

## **LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng Tôi. Các số liệu và tài liệu sử dụng trong luận án là trung thực và có nguồn dẫn cụ thể, các kết luận khoa học trong luận án là kết quả của quá trình nghiên cứu khoa học một cách nghiêm túc của Tôi.

Tác giả luận án

**Ngô Văn Nhuận**

## MỤC LỤC

<b>PHỤ BÌA</b>	
<b>LỜI CAM ĐOAN</b> .....	2
<b>DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT</b> .....	4
<b>DANH MỤC SƠ ĐỒ</b> .....	5
<b>MỞ ĐẦU</b> .....	6
<b>CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VÀ KINH NGHIỆM QUỐC TẾ VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC CƠ QUAN KTNN</b> ....	15
1.1. Những vấn đề chung về Nhà nước và KTNN.....	15
1.2 Mô hình tổ chức cơ quan KTNN.....	34
1.3 Cơ chế hoạt động của KTNN.....	47
1.4. Nghiên cứu mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của một số nước trên thế giới – Bài học kinh nghiệm.....	65
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 1</b> .....	75
<b>CHƯƠNG 2: ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM</b> .....	78
2.1. Quá trình hình thành và phát triển của KTNN Việt Nam.....	78
2.2 Mô hình tổ chức KTNN Việt nam.....	92
2.3 Cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam.....	102
2.4. Đánh giá thực trạng mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN.....	117
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 2</b> .....	133
<b>CHƯƠNG 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KTNN VIỆT NAM</b> .....	136
3.1 Phương hướng và mục tiêu hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động KTNN Việt Nam.....	136
3.2 Giải pháp cụ thể hoàn thiện mô hình tổ chức KTNN.....	144
3.3 Giải pháp cụ thể hoàn thiện cơ chế hoạt động KTNN.....	154
3.4 Các giải pháp khác.....	185
<b>KẾT LUẬN CHUNG</b> .....	188
<b>MỘT SỐ CÔNG TRÌNH KHOA HỌC CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN</b> .....	190
<b>TÀI LIỆU THAM KHẢO</b> .....	191

**DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT**

ASOSAI	Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao Châu Á
BAI	Cơ quan kiểm toán tối cao Hàn Quốc
BCKT	Báo cáo kiểm toán
BCTC	Báo cáo tài chính
CNXH	Chủ nghĩa Xã hội
CNTT	Công nghệ thông tin
DNNN	Doanh nghiệp Nhà nước
ĐT-DA	Đầu tư – Dự án
GAO	Cơ quan KTTC của Hợp chủng quốc Hoa Kỳ
KSNB	Kiểm soát nội bộ
KTHĐ	Kiểm toán hoạt động
KTNN	Kiểm toán Nhà nước
KTTC	Kiểm toán tối cao
KTNNLB	KTNN Liên bang Đức
KTT	Kiểm toán trưởng
KTV	Kiểm toán viên
INTOSAI	Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao
NSNN	Ngân sách Nhà nước
XDCB	Xây dựng cơ bản

## **DANH MỤC SƠ ĐỒ**

<i>Sơ đồ 1.1:</i> Các chức năng quản lý xã hội của Nhà nước theo giai đoạn tác động quản lý .....	16
<i>Sơ đồ 1.2:</i> Vị trí của kiểm toán Nhà nước .....	17
<i>Sơ đồ 1.3:</i> Các công cụ sử dụng trong giám sát .....	18
<i>Sơ đồ 1.4:</i> Các nhân tố tác động đến KTNN .....	21
<i>Sơ đồ 1.5:</i> Mô tả vị trí của KTNN thuộc cơ quan lập pháp .....	38
<i>Sơ đồ 1.6:</i> Mô tả vị trí của KTNN thuộc cơ quan hành pháp.....	40
<i>Sơ đồ 1.7:</i> Mô tả vị trí của KTNN độc lập với cơ quan hành pháp và lập pháp.....	42
<i>Sơ đồ 2.1:</i> mô tả vị trí pháp lý của KTNN theo nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ .....	93
<i>Sơ đồ 2.2:</i> Mô hình tổ chức nội bộ KTNN.....	96
<i>Sơ đồ 2.3 :</i> Tổ chức bộ máy KTNN sau khi có Luật KTNN.....	100
<i>Sơ đồ 2.4 :</i> Mô hình 2 cấp trong tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán.....	112
<i>Sơ đồ 3.1:</i> Mô hình tổ chức chung của KTNN .....	147
<i>Sơ đồ 3.2:</i> Mô hình tổ chức các kiểm toán chuyên ngành.....	148
<i>Sơ đồ 3.3:</i> Mô hình tổ chức KTNN khu vực.....	152
<i>Sơ đồ 3.4:</i> Mô hình 3 cấp trong tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán.....	182

## MỞ ĐẦU

### **Tính cấp thiết của đề tài luận án**

Kiểm toán Nhà nước Việt Nam được thành lập theo Nghị định 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ, là cơ quan chuyên môn giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của các tài liệu và số liệu của các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do NSNN cấp. Đây là cơ quan mới thành lập, chưa có tiền lệ ở Việt Nam cả về mặt tổ chức cũng như cơ chế hoạt động. Đến nay qua hơn 10 năm hoạt động Kiểm toán Nhà nước đã khẳng định được vai trò và vị trí như là một công cụ không thể thiếu được trong hệ thống kiểm tra kiểm soát của nhà nước. Về mặt tổ chức, đã xây dựng và đưa vào vận hành một hệ thống bộ máy tập trung thống nhất bao gồm các bộ phận tham mưu giúp việc và 7 KTNN chuyên ngành ở Trung ương và 5 KTNN khu vực. Thực hiện phương châm vừa xây dựng tổ chức vừa triển khai hoạt động, từ khi đi vào hoạt động đến nay KTNN đã tiến hành hàng nghìn cuộc kiểm toán, kết quả KTNN đã kiến nghị tăng thu, tiết kiệm chi và đưa vào quản lý qua NSNN hơn 20.000 tỷ đồng. Điều có ý nghĩa quan trọng hơn là qua kiểm toán đã giúp cho các đơn vị được kiểm toán thấy được những sơ hở, yếu kém trong công tác quản lý tài chính, trong việc thực hiện chế độ kế toán của nhà nước, qua đó để có biện pháp khắc phục những yếu kém, sơ hở trong công tác quản lý, ngăn ngừa gian lận, tham ô, tham nhũng, lãng phí các nguồn lực tài chính quốc gia; đồng thời KTNN bước đầu cũng đã cung cấp cho Chính phủ, Quốc hội những thông tin, dữ liệu tin cậy làm cơ sở cho việc phân bổ NSNN, quyết toán NSNN, hoạch định chính sách và đề ra các biện pháp nhằm tăng cường quản lý vĩ mô nền kinh tế.

Từ khi thành lập đến nay vị trí của KTNN đã từng bước được nâng cao; chức năng của KTNN từng bước được mở rộng; trách nhiệm của KTNN trước Đảng, Nhà nước và Nhân dân ngày càng lớn hơn; những quy định về vị trí, chức

năng của KTNN trong những năm vừa qua là phù hợp với tiến trình ra đời và phát triển của KTNN và ngày càng phù hợp hơn với thông lệ quốc tế về cơ quan KTNN của mỗi quốc gia. Trên thế giới, tổ chức quốc tế các cơ quan KTTC (INTOSAI) được thành lập từ năm 1953 đến nay bao gồm 178 nước thành viên; ở Châu á, tổ chức các cơ quan kiểm toán Châu á (ASOSAI) cũng đã được thành lập vào năm 1978 cho đến nay đã có gần 35 nước thành viên, KTNN Việt Nam là thành viên chính thức của INTOSAI từ tháng 4/1996 và là thành viên của ASOSAI từ tháng 1/1997. Ở mỗi nước mô hình tổ chức và hoạt động của các cơ quan KTNN có những điểm khác nhau tùy thuộc vào đặc điểm của mỗi nước; tuy nhiên trên thế giới là vị trí pháp lý cơ quan KTNN thường độc lập với cơ quan hành pháp – cơ quan quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế Nhà nước, đây là một trong những điều kiện quan trọng nhất giúp cho các cơ quan KTNN hoạt động hiệu quả, phù hợp với tuyên bố Lima của tổ chức INTOSAI về các chỉ dẫn kiểm toán.

