quốc gia nhưng nó lại có ảnh hưởng rất lớn đối với sự phát triển của các cơ quan KTNN ở từng quốc gia riêng biệt. Hầu hết các nước trên thế giới đều công nhận Tuyên bố Lima là chuẩn mực không thể không tuân theo trong việc giúp cho hoạt động KTNN đạt hiệu quả mong muốn. Chính vì vậy, Tuyên bố Lima là cơ sở thích hợp để nhiều nước ban hành các quy định về tổ chức và hoạt động của KTNN, trong đó có hoạt động kiểm toán NSNN. Dù các quốc gia có thể chế chính trị khác nhau nhưng đều có những nét tương đồng đó là sử dụng cơ quan kiểm toán tối cao như một công cụ hữu hiệu trong kiểm soát mọi hoạt động kinh tế tài chính của nhà nước. Mọi lĩnh vực hoạt động tài chính liên quan đến NSNN đều chịu sự kiểm tra của cơ quan kiểm toán tối cao. NSNN là một trong những đối tượng kiểm toán thường xuyên và chủ yếu của tất cả các cơ quan KTNN. Tại mỗi quốc gia, kiểm toán NSNN có mô hình tổ chức và hoạt động với đặc trưng riêng. Tuy nhiên những đặc trưng chung của kiểm toán NSNN có thể khái quát theo những điểm sau đây:

Thứ nhất: Về nhiệm vụ kiểm toán NSNN và áp dụng loại hình kiểm toán trong kiểm toán NSNN ở các nước

Nhiệm vụ kiểm toán NSNN đều được cơ quan KTNN xác định rõ là nhằm đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán hoặc số tăng, giảm, số dư cuối kỳ của các tài khoản quốc gia hoặc tài khoản của ngân sách các bang, địa phương; phát hiện sự không tuân thủ pháp luật và các quy định; đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý và điều hành NSNN.

Tuyên bố Lima chỉ rõ: Nhiệm vụ truyền thống của cơ quan kiểm toán tối cao là kiểm toán tính trung thực, hợp pháp của công tác quản lý tài chính kế toán và hoạt động kế toán. Một loại hình tương đương với kiểm toán báo cáo tài chính được các cơ quan kiểm toán tối cao sử dụng là kiểm toán hoạt động nhằm kiểm tra hành vi, tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của nền hành chính công. Kiểm toán hoạt động bao trùm không chỉ các nghiệp vụ tài chính cụ thể mà toàn diện hoạt động của chính phủ, gồm cả hệ thống tổ chức và hành chính. Mục tiêu kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao là tính trung thực, hợp pháp, kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của quản lý tài chính và về cơ bản có vị trí quan trọng như nhau. Tuy nhiên, tùy cơ quan kiểm toán tối cao xác định ưu tiên mục tiêu và loại hình kiểm toán trên cơ sở từng trường hợp cụ thể [20, Điều 4].

Tuyên bố Lima cũng nêu rõ: kiểm toán sau là một nhiệm vụ không thể thiếu được của cơ quan KTNN. Kiểm toán sau do cơ quan KTNN thực hiện chỉ rõ trách nhiệm của cơ quan có nghĩa vụ báo cáo, có thể dẫn tới bồi hoàn thiệt hại đã xảy ra và là việc làm thích hợp để ngăn chặn những tái phạm sau này [20, Điều 2]. Việc kiểm toán NSNN được thực hiện theo 5 tiêu chí: Tính trung thực và hợp lý của báo cáo quyết toán; tính tuân thủ pháp luật trong các khâu của chu trình NSNN; tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng NSNN; tính hiệu lực thể hiện việc sử dụng NSNN theo các mục tiêu của dự toán NSNN được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt; tính hiệu quả trong quản lý, sử dụng NSNN.

Việc xác định nhiệm vụ kiểm toán NSNN tùy theo đặc điểm, quy mô và nguồn lực kiểm toán để đảm bảo tính hiệu quả của cuộc kiểm toán và sử dụng loại

hình kiểm toán phù hợp. Đa số các nước đều triển khai kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ trong kiểm toán NSNN, thời gian gần đây do yêu cầu ngày càng cao đối với việc đánh giá hiệu quả, hiệu lực của việc điều hành, quản lý NSNN cũng như hiệu quả, hiệu lực hoạt động của các cơ quan hành chính công, tại khu vực Châu Âu, Châu Mỹ nhiều cơ quan KTNN tại các nước phát triển như: Anh, Đan Mạch, Canada, Mỹ... đã đặt ưu tiên cho loại hình kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN. Tại khu vực Châu Á, những năm gần đây Trung Quốc, Nhật Bản, Malaixia, Ấn Độ... đã tập trung nhiều hơn cho loại hình kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN.

Bên cạnh đó, một nhiệm vụ của cơ quan KTNN trong kiểm toán NSNN chính là đưa ra ý kiến đánh giá phản biện về dự toán NSNN do chính phủ trình làm cơ sở cho quốc hội thảo luận và quyết định, tuy nhiên việc tham gia của cơ quan KTNN trong việc lập dự toán NSNN ở mỗi nước có hình thức và mức độ khác nhau. Thông qua kết quả kiểm toán hoặc các phiên thảo luận về dự toán NSNN, ở một số nước, cơ quan kiểm toán tối cao có thể đưa ra ý kiến phản biện về dự toán ngân sách hoặc những ý kiến tư vấn, điển hình là KTNN Cộng hoà Liên bang Đức, Hungari.

Trong lập dự toán NSNN, cơ quan KTNN tham gia trước hết với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính độc lập, thực hiện đánh giá tính đúng đắn, sát thực và khả thi của dự án ngân sách hàng năm trước khi trình quốc hội phê chuẩn. Đối với các công trình, dự án quốc gia lớn, đòi hỏi phải được cơ quan KTNN thẩm tra sự cần thiết, tính khả thi, tính kinh tế và tiết kiệm của công trình dự án trước khi các bộ trình chính phủ hoặc chính phủ trình quốc hội xem xét quyết định.

Tại Cộng hoà Liên bang Đức, một trong những chức năng của KTNN Liên bang là tham gia vào công tác lập kế hoạch ngân sách hàng năm, với tư cách là người tư vấn quan trọng. Bằng kinh nghiệm kiểm toán của mình, KTNN Liên bang tư vấn cho Quốc hội Liên bang, Bộ Tài chính và các bộ của Liên bang. Kiểm toán Liên bang chỉ đưa ra ý kiến của mình về những khoản chi lớn trong dự toán của các bộ ngành trên cơ sở kết quả kiểm toán tại bộ, ngành đó, không đưa ra ý kiến về toàn

bộ các nội dung trong bản dự toán ngân sách của từng bộ ngành. Các ý kiến đưa ra đều dựa trên các kết quả kiểm toán trước đó tại từng bộ, ngành nên có tính thuyết phục cao và được các đại biểu Quốc hội quan tâm nhiều khi đưa ra ý kiến biểu quyết. Khi lập kế hoạch NSNN, Bộ Tài chính Liên bang gửi số kiểm tra dự toán NSNN năm cho các bộ Liên bang đồng thời gửi KTNN Liên bang. KTNN Liên bang thẩm định để đưa ra ý kiến về dự toán ngân sách có phù hợp với chức năng nhiệm vụ của từng bộ trên cơ sở các khoản chi trong dự toán phải đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả. KTNN Liên bang tham gia đàm phán dự thảo kế hoạch ngân sách với tư cách là người tư vấn, giúp cho Bộ Tài chính và các bộ Liên bang thảo luận dự thảo ngân sách đạt kết quả cao trước khi tiến hành vòng đàm phán tiếp theo. KTNN Liên bang tư vấn cho Quốc hội Liên bang thông qua Ủy ban ngân sách Quốc hội. Đối với các công trình, dự án lớn đòi hỏi nguồn kinh phí đầu tư lớn từ ngân sách liên bang, KTNN Liên bang tham gia kiểm toán ở khâu kế hoạch về tính kinh tế, hiệu quả và tiết kiệm của các dự án xây dựng công trình đó trước khi được Quốc hội Liên bang thông qua.

Đối với Hungary, sau khi nhận được bản dự toán NSNN do Bộ Tài chính gửi đến, KTNN Hungary sẽ thẩm định dự toán của các đơn vị theo lĩnh vực kiểm toán được giao hàng năm. Khi thực hiện nhiệm vụ thẩm định, các bộ phận chuyên môn của KTNN Hungary phải làm việc trực tiếp với các bộ, ngành. Kết quả thẩm định dự toán của KTNN Hungary sẽ được gửi cho Bộ Tài chính, sau khi xem xét các nội dung về kết quả thẩm định dự toán do KTNN Hungary gửi sang, Bộ Tài chính Hungary có văn bản trả lời hoặc tổ chức các buổi làm việc giữa Lãnh đạo Bộ Tài chính với Lãnh đạo KTNN để tìm kiếm sự đồng thuận về những vấn đề cơ bản trước khi trình Chính phủ vào tháng 10 hàng năm. KTNN chỉ làm việc trực tiếp với Bộ Tài chính về những nội dung trong dự toán của từng bộ, ngành chưa đạt được sự đồng thuận. Tất cả các buổi họp của Ủy ban Ngân sách, Tài chính của Quốc hội Hungary về dự toán ngân sách đều có sự tham gia của đại diện KTNN Hungary. Trong phiên họp toàn thể của Quốc hội để thông qua dự toán NSNN, Bộ trưởng Bộ Tài chính và Chủ tịch KTNN Hungary đều có bài phát biểu trước Quốc hội.

Như vậy, ngoài những nhiệm vụ kiểm toán NSNN mang tính truyền thống gắn với chức năng kiểm toán, KTNN có thể chỉ ra những sai lệch của dự toán NSNN so với các nguyên tắc của tính tuân thủ, tính hợp lý, khả thi và tiết kiệm, làm cơ sở cho cơ quan quyền lực quyết định phê duyệt dự toán NSNN. Đây là hình thức tiền kiểm của KTNN, đảm bảo các nguồn lực được động viên và phân bổ vào những mục tiêu mà quốc gia theo đuổi cũng như tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của các khoản chi NSNN, đảm bảo cho dự toán NSNN mang tính khả thi, tính tiết kiệm, hiệu quả và minh bạch ngay từ khâu dự toán; tránh được những sai phạm ngay từ khi lập và phân bổ dự toán... Hình thức kiểm toán trước của KTNN cũng đã được khẳng định trong tuyên bố Lima: Kiểm toán trước một cách có hiệu quả là điều không thể thiếu được đối với một nền kinh tế công cộng lành mạnh với tư cách là một nền kinh tế phân cấp và uỷ quyền [20, Điều 2];

Thứ hai, Về đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN của KTNN

Đối tượng kiểm toán của cơ quan KTNN bao quát toàn bộ ngân sách của chính phủ gồm quản lý, điều hành, sử dụng NSNN, kể cả các hoạt động góp vốn vào các hoạt động kinh doanh hay các tổ chức nước ngoài, tổ chức quốc tế có sự đóng góp của nhà nước. Tuyên bố Lima ghi rõ: Mọi nghiệp vụ tài chính công, bất kể chúng được phản ánh, sử dụng ở đâu và phản ánh như thế nào trong ngân sách quốc gia cũng đều chịu sự kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao. Tách rời các bộ phận quản lý tài chính công khỏi ngân sách quốc gia cũng không thể làm cho các bộ phận đó không là đối tượng kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao [20, Điều 18]. Theo nguyên tắc chung, cơ quan công và các cơ quan khác được thành lập ở nước ngoài đều là khách thể của KTNN. Việc thu thuế là một đối tượng quan trọng của kiểm toán NSNN, cơ quan kiểm toán tối cao phải kiểm toán việc thu thuế ở mức độ càng rộng càng tốt, kể cả hồ sơ thuế cá nhân. Kiểm toán thuế trên hết là kiểm toán tính pháp lý và tính chuẩn tắc, tuy nhiên, khi kiểm toán việc áp dụng các luật thuế, cơ quan kiểm toán tối cao còn phải kiểm tra hệ thống thu và hiệu quả thu thuế, việc thực hiện các chỉ tiêu thu, sắc thuế và đề xuất các biện pháp cải tiến [20, Điều 19]. Trong kiểm toán NSNN, do lượng ngân sách ngày càng gia tăng cho việc sử dụng

cho các hợp đồng cung cấp dịch vụ và đầu tư cho các công trình công cộng, các cơ quan kiểm toán tối cao nên dành ưu tiên cho kiểm toán cho các dự án đầu tư và các khoản chi tiêu lớn, nhất là những khoản chi thông qua những hợp đồng không qua đấu thầu.

Bên cạnh đó ở nhiều quốc gia, do việc mở rộng các hoạt động kinh tế của chính phủ thường dẫn đến việc thành lập các doanh nghiệp hoặc đầu tư vốn vào các doanh nghiệp, những doanh nghiệp cũng là khách thể của cơ quan kiểm toán tối cao nếu chính phủ tham gia một phần đáng kể hay có ảnh hưởng quyết định. Trong thực tế xét về chức năng của kiểm toán NSNN, một số quốc gia xem đối tượng kiểm toán NSNN trong trường hợp này là tính hiệu quả, hiệu lực của số vốn nhà nước đầu tư cho doanh nghiệp, chính vì vậy việc kiểm toán cũng không thoát ly được hoạt động của doanh nghiệp do có mối liên hệ chặt chẽ giữa các hoạt động khi sử dụng nguồn vốn ngân sách đã đầu tư.

Qua nghiên cứu chức năng, nhiệm vụ của KTNN tại 111 nước trên thế giới trong quá trình xây dựng Luật KTNN Việt Nam cho thấy toàn bộ các nước đều thực hiện kiểm toán các bộ, cơ quan TW; 105 nước (chiếm 93% số nước nghiên cứu) ngoài việc kiểm toán các bộ, cơ quan TW, KTNN còn thực hiện kiểm toán cả các cơ quan của chính quyền địa phương; 96 nước KTNN thực hiện kiểm toán các tổng công ty, cơ quan tự quản của nhà nước; 70 nước KTNN thực hiện kiểm toán cả các đơn vị thuộc địa phương quản lý.

Đối tượng kiểm toán NSNN trực tiếp hàng năm của KTNN là báo cáo quyết toán NSNN do chính phủ trình quốc hội phê duyệt, hoặc toàn bộ các tài khoản thu, chi của chính quyền TW và địa phương, tất cả các báo cáo cuối cùng của các cơ quan nhà nước, các cơ quan quản lý hành chính và các khoản tài trợ của nhà nước đều là đối tượng kiểm toán. Tùy theo đặc điểm của hệ thống NSNN, phân cấp NSNN của mỗi quốc gia có sự độc lập giữa các cấp ngân sách hay tính chất lồng ghép giữa các cấp ngân sách, đối tượng kiểm toán NSNN của mỗi cơ quan KTNN có khác nhau. Đối tượng kiểm toán ngân sách được xác định theo dòng chu chuyển của ngân sách, bất kỳ tổ chức nào có nhận nguồn kinh phí của ngân sách đều là

khách thể kiểm toán, đối tượng kiểm toán được hiểu theo nghĩa rộng không chỉ bao gồm các báo cáo quyết toán mà còn là các chương trình, dự án hoặc các hoạt động có liên quan đến quản lý và sử dụng ngân sách kể cả thu và chi NSNN. Đối tượng kiểm toán NSNN rất đa dạng tùy theo việc áp dụng các loại hình kiểm toán báo cáo tài chính, tuân thủ hay hoạt động. Ủy ban Kiểm toán Nhật Bản đã phân loại đối tượng kiểm toán ngân sách gồm đối tượng kiểm toán thường xuyên (dạng bắt buộc) và đối tượng kiểm toán không thường xuyên (khách thể kiểm toán là các tổ chức chỉ nhận một phần kinh phí NSNN hoặc các doanh nghiệp tư nhân).

Bên cạnh đó báo cáo về các khoản nợ và viện trợ, các khoản vay cũng là đối tượng kiểm toán thường xuyên của Ủy ban Kiểm toán Nhật Bản; Các Tập đoàn Nhà nước được kiểm toán với mục tiêu đánh giá kết quả hoạt động theo các chương trình của các tập đoàn này. Những công ty tư nhân và tổ chức công thuộc địa phương nếu nhận những khoản tài trợ của Nhà nước cũng là khách thể kiểm toán của Ủy ban Kiểm toán với mục tiêu đánh giá việc sử dụng các khoản trợ cấp này. Đối tượng kiểm toán nói chung của Ủy ban Kiểm toán là ngân sách của các bộ, ngành và các khoản trợ cấp cho địa phương, hoạt động quản lý thuế của các cơ quan thuế và hải quan. Riêng các khoản trợ cấp cho địa phương, Ủy ban chủ yếu kiểm toán các công trình XDCH.

Thứ ba, Về tổ chức các đơn vị kiểm toán NSNN

Tổ chức các đơn vị kiểm toán NSNN luôn gắn liền với đặc điểm phân cấp và quản lý NSNN, gắn với việc chuyên môn hoá nhiệm vụ kiểm toán NSNN theo đối tượng cụ thể của từng quốc gia (có thể là các bộ, ngành, có thể là các doanh nghiệp hoặc các dự án đầu tư...). Cơ quan kiểm toán quốc gia chủ yếu kiểm toán NSTW và các cơ quan kiểm toán địa phương kiểm toán NSDP, phục vụ hội đồng địa phương giám sát và phê chuẩn dự toán, quyết toán ngân sách. Ở Nhật Bản, tổ chức kiểm toán độc lập với Nghị viện và Chính phủ và không có mối quan hệ giữa Ủy ban Kiểm toán Quốc gia và kiểm toán các địa phương, ở Trung Quốc cơ quan KTNN trực thuộc Quốc vụ viện và quản lý hoạt động chuyên môn của kiểm toán địa phương qua việc thực hiện nghĩa vụ báo cáo và hướng dẫn chuyên môn, nghiệp vụ

kiểm toán;

Thứ tư, Về mối quan hệ giữa cơ quan KTNN với các khách thể kiểm toán NSNN và các đơn vị có liên quan đến hoạt động kiểm toán NSNN

Mối quan hệ giữa KTNN với vai trò là chủ thể kiểm toán với khách thể kiểm toán là các đơn vị, tổ chức quản lý, điều hành, sử dụng NSNN có vai trò quan trọng trong việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán, đặc biệt là trao đổi thông tin và thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, xử lý các kiến nghị kiểm toán. Tại Nhật bản, Cộng hoà Liên bang Đức, Hungary..., cơ quan kiểm toán tối cao được mời họp phiên thảo luận của Nghị viện, Ủy ban Ngân sách và các Ủy ban khác của Nghị viện phục vụ việc phê chuẩn dự toán và quyết toán. Tại Nhật bản, các tài liệu về dự toán NSNN và các quyết định về NSNN được gửi cho KTNN nghiên cứu. Trong lập kế hoạch kiểm toán, nhiều cơ quan kiểm toán tối cao chú trọng vào những mối quan tâm của quốc hội, nghị viện và dư luận xã hội, các cơ quan quản lý nhà nước như Cộng hoà Liên bang Đức, Đan Mạch, Trung Quốc...

Để phản ánh tốt hơn về những kết quả kiểm toán ngân sách, Ủy ban Kiểm toán Nhật bản còn tổ chức gặp gỡ thường xuyên với Vụ Ngân sách, Vụ Kế toán của Bộ Tài chính hàng năm để cung cấp những phát hiện và ý kiến trong báo cáo kiểm toán. Cũng tại cuộc họp này, Ủy ban Kiểm toán có thể nhận được những thông tin phản hồi và những thông tin quản lý tài chính ngân sách do Bộ Tài chính cung cấp rất có ích trong việc xác định trọng tâm kiểm toán. Để mở rộng và nâng cao chất lượng của hệ thống KSNB tại các đối tượng kiểm toán và ngăn chặn sự tái diễn những sai phạm, Ủy ban Kiểm toán Nhật bản còn tổ chức đào tạo cho kiểm toán nội bộ của các bộ và các đơn vị để nâng cao vai trò và có sự phối hợp tốt hơn trong hoạt động kiểm toán chính phủ. Đồng thời hàng năm, Ủy ban Kiểm toán tổ chức giới thiệu và mô tả vắn tắt các phát hiện kiểm toán chủ yếu trong báo cáo hàng năm cho những đối tượng sau: những nhà quản lý cao cấp của các bộ, ngành; các KTV nội bộ cao cấp; những người quản lý tài chính của các tỉnh.

Vì vậy, qua kinh nghiệm của nước ngoài cho thấy, KTNN nên xây dựng mối quan hệ phối hợp với đơn vị được kiểm toán, nhất là các cơ quan tài chính tổng hợp

và qua việc cập nhật thông tin thường xuyên trong quản lý và điều hành ngân sách bằng cách tổ chức các cuộc trao đổi thông báo kết quả kiểm toán ngân sách hoặc có những hướng dẫn và chia sẻ kinh nghiệm cho hệ thống kiểm toán nội bộ của đối tượng kiểm toán;

Thứ năm, Về tổ chức công tác kiểm toán NSNN tại một số quốc gia

Chu trình kiểm toán NSNN được thực hiện cả trong và sau chu kỳ NSNN, cách thức tổ chức như vậy sẽ giúp cho các cơ quan quản lý, cơ quan giám sát NSNN xử lý thông tin kịp thời với những kết luận và kiến nghị kiểm toán, tuy nhiên chu kỳ này sẽ đảm bảo tính khả thi khi có sự đồng bộ trong việc luân chuyển và cung cấp thông tin về ngân sách và báo cáo quyết toán trong môi trường công nghệ thông tin hợp nhất và thông qua hệ thống tích hợp dữ liệu tài chính quốc gia. Tại Nhật Bản do có môi trường công nghệ thông tin tương đối tiên tiến hơn Trung Quốc nên KTV chủ yếu kiểm toán trên tài liệu tại trụ sở cơ quan qua hệ thống tài liệu điện tử, kiểm toán thực địa chỉ tiến hành khi cần thiết để bổ sung bằng chứng kiểm toán. Việc sử dụng chuyên gia bên ngoài tư vấn cho hoạt động kiểm toán cũng được Ủy ban Kiểm toán Nhật Bản và Kiểm toán quốc gia Trung Quốc chú trọng. Chúng ta đi sâu nghiên cứu chu kỳ kiểm toán NSNN của Nhật Bản:

Chu kỳ kiểm toán ngân sách cho năm tài khoá 2007 (năm tài khoá 2007 của Nhật bản từ 1/4/2007 đến 31/3/2008), được bắt đầu từ tháng 10/2007 và kết thúc kiểm toán vào tháng 11/2008. Cụ thể như sau: Lập kế hoạch kiểm toán cho năm tài khoá 2007 vào tháng 9/2007; kiểm toán trên tài liệu (tại cơ quan kiểm toán) từ tháng 10/2007 đến 9/2008; kiểm toán thực địa (xuống hiện trường hoặc đến gặp gỡ đối tượng kiểm toán để nắm thêm thông tin từ tháng 11/2007 đến tháng 8/2008); chuẩn bị báo cáo và hoàn thành báo cáo kiểm toán năm từ tháng 9 đến tháng 11/2008 gửi Chính phủ để trình Quốc hội (thời điểm khoá sổ và hoàn thành báo cáo quyết toán ở Nhật bản là 31/7/2008).

Như vậy, Ủy ban Kiểm toán Nhật bản kiểm toán trong và sau năm tài khoá, có 06 tháng được kiểm toán trong thời điểm đang diễn ra năm tài khoá. Tuy nhiên để triển khai kiểm toán theo chu kỳ kiểm toán này, ở Nhật bản mọi giao dịch đều

được thông qua ngân hàng TW và số liệu giao dịch đều chuyển qua trung tâm dữ liệu tài chính quốc gia.

Kết luận Chương 1

Chương 1 đã đề cập rất chi tiết về bản chất NSNN và tổ chức quản lý NSNN NSNN nói chung gắn với tổ chức kiểm toán NSNN. Đồng thời, qua việc phân tích tổ chức công tác kiểm toán NSNN và các mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN gắn với tổ chức cơ quan KTNN, có thể khái quát một số vấn đề chung như sau:

Việc tổ chức kiểm toán NSNN đều xuất phát từ mục tiêu của cơ quan KTNN trong hoạt động kiểm toán NSNN là xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán ngân sách, đánh giá tính kinh tế, tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng và điều hành NSNN, thông qua hoạt động kiểm toán NSNN để đề xuất các cơ quan chức năng sửa đổi, bổ sung nhằm hoàn thiện các quy định trong lĩnh vực NSNN. Các mục tiêu trên đều xuất phát từ chức năng truyền thống của cơ quan KTNN là chức năng xác minh và chức năng tư vấn. Để thực hiện được mục tiêu này, tùy theo hoạt động đặc thù của mỗi cơ quan KTNN có thể vận dụng 03 loại hình kiểm toán: kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN, tuy nhiên qua việc nghiên cứu các chỉ dẫn kiểm toán tại tuyên bố Lima và kinh nghiệm thực tiễn ở nhiều nước cho thấy kiểm toán hoạt động ngày càng có vai trò quan trọng trong kiểm toán NSNN. Bên cạnh đó, nhiều quốc gia còn đẩy mạnh hoạt động tư vấn của cơ quan KTNN đối với việc xây dựng và quyết định dự toán NSNN và kiểm toán ngay cả trong chu kỳ NSNN.

Việc xác định đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN theo nguyên tắc dòng tiền NSNN đến đâu thì khách thể kiểm toán đến đó, tuy nhiên tùy theo năng lực kiểm toán và loại hình kiểm toán áp dụng trong kiểm toán NSNN của mỗi cơ quan KTNN để xác định đối tượng, mục tiêu kiểm toán phù hợp.

Việc tổ chức công tác kiểm toán NSNN phải theo suốt được chu trình quản lý NSNN từ khâu lập dự toán NSNN đến thực hiện NSNN và quyết toán NSNN. Để đạt được mục tiêu kiểm toán NSNN, cơ quan KTNN có thể thực hiện kiểm toán theo nhiều chuyên đề khác nhau với hình thức tổ chức đoàn kiểm toán theo mô hình

phân tuyến hay trực tuyến tùy theo quy mô quản lý và điều hành NSNN. Đồng thời, KTNN cần chú trọng việc kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN, các đoàn kiểm toán cần chú trọng đánh giá hệ thống KSNB, xác định trọng yếu kiểm toán NSNN.

Mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN phải phù hợp với phân cấp quản lý NSNN ở mỗi quốc gia và phục vụ cho việc quản lý, điều hành NSNN của chính phủ, giám sát và phê chuẩn NSNN của quốc hội và hội đồng địa phương. Mỗi mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN trong hệ thống bộ máy cơ quan KTNN có những ưu điểm trong mối quan hệ với cơ quan quản lý, sử dụng ngân sách và cơ quan giám sát, phê chuẩn ngân sách. Điều quan trọng nhất là phải đảm bảo tính độc lập cao nhất của hoạt động kiểm toán NSNN. Trong nội bộ KTNN phải đảm bảo phân công, phân nhiệm rõ ràng nhiệm vụ kiểm toán NSNN cho các đơn vị và bao quát đối tượng kiểm toán theo hướng chuyên môn hoá.

Nghiên cứu lý luận về tổ chức kiểm toán NSNN và kinh nghiệm của nước ngoài kết hợp với đặc điểm chung của NSNN Việt Nam và thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN Việt Nam sẽ là tiền đề cho việc hoàn thiện tổ chức công tác và tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN.

Chương 2.

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN

2.1. ĐẶC ĐIỂM CHUNG CỦA NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC VIỆT NAM ẢNH HƯỞNG TỚI TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

Ở Việt Nam, tổ chức hệ thống NSNN gắn bó chặt chẽ với việc tổ chức bộ máy nhà nước. Theo quy định của pháp luật, mỗi cấp chính quyền có một cấp ngân sách cung cấp phương tiện vật chất cho cấp chính quyền đó thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình trên vùng lãnh thổ. Gắn với bốn cấp chính quyền, hệ thống NSNN Việt Nam cũng được tổ chức thành bốn cấp ngân sách tương ứng. NSNN được quản lý tập trung thống nhất từ TW đến các địa phương (tỉnh, huyện, xã) nhưng để đảm bảo việc sử dụng có hiệu quả và quyền tự chủ về ngân sách cho các cấp chính quyền, NSNN được phân chia thành NSTW và NSDP. NSDP bao gồm ngân sách của đơn vị hành chính các cấp có HĐND và UBND. Như vậy, NSNN Việt Nam bao gồm 04 cấp ngân sách là: NSTW (ngân sách của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan khác ở TW); ngân sách cấp tỉnh, thành phố trực thuộc TW (gọi chung là ngân sách tỉnh); ngân sách cấp huyện, quận, thị xã, thành phố thuộc tỉnh (gọi chung là ngân sách cấp huyện); ngân sách cấp xã, phường, thị trấn (gọi chung là ngân sách cấp xã). Tập hợp ngân sách cấp tỉnh, huyện, xã gọi là NSDP. Hiện nay, Việt Nam đang tiến hành thí điểm việc bỏ mô hình HĐND cấp huyện sẽ có tác động trực tiếp tới việc xác định sự tồn tại cấp ngân sách huyện hay không, và khi đó ngân sách cấp huyện chỉ như một đơn vị dự toán cấp I thuộc ngân sách tỉnh.

Trong quá trình nhà nước sử dụng quyền lực để huy động các khoản thu NSNN nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước đã hình thành quỹ NSNN. Quỹ NSNN là toàn bộ các khoản tiền của nhà nước, kể cả tiền vay, có trên tài khoản của NSNN các cấp. Quản lý quỹ NSNN là trách nhiệm của cơ quan tài chính và KBNN các cấp. Tương ứng với các cấp ngân sách của hệ thống NSNN Việt Nam, quỹ NSNN được chia thành: Quỹ ngân sách của Chính phủ TW, quỹ ngân sách của

chính quyền cấp tỉnh và tương đương, quỹ ngân sách của chính quyền cấp huyện và tương đương, quỹ ngân sách của chính quyền cấp xã và tương đương. Bên cạnh các Quỹ NSNN còn có một số quỹ ngoài ngân sách do Nhà nước thành lập, quản lý và sử dụng nhằm cung cấp nguồn lực tài chính cho việc xử lý những biến động bất thường trong quá trình phát triển kinh tế xã hội và để hỗ trợ thêm cho NSNN trong trường hợp khó khăn về nguồn lực tài chính, như: Quỹ dự trữ tài chính, Quỹ bảo hiểm xã hội, Quỹ hỗ trợ việc làm, Quỹ tích lũy trả nợ nước ngoài, Quỹ hỗ trợ phát triển, Quỹ thuộc nguồn NSDP, Quỹ hỗ trợ sắp xếp và cổ phần hoá doanh nghiệp. Các quỹ này được hình thành một phần từ NSNN, quy mô của NSNN cấp phụ thuộc vào chức năng của từng quỹ.

Ở Việt Nam, NSNN được quản lý thống nhất theo nguyên tắc tập trung dân chủ, công khai, minh bạch, có phân công, phân cấp quản lý, gắn quyền hạn với trách nhiệm. Phân cấp quản lý NSNN ở Việt Nam thể hiện chủ yếu ở các nội dung sau:

Một là, Quan hệ giữa các cấp chính quyền về chính sách chế độ: Về cơ bản nhà nước TW vẫn giữ vai trò quyết định các khoản thu như thuế, phí, lệ phí, vay nợ và các chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiêu thống nhất trong cả nước. Một số nhiệm vụ thu chi có tính chất đặc thù ở địa phương, HĐND cấp tỉnh được quyết định chế độ chi ngân sách, phù hợp với thực tế của từng địa phương;

Hai là, Quan hệ giữa các cấp về nguồn thu, nhiệm vụ chi: NSTW giữ vai trò chủ đạo, bảo đảm thực hiện các nhiệm vụ chiến lược, quan trọng của quốc gia và hỗ trợ những địa phương chưa cân đối được thu, chi ngân sách. NSTW hưởng các khoản thu tập trung quan trọng không gắn trực tiếp với công tác quản lý của địa phương như: thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thu từ dầu thô... hoặc không đủ căn cứ chính xác để phân chia như thuế thu nhập doanh nghiệp của các doanh nghiệp của các đơn vị hạch toán toàn ngành. NSTW chi cho các hoạt động có tính chất bảo đảm thực hiện các nhiệm vụ chiến lược, quan trọng của quốc gia và hỗ trợ các địa phương chưa cân đối được thu, chi ngân sách.

NSDP được phân cấp nguồn thu để bảo đảm chủ động thực hiện các nhiệm

vụ được giao, gắn trực tiếp với công tác quản lý tại địa phương như: thuế nhà, đất, thuế môn bài, thuế chuyển quyền sử dụng đất... Chi NSDP chủ yếu gắn liền với nhiệm vụ quản lý kinh tế-xã hội, quốc phòng, an ninh do địa phương trực tiếp quản lý. HĐND tỉnh, thành phố trực thuộc TW quyết định việc phân cấp nguồn thu, nhiệm vụ chi giữa các cấp chính quyền địa phương phù hợp với phân cấp quản lý kinh tế - xã hội, quốc phòng, an ninh và trình độ quản lý của mỗi cấp trên địa bàn. Chính quyền cấp tỉnh cần chủ động, sáng tạo trong việc động viên khai thác thế mạnh trên địa bàn địa phương để tăng nguồn thu, bảo đảm chi và thực hiện cân đối ngân sách của cấp mình.

Một số khoản thu được phân chia theo tỷ lệ phần trăm giữa NSTW và địa phương, các cấp ngân sách ở địa phương. Ngân sách cấp trên thực hiện nhiệm vụ bổ sung ngân sách cho ngân sách cấp dưới để bảo đảm tính cân đối, công bằng giữa các vùng, miền hoặc điều kiện đặc thù dưới hai hình thức là bổ sung cân đối và bổ sung có mục tiêu;

Ba là, Quan hệ giữa các cấp về quản lý chu trình NSNN: mặc dù NSNN Việt Nam vẫn mang tính lồng ghép, tuy nhiên quyền hạn, trách nhiệm của HĐND các cấp trong việc quyết định dự toán ngân sách, phân bổ ngân sách và phê chuẩn quyết toán đã được tăng lên đáng kể trong những năm gần đây. HĐND cấp tỉnh quyết định phân cấp nguồn thu, nhiệm vụ chi cho từng cấp ngân sách ở địa phương; quyết định tỷ lệ % phân chia giữa ngân sách các cấp chính quyền địa phương đối với các khoản thu được hưởng; quyết định dự toán NSDP, phân bổ NSDP, trực tiếp phê chuẩn quyết toán NSDP.

Hiện nay ở Việt Nam, Luật NSNN 2002 quy định rõ 3 loại nguồn thu: nguồn thu NSTW được hưởng 100%, nguồn thu NSDP được hưởng 100% và nguồn thu được phân chia theo tỷ lệ giữa NSTW và NSDP. Luật NSNN 2002 cho phép chính quyền tỉnh được quyền giao nhiệm vụ thu cho các huyện và xã. Thu NSNN được quản lý tập trung thống nhất do Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan quản lý theo ngành dọc từ TW đến địa phương. Tổng cục Thuế quản lý mọi khoản thuế nội địa thông qua hệ thống cơ quan thuế nằm ở từng tỉnh và huyện, trong khi Tổng cục Hải

quan quản lý các loại thuế xuất khẩu, nhập khẩu. Chỉ một số loại phí và lệ phí nhỏ là do các cơ quan tài chính và cơ quan cung cấp dịch vụ thu.

Quốc hội quyết định dự toán NSNN, phân bổ NSTW, phê chuẩn quyết toán NSNN. Tại một cấp hành chính nhất định, UBND chịu trách nhiệm trước HĐND, đồng thời cơ quan chính quyền đó cũng phải chịu trách nhiệm trước chính quyền cấp trên và cuối cùng là chính quyền TW. Bất kỳ quyền hạn nào được cơ quan nhà nước tại địa phương thực hiện thông qua HĐND và UBND gồm cả ngân sách đã được quyết định cũng chịu sự giám sát của Quốc hội. Quốc hội có thẩm quyền bãi bỏ các quyết định bất hợp lý của HĐND.

Tóm lại, Việt Nam có một hệ thống NSNN thống nhất và Quốc hội chịu trách nhiệm cuối cùng phê chuẩn toàn bộ NSNN thống nhất. Phiên họp toàn thể Quốc hội được giao quyền không chỉ giới hạn ở việc thông qua toàn bộ ngân sách về tổng thu và tổng chi mà còn thông qua cơ cấu ngân sách và việc phân bổ ngân sách cho từng bộ, ngành, các cơ quan TW và số bổ sung NSTW cho từng NSDP. Cơ cấu của NSNN của Việt Nam mang tính lồng ghép, thứ bậc, ngân sách của mỗi cấp không chỉ được HĐND cấp đó quyết định mà còn phải được chính quyền cấp trên phê chuẩn. Tuy nhiên, bốn cấp chính quyền: TW, tỉnh, huyện và xã có thẩm quyền đáng kể và ngày càng tăng lên đối với thu, chi NSNN thuộc địa phương mình quản lý. Trong hệ thống dây chuyền báo cáo NSNN, từng cấp phải báo cáo lên cấp trên của mình, có nghĩa là xã phải báo cáo lên cho huyện, huyện báo cáo cho tỉnh và tỉnh báo cáo cho TW.

2.2. KHÁI QUÁT CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM TRONG KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

KTNN có lịch sử phát triển hàng trăm năm và được khẳng định như một bộ phận không thể thiếu được trong hệ thống các cơ quan kiểm tra tài chính của một Nhà nước hiện đại ở nhiều nước trên thế giới. Ở Việt Nam, trong quá trình chuyển đổi nền kinh tế từ kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế hàng hoá nhiều thành phần vận hành cơ chế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa đòi hỏi phải xây dựng đồng bộ hệ thống cơ chế quản lý, các công cụ quản lý mới phù hợp với điều

kiện thực tiễn và thông lệ quốc tế. Trên cơ sở đó, KTNN Việt Nam được thành lập theo Nghị định số 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ nhằm thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát tài chính công mà trọng tâm là NSNN. Qua hơn 10 năm hoạt động, thực tế đã bộc lộ nhiều hạn chế về địa vị pháp lý, vai trò, chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN trong bộ máy của Nhà nước. Để phù hợp với tiến trình cải cách nền hành chính quốc gia và góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực tài chính và ngăn ngừa các hành vi tham nhũng, lãng phí, tiêu cực, Quốc hội khoá XI đã thông qua Luật KTNN.

Thứ nhất, Theo quy định của Luật KTNN có hiệu lực từ 1/1/2006, KTNN phải thực hiện các nhiệm vụ trong kiểm toán NSNN bao gồm:

Trình ý kiến của KTNN để Quốc hội xem xét, quyết định dự toán NSNN, quyết định phân bổ ngân sách TW, quyết định dự án, công trình quan trọng quốc gia, phê chuẩn quyết toán NSNN.

Tham gia với Ủy ban Tài chính - Ngân sách của Quốc hội và các cơ quan khác của Quốc hội, Chính phủ trong việc xem xét, thẩm tra báo cáo về dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách TW, phương án điều chỉnh dự toán NSNN, phương án bố trí ngân sách cho dự án, công trình quan trọng quốc gia do Quốc hội quyết định và quyết toán NSNN; tham gia với Ủy ban Tài chính - Ngân sách của Quốc hội khi có yêu cầu trong hoạt động giám sát việc thực hiện Luật, Nghị quyết của Quốc hội, Pháp lệnh, Nghị quyết của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về lĩnh vực tài chính - ngân sách, giám sát việc thực hiện NSNN và chính sách tài chính; tham gia với các cơ quan của Chính phủ, của Quốc hội khi có yêu cầu trong việc xây dựng và thẩm tra các dự án luật, pháp lệnh;

Chuyển hồ sơ cho cơ quan điều tra và các cơ quan khác của Nhà nước có thẩm quyền kiểm tra, xử lý những vụ việc có dấu hiệu vi phạm pháp luật của tổ chức, cá nhân đã được phát hiện thông qua hoạt động kiểm toán.

Tổ chức công bố công khai kết quả kiểm toán, trong đó có kết quả kiểm toán NSNN; Chỉ đạo và hướng dẫn về chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán nội bộ.

Để thực hiện các nhiệm vụ trên, KTNN có chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán NSNN. Quy định này là phù hợp với thông lệ quốc tế và tạo điều kiện thuận lợi đối với việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN của KTNN;

Thứ hai, Theo quy định của Luật NSNN, báo cáo quyết toán NSNN, báo cáo quyết toán NSDP phải được kiểm toán trước khi Quốc hội, HĐND phê chuẩn; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN cũng đều phải được kiểm toán. Đối với lĩnh vực đầu tư, vốn của NSNN dành cho đầu tư xây dựng hàng năm là rất lớn và lĩnh vực này có nhiều lãng phí, thất thoát đòi hỏi phải tăng cường hoạt động kiểm toán. Ngoài ra, trong hướng dẫn thực hiện quy chế đánh giá cán bộ của Ban Tổ chức TW đã coi kiểm toán trách nhiệm kinh tế người đứng đầu các đơn vị tổ chức như là một trong các phương pháp đánh giá cán bộ. Đây sẽ là một nhiệm vụ quan trọng mà KTNN phải có trách nhiệm tham gia khi triển khai thực hiện;

Thứ ba, Theo quy định của Luật Thực hành tiết kiệm, chống lãng phí, cơ quan KTNN trong việc thực hiện chức năng kiểm toán nếu phát hiện hành vi gây lãng phí thì phải kiến nghị cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý theo quy định của pháp luật; kết quả kiểm toán có liên quan đến hành vi vi phạm pháp luật về thực hành tiết kiệm, chống lãng phí phải được công khai.

2.3. TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM

2.3.1. Khái quát kết quả kiểm toán Ngân sách nhà nước do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

Trong những năm qua, đối với lĩnh vực kiểm toán NSNN, KTNN đã thực hiện kiểm toán theo xu hướng ngày càng tăng quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố; quyết toán ngân sách các bộ, cơ quan TW và Quyết toán NSNN; kiểm toán các quỹ tiền tệ của Nhà nước, các DNNN, các công trình dự án quan trọng của nhà nước, các chương trình mục tiêu quốc gia, qua đó góp phần quản lý nguồn lực tài chính nhà nước một cách tiết kiệm, có hiệu quả. Trong lĩnh vực NSNN, KTNN

luôn xác định kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN các cấp là nhiệm vụ trọng tâm và chủ yếu nhất của mình. Mặc dù năng lực kiểm toán còn hạn chế nhưng hàng năm KTNN đều tiến hành kiểm toán báo cáo Tổng Quyết toán NSNN và khoảng 50% báo cáo quyết toán NSNN các tỉnh, thành phố trực thuộc TW, và 10 đến 20% các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan khác ở TW, tổ chức kiểm toán Báo cáo Tổng Quyết toán NSNN như một cuộc kiểm toán độc lập kể từ năm 2005.

Nhiệm vụ chủ yếu của KTNN hiện nay trong lĩnh vực kiểm toán NSNN là kiểm toán báo cáo quyết toán thu - chi NSNN của các địa phương; kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, ngành TW và kiểm toán Báo cáo Quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập trước khi trình Quốc hội phê chuẩn, kiểm toán các dự án đầu tư, các chương trình mục tiêu quốc gia. KTNN đã xây dựng được Quy trình kiểm toán NSNN ban hành theo quyết định số 08/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN. Quy trình kiểm toán NSNN được áp dụng chung cho các cuộc kiểm toán quyết toán ngân sách các cấp. Đồng thời, KTNN đã xây dựng được Quy trình ban hành kế hoạch kiểm toán hàng năm và ban hành trong năm 2008, trong đó có lĩnh vực kiểm toán NSNN. Quy trình kiểm toán NSNN hiện hành đã thể hiện được trình tự các bước công việc của kiểm toán, như: xác nhận tính đúng đắn, trung thực của các số liệu, tài liệu trong các báo cáo quyết toán; các trình tự tập hợp các thông tin về dự toán thu - chi ngân sách; Quản lý các khoản thu nộp, cấp phát ngân sách... Quy trình kiểm toán NSNN đề cập đến trình tự các bước kiểm toán liên quan đến các khâu của quy trình NSNN, đảm bảo tính khoa học và những yêu cầu chung nhất về trình tự kiểm toán, có thể là khuôn mẫu để vận dụng cho các cuộc kiểm toán ngân sách ở các cấp độ quản lý khác nhau, đặc biệt là áp dụng kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính trong kiểm toán NSNN.

Nhìn chung, việc xây dựng, củng cố tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN được KTNN chú trọng, việc tổ chức công tác kiểm toán NSNN đã ngày càng hoàn thiện hơn về thực hiện lập kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm và từng cuộc kiểm toán NSNN, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ và quy trình kiểm toán, xác định rõ

mục tiêu kiểm toán NSNN. Công tác giám sát chất lượng kiểm toán NSNN và công khai kết quả kiểm toán NSNN ngày càng được quan tâm hơn. KTNN đã tổ chức hàng năm việc công khai kết quả kiểm toán NSNN. KTNN đã phối hợp tốt hơn với các cơ quan quản lý tài chính trong việc rà soát kết quả kiểm toán NSNN và theo dõi kết quả thực hiện, nhất là với Bộ Tài chính.

Kết quả kiểm toán NSNN kể từ khi thành lập năm 1994 đến nay, KTNN đã kiến nghị tăng thu cho NSNN 11.068,7 tỷ đồng; giảm chi NSNN 2.916,8 tỷ đồng; kiến nghị ghi thu, ghi chi quản lý qua NSNN 5.942,5 tỷ đồng [33, tr.2]. Kết quả được ghi nhận trong những năm qua không chỉ là con số tăng thu tăng thu, tiết kiệm chi cho NSNN hàng ngàn tỷ đồng mà quan trọng hơn là đã góp phần làm lành mạnh và minh bạch nền tài chính quốc gia, thúc đẩy các cấp ngân sách, các tổ chức, các đơn vị có liên quan khắc phục, sửa chữa các yếu kém, bất cập, hoàn thiện hệ thống quản lý. Ngoài ra, KTNN bước đầu cũng đã cung cấp được một số thông tin, dữ liệu cần thiết cho Quốc hội và Chính phủ trong việc xem xét, phê chuẩn Quyết toán NSNN, quyết định dự toán NSNN và phương án phân bổ NSTW, đồng thời đóng góp ý kiến vào việc hoàn thiện Luật NSNN và các chính sách, chế độ quản lý tài chính, ngân sách có liên quan. Có thể khái quát một số kết quả chủ yếu kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện như sau:

Một là, Qua việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, ngành, địa phương và đơn vị sử dụng NSNN, KTNN đã phát hiện ra những sai sót, bất hợp lý và những vi phạm chế độ chính sách Nhà nước trong việc lập báo cáo, một mặt, KTNN đưa ra kiến nghị các đơn vị bổ sung, điều chỉnh để đảm bảo tính đúng đắn, trung thực của các số liệu quyết toán trước khi trình Quốc hội và HĐND hoặc đề nghị HĐND lưu ý một số khoản thu, chi khi phê chuẩn quyết toán NSDP, mặt khác KTNN lập báo kết quả kiểm toán báo cáo lên Quốc hội và Chính phủ làm cơ sở cho việc phê chuẩn Quyết toán NSNN.