Bên cạnh một số thành tựu đã đạt được trong tổ chức và hoạt động của KTNN vẫn còn không ít những hạn chế, bất cập làm ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả và hiệu lực hoạt động kiểm toán; những bất cập về phân công, phân cấp trong quản lý và tổ chức hoạt động kiểm toán, trong tổ chức đoàn kiểm toán, trong việc xây dựng và thực hiện kế hoạch hàng năm, ... chưa phát huy được vai trò quan trọng của KTNN trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước. Sự chông chéo về chức năng, nhiệm vụ giữa các bộ phận và những bất cập khác đã làm cho kết quả hoạt động đạt được chưa cao so với yêu cầu đặt ra. Tại kỳ họp thứ 7 Quốc hội khoá XI đã thông qua Luật KTNN ngày 14/6/2005, Chủ tịch nước ký lệnh công bố ngày 24/6/2005 và có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2006 quy định về vị trí pháp lý, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, cơ cấu tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN. Đây là văn bản pháp lý cao nhất quy định về KTNN, đánh dấu bước phát triển mới về chất của hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát ở Việt Nam trong thời kỳ mới. Để xây dựng KTNN thực sự trở thành một công cụ mạnh của nhà nước trong giai đoạn mới, đòi hỏi phải có sự nghiên cứu và vận

dụng lý luận về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của các cơ quan KTNN, kinh nghiệm thực tiễn của các cơ quan KTNN trên thế giới vào điều kiện cụ thể phù hợp với pháp luật về KTNN ở Việt Nam.

### **Tổng quan về vấn đề nghiên cứu**

Là một mô hình tổ chức và hoạt động mới ở Việt nam nên vấn đề nghiên cứu cả về lý luận và thực tiễn ở các nước để vận dụng những kinh nghiệm quý báu vào Việt Nam là một 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 là một đầu mối kế hoạch khoa học công nghệ từ năm 1996 theo quyết định của Bộ trưởng Bộ khoa học công nghệ và môi trường. Kể từ đó đến nay đã có rất nhiều đề tài nghiên cứu khoa học từ cấp nhà nước, cấp Bộ, cấp cơ sở để triển khai nghiên cứu về bản chất, chức năng, nhiệm vụ và địa vị pháp lý của KTNN; nghiên cứu về các chuẩn mực, quy trình kiểm toán, các phương pháp kiểm toán, mẫu biểu hồ sơ... đáp ứng kịp thời hoạt động của KTNN trong từng thời kỳ. Được sự trợ giúp từ Ngân hàng phát triển Châu á (ADB) giúp đỡ KTNN triển khai nghiên cứu về việc xây dựng luật pháp và trợ giúp trong việc tăng cường năng lực, đào tạo cán bộ với hai giai đoạn đã góp phần to lớn cho việc triển khai nghiên cứu khoa học trên nhiều lĩnh vực. Tiếp đó là sự trợ giúp rất lớn của Kiểm toán nhà nước Liên Bang Đức với dự án GTZ từ nhiều năm nay đã cho ra đời nhiều tài liệu quan trọng như "*Cơ sở pháp lý của Kiểm toán Nhà nước Liên Bang Đức*" năm 2001; "*Những cơ sở của công tác kiểm tra tài chính Nhà nước*" - Hà Nội , năm 1996; "*Chức năng, nhiệm vụ và địa vị của cơ quan kiểm toán trong cơ cấu Nhà nước*"- Hà Nội , tháng 03.2003; "*So sánh quốc tế địa vị pháp lý và các chức năng của cơ quan kiểm toán tối cao*" - Hà Nội , năm 2003; Hội thảo quốc tế của dự án GTZ / KTNN Việt Nam "*So sánh địa vị pháp lý, nhiệm vụ và chức năng của cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới*" (đặc biệt lưu ý đến KTLB Đức) Hà Nội 6-2004 cùng các bản dịch tài liệu nước ngoài khác. Luật KTNN ra đời là bước đột phá tạo ra thế và lực cho KTNN trong tình hình mới phù hợp với thông lệ quốc tế, tạo điều kiện quan trọng về sự

độc lập trên nhiều mặt hoạt động góp phần đưa KTNN Việt Nam thực sự trở thành một công cụ mạnh trong bộ máy kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước, tạo ra thế và lực mới trên mặt trận chống tham nhũng hiện nay. Tuy nhiên, chưa có một luận án Tiến sĩ hoặc đề tài khoa học nào nghiên cứu sâu và toàn diện về mô hình tổ chức và hoạt động của KTNN Việt Nam. Có thể kể một số đề tài, công trình khoa học của KTNN đã đề cập đến vấn đề của luận án này đang nghiên cứu:

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ. “*Thực trạng và giải pháp hoàn thiện phân công, phân cấp trong tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước*” – Hà Nội, năm 2002 do Tiến sĩ Đinh Trọng Hanh – quyền Giám đốc Trung tâm khoa học và bồi dưỡng cán bộ của KTNN làm chủ nhiệm. Đây là đề tài khoa học cấp bộ đề cập đến nhiều vấn đề lý luận về phân công, phân cấp trong tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán. Đề tài đưa ra được nhiều khái niệm và giải quyết được các mối quan hệ trong việc phân công, phân cấp trong tổ chức quản lý mang tính hành chính và tổ chức thực hiện kiểm toán. Đề tài cũng đánh giá một cách tương đối toàn diện về thực trạng phân công, phân cấp trong trong tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán của KTNN, trên cơ sở đó đề tài đưa ra phương hướng và giải pháp hoàn thiện, những nguyên tắc chỉ đạo phân công phân cấp. Đây là một tài liệu tham khảo rất quan trọng trong quá trình nghiên cứu của luận án này.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ “*Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2001 – 2010*” – Hà Nội, tháng 9 năm 2004 do ông Đỗ Bình Dương, Tổng KTNN làm chủ nhiệm và GS.TS Vương Đình Huệ, Phó tổng KTNN, phó GS.TS Nguyễn Đình Hựu, Giám đốc Trung tâm khoa học và bồi dưỡng cán bộ làm phó chủ nhiệm cùng các thành viên là người giữ trọng trách quan trọng trong thành phần lãnh đạo của KTNN tham gia. Đề tài nghiên cứu sâu về cải cách hành chính nhà nước và đưa ra quan điểm, cách nhìn về vị trí của KTNN trong tiến trình cải cách hành chính của Nhà nước. Đồng thời đưa ra các quan điểm, phương hướng phát triển KTNN đến năm 2010. Tuy nhiên do đề tài được hoàn thành trước khi luật KTNN được ban hành, công



cuộc cải cách hành chính có nhiều thay đổi đã xuất hiện các tình huống mới; mặt khác, đề tài chỉ đưa ra phương hướng phát triển đến năm 2010. Do vậy, đến nay đã có nhiều điểm không phù hợp với thực tiễn hoạt động của KTNN. Tuy nhiên đây là một tài liệu tham khảo quan trọng trong quá trình nghiên cứu luận án này, có nhiều đóng góp quan trọng về mặt khoa học và thực tiễn trong việc hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ "*Cơ sở lý luận và thực tiễn của việc kiểm toán trách nhiệm kinh tế trong nhiệm kỳ đối với cán bộ lãnh đạo trong bộ máy Nhà nước và các đơn vị kinh tế Nhà nước*" Hà Nội năm 2004 do GS.TS Vương Đình Huệ- Phó Tổng KTNN làm chủ nhiệm. Đề tài đưa ra các luận cứ khoa học, các cơ sở pháp lý và đòi hỏi của thực tế về việc kiểm toán *trách nhiệm kinh tế trong nhiệm kỳ đối với cán bộ lãnh đạo trong bộ máy Nhà nước và các đơn vị kinh tế Nhà nước*. Đây thực chất là một chức năng, nhiệm vụ quan trọng đã được thực hiện theo mô hình kiểm toán nhà nước Trung Quốc, do vấn đề tham nhũng tại Trung Quốc rất trầm trọng làm thất thoát và lãng phí rất lớn các nguồn lực quốc gia. Việt Nam do có nhiều điều kiện và tình huống tương đồng với Trung Quốc nên việc nghiên cứu và tiến tới áp dụng hình thức kiểm toán này là rất khả thi. Đề tài cũng đánh giá thực trạng công tác kiểm tra, đánh giá trách nhiệm kinh tế đối với các cán bộ lãnh đạo trong bộ máy nhà nước và các đơn vị kinh tế tại Việt Nam và đưa ra các giải pháp, kiến nghị để xác lập các điều kiện cần thiết về mặt pháp lý, các chuẩn mực và quy trình kiểm toán phù hợp với loại hình này nhằm sớm áp dụng tại Việt Nam. Đây là những đóng góp to lớn của đề tài này nhằm hoàn thiện hơn các chức năng của KTNN, tuy nhiên đề tài chỉ đề cập đến một khía cạnh về chức năng và loại hình kiểm toán của KTNN, do đó, đây là nguồn tài liệu quý để nghiên cứu luận án này được toàn diện hơn.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ "*Cơ sở khoa học và thực tiễn trong việc xác định phạm vi hoạt động của KTNN và sự khác nhau giữa hoạt động KTNN với Thanh tra Nhà nước và Thanh tra tài chính*" Hà Nội 2001 do TS Nguyễn Đình Hựu- Giám đốc trung tâm khoa học và bồi dưỡng cán bộ làm chủ nhiệm.

Đây là đề tài đề cập tương đối vĩ mô đến bản chất, vị trí của các cơ quan trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát trên cùng lĩnh vực tài chính công đó là: thanh tra nhà nước, thanh tra tài chính, KTNN và đề cập đến phạm vi, chức năng của từng loại cơ quan. Mục đích là loại bỏ khả năng chồng chéo về phạm vi và tạo ra các khoảng trống trong lĩnh vực kiểm tra, kiểm soát. Đề tài cũng tập trung phân tích thực trạng của việc chồng chéo về phạm vi và chức năng kiểm tra của các cơ quan hiện nay gây phiền hà, tốn kém cho các doanh nghiệp đồng thời tạo kẽ hở trong quản lý. Đóng góp lớn về mặt khoa học và thực tiễn của đề tài là đã có được định hướng chung về sự hình thành một hệ thống kiểm tra tài chính công thống nhất và đưa ra được đề xuất về phạm vi cho từng loại hình cơ quan kiểm tra; kiến nghị cần phải xây dựng hệ thống kiểm tra tài chính công nhà nước thống nhất và hiệu quả.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ "*Mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan Kiểm toán Nhà nước*" Hà Nội 1996 do PTS Vương Hữu Nhơn- Tổng KTNN đầu tiên của KTNN làm chủ nhiệm. Đây là đề tài cũng đề cập đến mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan kiểm toán Nhà nước. Tuy nhiên, đề tài nghiên cứu trong bối cảnh KTNN mới ra đời, nhiều vấn đề về lý luận và thực tiễn chưa sáng tỏ, các tài liệu tham khảo của nước ngoài chưa nhiều. Do đó mô hình kiểm toán của Việt Nam khi đó chủ yếu dựa trên tài liệu học tập từ Trung Quốc. Tuy nhiên, do điều kiện của mỗi nước có những điểm khác nhau, do đó việc dập khuôn mô hình tổ chức là điều không khoa học. Mặc dù đề tài đã đưa ra được một số kiến nghị mang tính định hướng và khắc phục các vướng mắc tạm thời, nhưng thực tế hiện nay khi luật kiểm toán nhà nước được ban hành cho thấy điều kiện hiện nay của KTNN đòi hỏi phải có những phương hướng và giải pháp phát triển phù hợp với xu thế hội nhập quốc tế về mọi mặt hiện nay, đặc biệt khi Việt Nam đã trở thành thành viên chính thức của WTO. cách thức tiếp cận cũng như nội dung và phương pháp nghiên cứu của đề tài này khác với công trình khoa học do tác giả đang nghiên cứu, tuy nhiên đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ này là nguồn tư liệu tham khảo làm cơ sở để luận án này có được nhiều ý tưởng khoa học quan trọng để hoàn thành công trình khoa học này.

Đề tài nghiên cứu khoa học độc lập cấp Nhà nước " *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*" Hà Nội năm 2006, do GS,TS Vương Đình Huệ – Tổng KTNN làm Chủ nhiệm. Đây là một đề tài lớn nghiên cứu về hệ thống các cơ quan kiểm toán ở nước ta gồm KTNN, kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ. Đề tài đề cập đến sự cần thiết khách quan về sự ra đời, thực trạng phát triển của hệ thống các cơ quan kiểm toán và định hướng phát triển của hệ thống kiểm toán trong thời kỳ công nghiệp hoá và hiện đại hoá đất nước.

Ngoài ra, còn nhiều đề tài khoa học của KTNN đề cập đến nhiều khía cạnh khác nhau về tất cả các mặt về tổ chức cũng như hoạt động của KTNN; nhiều tài liệu của các dự án mà KTNN hợp tác đã cung cấp rất nhiều nguồn tài liệu để tác giả có thể tham khảo và hình thành nên những ý tưởng mới, đưa ra phương hướng, nguyên tắc và giải pháp hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN trong tương lai.

### **Mục tiêu của luận án**

Luận án nghiên cứu một cách hệ thống những vấn đề lý luận về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của các cơ quan KTNN.

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận và kinh nghiệm thực tiễn về mô hình tổ chức đại diện cho các xu hướng trên thế giới về địa vị pháp lý, cơ chế hoạt động và cách thức tổ chức các cuộc kiểm toán để tìm ra những điểm chung cho KTNN Việt Nam trong quá trình hội nhập quốc tế.

Luận án cũng đánh giá tổng quát về quá trình hình thành và phát triển của kiểm toán Nhà nước Việt Nam, những thành tựu đã đạt được và những mặt tồn tại cần phải khắc phục về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt nam. Mặc dù hiện nay Luật kiểm toán Nhà nước đã giải quyết được cơ bản những vướng mắc, khó khăn trước đây về địa vị pháp lý và cơ chế hoạt động của KTNN, nhưng để triển khai thực hiện Luật KTNN một cách có hiệu quả còn nhiều vấn đề cần phải tổng kết và đánh giá để phát huy những mặt tích cực, hạn chế các mặt còn tồn tại để KTNN hoạt động hiệu quả hơn.

Trên cơ sở hệ thống lý luận và những bài học kinh nghiệm từ thực tiễn và kinh nghiệm từ nước ngoài, luận án đưa ra phương hướng và các giải pháp hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam trong điều kiện đã có Luật KTNN và hiện nay Việt Nam đang hội nhập một cách toàn diện và sâu rộng vào nền kinh tế toàn cầu.