Hai là, KTNN thực hiện kiểm toán NSNN và lập báo cáo kiểm toán cung cấp thông tin và cơ sở thực tiễn hỗ trợ Quốc hội quyết định dự toán NSNN, phân bổ NSTW và HĐND quyết định NSDP và phân bổ NSDP. Một loạt những sai sót và

bất hợp lý phổ biến trong việc lập và phân bổ dự toán chi NSNN của các bộ, ngành, địa phương cũng được KTNN phát hiện thông qua hoạt động kiểm toán quyết toán NSNN trong những niên độ ngân sách gần đây.

KTNN hiện nay tuy chưa triển khai nội dung kiểm toán trước (tiền kiểm) nhưng qua hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính, KTNN không những đã phát hiện những sai sót trong việc lập báo cáo quyết toán hàng năm mà còn tìm ra được những sai sót, bất hợp lý trong việc lập dự toán NSNN, NSDP và xác định mức độ chính xác của những chỉ tiêu thu, chỉ tiêu chi của những năm trước tại các ngành, các địa phương, cung cấp thông tin và cơ sở thực tiễn cho Quốc hội và HĐND quyết định dự toán NSNN và NSDP. KTNN đã phát hiện qua hoạt động kiểm toán là một số địa phương thường lập và giao dự toán thu NSNN của năm sau thấp hơn số thu NSNN thực hiện của năm trước, thậm chí thấp hơn dự toán thu NSNN của năm trước tuy hầu hết các tỉnh thành phố đều có tốc độ tăng trưởng kinh tế từ 7 - 9% năm.

Việc lập và giao dự toán chi NSNN cũng còn hạn chế, qua kiểm toán niên độ ngân sách 2005 có 29/32 địa phương được kiểm toán [26, tr.10], kiểm toán niên độ ngân sách 2006 có 29/29 địa phương được kiểm toán [27, tr.8] bố trí dự toán chi vượt tổng mức so với dự toán TW giao. Một số dự án của các bộ, ngành, địa phương được bố trí kế hoạch vốn khi chưa có quyết định đầu tư, thiếu thủ tục; chưa bố trí thỏa đáng vốn đầu tư để trả nợ tồn đọng; phân bổ vốn không đúng đối tượng buộc cơ quan tài chính các cấp phải điều chỉnh dự toán năm 2005 giảm 236 tỷ đồng, đồng thời bổ sung tăng dự toán 3.463 tỷ đồng [26, tr.10]. 10/29 tỉnh được kiểm toán trong năm 2007 không phân bổ dự toán ngay từ đầu năm 127,1 tỷ đồng [27, tr.8]. Một số địa phương quyết định dự toán chi chưa phù hợp quy định như chưa giao cụ thể dự toán chi đầu tư XD CB cho lĩnh vực giáo dục-đào tạo và khoa học công nghệ; quyết định dự toán thấp hơn số TW giao về chi sự nghiệp giáo dục-đào tạo và chi khoa học công nghệ...

Ba là, Thông qua hoạt động kiểm toán các tổ chức, đơn vị sử dụng NSNN, kiểm toán các dự án, các chương trình mục tiêu quốc gia, KTNN cung cấp thông tin

cho Quốc hội và Chính phủ giám sát hoạt động quản lý và sử dụng NSNN.

Qua kiểm toán trong lĩnh vực NSNN, ngoài việc đánh giá những mặt tích cực, KTNN đã phát hiện những yếu kém, bất cập, sơ hở trong cơ chế quản lý, pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán ở tất cả các giai đoạn của chu trình ngân sách. KTNN cũng phát hiện những sai phạm trong quản lý chi tiêu của các đơn vị sử dụng ngân sách, các đơn vị có nhiệm vụ thu, chi ngân sách, thông qua đó KTNN kiến nghị giải pháp hoàn thiện công tác quản lý tài chính, ngân sách tại các đơn vị được kiểm toán cũng như cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước. Có thể tóm tắt một số những sai sót lớn mà KTNN đã phát hiện và kiến nghị khắc phục trong những niên độ ngân sách gần đây:

Công tác quản lý thu ngân sách mặc dù đã được tăng cường trong những năm gần đây, song tình trạng thất thu vẫn còn khá lớn như thu từ doanh nghiệp ngoài quốc doanh, thu tiền sử dụng đất...; ý thức chấp hành luật thuế của các doanh nghiệp, cá nhân chưa nghiêm; chưa có nhiều biện pháp hữu hiệu để ngăn chặn nên số nợ đọng quá hạn còn lớn. Việc theo dõi, quản lý các khoản nợ đọng thuế của các cơ quan thuế địa phương chưa được đầy đủ, kịp thời.

Trong quản lý, điều hành ngân sách còn tình trạng các địa phương vay vốn để đầu tư sai quy định. Điều đáng lưu ý là trong khi nguồn vốn ngân sách hiện có chưa tận dụng hết, các địa phương vẫn tiến hành vay vốn; tỷ lệ vốn vay chiếm tỷ trọng khá lớn trong tổng chi đầu tư phát triển. Một số khoản vay không cân đối vào ngân sách tạo nên khoản thu, chi ngoài ngân sách và khi đến hạn, ngân sách không có nguồn để thanh toán gốc và lãi.

Trong khi NSTW phải bội chi thì NSDP lại kết dư lớn. Đây là một nghịch lý và xảy ra trong nhiều năm chập được khắc phục, hầu hết các địa phương phải nhận bổ sung tương đối lớn từ NSTW lại để ngân sách kết dư lớn trong khi NSTW vẫn phải bội chi.

Một số địa phương, bộ ngành chi hỗ trợ không đúng chế độ, không thuộc nhiệm vụ chi, còn nặng tính bao cấp, cấp phát và hỗ trợ các đối tượng không căn cứ vào tình hình thực tế. Trong khi đó, các đối tượng được hỗ trợ lại sử dụng vốn được

cấp sai mục đích, như bù lỗ kinh doanh, trả lãi vay ngân hàng....

Tình trạng sử dụng ngân sách để cho vay, tạm ứng không đúng quy định còn diễn ra khá phổ biến, nhất là những khoản cho vay tạm ứng dây dưa, tình trạng sử dụng sai nội dung, mục đích của nguồn kinh phí và sử dụng không đúng các khoản vượt thu, tăng thu, dự phòng ngân sách vẫn còn diễn ra ở nhiều nơi, không đúng quy định của Luật NSNN. Chỉ tính riêng trong năm 2007 tại 16/27 tỉnh được kiểm toán đã sử dụng ngân sách để cho vay, tạm ứng đến 31/12/2006 chưa thu hồi được là 3.216 tỷ đồng [27, tr.13]. Việc chi sai chế độ dẫn đến việc làm sai lệch số liệu quyết toán ngân sách, cá biệt một số nơi không phản ánh vào báo cáo quyết toán, sổ kế toán các khoản thu, chi.

Qua kiểm toán cho thấy còn một số đơn vị để tồn dư nguồn kinh phí này khá lớn dẫn đến lãng phí NSNN và tạo nên sự bất hợp lý trong quy mô ngân sách hiện nay. Chi quản lý hành chính có xu hướng tăng cao, vượt dự toán với tỷ lệ khá cao trong khi cả nước đang đẩy mạnh việc cải cách hành chính; quản lý chi phí tiếp khách, điện thoại, văn phòng phẩm, khánh tiết, hỗ trợ, công tác phí chưa chặt chẽ và chưa tiết kiệm. Trong khi NSNN rất hạn hẹp, một số bộ, cơ quan TW, địa phương lại sử dụng ngân sách cho cá nhân vay trái với quy định của Luật NSNN hiện hành, không đúng với mục đích và ý nghĩa của quỹ NSNN,...

Công tác quản lý tài sản của Nhà nước tại nhiều đơn vị hành chính sự nghiệp, DNNN không chặt chẽ, lãng phí như xây dựng trụ sở vượt quá quy mô hiện có, sử dụng ô tô con vượt định mức, sử dụng máy điện thoại đắt tiền và liên tục thay đổi, gây lãng phí công quỹ, mua sắm tài sản có giá trị lớn nhưng không tổ chức đấu thầu, sử dụng trụ sở cơ quan để cho thuê, tạo nguồn chi tiêu nội bộ không đúng quy định.

Chi chuyển nguồn ngân sách vẫn còn lớn và có xu hướng gia tăng (chi chuyển nguồn năm 2006 sang 2007 là 77.608 tỷ đồng bằng 26,2% dự toán, chiếm 20% tổng chi NSNN trong khi đó năm 2005 chuyển sang 2006 chỉ chiếm 16%). Một số khoản chi chuyển nguồn qua hai niên độ ngân sách vẫn chưa thực hiện được, còn một số khoản chi chuyển nguồn không đúng quy định, chỉ tính riêng đối

với niên độ NSNN năm 2006, KTNN đã kiến nghị loại khỏi Quyết toán chi NSNN các khoản chi chuyển nguồn không đúng quy định là 1.692,9 tỷ đồng [27, tr.15]. Chi chuyển nguồn lớn đã ảnh hưởng trực tiếp tới việc thực hiện các nhiệm vụ phát triển kinh tế-xã hội và tạo ra hư số trong tổng thu, tổng chi ngân sách hàng năm, làm giảm hiệu quả sử dụng NSNN trong khi ngân sách phải đi vay để bù đắp bội chi.

Vẫn còn nhiều khoản chi ứng trước dự toán, đặc biệt là cho các bộ, ngành trong nhiều năm chưa kịp thu hồi theo quy định làm ảnh hưởng đến công tác điều hành, sử dụng ngân sách hàng năm. Mặt khác số dự ứng trước dự toán cho các dự án đầu tư có xu hướng gia tăng nhưng qua kết quả kiểm toán năm 2006 cho thấy có 12/33 dự án cho ứng trước nhưng không đúng quy định với số tiền 526 tỷ đồng [27, tr.16].

Các phát hiện về công tác quản lý NSNN đã được KTNN tổng hợp báo cáo các cơ quan chức năng của Nhà nước nhằm chấn chỉnh công tác quản lý NSNN và trên thực tế đã tác động đến quản lý một cách hiệu quả. Đồng thời, KTNN cũng đã đề xuất kiến nghị nhiều giải pháp đối với Quốc hội, Chính phủ nhằm hoàn thiện cơ chế chính sách về kinh tế - tài chính, đề xuất kiến nghị việc thiết lập cơ chế quản lý, cấp phát và thanh quyết toán đối với NSDP, đối với các khoản hỗ trợ của ngân sách.

Bốn là, Hoạt động kiểm toán của KTNN tại các dự án đầu tư trọng điểm và các chương trình mục tiêu quốc gia nhằm kiểm tra, kiểm soát hoạt động tài chính, phát hiện những sai phạm, thất thoát trong quá trình triển khai và thực hiện các chương trình, dự án này đã tiết kiệm chi và tăng thu cho NSNN, cung cấp thông tin cho hoạt động giám sát và điều hành của Quốc hội và Chính phủ trong lĩnh vực đầu tư XDCB đã góp phần chấn chỉnh, ngăn ngừa sai phạm hạn chế thất thoát trong lĩnh vực đầu tư XDCB.

Riêng trong năm 2007, KTNN đã kiểm toán tại hơn 100 đầu mối bao gồm: 17 Bộ, ngành; 29 tỉnh, thành phố; 31 đơn vị thuộc Bộ công an, Quốc phòng và 17 dự án đầu tư quan trọng của Nhà nước... Do quỹ thời gian có hạn, lực lượng KTV hạn chế nên KTNN chỉ có thể tiến hành kiểm toán theo phương pháp chọn mẫu

nhưng đã kiến nghị tăng thu, tiết kiệm chi...cho NSNN trong lĩnh vực đầu tư XDCCB là 722,6 tỷ đồng [27, tr.52]. Đồng thời, KTNN cũng đã chỉ ra được những khâu, những công việc của dự án đầu tư thường có nhiều lãng phí, thất thoát và nguyên nhân.

Năm là, Thông qua các hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, KTNN cung cấp thông tin, tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ, HĐND xem xét và ban hành và sửa đổi các văn bản pháp luật liên quan đến quản lý, điều hành NSNN.

Bằng những phát hiện của mình trong khuôn khổ từng cuộc kiểm toán NSNN riêng lẻ, KTNN đã 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 việc quản lý, điều hành NSNN. Đồng thời qua hoạt động của mình, 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 và bổ sung, sửa đổi các văn bản hướng dẫn luật. Cũng trên cơ sở thực tiễn kiểm toán, 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 KSNB trong các cơ quan, tổ chức nhà nước.

Theo kết quả kiểm toán năm 2006 đối với niên độ ngân sách 2005, KTNN đã đề nghị hủy bỏ 37 văn bản tại 16/32 địa phương được kiểm toán, kiến nghị sửa đổi 09 Quyết định, Thông tư. Theo kết quả kiểm toán năm 2007 đối với niên độ ngân sách năm 2006 KTNN đã phát hiện 15/29 địa phương và 02/18 bộ, ngành ban hành tới 36 văn bản trái quy định [26, tr.25], chủ yếu là đưa ra những định mức chi phụ cấp, hỗ trợ, thưởng không đúng quy định chung của Nhà nước. Năm 2007, KTNN đã đề nghị các Chính phủ chỉ đạo các cơ quan chức năng ban hành 06 văn bản quan trọng...KTNN cũng đã đề nghị Quốc hội xem xét đưa vào cân đối NSNN hàng năm các khoản chi từ nguồn công trái, trái phiếu Chính phủ [27, tr.30].

2.3.2. Thực trạng tổ chức công tác kiểm toán Ngân sách nhà nước Việt Nam

2.3.2.1. Chuẩn bị kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch kiểm toán năm được Tổng KTNN giao trong đó có lĩnh vực kiểm toán NSNN, các KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực lập kế hoạch kiểm toán tổng thể trong đó xác định rõ trưởng đoàn kiểm toán, thời gian thực hiện kiểm toán, số lượng KTV tham gia trình Tổng KTNN phê duyệt. Trên cơ sở kế hoạch kiểm toán tổng quát được phê duyệt, các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN tổ chức thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán. KTNN các khu vực (hoặc KTNN chuyên ngành) cử một tổ kiểm toán gồm 4-6 KTV chia theo các đầu mối chính như thu, chi thường xuyên, chi đầu tư XD CB, chi chương trình mục tiêu... để tiến hành khảo sát chuẩn bị lập kế hoạch kiểm toán, thời gian khảo sát khoảng 5 ngày làm việc. Nhìn chung, thời gian gần đây KTNN đã chú trọng đa dạng hoá phương pháp thu thập thông tin phục vụ lập kế hoạch kiểm toán NSNN như thông tin từ các cơ quan quản lý theo ngành dọc, kết quả các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán nếu có. Trong một số trường hợp, các đơn vị gửi công văn đề nghị đối tượng kiểm toán cung cấp tình hình bằng văn bản theo những thông tin đã được xác định để giảm bớt thời gian khảo sát thu thập thông tin tại đơn vị được kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán theo kế hoạch tổng quát được phê duyệt có nhiệm vụ lập kế hoạch kiểm toán trình kiểm toán trưởng xem xét trước khi trình Tổng KTNN phê duyệt.

Kế hoạch kiểm toán cụ thể đối với từng đối tượng kiểm toán: NSNN, NSDP, ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW; báo cáo quyết toán NSNN được thực hiện theo hướng dẫn của KTNN quy định tại Quyết định số 02/2007/QĐ-KTNN ngày 26/6/2007 của Tổng KTNN. Nội dung của kế hoạch kiểm toán NSNN dù đối với đối tượng kiểm toán NSNN nào về cơ bản cũng bao gồm: khảo sát thông tin cần thiết của đối tượng kiểm toán về đặc điểm chủ yếu tình hình kinh tế, xã hội; thông tin cơ bản về hệ thống KSNB và đánh giá hệ thống KSNB, xác định các mục tiêu kiểm toán; xác định trọng yếu, rủi ro, nội dung và phương pháp kiểm toán; xác định phạm vi, đối tượng và giới hạn kiểm toán; Kế hoạch nhân sự và tổ chức biên chế đoàn kiểm toán; dự kiến kinh phí và các điều kiện vật chất khác.

Kế hoạch kiểm toán được gửi cho Vụ Tổng hợp thẩm định trước khi trình Lãnh đạo KTNN phụ trách tổ chức xét duyệt. Sau khi kế hoạch kiểm toán được Lãnh đạo KTNN thông qua, kiểm toán trưởng phải chỉ đạo sửa chữa, hoàn thiện theo ý kiến kết luận của lãnh đạo KTNN tại cuộc họp xét duyệt; thừa lệnh Tổng KTNN ký kế hoạch kiểm toán sau đó Tổng KTNN sẽ ban hành quyết định kiểm toán ghi rõ nội dung kiểm toán, phạm vi kiểm toán, thời hạn kiểm toán, danh sách các đơn vị được kiểm toán, nhân sự của đoàn kiểm toán... và gửi tới đơn vị được kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán tiến hành phổ biến nội dung kế hoạch kiểm toán và cơ chế chính sách, chế độ quản lý kinh tế, tài chính, kế toán hiện hành của Nhà nước mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ, để các thành viên trong đoàn kiểm toán hiểu rõ về kế hoạch kiểm toán và căn cứ pháp lý thực hiện cuộc kiểm toán.

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán NSNN còn một số hạn chế như sau:

Một là, Nhiều đoàn kiểm toán NSNN không chú trọng đánh giá hệ thống KSNB tại các đơn vị được kiểm toán, xác định trọng yếu kiểm toán còn chung chung không gắn với tình hình cụ thể của đối tượng kiểm toán. Hiện nay thời gian dành cho khảo sát còn ít, hầu như chỉ thu thập một số thông tin cơ bản như tình hình thu chi ngân sách, danh mục, tình hình tài chính các doanh nghiệp, đơn vị sự nghiệp và dự án; chưa thực hiện xem xét, đánh giá thoả đáng những số liệu này cũng như hiệu lực, độ tin cậy, những hạn chế của hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán, dẫn tới xác định rủi ro kiểm soát không phù hợp, nội dung, mục tiêu kế hoạch kiểm toán còn chung chung, chưa gắn với các số liệu, tình hình cụ thể của đơn vị được kiểm toán, nên chưa có nhiều ý nghĩa trong hoạt động kiểm toán NSNN. Nhiều đoàn kiểm toán NSNN chưa xác định được bộ phận trọng yếu cụ thể gắn với đối tượng kiểm toán cụ thể trong các kế hoạch kiểm toán chi tiết. Trong thực tế kế hoạch kiểm toán của một cuộc kiểm toán NSNN mới xác định được danh mục các đơn vị được kiểm toán dựa vào những chỉ tiêu định lượng, như số lượng kinh phí sử dụng, số thu nộp NSNN. KTV chưa nắm được những thông tin cơ bản về đối tượng kiểm toán NSNN cụ thể để xác định tính trọng yếu của nội dung kiểm toán và thời gian tương ứng cần có [28, tr.6];

Hai là, Việc lựa chọn các đơn vị kiểm toán còn nặng về chủ quan, chủ yếu dựa trên kinh nghiệm do KTNN chưa xây dựng được hệ thống các quy định về chọn mẫu trong kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN các cấp. Việc lựa chọn đơn vị được kiểm toán trong một cấp ngân sách chưa có hướng dẫn cụ thể, đặc biệt là tiêu chí lựa chọn kiểm toán ngân sách quận, huyện và ngân sách xã, đơn vị dự toán dẫn đến lúng túng trong thực hiện. KTV tiến hành chọn các đơn vị được kiểm toán chủ yếu dựa trên tiêu thức định lượng về mặt số tiền, thông thường những đơn vị có sử dụng kinh phí lớn và các hoạt động thu sự nghiệp, số thu nộp NSNN lớn sẽ được chọn kiểm toán;

Ba là, Việc xác định đối tượng trong các cuộc kiểm toán NSNN chưa rõ ràng, thống nhất, đặc biệt là xác định đối tượng kiểm toán thu NSNN hoặc các đơn vị có sử dụng một phần NSNN, các quỹ nhận vốn từ NSNN cấp.

Đối với các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành TW do các KTNN chuyên ngành I, II, III thực hiện, khi lập kế hoạch cho các cuộc kiểm toán này, KTNN vẫn kiểm toán các DNNN trực thuộc bộ, ngành TW với quan điểm là những đối tượng này sử dụng tiền và tài sản nhà nước, trong khi đó kết quả kiểm toán các doanh nghiệp lại không ảnh hưởng đến tính trung thực, hợp pháp của số liệu trên báo cáo quyết toán của bộ, ngành dẫn đến căn cứ lựa chọn đối tượng kiểm toán các DNNN trực thuộc bộ, ngành TW thiếu sức thuyết phục [15, tr.66]. Việc kiểm toán các doanh nghiệp trong cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, ngành được thực hiện với mục tiêu chủ yếu là kiểm toán nghĩa vụ thu nộp NSNN, không nhằm mục tiêu xác nhận báo cáo tài chính do vậy nên tiến hành theo cách tiến hành kiểm toán chuyên đề hoặc đánh giá tính hiệu quả của việc sử dụng NSNN tại doanh nghiệp. Việc đánh giá cơ chế khoán chi và áp dụng mức khoán cũng như đánh giá việc tự chủ kinh phí chưa được KTV chú trọng và áp dụng các phương pháp kiểm toán phù hợp để đưa ra những nhận định sát với thực tiễn.

Đối với các cuộc kiểm toán NSDP: việc xác định có kiểm tra, đối chiếu việc thực hiện nghĩa vụ thu, nộp NSNN của các doanh nghiệp tư nhân cũng chưa thống nhất dẫn đến cách hiểu và cách làm khác nhau [31, tr.24]; việc có kiểm toán các doanh nghiệp TW đóng trên địa bàn địa phương hay không cũng là vấn đề cần xem

xét và phải phân cấp rõ nhiệm vụ kiểm toán của KTNN chuyên ngành VI và các KTNN khu vực trong lĩnh vực này. Việc kiểm toán việc quản lý và sử dụng NSNN cấp cho các doanh nghiệp chưa được chú trọng và xác định đúng đối tượng kiểm toán, hiện nay kiểm toán DNNN đang kiểm toán theo hướng kiểm toán xác nhận báo cáo tài chính là chủ yếu, trong khi đó đối tượng này cũng là một trong những đối tượng của hệ thống các công ty kiểm toán độc lập.

Đối với cuộc kiểm toán báo cáo Tổng Quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập: KTNN vẫn chưa tiến hành kiểm toán việc quản lý và sử dụng các quỹ ngoài NSNN mặc dù về bản chất nguồn sử dụng của các quỹ này phần lớn xuất phát từ NSNN hàng năm hoặc kiểm toán việc vay nợ, sử dụng nguồn vay của Chính phủ và nguồn bù đắp bội chi NSNN. Đồng thời trong quá trình kiểm toán Quyết toán NSNN, KTNN chưa đi sâu vào việc kiểm tra việc tổng hợp quyết toán, đối chiếu số liệu tổng hợp thu, chi theo từng chương, mục quyết toán của một số bộ, ngành hoặc địa phương có số thu, chi ngân sách chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu thu, chi NSNN;

Bốn là, Công tác bồi dưỡng nghiệp vụ cho KTV cũng chưa được quan tâm đúng mức, nhất là các cuộc kiểm toán NSNN có quy mô lớn, hoặc những ngành có các đơn vị đặc thù như kiểm toán KBNN, Quyết toán NSNN (Tổng Quyết toán NSNN), Tổng cục Hải quan, Tổng cục Thuế... đã ít nhiều ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán NSNN;

Năm là, Một số kế hoạch kiểm toán NSNN, bố trí thời gian kiểm toán tổng hợp từ đầu đến cuối đợt kiểm toán, nhưng không có lịch kiểm toán tổng hợp cụ thể và trong thực tế chưa chú trọng kiểm toán tổng hợp [31, tr.116]. Một số cuộc kiểm toán bố trí thời gian và nhân lực kiểm toán tổng hợp bao gồm tổ trưởng của các tổ kiểm toán trong thời gian các tổ kiểm toán đang kiểm toán chi tiết. Nhiều đoàn kiểm toán NSNN bố trí thời gian kiểm toán tổng hợp quá ngắn và không lập kế hoạch kiểm toán chi tiết đối với việc kiểm toán tổng hợp tại sở tài chính, cục thuế, KBNN, sở kế hoạch và đầu tư. Bên cạnh đó, một số đoàn kiểm toán NSNN lại chỉ tập trung kiểm toán tổng hợp vào cuối đợt kiểm toán, với cách bố trí này, đoàn kiểm toán chủ yếu chỉ thu thập tài liệu báo cáo của đơn vị để đánh giá.

2.3.2.2. Thực hiện kiểm toán

Do đặc điểm quản lý NSNN các cấp khác nhau, nhất là việc tổ chức thu, chi của các cấp ngân sách nên có sự khác biệt trong việc thực hiện kiểm toán đối với NSDP và NSTW; đối với các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, KTV tập trung kiểm toán các khoản chi thường xuyên, chi sự nghiệp và chi đầu tư XDCB, các khoản thu sự nghiệp; đối với kiểm toán NSDP, do tính chất phức tạp của các khoản thu, chi và địa bàn quản lý rộng hơn nên đầu mối kiểm toán rộng hơn so với kiểm toán ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW; hoặc khi kiểm toán Báo cáo Quyết toán NSNN, KTNN tập trung nhiều hơn cho việc tổng hợp quyết toán, các phân tích tổng hợp, xác định thu, chi chuyển nguồn, các khoản đưa vào cân đối ngân sách... Các tổ kiểm toán đã lập kế hoạch kiểm toán tại từng đơn vị trình trưởng đoàn kiểm toán phê duyệt và tổ chức thực hiện. Các phương pháp kiểm toán được sử dụng chủ yếu trong kiểm toán NSNN là so sánh, đối chiếu, phân tích.

Các đơn vị trực thuộc KTNN có nhiệm vụ kiểm toán NSNN thường tổ chức kiểm toán NSNN theo từng cuộc kiểm toán và chia làm nhiều đợt (thường chia làm 3 đợt, mỗi đợt gồm 1 hoặc nhiều cuộc kiểm toán tiến hành song song). Các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách năm thứ (n) được thực hiện từ tháng 4 đến tháng 11 năm thứ (n+1) theo Quyết định của Tổng KTNN. Đợt 1 từ tháng 4 đến tháng 6, đợt 2 từ tháng 7 đến tháng 9, đợt 3 từ tháng 9 đến tháng 11. Riêng cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN năm thứ (n) được thực hiện từ tháng 12 năm (n+1) đến trung tuần tháng 2 năm (n+2) để phù hợp với thời điểm lập báo cáo quyết toán NSNN theo quy định của Luật NSNN.

Công tác kiểm toán NSNN đã tập trung kiểm toán các khâu của quy trình NSNN đặc biệt là đi sâu kiểm toán việc phân bổ dự toán và thực hiện quy trình NSNN, trong đó chủ yếu là phát hiện các sai phạm trong công tác quản lý tài chính, ngân sách và những vấn đề bất cập trong các quy định liên quan đến quản lý, điều hành NSNN. Việc xây dựng và tổ chức áp dụng Quy trình kiểm toán NSNN đối với các cuộc kiểm toán NSNN đã mang lại những kết quả nhất định. Quy trình kiểm toán NSNN về cơ bản đã bám sát quá trình ngân sách và quy luật vận động của quá

trình ngân sách. Quy trình kiểm toán NSNN đã đề cập tương đối đầy đủ các đối tượng được kiểm toán từ cấp vĩ mô như cơ quan quản lý NSNN các cấp (UBND tỉnh, huyện, sở tài chính, thuế, KBNN...) đến các cơ quan, đơn vị, cá nhân, tập thể được nhà nước giao quản lý sử dụng NSNN.

Thứ nhất, Đối với kiểm toán NSDP

Khi thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP, công việc kiểm toán được chia làm 3 đợt gồm: đợt I thực hiện kiểm toán ngân sách cấp huyện, xã của các địa phương được kiểm toán; đợt II kiểm toán các đơn vị dự toán, các ban quản lý dự án và các DNNN trực thuộc tỉnh được chọn mẫu kiểm toán; đợt III kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp tại các cơ quan quản lý tài chính tổng hợp như: sở tài chính, KBNN, cục thuế, cục hải quan, sở kế hoạch và đầu tư.

Cơ cấu của đoàn kiểm toán do Tổng KTNN quyết định trên cơ sở đề xuất của kiểm toán trưởng KTNN các khu vực. Thông thường cơ cấu tổ chức của đoàn kiểm toán NSDP gồm 1 trưởng đoàn kiểm toán và 2 phó trưởng đoàn kiểm toán và từ 8-10 tổ kiểm toán với nhân sự mỗi tổ kiểm toán từ 3-4 KTV tùy vào quy mô của NSDP và mẫu kiểm toán được chọn, trưởng đoàn kiểm toán là lãnh đạo KTNN khu vực có thể là kiểm toán trưởng hoặc phó kiểm toán trưởng; phó trưởng đoàn kiểm toán có thể là phó kiểm toán trưởng hoặc trưởng các phòng nghiệp vụ, phó trưởng đoàn có thể kiêm nhiệm là tổ trưởng tổ kiểm toán. Thời gian kiểm toán cho một cuộc kiểm toán NSDP khoảng từ 50-75 ngày. Về kiểm toán quận, huyện, KTNN thường kiểm toán 40-60% số lượng huyện của địa phương được kiểm toán với quy mô ngân sách thu, chi chiếm khoảng 50% quy mô của NSDP; về kiểm toán xã, mỗi huyện chỉ kiểm toán 2-3 xã trực thuộc huyện. Thời gian kiểm toán cho đợt I đối với ngân sách quận, huyện khoảng từ 15-30 ngày. Thời gian kiểm toán đợt II đối với các ban quản lý dự án, các đơn vị dự toán trực thuộc tỉnh, các doanh nghiệp khoảng từ 20-30 ngày. Thời gian kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp khoảng 5-15 ngày vào cuối đợt kiểm toán. Thời gian gần đây đã có một số đoàn kiểm toán NSDP thực hiện kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp ngay từ khi triển khai cuộc kiểm toán trong vòng 3 ngày nhưng trong quá trình đó vẫn tiến hành kiểm toán song

song với việc kiểm toán quận, huyện, thực chất chủ yếu là đưa ra các yêu cầu cung cấp các số liệu tổng hợp, chưa phải là một tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp riêng biệt để định hướng cho các cuộc kiểm toán chi tiết.

Về kiểm toán báo cáo quyết toán thu NSNN trên địa bàn: đánh giá việc lập dự toán thu, thực hiện dự toán và nguyên nhân của việc thực hiện vượt hoặc không đạt dự toán; đánh giá tình hình quản lý thu thuế của cục thuế, cục hải quan của địa phương nhất là việc hoàn thuế, miễn giảm thuế, quản lý nợ đọng thuế; đánh giá việc chấp hành nghĩa vụ với NSNN của các doanh nghiệp, các đơn vị hoạt động sự nghiệp có thu; đánh giá việc chấp hành, chỉ đạo điều hành các chính sách chế độ thu trên địa bàn; đánh giá việc quản lý nguồn thu, bồi dưỡng, xây dựng nguồn thu để không ngừng tăng thu cho NSNN của các cấp chính quyền địa phương.

Để thực hiện được mục tiêu kiểm toán thu NSNN trên địa bàn đoàn kiểm toán NSĐP tổ chức kiểm toán các nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp tại cục thuế (thu nội địa) tại cục hải quan (thu thuế xuất khẩu, nhập khẩu) và kiểm toán một số DNNN trên địa bàn theo phương pháp chọn mẫu; đối chiếu giữa số nộp NSNN của đơn vị với số thực thu vào NSNN để đánh giá việc quản lý thu thuế và thực hiện nghĩa vụ với NSNN. Hiện nay khi kiểm toán thu ngoài quốc doanh, nhiều tổ kiểm toán đã thực hiện đối chiếu nghĩa vụ thu nộp NSNN của một số doanh nghiệp tư nhân trên địa bàn.

Về kiểm toán quyết toán chi NSĐP: Tổng số chi ngân sách của NSĐP bao gồm: số chi ngân sách của các cơ quan, đoàn thể, tổ chức thuộc UBND tỉnh quản lý; số chi ngân sách của các cơ quan tổ chức thuộc các huyện (quận) quản lý và số chi của ngân sách xã (phường) quản lý. Như vậy để lập được báo cáo quyết toán chi ngân sách của một tỉnh, thành phố gọi là chi NSĐP thì sở tài chính phải dựa trên cơ sở báo cáo quyết toán chi ngân sách của các cơ quan đoàn thể, ban, ngành thuộc UBND tỉnh, báo cáo quyết toán chi ngân sách của các huyện và báo cáo quyết toán chi ngân sách của các xã. Do đó để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán đạt được mục tiêu đã đề ra, đoàn kiểm toán phải tổ chức kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp báo cáo quyết toán tại sở tài chính, sở kế hoạch và đầu tư, kiểm tra đối chiếu tại

KBNN; kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán các cấp, các ban quản lý dự án.

Nội dung kiểm toán chi NSDP tập trung đánh giá việc lập, giao dự toán và thực hiện dự toán chi; đánh giá việc chấp hành chính sách, chế độ của Nhà nước; đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong việc sử dụng kinh phí NSNN.

Thứ hai, Đối với kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW

Khi kiểm toán báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, công việc kiểm toán thường chia làm 2 đợt: đợt I tổ chức kiểm toán tại các đơn vị dự toán, các đơn vị sự nghiệp, các ban quản lý dự án, các doanh nghiệp trực thuộc do bộ, ngành quản lý; đợt II kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp như vụ tài chính, vụ kế hoạch hoặc các vụ tổng hợp có liên quan đến quản lý các nguồn kinh phí kể cả các nguồn thu viện trợ, thu sự nghiệp, chi đầu tư xây dựng, chi chương trình mục tiêu...

Nội dung kiểm toán chi tại các đơn vị dự toán cấp III, các đơn vị sự nghiệp, doanh nghiệp trực thuộc, các dự án đầu tư thông qua việc chọn mẫu kiểm toán với nội dung kiểm toán chủ yếu là nhằm đánh giá việc tuân thủ chế độ chính sách tài chính của Nhà nước; đánh giá tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN; đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong việc sử dụng NSNN, việc xác định loại hình đơn vị sự nghiệp hoặc xác định chính xác mức tiết kiệm chi.

Sau khi kết thúc kiểm toán chi tiết đợt I, đoàn kiểm toán tiến hành kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp báo cáo quyết toán do cấp I lập, so sánh, đối chiếu các nội dung chi và nguồn thu sự nghiệp (nếu có) với số liệu báo cáo của đơn vị cấp dưới. Nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chủ yếu liên quan đến việc đánh giá việc lập dự toán, phân bổ dự toán và thực hiện dự toán; đánh giá việc tổng hợp quyết toán các khoản thu sự nghiệp, chi thường xuyên, chi XD CB; đánh giá công tác quản lý và điều hành các khoản thu, chi và việc ban hành các văn bản hướng dẫn, quy định trong toàn ngành; xác định sự phù hợp của cơ chế khoán chi nếu có và so sánh giữa các đơn vị có quy mô tương tự trong toàn ngành...

Thứ ba, Đối với tổ chức kiểm toán báo cáo Tổng Quyết toán NSNN do

Bộ Tài chính lập

Mục tiêu kiểm toán Quyết toán NSNN đã được xác định cụ thể: Xác định tổng thể tính đúng đắn, trung thực của Báo cáo quyết toán NSNN; Kiểm tra việc tuân thủ Luật NSNN, các Nghị quyết của Quốc hội và các văn bản pháp luật trong quản lý điều hành và sử dụng NSNN.

Các đơn vị được kiểm toán: Bộ Kế hoạch và Đầu tư; Vụ Tổng hợp; Bộ Tài chính; Vụ NSNN, Vụ Hành chính sự nghiệp, Vụ Đầu tư, Vụ Tài chính đối ngoại, KBNN, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan.

Nội dung kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN bao gồm:

Một là, Thu NSNN: chủ yếu tập trung đánh giá khái quát các chỉ tiêu thực hiện trong năm, công tác quản lý thu bao gồm thu nội địa do ngành Thuế thực hiện và thu từ hoạt động xuất nhập khẩu do ngành hải quan thực hiện. Các chỉ tiêu khác cần quan tâm như thuế tồn đọng, miễn giảm thuế, hoàn thuế... Một số khoản thu khác như: thu viện trợ, thu chuyển nguồn, thu vay đầu tư cơ sở hạ tầng, các khoản thu quản lý qua NSNN... cũng đã được các KTV kiểm tra, đối chiếu số liệu tổng hợp trong năm 2007;

Hai là, Chi NSNN:

Đối với chi đầu tư phát triển: phân tích, đánh giá công tác lập và giao dự toán các khoản chi đầu tư phát triển, lưu ý việc điều chỉnh bổ sung dự toán NSTW; phân tích, đánh giá kết quả thực hiện dự toán đầu tư phát triển, xác định nguyên nhân vượt dự toán trong đó chú trọng kiểm tra công tác duyệt vốn, cấp phát, thanh quyết toán vốn, công tác giải ngân phần vốn NSTW; xác định số chi hỗ trợ doanh nghiệp, bù lỗ mặt hàng dầu, nợ đọng XDCCB và các khoản chi trái phiếu, chi chương trình mục tiêu quốc gia đối với đầu tư xây dựng, cho ứng trước dự toán...

Đối với chi thường xuyên: phân tích, đánh giá công tác lập và giao dự toán; phân tích, đánh giá kết quả thực hiện dự toán theo từng lĩnh vực và xác định nguyên nhân đạt hay không đạt dự toán theo lĩnh vực; xác định số chi thường xuyên (đối chiếu với báo cáo quyết toán của các bộ, ngành TW và báo cáo quyết toán của các

tỉnh, thành phố), lưu ý một nội dung chi chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi NSNN như sự nghiệp giáo dục đào tạo, sự nghiệp y tế, sự nghiệp khoa học công nghệ...

Đoàn kiểm toán phân chia các tổ kiểm toán làm việc tại Bộ Tài chính, KBNN, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, Bộ Kế hoạch và Đầu tư. Đoàn kiểm toán tiến hành kiểm toán tại Vụ NSNN và các cơ quan liên quan như Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, KBNN. Kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN tại Vụ NSNN, Bộ Tài chính về công tác tổng hợp số liệu báo cáo quyết toán NSNN. Một trong những công việc đầu tiên quan trọng là kiểm tra cơ sở lập báo cáo quyết toán NSNN. KTV cũng thực hiện đối chiếu số liệu giữa báo cáo quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập với báo cáo thu, chi NSNN do KBNN lập, báo cáo thu do Tổng cục Thuế và Tổng cục Hải quan lập... Trên cơ sở đối chiếu số liệu và công tác tổng hợp số liệu quyết toán, KTNN có được thông tin về mức độ chính xác giữa báo cáo quyết toán thu, chi NSNN với báo cáo quyết toán NSNN và mức độ chênh lệch, nguyên nhân chênh lệch (nếu có).

Ngoài ra, KTV cũng thực hiện kiểm tra tính trung thực, hợp lệ, hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN về các khía cạnh chủ yếu sau: Báo cáo phải được lập đúng mẫu biểu quy định; các chỉ tiêu trong báo cáo phải thống nhất, đảm bảo tính hệ thống; số liệu phải chính xác, trung thực, đầy đủ và phải được tổng hợp từ báo cáo quyết toán của các đơn vị, cơ quan tài chính cấp dưới và từ các sổ kế toán chi tiết sau khi đã được kiểm tra, đối chiếu; số liệu trong báo cáo phải theo đúng các nội dung trong dự toán được duyệt; phản ánh đúng mục lục NSNN. Quá trình làm việc tại các cơ quan tổng hợp, KTV cũng lưu ý đến việc khác nhau giữa các chỉ tiêu trong báo cáo của hai cơ quan Tổng cục Thuế và Tổng cục Hải quan với báo cáo Tổng quyết toán NSNN. Quá trình thu thập số liệu tại KBNN: Tổ kiểm toán làm việc với KBNN TW về báo cáo thu, chi NSNN, số dư các tài khoản tiền gửi của NSNN và của các đơn vị dự toán thuộc NSNN gửi tại KBNN, công tác kiểm soát chi tại KBNN, công tác cấp phát và quyết toán vốn XDCB. Thông qua kết quả làm việc tại KBNN, KTNN có cơ sở đối chiếu với báo cáo Tổng quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập.

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, KTNN đã chú trọng kiểm soát chất lượng kiểm toán. *Tổ trưởng tổ kiểm toán* là người chịu trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán của các KTV. Tổ trưởng xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết, phân công nhiệm vụ kiểm toán cho các KTV trong tổ, soát xét lại kết quả kiểm toán, bằng chứng kiểm toán, giấy tờ làm việc của KTV theo mẫu quy định của KTNN gồm: Biên bản xác nhận số liệu, tình hình kiểm toán và nhật ký KTV. Trên cơ sở đó, tổng hợp lập biên bản kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán kiểm soát chất lượng kiểm toán thông qua: xét duyệt và kiểm tra việc thực hiện kế hoạch kiểm toán chi tiết (trong quá trình kiểm toán nếu có nội dung phát sinh ngoài kế hoạch kiểm toán chi tiết, tổ kiểm toán đều phải xin ý kiến chỉ đạo của trưởng đoàn kiểm toán); duyệt biên bản kiểm toán do các tổ kiểm toán lập, soát xét các bằng chứng kiểm toán, những nhận xét đánh giá và kiến nghị kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán yêu cầu tổ kiểm toán chỉnh sửa, bổ sung những sai sót và hoàn chỉnh biên bản kiểm toán trước khi thông qua tại đơn vị được kiểm toán.

Đoàn kiểm toán phải thực hiện kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán được phê duyệt. Những nội dung phát sinh ngoài kế hoạch kiểm toán phải xin ý kiến chỉ đạo của lãnh đạo KTNN. Bên cạnh kiểm soát hoạt động nghiệp vụ, tổ trưởng và trưởng đoàn kiểm toán còn thực hiện kiểm soát đạo đức nghề nghiệp KTV, hành vi và văn hoá ứng xử của KTV.

Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành (khu vực) thực hiện kiểm soát thường xuyên hoạt động của các đoàn kiểm toán trong việc tuân thủ kế hoạch kiểm toán, Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn kiểm toán, các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp KTV; trong phạm vi thẩm quyền, giải quyết các vấn đề phát sinh tại các đoàn kiểm toán, hoặc xin ý kiến chỉ đạo của lãnh đạo KTNN khi cần thiết.

Kiểm soát của lãnh đạo KTNN và các bộ phận chuyên trách, trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán chủ yếu do đoàn kiểm toán thực hiện; việc kiểm soát của lãnh đạo KTNN và các bộ phận chuyên trách được thực hiện đối với một số đoàn kiểm toán quan trọng, phức tạp hoặc can

thiệp khi có các thông tin phản ánh về từ các đơn vị được kiểm toán, các phương tiện thông tin đại chúng, các đơn thư khiếu nại, tố cáo... Trong những năm qua, Tổng KTNN đã thành lập một số đoàn đi kiểm tra thực tế tại các đoàn kiểm toán NSNN với nội dung chủ yếu là kiểm tra việc chấp hành các quy định của KTNN trong quy trình kiểm toán, quy định về đạo đức nghề nghiệp, chế độ thông tin, báo cáo, ghi chép hồ sơ kiểm toán.

Quá trình thực hiện kiểm toán trong tổ chức công tác kiểm toán NSNN còn một số tồn tại chủ yếu như sau:

Một là, Nhiều trường hợp KTV áp dụng phương pháp kiểm toán còn đơn giản, chưa đi đến cùng khi phát hiện dấu hiệu sai phạm để thu thập bằng chứng kiểm toán NSNN, nhất là tại bên thứ ba có liên quan dẫn đến phải tiếp tục làm rõ đã ảnh hưởng đến tiến độ của cuộc kiểm toán.

Các kết luận, đánh giá, nhận xét và kiến nghị của KTV đưa ra trong quá trình thu thập bằng chứng phụ thuộc nhiều vào xét đoán cá nhân, kinh nghiệm nghề nghiệp trong khi kinh nghiệm nghề nghiệp mỗi KTV lại khác nhau. Vì vậy không tránh khỏi bằng chứng thu thập được không đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp dẫn đến chất lượng kiểm toán NSNN chưa cao, chưa tiết kiệm được thời gian, chi phí, hiệu quả hoạt động kiểm toán còn hạn chế. Các bằng chứng thu thập được trong một số trường hợp không đủ độ tin cậy, một mặt do tính xét đoán cá nhân bằng kinh nghiệm nghề nghiệp, mặt khác thời gian kiểm toán thực địa còn hạn chế, việc đánh giá hệ thống KSNB, xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán còn chưa được chú trọng khi thực hiện kiểm toán. Nguyên nhân cơ bản là do Quy trình kiểm toán NSNN chưa hướng dẫn chi tiết các phương pháp kiểm toán cho từng nội dung kiểm toán NSNN, nhất là phương pháp kiểm toán để xác nhận số liệu quyết toán. Quy trình kiểm toán NSNN chỉ mang tính khái quát và chưa có các hướng dẫn cụ thể cho nhóm đối tượng kiểm toán NSNN;

Hai là, Việc thực hiện kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp trong kiểm toán NSNN chưa bao quát được công tác quản lý và điều hành của một cấp ngân sách và đánh giá toàn diện việc thực hiện chu trình NSNN. Ở một chừng mực nào đó, các nội dung kiểm toán NSNN chủ yếu tập trung vào việc thực hiện kiểm tra

chứng từ, sổ sách, hồ sơ, thủ tục thanh quyết toán để phát hiện sai sót, vi phạm chế độ chính sách, pháp luật về tài chính vẫn còn trùng lặp với chức năng thanh tra, kiểm soát của Thanh tra Chính phủ và Thanh tra của Bộ Tài chính;

Đối với việc kiểm toán báo cáo Quyết toán NSNN không những KTNN phải có ý kiến về tính đúng đắn và hợp pháp của báo cáo Quyết toán NSNN mà quan trọng là phải đánh giá được công tác quản lý, điều hành NSNN ở tầm vĩ mô để thực hiện các chủ trương, nghị quyết của Quốc hội, các chính sách phát triển kinh tế - xã hội; đánh giá về huy động các nguồn lực cho NSNN hiện tại và tương lai; về tổng thu NSNN, tổng chi NSNN; về tỷ lệ cân đối NSNN, về bội chi NSNN... Thực tế hiện nay KTNN chỉ kiểm toán được một số chỉ tiêu trên báo cáo Quyết toán NSNN với thời gian kiểm toán thực tế rất ngắn, nội dung kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp chưa sâu, chưa đi vào những vấn đề quản lý vĩ mô của NSNN, do vậy chất lượng kiểm toán chưa đáp ứng được mục tiêu đề ra. Mặt khác kết quả kiểm toán ngân sách của các bộ, ngành TW và NSDP cũng chưa được sử dụng và khai thác triệt để cho việc tổng hợp, phục vụ kiểm toán Tổng Quyết toán NSNN. Các đoàn kiểm toán chưa đi sâu nghiên cứu cơ sở phát sinh số liệu là báo cáo quyết toán thu - chi của các địa phương, các bộ, ngành. Thời gian kiểm toán thực tế báo cáo Tổng Quyết toán NSNN quá ngắn, chỉ từ đến 10 hoặc 15 ngày, thực chất là thu thập số liệu chứ chưa kiểm tra được độ tin cậy của số liệu, chưa kiểm tra được việc tổng hợp số liệu theo chương, loại và các khoản thu, chi trọng yếu.