### **Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

1./ Luận án đi sâu nghiên cứu những lý luận và thực tiễn về:

➤ Mô hình tổ chức của các cơ quan KTNN, cụ thể là hình thức và cơ cấu tổ chức của nó.

➤ Một số vấn đề về cơ chế hoạt động của KTNN bao gồm các hình thức và nội dung trong hoạt động quản lý kiểm toán và tổ chức thực hiện kiểm toán

2./ Nghiên cứu thực trạng và đánh giá về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của kiểm toán Nhà nước Việt Nam từ khi thành lập đến nay.

3./ Luận án không đi sâu vào các vấn đề nghiệp vụ và phương pháp chuyên môn cụ thể của kiểm toán.

### **Phương pháp nghiên cứu**

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, sử dụng các phương pháp nghiên cứu lý luận: Khái quát hoá, tổng hợp và phân tích, để phân tích thực tiễn, luận án còn sử dụng các phương pháp tư duy, phân tích, thống kê 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 mô hình tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam.

### **Những đóng góp về mặt khoa học của luận án**

Luận án làm rõ những cơ sở lý luận chung về mô hình tổ chức, cơ chế hoạt động cũng như chức năng nhiệm vụ của các cơ quan KTNN. Phân tích và đánh giá về ba mô hình tiêu biểu của cơ quan KTNN đại diện cho xu hướng phát triển hiện nay trên thế giới. Trên cơ sở đó rút ra được những điểm chung để vận dụng vào sự phát triển của KTNN Việt Nam sao cho hiệu quả nhất.

Luận án cũng đánh giá một cách khái quát quá trình hình thành và phát triển mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của kiểm toán Nhà nước Việt Nam, phân tích những ưu điểm và chỉ ra những vấn đề cần hoàn thiện về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt nam trong thời gian tới.

Luận án đưa ra những phương hướng, mục tiêu phát triển của kiểm toán Nhà nước Việt Nam trong tương lai; đồng thời đưa ra các giải pháp cụ thể nhằm hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam hiện nay.

### **Kết cấu của Luận án**

*Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản và kinh nghiệm quốc tế về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của các cơ quan KTNN*

*Chương 2: Đánh giá thực trạng mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam*

*Chương 3: Phương hướng và giải pháp hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam*

## ***Chương I***

# **NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VÀ KINH NGHIỆM QUỐC TẾ VỀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC CƠ QUAN KTNN**

## **1.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ NHÀ NƯỚC VÀ KTNN**

### **1.1.1. Nhà nước**

Con người với các tập tính vốn có của sinh vật và con người đã biết quy tụ lại thành bầy, nhóm để tồn tại và phát triển, dần dần sự cộng đồng sinh tồn đó được tổ chức ngày một chặt chẽ và tạo thành xã hội với các hoạt động đa dạng và phong phú. Trong xã hội cộng sản nguyên thủy, khi xã hội chưa xuất hiện của cải thừa, chưa phân chia thành giai cấp có sự đối lập về lợi ích kinh tế giữa các nhóm lợi ích khác nhau, thì mọi mâu thuẫn, xung đột trong xã hội được xử lý bằng các quy tắc xử sự chung của toàn xã hội thể hiện thành ước định, quy chế, phong tục, tập quán xã hội mà người điều hành là các thủ lĩnh và sự tự giác của mỗi cá nhân.

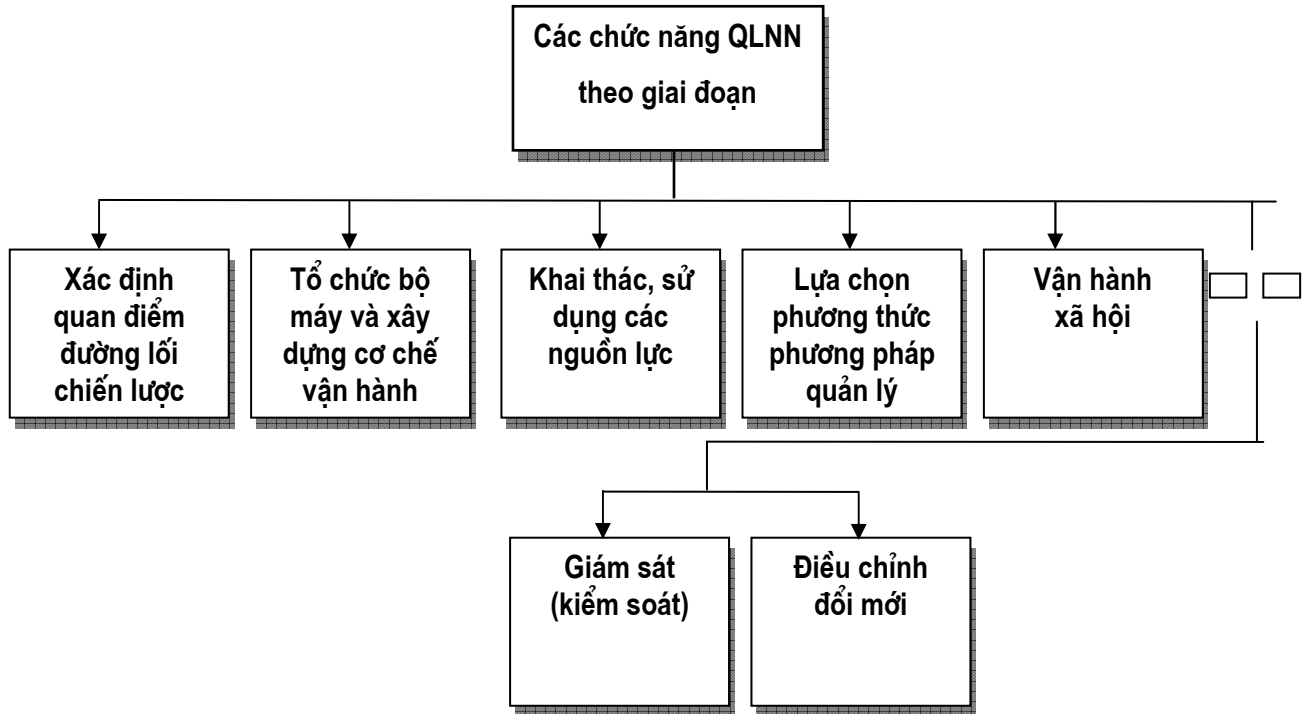
Sau khi chế độ cộng sản nguyên thủy bị tan rã, năng suất lao động xã hội nâng cao, xã hội có của thừa, ý thức tư hữu cá nhân phát triển, giai cấp xuất hiện và Nhà nước ra đời. Nhà nước về thực chất là một thiết chế quyền lực chính trị, là cơ quan thống trị giai cấp của một hoặc một nhóm giai cấp này đối với một hoặc toàn bộ các giai cấp khác, đồng thời còn để duy trì và phát triển xã hội thông qua việc cung ứng các dịch vụ công mà nhà nước đó quản lý trước lịch sử và trước các Nhà nước khác.

Nhà nước tồn tại là để quản lý xã hội với nghĩa là sự tác động có tổ chức và bằng pháp quyền của bộ máy nhà nước nhằm điều chỉnh các quá trình, các hoạt động và các mối quan hệ của công dân, của mọi tổ chức trong xã hội.

Để quản lý xã hội, Nhà nước phải thực hiện một hệ thống các chức năng khác nhau và phải sử dụng các công cụ khác nhau.

Theo giai đoạn tác động quản lý, Nhà nước phải thực hiện các chức năng quản lý cơ bản sau: (sơ đồ 1.1). Trong sơ đồ này, giám sát (kiểm soát) là một

trong các chức năng quản lý quan trọng, nó diễn ra trong mọi chức năng khác và là nhiệm vụ cơ bản của các nhà lãnh đạo cấp cao.



**Sơ đồ 1.1: Các chức năng quản lý xã hội của Nhà nước theo giai đoạn tác động quản lý**

Để quản lý, nhà nước phải sử dụng rất nhiều công cụ khác nhau với nghĩa là các phương tiện hữu hình hoặc vô hình để tác động lên xã hội: (1) Hiến pháp, luật pháp (2) kế hoạch (3) tài sản công (4) bộ máy và đội ngũ cán bộ công chức (5) các chính sách (6) thông tư (7 văn hoá)[6,tr9].

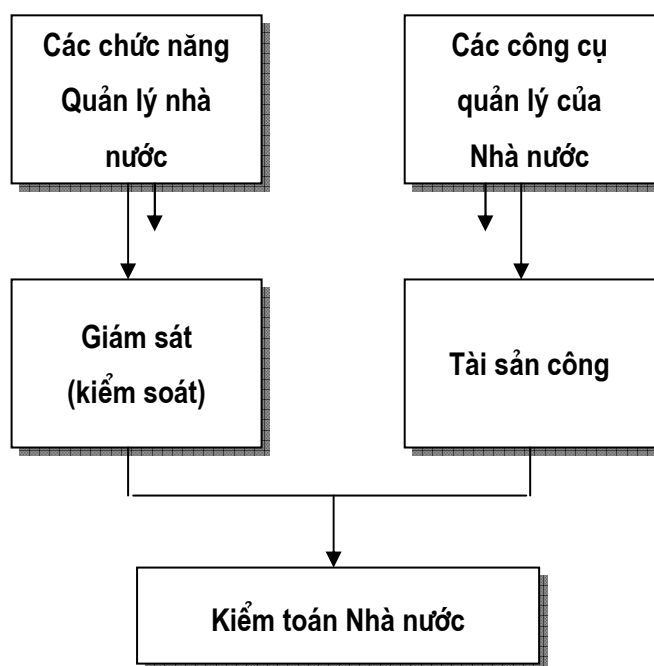
Trong các công cụ nói trên, vấn đề tài sản công có một vai trò đặc biệt quan trọng vì nó là phương tiện vật chất hữu hiệu nhất để tác động lên xã hội. Việc kiểm soát vấn đề tài sản công, do đó có một ý nghĩa đặc biệt to lớn mà tiêu biểu chính là vấn đề KTNN.

### **1.1.2. Kiểm toán Nhà nước**

#### **1.1.2.1. Giám sát (Supervision)**

Đây là một thuật ngữ được sử dụng phổ biến trong các hoạt động quản lý. Theo từ điển Tiếng Việt, giám sát là việc theo dõi, xem xét và kiểm tra xem có

đúng những điều quy định không [57]. Từ điển Tiếng Nga cho: giám sát là một nhóm hoặc một tổ chức để theo dõi người hoặc việc nào đấy [10]. Từ điển Tiếng Anh lại quan niệm: giám sát là sự bảo đảm cho công việc hoặc hoạt động được thực hiện đúng theo quy định [65].



*Sơ đồ 1.2: Vị trí của kiểm toán Nhà nước*

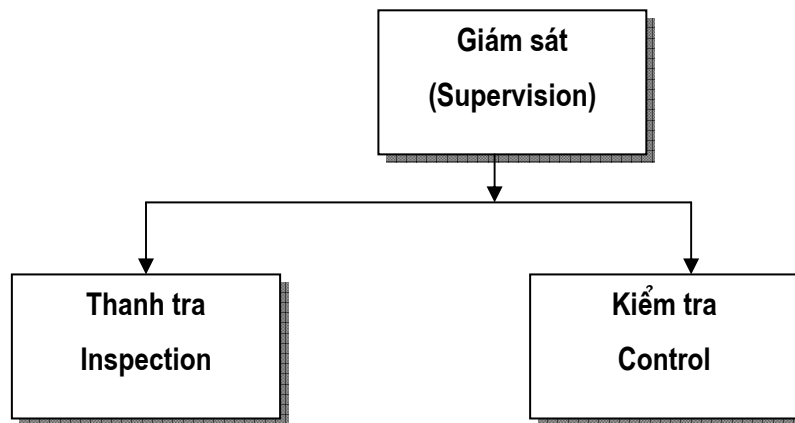
Theo nghĩa Hán Việt, giám sát được phép bởi 2 từ: (1) giám với nghĩa là xem xét kỹ càng, làm gương, trông coi và (2) sát với nghĩa là thẩm xét, bắt bẻ. Ghép lại có thể hiểu giám sát là xem xét và chỉ trích. Như vậy có thể hiểu: giám sát là việc theo dõi, thanh tra kiểm tra của chủ thể có quyền theo dõi đối với các chủ thể bị theo dõi để đưa ra các nhận định, phê phán, đánh giá về hoạt động của các chủ thể bị theo dõi.

Để thực hiện chức năng giám sát, chủ thể có quyền giám sát phải sử dụng các công cụ nhất định, đó là các hoạt động thanh tra, kiểm tra.

Thanh tra: Là tác động của cơ quan giám sát lên đối tượng bị giám sát để xem xét, phát hiện, ngăn chặn các hành vi của đối tượng trái với các quy định cho phép.



**Kiểm tra:** Là hoạt động thường xuyên của cơ quan giám sát đối với đối tượng bị giám sát nhằm bảo đảm cho các hoạt động của đối tượng được diễn ra theo đúng các quy định.



**Sơ đồ 1.3: Các công cụ sử dụng trong giám sát**

Như vậy về thực chất thanh tra cũng là một hoạt động kiểm tra nhưng chủ đích kiểm tra đã xác định trước thanh tra chỉ được thực hiện khi cơ quan giám sát có cảm giác không an toàn về các hành vi của đối tượng bị giám sát và cần phải có một sự cảnh báo trước cho các hành vi sai trái của đối tượng (nếu có sai phạm).

Từ nội dung khái niệm giám sát nêu trên, có thể rút ra một số nhận xét như sau:

*Thứ nhất:* Giám sát dùng để chỉ hoạt động thanh tra (theo dõi, xem xét), kiểm tra đối tượng chịu sự giám sát, qua đó đưa ra nhận định về một việc làm nào đó đã được thực hiện đúng hay sai so với các quy định hiện hành;

*Thứ hai:* Để tiến hành hoạt động thanh tra, kiểm tra thì giám sát luôn phải gắn với một hoặc một số đối tượng cụ thể; có thể là toàn bộ các lĩnh vực hoạt động của các chủ thể bị giám sát; có thể chỉ là một lĩnh vực nhất định (nhân lực tài chính, quy chế vvv);

*Thứ ba:* Để có thể tiến hành được hoạt động giám sát thì chủ thể hoạt động giám sát phải có những quyền hạn, nghĩa vụ nhất định đối với đối tượng chịu sự giám sát;

*Thứ tư:* Để có thể đưa ra được nhận định về hoạt động của đối tượng chịu sự giám sát thì việc giám sát phải được tiến hành dựa trên những quy định do chủ thể có quyền giám sát đặt ra;

*Thứ năm:* Giám sát luôn là hoạt động có mục đích. Mục đích của hoạt động giám sát là đưa ra những nhận định của chủ thể có quyền giám sát đối với hoạt động của đối tượng chịu sự giám sát, qua đó có biện pháp xử lý đối với những việc làm trái quy định của đối tượng chịu sự giám sát, bảo đảm cho những quy định của chủ thể có quyền giám sát được chấp hành đúng.