Hoạt động kiểm toán NSNN của KTNN hiện nay chủ yếu tập trung vào việc thực hiện kiểm tra chứng từ, sổ sách, hồ sơ, thủ tục thanh quyết toán để phát hiện sai sót, vi phạm chế độ chính sách, vi phạm pháp luật về tài chính tại các bộ, ngành, địa phương, doanh nghiệp, đơn vị dự toán; tăng thu giảm chi NSNN. Ở một chừng mực nào đó, vẫn còn trùng lặp với chức năng thanh tra, kiểm soát của Thanh tra Chính phủ và Thanh tra Tài chính, đồng thời chưa đủ tầm vĩ mô và đầy đủ để hỗ trợ cho Quốc hội và HĐND trong việc quyết định và giám sát một cách toàn diện hoạt động của NSNN. Nội dung kiểm toán NSNN của KTNN hiện nay chưa thực sự đi sâu vào kiểm toán các nội dung chỉ đạo điều hành của Chính phủ và của chính

quyền các địa phương, phân tích tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực trong việc khai thác, sử dụng các nguồn lực tài chính của quốc gia, đặc biệt là trong các dự án đầu tư lớn, các công trình, chương trình mục tiêu quốc gia đầu tư bằng nguồn NSNN hoặc vay nợ nước ngoài.

Quốc hội và các Đại biểu Quốc hội có thẩm quyền giám sát việc chấp hành NSNN của Chính phủ và hệ thống các cơ quan hành chính, cũng như của các cơ quan sử dụng NSNN khác. Trong thực tế, thẩm quyền này chỉ được thực hiện khi các chu trình của ngân sách đã kết thúc thông qua việc thẩm định báo cáo quyết toán NSNN và của các bộ, ngành, địa phương. Vì vậy, nó chỉ có tác dụng kiểm tra, soát xét lại, giải quyết hậu quả và rút kinh nghiệm cho những niên độ ngân sách tiếp theo. Vấn đề đặt ra làm thế nào 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. Ở Việt Nam hiện nay, KTNN chủ yếu mới triển khai hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính của các bộ, ngành, địa phương, đơn vị, doanh nghiệp theo kế hoạch kiểm toán hàng năm, việc triển khai các hoạt động kiểm toán đột xuất đối với các bộ ngành, địa phương, đơn vị có dấu hiệu sai sót trong điều hành và sử dụng NSNN theo yêu cầu của Quốc hội và Chính phủ và các cơ quan nhà nước có thẩm quyền hầu như chưa bao giờ thực hiện. Ở một khía cạnh khác, KTNN Việt Nam cũng chưa kiểm toán hoạt động điều hành NSNN của Chính phủ cũng như hoạt động tài chính của các cấp đơn vị dự toán và các đơn vị sử dụng ngân sách khác ngay trong khi thực hiện quy trình ngân sách. Thực trạng này làm hạn chế rất lớn đến vai trò của KTNN trong việc hỗ trợ hoạt động giám sát thường xuyên và liên tục của Quốc hội và HĐND đối với hoạt động của NSNN. Đồng thời nó cũng làm giảm tính kịp thời, hiệu quả hoạt động và hiệu lực kiến nghị của KTNN trong việc đề nghị các cơ quan chức năng khắc phục những sai phạm của quá trình điều hành và sử dụng NSNN.

Nguồn thông tin từ các phát hiện trong hoạt động kiểm toán NSNN 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. Tổ chức công tác kiểm toán NSNN có tiến bộ nhưng vẫn yếu ở xác định nội dung kiểm toán ở tầm vĩ mô, chưa nhạy bén bám sát kịp thời các vấn đề bức xúc và nổi cộm hoặc chính sách, chế độ mới của Nhà nước, chưa thực sự chú trọng những vấn đề trọng tâm trong điều hành NSNN;

Ba là, Loại hình kiểm toán hoạt động được sử dụng rất hạn chế trong kiểm toán NSNN đã ảnh hưởng đến mục tiêu đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong việc quản lý, điều hành và sử dụng NSNN

Luật KTNN có hiệu lực từ 01/01/2006, không những khẳng định vai trò, vị trí pháp lý của KTNN đối với hoạt động quản lý kinh tế - tài chính quốc gia mà còn hoàn thiện các chức năng, nhiệm vụ cho KTNN bằng việc bổ sung loại hình kiểm toán hoạt động. Điều 14, Luật KTNN quy định KTNN có chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản của nhà nước. Việc mở rộng loại hình kiểm toán này là phù hợp với hướng dẫn của INTOSAI và phù hợp với quá trình đổi mới quản lý NSNN của Việt Nam. Thời gian gần đây, KTNN đã từng bước áp dụng kiểm toán hoạt động thông qua các cuộc kiểm toán chuyên đề, các cuộc kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia và lồng ghép một số mục tiêu kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN các cấp nhưng kết quả đạt được còn rất hạn chế. KTNN chưa nghiên cứu, xây dựng và ban hành các hướng dẫn nghiệp vụ về các phương pháp kiểm toán mới mang tính đặc thù của kiểm toán hoạt động. Bên cạnh đó, nguồn nhân lực cho kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán NSNN còn hạn chế do chưa có sự đa dạng hoá ngành đào tạo của KTV.

Bốn là, Quá trình thực hiện kiểm toán NSNN chưa đạt được một trong những mục tiêu quan trọng gắn với chức năng kiểm toán là xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách các cấp.

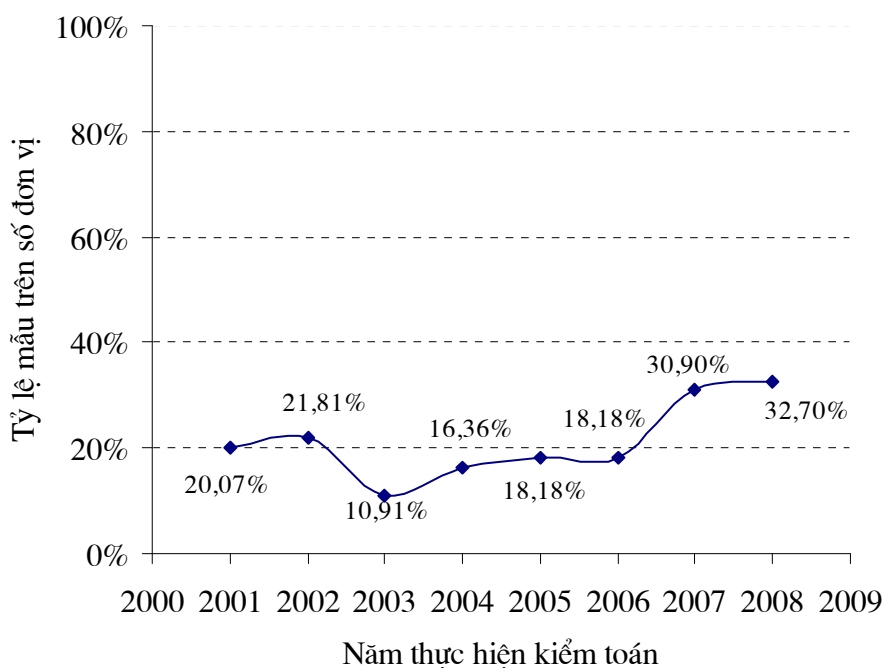
Các đoàn kiểm toán NSNN chưa đưa ra được kết luận xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN của các cấp ngân sách, của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW và Báo cáo Tổng quyết toán NSNN. Kết quả kiểm toán

NSNN mới chỉ dừng lại ở việc nêu một số sai sót trong lập báo cáo quyết toán NSNN và việc chưa tuân thủ đầy đủ các chính sách chế độ về thu - chi NSNN và một số kiến nghị về hoàn thiện chế độ quản lý NSNN, chưa khẳng định chấp nhận toàn bộ, chấp nhận một phần hoặc không chấp nhận sự đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán ngân sách như quy định của Luật NSNN, Luật KTNN. Trong quá trình kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp, các đoàn kiểm toán ngân sách chưa sử dụng các phương pháp kiểm toán việc tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách các cấp và cơ sở để tổng hợp tổng thu, tổng chi và cân đối ngân sách các cấp.

Việc lập kế hoạch kiểm toán NSNN hàng năm dựa trên cơ sở quy mô, năng lực hiện có của KTNN. Do đó số lượng đối tượng được kiểm toán chọn mẫu chưa đủ độ lớn để đánh giá độ tin cậy của các thông tin trên báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, ngành, địa phương và Quyết toán NSNN. Vì vậy, nhiệm vụ quan trọng hàng đầu của KTNN là đánh giá tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN các cấp còn rất hạn chế. Qua 15 năm hoạt động kiểm toán cho đến nay, phạm vi kiểm toán NSNN còn quá ít so với số lượng đối tượng cần phải được kiểm toán để đánh giá tổng thể (khoảng 30 đến 50% báo cáo quyết toán NSNN các tỉnh, thành phố trực thuộc TW, 20 đến 30% các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan khác ở TW), cụ thể như sau:

Đối với cuộc kiểm toán báo cáo Quyết toán NSNN của các bộ, ngành, đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW:

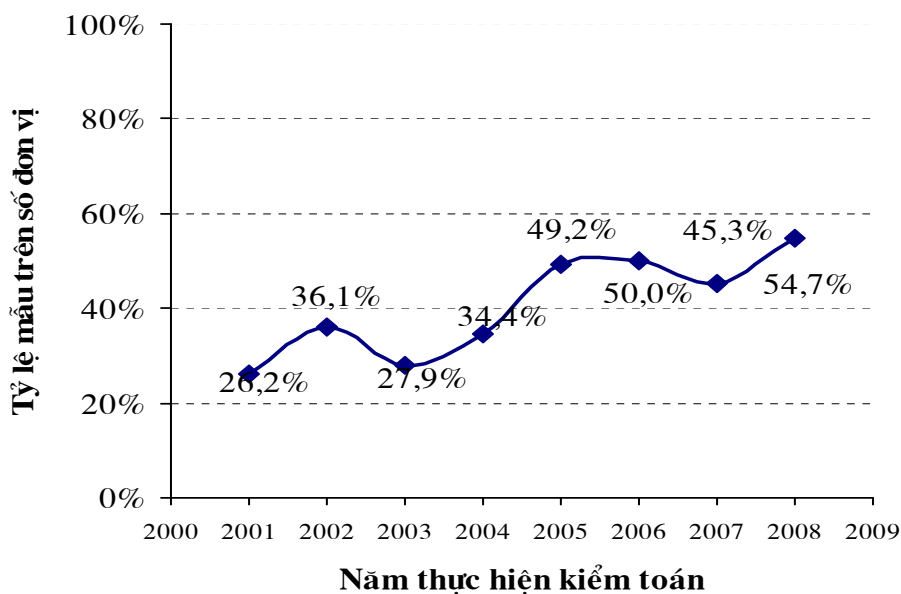
Theo số liệu thống kê 8 năm gần đây, bình quân một năm KTNN chỉ kiểm toán được khoảng 12 bộ, ngành, tỷ lệ mẫu chọn trung bình là 21,13% số bộ, ngành hiện có (xem Hình 2.1 và Phụ biểu số 2.1) và với nguồn kinh phí khoảng 15% đến 30% NSTW (năm 2007 kiểm toán được 11,25% NSTW năm 2006; năm 2008 kiểm toán được 29,12% NSTW năm 2007, xem Phụ biểu số 2.2). Thông thường với từ 25-30 KTV và thời gian tối đa 90 ngày thì đoàn kiểm toán kiểm toán được từ 50% đến 70% nguồn kinh phí quyết toán và cũng chỉ kiểm toán được từ 40% đến 60% các đơn vị cần phải kiểm toán trải dài khắp đất nước của một bộ.



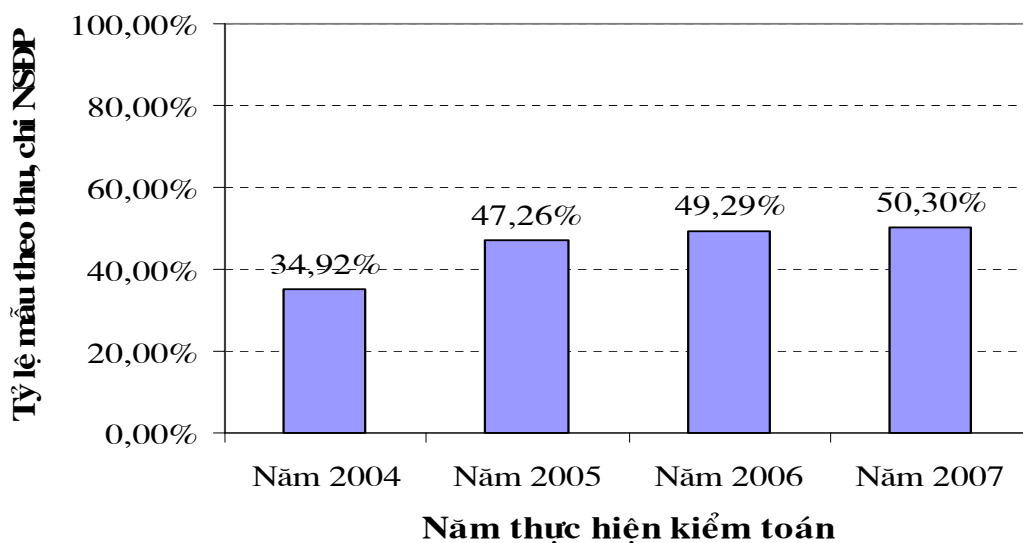
Hình 2.1. Tỷ lệ mẫu kiểm toán đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW tính theo số đơn vị
(Nguồn: Kế hoạch kiểm toán năm 2001 đến 2008 của KTNN, Phụ biểu số 2.1)

Đối với báo cáo quyết toán NSDP: Theo số lượng thống kê 08 năm gần đây quy mô mẫu chọn kiểm toán NSNN quá nhỏ, xấp xỉ 50% số tỉnh, thành phố trong những năm gần đây (xem Hình 2.2 và Phụ biểu số 2.1), số mẫu kiểm toán tổng thể đối với NSDP tăng lên đến 50% cơ cấu thu, chi cân đối NSDP (tính theo số liệu của 64 tỉnh, thành phố-xem Hình 2.3 và Phụ biểu số 2.3, 2.4), tuy nhiên trong mỗi cuộc kiểm toán quy mô mẫu kiểm toán vẫn còn nhỏ.

Khi kiểm toán NSDP gồm ngân sách cấp tỉnh, ngân sách cấp huyện, ngân sách cấp xã, với lực lượng KTV và thời gian kiểm toán hạn chế, KTNN chưa kiểm toán được 50% đối tượng cần phải kiểm toán (cả thu và chi ngân sách, nhất là chi đầu tư phát triển chỉ kiểm toán được 10 đến 20% kinh phí của các dự án, các thành phố có quy mô ngân sách lớn, chỉ kiểm toán dưới 10% kinh phí chi đầu tư phát triển). Trong khi kiểm toán ngân sách huyện chỉ đạt quy mô trung bình là 40 đến 50% số huyện với thời gian từ 7-15 ngày thì mỗi huyện chỉ kiểm toán 2-3 xã.



Hình 2.2. Tỷ lệ mẫu các tỉnh, thành phố trực thuộc TW tính theo số đơn vị
(Nguồn: Kế hoạch kiểm toán năm 2001 đến 2008 của KTNN, Phụ biểu số 2.1)



Hình 2.3. Tỷ lệ mẫu kiểm toán các tỉnh, thành phố trực thuộc
TW tính theo cơ cấu thu, chi cân đối NSDP

(Nguồn: Kế hoạch kiểm toán từ năm 2001 đến 2008 của KTNN và Dự toán thu, chi NSDP theo Website của Bộ Tài chính, Phụ biểu số 2.3, 2.4)

Năm là, Trình tự tiến hành kiểm toán NSNN hiện nay chưa phù hợp, nhiều cuộc kiểm toán vẫn tập trung phần lớn thời gian cho việc kiểm toán các đơn vị dự toán, thời gian kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chỉ chiếm 10% thời gian kiểm toán tổng thể, lựa chọn đối tượng kiểm toán chi tiết theo diện rộng (nhiều đầu mỗi kiểm toán), kiểm toán chi tiết rồi mới kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp hoặc chưa chú trọng kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp.

Tại nhiều cuộc kiểm toán NSDP, kiểm toán ngân sách các cấp, huyện (quận) - xã (phường) từ 25 ngày đến 30 ngày, rồi sau đó kiểm toán lần lượt các đơn vị ngân sách cấp tỉnh với thời gian 30 ngày đến 50 ngày. Kiểm toán chi tiết dàn trải ra theo diện trên địa bàn rồi sau đó mới thu hẹp dần vào trung tâm là báo cáo quyết toán thu-chi NSDP do sở tài chính lập. Đối với ngân sách của các bộ, ngành: kiểm toán các đơn vị cấp II, cấp III trước sau đó mới tiến hành kiểm toán tại đơn vị dự toán cấp I. Trình tự kiểm toán này là đi từ chi tiết đến tổng hợp. Theo trình tự kiểm toán này, số lượng KTV phải nhiều, thời gian kéo dài ngày (50 đến 75 ngày) và kiểm toán khi báo cáo quyết toán của ngân sách cấp huyện và cấp tỉnh đã được phê chuẩn.

Về nguyên tắc trên cơ sở kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp sẽ xác định những nội dung cần làm rõ, cần xác minh tại các đơn vị cơ sở, để thu thập bằng chứng cho các ý kiến kiểm toán. Kiểm toán chi tiết tại một số đơn vị nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho những nhận định, đánh giá trong kiểm toán tổng hợp. Trình tự kiểm toán này đã được thể hiện từ ngay trong kế hoạch của nhiều cuộc kiểm toán NSNN, bố trí thời gian kiểm toán tổng hợp vào cuối đợt kiểm toán, sau khi đã hoàn thành việc kiểm toán tại các doanh nghiệp, đơn vị hành chính sự nghiệp và các dự án. Cách thức kiểm toán này đã bộc lộ những hạn chế cơ bản, không bao quát được những nội dung trọng yếu kiểm toán, không đủ thời gian để kiểm toán các nội dung kiểm toán tổng hợp, không định hướng rõ được mục tiêu thu thập bằng chứng kiểm toán tại các đơn vị cơ sở. Với lực lượng KTV hạn chế và số lượng đối tượng kiểm toán NSNN nhiều như hiện nay thì trình tự kiểm toán này khó đáp ứng được yêu cầu của Luật KTNN, Luật NSNN 2002, đặc biệt là vấn đề

xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán.

KTNN vẫn thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP; báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW trong thời gian liên tục từ 1 đến 3 tháng, trong khi đó thời điểm lập báo cáo của các cấp ngân sách hoặc các đơn vị dự toán trong một cấp ngân sách có khác nhau (cấp tỉnh khác với cấp huyện, xã; đơn vị dự toán cấp I khác với đơn vị dự toán cấp II, cấp III);

Sáu là, Quy trình kiểm toán NSNN hiện hành vẫn ở mức khái quát cao, chưa hướng dẫn cụ thể trong bước “thực hiện kiểm toán” về phương pháp kiểm toán, xác định nội dung kiểm toán cho từng đối tượng kiểm toán NSNN.

Nhìn chung, giai đoạn “Thực hiện kiểm toán” đã được Quy trình kiểm toán NSNN đề cập tương đối đầy đủ về những quy định chung nhất, đặc biệt là khi thực hiện kiểm toán NSDP, tuy nhiên vẫn còn thiếu các nội dung đối với kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW. Quy trình mới chỉ dừng lại ở mức độ định hướng, chưa đưa ra được những nội dung kiểm toán cụ thể, liên quan trực tiếp đến chức năng, nhiệm vụ quản lý thu - chi ngân sách của từng đơn vị theo quy định của Luật NSNN. Chính vì vậy nội dung kiểm toán, cũng như các đánh giá nhận xét việc chấp hành các chế độ về quản lý và điều hành thu - chi ngân sách của từng địa phương chưa được thống nhất về các mặt: lập, chấp hành và quyết toán NSNN. Mặt khác quy trình chưa đề cập đến nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp tại cơ quan hải quan, cũng như các đơn vị có nhiệm vụ thu - chi NSNN khác.

Quy trình chỉ dừng lại ở việc đánh giá và so sánh việc chấp hành kỷ luật thu nộp ngân sách tại các đối tượng nộp thuế thuộc thành phần kinh tế Nhà nước, chưa đề cập đến từng nội dung kiểm toán cụ thể khi kiểm toán các DNNN; chưa đề cập đến nội dung phương pháp kiểm toán đối với các đối tượng nộp thuế thuộc các thành phần kinh tế khác.

Quy trình chủ yếu định hướng về kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chi NSDP (chủ yếu là chi thường xuyên) tại các cơ quan quản lý tài chính tổng hợp, chưa đưa ra được nội dung kiểm toán, phương pháp kiểm toán cụ thể khi tiến hành

kiểm toán ở từng cơ quan quản lý và cấp phát vốn, như: sở kế hoạch và đầu tư; sở tài chính; KBNN...

Quy trình kiểm toán NSNN chưa đề cập rõ đến kiểm toán chi đầu tư phát triển tại các cơ quan quản lý và cấp phát vốn đầu tư, cũng như tại các ban quản lý dự án, các dự án đầu tư cụ thể; Quy trình chưa đề cập đến việc kiểm toán tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí theo phân loại đơn vị dự toán các cấp, đặc biệt là cách thức kiểm toán đối với đơn vị thực hiện khoán chi, tự chủ kinh phí [31, tr.122-124].

Bây là, mặc dù trong những năm gần đây KTNN đã tăng cường kiểm soát chất lượng kiểm toán trong khâu thực hiện kiểm toán nhưng kiểm soát nội kiểm đối với chất lượng thu thập bằng chứng kiểm toán NSNN còn yếu

Hầu hết tổ trưởng và trưởng đoàn kiểm toán không kiểm soát quá trình KTV thực hiện các thủ tục kiểm toán, phương pháp kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán; chỉ chú trọng thực hiện kiểm tra, soát xét những bằng chứng, kết quả KTV thu thập được trong quá trình kiểm toán. Kiểm soát của các bộ phận kiểm soát chuyên trách chưa có phương pháp thích hợp, cụ thể để kiểm soát sâu các bằng chứng kiểm toán, các thủ tục kiểm toán; phương pháp kiểm soát chủ yếu vẫn là thẩm định trên văn bản. Sự phối kết hợp giữa “nội kiểm” và “ngoại kiểm” hiệu quả chưa cao, trách nhiệm giữa các cấp độ kiểm soát chưa rõ ràng, cụ thể.

Việc lập kế hoạch chi tiết và hồ sơ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp trong kiểm toán ngân sách các cấp chưa nghiêm, có đoàn kiểm toán không thực hiện nhiệm vụ này. Việc xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán để triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán của đoàn kiểm toán chưa được chú trọng. Kế hoạch kiểm toán chi tiết còn mang tính hình thức, chủ yếu là phân công nhiệm vụ cho các KTV; thiếu nhiều nội dung quan trọng, như: mục tiêu kiểm toán, thủ tục, phương pháp kiểm toán...Đó là nguyên nhân cơ bản làm hạn chế sự kiểm soát chất lượng kiểm toán trong thực hiện kiểm toán của tổ trưởng, trưởng đoàn kiểm toán.

2.3.2.3. Lập, xét duyệt và gửi báo cáo kiểm toán

Sau 15 ngày kể từ khi kết thúc thời gian kiểm toán tại đơn vị, đoàn kiểm toán

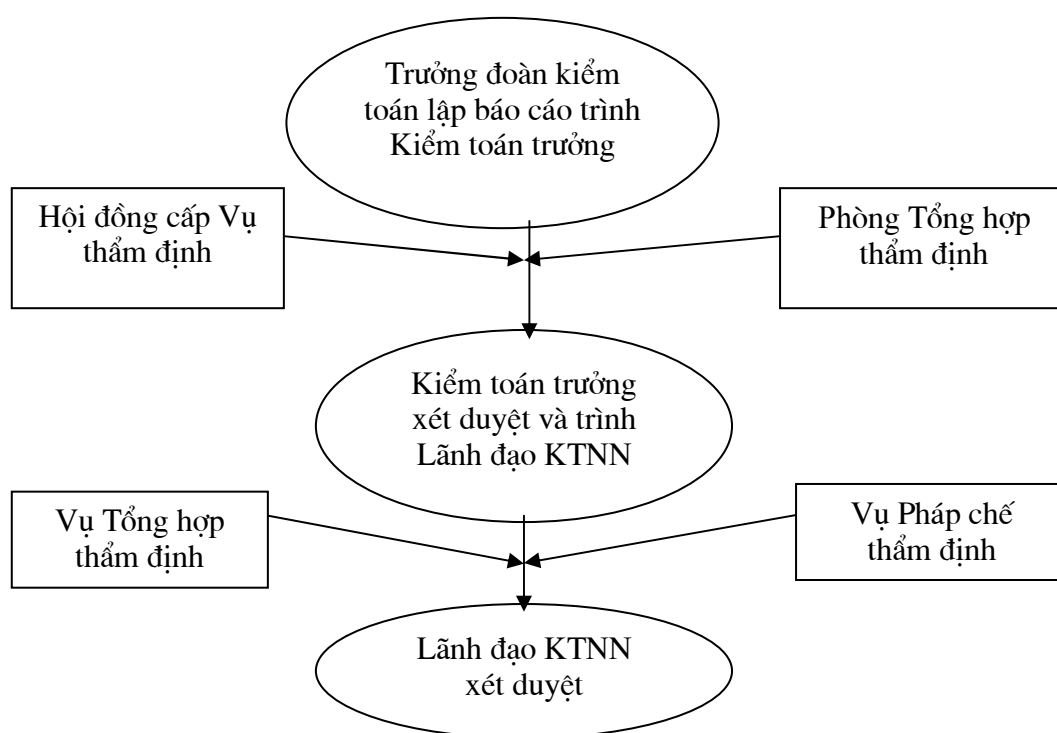
có trách nhiệm hoàn thành dự thảo báo cáo kiểm toán trình kiểm toán trưởng xem xét. Dự thảo báo cáo kiểm toán được lập từ các biên bản kiểm toán, biên bản xác nhận số liệu: như báo cáo kiểm toán ngân sách quận huyện và các biên bản kiểm toán tại các đơn vị dự toán, các ban quản lý, biên bản kiểm toán việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN tại các doanh nghiệp, biên bản kiểm toán các dự án đầu tư, xác nhận tình hình và số liệu tại các cơ quan tổng hợp.

Dự thảo báo cáo kiểm toán phải được thông qua đoàn kiểm toán để KTV tham gia ý kiến sau đó mới được chuyển cho kiểm toán trưởng kiểm tra, xét duyệt. Kiểm toán trưởng có trách nhiệm kiểm tra, xét duyệt về chất lượng của báo cáo kiểm toán cụ thể là: kết cấu của báo cáo; mục tiêu của cuộc kiểm toán phải được phản ánh đầy đủ trong báo cáo; nội dung của báo cáo phải đầy đủ, súc tích; sự chính xác, đầy đủ, hợp lý của số liệu, tài liệu báo cáo; tính lôgic, khoa học của nhận xét, phân tích, đánh giá; kiến nghị xử lý phải đúng luật pháp, mang tính khả thi cao. Giúp việc cho kiểm toán trưởng là hội đồng cấp vụ, trên cơ sở ý kiến của hội đồng cấp vụ, kiểm toán trưởng kết luận những vấn đề cần phải hoàn thiện. Sau khi được hoàn thiện, dự thảo báo cáo được gửi cho Vụ Tổng hợp, Vụ Pháp chế thẩm định và trình lãnh đạo KTNN (xem Hình 2.4).

Vụ Tổng hợp thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán và trình Tổng KTNN theo các nội dung sau: Kết quả thực hiện mục tiêu, trọng yếu, nội dung, phạm vi, giới hạn kiểm toán, đơn vị được kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán; việc tuân thủ chuẩn mực về báo cáo kiểm toán; tính lôgic, phù hợp giữa kết quả kiểm toán với nhận xét, kết luận, kiến nghị kiểm toán; tính đúng đắn, hợp lý của những ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận kiểm toán và tính khả thi của những kiến nghị kiểm toán. Đối với những dự thảo báo cáo kiểm toán quan trọng, Vụ Tổng hợp tham mưu cho Tổng KTNN thành lập hội đồng kiểm toán để giúp Tổng KTNN thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán.

Vụ Pháp chế thẩm định về mặt pháp lý của dự thảo báo cáo kiểm toán, theo các nội dung sau đây: Việc tuân thủ các quy định về hồ sơ kiểm toán, mẫu, thể thức

trong việc lập báo cáo kiểm toán; thẩm định tính hợp pháp của các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị kiểm toán trong dự thảo báo cáo kiểm toán; việc viện dẫn áp dụng các văn bản quy phạm pháp luật trong kết luận, kiến nghị kiểm toán; những nội dung cần phải làm rõ để đảm bảo cơ sở pháp lý cho việc đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị kiểm toán; các kết luận, kiến nghị cần bổ sung để đảm bảo đúng quy định của pháp luật.



Hình 2.4. Trình tự xét duyệt báo cáo kiểm toán NSNN

Lãnh đạo KTNN tổ chức thông qua dự thảo báo cáo và kết luận về những vấn đề cần hoàn thiện. Dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi được chỉnh sửa được gửi cho đơn vị kiểm toán tham gia trước khi đoàn kiểm toán tổ chức hội nghị thông qua báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán được hoàn chỉnh sau cuộc họp thông qua với địa phương, bộ, ngành sẽ được lãnh đạo KTNN ký công văn phát hành và gửi cho bộ trưởng, bộ (cấp bộ), chủ tịch UBND tỉnh; HĐND tỉnh (cấp tỉnh); Bộ Tài chính; Ủy ban Tài chính, ngân sách của Quốc hội, Ủy ban TW về phòng, chống tham nhũng. Kể từ năm 2006, ngoài báo cáo đầy đủ, KTNN còn gửi công văn cho bộ trưởng, chủ tịch

UBND tỉnh về một số kiến nghị nổi bật trong báo cáo kiểm toán.

Riêng Báo cáo kiểm toán quyết toán NSNN được gửi tới từng Đại biểu Quốc hội vào khoảng thời gian cuối tháng 3 đến trung tuần tháng 4, trước khi kỳ họp Quốc hội diễn ra, Báo cáo kiểm toán quyết toán NSNN là căn cứ quan trọng để Quốc hội thảo luận, xem xét và phê chuẩn quyết toán NSNN. Kể từ năm 2006 KTNN đã tổ chức công khai kết quả kiểm toán năm và họp báo công khai một số cuộc kiểm toán, trong đó có lĩnh vực NSNN.

Quá trình thực hiện lập, xét duyệt và gửi báo cáo kiểm toán đối với các cuộc kiểm toán NSNN còn một số điểm yếu như sau:

Một là, Việc thẩm định báo cáo kiểm toán của từng cuộc kiểm toán NSNN ở cấp KTNN khu vực, KTNN chuyên ngành thực hiện chất lượng chưa cao, còn mang tính hình thức dẫn tới khối lượng công việc dành cho các bộ phận tham mưu, giúp việc lãnh đạo KTNN còn lớn. Việc bố trí hai đơn vị cùng thẩm định báo cáo kiểm toán là Vụ Tổng hợp và Vụ Pháp chế dẫn đến chồng chéo trong nhiệm vụ chuyên môn. Nhiều dự thảo báo cáo kiểm toán NSNN chưa có sự đầu tư về thời gian và trí tuệ, thiếu tính tổng hợp, khái quát, ý kiến đánh giá, nhận xét thiếu sắc bén, thuyết phục; một số kiến nghị không có tính khả thi, thậm chí chưa phù hợp với pháp luật. Kiểm soát chất lượng báo cáo kiểm toán NSNN tại đơn vị cơ sở không tốt đã gây áp lực, mất nhiều thời gian khi xét duyệt báo cáo kiểm toán; thời gian chỉnh sửa, phát hành báo cáo bình quân của một cuộc kiểm toán ngân sách còn dài [28, tr.6], sau 65 ngày kể từ khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị, trong khi đó quy định của Luật KTNN chỉ là 45 ngày, trường hợp đặc biệt không quá 60 ngày.

Một số đoàn kiểm toán NSNN vẫn chậm trễ trong lập và trình báo cáo phát hành, xử lý thiếu dứt điểm sau khi báo cáo kiểm toán được xét duyệt; vẫn còn tình trạng thiếu kiên quyết, chưa chủ động xử lý kết quả kiểm toán ở đoàn kiểm toán, KTNN chuyên ngành và khu vực theo phân cấp và chức năng, nhiệm vụ được giao.

Hai là, Hệ thống mẫu biểu, báo cáo kiểm toán NSNN tuy đã từng bước được sửa đổi, bổ sung hoàn thiện, song đến nay vẫn còn nhiều nội dung phải cụ thể hóa

và hoàn chỉnh. Hệ thống mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán được ban hành năm 2007 đã có bước tiến dài trong việc quy định mẫu báo cáo kiểm toán cho từng cấp ngân sách, tuy nhiên các tiêu chí tổng hợp kết quả kiểm toán chưa được quy định cụ thể và hợp nhất nên dẫn đến việc tổng hợp còn mất nhiều thời gian. Hơn nữa việc chưa xây dựng được mẫu báo cáo ngắn để công khai, mẫu báo cáo kiểm toán năm; các tiêu chí tổng hợp kết quả kiểm toán chưa được quy định cụ thể và hợp nhất nên việc thực hiện trong những năm qua chưa được thống nhất về cả hình thức và nội dung.

Ba là, Quy trình kiểm toán NSNN hiện hành mới chỉ dừng lại ở việc đề cập một số nội dung trong báo cáo kiểm toán, chưa thiết kế theo hướng các bước của trình tự lập và các nội dung cần thực hiện, nhất là công khai kết quả kiểm toán;

Bốn là, Thực hiện công khai rộng rãi báo cáo kiểm toán NSNN chưa được thực hiện đầy đủ. Việc công khai kết quả kiểm toán NSNN chủ yếu mới dừng ở mức độ công khai kết quả kiểm toán NSNN tổng thể hàng năm. Các cuộc kiểm toán NSNN riêng lẻ hoặc kết quả kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN, các doanh nghiệp, các dự án đầu tư chưa được công khai một cách rộng rãi để công chúng có thể tiếp cận với kết quả kiểm toán.

KTNN đã thực hiện công khai báo cáo kiểm toán năm và một vài cuộc kiểm toán được dư luận xã hội quan tâm, tuy nhiên chưa công khai trong toàn xã hội báo cáo tóm tắt kết quả kiểm toán của từng cuộc kiểm toán NSNN theo kế hoạch hàng năm để một mặt, bảo đảm tính minh bạch của NSNN, mặt khác tạo nên sức ép nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN và nâng cao trách nhiệm của các cấp, các ngành, các đơn vị trong quản lý và sử dụng NSNN. Theo quy định tại Điều 13 Khoản 1 Luật NSNN: “Dự toán, quyết toán, kết quả kiểm toán quyết toán NSNN, ngân sách các cấp, các đơn vị dự toán ngân sách, các tổ chức được NSNN hỗ trợ phải công bố công khai”, tuy nhiên hiện nay KTNN chưa tổ chức công khai kết quả kiểm toán theo các biên bản kiểm toán tại các doanh nghiệp, các huyện, xã, sở, đơn vị trực thuộc... để phục vụ việc kiểm tra, giám sát của các cơ quan nhà nước, tổ chức xã hội và nhân dân đối với hoạt động quản lý, sử dụng ngân sách của các đơn vị được kiểm toán. Công chúng chỉ được tiếp cận đối với báo cáo tóm tắt kết quả kiểm toán

năm, tóm tắt kết quả kiểm toán của từng cuộc kiểm toán hầu như chỉ được một vài chức danh chủ chốt tại đơn vị được kiểm toán tiếp cận. Nghị định của Chính phủ quy định về công khai kết quả kiểm toán ban hành trong năm 2008 lại quy định nghĩa vụ công khai kết quả kiểm toán tại các đơn vị dự toán cấp III, các đơn vị sự nghiệp... là trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán, điều này có thể ảnh hưởng đến việc tiếp cận rộng rãi của công chúng đến kết quả kiểm toán.

2.3.2.4. Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Công tác kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của KTNN đối với kiểm toán NSNN nằm trong kế hoạch tổng thể kiểm tra thực hiện kiến nghị hàng năm do lãnh đạo KTNN phê duyệt và có độ trễ khoảng 1 năm so với thời gian tiến hành kiểm toán. Hàng năm, căn cứ vào báo cáo của các địa phương, các bộ, ngành... về việc thực hiện kết luận kiến nghị kiểm toán, các KTNN khu vực, KTNN chuyên ngành đề xuất kế hoạch kiểm tra thực hiện kiến nghị (trọng tâm kiểm tra tại những đơn vị có sai phạm lớn, hoặc sai phạm mang tính trọng yếu) gửi Vụ Tổng hợp thẩm định và đề xuất lãnh đạo KTNN phụ trách phê duyệt. KTNN khu vực và KTNN chuyên ngành chủ động bố trí thời gian, nhân sự tham gia kiểm tra việc thực hiện kiến nghị với quy mô đơn vị đã được phê duyệt và gửi báo cáo tổng hợp kiểm tra thực hiện kiến nghị để Vụ Tổng hợp theo dõi và lập báo cáo trong toàn ngành.

Quá trình kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán trong kiểm toán NSNN còn một số vấn đề sau:

Một là, Việc lập kế hoạch kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán NSNN của một số đơn vị còn chậm; việc theo dõi tình hình thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán của các đơn vị không mang tính thường xuyên, liên tục, chưa thiết lập được cơ chế đôn đốc đối với từng đối tượng kiểm toán [29, tr.7]. KTNN chưa yêu cầu các đơn vị cung cấp bằng chứng về việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán; chưa tổng hợp các kiến nghị kiểm toán NSNN từng năm thành một hệ thống dữ liệu để theo dõi, kiểm soát việc thực hiện kiến nghị theo các tiêu thức: đã thực hiện, chưa thực hiện, nguyên nhân. Do vậy, có những kiến nghị của nhiều

năm vẫn chưa được kiểm tra, xác định rõ kết quả thực hiện;

Hai là, Việc tổng hợp báo cáo kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán NSNN của KTNN để báo cáo Quốc hội, Chính phủ chưa được chú trọng và chưa được theo dõi sát sao. Mặc dù lãnh đạo KTNN đã phê duyệt kế hoạch kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán ngay từ đầu năm nhưng nhiều KTNN chuyên ngành và khu vực chậm triển khai công tác này dẫn đến việc chưa tổ chức theo dõi, đôn đốc thường xuyên việc thực hiện kiến nghị kiểm toán. Mặc dù tất cả các biên bản, báo cáo kiểm toán đều xác định rõ thời hạn đơn vị được kiểm toán phải báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán về KTNN, nhưng nhiều đơn vị được kiểm toán không thực hiện công việc này;

Ba là, Về thực chất, KTNN chưa thực hiện công khai kết quả thực hiện kết luận và kiến nghị của KTNN. Sau khi KTNN thực hiện kiểm tra và tổng hợp báo cáo tình hình thực hiện kết luận và kiến nghị của KTNN, báo cáo này hầu như chỉ được sử dụng trong nội bộ KTNN. Các KTNN chuyên ngành, khu vực và các đoàn kiểm toán NSNN chưa tổ chức trao đổi về kết quả thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán. Các kiến nghị chưa được tổng hợp thành kinh nghiệm để hướng dẫn các KTV;

Bốn là, Nhà nước chưa có các chế tài quy định xử lý cũng như chưa giao cho cơ quan có thẩm quyền nào xử lý đối với các trường hợp không thực hiện kết luận và kiến nghị của KTNN. Luật KTNN đã có quy định về bắt buộc thực hiện kết luận và kiến nghị của KTNN nhưng chưa có hướng dẫn cụ thể cho vấn đề này, điều này đã ảnh hưởng đến tính hiệu lực của hoạt động KTNN nói chung và NSNN nói riêng.

2.3.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán Ngân sách nhà nước

Tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN nằm trong cơ cấu chung của cơ quan KTNN. KTNN Việt Nam là cơ quan chuyên môn do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. KTNN không thuộc Chính phủ cũng như không thuộc Quốc hội mà độc lập với cả hai cơ quan này, đây là một điều kiện quan trọng

tạo nên sự độc lập của KTNN và phù hợp với thông lệ quốc tế. Tổng KTNN do Quốc hội bầu và có nhiệm kỳ là 07 năm, dài hơn so với nhiệm kỳ Quốc hội. Cơ chế bổ nhiệm người đứng đầu KTNN có tác động rất lớn đến hiệu quả hoạt động của KTNN. Bên cạnh đó, Tổng KTNN có quyền tự quyết định kế hoạch kiểm toán năm, trong đó có lĩnh vực NSNN và báo cáo Quốc hội và Chính phủ trước khi thực hiện. Luật KTNN cũng quy định riêng về bảo đảm hoạt động, nguồn nhân lực cho hoạt động của cơ quan KTNN, đây cũng là một trong những điều kiện cơ bản để bảo đảm sự độc lập khách quan cho hoạt động của cơ quan KTNN nói chung và kiểm toán NSNN nói riêng.

Để thực hiện kiểm toán NSNN các cấp, cơ cấu tổ chức kiểm toán NSNN của KTNN Việt Nam được tổ chức phù hợp với tổ chức phân cấp quản lý NSNN. KTNN Việt Nam được tổ chức và quản lý tập trung thống nhất gồm các đơn vị tham mưu thuộc bộ máy điều hành, các KTNN chuyên ngành, các KTNN các khu vực và các đơn vị sự nghiệp. Đứng đầu KTNN là Tổng KTNN, chịu trách nhiệm toàn bộ hoạt động của cơ quan KTNN thực hiện theo nhiệm vụ và kế hoạch thống nhất. Các KTNN khu vực có trụ sở tại một số địa phương có vị trí trung tâm của từng vùng theo địa giới hành chính làm nhiệm vụ kiểm toán NSDP trên địa bàn được phân công nhưng không lệ thuộc về mặt tổ chức cũng như hoạt động vào các chính quyền địa phương.

Các đơn vị KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực được phân công nhiệm vụ kiểm toán cụ thể, đi sâu vào chuyên môn đặc thù của từng ngành nghề, của các tổ chức xã hội, bảo đảm hiệu quả, chất lượng của hoạt động kiểm toán NSNN. Liên quan đến lĩnh vực NSNN, bộ máy tổ chức của KTNN Việt Nam hiện có gồm:

Một là, Các KTNN chuyên ngành: Luật KTNN quy định các KTNN chuyên ngành là đơn vị trực thuộc KTNN, thực hiện kiểm toán theo chuyên ngành đối với cơ quan, bộ, ngành, tổ chức ở TW. Hiện nay, KTNN có 7 KTNN chuyên ngành, ngoài các nhiệm vụ cụ thể được phân công, các KTNN chuyên ngành đều có nhiệm vụ tham gia với Vụ Tổng hợp về việc trình ý kiến về dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW và quyết toán NSNN. Các KTNN chuyên ngành được phân công

nhiệm vụ như sau:

KTNN chuyên ngành I có chức năng giúp Tổng KTNN thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính đối với các cơ quan, đơn vị hoạt động trong lĩnh vực quốc phòng, an ninh; kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với một số lĩnh vực khác theo sự phân công của Tổng KTNN (kể cả báo cáo quyết toán NSNN của các cơ quan Đảng và các doanh nghiệp của Đảng có sử dụng NSNN).

KTNN chuyên ngành II, III có chức năng giúp Tổng KTNN thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động trong việc quản lý, sử dụng NSNN của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan TW khác. KTNN Chuyên ngành II kiểm toán các bộ, ngành thuộc khối tổng hợp, kinh tế và nội chính. KTNN chuyên ngành III kiểm toán các đơn vị thuộc khối khoa học-công nghệ, giáo dục-đào tạo, y tế, văn hoá-xã hội, thể dục, thể thao, thông tin-tuyên truyền; khối tổ chức chính trị, tổ chức chính trị-xã hội, tổ chức chính trị-xã hội-nghề nghiệp, tổ chức xã hội-nghề nghiệp có sử dụng NSNN; các hội, liên hiệp hội, tổng hội và các tổ chức khác được NSNN hỗ trợ một phần kinh phí.

Các đơn vị này có chức năng giúp Tổng KTNN kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ (trừ các cơ quan do KTNN chuyên ngành I đảm nhận) và các tổ chức chính trị xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội-nghề nghiệp có quản lý và sử dụng NSNN ở TW; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong quản lý, sử dụng NSNN và tài sản công của các đối tượng kiểm toán.

Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, KTNN chuyên ngành chủ yếu kiểm toán các báo cáo sau: Kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN của các bộ, ngành TW chủ yếu là kiểm toán nguồn kinh phí thường xuyên, nguồn kinh phí đầu tư XD CB, nguồn kinh phí khác của NSNN trong các lĩnh vực hoạt động quản lý hành chính nhà nước, hoạt động sự nghiệp kinh tế, văn hoá, xã hội của các cơ quan dân chính Đảng và an ninh, quốc phòng. Kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN hàng năm của Chính phủ do Bộ Tài chính lập, được tổng hợp từ báo cáo quyết toán thu - chi do các bộ, ngành thuộc NSTW và NSDP thực hiện. Báo cáo Quyết toán NSNN trước

khi trình Quốc hội phê duyệt được KTNN kiểm toán xác nhận, đánh giá tính đúng đắn, hợp pháp của số liệu, tài liệu và phân tích đánh giá tính tuân thủ, chấp hành nghị quyết của Quốc hội về quản lý, phân bổ, sử dụng NSNN theo đúng mục đích, đúng chính sách, chế độ... Kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN gồm: kiểm toán báo cáo quyết toán thu NSNN (được tổng hợp trên cơ sở báo cáo quyết toán thu ngân sách của các tỉnh, thành phố); kiểm toán báo cáo quyết toán chi NSNN (được tổng hợp từ báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, ngành, các tổ chức đoàn thể, xã hội thuộc Chính phủ và Báo cáo quyết toán chi ngân sách của các tỉnh, (thành phố). Nhiệm vụ này trước đây do KTNN chuyên ngành II đảm nhận, hiện nay nhiệm vụ này được Tổng KTNN giao cho Vụ Tổng hợp chủ trì thực hiện. Vụ Tổng hợp còn được giao nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến của KTNN về báo cáo quyết toán NSNN hàng năm để Tổng KTNN trình Quốc hội.

Các nhiệm vụ liên quan đến NSNN như tham gia với Ủy ban Tài chính, Ngân sách của Quốc hội và các cơ quan khác của Quốc hội, Chính phủ trong việc xem xét, thẩm tra báo cáo quyết toán NSNN; tham gia thực hiện hoạt động giám sát việc thực hiện luật, nghị quyết của Quốc hội, pháp lệnh, nghị quyết của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về lĩnh vực tài chính-ngân sách, giám sát việc thực hiện NSNN và chính sách tài chính Tổng KTNN đều giao cho Vụ Tổng hợp thực hiện.

Ngoài việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách các cấp, kiểm toán NSNN còn liên quan đến kiểm toán việc quản lý, sử dụng nguồn vốn NSNN trong lĩnh vực đầu tư xây dựng hạ tầng cơ sở và các dự án của Chính phủ chi cho sự nghiệp kinh tế, xã hội. Nhiệm vụ này do KTNN chuyên ngành IV, V thực hiện. KTNN chuyên ngành IV còn có nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến của KTNN về các dự án, công trình giao thông thuỷ lợi và hạ tầng kỹ thuật quan trọng quốc gia, KTNN chuyên ngành V còn có nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến của KTNN về các dự án, công trình công nghiệp, dân dụng quan trọng quốc gia để Tổng KTNN trình Quốc hội.

Đối với nhiệm vụ kiểm toán các DNNN và các tổ chức tiền tệ, tín dụng; KTNN chuyên ngành VI thực hiện nhiệm vụ kiểm toán các tập đoàn, tổng công ty nhà nước; KTNN chuyên ngành VII thực hiện nhiệm vụ kiểm toán khối ngân hàng

và các quỹ tài chính;

Hai là, Các KTNN khu vực: Các KTNN khu vực do Tổng KTNN thành lập và giao nhiệm vụ kiểm toán hàng năm, có trách nhiệm tổ chức, thực hiện các cuộc kiểm toán theo kế hoạch do Tổng KTNN giao và báo cáo kết quả kiểm toán cho Tổng KTNN. Mọi hoạt động của KTNN khu vực đặt dưới sự chỉ đạo của Tổng KTNN. Hiện nay KTNN có 9 KTNN khu vực.

Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, các KTNN khu vực thực hiện nhiệm vụ kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động trong việc quản lý, sử dụng NSNN đối với các tỉnh, thành phố trực thuộc TW trên địa bàn khu vực theo sự phân công của Tổng KTNN. Nhiệm vụ chủ yếu kiểm toán NSNN của các KTNN khu vực bao gồm: báo cáo quyết toán ngân sách các cấp chính quyền địa phương gồm tỉnh, huyện, xã trên địa bàn khu vực; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSDP hoặc NSTW uỷ quyền trên địa bàn khu vực quản lý, các công trình, dự án đầu tư do UBND các cấp trên địa bàn khu vực hoạt do các đơn vị thuộc UBND các cấp trên địa bàn khu vực quản lý làm chủ đầu tư, các DNNN do các cấp có thẩm quyền của chính quyền địa phương thành lập thuộc địa bàn khu vực; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng NSNN đối với các cơ quan, đơn vị, tổ chức trên địa bàn khu vực do địa phương quản lý; kiểm toán một số đối tượng khác do TW quản lý đóng trên địa bàn khu vực theo sự uỷ nhiệm của Tổng KTNN.

Các KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực đều phải nắm tình hình quản lý, sử dụng NSNN của các đơn vị thuộc phạm vi kiểm toán của mình; xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm của đơn vị trình Tổng KTNN quyết định và tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán được Tổng KTNN giao. Liên quan đến dự toán NSNN và phương án phân bổ NSTW, các KTNN chuyên ngành và khu vực đều có nhiệm vụ tham gia với Vụ Tổng hợp và các đơn vị có liên quan chuẩn bị ý kiến của KTNN về dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW hàng năm để Tổng KTNN trình Quốc hội.

Trong mỗi KTNN chuyên ngành và khu vực thực hiện nhiệm vụ kiểm toán

NSNN lại có các bộ phận trực tuyến thuộc quyền quản lý của mình là các phòng được tổ chức theo mô hình trực tuyến. Hiện nay theo quy định của KTNN, mỗi KTNN được tổ chức không quá 05 phòng nghiệp vụ, trong đó có 01 phòng tổng hợp chịu trách nhiệm tham mưu cho kiểm toán trưởng;

Ba là, Các vụ tham mưu thuộc bộ máy điều hành: Vụ Tổng hợp chịu trách nhiệm tổng hợp kế hoạch kiểm toán, trong đó có lĩnh vực NSNN và tham mưu cho lãnh đạo KTNN trong việc xét duyệt kế hoạch kiểm toán tổng thể của từng cuộc kiểm toán NSNN. Liên quan đến báo cáo kiểm toán bao gồm cả báo cáo kiểm toán lĩnh vực NSNN, Vụ Tổng hợp và Vụ Pháp chế chịu trách nhiệm thẩm định chất lượng và tính pháp lý của các kết luận và kiến nghị kiểm toán nhằm tham mưu cho lãnh đạo KTNN quyết định việc hoàn thiện báo cáo kiểm toán. Liên quan đến việc kiểm tra và giám sát chất lượng kiểm toán từ bên ngoài, Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán sẽ thực hiện kiểm tra và đánh giá chất lượng kiểm toán.

Nhìn chung, tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN đã tương đối toàn diện, đảm bảo tính độc lập cao nhất trong hoạt động kiểm toán với tư cách là ngoại kiểm đối với việc quản lý và điều hành NSNN của Chính phủ. Tổng KTNN tự quyết định kế hoạch kiểm toán và không bị can thiệp vào quyết định đối tượng kiểm toán, Tổng KTNN đã được Quốc hội bầu. Việc tổ chức kiểm toán NSNN đã ngày càng hoàn thiện hơn về quy mô bộ máy, phân công nhiệm vụ kiểm toán, tổ chức đoàn kiểm toán. Cụ thể như sau:

Một là, Bộ máy tổ chức kiểm toán NSNN là xương sống của tổ chức bộ máy KTNN được tổ chức theo mô hình tập trung thống nhất là hoàn toàn phù hợp với điều kiện thực tiễn của Việt Nam. Việc bố trí các KTNN chuyên ngành thực hiện kiểm toán NSTW mang lại hiệu quả cao, bố trí các KTNN khu vực tại các trung tâm kinh tế vùng, miền để kiểm toán NSDP tại các tỉnh xung quanh là phù hợp với nguyên tắc độc lập và tiết kiệm trong tổ chức và hoạt động, phù hợp với phân cấp NSNN hiện nay. Việc bố trí như vậy giúp cho KTNN nắm được một cách hệ thống tình hình lập, chấp hành và quyết toán NSDP trên địa bàn các tỉnh cả về diện rộng và sâu để nhằm tiến tới kiểm toán hàng năm đối với tất cả ngân sách của các tỉnh,

thành phố trực thuộc TW. Việc thành lập các đơn vị tham mưu chức năng để giúp Tổng KTNN điều hành và quản lý hoạt động kiểm toán, trong đó có hoạt động kiểm toán NSNN đã đem lại nhiều kết quả tốt;

Hai là, Việc phân giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN về cơ bản phù hợp với tình hình thực tế và đã phát huy hiệu quả tích cực. Đứng đầu KTNN và chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của KTNN là Tổng KTNN và thực hiện quản lý theo cơ chế thủ trưởng. Bên cạnh, Tổng KTNN có hội đồng kiểm toán do Tổng KTNN quyết định thành lập để tư vấn cho Tổng KTNN những quyết định quan trọng, phức tạp. Định chế hội đồng tư vấn đã có tác dụng bổ sung những khiếm khuyết của chế độ thủ trưởng. Mô hình quản lý hoạt động kiểm toán hiện nay đang theo 03 cấp: Cấp thứ nhất là Tổng KTNN và các phó Tổng KTNN giúp việc cho Tổng KTNN. Cấp thứ hai là cấp vụ gồm vụ trưởng, kiểm toán trưởng và cấp phó giúp việc. Cấp thứ ba là cấp phòng gồm trưởng phòng và các phó phòng giúp việc. Tại mỗi cấp có các quy định và quyền hạn, nhiệm vụ riêng, phân chia rõ trách nhiệm và sự phối hợp trong hoạt động. Tất cả các hoạt động theo nguyên tắc tập trung dân chủ và chế độ thủ trưởng. Tuy nhiên để bảo đảm tính khách quan, độc lập trong hoạt động kiểm toán, KTV có quyền bảo lưu ý kiến đối với những nhận xét, đánh giá, kết luận kiểm toán. Mô hình quản lý này tỏ ra hiệu quả đối với số lượng cuộc kiểm toán không nhiều do số cấp quản lý hoạt động kiểm toán ít, quyết định quản lý được truyền đạt nhanh, chính xác, phát huy được ý kiến tham mưu của các bộ phận chức năng trong việc thẩm định và kiểm tra, kiểm soát báo cáo kiểm toán.

Mặc dù đạt được nhiều kết quả trong quá trình xây dựng tổ chức bộ máy trong tổ chức kiểm toán NSNN, tuy nhiên vẫn còn những tồn tại sau:

Thứ nhất, Tổ chức bộ máy liên quan đến kiểm toán NSNN của KTNN Việt Nam ngày càng được hoàn thiện, tuy nhiên năng lực kiểm toán còn chưa đáp ứng được với yêu cầu về thực hiện chức năng, nhiệm vụ kiểm toán NSNN

Hệ thống tổ chức bộ máy của KTNN chưa hoàn chỉnh và đồng bộ, đặc biệt là còn rất thiếu các KTNN khu vực với nhiệm vụ chính là kiểm toán NSDP (đến nay mới chỉ có 9 KTNN khu vực). Điều này đã hạn chế nhiều đến khả năng kiểm toán

NSDP, đồng thời cũng gây khó khăn, lúng túng cho công tác phân cấp, phân công nhiệm vụ kiểm toán ngân sách giữa các KTNN khu vực với nhau cũng như giữa các KTNN khu vực với các KTNN chuyên ngành ở TW; hệ thống các KTNN chuyên ngành được giao nhiệm vụ kiểm toán NSTW cũng chưa bao quát được thường xuyên đối tượng kiểm toán, hàng năm mẫu kiểm toán quá nhỏ so với tổng thể, còn một số nhiệm vụ kiểm toán NSNN đặt ra chưa được thực hiện kiểm toán như kiểm toán các khoản vay nợ chính phủ, kiểm toán các quỹ ngoài NSNN nhưng bản chất có nguồn gốc từ NSNN, kiểm toán trách nhiệm kinh tế trong quản lý và điều hành ngân sách...

Biên chế của KTNN còn thiếu so với nhu cầu, đến nay toàn ngành mới chỉ có 1.300 cán bộ, KTV. Năng lực chuyên môn nghiệp vụ của cán bộ, KTV tuy đã có bước phát triển khá nhanh chóng nhưng nhìn chung vẫn còn bất cập so với yêu cầu phát triển, nhất là khả năng phân tích, đánh giá vĩ mô, kiến thức về ngoại ngữ, tin học; cơ cấu ngành nghề của KTV chưa phù hợp, vẫn còn thiếu nhiều kỹ sư để hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán đầu tư xây dựng hoặc các ngành nghề khác có liên quan đến kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực NSNN...;

Thứ hai, việc phân giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN cho các KTNN chuyên ngành và khu vực vẫn còn một số điểm chưa hợp lý, đồng thời chưa có sự chuyên môn hoá phòng nghiệp vụ theo đối tượng kiểm toán để gắn việc quản lý đoàn, Tổ kiểm toán với quản lý theo phòng nghiệp vụ

Việc phân chia nhiệm vụ kiểm toán NSNN cho 07 KTNN chuyên ngành hiện nay theo tiêu chí kiểm toán đối với các lĩnh vực hoạt động theo 03 nhóm ngành chính là: lĩnh vực các đơn vị thụ hưởng NSNN; các dự án đầu tư xây dựng, các chương trình mục tiêu quốc gia; các doanh nghiệp và tổ chức tài chính ngân hàng. Sự phân công nhiệm vụ này về tổng thể là rõ ràng những thực tế còn trùng lặp giữa các lĩnh vực trên do tính chất đan xen trong hệ thống quản lý NSNN.

Việc phân công nhiệm vụ kiểm toán đầu tư XDCB giữa KTNN chuyên ngành II, III và KTNN chuyên ngành IV, V còn trùng lặp nhất ở các công trình do các bộ, ngành ở TW làm chủ đầu tư. Do chưa có được sự phân công rõ theo quy mô

đầu tư, nhóm đầu tư nên việc lựa chọn đối tượng kiểm toán có trường hợp còn trùng lặp giữa các đơn vị này. Việc phân công nhiệm vụ kiểm toán DNNN cũng chưa hợp lý khi phân giao nhiệm vụ kiểm toán các doanh nghiệp xây lắp cho KTNN chuyên ngành IV, chuyên ngành V trong khi đó đã có KTNN chuyên ngành VI thực hiện kiểm toán chuyên môn hoá các DNNN. Thực tế xảy ra có sự chồng chéo và hạn chế nhất định trong hoạt động kiểm toán của các KTNN chuyên ngành, nhất là kiểm toán kinh phí chương trình mục tiêu quốc gia. Chương trình mục tiêu quốc gia do KTNN chuyên ngành IV, V đảm nhận, trong khi kiểm toán ngân sách bộ, ngành TW do KTNN chuyên ngành II, III đảm nhận cũng có nhiệm vụ kiểm toán nguồn kinh phí này dẫn đến một nguồn kinh phí, một bộ, ngành quản lý nhưng có 2 nhóm KTNN chuyên ngành (nhóm KTNN CN II, III và IV, V) thực hiện kiểm toán. Mặt khác, KTNN vẫn còn thiếu cơ chế phối hợp giữa các KTNN chuyên ngành trong quy trình kiểm toán NSNN.

Cơ cấu, tổ chức bộ máy của từng KTNN chuyên ngành tương đối cân bằng nhau, cùng có nhiệm vụ trình ý kiến về dự toán NSNN của các bộ, ngành nhưng chức năng, nhiệm vụ lại được phân công khác nhau (theo tiêu chí lĩnh vực), trong khi cơ cấu, tổ chức bộ máy và phạm vi quản lý của các bộ, ngành có sự khác biệt nhau (chênh lệch nhau về quy mô), nhất là vừa qua có sự điều chỉnh bộ máy của Nhà nước (sáp nhập một số bộ, ngành) nên phân nào có sự khập khểnh trong công tác phân công, thực hiện nhiệm vụ giữa các KTNN chuyên ngành cũng như nội bộ từng KTNN chuyên ngành nên việc đánh giá kết quả thực hiện nhiệm vụ, xác định trách nhiệm của các KTNN chuyên ngành cũng như của từng phòng trong mỗi KTNN chuyên ngành có phần hạn chế, nhất là trong việc thực hiện nhiệm vụ tham gia ý kiến về dự toán NSNN hàng năm.

Các phòng nghiệp vụ tại các KTNN chuyên ngành và khu vực hiện nay không bố trí chuyên sâu đối tượng kiểm toán NSNN, việc phân chia các phòng nghiệp vụ chỉ đơn thuần là quản lý hành chính về mặt nhân sự và bố trí đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán dẫn đến không có tính hệ thống trong hoạt động kiểm toán, thông tin theo dõi về đối tượng kiểm toán NSNN không liên tục và kịp thời;

Thứ ba, việc tổ chức đoàn kiểm toán NSNN chưa thật sự khoa học, chủ yếu là theo mô hình phân tuyến gắn với quá nhiều mục tiêu kiểm toán NSNN và mô hình công kênh nên khó kiểm soát chất lượng kiểm toán, không chủ động, linh hoạt trong việc chỉ đạo hoạt động kiểm toán

Theo mô hình này, trưởng đoàn kiểm toán quản lý KTV qua cấp trung gian là tổ trưởng tổ kiểm toán trong khi một cuộc kiểm toán NSNN phải thành lập một đoàn kiểm toán với nhiều tổ kiểm toán thực hiện kiểm toán nhiều lĩnh vực và mục tiêu khác nhau. Cách thức tổ chức như vậy gây khó khăn cho việc quản lý, giám sát chất lượng và thực hiện mục tiêu tổng thể trong kiểm toán NSNN; trình độ phân tích, đánh giá tổng hợp, khả năng viết biên bản và báo cáo kiểm toán nhìn chung còn hạn chế. Nhiều lãnh đạo KTNN chuyên ngành và khu vực còn phải kiêm trưởng đoàn kiểm toán nên khâu quản lý điều hành chung và chỉ đạo công tác còn bị phân tán. Việc phát hành báo cáo kiểm toán của các cuộc kiểm toán NSNN đã có nhiều tiến bộ nhưng nhìn chung còn chậm so với quy định của Luật KTNN. Việc xử lý kết quả kiểm toán và trao đổi thông tin trong quá trình thực hiện một số đoàn kiểm toán NSNN vẫn chưa dứt điểm và kịp thời.

2.3.4. Nguyên nhân của những yếu điểm trong tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước

Có nhiều nguyên nhân ảnh hưởng đến kết quả tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện cả về khách quan và chủ quan. Từ thực trạng phân tích tổ chức kiểm toán NSNN của KTNN Việt Nam có thể khái quát một số nguyên nhân cơ bản như sau:

Thứ nhất, Khuôn khổ pháp lý cho hoạt động kiểm toán đã được bổ sung đáng kể từ khi Luật KTNN có hiệu lực từ 1/1/2006 nhưng vẫn chưa đầy đủ và đồng bộ. Địa vị pháp lý của KTNN và cơ chế bổ nhiệm Tổng KTNN chưa được quy định trong Hiến pháp như hầu hết các nước trên thế giới. Hệ thống các chuẩn mực KTNN, các quy trình kiểm toán cụ thể, hệ thống hồ sơ mẫu biểu kiểm toán và hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán đang trong quá trình sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện để phù hợp với nhiệm vụ, quyền hạn, chức năng, địa vị pháp lý của KTNN

theo quy định của Luật KTNN.

Do chưa có quy định trong Hiến pháp nên hiện còn tình trạng không tương thích giữa Luật Tổ chức Quốc hội, Luật Tổ chức Chính phủ với Luật KTNN về bầu Tổng KTNN. Mặt khác việc quy định các vấn đề khác liên quan đến tổ chức và hoạt động của KTNN trong các luật khác có liên quan như Luật Cán bộ, công chức... là rất khó khăn. Một số quy định ở các đạo luật khác liên quan đến hoạt động KTNN cũng còn những quy định không tương thích với quy định của Luật KTNN nhưng chưa được sửa đổi kịp thời; chưa có quy định về việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của KTNN, chưa có quy định nào để KTNN tham gia trong quá trình lập và phân bổ dự toán NSNN và phương án phân bổ NSTW dẫn đến việc chuẩn bị ý kiến trình Quốc hội chất lượng không cao; việc gửi báo cáo quyết toán NSNN của các bộ, ngành, địa phương cho KTNN cũng không đầy đủ dẫn đến hệ thống thông tin phục vụ công tác kiểm toán NSNN của KTNN không đầy đủ và kịp thời... từ đó ảnh hưởng đến hiệu lực và hiệu quả hoạt động của KTNN.

Luật NSNN là Luật có ảnh hưởng quan trọng đến tổ chức kiểm toán NSNN đang trong quá trình hoàn thiện, các quy định về thời hạn lập, gửi báo cáo và phê chuẩn quyết toán NSNN các cấp chưa tính đầy đủ đến quỹ thời gian cần thiết cho tổ chức kiểm toán các cấp ngân sách, đặc biệt là đối với báo cáo quyết toán NSDP và Tổng Quyết toán NSNN... Theo quy định báo cáo quyết toán NSNN và báo cáo kết quả kiểm toán quyết toán NSNN được gửi cùng một thời điểm (chậm nhất 14 tháng, sau khi kết thúc năm ngân sách). Quy định này rất khó thực hiện được triệt để do KTNN không có báo cáo quyết toán NSNN để tiến hành kiểm toán theo quy định, thời gian kiểm toán hạn hẹp và không chủ động được về mặt thời gian do đây cũng là thời điểm Bộ Tài chính đang lập báo cáo quyết toán NSNN chính thức. Trong thời gian này Bộ Tài chính cũng phải tập trung để hoàn chỉnh báo cáo quyết toán NSNN do đó việc dành thời gian đáp ứng các yêu cầu kiểm toán của KTNN cũng gặp nhiều khó khăn và còn có những vấn đề chưa rõ ràng hoặc những khoản thu, chi chưa phản ánh vào quyết toán NSNN thì KTNN cũng chưa có đủ cơ sở để kiểm toán được (vì chưa có quyết toán chính thức). Luật NSNN 2002 chỉ quy định thời

hạn lập báo cáo quyết toán và thời hạn phê duyệt báo cáo là “thời hạn chậm nhất”, điều này sẽ hạn chế về mặt thời gian đối với công tác lập kế hoạch kiểm toán. Hơn nữa thời hạn cụ thể phê chuẩn quyết toán NSNN địa phương do địa phương quy định, đối với báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán cấp III, cấp II thuộc NS TW do đơn vị dự toán cấp I quy định, việc quy định như vậy dẫn tới không đồng nhất về thời gian quyết toán và gây khó khăn trong việc bố trí thời gian kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán NSNN theo quy định của Luật KTNN.

Việc chưa có quy định cụ thể về việc tham gia của KTNN trong việc lập dự toán ngân sách các cấp hàng năm, dẫn đến việc chuẩn bị ý kiến của KTNN tham gia với Quốc hội xem xét quyết định phương án phân bổ NSTW và quyết định dự toán NSNN gặp khó khăn do chất lượng thông tin chủ yếu được đánh giá qua công tác kiểm toán báo cáo quyết toán đôi khi đã lạc hậu về thời gian phát sinh các khoản thu, chi ngân sách;

Thứ hai, Nhận thức của các cấp, các ngành, công chúng và xã hội nói chung về vị trí, vai trò và chức năng, nhiệm vụ của KTNN chưa đầy đủ và toàn diện, thậm chí còn có nhận thức sai lệch, không đúng đắn về vị trí pháp lý, tổ chức và hoạt động KTNN, không chỉ trong xã hội mà ngay cả đối với không ít tổ chức, cơ quan và đội ngũ cán bộ công chức trong bộ máy nhà nước. Vấn đề này ảnh hưởng đến việc can thiệp không đúng luật vào hoạt động kiểm toán, làm giảm tính độc lập của KTNN, đồng thời hạn chế trong việc phối hợp cung cấp thông tin và giải trình;

Thứ ba, Hoạt động kiểm toán NSNN của KTNN hiện nay chủ yếu là kiểm toán sau (hậu kiểm), kiểm toán khi chu trình ngân sách năm tài khoá đã kết thúc do vậy việc cung cấp thông tin phục vụ quản lý có thể không đảm bảo tính kịp thời, có những vi phạm đã qua một thời gian dài (nhất là đầu tư xây dựng) nên việc khắc phục hậu quả và điều chỉnh số liệu quyết toán gặp khó khăn. Mặt khác là hậu kiểm nên sổ kế toán, chứng từ đã được hoàn thiện, trong XDQB thì không thể kiểm toán được đối với những khối lượng đã bị che lấp, che khuất, chìm sâu dưới lòng đất và biến dạng qua thời gian nên có thể có nhiều rủi ro kiểm toán;

Thứ tư, Quy trình kiểm toán NSNN hiện hành hướng dẫn các bước tổ chức

công tác kiểm toán NSNN còn có những hạn chế nhất định ảnh hưởng đến tổ chức thực hiện.

Quy trình không có cơ chế cập nhật bổ sung và điều chỉnh kịp thời với những thay đổi thực tiễn, nhất là thay đổi của Luật NSNN và một số cơ chế quản lý tài chính ngân sách như khoán chi và cơ chế quản lý đối với đơn vị sự nghiệp có thu. Quy trình kiểm toán NSNN chủ yếu được xây dựng trên cơ sở loại hình kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính, chưa đề cập đến loại hình kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN. Thực tế hoạt động kiểm toán NSNN nhất là kiểm toán NSDP cho thấy, quy trình này chỉ áp dụng được một số nội dung như: chuẩn bị kiểm toán; thực hiện kiểm toán tại một số cơ quan được giao nhiệm vụ thu NSNN, còn các nội dung khác nếu áp dụng trong hoạt động kiểm toán sẽ không được đầy đủ như kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN, tại các đối tượng nộp thuế...

Quy trình kiểm toán NSNN là quy trình mang tính khái quát và định hướng cao, quy trình này chưa được xây dựng ở cấp độ hướng dẫn chi tiết hơn mang tính tác nghiệp cho từng đối tượng của kiểm toán NSNN như báo cáo quyết toán NSNN, kiểm toán NSDP, ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, các đối tượng nộp thuế, các đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí. Do vậy quá trình thực hiện chưa có tính thống nhất cao, đặc biệt là nội dung kiểm toán tại các cơ quan tài chính tổng hợp, các đơn vị sử dụng kinh phí.

Quy trình không hướng dẫn chi tiết các phương pháp kiểm toán cho từng nội dung kiểm toán NSNN ngay từ khi giao nhiệm vụ nên việc thực hiện các phương pháp kiểm toán của từng KTV không có định hướng thống nhất, gây khó khăn cho việc ghi chép cũng như kiểm tra, soát xét công việc của các cấp quản lý đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán. Một số phương pháp kiểm toán báo cáo tài chính chưa được cụ thể hoá trong quy trình kiểm toán NSNN;

Thứ năm, Hiệu lực kiểm toán chưa cao, trong thời gian qua vẫn còn nhiều đơn vị không thực hiện đầy đủ, nghiêm túc các kết luận và kiến nghị của KTNN. Chất lượng công tác quản lý NSNN chưa được củng cố và hoàn thiện một cách tương xứng ở các đơn vị sau khi được kiểm toán. Các sai phạm, tiêu cực, lãng phí vẫn tiếp tục xảy ra và cá biệt có

nhiều trường hợp niên độ kiểm toán sau sai phạm nhiều hơn niên độ kiểm toán trước. Thông qua hoạt động kiểm toán NSNN, KTNN chưa phát hiện được nhiều hành vi tiêu cực, tham nhũng để chuyển các cơ quan chức năng xử lý theo thẩm quyền;

Thứ sáu, KTNN chưa thiết lập được quy trình phối hợp làm việc, quy trình trao đổi, cung cấp thông tin thường xuyên giữa KTNN với Hội đồng dân tộc và các cơ quan khác của Quốc hội, HĐND để phục vụ kịp thời và thường xuyên cho hoạt động giám sát của Quốc hội và HĐND.

Mặc dù KTNN đã ký kết Quy chế phối hợp với Ủy ban Kinh tế và Ngân sách (nay là Ủy ban Tài chính, ngân sách) và cung cấp báo cáo kiểm toán của các cuộc kiểm toán, các kết quả kiểm toán liên quan đến nội dung giám sát của Quốc hội, tuy nhiên việc cung cấp thông tin này chưa chủ động và kịp thời. Thực trạng này một mặt do năng lực hoạt động thông tin của KTNN chưa đáp ứng yêu cầu, nhưng mặt khác là do chưa có những quy định cụ thể của pháp luật trong hoạt động phối hợp giữa các cơ quan với nhau.

Mối quan hệ phối hợp giữa cơ quan KTNN với HĐND các cấp trong toàn bộ quá trình kiểm toán NSDP vẫn còn hạn chế, không có tính thường xuyên, liên tục và chưa có quy chế phối hợp mang tính pháp lý mặc dù Luật KTNN đã quy định rõ việc kiểm toán NSDP phục vụ chức năng giám sát NSDP của HĐND. KTV chưa nắm bắt được những vấn đề HĐND cần làm rõ đối với các khoản mục trên báo cáo quyết toán, đồng thời KTV chưa có được những thông tin kịp thời về những vấn đề trọng yếu trong quá trình giám sát và điều hành NSDP để xác định mục tiêu kiểm toán phù hợp.

Thứ bảy, Cơ sở vật chất và trang thiết bị còn hạn chế, nhất là hạ tầng công nghệ thông tin đang trong quá trình hình thành, chưa áp dụng được tiện ích của các phần mềm kiểm toán; chế độ và chính sách đãi ngộ cho KTV mặc dù đã được quan tâm nhưng so với tính chất đặc thù của ngành kiểm toán còn khó khăn nên khó thu hút được nhân tài.

Ngoài những vấn đề chủ quan thuộc về nội bộ mà ngành KTNN đang nỗ lực khắc phục, nguyên nhân của những hạn chế còn do kiểm toán NSNN vẫn còn là lĩnh

vực khá mới mẻ ở Việt Nam, chúng ta còn hiểu biết chưa thật đầy đủ và chưa có nhiều kinh nghiệm thực tiễn. Những khó khăn trong cải cách hành chính nhà nước, trong đổi mới quản lý kinh tế, tài chính, sử dụng lao động, chính sách tiền lương... cũng là những yếu tố cản trở việc giải quyết kịp thời, hiệu quả những vướng mắc, khó khăn của KTNN.

Kết luận Chương 2

Gần 15 năm hoạt động, KTNN đã đóng vai trò quan trọng trong việc kiểm tra, kiểm soát các hoạt động thu-chi NSNN và các quỹ NSNN nhằm góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng NSNN, cung cấp nhiều thông tin thiết thực cho Chính phủ và các cơ quan chức năng quản lý và điều hành NSNN, Quốc hội và HĐND phê chuẩn và giám sát ngân sách, các cơ quan có liên quan khác trong việc đảm bảo giữ vững kỷ cương, kỷ luật tài chính. Hoạt động kiểm toán NSNN đã được xã hội công nhận và khẳng định tính cần thiết và vai trò của nó với mục tiêu kiểm tra, kiểm soát việc sử dụng, quản lý và điều hành NSNN của các cơ quan công quyền, các tổ chức đơn vị có liên quan đến thu, chi NSNN. Tổ chức công tác kiểm toán NSNN đã ngày càng hoàn thiện hơn về thực hiện lập kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm và từng cuộc kiểm toán NSNN, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ và quy trình kiểm toán, xác định rõ mục tiêu kiểm toán NSNN. Công tác giám sát chất lượng kiểm toán NSNN và công khai kết quả kiểm toán NSNN ngày càng được quan tâm hơn. Tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN được hoàn thiện từng bước cả về quy mô và năng lực kiểm toán. Tuy nhiên, tổ chức kiểm toán NSNN cũng phải đối mặt với nhiều vấn đề phát sinh để đáp ứng yêu cầu về chất lượng hoạt động và vai trò của cơ quan KTNN, nhất là năng lực hoạt động kiểm toán NSNN, sử dụng các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ, tổ chức thực hiện các bước của quy trình kiểm toán NSNN và sử dụng các loại hình kiểm toán trong kiểm toán NSNN.

Qua nghiên cứu thực tế, lý luận, Tác giả xin được bàn về những phương hướng, giải pháp cụ thể nhằm hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện trong thời gian tới.

Chương 3
ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN
TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC
DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN

3.1. ĐỊNH HƯỚNG HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

3.1.1. Một số quan điểm đổi mới tổ chức quản lý Ngân sách nhà nước Việt Nam liên quan đến tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước

Những quan điểm về đổi mới tổ chức quản lý NSNN mang tính nguyên tắc định hướng trong chiến lược phát triển tài chính của Quốc gia sẽ tác động trực tiếp đến hoạt động kiểm toán NSNN của KTNN không chỉ đối với các vấn đề mang tính phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán mà còn tác động sâu sắc đến tổ chức và hoạt động KTNN xét cả trên khía cạnh thực tiễn hoạt động kiểm toán và xây dựng, ban hành các văn bản pháp luật về KTNN.

Một là, Tác động của việc đẩy mạnh phân cấp cho chính quyền địa phương, đặc biệt là vai trò điều hành NSDP và xu hướng cải cách cơ quan hành chính nhà nước.

Nghị quyết số 17-NQ/TW ngày 01 tháng 8 năm 2007 của Hội nghị lần thứ năm Ban Chấp hành TW Đảng khóa X về đẩy mạnh cải cách hành chính, nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý của bộ máy nhà nước; Nghị quyết số 53/2007/NQ-CP ngày 07 tháng 11 năm 2007 của Chính phủ ban hành Chương trình hành động hướng dẫn thực hiện Nghị quyết 17-NQ/TW; Nghị quyết số 03/2008/NQ-CP ngày 11/1/2008 của Chính phủ về ban hành Chương trình hành động của Chính phủ nhiệm kỳ 2007-2011 khẳng định sẽ cải cách tài chính công theo hướng tăng cường phân cấp quản lý ngân sách trên nguyên tắc bảo đảm tính thống nhất về thể chế và vai trò chủ đạo của NSTW, phân cấp mạnh và giao quyền chủ động hơn nữa cho chính quyền địa phương, nhất là việc quyết định về ngân sách. Theo đó, năng lực cho HĐND cấp tỉnh sẽ được tăng cường, vấn đề này cũng đặt ra một cơ chế giám

sát tập trung và vai trò của KTNN trong việc trợ giúp HĐND cấp tỉnh thực hiện tốt chức năng của mình. Mỗi cấp ngân sách phải chịu trách nhiệm quyết định, phê chuẩn ngân sách của cấp mình và số bổ sung từ ngân sách cấp mình cho ngân sách cấp dưới. Việc gia tăng quyền hạn của các cấp chính quyền địa phương tạo ra nhu cầu cấp thiết phải tăng cường năng lực và tăng cường tính minh bạch và các thể chế giải trình trách nhiệm tài chính.

Vì vậy, KTNN phải xác định rõ đối tượng cung cấp thông tin qua kết quả KTNN chính là Quốc hội và HĐND cấp tỉnh, lấy ngân sách cấp tỉnh là cấp chủ đạo kiểm toán đối với NSDP. Quá trình kiểm toán, phải xác lập được mối quan hệ phục vụ và phối hợp công tác với HĐND cấp tỉnh trong cả 4 giai đoạn của quy trình kiểm toán. Quá trình kiểm toán cần đánh giá tác động đối với việc giao cho cấp tỉnh quyền chủ động phân cấp quản lý ngân sách cho cấp huyện và xã. Những vấn đề này đặt ra những mục tiêu kiểm toán mới, sử dụng loại hình kiểm toán mới và phân tích kết quả kiểm toán mang tính vĩ mô, hướng theo việc kiểm toán hiệu quả và vai trò của KTNN trong việc tư vấn cho HĐND cấp tỉnh quyết định phân cấp quản lý nguồn thu và nhiệm vụ chi cho cấp huyện và xã tại địa phương. Trong tương lai gần khi không còn HĐND cấp huyện, cấp ngân sách huyện sẽ tương đương với một đơn vị dự toán cũng giảm bớt đầu mối kiểm toán ngân sách;

Hai là, Những thay đổi quan trọng trong việc từng bước chuyển quản lý NSNN theo đầu vào sang quản lý theo kết quả đầu ra, thay đổi quy trình lập ngân sách theo khuôn khổ chi tiêu trung hạn sẽ dẫn tới phương thức quản lý ngân sách cũng có những thay đổi tương ứng. Điều này sẽ có tác động lớn tới việc sử dụng loại hình, phương thức kiểm toán và xác định mục tiêu kiểm toán NSNN của KTNN.

Chính phủ đang triển khai thí điểm thực hiện lập dự toán, chấp hành, kế toán, quyết toán và đánh giá thực hiện ngân sách theo kết quả đầu ra; thực hiện cơ chế cấp phát ngân sách theo chương trình, theo kết quả công việc. Việc từng bước chuyển quản lý NSNN theo đầu vào sang quản lý theo kết quả đầu ra, thay đổi quy trình lập ngân sách theo khuôn khổ chi tiêu trung hạn sẽ dẫn tới phương thức quản lý ngân sách cũng có những thay đổi tương ứng. Những vấn đề này đặt ra mục tiêu

kiểm toán NSNN phải có sự thay đổi rõ nét, hướng vào những đánh giá mang tính vĩ mô, trung hạn (không chỉ là một năm ngân sách), nhất là thời kỳ ổn định ngân sách và dự báo cho thời kỳ ổn định trung hạn tiếp theo. KTNN phải tăng cường công tác tư vấn cho các cơ quan giám sát, những nhà hoạch định chính sách với vai trò là một cơ quan độc lập về những mục tiêu được ưu tiên trong trung hạn. KTNN phải đánh giá tính trung thực, tin cậy của các thông tin trên báo cáo của các đối tượng sử dụng ngân sách theo phương thức quản lý ngân sách theo kết quả đầu ra, không chỉ là báo cáo Quyết toán NSNN như hiện nay. Đồng thời, KTNN phải xây dựng và duy trì một hệ thống thông tin và cung cấp thông tin toàn diện và liên tục thông qua công tác kiểm toán hàng năm giúp các cơ quan giám sát như Quốc hội và HĐND quyết định dự toán, phê chuẩn quyết toán ngân sách. Muốn thực hiện được vấn đề này, KTNN cần tăng cường kiểm toán theo chuyên đề, theo lĩnh vực hoặc theo ngành quản lý nhà nước theo hướng ưu tiên tùy thuộc vào cơ cấu ngân sách, đồng thời đẩy mạnh kiểm toán hoạt động để đánh giá tính hiệu quả sử dụng NSNN theo kết quả đầu ra và đánh giá kết quả thực hiện các mục tiêu từ việc sử dụng NSNN;

Ba là, Việc đẩy mạnh giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan nhà nước; quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập và dần cổ phần hóa một số đơn vị sự nghiệp công lập sẽ ảnh hưởng đến cách thức tổ chức kiểm toán và sử dụng các loại hình kiểm toán trong tầm trung hạn.

Việc giao thêm quyền cho các đơn vị sử dụng ngân sách là một bước phát triển quan trọng trong quản lý chi NSNN ở Việt Nam. Việc giao quyền này đang được đẩy mạnh và tiến hành song song, nhưng riêng biệt giữa các đơn vị hành chính và các đơn vị sự nghiệp có thu. Cơ chế này đặt ra là cần giám sát, đánh giá và quản lý chặt chẽ việc giao quyền tự chủ với những đánh giá độc lập về kết quả hoạt động dịch vụ công so với chi phí NSNN đã đầu tư. Những thay đổi này dẫn đến các đối tượng kiểm toán NSNN (nhất là các đơn vị sự nghiệp có thu sẽ dần thu hẹp lại) và

mục tiêu kiểm toán NSNN chuyển dần từ mục tiêu xác nhận số liệu quyết toán, đánh giá việc tuân thủ pháp luật sang mục tiêu đánh giá hiệu lực và hiệu quả sử dụng NSNN (theo đầu ra) hoặc đánh giá chất lượng của dịch vụ công và chuyển dần loại hình kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ sang tập trung cho kiểm toán hoạt động với việc tăng cường chức năng tư vấn. Việc kiểm toán NSNN sẽ tập trung nhiều hơn cho kiểm toán ở các đơn vị tổng hợp, hoặc đơn vị dự toán cấp I và dần đáp ứng được việc kiểm toán thường xuyên ngân sách cấp tỉnh và NSTW. Các phương pháp kiểm toán được sử dụng trong kiểm toán NSNN sẽ có sự thay đổi lớn và việc đào tạo, tuyển dụng KTV lĩnh vực kiểm toán NSNN phải theo hướng đa dạng hơn;

Bốn là, Những tác động trong việc hiện đại hóa công tác quản lý NSNN thông qua việc thực hiện dự án “Cải cách quản lý tài chính công” có thể tác động lớn tới cách thức triển khai công tác kiểm toán NSNN.

Chính phủ đã quyết định thực hiện Dự án Cải cách quản lý tài chính công. Dự án này nhằm xây dựng hệ thống Thông tin tích hợp quản lý ngân sách và kho bạc (TABMIS) nhằm thay thế hàng loạt các hệ thống hiện nay để hỗ trợ quá trình ngân sách, kiểm soát, giám sát và kế toán ở cấp Chính phủ TW và các cấp chính quyền địa phương. Đối tượng sử dụng của TABMIS là toàn bộ các đơn vị KBNN, các đơn vị quản lý NSNN từ TW đến địa phương, các đơn vị hành chính sự nghiệp, các đơn vị quản lý, đơn vị sử dụng NSNN. Chính phủ đã cam kết thống nhất và tích hợp hệ thống kế toán kho bạc, kế toán ngân sách và hệ thống kế toán của các đơn vị sử dụng ngân sách trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất. Trong tương lai gần, hệ thống TABMIS có khả năng chiết xuất các báo cáo đầy đủ và quyết toán tài khoản vào cuối năm kịp thời và chính xác, lưu trữ thông tin phục vụ công tác phân tích. Hệ thống này bảo đảm việc Bộ Kế hoạch và Đầu tư, các bộ chuyên ngành và địa phương được tiếp cận trực tiếp với số liệu của KBNN về thực hiện thu, chi ngân sách ở mọi cấp chính quyền.

Như vậy, khi triển khai đồng bộ hệ thống TABMIS (dự kiến vào năm 2010) sẽ tác động sâu sắc tới việc tổ chức triển khai công tác kiểm toán NSNN. Việc lập

kế hoạch kiểm toán, xem xét và đánh giá thông tin, thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán ban đầu có thể được truy cập tại chỗ thông qua hệ thống này. Chế độ báo cáo quyết toán NSNN của từng cấp ngân sách (thậm chí là đơn vị sử dụng ngân sách) trong một hệ thống tài khoản hợp nhất được lập một cách nhanh chóng và đồng bộ, đòi hỏi KTNN phải chuẩn bị phương án cho việc kiểm toán NSNN trong môi trường công nghệ thông tin. Việc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán sẽ giảm tối thiểu và chủ yếu là kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp; việc phân tích thông tin sẽ đa chiều hơn trong việc so sánh dữ liệu giữa nhiều đối tượng đòi hỏi KTNN phải sử dụng các phương pháp kiểm toán hiện đại trong kiểm toán NSNN. Đồng thời, hệ thống này sẽ giúp cho KTNN thu thập được thông tin một cách hệ thống và liên hoàn, rất tiện ích cho việc so sánh và kiểm tra hoặc theo dõi các sự kiện bất thường để lựa chọn phạm vi, giới hạn kiểm toán;

Năm là, Quản lý NSNN ngày càng đổi mới phương thức quản lý, sử dụng ngân sách theo hướng gắn đầu tư của NSNN với hiệu quả xã hội; thực hiện cải cách hành chính trong việc lập, thực hiện và quyết toán ngân sách; kiểm soát chặt chẽ hoạt động thu, chi NSNN qua các quy định về tăng cường trách nhiệm, thanh tra, kiểm tra, kiểm toán gắn với xử lý vi phạm. Điều này đòi hỏi phải đổi mới một cách đồng bộ và toàn diện công tác kiểm toán NSNN của KTNN theo hướng: Tăng cường kiểm toán tuân thủ, phát hiện và đề nghị xử lý kịp thời, nghiêm minh các tổ chức, cá nhân có hành vi vi phạm luật NSNN; đổi mới công tác kiểm toán cho kịp với các đổi mới và cải cách lĩnh vực tài chính công nói chung và ngân sách nói riêng; ngoài kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, cần xúc tiến nghiên cứu, áp dụng hình thức kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực NSNN;

Sáu là, Nghị quyết số 03/2008/NQ-CP đã khẳng định phải tổ chức kiểm toán nội bộ tại các cơ quan, đơn vị, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước để bảo vệ an toàn tài sản; đánh giá về chất lượng và độ tin cậy của các thông tin kinh tế, tài chính; kiểm tra việc chấp hành pháp luật, chế độ, chính sách của Nhà nước và nội quy, quy chế của đơn vị để góp phần thực hành tiết kiệm, chống tham nhũng và nâng cao hiệu quả sử dụng NSNN. Vì vậy, KTNN cần phải

tăng cường vai trò hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ cho hệ thống kiểm toán nội bộ theo quy định của Luật KTNN, đồng thời cách thức kiểm toán cũng phải có sự đổi mới theo hướng tăng cường mối quan hệ với kiểm toán nội bộ và sử dụng kết quả của kiểm toán nội bộ tại các đơn vị quản lý và sử dụng NSNN.

3.1.2. Định hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán Ngân sách nhà nước

Cùng với yêu cầu ngày càng cao về chất lượng kiểm toán NSNN của KTNN, đáp ứng ngày càng tốt hơn nhiệm vụ hỗ trợ Quốc hội, HĐND, các cơ quan quản lý NSNN quản lý và giám sát NSNN, việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện cần tuân theo những định hướng chủ yếu như sau:

Thứ nhất, Việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN phải gắn liền với hoàn thiện tổ chức cơ quan KTNN theo hướng chuyên nghiệp, tập trung nâng cao năng lực kiểm toán, đảm bảo tính độc lập trong thực thi nhiệm vụ kiểm toán NSNN. Phát triển KTNN để thực sự trở thành công cụ quan trọng và đủ mạnh của Nhà nước thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát nghiêm ngặt trong việc quản lý và sử dụng NSNN. Việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN cần đặt trong tiến trình chung của đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, đổi mới và hoàn thiện thể chế, nền hành chính quốc gia, nền kinh tế thị trường, mở cửa và hội nhập. Tiếp tục thực hiện các chương trình cải cách hành chính làm cho cơ cấu tổ chức của các cơ quan nhà nước nói chung và KTNN nói riêng hợp lý hơn nhằm nâng cao hiệu lực, hiệu quả hoạt động của các cơ quan, tổ chức; phân định rõ hơn về vị trí, vai trò, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của KTNN trong kiểm toán NSNN với các cơ quan quản lý nhà nước trong việc thực hiện nhiệm vụ thanh tra, kiểm tra liên quan đến hoạt động quản lý NSNN. Đổi mới hoạt động kiểm toán NSNN đảm bảo thích ứng với yêu cầu cải cách hành chính công đi đôi với nâng cao tính tự chịu trách nhiệm của các cơ quan nhà nước trong việc quản lý và sử dụng NSNN.

Việc tổ chức các KTNN các khu vực và các KTNN chuyên ngành kiểm toán NSTW và NSĐP phải đảm bảo về chất lượng, có chiều sâu và phù hợp với tình hình thực tế và mục tiêu hoạt động dài hạn, tránh tình trạng phát triển quá nhanh so với năng lực hoạt động kiểm toán. Việc tăng cường năng lực kiểm toán NSNN gắn với

việc cơ quan KTNN phải đảm bảo kiểm toán thường xuyên hàng năm các đơn vị dự toán cấp I trực thuộc NSTW và các tỉnh, thành phố trực thuộc TW để xác nhận báo cáo quyết toán và cung cấp thông tin cho Quốc hội, HĐND hàng năm. Tăng quy mô mẫu kiểm toán về tổng thể và tại các đầu mối trên, nhất là các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN với quy mô lớn. Tập trung kiểm toán việc quản lý và sử dụng NSNN và nâng cao chất lượng kiểm tra, phân tích, đánh giá dự toán NSNN;

Thứ hai, Việc phân công nhiệm vụ kiểm toán NSNN gắn liền với việc xác định mục tiêu kiểm toán, phù hợp với tiến trình đổi mới quản lý hệ thống NSNN theo hướng đẩy mạnh phân cấp quản lý giữa TW và địa phương, thực quyền của Quốc hội và HĐND tỉnh trong lĩnh vực NSNN. Việc phân công và phân nhiệm vụ kiểm toán NSNN giữa các đơn vị trực thuộc KTNN phải rõ ràng, đảm bảo tính chủ động và độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ trong thực thi trách nhiệm kiểm toán và báo cáo kết quả kiểm toán, hạn chế tối đa việc trùng phạm vi kiểm toán. Phân công nhiệm vụ kiểm toán gắn với chức năng hoạt động của KTNN và bao quát các đối tượng kiểm toán NSNN theo hướng chuyên môn hoá trong trung hạn.