### **1.1.2.2. Kiểm toán (Audit)**

Một lĩnh vực chiếm giữ vị trí quan trọng các hoạt động của con người, tổ chức, xã hội đó là lĩnh vực tài chính. Tài chính được hiểu là tổng thể các quan hệ giá trị (biểu hiện bằng tiền) nảy sinh trong quá trình hoạt động và tái hoạt động của các thực thể và xã hội có liên quan được xem xét. Tài chính luôn gắn liền với các hoạt động thu và chi bằng tiền của các thực thể xã hội (cá nhân, tổ chức, xã hội).

Ở phạm vi Nhà nước, tài chính nhà nước là tổng thể các mối quan hệ tiền tệ nảy sinh trong quá trình hình thành và sử dụng các quỹ tiền tệ của Nhà nước nhằm phục vụ cho việc thực hiện các chức năng quản lý của Nhà nước đối với xã hội.

Việc giám sát hoạt động tài chính của các thực thể bị quản lý có ý nghĩa hết sức quan trọng vì nó chi phối trực tiếp đến mục đích, tính chất, hiệu quả của việc sử dụng các nguồn vốn bằng tiền; hoạt động giám sát tài chính được thực hiện thông qua các hoạt động kiểm toán.

Có quan điểm cho rằng kiểm toán là quá trình các nhân viên giám sát độc lập và có năng lực (các kiểm toán viên) tiến hành thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin tài chính của thực thể bị giám sát nhằm xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã định.

Trong khái niệm trên, các kiểm toán viên độc lập và có năng lực được hiểu là những nhân viên giám sát không bị một thế lực gây nhiễu nào gây sức ép và họ phải có kỹ năng, kiến thức, năng lực nghiệp vụ để thực hiện chức trách của mình, họ phải chịu trách nhiệm về các kết luận mà họ đưa ra.

Thu thập, đánh giá các bằng chứng, đó là các tài liệu, chứng cứ và thông tin về tài chính của đối tượng bị kiểm toán mà các kiểm toán viên có thể và có trách nhiệm tìm kiếm một cách trung thực và có trách nhiệm.

Các chuẩn mực là các thước đo giá trị được cấp có thẩm quyền quy định mang tính pháp lý mà các chủ thể bị kiểm toán cấp dưới phải tuân thủ trong khi tiến hành các hoạt động của mình.

### **1.1.2.3. Kiểm toán Nhà nước (State audit):**

Là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước hoạt động độc lập theo luật định của Nhà nước. Luật KTNN Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam tháng 6 năm 2005 đã ghi rõ: *Kiểm toán Nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực tài chính nhà nước do quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật* [59].

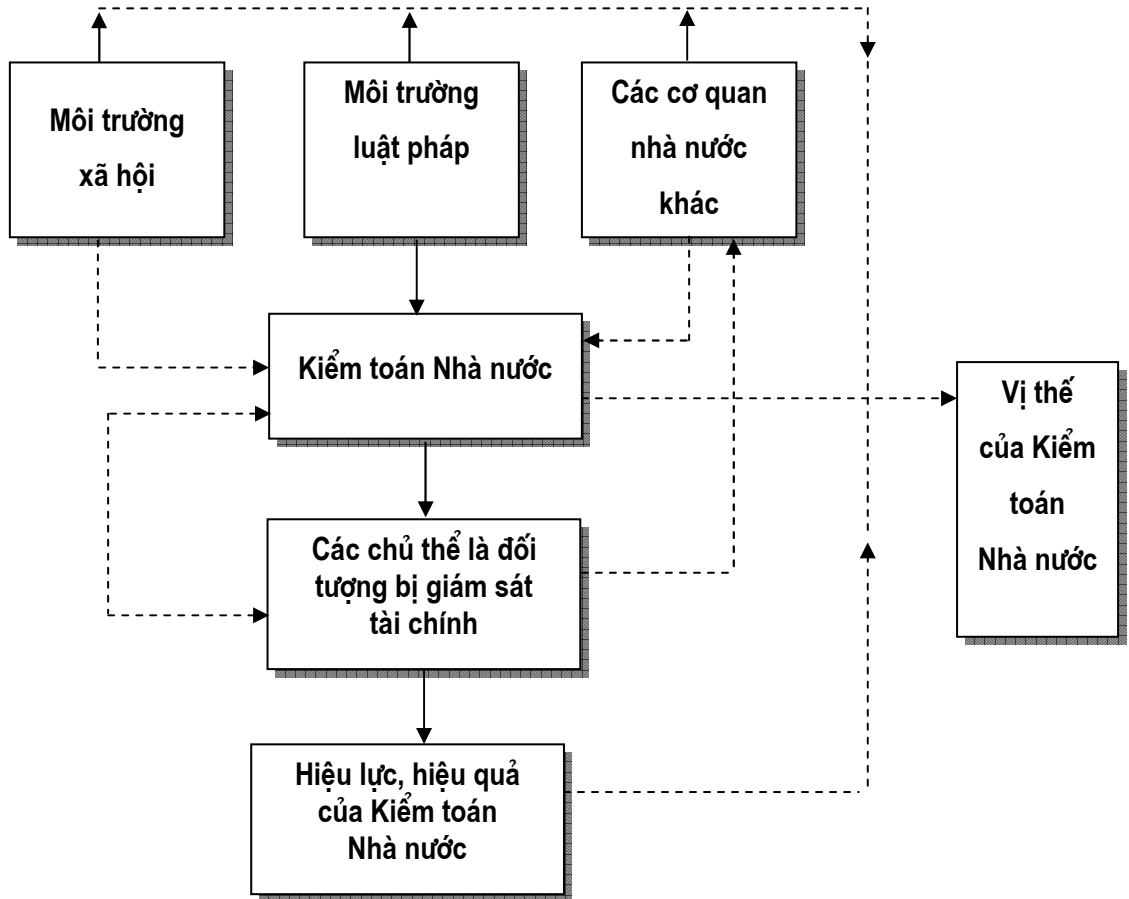
Với khái niệm đã nêu, KTNN được hiểu với nghĩa là một danh từ đó là cơ quan nhà nước thực hiện chức năng giám sát tài chính nhà nước (khác với cách hiểu là một động từ - đó là hoạt động nghiệp vụ của cơ quan KTNN). *Kiểm toán Nhà nước là một cơ quan nhà nước có chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý sử dụng ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước*[59]. Qua các giai đoạn phát triển của Nhà nước, kiểm tra tài chính nhà nước của Nhà nước được thực hiện dưới những hình thức khác nhau nhưng đều có mục đích là kiểm tra và xác định các khoản chi tiêu tài chính, công quỹ quốc gia được sử dụng đúng mục đích; phát hiện và ngăn chặn các hành vi tham nhũng lạm dụng quyền lực làm thất thoát công quỹ của Nhà nước. Theo thông lệ quốc tế, ở hầu hết các nước trên thế giới, công cụ kiểm tra tài chính cao nhất của Nhà nước là cơ quan KTNN hay còn gọi là cơ quan kiểm toán tối cao.

### **1.1.2.4. Các nhân tố tác động đến Kiểm toán Nhà nước**

#### **a. Sự tự khẳng định của KTNN:**

Là một trong số các cơ quan của Nhà nước, KTNN là cơ quan chuyên môn thực hiện chức năng giám sát các hoạt động tài chính nhà nước. Để làm tốt được chức năng này, trước tiên đòi hỏi KTNN phải có đủ năng lực chuyên môn mang

tính nghề nghiệp cao để thực hiện nhiệm vụ của mình, rõ ràng với một đội ngũ kiểm toán viên thiếu trình độ và không trung thực thì không thể hoàn thành nhiệm vụ chuyên môn được giao.