Việc phân cấp hoạt động kiểm toán NSNN nhằm đảm bảo chất lượng của hoạt động kiểm toán và xác định chế độ báo cáo, giám sát chất lượng kiểm toán NSNN. Việc áp dụng chuyên môn kiểm toán phải đảm bảo tính chuyên nghiệp và gắn với các ứng dụng tin học trong kiểm toán NSNN các cấp;

Thứ ba, Việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN phải đạt được mục tiêu thực hiện đầy đủ chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong kiểm toán NSNN thông qua việc áp dụng đa dạng hoá loại hình kiểm toán; hỗ trợ đắc lực, tin cậy cho Quốc hội, HĐND trong việc giám sát và quyết định NSNN, Chính phủ và các cơ quan nhà nước có liên quan trong việc quản lý, điều hành và sử dụng NSNN. Đồng thời KTNN phải là công cụ đủ mạnh để kiểm soát việc quản lý và sử dụng NSNN.

Quốc hội, HĐND chỉ có thể thực hiện tốt chức năng, chỉ có thể đảm bảo được thực quyền trong các quyết định dự toán ngân sách, phân bổ ngân sách, phê chuẩn quyết toán và giám sát tình hình thực hiện nghị quyết của Quốc hội, của HĐND về NSNN khi nhận được sự trợ giúp đắc lực của cơ quan chuyên môn. Với

hoạt động độc lập, theo nguyên tắc khách quan và chỉ tuân theo pháp luật, KTNN là công cụ quan trọng thực hiện quyền lực của nhân dân bằng kiểm kê và kiểm soát trong quản lý, điều hành, sử dụng NSNN. Ý kiến và sự xác nhận của KTNN là sự đảm bảo độ tin cậy của các thông tin tài chính, các hoạt động quản lý và điều hành NSNN. Chính vì vậy, việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN nhằm bảo đảm thực hiện được các mục tiêu kiểm toán NSNN đó là: xác định tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN các cấp, cơ quan, đơn vị có liên quan theo quy định của pháp luật; đánh giá việc tuân thủ, tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong việc quản lý, sử dụng và điều hành NSNN.

Một trong những mục tiêu quan trọng của việc đổi mới công tác kiểm toán NSNN là phải nêu được tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán. Vấn đề này định hướng cho việc phải kiểm toán được những chỉ tiêu chính trên báo cáo quyết toán NSNN các cấp với quy mô mẫu kiểm toán phù hợp, những yếu tố có ảnh hưởng trọng yếu đến thông tin trên báo cáo quyết toán cần phải được xem xét.

Tuỳ theo mục tiêu và cách thức tổ chức kiểm toán NSNN, KTNN cần xác định mở rộng việc kiểm toán NSNN với các mục tiêu, nội dung kiểm toán hoạt động. Thực hiện đa dạng hoá các loại hình kiểm toán, phương pháp kiểm toán đối với việc áp dụng từng loại hình kiểm toán, KTNN sẽ đáp ứng ngày càng tốt hơn trong việc đánh giá hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, sử dụng NSNN. Qua kiểm toán hoạt động, KTNN sẽ có điều kiện xác định tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý và sử dụng NSNN.

Để thực hiện đồng bộ việc đổi mới tổ chức quản lý NSNN và chức năng nhiệm vụ của mình theo quy định của Luật KTNN, trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, KTNN cần phải chú trọng kiểm toán tính tuân thủ pháp luật và chính sách chế độ về quản lý kinh tế, tài chính, ngân sách trong tất cả các khâu của chu trình ngân sách (từ khâu lập dự toán, chấp hành, kế toán và quyết toán ngân sách của các đơn vị), nhất là việc thực hiện các quy định về thẩm quyền của các cơ quan đơn vị trong quản lý và sử dụng ngân sách; về phân cấp nguồn thu, nhiệm vụ chi; về việc sử dụng đúng mục đích các nguồn thu, chi...; các phát hiện kiểm toán phải gắn với việc

kiến nghị xử lý liên quan đến trách nhiệm của các đơn vị, cá nhân có liên quan. Đồng thời, kiểm toán NSNN cần phải áp dụng kết hợp loại hình kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo tài chính và coi trọng đúng mức loại hình kiểm toán hoạt động để nâng cao hiệu quả kiểm toán NSNN, hướng vào việc đưa ra các khuyến nghị với các cơ quan quản lý tài chính ngân sách nhằm nâng cao hiệu quả quản lý NSNN.

KTNN phải đáp ứng tốt nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW phục vụ cho Quốc hội phê chuẩn NSNN và HĐND quyết định NSDP và phân bổ NSDP, phục vụ tốt cho việc Quốc hội quyết định ngân sách cho các công trình, dự án quan trọng quốc gia. Vấn đề này đặt ra việc xác định các điều kiện cần thiết để KTNN tham gia trong quá trình lập dự toán của các cấp ngân sách một cách thường xuyên và thiết lập hệ thống thu thập, cập nhật thông tin một cách liên tục, xác định phương pháp thẩm định dự toán và việc phân giao nhiệm vụ phù hợp gắn với đối tượng kiểm toán NSNN của từng KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực;

Thứ tư, Việc tổ chức kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách về cơ bản phải được thực hiện trước khi Quốc hội, HĐND phê chuẩn quyết toán nhằm đảm bảo tính kịp thời, hiệu quả của việc cung cấp thông tin. Thời gian tiến hành kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách các cấp có thể diễn ra trong và sau khi kết thúc năm tài khoá và phù hợp với thời gian lập báo cáo quyết toán ngân sách các cấp, nhất thiết phải phát hành báo cáo kiểm toán trước khi Quốc hội, HĐND xem xét, phê chuẩn quyết toán. Thực hiện đổi mới phương thức kiểm toán kết hợp hậu kiểm với tiền kiểm, nhằm nâng cao khả năng dự báo về hiệu quả sử dụng NSNN; mở rộng loại hình, nội dung, đổi mới phương pháp kiểm toán mới để đáp ứng các yêu cầu trong tiến trình cải cách tài chính công và hội nhập kinh tế quốc tế;

Thứ năm, Tổ chức tốt việc công khai kết quả kiểm toán NSNN nhằm bảo đảm tính minh bạch của việc quản lý và điều hành NSNN. Minh bạch và công khai về tài chính là một trong các tiền đề, điều kiện quan trọng để hội nhập kinh tế với khu vực và thế giới. KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính độc lập của quốc gia, chịu trách nhiệm đánh giá độ trung thực của báo cáo tài chính; tính kinh tế và hiệu quả

của hoạt động quản lý; nếu những thông tin kiểm toán được công bố công khai rộng rãi sẽ làm tăng thêm niềm tin của các nhà đầu tư trong và ngoài nước, đồng thời tạo điều kiện để xã hội và người dân được quyền tham gia giám sát sử dụng NSNN. Chính vì vậy, kết quả kiểm toán quyết toán NSNN, ngân sách các cấp, các đơn vị dự toán ngân sách, các tổ chức được ngân sách hỗ trợ phải công bố công khai, đầy đủ và kịp thời, tránh việc có độ trễ làm giảm hiệu quả sử dụng thông tin.

Việc công khai kết quả kiểm toán tại toàn bộ các đối tượng kiểm toán NSNN nhằm đảm bảo sự minh bạch trong quản lý NSNN, đồng thời tăng cường tính hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán. Mặt khác, công khai kết quả kiểm toán cũng tạo nên sức ép cho việc nâng cao chất lượng kiểm toán. Những thông tin trong báo cáo kiểm toán không chính xác sẽ là vấn đề rất nhạy cảm đến uy tín của cơ quan, ảnh hưởng đến niềm tin của các cơ quan quản lý, đối tượng kiểm toán đến ngành KTNN;

Thứ sáu, Việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN phải đáp ứng yêu cầu hội nhập, phù hợp với các nguyên tắc, thông lệ quốc tế và điều kiện thực tiễn của Việt Nam, nhất là đặc điểm về phân cấp quản lý NSNN.

Hội nhập về chuẩn mực, các nguyên tắc kiểm toán và các hướng dẫn kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán nói chung và NSNN nói riêng là rất cần thiết. Trong xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế đòi hỏi sự minh bạch trong quản lý tài chính công mà trọng tâm là NSNN, việc tổ chức kiểm toán NSNN phải đạt được mục tiêu chuẩn hoá, chuyên nghiệp theo chuẩn mực, thông lệ quốc tế đối với hoạt động kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao. Trong lĩnh vực kiểm toán công ngày càng có sự phối hợp chặt chẽ giữa các cơ quan kiểm toán trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán chung liên quốc gia đối với việc đánh giá thực hiện các cam kết theo các hiệp định, nghị định thư hoặc đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn vốn tài trợ, nguồn vốn ODA. Đồng thời nhiều cơ quan kiểm toán quốc gia hiện nay đều xem vai trò vô cùng quan trọng của cơ quan KTNN trong việc đánh giá các chỉ số quốc gia như chỉ số về nợ công, mức bội chi NSNN đã đặt ra nhiệm vụ kiểm toán NSNN những vấn đề rất mới, mang tính vĩ mô và tầm nhìn dài hạn. Tuy nhiên việc hội nhập cũng phải

đặt trong bối cảnh điều kiện chính trị, đặc điểm phân cấp quản lý NSNN của Việt Nam nói riêng nhằm thực hiện tốt vai trò, nhiệm vụ của KTNN Việt Nam trong kiểm toán NSNN.

3.2. CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

3.2.1. Nâng cao nhận thức về vị trí, vai trò và chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước trong kiểm toán Ngân sách nhà nước

Kết quả kiểm toán NSNN sẽ có tác động lớn đến chất lượng quản lý, điều hành NSNN. Tổ chức kiểm toán NSNN hiệu quả sẽ tăng cường minh bạch tài chính, làm lành mạnh nền tài chính quốc gia. Để thực hiện tốt công tác này đòi hỏi sự phối hợp tốt của đối tượng kiểm toán cũng như các đơn vị, tổ chức cá nhân có liên quan trong việc cung cấp tài liệu, giải trình cũng như tổ chức thực hiện nghiêm túc kết luận và kiến nghị của KTNN. Vì vậy, việc nâng cao và thống nhất về nhận thức của các cấp, các ngành, các tổ chức, công chúng và xã hội nói chung về vai trò, chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong hoạt động kiểm toán NSNN đóng vai trò rất quan trọng trong việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán NSNN. Cần nhận thức đầy đủ, toàn diện về vị trí, vai trò và chức năng, nhiệm vụ của KTNN trước hết là các tổ chức, cơ quan và đội ngũ cán bộ công chức trong bộ máy nhà nước.

Các đơn vị được kiểm toán, công chúng và xã hội nói chung cần thống nhất nhận thức, quan điểm, hiểu rõ, hiểu đúng về mục tiêu, tác dụng của hoạt động kiểm toán NSNN. Mục đích của hoạt động kiểm toán NSNN không phải là tìm kiếm các sai phạm và kiến nghị xử lý, mà trước hết và quan trọng nhất là đánh giá, xác nhận độ tin cậy của các thông tin tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách các cấp và đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực của việc sử dụng, quản lý và điều hành NSNN; đánh giá năng lực và hiệu quả hoạt động của hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước nói chung và hệ thống KSNB của các ngành, các cơ quan nói riêng. Thông qua hoạt động kiểm toán NSNN, KTNN tư vấn cho các cơ quan chức năng có liên quan hoàn thiện cơ chế chính sách quản lý NSNN, qua đó góp phần quan trọng làm lành mạnh nền tài chính tài chính quốc gia. Các đơn vị được kiểm toán

cần hiểu rõ về sự khác biệt giữa chức năng của KTNN và Thanh tra Chính phủ (hoặc Thanh tra tài chính), sự khác biệt về cách thức, phương pháp nghiệp vụ chuyên môn sử dụng của KTNN so với Thanh tra. Bằng việc nhận thức đúng, đầy đủ về mục đích, chức năng và nhiệm vụ của KTNN sẽ tránh được sự can thiệp không đúng luật đối với hoạt động chuyên môn của KTV nhằm bảo đảm tính độc lập cao nhất, ở mức có thể của KTV, đồng thời có sự hợp tác, phối hợp tích cực, chủ động của đơn vị được kiểm toán và các tổ chức, cá nhân có liên quan với các đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán trong hoạt động KTNN.

Để có thể thực hiện tốt vấn đề này, KTNN cần đẩy mạnh công tác thông tin, tuyên truyền bằng nhiều hình thức khác nhau, chú trọng việc trao đổi và cung cấp thông tin cho báo chí. Mở rộng kênh thông tin công khai kết quả kiểm toán NSNN cho nhiều đối tượng được biết. Tạo lập môi liên hệ thường xuyên, trước và sau cuộc kiểm toán với các đơn vị quản lý và sử dụng NSNN.

3.2.2. Hoàn thiện cơ sở pháp lý để đảm bảo tính thống nhất và tính độc lập thực sự của hoạt động kiểm toán Ngân sách nhà nước

Với chức năng kiểm tra, kiểm soát độc lập đối với các các cơ quan, đơn vị quản lý và sử dụng NSNN, hỗ trợ Quốc hội và HĐND trong các quyết định về NSNN và hoạt động giám sát tình hình thực hiện NSNN, hoạt động của KTNN liên quan đến tất cả các lĩnh vực hoạt động, các cơ quan, đơn vị và các tổ chức chính trị - xã hội,... có sử dụng NSNN. Các đối tượng kiểm toán NSNN không chỉ chịu sự điều chỉnh bởi pháp luật về tài chính như Luật NSNN, Luật Kế toán, Luật KTNN mà còn chịu sự điều chỉnh của quy định pháp luật chung và theo từng lĩnh vực, từng loại hình hoạt động. Vì vậy, để hoạt động của KTNN thuận lợi và có hiệu quả, trong thời gian tới song song với việc triển khai đồng bộ Luật KTNN và các văn bản hướng dẫn, cần rà soát và đề xuất sửa đổi, bổ sung các quy định pháp lý có liên quan nhằm đảm bảo tính thống nhất, đồng bộ của hệ thống pháp luật. Việc hoàn thiện các quy định cho hoạt động kiểm toán NSNN và bảo đảm tính độc lập trong hoạt động kiểm toán được xác định chủ yếu như sau:

Một là, Bổ sung vào Hiến pháp nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam

một số điều khoản quy định đầy đủ và toàn diện về địa vị pháp lý của KTNN, thẩm quyền bổ nhiệm Tổng KTNN;

Hai là, Hoàn thiện Luật KTNN và các luật có liên quan để phân định rõ vị trí, chức năng của KTNN với các cơ quan thanh tra, kiểm tra, giám sát của Nhà nước. Sửa đổi, bổ sung Luật Tổ chức Quốc hội, HĐND và Luật Tổ chức Chính phủ liên quan đến KTNN nhằm khẳng định KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, điều này là phù hợp với thông lệ quốc tế. Đồng thời, đảm bảo tính đồng bộ và có hệ thống ở mức độ cao giữa Luật KTNN trong quan hệ với các văn bản hiện hành như Luật NSNN, Luật Ngân hàng nhà nước, Luật Đầu tư, Luật Cán bộ, công chức, Luật Tổ chức HĐND, Luật ban hành văn bản quy phạm pháp luật, Luật Kế toán... làm cơ sở cho việc kiện toàn tổ chức, chức năng, nhiệm vụ của KTNN;

Ba là, Sửa đổi, bổ sung Luật NSNN, nhất là cần quy định về thời hạn lập và gửi báo cáo quyết toán ngân sách các cấp sớm hơn so với hiện nay để tạo điều kiện về mặt thời gian cho công tác kiểm toán NSNN, đảm bảo mọi báo cáo quyết toán về NSNN, NSDP trình Quốc hội và HĐND phải có ý kiến đánh giá, xác nhận của kiểm toán, trước hết là KTNN. Đồng thời Luật NSNN cần có quy định cụ thể để KTNN tham gia vào quá trình lập dự toán và phân bổ ngân sách, góp phần nâng cao chất lượng dự toán và đảm bảo việc chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN và phương án phân bổ NSTW của KTNN phù hợp với quy định của Luật KTNN. Quy định thêm trách nhiệm, nhiệm vụ gửi dự toán ngân sách hàng năm của các cấp, các đơn vị có liên quan cho KTNN vào các điều luật có liên quan của Luật NSNN. KTNN có quyền và cơ hội tiếp cận đến toàn bộ các tài liệu, số liệu có liên đến quá trình lập, quyết định và phân bổ dự toán NSNN, ngân sách của các cấp chính quyền địa phương một cách không hạn chế.

Bên cạnh đó, Chính phủ cần nghiên cứu sửa đổi, bổ sung một cách hợp lý đồng bộ hệ thống các tiêu chuẩn, định mức phân bổ và chi tiêu ngân sách; hệ thống các chỉ tiêu trên mẫu biểu đảm bảo tính thống nhất, phù hợp với thực tế làm cơ sở cho việc tính toán, tổng hợp, kiểm tra trong quá trình xây dựng dự toán và lập báo

cáo quyết toán ngân sách;

Bốn là, Bổ sung dưới dạng văn bản quy phạm pháp luật về chế tài đối với các cơ quan, đơn vị, tổ chức, cá nhân có hành vi vi phạm quy định của Luật KTNN, xử lý nghiêm đối với những đơn vị, cá nhân không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ, kịp thời kết luận, kiến nghị của KTNN để đảm bảo hiệu lực hoạt động kiểm toán và sự nghiêm minh của pháp luật. Định kỳ hàng năm, Chính phủ, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Thủ tướng Chính phủ cần mời lãnh đạo và các cơ quan của Chính phủ nghe Tổng KTNN thông báo kết quả kiểm toán NSNN và việc thực hiện kiến nghị của KTNN. Bổ sung quy định về công khai những đơn vị không thực hiện nghiêm túc kiến nghị của KTNN;

Năm là, Chính phủ cần ban hành phương pháp xác định các chỉ tiêu quyết toán thu, chi chưa đồng nhất giữa các cấp ngân sách và giữa các tỉnh, nhất là các chỉ tiêu trong hệ thống biểu mẫu báo cáo quyết toán NSNN, báo cáo thu NSNN, mục lục NSNN của các cơ quan trong Bộ Tài chính (Thuế, Hải quan, KBNN, Vụ NSNN) và hệ thống chỉ tiêu báo cáo trình Quốc hội, Chính phủ;

Sáu là, KTNN tiếp tục hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán; tập trung xây dựng các văn bản hướng dẫn Luật KTNN và hoàn thiện các Chuẩn mực KTNN, quy trình và hướng dẫn kiểm toán theo từng chuyên ngành trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, hệ thống hồ sơ, mẫu biểu kiểm toán để bao quát các loại hình kiểm toán và phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của KTNN theo quy định hiện hành.

Bảy là, Đảm bảo các điều kiện cần thiết và kinh phí hoạt động cho KTNN, có chế độ đãi ngộ phù hợp với đặc thù hoạt động kiểm toán của KTV.

Nhà nước cần bổ sung hợp lý biên chế để KTNN có thể tuyển dụng thêm KTV đáp ứng yêu cầu kiểm toán ngày càng tăng theo yêu cầu của Luật KTNN, Luật NSNN. Để KTNN đủ năng lực kiểm toán được toàn bộ báo cáo quyết toán NSNN địa phương trước khi HĐND phê chuẩn quyết toán NSNN theo quy định của Luật NSNN và kiểm toán báo cáo quyết toán của các bộ, ngành thuộc NSTW, cơ cấu đội ngũ KTV phải đảm bảo thực hiện tốt ba loại hình kiểm toán là kiểm toán báo cáo tài

chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

Nhà nước cần đảm bảo kinh phí hoạt động và các chế độ đãi ngộ đối với KTV nhà nước. Một trong những điều kiện để bảo đảm nguyên tắc độc lập trong hoạt động kiểm toán là KTNN phải chủ động về kinh phí hoạt động. KTNN phải được cung cấp đầy đủ về mặt tài chính cho hoạt động. Việc phê duyệt ngân sách hoạt động cho KTNN phải được thực hiện theo một quy trình riêng. Hiện nay, theo quy định của Luật KTNN: KTNN có kinh phí hoạt động riêng, là đơn vị dự toán cấp I của NSTW. Kinh phí hoạt động của KTNN do KTNN lập dự toán và đề nghị Chính phủ trình Quốc hội quyết định. Tuy nhiên đây chỉ mới là những quy định mang tính nguyên tắc. Ủy ban thường vụ Quốc hội cần ban hành nghị quyết hướng dẫn và quy định cụ thể về quy định này của Luật KTNN. Quy trình xây dựng dự toán, phê duyệt dự toán và cấp phát ngân sách cho hoạt động của KTNN phải phù hợp với quy định của pháp luật nhưng phải bảo đảm được tính chủ động và độc lập cần thiết về kinh phí cho hoạt động của KTNN.

Hoạt động kiểm tra, kiểm soát nói chung và kiểm toán nói riêng trong lĩnh vực lĩnh vực NSNN rất dễ sai, sót và vi phạm. Vì vậy, những người làm kiểm toán tài chính công không những là những chuyên gia giỏi về tài chính, kế toán mà còn là của những người trung thực, có phẩm chất tốt, tuy nhiên hiện nay thu nhập của cán bộ - công chức, KTV đang rất thấp so với mặt bằng chung của những người làm trong các ngành, các ngân hàng, các tổ chức tín dụng, các dự án, doanh nghiệp dẫn đến việc chảy máu chất xám và không thu hút được nhân tài. Việc sử dụng trích thưởng 2% nguồn thu từ những khoản thu KTNN phát hiện thực nộp vào NSNN chỉ là giải pháp tình thế. Về lâu dài, khi chất lượng quản lý NSNN ngày càng tốt hơn thì khoản thu này sẽ giảm đi. Vì vậy, Nhà nước cần nghiên cứu áp dụng chế độ đặc thù đối với KTV nhà nước tính theo hệ số lương. Đồng thời, xét về đặc điểm hoạt động kiểm toán là triển khai trên địa bàn cả nước và trong hệ thống KTNN có các KTNN khu vực đóng ở các địa phương, KTNN cần được hưởng những ưu tiên trong việc xây dựng trụ sở, đảm bảo phương tiện làm việc cho toàn bộ hệ thống KTNN.

Ngoài ra, Nhà nước cần ban hành các tiêu chuẩn, định mức sử dụng kinh phí,

ngân sách và phương tiện phù hợp với tính chất và đặc thù của hoạt động kiểm toán và chức trách, nhiệm vụ của KTV như ô tô chuyên dùng, máy móc thiết bị chuyên dùng cho hoạt động kiểm toán; chi phí đào tạo thường xuyên đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế và đào tạo lại cán bộ, ưu tiên đầu tư phát triển công nghệ thông tin và các phương tiện làm việc cho cơ quan KTNN.

3.2.3. Hoàn thiện về tổ chức bộ máy kiểm toán Ngân sách nhà nước theo mô hình tập trung thống nhất và tăng cường năng lực kiểm toán Ngân sách nhà nước

Việc xây dựng và hoàn thiện tổ chức kiểm toán phải quán triệt nguyên tắc bảo đảm hiệu lực, hiệu quả hoạt động cho các tổ chức kiểm toán thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ phù hợp với môi trường pháp luật ở Việt Nam; tạo thế chủ động, sáng tạo cho đơn vị nâng cao quyền hạn, trách nhiệm trong phạm vi nhiệm vụ được giao, đồng thời tránh bỏ sót và chồng chéo trong quá trình thực hiện nhiệm vụ. Vì vậy, tổ chức bộ máy của KTNN trong đó có tổ chức kiểm toán NSNN cần tiếp tục được hoàn thiện để bảo đảm: tính độc lập, khách quan trong hoạt động kiểm toán; thực hiện tốt, đầy đủ các chức năng và loại hình kiểm toán; kiểm toán thường xuyên các đầu mối quản lý ngân sách các cấp (đơn vị dự toán cấp I) kể cả NSTW và NSDP, phù hợp với nhiệm vụ kiểm toán NSNN và thẩm định dự toán NSNN và NSDP; chỉ đạo và hướng dẫn về chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán nội bộ, sử dụng kết quả kiểm toán nội bộ của đối tượng kiểm toán và phối hợp chặt chẽ trong hoạt động kiểm toán.

Phát triển các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực theo hướng chuyên quản, chuyên môn hóa đối tượng kiểm toán theo chuyên ngành hẹp và luân chuyển đối tượng kiểm toán NSNN. Nghiên cứu hoàn thiện chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị trực thuộc KTNN để phân công nhiệm vụ phù hợp, chú trọng việc phân công nhiệm vụ kiểm toán theo hướng chuyên sâu về các lĩnh vực hoặc các ngành có tính đặc thù đối với hoạt động kiểm toán NSNN và có tính đến việc luân chuyển nhiệm vụ kiểm toán giữa các KTNN chuyên ngành trong trung hạn từ 3-5 năm, hoặc thực hiện luân chuyển vị trí công tác của cán bộ quản lý và KTV từ 3-5 năm; thực hiện

tái cơ cấu các phòng thuộc các KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực để gắn kết và phối hợp được tổ chức các phòng với các đoàn kiểm toán.

Do đặc điểm tổ chức hệ thống NSNN ở Việt Nam và những định hướng đổi mới cách thức quản lý NSNN trong thời gian tới, việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN được xác định như sau:

Thứ nhất, Tiếp tục thực hiện mô hình tổ chức quản lý tập trung thống nhất

Độc lập về tổ chức, nhân sự và tài chính là những nguyên tắc cơ bản trong việc thiết lập cơ quan KTNN để thực hiện tốt chức năng kiểm tra từ bên ngoài đối với cơ quan hành pháp. Kinh nghiệm đối với nhiều các quốc gia đang phát triển như Việt Nam áp dụng mô hình quản lý cơ quan KTNN tập trung, thống nhất từ TW tới địa phương. Do đặc điểm của NSNN Việt Nam được quản lý tập trung thống nhất và ngày càng có sự phân cấp mạnh mẽ hơn cho các cấp ngân sách về chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn trong quản lý thu, chi NSNN, nên mỗi cấp ngân sách đều là đối tượng kiểm toán và thẩm định dự toán ngân sách của KTNN. Như vậy, việc tổ chức mô hình kiểm toán theo hệ thống tổ chức hành chính luôn gắn liền với công tác quản lý NSNN, đảm bảo nguyên tắc quản lý tập trung thống nhất, gắn liền với nhiệm vụ, quyền hạn theo phân cấp quản lý NSNN và đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, gọn nhẹ và hiệu quả. Theo mô hình tổ chức này, KTNN thực hiện theo chế độ thủ trưởng, cơ cấu tổ chức KTNN được chia thành ở TW và khu vực. Việc tổ chức KTNN theo lĩnh vực hoạt động quản lý NSNN và phân chia hoạt động kiểm toán theo từng chuyên ngành hẹp là bước phát triển tiếp theo, nhằm tạo điều kiện chuyên môn hoá cao đảm bảo nâng cao chất lượng và hiệu quả trong hoạt động kiểm toán NSNN nói chung và thẩm định dự toán NSNN nói riêng. Theo cách tổ chức này, KTNN giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN và thẩm định dự toán ngân sách cho các KTNN chuyên ngành và KTNN các khu vực. Đối với báo cáo quyết toán, dự toán, dự án đầu tư xây dựng của các thành phố trực thuộc TW, các bộ, ngành TW và dự toán NSNN giao cho các KTNN chuyên ngành thực hiện. Đối với báo cáo quyết toán, dự toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc TW giao cho KTNN các

khu vực thực hiện.

Hiện nay, cũng có một số ý kiến cho rằng KTNN nên thiết kế KTNN khu vực theo đơn vị hành chính tương ứng với chính quyền cấp tỉnh để phục vụ trực tiếp cho UBND và HĐND theo xu hướng ngày càng phân cấp ngân sách mạnh cho địa phương (Trung Quốc mô hình KTNN đến cấp huyện). Tuy nhiên, để thuận lợi cho quản lý điều hành, phù hợp với xu hướng cải cách hành chính công, tinh gọn bộ máy, tiết kiệm kinh phí, đảm bảo tính độc lập, khách quan trong hoạt động kiểm toán và thuận lợi về địa hình, địa lý, mô hình tổ chức các KTNN khu vực nên được duy trì và hoàn thiện thêm để có thể kiểm toán thường xuyên hàng năm 100% ngân sách địa phương. Việc thành lập thêm các KTNN khu vực để tăng mẫu kiểm toán ngân sách địa phương sẽ đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin kịp thời, phục vụ việc quản lý, điều hành của UBND và giám sát, phê chuẩn ngân sách của HĐND tỉnh của từng địa phương, phù hợp với mục đích của việc mỗi tỉnh thành lập một đơn vị KTNN.

Để thực hiện tốt nhiệm vụ kiểm toán NSNN, hệ thống tổ chức bộ máy của KTNN nên tiếp tục được củng cố, xây dựng, phát triển theo mô hình quản lý tập trung thống nhất trực tuyến như hiện nay, gồm: KTNN TW (các KTNN chuyên ngành và các đơn vị thuộc bộ máy điều hành), các KTNN khu vực và các đơn vị sự nghiệp (không tổ chức hệ thống KTNN theo các cấp chính quyền). Mô hình tổ chức chỉ có một cơ quan KTNN với các đơn vị trực thuộc tại các địa phương là các KTNN khu vực sẽ tiết kiệm được nhiều kinh phí so với việc tổ chức các đơn vị trực thuộc nằm ở tất cả các tỉnh, thành phố trên cả nước, mặt khác tiết kiệm được cả thời gian trong việc điều hành và chỉ đạo hoạt động kiểm toán, phù hợp với mục tiêu tiết kiệm và hiệu quả trong quản lý và sử dụng NSNN.

Việc tổ chức như vậy sẽ bảo đảm bộ máy gọn nhẹ, tính độc lập trong kiểm toán NSNN các cấp và cũng phù hợp với môi quan hệ hướng dẫn, chỉ đạo về chuyên môn, sử dụng kết quả kiểm toán của kiểm toán nội bộ tại các đơn vị được kiểm toán theo quy định của Luật KTNN.

Một vấn đề đặt ra nữa là khi tổ chức được bộ máy kiểm toán nội bộ ở các cấp

NSNN, KTNN phải hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ cho kiểm toán nội bộ theo quy định của Luật KTNN và phối hợp chặt chẽ trong công tác kiểm toán NSNN. Hiện nay KTNN đang xây dựng đề án và các văn bản hướng dẫn nghiệp vụ này, trong tương lai gần khi tổ chức được bộ máy kiểm toán nội bộ tại các đơn vị sử dụng NSNN thì việc triển khai các hoạt động kiểm toán NSNN đòi hỏi phải có sự chỉ đạo, trao đổi, hướng dẫn thường xuyên về nghiệp vụ kiểm toán, sử dụng kết quả kiểm toán nội bộ để tăng cường hiệu quả công tác kiểm toán;

Thứ hai, Hoàn thiện tổ chức các KTNN chuyên ngành liên quan đến nhiệm vụ kiểm toán NSNN

Hiện nay, KTNN có 07 KTNN chuyên ngành với số cán bộ bình quân 70 người/1 đơn vị, mẫu kiểm toán đối với NSTW rất thấp, nhất là lĩnh vực đầu tư xây dựng. Việc phân chia nhiệm vụ kiểm toán trong lĩnh vực NSNN cũng chưa phù hợp dẫn đến có đối tượng kiểm toán ngân sách trong một đợt kiểm toán có 02 KTNN chuyên ngành vào thực hiện kiểm toán. Còn chênh lệch về nhiệm vụ kiểm toán NSNN do quy mô thu, chi của các đơn vị dự toán quá chênh lệch. KTNN chuyên ngành II, III chuyên thực hiện nhiệm vụ kiểm toán tại 47 đầu mối là các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW dẫn đến việc kiểm toán Báo cáo quyết toán ngân sách các bộ, ngành có quy mô lớn chưa thực hiện được thường xuyên hàng năm như: Bộ Giao thông vận tải, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn, Bộ Y tế, Bộ Giáo dục... Tỷ lệ các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW được kiểm toán năm 2007 (là năm có quy mô kiểm toán lớn nhất kể từ khi KTNN được thành lập đến nay) chỉ đạt 31% số đơn vị, trong đó số đơn vị dự toán cấp II được kiểm toán đạt tỷ lệ 25,2%, số đơn vị dự toán cấp III được kiểm toán chỉ đạt 22,2% số đơn vị hiện có. Nếu so với toàn bộ đơn vị dự toán các cấp là đối tượng kiểm toán của KTNN thì quy mô kiểm toán còn thấp hơn nhiều, quy mô mẫu đơn vị dự toán cấp I, II, III được kiểm toán đều chưa đạt 30%. Với quy mô kiểm toán như vậy sẽ tiềm ẩn rủi ro trong việc xác nhận độ tin cậy, chính xác của Báo cáo quyết toán ngân sách. Mặt khác, năm 2007, các dự án đầu tư do KTNN chuyên ngành IV, V thực hiện kiểm toán cũng chỉ đạt 5,76%, các chương trình mục tiêu quốc gia được kiểm toán chỉ đạt 22,2% so với đối

tượng kiểm toán của KTNN. Trong khi đó việc quản lý đầu tư xây dựng hiện nay còn nhiều hạn chế, ảnh hưởng đến việc thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế-xã hội. Từ thực trạng hoạt động của KTNN chuyên ngành như nêu trên, để KTNN chuyên ngành là những cơ quan chuyên môn sâu có tính chuyên nghiệp cao của KTNN, hệ thống KTNN chuyên ngành cần được củng cố và hoàn thiện theo hướng mở rộng, tăng cường năng lực kiểm toán, đảm bảo kiểm toán thường xuyên các nội dung trọng yếu trong quản lý, điều hành, sử dụng NSNN theo hướng sau:

Một là, Rà soát và điều chỉnh lại chức năng, nhiệm vụ của các KTNN chuyên ngành cho phù hợp với cơ cấu, tổ chức bộ máy hiện tại, hạn chế tình trạng chênh lệch về chức năng, nhiệm vụ và chồng chéo trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN của các KTNN chuyên ngành, nhất là đối với kiểm toán chi đầu tư xây dựng. KTNN nên bố trí nhiệm vụ kiểm toán của các KTNN trong lĩnh vực NSNN theo hướng kiểm toán các bộ, ngành như mô hình đối tượng kiểm toán ngân NSDP của các KTNN khu vực để đảm bảo tính chuyên nghiệp và khắc phục sự trùng lặp phạm vi kiểm toán, tuy nhiên để thực hiện nhiệm vụ này cần cân đối năng lực trong từng KTNN chuyên ngành để có thể thực hiện được các nhiệm vụ kiểm toán NSNN đối với các lĩnh vực khác nhau.

Hai là, Phát triển các KTNN chuyên ngành theo hướng chuyên quản, chuyên môn hóa đối tượng kiểm toán và luân chuyển đối tượng kiểm toán giữa các chuyên ngành hoặc giữa các phòng trong một đơn vị sau thời hạn 5 năm để đảm bảo tính khách quan trong hoạt động kiểm toán.

Ba là, Thành lập thêm 2-3 KTNN chuyên ngành để chia sẻ nhiệm vụ kiểm toán 47 đầu mỗi đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW của KTNN chuyên ngành II, III nhằm tăng mẫu kiểm toán đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW (binh quân mỗi đơn vị kiểm toán 8-9 bộ, ngành) và tiến tới kiểm toán thường xuyên hàng năm Báo cáo quyết toán ngân sách các bộ, ngành. Đồng thời, trong mỗi cuộc kiểm toán này, KTNN sẽ tăng độ lớn của quy mô mẫu kiểm toán đơn vị dự toán cấp II, cấp III trực thuộc đơn vị dự toán cấp I và các dự án đầu tư lên 50 đến 60%.

Các KTNN chuyên ngành sẽ đảm nhận triển khai thử nghiệm nhiệm vụ kiểm

toán hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, trước mắt tổ chức thường xuyên các cuộc kiểm toán chuyên đề và dần tiến tới chuyên nghiệp hoá việc sử dụng loại hình này trong các cuộc kiểm toán NSNN.

Thứ ba, Hoàn thiện tổ chức các KTNN khu vực

Trên cơ sở tính chất chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán NSNN, về cơ bản, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của các tổ chức KTNN là giống nhau. Nhưng do sự phân công quản lý theo phạm vi khác nhau, nên khối lượng công việc của các tổ chức KTNN khu vực có khác nhau. Vì vậy, trong quá trình kiện toàn các tổ chức KTNN khu vực, KTNN cần rà soát, đánh giá, tổ chức phân công lại phạm vi quản lý của các tổ chức KTNN khu vực cho phù hợp, bảo đảm hài hoà về khối lượng công tác giữa các tổ chức này; đồng thời, tính đến điều kiện hoạt động theo địa bàn giữa các khu vực, để từ đó, bố trí các tổ chức KTNN khu vực theo hướng tinh gọn, ổn định và hoạt động có hiệu quả, đáp ứng yêu cầu cải cách hành chính.

Với 09 KTNN khu vực như hiện nay và số cán bộ bình quân 70 người/1 đơn vị, mỗi đơn vị phụ trách kiểm toán bình quân 07 tỉnh, thành phố, nên thực tế hàng năm KTNN chỉ kiểm toán được gần 50% số tỉnh, thành phố và đối với các tỉnh, thành phố được kiểm toán cũng chỉ kiểm toán được khoảng 40-50% số quận, huyện và chưa đạt 10% số xã, phường trong mỗi cuộc kiểm toán.

Theo thống kê mẫu kiểm toán năm 2007, tỷ lệ chọn mẫu trong các cuộc kiểm toán NSDP rất thấp, cụ thể: đơn vị dự toán cấp I được kiểm toán chỉ đạt 12,8% số các đơn vị hiện có, các DNNN chỉ đạt 6%, các dự án đầu tư xây dựng chưa đạt tỷ lệ 2%. Nếu so với toàn bộ đối tượng kiểm toán của 64 tỉnh, thành phố thì tỷ lệ mẫu kiểm toán còn thấp hơn nhiều, chưa có tỷ lệ mẫu nào đạt 7%. Để tăng quy mô số tỉnh, thành phố được kiểm toán hàng năm và tăng quy mô mẫu kiểm toán trong một cuộc kiểm toán, nhất là tỷ lệ kiểm toán các đơn vị dự toán, các dự án đầu tư, các quận, huyện và các xã, phường; đồng thời đẩy mạnh thực hiện kiểm toán chuyên đề, kiểm toán hoạt động và chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN, chỉ đạo và hướng dẫn chuyên môn cho hệ thống kiểm toán nội bộ cần phải tăng số lượng KTV tại các khu vực.

Nhằm tăng cường năng lực hoạt động trong kiểm toán NSDP và phù hợp với việc bỏ ngân sách cấp huyện trong tương lai, Luận án đề xuất thành lập thêm 3-6 KTNN khu vực, nâng tổng số KTNN khu vực của KTNN lên 12-15 đơn vị. Với quy mô như vậy sẽ thực hiện kiểm toán thường xuyên hàng năm 100% báo cáo quyết toán ngân sách tỉnh, thành phố trực thuộc TW và thực hiện thường xuyên các cuộc kiểm toán chuyên đề theo hình thức luân phiên hàng năm trong mỗi tỉnh, thành phố; tăng quy mô mẫu chọn trong từng cuộc kiểm toán NSDP đối với các đơn vị dự toán cấp I của tỉnh lên 60 -70%, các xã, phường lên 30-40%;

Thứ tư, Hoàn thiện mô hình tổ chức phòng trực thuộc các KTNN chuyên ngành và khu vực

Hiện nay, trong mỗi KTNN chuyên ngành và khu vực chưa chuyên môn hoá đối tượng kiểm toán NSNN theo phòng nghiệp vụ, vì vậy ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động kiểm toán NSNN và không gắn được trách nhiệm quản lý theo phòng và quản lý chuyên môn. Trong khi đối tượng kiểm toán NSNN nói chung và trong một cuộc kiểm toán NSNN nói riêng rất đa dạng và đặc thù khác nhau đòi hỏi kỹ năng kiểm toán mang tính chuyên sâu và chuyên nghiệp. Vì vậy, cơ cấu tổ chức bộ máy của từng KTNN chuyên ngành và khu vực cần được củng cố và hoàn thiện theo hướng xác định và phân định rõ chức năng nhiệm vụ của các phòng nghiệp vụ, bố trí cơ cấu cán bộ, KTV trong mỗi phòng phù hợp với chức năng nhiệm vụ, mỗi phòng có khả năng đảm nhiệm một cuộc kiểm toán NSNN hoặc chuyên đề trong một cuộc kiểm toán NSNN;

Thứ năm, Hoàn thiện việc phân công, phân cấp và chuyên môn hoá nhiệm vụ kiểm toán NSNN

Một là, Phân công nhiệm vụ giữa các đơn vị đảm nhận nhiệm vụ kiểm toán NSNN theo tiêu chí phù hợp và thống nhất, đặc biệt là xác định rõ phạm vi kiểm toán để tránh chồng chéo nhiệm vụ, nhất là nhiệm vụ kiểm toán chi đầu tư XD CB của KTNN chuyên ngành IV, V với KTNN chuyên ngành II, III; nhiệm vụ kiểm toán DNNN giữa các KTNN khu vực với KTNN chuyên ngành VI và giữa KTNN chuyên ngành IV với chuyên ngành V để đảm bảo sự chuyên môn hoá trong hoạt

động kiểm toán. Phân công rõ nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN ở TW và địa phương cho các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực theo nhiệm vụ kiểm toán được phân công;

Hai là, Thực hiện việc chuyên môn hóa đối tượng kiểm toán NSNN theo đối tượng kiểm toán, và theo phòng nghiệp vụ và có tính đến việc luân chuyển đối tượng kiểm toán giữa các KTNN chuyên ngành trong trung hạn 3-5 năm hoặc thực hiện luân chuyển cán bộ quản lý, thay đổi vị trí công tác của KTV từ 3-5 năm một vị trí công tác nhằm bảo đảm tính khách quan trong hoạt động kiểm toán. Để thực hiện được quy định này cần xây dựng cơ chế hoán đổi đối tượng kiểm toán NSNN, đặc biệt là khối các KTNN chuyên ngành có chức năng tương đối giống nhau như: KTNN chuyên ngành II và KTNN chuyên ngành III (chuyên kiểm toán ngân sách của các bộ, ngành, cơ quan TW); KTNN chuyên ngành IV và V (chuyên kiểm toán các dự án đầu tư XDCB và chương trình mục tiêu);

Ba là, Thực hiện phân cấp mạnh cho các KTNN chuyên ngành chủ động trong việc triển khai thực hiện nhiệm vụ kiểm toán từ khâu lập kế hoạch; thực hiện kiểm toán; công tác kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán, đạo đức nghề nghiệp của KTV và thẩm định báo cáo kiểm toán. Theo đó, cấp ngành KTNN chỉ soát xét, phân tích và thẩm định tổng thể báo cáo kiểm toán trước khi phát hành chính thức.

Phân cấp rõ ràng cho KTNN các khu vực để thực hiện đầy đủ quy trình kiểm toán NSNN, nhất là bảo đảm sự độc lập tương đối gắn với chế độ báo cáo về việc xây dựng kế hoạch, kiểm soát chất lượng kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán. Kiểm toán trưởng KTNN khu vực có thể ký công văn phát hành báo cáo kiểm toán theo phân cấp và gửi báo cáo kiểm toán cho KTNN TW. Kiểm toán trưởng có thể phê duyệt kế hoạch kiểm toán và ban hành quyết định kiểm toán để gắn trách nhiệm pháp lý cao hơn và cải cách hành chính trong thực hiện quy trình kiểm toán. Việc lãnh đạo KTNN trực tiếp phê duyệt kế hoạch kiểm toán, ban hành quyết định kiểm toán, xét duyệt báo cáo kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán NSNN như hiện nay sẽ hạn chế tính chủ động của các KTNN khu vực và trong một số trường hợp, thông tin kiểm toán sẽ không mang tính kịp thời và tiến độ kiểm toán bị

chậm do việc phải trình qua nhiều công đoạn. Tuy nhiên để thực hiện được vấn đề này, một mặt phải nâng cao năng lực kiểm toán của các KTNN khu vực đồng thời tăng cường kiểm soát của KTNN TW đối với KTNN các khu vực thông qua kế hoạch kiểm tra thường xuyên hàng năm và đột xuất (kể cả kiểm tra khi đang tiến hành kiểm toán) của Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán, Vụ Pháp chế, Vụ Tổng hợp, lãnh đạo KTNN. KTNN cần thiết lập cơ chế kiểm soát việc thực hiện mục tiêu kiểm toán, thiết lập chế độ báo cáo và kiểm tra thông tin thường xuyên theo định kỳ về tiến độ và báo cáo kết quả kiểm toán NSNN;

Bốn là, Phân giao nhiệm vụ kiểm tra, đánh giá việc quản lý và sử dụng nguồn vay nợ của Chính phủ theo thông lệ quốc tế, nhiệm vụ đánh giá các chỉ số quốc gia khi kiểm toán NSNN theo hình thức chuyên môn hoá hoặc kiểm toán chuyên đề phù hợp với thông lệ quốc tế và của các cơ quan KTNN khác. Tại Đại hội lần thứ 19 của các Cơ quan Kiểm toán tối cao (tổ chức vào tháng 11/2007) đã thảo luận chủ đề về quản lý, trách nhiệm giải trình và quản lý nợ công và vai trò của các cơ quan KTNN trong việc xây dựng, sử dụng và đánh giá các chỉ số quốc gia được chấp nhận. Vì vậy việc kiểm toán nợ công và đánh giá các chỉ số quốc gia đặt ra yêu cầu tổ chức thực hiện nhiệm vụ này của các cơ quan KTNN, trong đó có Việt Nam, đòi hỏi KTNN cần tổ chức thực hiện nhiệm vụ này dưới khía cạnh kiểm toán ngân sách hàng năm hoặc tổ chức kiểm toán chuyên đề và phân giao nhiệm vụ theo hình thức chuyên môn hoá.