**Sơ đồ 1.4: Các nhân tố tác động đến KTNN**

Thứ hai, KTNN là cơ quan chuyên môn hoạt động độc lập theo luật định, vấn đề đặt ra là nó có thực sự được hoạt động độc lập hay không? để bảo đảm tính độc lập này, trong sơ đồ 1.4 chỉ rõ trong các mối quan hệ với 3 nhân tố (1) môi trường xã hội, (2) môi trường luật pháp, (3) các cơ quan nhà nước khác, cơ quan KTNN phải có một vị thế thích hợp nào đó mới có thể bảo đảm được tính độc lập trong các hoạt động của mình. Đây là một vấn đề đang tồn tại rất nhiều quan điểm khác nhau để xử lý, mà luận án cũng hướng vào đó để giải quyết.

*b. Môi trường xã hội:* Cơ quan KTNN cũng được tập hợp từ những con người cụ thể với các nhu cầu và mong muốn cụ thể, họ sống và làm việc trong môi trường xã hội (trong và ngoài nước) cụ thể. Tác động của môi trường xã hội lên đội ngũ cán bộ của KTNN là tất yếu. Nếu đời sống lương bổng thu nhập của họ không được bảo đảm thì tính độc lập của sự hoạt động khó có thể bảo đảm, chưa nói đến yêu cầu nâng cao nghiệp vụ không ngừng của họ. Đây là một nhân tố không nhỏ tác động đến hiệu lực và hiệu quả hoạt động của các cơ quan KTNN.

*c. Môi trường pháp luật:* Cơ quan KTNN hoạt động theo luật định của Nhà nước, tức là theo các chuẩn mực mà pháp luật đặt ra. Rõ ràng hoạt động KTNN rất khó có kết quả tích cực nếu: *Thứ nhất:* Luật pháp KTNN đặt ra bất cập (bất hợp lý, không khoa học, không có tính thực tế v.v.), *Thứ hai:* Luật pháp về KTNN thiếu sự ràng buộc trở lại hợp lý đối với các cơ quan kiểm toán (họ làm đúng sai đều không phải chịu trách nhiệm pháp lý trước luật pháp và công luận xã hội).

*d. Các cơ quan Nhà nước khác:*

KTNN không phải là một cơ quan nằm ngoài xã hội, nằm trên xã hội mà nó luôn bị ràng buộc bởi nhiều mối quan hệ xã hội, đặc biệt là với công luận và các cơ quan Nhà nước thuộc hệ thống quyền lực xã hội (lập pháp, hành pháp, tư pháp, dẫn dắt công luận v.v.). Rõ ràng cơ quan KTNN không dễ làm việc khi phải thực hiện hoạt động giám sát tài chính ở chính các cơ quan này. Thêm nữa với các mối quan hệ xã hội phức tạp (thân quen, nhờ vả, hối lộ v.v) các cá nhân có vai trò lãnh đạo ở các cơ quan Nhà nước còn có thể tác động chi phối không nhỏ lên các hoạt động KTNN. Điều này cũng đặt ra một câu hỏi là phải xác định vị thế hợp lý thế nào cho cơ quan KTNN trong hệ thống các cơ quan Nhà nước của một quốc gia.

*e. Các chủ thể là đối tượng bị giám sát tài chính*

Đây cũng là một nhân tố tác động và chi phối không nhỏ đối với cơ quan KTNN. *Thứ nhất* đối với các sai phạm chủ quan (tham lam, dốt nát, lừa dối, gian lận v.v.) các thực thể bị kiểm toán thường dùng không ít thủ đoạn khác nhau để gây cản trở cho các hoạt động kiểm toán (hối lộ, tiêu huỷ tang chứng, tạo vật

chúng giả v.v); với các kiểm toán viên nghiệp vụ kém và tham lợi cá nhân thì khó có thể thực hiện tốt nhiệm vụ của mình; *Thứ hai* : Đối với các sai phạm khách quan (do sự quy định tài chính phi lý của pháp luật, các quy định chưa theo kịp thực tiễn đời sống xã hội), các cá nhân lãnh đạo các cơ quan, hoạt động nhà nước buộc phải đối phó để thích nghi với các quy định sai trái . . . cũng sẽ gây không ít trở ngại và làm kéo dài thời gian thực thi nhiệm vụ của cơ quan KTNN.

*g. Hiệu lực, hiệu quả của KTNN*

Đây là một nhân tố tác động đến kết quả hoạt động của KTNN. Nếu KTNN không đem lại hiệu quả là góp phần làm cho nền tài chính minh bạch, xã hội ổn định và phát triển theo định hướng và mục tiêu chung của đất nước thì sự tồn tại của hoạt động KTNN trở nên vô nghĩa.

Hiệu lực của KTNN là mức độ tác động thực tiễn của hoạt động KTNN đối với ý thức tuân thủ luật định về tài chính ở các cơ quan chịu sự KTNN. Hiệu quả của KTNN là kết quả KTNN đem lại cho xã hội so với chi phí, tổn thất mà KTNN gây ra cho xã hội. Hiệu lực và hiệu quả hoạt động của KTNN là cơ sở để xác định vị thế của KTNN trong bộ máy Nhà nước.

**1.1.3 Mục tiêu thành lập cơ quan KTNN**

***1.1.3.1 Sự hình thành và phát triển các cơ quan KTNN***

Kiểm toán có nguồn gốc từ tiếng Latinh theo nghĩa của từ "Audit", kiểm toán ra đời từ thời La Mã, thế kỷ thứ III trước Công nguyên. Tuy nhiên, hoạt động kiểm toán chỉ phát triển mạnh mẽ và mang tính phổ biến trong khoảng vài trăm năm trở lại đây. ở Đức, từ năm 1714, Vua Phổ là Friedrich Wilhelm I đã ra Sắc lệnh thành lập Phòng Thẩm kế tối cao (hay Thẩm kế viện dưới thời Đế chế Đức); ở Pháp, từ năm 1807, dưới thời Hoàng đế Napoleon I, Toà Thẩm kế đã được thành lập. Hoạt động kiểm toán xuất phát từ yêu cầu phải sử dụng hợp lệ và hợp pháp các nguồn tài chính của Nhà nước, do vậy, mục tiêu cụ thể của công tác kiểm toán này là xác nhận và đánh giá việc sử dụng xác thực và có hiệu quả các nguồn tài chính nhà nước; mặt khác nó thể hiện quyền lực của Nhà nước trong việc tăng cường sự quản lý của Nhà nước về tài chính thông qua việc công bố các

báo cáo khách quan về sự ổn định và phát triển của nền tài chính quốc gia. Tuy nhiên, hoạt động kiểm toán chỉ thực sự có ý nghĩa quan trọng đối với quá trình lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia kể từ sau các cuộc cách mạng về kinh tế và hiện đại hoá vào những năm đầu của thế kỷ XX.

Cơ quan KTNN ở mỗi quốc gia có những tên gọi khác nhau, ví dụ: Toà Thẩm kế Cộng hoà Pháp, Ủy ban Kiểm toán và Thanh tra Hàn Quốc, Ủy ban Kiểm toán và Kiểm soát ấn Độ, Cơ quan Tổng Kế toán Hoa Kỳ, Cục Kiểm toán Liên Bang Nga, Ủy ban Kiểm toán Nhật Bản .V..V... tại các khu vực trên thế giới đều thành lập Tổ chức các cơ quan KTNN của khu vực; đồng thời các quốc gia cũng gia nhập Tổ chức Quốc tế các cơ quan KTNN, cơ quan này gồm có 178 thành viên.