3.2.4. Hoàn thiện tổ chức đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán Ngân sách nhà nước

Tổ chức đoàn, tổ kiểm toán phải gắn với phân công nhiệm vụ rõ ràng, gắn trách nhiệm quản lý với việc thực hiện nhiệm vụ chuyên môn; phù hợp với năng lực, sở trường của KTV; đảm bảo các điều kiện để có thể thực hiện các biện pháp kiểm soát hữu hiệu chất lượng hoạt động kiểm toán. Theo những nguyên tắc trên, việc hoàn thiện tổ chức đoàn kiểm toán NSNN, tổ kiểm toán NSNN được xác định như sau:

Thứ nhất, bổ sung cách thức tổ chức đoàn kiểm toán NSNN theo hướng bố trí nhiều đoàn kiểm toán theo các mục tiêu, chuyên đề cụ thể khi kiểm toán ngân

sách của một tỉnh, thành phố, một bộ, ngành. Các chuyên đề kiểm toán được các đoàn kiểm toán thực hiện luân phiên hàng năm theo từng tỉnh thành phố. Với cách thức này, hàng năm đều kiểm toán ngân sách của một tỉnh, hoặc một bộ nhưng với những mục tiêu (chuyên đề) cụ thể được xác định tùy theo từng năm:

Hiện nay, khi triển khai một cuộc kiểm toán NSNN tại một tỉnh, một bộ về báo cáo quyết toán của một cấp ngân sách, KTNN thành lập một đoàn kiểm toán với nhiều tổ kiểm toán tương ứng với một cuộc kiểm toán này. Trong một đoàn kiểm toán ngân sách có rất nhiều tổ kiểm toán với các lĩnh vực kiểm toán khác nhau như thu ngân sách, chi thường xuyên, chi đầu tư xây dựng. Tuy nhiên do đối tượng, phạm vi hoạt động trong kiểm toán NSNN của KTNN rất đa dạng và với nội dung, mục tiêu kiểm toán khác nhau, việc tổ chức một cuộc kiểm toán NSNN như hiện nay dẫn đến có quá nhiều đơn vị được kiểm toán trong một cuộc kiểm toán, phạm vi kiểm toán quá rộng, thời gian kiểm toán dài và nhiều đầu mối quản lý gây khó khăn cho công tác điều hành, quản lý, kiểm tra, kiểm soát hoạt động kiểm toán. Chính vì vậy bên cạnh cách tổ chức đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình phân tuyến như hiện nay cần bổ sung cách tổ chức đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình trực tuyến. Theo mô hình này, KTNN cần xác định rõ đối tượng, mục tiêu kiểm toán để tiến hành nhiều cuộc kiểm toán ngân sách theo các chuyên đề theo phân cấp quản lý NSNN, phù hợp với phạm vi, mục tiêu của từng đối tượng kiểm toán chi tiết của kiểm toán NSNN. Tập hợp nhiều cuộc kiểm toán ngân sách theo các chuyên đề này sẽ hình thành nên một cuộc kiểm toán NSNN như hiện nay. Mỗi cuộc kiểm toán này sẽ thành lập một đoàn kiểm toán. Như vậy, theo mô hình này bên cạnh việc tổ chức đoàn kiểm toán theo mô hình phân tuyến như hiện nay, có thể đẩy mạnh việc thành lập nhiều đoàn kiểm toán theo mô hình quản lý trực tuyến, đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn kiểm toán và các KTV thực hiện kiểm toán (không có tổ kiểm toán). Các đoàn kiểm toán này kiểm toán theo các chuyên đề kiểm toán cụ thể đối với cuộc kiểm toán NSNN mang tính chuyên sâu và phục vụ cho những mục tiêu kiểm toán NSNN cụ thể, phù hợp với từng loại đối tượng kiểm toán. Việc tổ chức như vậy sẽ có hiệu quả là:

Trước hết, Các đoàn kiểm toán ngân sách sẽ tương đối nhỏ như các tổ kiểm toán hiện nay, mỗi đoàn kiểm toán sẽ thực hiện nhiều cuộc kiểm toán trong một kế hoạch kiểm toán đối với một tỉnh, bộ ngành. Các mục tiêu kiểm toán NSNN sẽ được thực hiện tốt hơn. Các đoàn kiểm toán thực hiện theo đúng quy trình đối với từng cuộc kiểm toán, còn các hoạt động phân tích và tổng hợp kết quả kiểm toán thuộc kế hoạch kiểm toán sẽ do cấp quản lý thực hiện;

Tiếp đến, Các đoàn kiểm toán có thể thực hiện kiểm toán liên tục quanh năm theo kế hoạch kiểm toán ngân sách tổng thể tại một bộ, ngành, một tỉnh, thành phố nhằm khắc phục được tình trạng mùa vụ trong hoạt động kiểm toán NSNN hiện nay (từ tháng 4 đến tháng 11 hàng năm);

Sau cùng, Tăng cường được trách nhiệm quản lý của các phòng kiểm toán, lãnh đạo các KTTN chuyên ngành, khu vực trong chỉ đạo điều hành hoạt động kiểm toán NSNN; giảm bớt đầu mối trung gian và tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, giám sát chất lượng kiểm toán.

Thứ hai, *Bố trí đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán gọn nhẹ, theo phòng nghiệp vụ và có cơ chế linh hoạt trong việc bố trí nhân sự và trao đổi thông tin giữa các tổ kiểm toán:*

Một là, Đoàn kiểm toán NSNN cần được tổ chức theo hướng gọn nhẹ, cân đối về khả năng của KTV trong từng lĩnh vực thu, chi, XD/CB để sắp xếp nhân sự của các tổ kiểm toán, chú trọng tới việc đào tạo các KTV dự bị, thành viên khác của đoàn kiểm toán, nhất là kỹ năng kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp thu, chi ngân sách;

Hai là, Đổi mới cách thức tổ chức đoàn kiểm toán theo hướng giao nhiệm vụ kiểm toán theo phòng nhằm gắn kết trách nhiệm liên tục của việc quản lý hành chính và quản lý chuyên môn trong thời gian kiểm toán và sau kiểm toán, có thể giao nhiệm vụ trưởng đoàn kiểm toán cho các trưởng phòng, tuy nhiên cũng cần phải tính đến việc luân chuyển các KTV thường xuyên đi cùng một tổ kiểm toán để đảm bảo tính khách quan;

Ba là, Việc bố trí tổ kiểm toán tại các đơn vị tổng hợp ngân sách phải được

chú trọng hơn về mặt thời gian và năng lực của KTV kết hợp với xác định nội dung, phương pháp kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp rõ ràng, khả năng phân tích và lập báo cáo kiểm toán của các thành viên trong tổ kiểm toán. Cần quán triệt nguyên tắc không bố trí kiêm nhiệm kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp và chi tiết trong cùng một thời điểm kiểm toán để tránh việc tập trung quá nhiều cho việc kiểm toán chi tiết và thông qua biên bản kiểm toán. Bố trí tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp ngay từ đầu và kết thúc cuộc kiểm toán.

Bốn là, Cần có cơ chế linh hoạt tại đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình phân tuyến trong việc bố trí, điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán để cân đối nhiệm vụ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết, khắc phục việc kế hoạch kiểm toán NSNN được phê duyệt không sát với đối tượng kiểm toán dẫn đến không cân đối phù hợp về thời gian kiểm toán cũng như năng lực của tổ kiểm toán. Trường đoàn kiểm toán có thể điều động nhân sự trong nội bộ đoàn kiểm toán, giữa các tổ kiểm toán, không phải xin ý kiến kiểm toán trưởng, lãnh đạo KTNN như hiện nay.

Năm là, Tăng cường việc cung cấp và trao đổi thông tin giữa các tổ kiểm toán NSNN qua việc điều hành của lãnh đạo đoàn kiểm toán để tăng cường chất lượng kiểm toán NSNN, đặc biệt là đối với những đối tượng kiểm toán có cùng quy mô hoặc mô hình quản lý tương đối giống nhau. Tổ trưởng tổ kiểm toán cần phải thực hiện chế độ báo cáo định kỳ 3-5 ngày một lần với trưởng đoàn kiểm toán về kết quả sơ bộ và tình hình kiểm toán của tổ kiểm toán để trưởng đoàn nắm thông tin và điều phối chung giữa các tổ kiểm toán. Bên cạnh cần tăng cường trao đổi thông tin giữa tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và tổ kiểm toán chi tiết để thu thập tốt các bằng chứng có liên quan phục vụ cho kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Sáu là, Cần phân công, phân nhiệm rõ ràng vai trò của các phó trưởng đoàn kiểm toán, phó trưởng đoàn kiểm toán không nên kiêm nhiệm chức danh tổ trưởng tổ kiểm toán, nhất là đối với các cuộc kiểm toán NSĐP có quy mô lớn. Việc phân công nhiệm vụ cho phó trưởng đoàn kiểm toán nên chuyên trách theo các nội dung thu NSNN, chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển để gắn với sở trường của từng phó trưởng đoàn và bảo đảm tính chuyên môn hoá trong quá trình điều hành đoàn

kiểm toán.

3.2.5. Hoàn thiện việc áp dụng các loại hình kiểm toán trong kiểm toán Ngân sách nhà nước

Thứ nhất, Trong trung hạn, KTNN Việt Nam cần xem việc áp dụng và triển khai loại hình kiểm toán hoạt động có tầm quan trọng như kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ hiện nay

Hiện nay, KTNN Việt Nam vẫn đang tập trung cho loại hình kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính trong kiểm toán NSNN và đang có xu hướng hình thành việc áp dụng liên kết với loại hình kiểm toán hoạt động trong một cuộc kiểm toán NSNN. Chính vì việc áp dụng đa dạng hoá loại hình trong một cuộc kiểm toán NSNN sẽ dẫn tới việc theo đuổi quá nhiều mục tiêu trong một cuộc kiểm toán và ảnh hưởng đến việc thực hiện mục tiêu kiểm toán NSNN. Trong thực tế, việc xác định một nhóm mục tiêu trọng yếu nào gắn kết với việc áp dụng loại hình kiểm toán cụ thể là rất quan trọng, quyết định đến sự thành công của một cuộc kiểm toán NSNN. Việc áp dụng nhiều loại hình kiểm toán trong một cuộc kiểm toán sẽ dẫn tới việc không tập trung do phải áp dụng nhiều phương pháp kiểm toán, cách thức thu thập bằng chứng kiểm toán khác nhau do đặc thù của từng loại hình kiểm toán. Tuyên bố Lima đã khẳng định nhiệm vụ truyền thống của cơ quan kiểm toán tối cao là kiểm toán tính hợp pháp và hợp thức của công tác quản lý tài chính và hoạt động kế toán. Bên cạnh loại hình kiểm toán này, còn một loại hình kiểm toán có tầm quan trọng tương đương là kiểm toán hoạt động tập trung vào kiểm tra hành vi, tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của nền hành chính công. Kiểm toán hoạt động bao trùm không chỉ các nghiệp vụ tài chính cụ thể mà còn toàn diện hoạt động chính phủ, gồm cả hệ thống tổ chức và hành chính. Mục tiêu kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao - tính hợp pháp, hợp thức, kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của quản lý tài chính - về cơ bản có tầm quan trọng như nhau. Tuy nhiên, tùy cơ quan kiểm toán tối cao xác định ưu tiên của mình trên cơ sở từng đối tượng kiểm toán. Ở Việt Nam, việc chuyển hướng phân bổ NSNN theo tiêu chí đầu ra đặt ra vấn đề cần đánh giá chất lượng của đầu ra đối với các đơn vị nhận và sử dụng NSNN, đồng thời các cơ quan

điều hành, giám sát NSNN rất cần thông tin được một cơ quan có chuyên môn, độc lập, khách quan trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và sử dụng NSNN, kể cả tính hiệu quả và hiệu năng của một cơ quan hành chính công trong việc thực hiện nhiệm vụ trên cơ sở tối ưu hoá nguồn lực được giao. Các cuộc kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN sẽ nâng cao trách nhiệm giải trình, kiểm tra và minh bạch trong chính phủ.

Chính vì vậy, để phù hợp với thông lệ quốc tế và đáp ứng tốt nhiệm vụ tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ nâng cao hiệu quả quản lý, điều hành và giám sát NSNN, trong tầm trung hạn KTNN Việt Nam cần xem việc áp dụng và triển khai loại hình kiểm toán hoạt động có tầm quan trọng như kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ hiện nay trong kiểm toán NSNN. Từ đó, KTNN cần xác định rõ cách thức tổ chức thực hiện trong trung hạn đối với tổ chức thực hiện kiểm toán NSNN mang tính chuyên đề, phục vụ thiết thực và cung cấp thông tin kịp thời về tính hiệu quả, hiệu lực trong sử dụng, quản lý và điều hành NSNN;

Thứ hai, Nghiên cứu và triển khai loại hình kiểm toán trước theo yêu cầu của Luật KTNN, trọng tâm là kiểm toán dự toán NSNN để góp phần quan trọng trong việc lập, quyết định dự toán NSNN hàng năm

Tuyên bố Lima đã khẳng định việc kiểm toán trước do cơ quan kiểm toán tối cao tiến hành có lợi thế là có thể ngăn ngừa thiệt hại trước khi nó xảy ra và là điều không thể thiếu đối với việc quản lý lành mạnh NSNN đã giao cho nhà nước. Cơ quan KTNN làm phản biện theo yêu cầu của Quốc hội, HĐND 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. Hiện nay, KTNN mới tham gia thảo luận vòng I tại các buổi họp của Bộ Tài chính với các đơn vị dự toán, và cung cấp thông tin về tình hình thực hiện dự toán qua kết quả kiểm toán hàng năm, chưa tham gia sâu về việc lập dự toán NSNN.

KTNN đưa ra ý kiến độc lập của mình về dự toán NSNN do Chính phủ trình trong đó nêu lên những vấn đề mà ý kiến của KTNN khác với các bộ, ngành, địa phương và Bộ Tài chính để làm căn cứ cho Quốc hội thảo luận và phê chuẩn.

KTNN đưa ra ý kiến độc lập về chính sách và giải pháp của Chính phủ trong việc tổ chức thực hiện dự toán NSNN. Đây là ý kiến quan trọng để Quốc hội thảo luận và quyết định các giải pháp phát triển kinh tế xã hội và dự toán NSNN năm kế hoạch.

Khi tham gia thẩm định phương án phân bổ NSTW, KTNN cần phải nhận xét việc phân bổ NSTW có bảo đảm nguyên tắc công bằng, hợp lý và tích cực hay không, đảm bảo kinh phí cho các cơ quan, đơn vị hoàn thành tốt nhiệm vụ được giao, thực hành tiết kiệm chống lãng phí, nhằm phát huy hiệu quả trong việc sử dụng kinh phí NSNN trong từng lĩnh vực hoạt động của các bộ, ngành TW trên cơ sở cân đối hợp lý giữa các lĩnh vực trên phạm vi toàn quốc theo chủ trương phát triển kinh tế xã hội của Đảng, Nhà nước; số bổ sung NSTW cho các tỉnh, thành phố trực thuộc TW có bảo đảm tích cực chủ động khai thác nguồn thu, bảo đảm tính ổn định và duy trì tốc độ phát triển bền vững nguồn thu NSNN. Để có được những nhận xét trên, KTNN có thể tiến hành thẩm định các nội dung cơ bản sau: Thẩm định tổng số và mức chi ngân sách cho từng lĩnh vực; Thẩm định dự toán chi của từng Bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan khác ở TW theo từng lĩnh vực; thẩm tra mức bổ sung từ NSTW cho ngân sách từng tỉnh, thành phố trực thuộc TW, bao gồm số bổ sung cân đối ngân sách, bổ sung có mục tiêu; thẩm tra mức phân bổ vốn đầu tư theo quyết định các dự án, công trình quan trọng quốc gia được đầu tư từ nguồn vốn NSNN.

Phương thức tổ chức chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW, dự toán NSDP có thể được thực hiện theo phương án: KTNN giao nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến về NSNN, phương án phân bổ NSTW cho Vụ Tổng hợp chủ trì, phối hợp với các KTNN chuyên ngành (cho ý kiến về dự toán của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW). Việc chuẩn bị ý kiến về dự toán NSDP do KTNN các khu vực đảm nhiệm. Việc chuẩn bị ý kiến này tương đối độc lập nhưng phải đảm bảo mối quan hệ chặt chẽ để trao đổi, cung cấp thông tin phục vụ chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN tổng thể. Việc chuẩn bị ý kiến về dự toán ngân sách cần có sự kết hợp chặt chẽ với sử dụng kết quả kiểm toán của từng cuộc kiểm toán ngân sách. Hàng năm khi quá trình lập dự toán ngân sách bắt đầu, các KTNN chuyên ngành, khu vực

trong phạm vi phụ trách của mình sẽ cử cán bộ tham gia cùng với các tỉnh, cơ quan trung ương trong quá trình lập dự toán từ quá trình lập, thảo luận dự toán với các cấp độ khác nhau: cấp chuyên viên, cấp lãnh đạo tham mưu, cấp quyết định. Đối với NSDP, các KTNN khu vực sẽ tham gia vào quá trình thảo luận giữa cơ quan tài chính, kế hoạch đầu tư với các sở ban ngành và các huyện, thị xã, thành phố trực thuộc TW. Đối với NSTW, các KTNN chuyên ngành sẽ tham gia thảo luận về dự toán giữa Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư với các bộ, ngành. Mỗi đơn vị được giao nhiệm vụ phải có ý kiến bằng văn bản gửi cho các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, HĐND, UBND các địa phương về ý kiến đánh giá dự toán ngân sách. Đối với NSNN và phương án phân bổ NSTW, Vụ Tổng hợp sẽ lập báo cáo để KTNN gửi Chính phủ và Tổng KTNN trình bày trước Quốc hội.

Bên cạnh đó, KTNN cần nghiên cứu sớm triển khai kiểm toán dự toán các dự án đầu tư nhằm thẩm định, đánh giá báo cáo dự toán của dự án đó và các khía cạnh nhằm xem xét tính khả thi và tính hiệu quả của chương trình, dự án trước khi trình Quốc hội phê duyệt đầu tư các dự án, công trình quan trọng của quốc gia theo thẩm quyền của Quốc hội. 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, KTV 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 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. Dựa vào các chuẩn mực kiểm toán, bằng các phương pháp kiểm toán thích hợp, các KTV 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 KTV phải dựa vào các chuẩn mực chung, mặt khác KTV 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 và đem lại hiệu quả cao nhất về mặt kinh tế- xã hội trong việc sử dụng NSNN.

3.2.6. Hoàn thiện quy trình kiểm toán Ngân sách nhà nước

3.2.6.1. Nguyên tắc cơ bản hoàn thiện quy trình kiểm toán Ngân sách nhà nước

Xuất phát từ chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong thực hiện kiểm toán NSNN gắn với quá trình tổ chức, phân cấp quản lý NSNN, đồng thời với đối tượng kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán NSNN tương đối rộng đặt ra những nguyên tắc cơ bản nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán NSNN như sau:

Một là, Sửa đổi, bổ sung quy trình kiểm toán NSNN hiện hành để phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của KTNN. Quy trình kiểm toán NSNN chung mang tính khái quát hoá, là bước tiếp cận ban đầu trong việc ban hành các quy trình kiểm toán chi tiết trong từng đối tượng cụ thể của từng lĩnh vực kiểm toán NSNN;

Hai là, Nhanh chóng xây dựng các quy trình kiểm toán chi tiết cho từng đối tượng cụ thể của lĩnh vực kiểm toán NSNN như là cẩm nang hướng dẫn cho KTV bao gồm: Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN; Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP; Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW (các bộ, ngành cơ quan TW); quy trình chuẩn bị ý kiến của KTNN đối với dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW và các công trình trọng điểm quốc gia để đáp ứng yêu cầu của Luật KTNN, trong đó xác định rõ phương pháp thẩm định dự toán đối với NSDP, đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW có số thu, chi lớn...; Quy trình kiểm toán chi chương trình mục tiêu quốc gia và ứng

dụng trong khi kiểm toán NSTW và NSĐP.

Đối với Quy trình kiểm toán NSĐP: cần làm rõ các nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp thu NSNN trên địa bàn, kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chi NSĐP, kiểm toán chi tiết tại các đối tượng thực hiện nghĩa vụ thu nộp NSNN, kiểm toán chi tiết các đối tượng quản lý sử dụng NSNN (chi đầu tư phát triển, chi thường xuyên...).

Đối với quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW cần tập trung làm rõ cách thức kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp, kiểm toán các đơn vị dự toán và kiểm toán các đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện cơ chế tự chủ tài chính.

Đối với Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN: cần làm rõ các nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp, các chỉ tiêu kiểm toán quyết toán thu, quyết toán chi tại Bộ Tài chính, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, KBNN...;

Ba là, Xây dựng các hướng dẫn về kiểm toán hoạt động lĩnh vực NSNN đối với từng cấp ngân sách như NSNN, NSTW, NSĐP, các đơn vị dự toán và đơn vị sự nghiệp có thu. Các hướng dẫn này phải đưa ra được các nội dung về kiểm toán hoạt động, mục tiêu kiểm toán hoạt động, căn cứ xác định tiêu chí kiểm toán và các phương pháp kiểm toán áp dụng cho từng đối tượng cụ thể liên quan đến quản lý, điều hành thu, chi NSNN. Hướng dẫn các phương pháp kiểm toán mới mang tính đặc thù của loại hình kiểm toán hoạt động đã được các nước có nền kiểm toán phát triển ứng dụng như: phương pháp thống kê, điều tra xã hội, phương pháp thảo luận nhóm... trong kiểm toán NSNN. Trước mắt cần xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động đối với các đơn vị dự toán trực tiếp sử dụng kinh phí theo hình thức khoán chi và các đơn vị sự nghiệp có thu, sau đó dần dần xây dựng quy trình kiểm toán hoạt động đối với các cấp ngân sách.

3.2.6.2. Hoàn thiện các bước của quy trình kiểm toán NSNN

Bước 1. Chuẩn bị kiểm toán

Thứ nhất, Xác định rõ ràng đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN để đảm bảo thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong việc đánh giá, xác nhận

báo cáo quyết toán ngân sách các cấp, đánh giá tính tuân thủ trong việc chấp hành chính sách, chế độ của Nhà nước, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng, điều hành NSNN

Đối tượng kiểm toán NSNN là hoạt động có liên quan đến quản lý, sử dụng, điều hành NSNN và các báo cáo quyết toán. Xuất phát từ nguyên tắc quản lý NSNN theo hướng tăng cường quản lý tập trung thống nhất NSNN vừa tăng cường phân cấp quản lý đối với NSDP, đặc biệt vai trò điều hành NSDP đối với ngân sách cấp tỉnh, trong lĩnh vực NSNN, KTNN phải đồng thời tiến hành kiểm toán 04 cấp ngân sách vừa phải kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN trong đó lấy ngân sách cấp tỉnh là chủ đạo đối với NSDP. Quá trình kiểm toán, phải xác lập được mối quan hệ phục vụ và phối hợp công tác với HĐND các cấp, nhất là HĐND cấp tỉnh trong cả 4 giai đoạn của quy trình kiểm toán. Xuất phát từ phân cấp quản lý NSNN như trên, đối tượng kiểm toán NSNN chủ yếu hàng năm của KTNN là báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, ngành, đoàn thể TW (kể cả an ninh, quốc phòng, cơ quan Đảng) và báo cáo quyết toán ngân sách các địa phương, báo cáo quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập trước khi trình Quốc hội phê duyệt.

Ngoài các đối tượng kiểm toán trực tiếp nói trên, để thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN các cấp, KTNN còn phải tiến hành kiểm toán tại các khách thể là các cơ quan, tổ chức có liên quan đến thu, chi NSNN tức là các doanh nghiệp, các đơn vị sự nghiệp (liên quan đến việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN và sử dụng vốn NSNN cấp) và các đơn vị dự toán, các ban quản lý dự án đầu tư XDCB (sử dụng NSNN cấp để chi thường xuyên, chi chương trình mục tiêu, chi đầu tư phát triển). Tuy nhiên do phạm vi quá rộng, KTNN cần xác định rõ phương pháp chọn mẫu, mục tiêu kiểm toán để kiểm toán các đối tượng này, đồng thời có định hướng rõ ràng khi tiến hành khảo sát và qua công tác kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp để lựa chọn khách thể kiểm toán dạng này, tránh tình trạng kiểm toán dàn trải các đơn vị dự toán trong khi đó nguồn lực bị hạn chế và không đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Mặt khác, trong lĩnh vực KTNN để phục vụ cho việc quản lý, điều hành, KTNN có thể tổ chức những cuộc kiểm toán chuyên đề cụ thể liên quan

đến nhiều đối tượng khác nhau.

Đối tượng kiểm toán NSNN cần có sự phân biệt giữa đối tượng kiểm toán bắt buộc và loại đối tượng không hoàn toàn bắt buộc, theo hướng hoạt động quản lý và sử dụng NSNN, báo cáo quyết toán của các cơ quan công quyền, các đơn vị sự nghiệp công, các DNNN, các tổ chức nhà nước quản lý các quỹ tài chính nhà nước là đối tượng kiểm toán bắt buộc. Còn các tổ chức xã hội, kinh tế tư nhân nhận kinh phí hỗ trợ từ NSNN, hoặc có nghĩa vụ nộp thuế đối với Nhà nước thì có thể không là khách thể bắt buộc thường xuyên của KTNN, nhưng hoạt động sử dụng NSNN hoặc hoạt động thực hiện nghĩa vụ nộp thuế vẫn là đối tượng của KTNN. Nếu bỏ trống đối tượng kiểm toán này có thể dẫn đến rủi ro trong quản lý và rất khó đánh giá về mức độ trung thực về tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN, về thu NSDP. Tuy nhiên cũng cần phải xây dựng phương pháp, cách thức kiểm toán và lựa chọn những đối tượng kiểm toán thuộc dạng này để hạn chế sự không cần thiết và đảm bảo tính minh bạch trong hoạt động kiểm toán.

Bổ sung đối tượng kiểm toán NSNN là trách nhiệm kinh tế đối với cán bộ lãnh đạo các cấp nhằm góp phần vào công cuộc đấu tranh chống tham ô, tham nhũng, lãng phí trong bộ máy nhà nước, nâng cao hiệu quả quản lý NSNN và giao nhiệm vụ kiểm toán này cho các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực. Bổ sung đối tượng kiểm toán là việc quản lý và sử dụng các quỹ ngoài NSNN có nguồn gốc từ ngân sách, các khoản vay của NSDP do cơ chế kiểm soát và điều chỉnh hoạt động của các quỹ này còn chưa chặt chẽ. Việc kiểm toán các quỹ này nên tập trung vào việc đánh giá hiệu quả hoạt động và chế độ chính sách đối với hoạt động của các quỹ này.

Xuất phát từ quan điểm như trên, đối tượng kiểm toán NSNN cụ thể được xác định như sau:

Một là, Đối với kiểm toán báo cáo Tổng Quyết toán NSNN và hoạt động quản lý điều hành NSTW

Xác định rõ đối tượng kiểm toán là báo cáo quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập được tổng hợp từ dưới lên và hoạt động chỉ đạo, điều hành NSTW thông

qua việc quản lý của Bộ Tài chính, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, KBNN, Bộ Kế hoạch và Đầu tư.

KTNN phải đánh giá được việc quản lý thu, chi NSNN. Trong đó thu phải đánh giá việc lập dự toán, quản lý, sử dụng, quyết toán, tổng hợp lập báo cáo theo từng khoản thu như thu thuế xuất nhập khẩu, thu nội địa, các khoản thu chuyển nguồn, thu vay đầu tư, các khoản thu quản lý qua NSNN, các khoản thu về cho vay lại; vay bù đắp bội chi ngân sách, các khoản tạm thu, tạm giữ chưa đưa vào Quyết toán NSNN. Kiểm toán chi phải đánh giá được lập dự toán, quản lý, sử dụng, quyết toán và lập báo cáo chi đối với các khoản chi đầu tư phát triển, chi thường xuyên; chi trả nợ, viện trợ; các khoản chi chuyển nguồn; chi trích lập quỹ dự trữ tài chính; các khoản chi từ nguồn thu quản lý qua NSNN; các khoản chi cho vay từ nguồn vay nước ngoài về cho vay lại: xác định tổng số cho vay và đối chiếu số liệu giữa các báo cáo; chi bổ sung từ NSTW cho NSDP; các khoản chi ứng trước năm nay và hoàn trả các khoản ứng trước của năm trước: xác định tổng số các khoản chi ứng trước của năm trước và năm sau, nội dung của các khoản chi ứng trước. Qua đó, KTNN phải đánh giá được công tác quản lý, điều hành thu, chi, cân đối ngân sách và bội chi NSNN.

Liên quan đến kiểm toán quyết toán thu NSNN sẽ kiểm toán tại Tổng cục Hải quan đối với thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Tổng cục Thuế đối với thu NSNN theo từng sắc thuế, thu viện trợ sẽ kiểm toán tại Vụ Tài chính Đối ngoại Bộ Tài chính, các khoản thu khác sẽ kiểm toán tại Vụ NSNN và đối chiếu số liệu tổng hợp với KBNN. Liên quan đến chi NSNN sẽ kiểm toán tại Vụ NSNN, Vụ Hành chính văn xã, Vụ Tài chính Đối ngoại và KBNN, Bộ Kế hoạch và Đầu tư. Quá trình kiểm toán nhằm xác nhận báo cáo quyết toán thu, chi NSNN và theo dõi một số chuyên đề kiểm toán mang tính quản lý và điều hành NSNN, KTNN có thể mở rộng diện kiểm toán, hoặc đối chiếu, kiểm tra tại các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW hoặc các tỉnh, thành phố trực thuộc TW.

Hai là, Đối với kiểm toán các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW

Việc xác định đối tượng trong các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân

sách của các bộ, ngành TW do các KTNN chuyên ngành cũng phải rõ ràng và thống nhất. Với cơ chế tự chủ kinh phí, khoán kinh phí thì việc kiểm toán xác định kinh phí ổn định trong thời kỳ trung hạn (3 năm) và đánh giá mục tiêu hoạt động (đầu ra) của các đơn vị là quan trọng nhất, khác với NSDP, đối với việc kiểm toán ngân sách của các bộ, ngành cơ quan TW nên tập trung vào việc xác định mức kinh phí NSNN cấp trong thời kỳ ổn định, các đơn vị dự toán có sử dụng hoặc thu sự nghiệp lớn và việc tổng hợp lập báo cáo quyết toán, các dự án đầu tư xây dựng.

Đối tượng kiểm toán hàng năm đối với kiểm toán việc quản lý, sử dụng ngân sách của một bộ, ngành nên thay đổi xác định đối tượng kiểm toán gắn với mục tiêu kiểm toán theo tính chất luân phiên mang tính chuyên đề chuyên sâu phục vụ việc đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán và phục vụ việc quản lý, điều hành, tư vấn hoạt động. KTNN không nên lồng ghép quá nhiều nội dung trong cuộc kiểm toán này (hiện nay KTNN vừa kiểm toán báo cáo quyết toán của bộ, ngành, vừa thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN của các doanh nghiệp thuộc bộ trong khi đó không có mối liên hệ giữa 2 hệ thống báo cáo này). Tức là KTNN cần phân biệt rõ mục tiêu của việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách với việc kiểm toán quản lý sử dụng tiền và tài sản nhà nước để nâng cao chất lượng kiểm toán, phân biệt rõ việc áp dụng loại hình kiểm toán đối với từng nhóm đối tượng trong việc quản lý sử dụng NSNN, tiền và tài sản nhà nước của bộ, ngành, cơ quan TW. KTNN cần xây dựng kế hoạch kiểm toán chuyên đề (nếu có) đối với dạng những đối tượng kiểm toán loại này. Hơn nữa, nếu căn cứ vào lộ trình giảm dần chức năng quản lý của bộ, ngành TW đối với các doanh nghiệp thì việc lựa chọn doanh nghiệp là khách thể kiểm toán trong cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN, tiền và tài sản nhà nước của các bộ, ngành cũng không còn phù hợp trong tương lai.

Ba là, Đối với kiểm toán NSDP

Trong kiểm toán NSDP tùy theo mục tiêu kiểm toán để xác định đối tượng và khách thể kiểm toán có liên quan. Liên quan đến việc đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán phục vụ HĐND phê chuẩn quyết toán và đánh giá công tác quản lý và

điều hành của chính quyền các cấp, KTNN phải tập trung vào khách thể kiểm toán NSNN là những đơn vị tổng hợp (sở tài chính, KBNN, sở kế hoạch và đầu tư, cục thuế, cục hải quan). Liên quan đến việc đánh giá việc sử dụng, hiệu quả của việc sử dụng kinh phí thì khách thể kiểm toán chính là các đơn vị dự toán và các dự án đầu tư, liên quan đến đánh giá nghĩa vụ thu nộp ngân sách thì khách thể kiểm toán là các doanh nghiệp, cục thuế, cục hải quan...

Trong các cuộc kiểm toán NSDP nên kiểm tra, đối chiếu các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế khác (ngoài DNNN) để xác định nghĩa vụ thu, nộp NSNN.

Ngoài việc tăng số lượng các đơn vị kiểm toán cần tăng số lượng các đầu mối kiểm toán (các đơn vị dự toán cấp tỉnh, các dự án đầu tư xây dựng, các huyện, xã...). KTNN cần dành một năng lực thích đáng để giúp HĐND, UBND trong việc ban hành các quyết định về tài chính ngân sách, ban hành chính sách, trong việc phê chuẩn dự toán, quyết toán ngân sách, giám sát và quản lý ngân sách. KTNN cần đổi mới hoạt động kiểm toán NSDP theo hướng tách thành nhiều cuộc kiểm toán riêng rẽ, gọn hơn với tổ chức đoàn kiểm toán theo mô hình trực tuyến (không có tổ trưởng tổ kiểm toán) với đối tượng kiểm toán được xác định theo chuyên đề hẹp. Các đoàn kiểm toán này sẽ kiểm toán quyết toán NSDP để phục vụ cho việc phê chuẩn quyết toán NSDP; kiểm toán sử dụng ngân sách để phục vụ việc điều hành của UBND, giám sát của HĐND; kiểm toán việc quyết toán các dự án đầu tư cụ thể; kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài sản ở địa phương... Việc tách cuộc kiểm toán NSDP hiện nay thành nhiều cuộc kiểm toán nhỏ, mang tính chuyên đề, chuyên sâu không chỉ thu thập được thông tin thiết thực phục vụ việc quản lý, điều hành, giám sát NSDP mà còn giúp cho KTNN có được đội ngũ cán bộ chuyên sâu để hướng tới kiểm toán hàng năm đối với việc quản lý, sử dụng ngân sách ở địa phương.

Bốn là, Kiểm toán DNNN cũng cần có sự thay đổi hướng tới việc đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp và thực hiện nghĩa vụ với NSNN của doanh nghiệp, không nên chú trọng vào đối tượng kiểm toán là các báo cáo tài chính như hiện nay để tránh sự chông chéo đối

với hoạt động kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán độc lập;

Thứ hai, Xây dựng phương pháp chọn mẫu trong kiểm toán NSNN

Việc chọn mẫu kiểm toán một cách khoa học sẽ có tác động lớn đến việc xác định độ tin cậy của việc xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách các cấp. Theo đó KTNN không những phải áp dụng chọn mẫu trong việc lựa chọn các khoản mục thu, chi trong một báo cáo mà còn chọn mẫu các đơn vị dự toán thuộc NSNN mỗi cấp. Hiện nay, KTNN chưa xây dựng được các tiêu chí chọn mẫu kiểm toán trong một cuộc kiểm toán, nhất là lĩnh vực NSNN do đó việc lựa chọn đối tượng kiểm toán còn mang tính kinh nghiệm, chủ quan. Để bảo đảm chất lượng kiểm toán, hạn chế rủi ro kiểm toán, đạt được mục tiêu kiểm toán trong điều kiện đặc thù đối tượng kiểm toán NSNN rất đa dạng, KTNN cần xây dựng các tiêu chí, phương pháp chọn mẫu các đối tượng kiểm toán NSNN.

Việc chọn mẫu kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của một cấp ngân sách, chọn mẫu đơn vị dự toán, các dự án, các doanh nghiệp, các huyện để kiểm toán có thể chia theo mức độ rủi ro kiểm toán lớn và theo quy mô thu, chi ngân sách, lĩnh vực hoạt động để tiến hành các phương pháp nghiệp vụ thích hợp cho từng đối tượng kiểm toán, có thể lựa chọn phương án như sau:

Nhóm 1: gồm một số đơn vị đại diện cho các quy mô thu, chi ngân sách khác nhau (lớn, trung bình, nhỏ) và được xác định là nhóm có rủi ro kiểm toán cao. Đối với nhóm này, đoàn kiểm toán sẽ kiểm toán tương đối toàn diện về tổng thể cũng như các đơn vị dự toán trực thuộc.

Nhóm 2: gồm một số đơn vị đại diện cho các quy mô thu, chi ngân sách khác nhau (lớn, trung bình, nhỏ) và được xác định là nhóm có rủi ro kiểm toán trung bình. Đối với nhóm này, đoàn kiểm toán chỉ tập trung kiểm toán những đơn vị và các nội dung kiểm toán có rủi ro tương đối cao.

Nhóm 3: gồm các đơn vị còn lại có rủi ro kiểm toán thấp. Đối với nhóm này, đoàn kiểm toán chỉ tập trung kiểm toán những nội dung kiểm toán có rủi ro tương đối lớn.

Thứ ba, Đổi mới công tác lập kế hoạch kiểm toán tổng thể lĩnh vực NSNN

hàng năm theo hướng kiểm toán liên tục đối với các cơ quan, đơn vị có vị trí trọng yếu trong quản lý và sử dụng NSNN, đặc biệt là các tỉnh, bộ, ngành có số thu, chi NSNN lớn, liên quan nhiều đến những vấn đề quản lý tài chính - ngân sách của Chính phủ, Quốc hội:

Công tác xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể phải hướng vào những vấn đề trọng điểm về quản lý NSNN hàng năm theo yêu cầu giám sát của Quốc hội, yêu cầu quản lý tài chính- ngân sách của Chính phủ; việc lựa chọn các đơn vị kiểm toán phải hướng vào thực hiện các mục tiêu kiểm toán đã đề ra.

Lập kế hoạch kiểm toán NSNN hàng năm phải chú trọng đến việc lựa chọn các đối tượng kiểm toán, tăng dần số đầu mối kiểm toán là đơn vị dự toán cấp I, tăng cường kiểm toán NSDP, trong đó ngân sách cấp tỉnh là chủ đạo đối với NSDP. Thực hiện kiểm toán liên tục đối với các cơ quan, đơn vị có vị trí trọng yếu trong quản lý và sử dụng NSNN, đặc biệt là các tỉnh, bộ, ngành có số thu, chi NSNN lớn, liên quan nhiều đến những vấn đề quản lý tài chính - ngân sách của Chính phủ, Quốc hội. Tiến tới kiểm toán toàn diện báo cáo quyết toán NSNN, trong đó kiểm toán hàng năm báo cáo quyết toán NSDP, kiểm toán tất cả các nhiệm vụ thu, chi chủ yếu của NSTW để có thể đưa ra ý kiến về tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán NSNN; từng bước xây dựng kế hoạch thực hiện các cuộc kiểm toán chuyên đề và kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực NSNN để có thông tin sát thực cho việc quyết định dự toán NSNN, phân bổ NSTW, các dự án, các công trình quan trọng quốc gia được đầu tư từ nguồn NSNN và giám sát NSNN của Quốc hội.

Lập kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm lĩnh vực NSNN phải xem kiểm toán các cấp ngân sách với mục tiêu phục vụ kiểm toán quyết toán NSNN vì số liệu quyết toán NSNN được tập hợp từ báo cáo quyết toán ngân sách các cấp.

Bổ sung thêm các cuộc kiểm toán ngân sách mang tính tổng hợp, nhằm tăng quy mô mẫu kiểm toán NSNN để phục vụ thẩm định số liệu quyết toán ngân sách các cấp: Trong khi chưa thực hiện được kiểm toán thường xuyên hàng năm tại đầu mối là các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW và các tỉnh, thành phố, KTNN nên tổ chức những cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP, báo cáo quyết toán của các

bộ, ngành cơ quan TW theo hướng chỉ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp, không kiểm toán các đơn vị dự toán để nhằm mục tiêu xác nhận báo cáo quyết toán. Việc bố trí các cuộc kiểm toán này sẽ được thực hiện luân phiên qua các năm với những tỉnh, thành phố, bộ, ngành có sử dụng NSNN chiếm tỷ trọng thấp trong tổng thể thu, chi NSNN tức là năm trước kiểm toán toàn diện thì năm sau chỉ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp. Nếu thay đổi theo phương thức này, KTNN sẽ bao quát được đối tượng kiểm toán NSNN.

Thứ tư, Lập kế hoạch kiểm toán của từng cuộc kiểm toán NSNN

Cần thay đổi cách thức khảo sát, thu thập thông tin để lập kế hoạch kiểm toán tổng quát; thực hiện xem xét, đánh giá tình hình số liệu quyết toán về tổng hợp cũng như chi tiết các đơn vị dự kiến sẽ kiểm toán và đánh giá rõ những điểm mạnh và yếu trong hệ thống KSNB tại các cơ quan tài chính tổng hợp, trên cơ sở đó việc xác định trọng yếu, nội dung và mục tiêu kiểm toán sẽ được gắn liền với các số liệu và tình hình cụ thể và sát hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán.

Thứ năm, Bổ sung thêm nội dung của kế hoạch kiểm toán chi tiết cho từng đơn vị như kiểm toán thu ngân sách tại cơ quan thuế, hải quan; chi ngân sách tại cơ quan tài chính, các đơn vị dự toán cấp I, II, III.

Xác định rõ mục tiêu chi tiết cho từng cuộc kiểm toán, các vấn đề trọng yếu và rủi ro, xây dựng nội dung và phương pháp kiểm toán phù hợp với từng khoản mục kiểm toán, làm cơ sở cho các tổ kiểm toán, KTV thu thập bằng chứng kiểm toán. Tiến hành phân loại tính chất trọng yếu và không trọng yếu về hoạt động NSNN đối với các cơ quan, đơn vị thuộc phạm vi kiểm toán NSNN để từ đó xác định mục tiêu kiểm toán, áp dụng phương pháp kiểm toán và bố trí lực lượng kiểm toán thích hợp.

Đoàn kiểm toán có thể tập trung vào một số nội dung xuyên suốt quá trình kiểm toán, từ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp tới kiểm toán chi tiết, hướng tới nhiều cuộc kiểm toán chuyên đề khi thực hiện kiểm toán NSNN. Xác định thời gian kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp phù hợp với đặc điểm của từng cuộc kiểm toán NSNN. Kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp phải được thực

hiện xuyên suốt quá trình kiểm toán để có những thông tin và chỉ đạo kịp thời thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán. Đối với cuộc kiểm toán ngân sách tỉnh cần tăng cường kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp theo từng nguồn tiền phát sinh (cả trong quá trình cấp phát, tạm ứng đến khi thanh quyết toán). Kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp phải xác định rõ mục tiêu để xác định tính trung thực, đúng đắn của báo cáo Quyết toán ngân sách các cấp để xác định nội dung kiểm toán và phương pháp kiểm toán phù hợp.

Thực hiện kế hoạch kiểm toán chi tiết phải xác định với mục tiêu bổ sung thông tin cho những phán đoán, đánh giá qua công tác kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp. Kiểm toán chi tiết chỉ cần thực hiện tập trung tại một số đơn vị dự toán cấp II, cấp III thông qua việc xác định trọng yếu kiểm toán, kiểm toán chuyên đề nhằm tránh tình trạng dàn trải như hiện nay.

Xem xét việc lập kế hoạch để có thể áp dụng kết hợp kiểm toán tại các đơn vị như hiện nay với kiểm toán tại trụ sở KTNN là chủ yếu dựa trên báo cáo, sổ kế toán, chứng từ, tài liệu liên quan do đơn vị cung cấp. Công việc kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN là kiểm tra thực địa, chủ yếu là quan sát thực tế, đánh giá thực tế các khoản thu, chi và xác nhận công việc đã hoặc đang thực hiện..., việc chuyển đổi này hoàn toàn phù hợp với việc thời gian kiểm toán được thay đổi cùng với chu trình NSNN.

Bước 2. Thực hiện kiểm toán

Thứ nhất, xây dựng hướng dẫn và cụ thể hoá các đánh giá hệ thống KSNB và xác định trọng yếu đối với từng đối tượng kiểm toán NSNN.

Một là, Đối với đánh giá hệ thống KSNB cần hoàn thiện việc xác định các yêu cầu cơ bản của hệ thống KSNB liên quan đến chu trình NSNN. Việc xác định rõ các yêu cầu của KSNB sẽ giúp KTV đánh giá được tính hiệu lực của hệ thống KSNB và xác định các rủi ro kiểm soát là cao, thấp hay trung bình để đề ra các phép thử nghiệm phù hợp, áp dụng trong suốt quá trình thực hành kiểm toán.

KSNB trong phạm vi khách thể kiểm toán NSNN và các đơn vị trực thuộc gắn liền với quá trình quản lý ngân sách, bao gồm lập dự toán, chấp hành ngân sách

và kế toán, quyết toán ngân sách. Do vậy, ba loại hình kiểm soát có thể áp dụng để kiểm soát quá trình quản lý đó là: kiểm soát quá trình xây dựng dự toán ngân sách, kiểm soát thường xuyên trong quá trình chấp hành ngân sách và kiểm soát sau khi thực hiện kế hoạch ngân sách (kiểm soát công tác kế toán và quyết toán ngân sách). KTV khi nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB phải trải qua các bước nghiên cứu và đánh giá: kiểm soát giai đoạn lập dự toán, kiểm soát giai đoạn chấp hành ngân sách, kiểm soát giai đoạn kế toán và quyết toán ngân sách.

KTV cần tiến hành đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trên cơ sở nghiên cứu, khảo sát yêu cầu, mục đích của hệ thống KSNB đã được đáp ứng hay chưa? Bằng cách thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, KTV đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB làm cơ sở thực hiện các phép thử nghiệm áp dụng. Khi KTV có được thông tin và bằng chứng để chứng minh cho việc thiết lập, thực hiện KSNB và việc đánh giá rủi ro kiểm soát thì các mục tiêu liên quan đến quản lý có thể được thực hiện. Quá trình đánh giá hệ thống KSNB khi kiểm toán NSNN theo trình tự sau:

Nhận thức về mục tiêu kiểm toán liên quan đến kiểm soát: là bước đầu tiên trong quá trình đánh giá, được thực hiện bằng cách áp dụng các mục tiêu kiểm toán liên quan tới từng loại quản lý hoặc từng khoản mục trên báo cáo quyết toán NSNN các cấp. Mục tiêu của quá trình lập, chấp hành và quyết toán ngân sách xuyên suốt chu trình ngân sách.

Nhận thức về công việc kiểm soát cụ thể và sự tồn tại của kiểm soát: KTV phải đánh giá các công việc kiểm soát thích hợp thông qua các thông tin được mô tả quá trình hoạt động, ghi chép của các nghiệp vụ. Quy chế quản lý tài chính trong toàn ngành hoặc tại các đơn vị dự toán cấp I, II, III. Trong việc phân tích này KTV chỉ cần nhận thức và bao quát những công việc kiểm soát mấu chốt có tác động nhiều nhất tới tính chính xác của số liệu quyết toán cũng như việc tiết kiệm các khoản chi.

Nhận thức và đánh giá sự yếu kém: Chính là sự thiếu hụt hoạt động kiểm soát phù hợp, làm tăng thêm rủi ro của việc trình bày thông tin trên báo cáo quyết toán ngân sách. Chẳng hạn khâu lập dự toán không lập đầy đủ nguồn thu sự nghiệp

phát sinh, KTV có thể đánh giá có sự yếu kém trong hệ thống KSNB, rủi ro kiểm soát ở mức cao; hoặc báo cáo quyết toán không phản ánh đầy đủ các khoản thu.

Đánh giá rủi ro kiểm soát: Sau khi nhận rõ được các bằng chứng chứng minh sự yếu kém của hệ thống kiểm soát thông qua việc các yêu cầu kiểm soát không được đáp ứng, KTV sẽ đánh giá rủi ro kiểm soát một lần nữa để khẳng định những đánh giá ban đầu khi tiếp cận với hệ thống kiểm soát.

Việc mô tả những nghiên cứu và đánh giá về hệ thống KSNB có thể thực hiện qua việc lập Bảng đánh giá KSNB hoặc hình thức khác như sơ đồ mô tả hoặc bảng câu hỏi tùy thuộc vào xem xét của KTV trong từng cuộc kiểm toán cụ thể.

Hai là, Đối với xác định trọng yếu kiểm toán đối với từng đối tượng kiểm toán NSNN. Trong kiểm toán nói chung và kiểm toán NSNN nói riêng khó có thể ấn định tâm cỡ cho những nội dung cơ bản, thông thường phải xem xét trên 3 mức độ: Quy mô nhỏ không trọng yếu; quy mô lớn nhưng chưa đủ mức quyết định nhận thức về đối tượng, có thể không trọng yếu; quy mô lớn đủ quyết định bản chất đối tượng kiểm toán, chắc chắn trọng yếu.

Đối với kiểm toán NSNN nói chung, báo cáo của từng đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, báo cáo quyết toán ngân sách của từng tỉnh, thành phố trực thuộc TW và các nội dung kiểm toán tổng hợp tại Bộ Tài chính phải là nội dung trọng yếu trong kiểm toán NSNN, do tính chất ảnh hưởng của nó tới báo cáo Tổng Quyết toán NSNN, vì vậy cần phải kiểm toán thường xuyên hàng năm đối tượng này. Tuy nhiên trong từng cuộc kiểm toán tại các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, NSDP cần xác định nội dung kiểm toán trọng yếu đối với từng đối tượng cụ thể theo quy mô kinh phí và đặc thù quản lý NSNN tại từng đơn vị. Về bản chất: các khoản mục, nghiệp vụ quản lý, điều hành, sử dụng NSNN được xem là trọng yếu thường bao gồm:

Các khoản mục, nghiệp vụ có gian lận hoặc chứa đựng khả năng gian lận như: đấu thầu, thanh lý tài sản, chi mua sắm tài sản; các khoản chi chuyển nguồn; các khoản chi vượt dự toán; các khoản chi lớn vào thời điểm cuối năm ngân sách; các khoản chi phát sinh ngoài dự toán được duyệt; các khoản chi thường vượt thu;

xác định tỷ lệ điều tiết giữa các cấp ngân sách; các công trình đầu tư thực hiện theo hình thức chỉ định thầu; phân bổ vốn đầu tư; các khoản vay và cho vay đột xuất trong năm ngân sách; các khoản thuế, miễn giảm, ưu đãi thuế, hoàn thuế giá trị gia tăng, nợ đọng thuế; các tài khoản tạm thu, tạm giữ; các khoản tạm thu, tạm chi; sử dụng dự phòng NSTW và NSDP...

Các khoản mục, nghiệp vụ có sai sót hệ trọng và các khoản mục, nghiệp vụ phát hiện có sai sót ở quy mô lớn hoặc có chênh lệch lớn với các kỳ trước hoặc giữa các nguồn thông tin có liên quan. Các nghiệp vụ vi phạm chế độ quản lý kinh tế tài chính, kế toán, các khoản mục sai sót lặp lại nhiều lần, các khoản mục có ảnh hưởng đến kỳ sau, các khoản mục nghiệp vụ là đầu mối hoặc gây hậu quả liên quan đến nhiều khoản mục nghiệp vụ khác. Tất cả các khoản mục, nghiệp vụ thuộc về bản chất của đối tượng kiểm toán NSNN và liên quan đến điều hành NSNN trong năm ngân sách, liên quan trực tiếp đến nhận thức đúng đối tượng đều phải được xem là trọng yếu và không được bỏ sót các khoản mục nghiệp vụ có quy mô lớn và có tính hệ trọng.

Thứ hai, Về nội dung kiểm toán cần rà soát và cập nhật đồng bộ với Luật NSNN, Luật Thuế và các cơ chế, chính sách của Nhà nước mới ban hành, đặc biệt là các nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp thu, tổng hợp chi và các nội dung kiểm toán hoạt động. Hoàn thiện việc áp dụng các hình thức kiểm toán, đặc biệt là kiểm toán hoạt động khi kiểm toán NSNN, chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN

Quy trình kiểm toán NSNN cần xác định rõ các yêu cầu và nội dung kiểm toán NSNN trong các giai đoạn của quy trình NSNN. Công tác kiểm toán ngân sách phải được thực hiện trước khi HĐND, Quốc hội phê chuẩn quyết toán. Yêu cầu này đặt ra việc xây dựng nội dung và phương pháp kiểm toán ngân sách hoàn toàn mới, thuộc về hình thức “kiểm toán trước”. Trong giai đoạn này KTV tập trung kiểm toán cơ sở lập dự toán, phân bổ dự toán và thực hiện dự toán. Hình thức kiểm toán được sử dụng trong giai đoạn kiểm toán này là kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

KTV phải căn cứ vào luồng tiền phát sinh để kiểm toán. Đối với báo cáo thu có thể được ưu tiên kiểm toán trước các báo cáo chi vì có thể xác định được khả năng chắc chắn về việc tuân thủ các quy định, mức độ chính xác của các khoản thu và không phải mất nhiều thời gian xử lý các khoản tạm ứng, thanh toán chi các khoản chi... Đối với các khoản chi phải bám sát dự toán để kiểm toán ngay trong khi giao dịch phát sinh, có thể là các khoản chi tạm ứng, chi vay, hoặc các khoản cấp phát theo dự toán được duyệt, KTV phải chú ý các khoản chi có được sử dụng đúng mục đích hay không, việc áp dụng định mức như thế nào? xét ở góc độ nào đó có thể đánh giá tính đúng đắn, hiệu quả của việc quyết định dự toán chi...

Trong kiểm toán NSNN, do vai trò quan trọng của các cơ quan quản lý tổng hợp trong quản lý và điều hành ngân sách các cấp, các đoàn kiểm toán NSNN phải xem những nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp là một trong những nội dung kiểm toán trọng yếu trong kiểm toán NSNN.

Một là, Hoàn thiện nội dung kiểm toán tổng hợp báo cáo Tổng quyết toán NSNN

Về Quyết toán thu NSNN

Đối với các khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu do ngành Hải quan quản lý: Phân tích, đánh giá công tác lập và giao dự toán, kết quả thực hiện thu thuế xuất nhập khẩu theo từng sắc thuế và xác định nguyên nhân đạt, không đạt dự toán; đối chiếu số thuế xuất nhập khẩu năm tài khoá giữa báo cáo quyết toán NSNN với số liệu của Tổng cục Hải quan và KBNN; xác định số thuế nợ đọng cuối năm ngân sách và phân tích, đánh giá số thuế nợ đọng, nợ không có khả năng thu hồi. Trong quá trình kiểm toán chú ý các khoản thu xuất nhập khẩu tính vào cân đối không chính xác do việc loại trừ các hoàn thuế VAT, số để lại cho ngành thuế, hải quan hoặc phản ánh số thu không đúng niên độ ngân sách.

Đối với các khoản thu do ngành Thuế quản lý: Phân tích, đánh giá công tác lập, giao dự toán, thực hiện dự toán thu ngân sách theo từng sắc thuế, phí, phân tích nguyên nhân đạt, không đạt dự toán; xác định số thu nội địa theo các lĩnh vực và theo sắc thuế, phí và đối chiếu số liệu giữa báo cáo quyết toán NSNN với số liệu

của Tổng cục Thuế và KBNN, lưu ý một số chỉ tiêu như: thu từ kinh tế quốc doanh, các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, thu ngoài quốc doanh, phí, lệ phí, thu khác ngân sách; xác định số thuế nợ đọng cuối năm, phân tích và đánh giá số thuế nợ đọng; kiểm tra việc chấp hành chính sách, chế độ trong việc thực hiện miễn giảm thuế, khoan nợ, xoá nợ, thực hiện các luật thuế.

Đối với các khoản thu khác: Thu viện trợ: xác định tổng số viện trợ; đối chiếu số liệu giữa báo cáo quyết toán NSNN với số liệu báo cáo của KBNN, báo cáo của Vụ Tài chính đối ngoại Bộ Tài chính; các khoản thu chuyển nguồn: đối chiếu với số liệu quyết toán năm trước chuyển sang; các khoản vay đầu tư cơ sở hạ tầng NSDP: xác định tổng số vay đầu tư hạ tầng trong năm và số dư nợ đến cuối năm của các tỉnh, thành phố trực thuộc TW; các khoản thu quản lý qua NSNN: xác định tổng số thu quản lý qua NSNN và chi tiết theo từng khoản thu; các khoản vay về cho vay lại: xác định tổng số vay và đối chiếu số liệu giữa báo cáo quyết toán NSNN với số liệu báo cáo của KBNN, báo cáo của Vụ Tài chính đối ngoại; các khoản vay bù đắp bội chi ngân sách: xác định tổng số vay trong nước, vay ngoài nước trong năm, trong đó xác định rõ số đưa vào cân đối ngân sách; xác định dư nợ vay của Chính phủ, dư nợ vay của quốc gia đến hết năm ngân sách; xác định các khoản tạm thu, tạm giữ chưa đưa vào Quyết toán NSNN; xác định tổng thể các quỹ ngoài ngân sách như quỹ cổ phần hoá, quỹ dự trữ tài chính.

Về Quyết toán chi NSNN

Chi đầu tư phát triển: Phân tích, đánh giá công tác lập và giao dự toán chi đầu tư phát triển, lưu ý về thẩm quyền và nguồn sử dụng trong việc điều chỉnh bổ sung dự toán NSTW; phân tích, đánh giá kết quả thực hiện dự toán chi đầu tư phát triển, xác định nguyên nhân vượt dự toán, trong đó lưu ý: kiểm tra công tác duyệt vốn, cấp phát, thanh quyết toán vốn, công tác giải ngân phần vốn NSTW; xác định số chi hỗ trợ cho các DNN; xác định căn cứ chi bù lỗ các mặt hàng dầu; xác định số nợ đọng về xây dựng, phân tích nguyên nhân gây nợ đọng; đánh giá tình hình thực hiện chi trái phiếu Chính phủ, Chương trình mục tiêu quốc gia đối với đầu tư xây dựng; xác định số chi ứng trước dự toán từ các năm trước được quyết toán vào

năm nay và số chi năm nay ứng trước dự toán các năm sau.

Chi thường xuyên: Phân tích, đánh giá công tác lập và giao dự toán chi thường xuyên, lưu ý việc điều chỉnh bổ sung dự toán NSTW về thẩm quyền và nguồn sử dụng; phân tích, đánh giá kết quả thực hiện dự toán theo từng lĩnh vực và xác định nguyên nhân không đạt dự toán; xác định số chi thường xuyên (đối chiếu với báo cáo quyết toán của các bộ, ngành TW và báo cáo quyết toán của các tỉnh, thành phố), lưu ý một số lĩnh vực như y tế, giáo dục, khoa học công nghệ, hành chính, đảng đoàn.

Chi trả nợ, viện trợ: Xác định tổng số chi trả nợ nước ngoài; chi trả nợ trong nước, đối chiếu số liệu giữa báo cáo quyết toán NSNN, báo cáo của KBNN và Vụ Tài chính đối ngoại; các khoản chi chuyển nguồn: xác định tổng số chi chuyển nguồn và chi tiết từng nội dung chi và tính xác thực của chỉ tiêu này; chi trích lập quỹ dự trữ tài chính: xác định tổng số trích lập và tình hình sử dụng quỹ dự trữ tài chính; các khoản chi từ nguồn thu quản lý qua NSNN: xác định tổng số chi và chi tiết theo từng lĩnh vực (đối chiếu với từng nguồn thu quản lý qua NSNN như học phí, lệ phí, thu đóng góp); các khoản chi cho vay từ nguồn vay nước ngoài về cho vay lại: xác định tổng số cho vay và đối chiếu số liệu giữa các báo cáo; chi bổ sung từ NSTW cho NSDP: xác định tổng số bổ sung cân đối, bổ sung theo mục tiêu, bổ sung thường vượt thu, chú ý kiểm tra căn cứ trích thường vượt thu; các khoản chi ứng trước năm nay và hoàn trả các khoản ứng trước của năm trước: xác định tổng số các khoản chi ứng trước của năm trước và năm sau, nội dung của các khoản chi ứng trước.

Hai là, Hoàn thiện nội dung kiểm toán tổng hợp báo cáo ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW

Nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp đối với chi đầu tư XDCB: phân tích, đánh giá quy hoạch tổng thể, nhu cầu về đầu tư, cơ cấu vốn đầu tư, hiệu quả đầu tư, tình hình phê duyệt quyết toán vốn đầu tư, nợ đọng vốn đầu tư; đánh giá việc tuân thủ Quy chế đấu thầu, Luật đấu thầu, thực trạng của công tác đấu thầu...đối với các dự án thực hiện trong niên độ kiểm toán.

Nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chi thường xuyên: đánh giá tính đúng đắn, trung thực của việc tổng hợp báo cáo quyết toán tại Ban Kế hoạch-tài chính (hoặc vụ) cả phần kinh phí NSNN cấp và thu, chi hoạt động sự nghiệp; đánh giá việc lập, phân bổ, giao dự toán, thực hiện dự toán của đơn vị; đánh giá việc quản lý và điều hành ngân sách; đánh giá tổng thể việc áp dụng giao cơ chế tự chủ của đơn vị; đánh giá việc áp dụng các văn bản của ngành, các hướng dẫn có đúng thẩm quyền, phân cấp và quy định của Nhà nước không...

Ba là, Hoàn thiện nội dung kiểm toán tổng hợp báo cáo quyết toán NSDP

Nội dung kiểm toán tổng hợp chi ngân sách tại cơ quan tài chính bao gồm: Kiểm toán việc lập, quyết định và phân bổ dự toán ngân sách; bố trí dự toán để hoàn trả khoản đã ứng trước dự toán; việc ưu tiên bố trí vốn đầu tư từ ngân sách tỉnh để thanh toán số nợ vốn đầu tư XDCB; việc tuân thủ quy định đầu tư xây dựng và tính hợp lý trong bố trí vốn đầu tư XDCB; Tình hình thực hiện dự toán theo nghị quyết của HĐND, đặc biệt là dự toán ngân sách cấp tỉnh; huy động vốn theo khoản 3 điều 8 Luật NSNN và vay đầu tư XDCB khác, việc sử dụng vốn vay và phản ánh vào ngân sách các khoản thu, chi từ vốn vay; sử dụng nguồn thu cấp quyền sử dụng đất theo nghị quyết của Quốc hội, nguồn tăng thu và thường vượt thu; dự phòng ngân sách; sử dụng ngân sách cho vay, tạm ứng; xử lý các khoản tạm thu, tạm giữ; ứng trước dự toán năm sau, chi chuyển nguồn; tình hình mua sắm, thanh lý, bán tài sản; Tình hình số liệu, thời điểm nhận kinh phí bổ sung từ TW; tình hình các khoản thu để lại chi quản lý qua ngân sách; quỹ dự trữ tài chính, kết dư ngân sách tỉnh; quỹ sắp xếp lại doanh nghiệp; tình hình cấp phát dự toán, cấp phát bằng lệnh chi tiền; tình hình thu, chi khác ngân sách, chi vượt dự toán, chi hỗ trợ các đơn vị TW đóng trên địa bàn; việc thẩm định quyết toán ngân sách của sở tài chính; việc thẩm tra quyết toán các công trình XDCB hoàn thành; tổng hợp quyết toán và báo cáo quyết toán ngân sách; kinh phí uỷ quyền; hỗ trợ các DNNN và tình hình tài chính của các DNNN.

Nội dung kiểm toán tổng hợp thu ngân sách tại cơ quan thuế: Kiểm tra báo cáo quyết toán thuế do cơ quan thuế lập; việc xây dựng dự toán thu ngân sách; giao

dự toán thu ngân sách và công tác tổ chức, quản lý các nhiệm vụ thu; hồ sơ kê khai thuế, quyết toán thuế của các đơn vị; tình hình thực hiện dự toán thu do ngành thuế quản lý; việc miễn, giảm thuế, kiểm tra miễn giảm thuế; việc hoàn thuế giá trị gia tăng, kiểm tra sau hoàn thuế; nợ đọng thuế, việc áp dụng các biện pháp xử phạt để thu hồi thuế nợ đọng theo quy định của luật thuế; các khoản tạm thu, tạm giữ do cơ quan thuế quản lý; tình hình tồn tiền thuế tại cơ quan thuế; ghi thu, ghi chi thuế; công tác thanh kiểm tra, quyết toán thuế tại cơ quan thuế, tại doanh nghiệp của cơ quan thuế; việc quản lý, cấp phát và thanh quyết toán biên lai, ấn chỉ.

Nội dung kiểm toán tại KBNN: Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách do KBNN lập; kiểm toán các báo cáo kế toán kho bạc; việc thực hiện tỷ lệ điều tiết các khoản thu; các tài khoản tạm thu, tạm giữ, tài khoản tiền gửi của các đơn vị dự toán; việc hạch toán thu, chi theo mục lục NSNN; cấp phát, quản lý thanh toán vốn đầu tư XDCB; tập hợp quyết toán trong thời gian chính lý quyết toán; công tác khoá sổ cuối năm theo Luật NSNN và quy định về khoá sổ hàng năm; kiểm soát chi của KBNN.

Thứ ba, Chú trọng kiểm toán NSNN tại các cơ quan quản lý tổng hợp để định hướng cho việc kiểm toán các đơn vị dự toán và chia nhỏ theo các chuyên đề kiểm toán NSNN

Các đoàn kiểm toán cần xác định rõ mục tiêu chủ yếu của cuộc kiểm toán NSNN để kết hợp kiểm toán từ trên (các cơ quan tổng hợp) xuống các cấp huyện, xã, các đơn vị dự toán với kiểm toán từ dưới lên để bảo đảm kịp tiến độ thời gian, chú trọng thời gian và nhân sự cho kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp để xác định trọng yếu và đáp ứng mục tiêu xác nhận số liệu quyết toán và đánh giá việc quản lý, điều hành NSNN.

Trình tự này phải được thể hiện cụ thể ngay trong kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết của đoàn kiểm toán về bố trí thời gian và nhân lực cho kiểm toán đặc biệt là kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp. Với đặc điểm của báo cáo quyết toán ngân sách được tổng hợp từ các đơn vị cấp dưới, trình tự kiểm toán quyết toán ngân sách cấp tỉnh có thể thực hiện theo hai cách, kết hợp

giữa kiểm toán tổng hợp và kiểm toán chi tiết. Thực tế cho thấy, cách tốt nhất là kết hợp kiểm toán tổng hợp và chi tiết, bố trí kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp ngay ở giai đoạn đầu tiên và giai đoạn kết thúc cuộc kiểm toán. Cách thức này cũng có thể áp dụng kể cả đối với tỉnh (hoặc bộ, ngành) chưa có báo cáo quyết toán ngân sách, bởi vì nội dung kiểm toán tổng hợp bao gồm kiểm toán từ khâu lập dự toán, chấp hành ngân sách và quyết toán ngân sách.

Bên cạnh việc tổ chức đoàn kiểm toán theo mô hình truyền thống như tổ chức một cuộc kiểm toán ngân sách hiện nay cần tổ chức nhiều đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình trực tuyến với các mục tiêu, chuyên đề khác nhau hoặc tổ chức thành một nhóm chuyên đề trong một cuộc kiểm toán NSNN. Tổng hợp kết quả kiểm toán theo các chuyên đề khác nhau thành kết quả chung của một cuộc kiểm toán ngân sách của một tỉnh hoặc các bộ, ngành TW. Cách kiểm toán như vậy sẽ bảo đảm việc thực hiện mục tiêu kiểm toán trọng điểm, tránh dàn trải và lựa chọn quá nhiều đơn vị dự toán cấp III (đơn vị sử dụng ngân sách), giảm thời gian kiểm toán tổng thể và chú trọng kiểm toán công tác quản lý, điều hành ngân sách của một cấp chính quyền tại các cơ quan quản lý tài chính, như công tác quản lý, điều hành của UBND, sở tài chính, sở kế hoạch và đầu tư, cục thuế, cục hải quan. Việc thực hiện chia nhỏ một cuộc kiểm toán ngân sách hiện nay thành các cuộc kiểm toán theo chuyên đề chuyên sâu theo các mục tiêu khác nhau sẽ giúp KTNN đưa ra những kiến nghị mang tính tổng hợp, phục vụ thiết thực cho việc quản lý và điều hành ngân sách. Nếu đổi mới phương thức kiểm toán NSDP theo phương hướng này thì có thể rút ngắn thời gian kiểm toán, giảm chi phí kiểm toán, tăng đầu mỗi kiểm toán hàng năm đối với ngân sách các tỉnh, thành phố, bộ, ngành và các cơ quan TW.

Thứ tư, Thực hiện kiểm toán NSNN sớm hơn so với thời điểm hiện nay:

KTNN cần xác định kiểm toán trước khi báo cáo được lập là một vấn đề hết sức cần thiết do đặc điểm tổng hợp quyết toán NSNN là từ dưới lên trên và tính hiệu lực của việc điều chỉnh số liệu quyết toán cũng như khắc phục kịp thời những sai sót trong việc chấp hành NSNN.

Ngoài việc kiến nghị với các cơ quan chức năng nghiên cứu sửa đổi quy định về thời gian hoàn thành báo cáo quyết toán NSNN các cấp để đảm bảo đủ thời gian cho KTNN tiến hành kiểm toán xác nhận số liệu, KTNN phải nghiên cứu việc kiểm toán trước, kiểm toán báo cáo quyết toán theo quý. Việc thực hiện kiểm toán như vậy sẽ giúp cho việc kịp thời điều chỉnh số liệu báo cáo quyết toán và khắc phục những tồn tại, thiếu sót trong việc quản lý, điều hành NSNN. Không nhất thiết phải có báo cáo quyết toán chính thức, KTNN mới tiến hành kiểm toán, KTNN vẫn phát hành báo cáo kiểm toán khi chưa có số liệu quyết toán. Tuy nhiên KTNN phải kiến nghị dưới hình thức các vấn đề cần lưu ý các địa phương khi tổng hợp lập báo cáo quyết toán trình HĐND xem xét, phê chuẩn quyết toán và tổ chức kiểm tra lại vấn đề này.

Thứ năm, nâng cao chất lượng trong việc lập hồ sơ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp tại các đầu mối quản lý ngân sách các cấp mang tính quản lý: hồ sơ kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp như sở tài chính, cục thuế, vụ tài chính... phải được lập giống như các cuộc kiểm toán tại các doanh nghiệp, đơn vị hành chính sự nghiệp. Các tổ kiểm toán cần lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, lập biên bản xác nhận tình hình số liệu kiểm toán viên và nhật ký kiểm toán. Việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết sẽ đảm bảo bao quát hết các nội dung, mục tiêu kiểm toán, là cơ sở để kiểm soát hoạt động kiểm toán NSNN.

Bước 3. Lập và gửi báo cáo kiểm toán

Thứ nhất, Quy trình cần được sửa đổi theo hướng đề cập trình tự các bước trong quá trình lập báo cáo kiểm toán để thuận lợi trong việc thực hiện và giám sát chất lượng lập báo cáo. Do đó nên sửa đổi theo kết cấu, nội dung cơ bản sau:

Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán: Tập hợp các biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán. Sau đó tổng hợp kết quả kiểm toán, lập các bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị. Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán, thông qua dự thảo báo cáo tại đoàn kiểm toán; xét duyệt Báo cáo kiểm toán: Hội đồng KTNN chuyên ngành, hoặc KTNN khu vực xét duyệt báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình hội đồng KTNN xét duyệt báo cáo; công bố và phát hành báo cáo kiểm toán; lưu trữ

hồ sơ, tài liệu kiểm toán;

Thứ hai, Hoàn thiện về kết cấu, nội dung báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán NSNN cần được sửa đổi, hoàn thiện về kết cấu, nội dung, cách thức tổ chức xét duyệt báo cáo cũng như việc tổ chức công khai báo cáo kiểm toán. Kết cấu của Báo cáo kiểm toán NSNN hiện nay trung bình khoảng 20-25 trang cần được sửa đổi theo hướng báo cáo ngắn, tập trung vào những vấn đề nổi bật trong quá trình kiểm toán, bám sát mục tiêu, nội dung, trọng yếu trong kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt. Báo cáo kiểm toán ngân sách phải nêu được ý kiến kiểm toán về tính đúng đắn, trung thực của số liệu quyết toán, số chênh lệch giữa số liệu kiểm toán xác định và số đơn vị báo cáo trong Báo cáo cân đối thu chi NSNN, Báo cáo quyết toán thu NSNN, Báo cáo quyết toán chi NSNN.

Báo cáo kiểm toán ngân sách cần được sửa đổi bao gồm những nội dung chính như sau: Đánh giá tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán; đánh giá tính tuân thủ trong việc thực hiện các chính sách chế độ quản lý ngân sách xuyên suốt chu trình ngân sách; đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, sử dụng ngân sách; kết luận và kiến nghị của KTNN gắn liền với việc đánh giá và phân tích.

Theo những nội dung trên, báo cáo được thiết kế theo hình thức và nội dung sau: Phần I. Những vấn đề chung; Phần II. Kết quả kiểm toán, kết luận và kiến nghị của KTNN. Trong đó phần kết quả kiểm toán, kết luận và kiến nghị kiểm toán cần trình bày ý kiến đánh giá, nhận xét về quyết toán NSNN mà KTNN thực hiện kiểm toán gắn liền với kiến nghị kiểm toán. Những phát hiện về công tác quản lý, điều hành ngân sách cũng như tính đúng đắn, hợp pháp của số liệu quyết toán trong báo cáo cân đối thu chi, báo cáo thu, báo cáo chi. Tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc sử dụng NSNN...Đánh giá công tác quản lý NSNN (đánh giá kết quả thực hiện dự toán thu, chi NSNN; cân đối thu - chi NSNN; bội chi NSNN); đánh giá công tác quản lý và điều hành NSNN từ khâu lập, chấp hành đến quyết toán NSNN...Phần kết quả kiểm toán, kết luận và kiến nghị cần viết ngắn gọn, nhấn

manh vấn đề và bày tỏ ý kiến của KTV đối với các vấn đề cần trình bày. Nội dung đề cập phải được trình bày dễ hiểu, chỉ bao gồm thông tin được các bằng chứng thuyết phục khẳng định, phải độc lập, khách quan, không thiên vị và có tính chất xây dựng.

Đối với từng vấn đề trọng yếu liên quan đến báo cáo quyết toán, KTV phân tích nguyên nhân và nêu kiến nghị trực tiếp, kịp thời trên cơ sở phân tích, đánh giá bằng chứng kiểm toán (kết luận, kiến nghị gắn liền với phát hiện kiểm toán).

Thứ ba, Cải cách các thủ tục xét duyệt báo cáo và phân biệt rõ chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị thẩm định báo cáo kiểm toán theo hướng khi cần thiết lãnh đạo KTNN mới tổ chức xét duyệt, thực hiện thí điểm việc xét duyệt theo phiếu trình thẩm định của Vụ Tổng hợp và tập trung chỉ ở một đầu mối là Vụ Tổng hợp (hiện nay Vụ Pháp chế cũng tham gia thẩm định báo cáo); nâng cao trách nhiệm xét duyệt báo cáo kiểm toán của hội đồng cấp vụ và kiểm toán trưởng các KTNN chuyên ngành và khu vực; có thể phát hành báo cáo kiểm toán trước khi báo cáo quyết toán NSNN các cấp được lập, tuy nhiên phải có cách thức tổ chức kiểm tra việc tổng hợp số liệu quyết toán của các cấp ngân sách khi trình các cơ quan chức năng phê chuẩn quyết toán ngân sách các cấp.

Thứ tư, Hoàn thiện việc công khai kết quả kiểm toán NSNN theo hướng công khai toàn bộ đến từng đối tượng kiểm toán chi tiết và đảm bảo tính kịp thời của thông tin.

Để đảm bảo tính minh bạch trong quản lý và sử dụng NSNN, KTNN cần xây dựng các phương án công khai, cấp độ công khai, mẫu báo cáo công khai dưới dạng tóm tắt, hình thức công khai báo cáo kiểm toán của từng cuộc kiểm toán và tổ chức các phương án thực hiện công khai kết quả kiểm toán trong lĩnh vực NSNN (không chỉ dừng ở việc công khai báo cáo kiểm toán năm và công khai cùng với việc phát hành báo cáo quyết toán). Xây dựng lộ trình và các quy định để phân đấu công khai toàn bộ kết quả kiểm toán NSNN đến từng đối tượng chi tiết trong một cuộc kiểm toán NSNN, kể cả các đơn vị dự toán cấp III, các sở, các đơn vị trực thuộc bộ, UBND, các doanh nghiệp liên quan đến nghĩa vụ nộp NSNN và sử dụng vốn NSNN

cấp. Thực hiện công khai như vậy mới đảm bảo minh bạch về tình hình quản lý, sử dụng ngân sách, mặt khác đảm bảo cho dân chúng có những thông tin cần thiết để tham gia ý kiến với Nhà nước, kiến nghị xử lý với những tổ chức cá nhân sử dụng lãng phí, không hiệu quả NSNN hoặc có hành vi vi phạm, tiêu cực.

Bên cạnh đó KTNN phải có trách nhiệm tổng hợp tình hình thực hiện công khai hàng năm và báo cáo Chính phủ, Ủy ban Thường vụ Quốc hội. Các bộ, cơ quan chủ quản, UBND tỉnh phải có trách nhiệm thực hiện công khai ở các đơn vị thuộc phạm vi quản lý. Việc công khai nội dung của kết quả kiểm toán, hình thức công khai và thời hạn công khai cần được quy định rõ ràng để đảm bảo tính kịp thời, thông tin công khai ngắn gọn, dễ hiểu đối với công chúng và để công chúng tiếp cận một cách rộng rãi đối với thông tin công khai.

Với đặc thù hiện nay trong hoạt động KTNN có độ trễ giữa năm ngân sách và năm hiện hành, KTNN cũng phải thay đổi việc cung cấp thông tin nhằm bảo đảm tính kịp thời phục vụ công tác quản lý và điều hành NSNN, có thể hướng tới cả việc cung cấp thông tin ngay trong quá trình kiểm toán khi nhận thấy có đủ bằng chứng kết luận (trước khi phát hành báo cáo kiểm toán), hoặc gửi những nhận định, đánh giá cho các cơ quan quản lý chức năng nhằm đề ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả quản lý NSNN. Công khai kết quả kiểm toán và nâng cao chất lượng kiểm toán như là một điều kiện rất quan trọng, những đánh giá trong báo cáo kiểm toán cần phải thực sự thuyết phục và chứng minh bằng những bằng chứng tin cậy. Trong trường hợp ngược lại, những thông tin trong báo cáo kiểm toán không chính xác sẽ là vấn đề rất nhạy cảm đến uy tín của cơ quan, ảnh hưởng đến niềm tin của các cơ quan quản lý, đối tượng kiểm toán đến ngành KTNN.

KTNN cần tổ chức và giao trách nhiệm xử lý thông tin, kịp thời giải đáp vướng mắc sau khi công khai kết quả kiểm toán nhằm đảm bảo tính minh bạch trong hoạt động kiểm toán; chú trọng các biện pháp và đa dạng hoá phương pháp thu thập thông tin phản hồi sau công khai kết quả kiểm toán để rút kinh nghiệm nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán.

Bước 4. Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là một trong những giải pháp nâng cao hiệu lực kiểm toán, đồng thời cũng giúp cho KTNN nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN. Điểm yếu nhất trong khâu này chính là chưa tổng hợp các kiến nghị kiểm toán từng năm thành một hệ thống dữ liệu để theo dõi, kiểm soát và báo cáo việc thực hiện kiến nghị theo các tiêu thức: đã thực hiện, chưa thực hiện, nguyên nhân. Đồng thời, thực tế nhiều đơn vị cũng không báo cáo tình hình thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán cho KTNN theo quy định và KTNN chưa xây dựng được tiêu chí xác định đối tượng cần kiểm tra để đảm bảo tính hiệu quả và tính kinh tế, chưa lưu giữ được các bằng chứng về các đơn vị đã thực hiện kết luận kiểm toán như bản sao chứng từ nộp tiền, huỷ bỏ những quyết định không đúng thẩm quyền, sai chế độ... Bên cạnh đó, KTNN cũng chưa thực hiện công khai các trường hợp không thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán cũng là một trong những nguyên nhân làm giảm hiệu quả kiểm toán. Nhằm khắc phục những hạn chế nêu trên và tăng cường hiệu lực kiểm toán, KTNN cần thực hiện các giải pháp cụ thể sau:

Một là, Xây dựng tiêu chí lựa chọn đối tượng kiểm tra tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán. Yêu cầu các đơn vị cung cấp bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị (nếu có), đặc biệt là các khoản KTNN đề nghị nộp NSNN. Việc lựa chọn các đơn vị để kiểm tra việc thực hiện kiến nghị phải căn cứ chủ yếu vào các tài liệu được cung cấp như trên;

Hai là, Đổi mới cách thức kiểm tra, không chỉ kiểm tra sau khi kết thúc cuộc kiểm toán mà còn kiểm tra ngay khi trong quá trình thực hiện kiểm toán, nhất là việc điều chỉnh số liệu kiểm toán nhằm bảo đảm hiệu lực của kiến nghị kiểm toán và là cơ sở đáng tin cậy cho HĐND phê chuẩn quyết toán NSDP và Quốc hội phê chuẩn Quyết toán NSNN. Do việc đổi mới thời gian và cách thức tiến hành kiểm toán, một cuộc kiểm toán ngân sách sẽ được thực hiện cả trước và sau thời điểm lập báo cáo quyết toán, xuyên suốt quá trình NSNN, từ giai đoạn thứ hai trở đi của một cuộc kiểm toán có thể kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của lần kiểm tra thực tế trong giai đoạn trước.

Ba là, Tổ chức hệ thống theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện kết luận kiểm toán NSNN theo từng KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực gắn với bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị của các đối tượng kiểm toán; đôn đốc việc thực hiện nghĩa vụ báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán.

Bốn là, Cần phối hợp chặt chẽ với cơ quan quản lý của đối tượng kiểm toán, với HĐND trong việc theo dõi thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, cung cấp thông tin về vấn đề không thực hiện kiến nghị kiểm toán. Đối với các khoản thu nộp NSNN, KTNN có thể phối hợp với các cơ quan như Bộ Tài chính, KBNN, Thuế, Tài chính, Hải quan để theo dõi việc kiểm tra kiến nghị.

Năm là, Tổ chức công khai các đơn vị không thực hiện nghiêm túc kiến nghị kiểm toán trên các phương tiện thông tin đại chúng, Website của KTNN hoặc hợp báo. Việc công khai này cũng đặt ra vấn đề chất lượng kiểm toán phải đảm bảo, đặc biệt là kiến nghị phải hết sức thuyết phục, được bảo đảm bằng các bằng chứng tin cậy và phù hợp với tình hình thực tế trong điều kiện nước ta còn có những quy định chưa kịp đổi mới so với thực tiễn.

Sáu là, Tổ chức rút kinh nghiệm sau khi có kết quả kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, xem đây là một trong những biện pháp quan trọng để nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

3.2.7. Hoàn thiện công tác kiểm soát chất lượng kiểm toán Ngân sách nhà nước cả bên trong và bên ngoài Kiểm toán nhà nước

Kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN nhằm đảm bảo kết quả kiểm toán đạt mục tiêu của cuộc kiểm toán NSNN, đáp ứng độ tin cậy của các đối tượng sử dụng các thông tin được kiểm toán, đặc biệt là phục vụ Chính phủ, HĐND, Quốc hội. Trong những năm qua KTNN đã tăng cường kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN ở tất cả các khâu của quy trình kiểm toán và đẩy mạnh vai trò của từng cấp kiểm soát từ bên trong và bên ngoài đối với từng đoàn kiểm toán. Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán và Vụ Pháp chế đã lập kế hoạch kiểm tra việc thực hiện hồ sơ mẫu biểu kiểm toán, thực hiện Quy chế và tổ chức hoạt động của đoàn KTNN với vai trò là ngoại kiểm đối với nhiều cuộc kiểm toán NSNN. Tuy nhiên điểm yếu

nhất trong kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN hiện nay chính kiểm soát trong nội bộ đoàn kiểm toán và kiểm soát của kiểm toán trưởng đối với hoạt động của đoàn kiểm toán. Đối với kiểm soát trong thực hiện quy trình kiểm toán NSNN, điểm hạn chế lớn nhất là kiểm soát khâu thực hiện kiểm toán. Bên cạnh đó, hiện nay chưa có một cơ quan nào đóng vai trò là ngoại kiểm thật sự đối với hoạt động KTNN để giám sát và đánh giá chất lượng kiểm toán, trong đó có kiểm toán NSNN. Để khắc phục tình trạng trên và nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN cần thực hiện một số giải pháp sau:

Một là, Các đoàn kiểm toán NSNN cần chú trọng việc tự kiểm soát trong nội bộ đoàn kiểm toán đối với giai đoạn thực hiện kiểm toán NSNN. Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành và khu vực đẩy mạnh việc kiểm soát chất lượng kiểm toán, nhất là việc thực hiện mục tiêu kiểm toán NSNN và thu thập bằng chứng kiểm toán.

Nội dung kiểm soát giai đoạn thực hiện kiểm toán là kiểm soát các bước công việc do KTV, tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán phải trực tiếp hoặc phân công cho các phó trưởng đoàn cùng với các tổ kiểm toán xem xét tình hình thực tế tại các đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là tại các đơn vị quản lý NSNN tổng hợp như sở tài chính, cục thuế, KBNN, hải quan khi kiểm toán tỉnh, thành phố hay ban kế hoạch tài chính trong kiểm toán bộ, ngành và những đơn vị lớn, để hướng dẫn, chỉ đạo, giám sát tổ kiểm toán xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết bảo đảm sát thực và phù hợp với mục tiêu, nội dung, trọng yếu kiểm toán đã xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát.

Trưởng đoàn kiểm toán xét duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết làm căn cứ để tổ kiểm toán thực hiện và là căn cứ để kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán. Các tổ kiểm toán chỉ được thực hiện kiểm toán khi được trưởng đoàn phê duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết và phải tuân thủ các nội dung trong kế hoạch kiểm toán đã được duyệt; mọi thay đổi so với kế hoạch kiểm toán phải có ý kiến của trưởng đoàn kiểm toán.

Tổ trưởng giám sát tiến độ công việc, các thủ tục kiểm toán, các phương

pháp KTV áp dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán; giám sát KTV tuân thủ chuẩn mực, quy trình kiểm toán, quy chế hoạt động của Đoàn kiểm toán; giám sát sinh hoạt, quan hệ của KTV đối với đơn vị được kiểm toán, việc tuân thủ các chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp KTV và giám sát việc ghi chép các giấy tờ làm việc của KTV. Tổ trưởng soát xét lại tính đầy đủ, thích hợp và tin cậy của bằng chứng kiểm toán, những nhận xét đánh giá của KTV về các phần hành kiểm toán được giao.

Trưởng đoàn kiểm toán giám sát tiến độ công việc của các tổ kiểm toán, việc thực hiện các thủ tục kiểm toán của các tổ kiểm toán, việc tuân thủ kế hoạch kiểm toán chi tiết, việc ghi chép, lập hồ sơ kiểm toán và sinh hoạt của các thành viên trong đoàn kiểm toán, tuân thủ các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp KTV. Căn cứ vào kế hoạch chi tiết của đoàn kiểm toán, lãnh đạo đoàn kiểm toán cần tham gia trực tiếp với các tổ kiểm toán để xem xét, xác định các trọng yếu kiểm toán tại tất cả các đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là các đơn vị có nội dung kiểm toán tổng hợp, trên cơ sở đó bổ sung kịp thời những nội dung quan trọng chưa được xác định trong kế hoạch kiểm toán và điều chỉnh những nội dung kế hoạch không phù hợp với thực tế đơn vị được kiểm toán, qua đó định hình những nội dung chủ yếu của báo cáo kiểm toán. Hoạt động này có ý nghĩa hết sức quan trọng, là một trong những nhân tố cơ bản đạt được mục tiêu kiểm toán và bảo đảm chất lượng báo cáo kiểm toán NSNN.

Trưởng đoàn xét duyệt biên bản kiểm toán do tổ kiểm toán lập: Xem xét việc tuân thủ mẫu biên bản kiểm toán theo quy định của KTNN, nội dung của biên bản, việc tổng hợp kết quả kiểm toán của các phần hành kiểm toán và tính đầy đủ, thích hợp và tin cậy của bằng chứng kiểm toán làm căn cứ cho các nhận xét, kiến nghị kiểm toán; tính hợp lý, hợp pháp của các kiến nghị kiểm toán. Sau mỗi cuộc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán phải đánh giá ưu, nhược điểm của mỗi KTV; Đoàn kiểm toán phải tổ chức họp rút kinh nghiệm; Kiểm toán trưởng phải đánh giá chất lượng mỗi cuộc kiểm toán.

Kiểm toán trưởng đẩy mạnh hoạt động kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán

qua việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán, kiểm tra việc thực hiện kế hoạch, xét duyệt báo cáo kiểm toán. Kiểm toán trưởng có thể sử dụng phòng tổng hợp và hội đồng cấp vụ của các KTNN chuyên ngành và khu vực để thực hiện các nội dung kiểm soát. Kiểm toán trưởng yêu cầu các trưởng đoàn kiểm toán NSNN thực hiện nghiêm chế độ báo cáo thông tin theo định kỳ và báo cáo sơ bộ kết quả kiểm toán theo mục tiêu đã được phê duyệt;

Hai là, KTNN cần xây dựng cơ chế giám sát và đánh giá chất lượng kiểm toán. Tăng cường giám sát chặt chẽ hoạt động của đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán và KTV nhằm giảm thiểu những sai phạm hoặc sai sót trong hoạt động kiểm toán, nâng cao chất lượng kiểm toán, nhất là kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp ngân sách các cấp. Kiên quyết thực hiện và tăng cường kiểm tra việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán, hồ sơ kiểm toán, ghi chép nhật ký KTV. Hàng năm, KTNN cần tổ chức đánh giá, chấm điểm các báo cáo kiểm toán làm cơ sở cho đánh giá việc thực hiện nhiệm vụ và thi đua, khen thưởng của mỗi đơn vị. KTNN tổ chức lấy ý kiến của các đơn vị được kiểm toán về quá trình thực hiện nhiệm vụ của đoàn, tổ kiểm toán, KTV; báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán và các nhận xét, đánh giá, kiến nghị của KTNN;

Ba là, Nhà nước cần cụ thể hoá cơ chế giám sát hoạt động KTNN

Nhằm đảm bảo khách quan, minh bạch và hiệu quả trong hoạt động của KTNN, Luật KTNN (Điều 72) quy định: Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội, Hội đồng dân tộc, Ủy ban của Quốc hội, Đoàn đại biểu Quốc hội, Đại biểu Quốc hội có trách nhiệm giám sát hoạt động của KTNN. Khi xét thấy cần thiết, Quốc hội thành lập uỷ ban lâm thời để nghiên cứu, thẩm tra về kết quả hoạt động của KTNN. Để cụ thể hoá quy định này, cần phải xây dựng cơ chế giám sát của Quốc hội đối với hoạt động của KTNN. Bên cạnh đó, cần thiết lập kênh thông tin với đơn vị được kiểm toán và nhân dân trong việc giám sát hoạt động kiểm toán, như: thiết lập “đường dây nóng”; sử dụng các phiếu thăm dò dư luận, gửi tới các đơn vị được kiểm toán hoặc cử người đến trực tiếp để hỏi về phong cách làm việc, ứng xử, đạo đức của KTV; tổ chức đối thoại hàng năm với đối tượng kiểm toán nhằm trao đổi

thông tin và phổ biến những kết quả kiểm toán NSNN.

3.2.8. Tăng cường phối hợp giữa Kiểm toán nhà nước với các chủ thể liên quan đến kiểm toán Ngân sách nhà nước

Các cơ quan chức năng có liên quan cần sử dụng và khai thác thông tin kiểm toán NSNN kịp thời, hiệu quả trong thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình. Để đảm bảo chất lượng của thông tin, KTNN cần bảo đảm tính ngắn gọn, dễ hiểu, trung thực, kịp thời của thông tin. Đồng thời, để tăng cường hiệu quả của công tác kiểm toán, KTNN rất cần sự phối hợp trong hoạt động kiểm toán, chia sẻ thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán, khách thể kiểm toán về cả hai chiều. Thực hiện tốt cơ chế phối hợp giữa KTNN với các chủ thể (cơ quan chức năng) có liên quan sẽ giúp cho việc nâng cao chất lượng hoạt động của cơ quan KTNN trong kiểm tra tài chính công mà trọng tâm là NSNN, đồng thời nâng cao tính hiệu lực của hoạt động KTNN. Việc tăng cường mối quan hệ và cơ chế phối hợp hoạt động, trao đổi, chia sẻ thông tin giữa KTNN với các cơ quan chức năng cụ thể như sau:

Thứ nhất, Đối với Quốc hội và các cơ quan của Quốc hội

KTNN cung cấp thông tin cho Quốc hội về đánh giá việc quản lý và sử dụng NSNN thông qua các cuộc kiểm toán do KTNN thực hiện. Ủy ban Tài chính - Ngân sách có nhiệm vụ giúp Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội giám sát hoạt động kiểm toán; phân tích các báo cáo của KTNN để báo cáo Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội theo quy định và sử dụng kết quả kiểm toán trong hoạt động của Ủy ban. Cơ chế phối hợp hoạt động và cung cấp thông tin giữa Ủy ban Tài chính - Ngân sách của Quốc hội và các cơ quan khác của Quốc hội với KTNN trong lĩnh vực NSNN đã được Luật KTNN xác lập một cách rõ ràng. Tuy nhiên để cơ chế này đi vào thực tiễn và phát huy hiệu quả, KTNN cần thực hiện tốt Quy chế phối hợp với Ủy ban Tài chính-Ngân sách trong hoạt động kiểm toán và tiến hành đánh giá việc thực hiện Quy chế này, đồng thời bổ sung thêm Quy chế phối hợp hoạt động giữa cơ quan KTNN với Hội đồng dân tộc và các Ủy ban khác của Quốc hội:

Ủy ban Tài chính, ngân sách của Quốc hội không những chỉ sử dụng nguồn thông tin qua báo cáo kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp hàng năm của

KTNN mà còn cần thiết phải tiếp cận thường xuyên với nguồn thông tin qua các cuộc kiểm toán của các vụ kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực tại các bộ, ngành, địa phương, tổ chức đơn vị, doanh nghiệp sử dụng NSNN và các dự án, chương trình mục tiêu quốc gia. Với những nguồn thông tin này Ủy ban Tài chính, ngân sách và các cơ quan khác của Quốc hội sẽ tham mưu kịp thời cho Quốc hội trong giám sát hoạt động của NSNN, đặc biệt là hoạt động chất vấn của Đại biểu Quốc hội với người đứng đầu các bộ, ngành, địa phương tại các kỳ họp của Quốc hội. Đây cũng là nguồn thông tin kịp thời phục vụ cho quốc hội trong việc quyết định các phương án điều chỉnh phân bổ NSTW, điều chỉnh các dự án, công trình quan trọng của quốc gia do Quốc hội quyết định.

Ngược lại, KTNN cũng cần đề nghị Ủy ban Tài chính - ngân sách và các Ủy ban khác của Quốc hội nghiên cứu và thực hiện các hình thức tham gia của KTNN trong quá trình giám sát của Quốc hội như: Cử cán bộ, KTV tham gia các đoàn giám sát theo yêu cầu của Quốc hội và các đoàn đại biểu của Quốc hội; thực hiện cơ chế thảo luận về kết quả kiểm toán đối với các bộ, ngành, địa phương trong Hội đồng dân tộc, Ủy ban Tài chính- ngân sách và các uỷ ban khác của Quốc hội với sự tham gia của đại diện Bộ Tài chính, KTNN và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trước khi thẩm tra quyết toán NSNN. Đồng thời các chủ đề giám sát quản lý và thực thi các văn bản quản lý NSNN, các Nghị quyết, các báo cáo giám sát của Quốc hội cũng nên gửi cho KTNN để làm cơ sở quan trọng trong việc lập kế hoạch, xác định mục tiêu kiểm toán NSNN;

Thứ hai, Đối với HĐND

Xây dựng Quy chế phối hợp giữa KTNN với HĐND cấp tỉnh trong việc phối hợp cung cấp thông tin và tài liệu liên quan; phối hợp về nhân sự trong quá trình triển khai thực hiện.

Phối hợp trong việc cung cấp thông tin và tài liệu liên quan. HĐND có thể giúp KTNN thu thập thông tin và các tài liệu liên quan phục vụ cho quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP. Việc tiếp cận các tài liệu này hỗ trợ KTNN rút ngắn thời gian khảo sát, đồng thời triển khai hoạt động kiểm toán đúng hướng, đúng mục

tiêu hơn. KTNN cung cấp kết quả kiểm toán cho HĐND phục vụ việc phê chuẩn quyết toán. Đồng thời, KTNN có thể hỗ trợ trong hướng dẫn các nội dung, phương pháp, kỹ thuật tiến hành thẩm tra báo cáo quyết toán NSNN cho ban tài chính, ngân sách thuộc HĐND.

Phối hợp về nhân sự trong quá trình triển khai thực hiện nhiệm vụ được giao.

Việc phối hợp về nhân sự trong quá trình kiểm toán của KTNN với quá trình giám sát và thẩm định quyết toán NSDP của HĐND là rất cần thiết vì lực lượng của KTNN cũng như của ban tài chính, ngân sách của HĐND rất hạn chế, thời gian lại rất eo hẹp, hơn nữa hai hoạt động này có tính chất chuyên môn như nhau và hỗ trợ lẫn nhau.

Các KTV Nhà nước có thể tham gia vào quá trình giám sát của HĐND, tham gia vào quá trình phê duyệt dự toán NSDP và phân bổ ngân sách hàng năm của HĐND. Việc tham gia này sẽ giúp KTNN rất nhiều cho hoạt động kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách tại các đơn vị hành chính sự nghiệp, các DNNN, các dự án đầu tư xây dựng bằng vốn của ngân sách, tại sở tài chính, kho bạc, cục thuế, hải quan... giúp cho KTV kiểm toán đúng các vấn đề trọng yếu trong thu, chi ngân sách và rút ngắn được thời gian khảo sát và đối chiếu. Nếu phối hợp với lực lượng của KTNN trong quá trình thẩm tra, kiểm toán ngân sách ở địa phương không những giúp cho đại biểu của HĐND nắm bắt được thông tin liên quan đến quy trình ngân sách mà còn có điều kiện nâng cao năng lực chuyên môn, khắc phục được tình trạng hoạt động hoàn toàn độc lập như hiện nay.

Một nhiệm vụ rất quan trọng đã được quy định trong Luật KTNN là KTNN hỗ trợ HĐND trong quá trình xem xét, quyết định dự toán, phân bổ NSDP. KTNN có thể hỗ trợ HĐND với vai trò vừa là người phản biện, tư vấn vừa là người thẩm định trong quá trình lập và phê duyệt NSDP như sau:

Một là, KTNN tham gia với tư cách là người phản biện, tư vấn trong quá trình xây dựng dự toán NSDP: KTNN giao nhiệm vụ cho KTNN các khu vực tham gia cùng với các cơ quan thuộc ngành tài chính của tỉnh (sở tài chính, cục thuế, cục hải quan), các tỉnh này là đối tượng kiểm toán của KTNN các khu vực, do đó các

KTV được giao nhiệm vụ này có nhiều kinh nghiệm và am hiểu đặc điểm ngân sách hàng năm của các tỉnh, thông qua kinh nghiệm và sự am hiểu về tình hình NSDP, các KTV tư vấn cho các cơ quan tài chính xây dựng dự toán NSNN.

Hai là, KTNN tham gia với tư cách là người thẩm định dự toán NSDP trước khi UBND trình HĐND: Trước khi dự toán NSDP trình HĐND gửi tới KTNN khu vực, KTNN khu vực thực hiện thẩm định, đánh giá tổng thể về dự toán ngân sách;

Thứ ba, Đối với Chính phủ

Xây dựng Quy chế phối hợp cung cấp thông tin giữa KTNN với Chính phủ, làm rõ vai trò, trách nhiệm của KTNN trong việc báo cáo, cung cấp thông tin và trách nhiệm của một số cơ quan quản lý tài chính tổng hợp như Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư, Văn phòng Chính phủ trong việc cung cấp thông tin liên quan đến quản lý và điều hành ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

KTNN cần có sự trao đổi thông tin thường xuyên với Chính phủ và các cơ quan có liên quan (đặc biệt là Bộ Tài chính) để tăng cường hiệu quả của công tác kiểm toán NSNN. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, không nhất thiết phải đợi khi có báo cáo kiểm toán phát hành, nếu phát hiện những sai phạm nghiêm trọng hoặc cơ chế chính sách quản lý điều hành NSNN không hợp lý, KTNN cần cung cấp thông tin ngay cho Thủ tướng Chính phủ để có biện pháp chỉ đạo xử lý kịp thời. Đồng thời, những tài liệu quan trọng liên quan đến việc quản lý, điều hành NSNN nhất là các nghị quyết, chỉ thị liên quan đến điều hành NSNN, báo cáo quyết toán NSNN các cấp phải được Chính phủ chỉ đạo các đơn vị có liên quan cung cấp kịp thời cho KTNN phục vụ công tác kiểm toán NSNN và xây dựng kế hoạch kiểm toán. Trong một số trường hợp, Chính phủ cũng cần kiên quyết chỉ đạo các đơn vị thực hiện nghiêm túc các kết luận, kiến nghị của KTNN.

Những cơ quan tài chính tổng hợp như: Bộ Tài chính, Tổng cục Thuế, KBNN, Tổng cục Hải quan, Bộ Kế hoạch và Đầu tư thường xuyên phối hợp với KTNN trong quá trình thực hiện kiểm toán và sau quá trình thực hiện kiểm toán để phối hợp xử lý kết quả kiểm toán và cung cấp thông tin phục vụ kiểm toán. Đồng thời, KTNN cung cấp kết quả kiểm toán cho các cơ quan này để chấn chỉnh, kiểm

tra, giám sát việc quản lý NSNN và phối hợp theo dõi thực hiện kết luận, kiến nghị của KTNN.

Bên cạnh đó cần thiết lập cơ chế rõ ràng trong việc tham gia của KTNN trong quá trình soạn lập NSNN của Chính phủ, việc tư vấn của KTNN đối với việc lập dự toán NSNN hàng năm và trong trung hạn cũng như lập dự toán theo kết quả đầu ra ở các cơ quan TW và các địa phương gắn liền với theo dõi đối tượng kiểm toán. Bằng việc tham gia ý kiến ngay trong quá trình lập NSNN, KTNN có thể thực hiện tốt hơn vai trò tư vấn của mình trong lập dự toán NSNN các cấp;

Thứ tư, Đối với các cơ quan chức năng có liên quan khác

KTNN cần cung cấp, chia sẻ thông tin liên quan đến hoạt động kiểm toán để các cơ quan, như: Ban Chỉ đạo TW về phòng, chống tham nhũng, Ủy ban Kiểm tra TW, Thanh tra Chính phủ, Thanh tra Tài chính, kiểm toán nội bộ của các đơn vị và sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán nội bộ trong hoạt động kiểm toán để nâng cao hiệu quả công tác kiểm toán. Đồng thời, các cơ quan này cũng cung cấp, trao đổi và chia sẻ thông tin với KTNN thông qua việc cung cấp các kế hoạch thanh tra, kiểm tra, các báo cáo thanh tra, kiểm tra liên quan đến các đối tượng kiểm toán để khắc phục sự chồng chéo và tăng cường hiệu quả của công tác phối hợp. Việc phối hợp có thể thể chế thành các quy chế phối hợp trong hoạt động kiểm toán giữa KTNN với các cơ quan chức năng cụ thể;

Thứ năm, Hoàn thiện cơ chế phối hợp, trao đổi thông tin giữa các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN

Trong thực tế những năm vừa qua, việc phối hợp triển khai giữa các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực đối với những cuộc kiểm toán quy mô lớn, đối tượng kiểm toán rộng còn nhiều hạn chế và thực tế không đạt được tính hiệu quả của công tác kiểm; việc cung cấp thông tin, trao đổi kinh nghiệm kiểm toán không thành hệ thống và chưa khoa học. Vì vậy, KTNN cần tăng cường cơ chế phối hợp giữa các KTNN khu vực, KTNN chuyên ngành và các đơn vị tham mưu trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN, phân giao nhiệm vụ kiểm toán cần rõ ràng từ khi phân công kế hoạch kiểm toán năm. Trong việc phối hợp và cung cấp thông tin cần

chú ý những vấn đề sau:

Một là, Tăng cường cơ chế phối hợp giữa các KTNN khu vực và KTNN chuyên ngành và các đơn vị tham mưu trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN, phân giao nhiệm vụ kiểm toán cần rõ ràng từ khi phân công kế hoạch kiểm toán năm. Việc phối hợp nên chú trọng vào những cuộc kiểm toán NSNN mà đối tượng kiểm toán rộng, nằm rải rác trên địa bàn cả nước như các chương trình mục tiêu quốc gia hoặc là các cuộc kiểm toán NSNN chuyên đề có liên quan đến phạm vi cả nước, cần có những bằng chứng và đánh giá mang tính toàn diện. Quy chế phối hợp này cần phải làm rõ đơn vị chủ trì, đơn vị phối hợp, hình thức báo cáo và trao đổi thông tin, hình thức xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, xử lý những công việc phát sinh sau khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị;

Hai là, Chú trọng phối hợp đối với những cuộc kiểm toán NSNN mà đối tượng kiểm toán rộng, nằm rải rác trên địa bàn cả nước như các chương trình mục tiêu quốc gia hoặc là các cuộc kiểm toán NSNN chuyên đề có liên quan đến phạm vi cả nước, cần có những bằng chứng và đánh giá mang tính toàn diện;

Ba là, Xác định rõ đơn vị chủ trì, đơn vị phối hợp, hình thức báo cáo và trao đổi thông tin, hình thức xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, xử lý những công việc phát sinh sau khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị;

Bốn là, Các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN nên trao đổi kinh nghiệm kiểm toán hoặc những phát hiện kiểm toán nổi bật theo từng lĩnh vực thu, chi ngân sách hoặc theo các đối tượng kiểm toán cụ thể. Cơ chế trao đổi thông tin có thể thông qua việc tổ chức hội thảo hoặc KTNN TW có văn bản hướng dẫn trong toàn ngành, các đơn vị có thể tham khảo báo cáo kiểm toán của đơn vị khác để nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

3.2.9. Tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin, xây dựng hệ thống thông tin về đối tượng, hồ sơ và kết quả kiểm toán Ngân sách nhà nước

Hiện nay phạm vi kiểm toán NSNN mà KTNN thực hiện so với quy mô hoạt động của NSNN còn hạn chế, hơn nữa về mặt thời gian chưa đáp ứng yêu cầu cho hoạt động giám sát của Quốc hội và HĐND. Tuy nhiên nếu với phương pháp kiểm

toán và quy trình như hiện nay thì dù lực lượng KTV của KTNN có tăng lên gấp nhiều lần thì cũng chưa đảm bảo để thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính ở mức cần thiết đối với các đơn vị sử dụng NSNN, chưa kể đến việc triển khai các loại hình kiểm toán khác. Bên cạnh đó với những tác động trong việc hiện đại hóa công tác quản lý NSNN thông qua việc thực hiện dự án “Cải cách quản lý tài chính công” của Chính phủ có thể tác động lớn tới cách thức triển khai kiểm toán NSNN. Việc lập kế hoạch kiểm toán, xem xét và đánh giá thông tin, thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán ban đầu có thể được truy cập tại chỗ thông qua hệ thống TABMIS. Chế độ báo cáo quyết toán NSNN của từng cấp ngân sách (thậm chí là đơn vị sử dụng ngân sách) trong một hệ thống tài khoản hợp nhất được lập một cách nhanh chóng và đồng bộ, đòi hỏi KTNN phải khẩn trương chuẩn bị phương án cho việc kiểm toán NSNN trong môi trường công nghệ thông tin. Việc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán sẽ giảm tối thiểu và chủ yếu là kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp; việc phân tích thông tin sẽ đa chiều hơn trong việc so sánh dữ liệu giữa nhiều đối tượng đòi hỏi KTNN phải sử dụng các phương pháp kiểm toán hiện đại trong kiểm toán NSNN. Hệ thống này sẽ giúp cho KTNN thu thập được nhiều thông tin một cách hệ thống và liên hoàn, rất tiện ích cho việc so sánh và kiểm tra hoặc theo dõi các sự kiện bất thường để lựa chọn phạm vi, giới hạn kiểm toán.

Bên cạnh đó, thực trạng của việc thu thập, cập nhật lưu trữ các thông tin về đơn vị được kiểm toán NSNN tại các KTNN chuyên ngành, khu vực hiện nay còn manh mún và thụ động. Biểu hiện là thông tin, tài liệu về đối tượng kiểm toán, hồ sơ và kết quả kiểm toán NSNN được lưu trữ phân tán, chưa chủ động trong việc cập nhật và chưa tập trung về một môi quản lý, gây khó khăn cho việc khai thác thông tin lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán. Đáng lưu ý là chưa chú trọng trong công tác tổng kết, phân tích các dạng sai phạm về các đối tượng kiểm toán để có những đúc kết kinh nghiệm và giải pháp hợp lý trong công tác kiểm toán tiếp theo. KTNN cần xây dựng hệ thống cơ sở dữ liệu, thông tin, kết quả kiểm toán về đối tượng kiểm toán NSNN một cách hệ thống, đầy đủ và khoa học để phục vụ hoạt động kiểm toán, bao gồm dữ liệu thông tin về các đơn vị được kiểm toán; các chế độ

chính sách, quy trình, chuẩn mực, phương pháp kiểm toán; tình hình, kết quả kiểm toán. Bên cạnh đó cần tăng cường trao đổi thông tin, kết quả kiểm toán NSNN giữa các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực.

Nhằm tăng cường tính kịp thời và hiệu quả trong công tác kiểm toán, khắc phục tình trạng không cập nhật thông tin về đối tượng kiểm toán NSNN, KTNN cần có chỉ đạo thống nhất về cách thức, nội dung của việc tổ chức cập nhật thông tin liên quan đến đối tượng được kiểm toán NSNN một cách có hệ thống, khoa học và hiện đại. Xây dựng cơ chế phối hợp trong việc khai thác, tiếp nhận kết quả kiểm toán giữa các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực. Cụ thể: thu thập, cập nhật và lưu trữ thông tin, tài liệu của đối tượng kiểm toán NSNN một cách xuyên suốt, liên tục: từ khâu chuẩn bị lập kế hoạch- khâu lập kế hoạch- khâu thực hiện kiểm toán (đặc biệt các phát hiện kiểm toán)- khâu kiểm tra thực hiện kiến nghị kết luận, kiến nghị kiểm toán và các thông tin tài liệu, sự kiện phát sinh sau khi quy trình kiểm toán kết thúc.

Để đáp ứng với yêu cầu cung cấp thông tin một cách đầy đủ và kịp thời phục vụ cho hoạt động giám sát của Quốc hội và HĐND, KTNN cần đẩy nhanh tiến độ thực hiện các dự án về tin học hóa hoạt động kiểm toán; xây dựng các phần mềm ứng dụng trong hoạt động kiểm toán; xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán trên cơ sở ứng dụng công nghệ tin học; đào tạo cho hầu hết đội ngũ KTV Nhà nước có thể sử dụng các phần mềm kế toán, kiểm toán... Từng bước triển khai các quy trình và phương pháp kiểm toán trên cơ sở ứng dụng công nghệ tin học vào hoạt động kiểm toán của KTNN để rút ngắn thời gian kiểm toán, mở rộng phạm vi kiểm toán. Hoạt động trao đổi, cung cấp thông tin giữa KTNN với các cơ quan của Quốc hội, Chính phủ, HĐND, nhất là kết quả kiểm toán cũng cần phải được tin học hóa để bảo đảm tính đầy đủ, kịp thời và thường xuyên.

KTV thuộc tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và các tổ trưởng tổ kiểm toán cần chú trọng trao đổi thông tin thường xuyên với các tổ kiểm toán khác hoặc báo cáo kịp thời với lãnh đạo đoàn kiểm toán để chỉ đạo việc thu thập bằng chứng kiểm toán. Các đoàn kiểm toán cần tránh trường hợp các thông tin qua kiểm

toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chưa được xử lý nếu có liên quan đến kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán. Trưởng đoàn kiểm toán cần có sự chỉ đạo để kiểm toán tập trung vào các vấn đề trọng yếu và nhấn mạnh nội dung kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán NSNN đã được duyệt.

3.2.10. Nâng cao năng lực và đạo đức nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước

KTV là người trực tiếp thực hiện kiểm toán, đưa ra kết quả kiểm toán, do đó chất lượng kiểm toán chịu ảnh hưởng trực tiếp bởi trình độ chuyên môn, nghiệp vụ và đạo đức nghề nghiệp của KTV. KTV của KTNN phải có trình độ, năng lực nghiệp vụ cao, phẩm chất đạo đức tốt, trong đó yếu tố đạo đức được đặc biệt chú trọng. Luật Đạo đức nghề nghiệp của INTOSAI đòi hỏi cao về mặt đạo đức đối với cơ quan KTNN và KTV. Tất cả các công việc do cơ quan KTNN thực hiện phải có quy định về đạo đức nghề nghiệp và phải chịu sự kiểm tra, giám sát từ bên ngoài đối với tính đúng đắn trong hoạt động và sự tuân thủ pháp luật. KTNN cần phải duy trì và nâng cao trình độ nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp của KTV, bảo đảm các yêu cầu chủ yếu về trình độ chuyên môn, nghiệp vụ; tính chính trực; độc lập, khách quan; thận trọng và bảo mật; đạo đức nghề nghiệp. Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, do tính chất đa dạng của đối tượng kiểm toán với nhiều loại khách thể kiểm toán khác nhau, đồng thời nội dung kiểm toán NSNN cũng rất phức tạp đòi hỏi KTV phải đáp ứng yêu cầu về trình độ chuyên môn để thực hiện tốt nhiệm vụ được giao. Vì vậy, KTNN cần nâng cao năng lực và đạo đức nghề nghiệp của KTV của KTNN nói chung và trong lĩnh vực kiểm toán NSNN nói riêng theo hướng:

Một là, Tăng cường đủ về mặt số lượng, cơ cấu và nâng cao trình độ nghiệp vụ, chuyên môn nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp cho KTV, chú trọng nâng cao nghiệp vụ kiểm toán NSNN, trong đó có việc thẩm định dự toán ngân sách, kiểm toán NSNN trong môi trường công nghệ thông tin, kiểm toán hoạt động;

Hai là, Tiêu chuẩn hoá đội ngũ KTV về trình độ chuyên môn nghiệp vụ, về phẩm chất đạo đức, năng lực tổ chức và trình độ chuyên môn hoá, theo hướng: thống nhất, đa dạng. Trong quá trình tuyển chọn cần chú ý tính cân đối, hợp lý giữa

cơ cấu ngành nghề, như các chuyên ngành thu, chi ngân sách, đầu tư xây dựng; cân đối giữa cán bộ, KTV đã có kinh nghiệm thực tiễn công tác trong lĩnh vực tài chính, ngân sách với việc tổ chức thi tuyển, tiếp nhận KTV;

Ba là, Xây dựng chiến lược đào tạo đội ngũ công chức kiểm toán về mọi mặt và có mục tiêu đào tạo, bồi dưỡng cụ thể, thích hợp với từng giai đoạn, trước hết là về chuyên môn nghiệp vụ, trong đó chú trọng bồi dưỡng chuyên sâu theo đối tượng kiểm toán, về kinh nghiệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách và thẩm định dự toán ngân sách, kiểm toán trong môi trường công nghệ thông tin. Tăng cường đào tạo, bồi dưỡng KTV, cần quy định bắt buộc đối với KTV phải tham dự các khoá bồi dưỡng, cập nhật và nâng cao kiến thức hàng năm; tất cả các môn học, khoá học đào tạo, bồi dưỡng phải tổ chức thi đánh giá kết quả, để tạo cho KTV ý thức tự giác, nghiêm túc trong học tập, nâng cao chất lượng, hiệu quả của công tác đào tạo. Chương trình đào tạo, bồi dưỡng KTV tập trung đào tạo sâu về lý thuyết kiểm toán và thực hành kiểm toán, văn hoá ứng xử, xây dựng đội ngũ giảng viên có trình độ và am hiểu về NSNN. Trong các chương trình đào tạo, KTNN cần bổ sung, lồng ghép chương trình hội thảo chuyên đề về các vấn đề vướng mắc trong quá trình thực hiện kiểm toán để phân tích rõ những nguyên nhân của những hạn chế, tồn tại và đề xuất các giải pháp khắc phục.

KẾT LUẬN

Với mục đích hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện, Luận án đã đạt được một số kết quả sau:

1. Luận án đi sâu nghiên cứu lý luận cơ bản về NSNN gắn với tổ chức kiểm toán NSNN, lý luận về tổ chức kiểm toán NSNN. Phân tích, làm rõ bản chất của NSNN, các đặc điểm cơ bản của tổ chức quản lý NSNN, các chức năng của kiểm toán NSNN, bản chất của các loại hình kiểm toán áp dụng trong kiểm toán NSNN, các bước tổ chức công tác kiểm toán NSNN. Nghiên cứu 03 mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN gắn với tổ chức bộ máy KTNN trong mối quan hệ với cơ quan quản lý, điều hành NSNN là chính phủ và cơ quan chịu trách nhiệm phê chuẩn

và giám sát NSNN là quốc hội; 02 mô hình phổ biến về tổ chức và phân giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN gắn với tổ chức hệ thống NSNN, 02 mô hình tổ chức đoàn kiểm toán NSNN. Luận án đã phân tích sâu những kinh nghiệm của nước ngoài trong kiểm toán NSNN, tập trung vào xác định mục tiêu, loại hình kiểm toán, đối tượng kiểm toán, chu kỳ kiểm toán NSNN.

2. Luận án đã nghiên cứu thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN của KTNN Việt Nam trong gần 15 năm hoạt động, chỉ ra những bất cập và nguyên nhân trong tổ chức kiểm toán NSNN. Đây là cơ sở đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN.

3. Trên cơ sở phân tích xu thế cải cách quản lý NSNN ở Việt Nam, phân tích các vấn đề đặt ra đối với tổ chức kiểm toán NSNN, Luận án đưa ra 10 nhóm giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN. Tác giả đã khẳng định việc cần thiết kiểm toán thường xuyên các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW và các tỉnh, thành phố trực thuộc TW và đề xuất tăng cường năng lực kiểm toán NSNN đối với các KTNN chuyên ngành và khu vực. Lần đầu tiên, Tác giả xác định rõ đối tượng kiểm toán NSNN các cấp và về lý luận và thực tiễn, đưa ra quan niệm về tổ chức cuộc kiểm toán NSNN hiện nay thành nhiều cuộc kiểm toán NSNN theo hình thức chuyên đề và bổ sung tổ chức đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình trực tuyến. Thay đổi trình tự kiểm toán, hướng vào kiểm toán trước khi báo cáo quyết toán ngân sách được lập và đẩy mạnh hoạt động tiền kiểm, xem loại hình kiểm toán hoạt động có vai trò quan trọng như kiểm toán tuân thủ và kiểm toán báo cáo tài chính trong kiểm toán NSNN.

Mặc dù đã rất cố gắng nhưng do điều kiện thời gian và NSNN là một vấn đề rất rộng nên quá trình nghiên cứu không tránh khỏi những sai sót, Tác giả mong nhận được sự góp ý của các thầy giáo, cô giáo, các nhà khoa học và các bạn đồng nghiệp để Luận án được hoàn chỉnh hơn./.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Hữu Phúc (2003), “Kiểm toán tại các cơ quan hành chính nhà nước thực hiện khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính”, Tạp chí *Kiểm toán*, Số 3, tháng 6/2003, Hà Nội.
2. Nguyễn Hữu Phúc (2003), Chủ nhiệm, “Cơ sở khoa học và thực tiễn nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ”, *Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở*, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
3. Nguyễn Hữu Phúc (2005), Thư ký, “Định hướng và giải pháp đổi mới công tác kiểm toán NSNN trong điều kiện thực hiện Luật ngân sách nhà nước sửa đổi”, *Đề tài khoa học cấp bộ*, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
4. Nguyễn Hữu Phúc (2005), “Bàn thêm về định hướng và giải pháp đổi mới công tác kiểm toán ngân sách nhà nước trong điều kiện thực hiện Luật ngân sách nhà nước sửa đổi”, Tạp chí *Kiểm toán*, Số 9 tháng 12/2005, Hà Nội
5. Nguyễn Hữu Phúc (2007), “Một số vấn đề về ngân sách nhà nước và hoạt động kiểm toán ngân sách nhà nước”, Tạp chí *Nghiên cứu khoa học Kiểm toán*, Số 04, tháng 10/2007, Hà Nội.
6. Nguyễn Hữu Phúc (2008), “Những tác động của việc đổi mới quản lý ngân sách nhà nước liên quan đến tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước”, Tạp chí *Kiểm toán*, Số 04, tháng 4/2008, Hà Nội.
7. Nguyễn Hữu Phúc, “Xây dựng quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước trong hoạt động Kiểm toán Nhà nước, thực trạng và giải pháp hoàn thiện”, Tạp chí *Nghiên cứu khoa học Kiểm toán*, Số 08 tháng 6/2008, Hà Nội.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. AlvinA.Arens (1995), *Kiểm toán*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
2. Ban Chấp hành Trung ương Đảng khóa X (2007), *Nghị quyết số 17-NQ/TW ngày 01/8/2007 về đẩy mạnh cải cách hành chính, nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý của bộ máy nhà nước*.
3. Bộ Tài chính (2005), *Tài chính công*, Nxb chính trị quốc gia.
4. Bộ Tài chính (1996), *Từ điển thuật ngữ tài chính tín dụng*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
5. Bộ Tài chính (2003), *Thông tư số 59/2003/TT-BTC ngày 23/6/2003 Hướng dẫn thực hiện Nghị định số 60/2003/NĐ-CP ngày 6/6/2003 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Ngân sách nhà nước*.
6. Dương Đăng Chinh, Phạm Văn Khoan chủ biên (2007), *Giáo trình quản lý tài chính công*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
7. Chính phủ (2003), *Nghị định số 60/2003/NĐ-CP ngày 06/6/2003 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Ngân sách nhà nước*.
8. Chính phủ (2007), *Nghị quyết số 53/2007/NQ-CP ngày 07/11/2007 ban hành Chương trình hành động hướng dẫn thực hiện Nghị quyết 17-NQ/TW ngày 01/8/2007 của Ban Chấp hành Trung ương Đảng khóa X về đẩy mạnh cải cách hành chính, nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý của bộ máy nhà nước*.
9. Chính phủ (2008), *Nghị quyết số 03/2008/NQ-CP ngày 11/1/2008 ban hành chương trình hành động của Chính phủ nhiệm kỳ 2007-2011*.
10. Công ty Kiểm toán Việt Nam (1993), *Những chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán quốc tế*, Tài liệu dịch.
11. Hoàng Ngọc Hải chủ nhiệm (2004), *Xây dựng quy trình kiểm toán ngân sách địa phương*, Đề tài khoa học cấp bộ, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
12. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (1997), *Thực hành kiểm toán*, Nxb Tài chính.

13. Vương Đình Huệ chủ nhiệm (2002), *Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng quy trình kiểm toán tổng quyết toán ngân sách nhà nước*, Đề tài khoa học cấp bộ, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
14. Vương Đình Huệ chủ nhiệm (2004), *Định hướng chiến lược và những giải pháp xây dựng, phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam trong thời kỳ công nghiệp hoá và hiện đại hoá đất nước*, Đề tài khoa học cấp bộ, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
15. Vương Đình Huệ chủ nhiệm (2006), *Định hướng và giải pháp đổi mới công tác kiểm toán ngân sách nhà nước trong điều kiện thực hiện Luật ngân sách nhà nước sửa đổi*, Đề tài khoa học cấp bộ, Kiểm toán Nhà nước.
16. Nguyễn Đình Hựu chủ biên (2004), *Nghiệp vụ kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
17. <http://www.mof.gov.vn> (Trang web của Bộ Tài chính).
18. <http://dictionary.bachkhoatoanthu.gov.vn/default.aspx?param=2877aWQ9MjIzNDgmZ3JvdXBpZD0ma2luZD0ma2V5d29yZD1uZyVjMyVhMm4rcyVjMyVhMWN0K25oJWMzJWEwK24lYzYlYjAlZTElYmIlOWJj&page=1>].
19. <http://dictionary.bachkhoatoanthu.gov.vn/default.aspx?param=1FC3aWQ9MTA4NyZncm9lcGlkPSZraW5kPWV4YWN0JmtleXdvcmlQ9VVCVIMSViYiU5NCtDSCVIMSViYiVhOEM=&page=1>.
20. INTOSAI (2004), *Tuyên bố Lima về các chỉ dẫn kiểm toán*, Tài liệu dịch, Kiểm toán nhà nước.
21. INTOSAI (2004), *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán*, Tài liệu dịch, Kiểm toán nhà nước.
22. Kiểm toán Nhà nước (2000), *Cẩm nang Kiểm toán viên Nhà nước*, Nxb Chính trị Quốc gia, Hà Nội.
23. Kiểm toán Nhà nước (2003), *Báo cáo kiểm toán năm 2002*, Hà Nội.
24. Kiểm toán Nhà nước (2004), *Báo cáo kiểm toán năm 2003*, Hà Nội.

25. Kiểm toán Nhà nước (2005), *Báo cáo kiểm toán niên độ ngân sách 2004*, Hà Nội.
26. Kiểm toán Nhà nước (2006), *Báo cáo kiểm toán niên độ ngân sách 2005*, Hà Nội.
27. Kiểm toán Nhà nước (2007), *Báo cáo kiểm toán năm 2007*, Hà Nội.
28. Kiểm toán Nhà nước (2008), *Báo cáo tổng kết công tác năm 2007 và phương hướng nhiệm vụ công tác năm 2008*, Hà Nội.
29. Kiểm toán Nhà nước (2009), *Báo cáo tổng kết năm 2008 và phương hướng nhiệm vụ công tác năm 2009*, Hà Nội.
30. Kiểm toán Nhà nước (2007), *Kinh nghiệm quản lý và các biện pháp nâng cao chất lượng quản lý tổ kiểm toán*, Tài liệu Hội thảo, Hà Nội.
31. Kiểm toán Nhà nước (2007), *Thực trạng và giải pháp tăng cường chất lượng kiểm toán ngân sách địa phương*, Kỷ yếu hội thảo, Hồ Chí Minh.
32. Kiểm toán Nhà nước (2008), *Thực trạng và giải pháp nâng cao chất lượng và đẩy nhanh tiến độ kiểm toán*, Kỷ yếu hội thảo khoa học, Hà Nội.
33. Kiểm toán Nhà nước (2008), *Xây dựng Chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2008-2015 và tầm nhìn 2020*, Tài liệu hội thảo, Hà Nội.
34. Kiểm toán Nhà nước (2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007), *Kế hoạch kiểm toán năm 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008*, Hà Nội.
35. Kiểm toán Nhà nước (2007), *Kế hoạch kiểm toán Tổng Quyết toán Ngân sách nhà nước 2006*, Hà Nội.
36. Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, Dự án GTZ/KTNN (2004), *Các chuẩn mực kiểm toán và hướng dẫn kiểm toán hoạt động, kiểm toán công nghệ thông tin của INTOSAI và ASOSAI*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
37. Ngân hàng thế giới (2006), *Việt Nam quản lý chi tiêu công để tăng trưởng và giảm nghèo*, Báo cáo chung của Chính phủ Việt Nam và Ngân hàng thế giới với sự hỗ trợ của nhóm các nhà tài trợ cùng mục đích, Nxb Tài chính, Hà Nội.

38. Hoàng Phê chủ biên (2002), *Từ điển tiếng Việt*, Nxb Đà Nẵng.
39. Tào Hữu Phùng, Nguyễn Công Nghiệp (1992), *Đổi mới Ngân sách nhà nước*, NXb Thống kê, Hà Nội.
40. Quốc hội (2002), *Luật Ngân sách nhà nước*, Luật số 01/2002/QH11.
41. Quốc hội (2005), *Luật Kiểm toán nhà nước*, Luật số 37/2005/QH 11.
42. Nguyễn Quang Quỳnh chủ biên (2005), *Lý thuyết kiểm toán*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
43. Nguyễn Quang Quỳnh, Ngô Trí Tuệ chủ biên (2006), *Giáo trình Kiểm toán tài chính*, Nxb Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
44. Hà Ngọc Sơn chủ nhiệm (2004), *Thực trạng và những giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN*, Đề tài khoa học cấp bộ, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
45. Đặng Văn Thanh (2006), *Vai trò vị trí của Kiểm toán Nhà nước trong việc thực hiện chức năng giám sát của Quốc hội và Hội đồng nhân dân*, Đề tài nhánh số 08 của Đề tài Nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước, Kiểm toán Nhà nước, Hà Nội.
46. Thủ tướng Chính phủ (1995), *Quyết định 61/TTg ngày 24/01/1995 ban hành Điều lệ về tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước*.
47. Tổng Kiểm toán Nhà nước (2008), *Chỉ thị số 1238/CT-KTNN ngày 01/10/2008 về việc tăng cường quản lý hoạt động kiểm toán*.
48. Tổng Kiểm toán Nhà nước (1999), *Quyết định số 03/1999/QĐ-KTNN ngày 6/10/1999 ban hành quy trình KTNN*.
49. Tổng Kiểm toán Nhà nước (1999), *Quyết định số 04/1999/QĐ-KTNN ngày 22/10/1999 ban hành Quy trình kiểm toán DNNN*.
50. Tổng Kiểm toán Nhà nước (1999), *Quyết định số 08/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 ban hành Quy trình Kiểm toán ngân sách nhà nước*.

51. Tổng Kiểm toán Nhà nước (1999), *Quyết định số 09/1999/QĐ-KTNN ngày 28/12/1999 ban hành Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán Dự án đầu tư xây dựng của Nhà nước.*
52. Tổng Kiểm toán Nhà nước (2006), *Quyết định số 556/QĐ-KTNN ngày 11/7/2006 ban hành Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.*
52. Tổng Kiểm toán Nhà nước (2006), *Quyết định số 556/QĐ-KTNN ngày 11/7/2006 ban hành Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.*
53. Tổng Kiểm toán Nhà nước (2007), *Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 ban hành Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.*
54. Tổng Kiểm toán Nhà nước (2007), *Quyết định số 05/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 về ban hành Quy trình kiểm toán dự án đầu tư.*
55. Tổng Kiểm toán Nhà nước (2008), *Quyết định số 03/2008/QĐ-KTNN ngày 21/2/2008 ban hành Quy định trình tự lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.*
56. Trần Đình Ty chủ biên (2003), *Quản lý tài chính công*, Nxb Lao động, Hà Nội.
57. Ủy ban Thường vụ Quốc hội 11 (2005), *Nghị quyết số 917/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 về việc quy định quy trình xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước.*
58. Ủy ban Thường vụ Quốc hội 11 (2005), *Nghị quyết số 916/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 về cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước.*
59. Ủy ban Thường vụ Quốc hội 11 (2007), *Nghị quyết số 1123/NQ-UBTVQH 11 ngày 28/5/2007 về việc thành lập thêm 04 KTNN khu vực.*

Tiếng Anh

60. Sally Wehmeier (1997), *Oxford advanced learn's Dictionary*, Oxford University Press, pp.193].

61. <http://www.cnao.gov.cn> (trang web của Kiểm toán Quốc gia Trung Quốc).
62. <http://www.intosai.org> (trang web của Tổ chức kiểm toán các cơ quan kiểm toán tối cao).
63. <http://www.jbaudit.gov.jp> (trang web của Ủy ban Kiểm toán Nhật Bản).

Phụ biểu 2.1

Tỷ lệ mẫu các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW và các tỉnh được kiểm toán từ năm 2001 đến năm 2008

(tính theo số đơn vị)

STT	Năm	Số ĐVDT cấp I được KT	Số ĐVDT cấp I NSTW	Tỷ lệ mẫu	Số tỉnh được KT	Số tỉnh, TP	Tỷ lệ mẫu
1	Năm 2001	11	55	20,0%	16	61	26,2%
2	Năm 2002	12	55	21,8%	22	61	36,1%
3	Năm 2003	6	55	10,9%	17	61	27,9%
4	Năm 2004	9	55	16,4%	21	61	34,4%
5	Năm 2005	10	55	18,2%	30	61	49,2%
6	Năm 2006	10	55	18,2%	32	64	50,0%
7	Năm 2007	17	55	30,9%	29	64	45,3%
8	Năm 2008	20	55	36,4%	35	64	54,7%

(Nguồn: Kế hoạch kiểm toán năm 2001 đến 2008 của KTNN)

x
Phụ biểu số 2.2. (Nguồn: Kế hoạch KT của KTNN và dự toán chi NSNN trên website của BTC) đvt: tỷ đồng
Tỷ lệ mẫu đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW tính theo dự toán chi ngân sách năm 2007, 2008

Năm 2007 kiểm toán niên độ NS 2006			Năm 2008 kiểm toán niên độ NS 2007	
	Đơn vị được kiểm toán	Tổng chi	Đơn vị được kiểm toán	Tổng chi
1	Bộ Nông nghiệp	3.154	Bộ Tài chính	1.590
2	Bộ Bưu chính viễn thông	125	Bộ Kế hoạch và ĐT	247
3	Bộ Nội vụ	225	Bộ Giao thông vận tải	10.162
4	Kho bạc nhà nước (khoán chi)		Bộ Tài nguyên và môi trường	1.252
5	Bộ Công nghiệp	486	Bộ Xây dựng	1.285
6	Bộ Thương mại	405	Bộ Ngoại giao	740
7	Bộ Tư Pháp	454	Bộ Y tế	3.699
8	Tổng cục Thống kê	347	Bộ Văn hoá, Thể thao và du lịch	1.106
9	Đài Truyền hình VN	290	Bộ Lao động thương binh và XH	9.567
10	Bộ Giáo dục và Đào tạo	2.750	Ngân hàng Nhà nước	47
11	Trung ương Đoàn TNCSHCM	171	Văn phòng QH	434
12	Đại học Quốc gia HN	275	Văn phòng CP	341
13	Tổng Liên đoàn LĐVN	139	Viện Kiểm sát nhân dân tối cao	824
14	Viện KHXH VN	140	Ủy ban Trung ương MT tổ quốc VN	33
15	Ngân hàng nhà nước VN	63	Trung ương hội LH Phụ nữ VN	66
16	Kiểm toán Nhà nước	53	Hội Nông dân VN	131
17	Đại học quốc gia TP HCM	338	Thông tấn xã VN	301
18	Tổng cộng dự toán các Đ/v được KT	9.415	Tổng cục Hải quan	1.102
19	Tổng chi NSTW 2006 (không kể BSCĐ)	163.425	Hội đồng liên minh các HTX VN	63
20	Chi trả nợ viện trợ	40.800	Tổng cộng dự toán các Đ/v được kiểm toán	32.990
21	Dự phòng NSTW	7.450	Tổng chi NSTW năm 2007 (không kể BSCĐ)	206.857
22	Bộ Công an	9.822	Chi trả nợ viện trợ	49.160
23	Bộ Quốc phòng	21.734	Dự.p NSTW: 4.990; Bộ C.an: 12.340; Bộ Q. P: 27.095	44.425
Tổng chi NSTW đã trừ chi trả nợ, dự phòng, chi Bộ C.A, chi Bộ Q.P		83.619	Tổng chi NSTW đã trừ chi trả nợ, dự phòng, Bộ C.an, Bộ Q.P	113.272

	Tỷ lệ mẫu NSTW được kiểm toán 2007	11,25%		Tỷ lệ mẫu NSTW được kiểm toán 2008	29,12%
--	---	---------------	--	---	---------------

Phụ biểu số 2.3**(Nguồn: Kế hoạch kiểm toán 2005, 2006 của KTNN và số liệu NSNN trên website BTC)****Tỷ lệ mẫu kiểm toán các tỉnh, TP trực thuộc TW năm 2005, 2006****tính theo cân đối thu, chi ngân sách địa phương**

Đvt: tỷ đồng

STT	Năm 2005 kiểm toán đối với niên độ NS 2004				Năm 2006 kiểm toán đối với niên độ NS 2005			
	Tỉnh được KT	Chi CĐ	BS có MT	Cộng	Tỉnh được KT	Chi CĐ	BS có MT	Cộng
1	Đà Nẵng	1.092	18	1.110	Hà Nội	6.384	623	7.007
2	Bắc Giang	915	82	997	Bắc Ninh	786	84	870
3	Lạng Sơn	663	122	785	Hoà Bình	784	351	1.135
4	Tuyên Quang	639	96	735	Quảng Ninh	1.400	296	1.696
5	Hải Dương	965	39	1.004	Hà Nam	527	300	827
6	Vĩnh phúc	692	37	729	Phú Thọ	955	427	1.382
7	Hà Tây	1.234	50	1.284	Thái Nguyên	819	318	1.137
8	Thái Bình	927	50	977	Hải Phòng	2.084	617	2.701
9	Nam Định	970	44	1.014	Hà Giang	742	414	1.156
10	Sơn La	938	132	1.070	Hưng Yên	737	82	819
11	Lai Châu	729	142	871	Yên Bái	690	302	992
12	Nghệ An	1.829	176	2.005	Lào Cai	702	509	1.211
13	Hà Tĩnh	836	76	912	Điện Biên	482	308	790
14	Quảng Bình	609	82	691	Cao Bằng	654	390	1.044
15	Khánh Hoà	1.063	27	1.090	Thanh Hoá	2.401	550	2.951
16	Quảng Ngãi	789	89	878	Quảng Trị	603	340	943
17	Gia Lai	960	119	1.079	Thừa T. Huế	953	304	1.257
18	Kon Tum	537	89	626	Ninh Bình	692	345	1.037
19	Lâm Đồng	966	86	1.052	Đắk Lắk	1.433	389	1.822
20	Long An	867	47	914	Đắk Nông	441	373	814
21	Tiền Giang	894	31	925	Phú Yên	582	178	760
22	Đồng Tháp	1.121	49	1.170	Bình Định	1.057	227	1.284
23	Vĩnh Long	635	22	657	Quảng Nam	1.116	425	1.541
24	Trà Vinh	622	61	683	Đồng Nai	2.596	41	2.637
25	Tây Ninh	704	46	750	Bà Rịa V. tàu	2.566	47	2.613
26	Ninh Thuận	380	56	436	Bến Tre	840	118	958
27	Bình Thuận	720	74	794	Bình Dương	1.317	25	1.342
28	An Giang	1.209	58	1.267	Bình Phước	841	209	1.050
29	Cần Thơ	1.146	28	1.174	Cà Mau	971	160	1.131
30	Kiên Giang	1.216	48	1.264	Bạc Liêu	767	133	900
					Hậu Giang	513	214	727
					Sóc Trăng	848	216	1.064
31	Tổng chi NSDP các tỉnh được kiểm toán			28.943	Tổng chi NSDP các tỉnh được kiểm toán			47.598
32	Tổng chi NSDP 2004			82.887	Tổng chi NSDP 2005			100.724
33	Tỷ lệ mẫu			34,92%	Tỷ lệ mẫu			47,26%

Phụ biểu số 2.4 Đvt: tỷ đồng
(Nguồn: Kế hoạch kiểm toán 2007, 2008 và số liệu NSNN trên website của Bộ Tài chính)

Tỷ lệ mẫu kiểm toán các tỉnh, TP trực thuộc TW năm 2007, 2008
tính theo cân đối thu, chi ngân sách địa phương

Năm 2007 kiểm toán đối với niên độ NS 2006					Năm 2008 kiểm toán đối với niên độ NS 2007			
STT	Tỉnh được KT	Chi CD	BS có MT	Cộng	Tỉnh được KT	Chi CD	BS có MT	Cộng
1	Hải Dương	2.089	165	2.254	Hà Nội	8.834	696	9.530
2	Vĩnh Phúc	2.894	104	2.998	Hải Phòng	2.836	665	3.501
3	Hà Tây	2.079	142	2.221	Quảng Ninh	2.441	292	2.733
4	Thái Bình	1.270	338	1.608	Hưng yên	1.222	154	1.376
5	Lạng Sơn	739	508	1.247	Bắc Ninh	1.381	140	1.521
6	Nam Định	1.227	468	1.695	Hà Nam	836	317	1.153
7	Bắc Giang	1.198	478	1.676	Ninh Bình	1.213	529	1.742
8	Sơn La	1.035	662	1.697	Hà Giang	1.389	571	1.960
9	Bắc Kạn	467	426	893	Cao Bằng	1.067	509	1.576
10	Tuyên Quang	729	339	1.068	Lào Cai	1.171	602	1.773
11	Nghệ An	2.502	924	3.426	Yên Bái	1.177	421	1.598
12	Hà Tĩnh	1.112	676	1.788	Thái Nguyên	1.440	385	1.825
13	Quảng Bình	824	522	1.346	Phú Thọ	1.662	722	2.384
14	Kon Tum	669	554	1.223	Hoà Bình	1.298	551	1.849
15	Lâm đồng	1.619	432	2.051	Điện Biên	982	369	1.351
16	Gia Lai	1.396	434	1.830	Lai Châu	888	594	1.482
17	Ninh Thuận	499	403	902	Thanh Hoá	4.045	820	4.865
18	Đà Nẵng	2.949	245	3.194	Quảng Trị	916	627	1.543
19	Khánh Hoà	1.719	164	1.883	Thừa T. Huế	1.438	590	2.028
20	Quảng Ngãi	1.110	546	1.656	Quảng Nam	1.777	773	2.550
21	TP Hồ C.Minh	14.144	676	14.820	Bình Định	1.716	481	2.197
22	TP Cần Thơ	1.176	360	1.536	Phú Yên	989	339	1.328
23	Kiên Giang	1.355	444	1.799	Đắk Lắk	2.412	419	2.831
24	An Giang	1.764	313	2.077	Đắk Nông	804	463	1.267
25	Tiền Giang	1.281	336	1.617	Đồng Nai	3.188	99	3.287
26	Vĩnh Long	897	362	1.259	Bình Dương	1.881	58	1.939
27	Long An	1.242	402	1.644	Bà Rịa VTàu	3.003	245	3.248
28	Tây Ninh	1.019	327	1.346	Bình Phước	1.200	275	1.475
29	Đồng Tháp	1.493	311	1.804	Bình Thuận	1.544	427	1.971
30					Bến Tre	1.115	174	1.289
31					Trà Vinh	1.009	281	1.290
32					Cà Mau	1.232	246	1.478
33					Bạc Liêu	876	212	1.088
34					Sóc Trăng	1.260	333	1.593
35					Hậu Giang	789	364	1.153
Tổng chi NSDP các tỉnh được KT				64.558	Tổng chi NSDP các tỉnh được KT			75.774
Tổng chi NSDP 2006				130.975	Tổng chi NSDP 2007			150.543
Tỷ lệ mẫu				49,29%	Tỷ lệ mẫu			50,3%