Trong cách hiểu về kiểm toán có nhiều quan điểm khác nhau, một số ý kiến cho rằng: kiểm toán là việc một KTV được bổ nhiệm làm báo cáo bày tỏ ý kiến về những kê khai tài chính của một doanh nghiệp sau khi thực hiện sự kiểm tra độc lập đối với doanh nghiệp đó; một quan điểm khác cho rằng kiểm toán đồng nghĩa với một chức năng của kế toán là sự kiểm tra lại kế toán, tức là việc rà soát các thông tin từ các chứng từ kế toán, định khoản và ghi sổ kế toán, tổng hợp lại cân đối kế toán. Trong lịch sử phát triển của nó đã hình thành các loại hình kiểm toán sau:

- Kiểm toán BCTC: loại hình kiểm toán để kiểm tra xác nhận tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, các báo cáo quyết toán của các đối tượng kiểm toán.
- Kiểm toán tuân thủ: Là loại hình kiểm toán nhằm đánh giá tình hình thực hiện pháp luật và những quy định của các cấp có thẩm quyền trong quá trình hoạt động của đơn vị được kiểm toán.
- KTHĐ: Là loại hình kiểm toán nhằm đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính. Đây là loại hình kiểm toán tập trung đến việc xem xét, đánh giá hiệu quả hoạt động quản lý khu vực hành chính nhà nước và các công trình XD CB lớn do Nhà nước đầu tư.

Tuỳ thuộc đặc điểm và sự phát triển tại mỗi nước, các loại hình kiểm toán được coi trọng khác nhau, tại những nước phát triển cao thông thường triển khai loại hình KTHĐ nhằm đánh giá chính xác hơn hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực kinh tế của Nhà nước.

### **1.1.3.2 Mục tiêu thành lập cơ quan KTNN**

Đối với mỗi quốc gia do các nguồn lực về kinh tế, tài chính dành cho sự phát triển đều là hữu hạn, việc sử dụng thống nhất và hiệu quả các khoản công quỹ là một trong những đòi hỏi thiết yếu cho việc sử dụng hợp lý các nguồn tài chính nhà nước và hiệu năng các quyết định của các cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước. Trong điều kiện các Nhà nước quản lý nền kinh tế bằng pháp luật càng đòi hỏi mỗi Nhà nước cần phải có một cơ quan KTNN được pháp luật bảo đảm tính độc lập để đạt được mục tiêu của Kiểm toán, cụ thể là việc sử dụng hợp lý và hiệu quả các nguồn công quỹ; tăng cường sự lành mạnh trong quản lý tài chính; ngăn ngừa tham nhũng, lãng phí công quỹ Nhà nước; cung cấp các thông tin có chất lượng với các cơ quan thông tin đại chúng và công chúng thông qua các báo cáo kiểm toán khách quan. Các cơ quan KTNN đang ngày càng trở nên cần thiết hơn khi Nhà nước đã và đang mở rộng hoạt động của mình sang lĩnh vực kinh tế - xã hội và vì vậy đòi hỏi hoạt động của Nhà nước phải tuân theo những qui định của khuôn khổ tài chính nhất định.

Nói một cách khác chính là sự cần thiết phải thành lập cơ quan KTNN để đáp ứng các yêu cầu của công tác kiểm tra tài chính nhà nước. Trong bối cảnh việc sử dụng thống nhất và hiệu quả các khoản công quỹ là một trong những đòi hỏi thiết yếu đầu tiên cho việc sử dụng hợp lý các nguồn tài chính nhà nước và hiệu năng các quyết định của các cơ quan có thẩm quyền. Trong tuyên bố Lima về các chỉ dẫn kiểm toán thông qua quyết định tại Hội nghị lần thứ IX của tổ chức INTOSAI tổ chức tại Lima, Khoản 1 Mục I đã chỉ rõ[56]:

*Tên và việc thành lập cơ quan kiểm toán đã tồn tại từ rất lâu trong bộ máy quản trị tài chính nhà nước, ví dụ như việc quản lý các quỹ công dưới dạng thác quản kiểm toán tự nó không phải là một cứu cánh mà là*



*một bộ phận không thể tách rời của cả một hệ thống kiểm tra nhằm phơi bày kịp thời những sai lệch với các chuẩn mực đã được công nhân và những vi phạm nguyên tắc pháp lý, tính hiệu quả, hiệu năng và tính kinh tế của công tác quản lý các nguồn lực để từ đó có những biện pháp đúng đắn đối với từng trường hợp cụ thể, buộc các bên liên quan lĩnh nhận trách nhiệm, đòi bồi thường hoặc có những biện pháp để ngăn ngừa những hành vi tái phạm hay chí ít thì cũng làm cho nó khó có cơ hội xảy ra hơn.*

Tương ứng với địa vị là người quản lý và điều hành nền kinh tế, 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 ngân sách và điều hành kinh tế của mình. Tiếp đó, trách nhiệm của Quốc hội là kiểm tra xem nguồn kinh phí đã cấp cho Chính phủ đã được quản lý theo những quy định của luật pháp hay không, các vấn đề đầu tư và điều chỉnh nền kinh tế của Chính phủ có hiệu quả hay không. . . Để hoàn thành nhiệm vụ kiểm tra đó một cách hiệu quả, tự bản thân Quốc hội không thể làm được mà phải cần đến sự giúp đỡ của một cơ quan độc lập, có chuyên môn, đủ năng lực và biết lấy các chuẩn mực chặt chẽ làm thước đo để đánh giá toàn bộ công tác quản lý và điều hành nền kinh tế của Chính phủ. Kiểm tra tài chính theo nghĩa đó ngày nay được các cơ quan KTNN ở hầu hết các quốc gia trên thế giới đang thực hiện. Ngày nay, kiểm toán được hiểu là quá trình mà ở đó những cá nhân độc lập có thẩm quyền được đào tạo nghiệp vụ đầy đủ, có trình độ cao tiến hành thẩm định các thông tin số lượng về một đơn vị kinh tế cụ thể nhằm mục đích báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin số lượng đó với các chuẩn mực đã được xây dựng.

#### **1.1.4 Vai trò của cơ quan KTNN trong bộ máy nhà nước**

##### ***1.1.4.1 Góp phần nâng cao tính kinh tế, tính hiệu quả của việc quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính nhà nước***

a. Trong các loại hình kiểm toán được các bước trên thế giới áp dụng, loại hình kiểm toán BCTC và kiểm toán tuân thủ nhằm kiểm tra xác nhận tính đúng

đán, trung thực, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, các báo cáo quyết toán của các đối tượng kiểm toán. Vai trò này của kiểm toán gắn liền với nhiệm vụ kiểm toán các thông tin mà chủ yếu thông tin trên BCTC. Thông qua hoạt động kiểm toán, đánh giá và xác nhận tính trung thực, hợp pháp của các thông tin kinh tế, trước hết là thông tin trên các BCTC của các cấp chính quyền, các cơ quan, các đơn vị và các bộ phận được kiểm toán. Đồng thời góp phần giúp các thông tin về kinh tế- tài chính của Nhà nước, của các đơn vị kinh tế đáp ứng được yêu cầu trung thực, khách quan và công khai.

**b. KTHĐ** nhằm đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính. Thông qua đó các Chính phủ thấy được các thế mạnh, những việc làm tốt, những hoạt động cần phải chấn chỉnh; thúc đẩy Chính phủ và các tổ chức kinh tế có sử dụng NSNN nâng cao chất lượng quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế một cách toàn diện cả về tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực. Yêu cầu quản lý và sử dụng một cách kinh tế, hiệu quả và hiệu lực các nguồn lực kinh tế của Nhà nước và tổ chức kinh tế luôn được coi là những mục tiêu hàng đầu của quản lý kinh tế tài chính vĩ mô và vi mô. Trong kinh tế hiện đại, Nhà nước đã và đang mở rộng hoạt động của mình sang các lĩnh vực kinh tế và xã hội nhằm thực hiện chức năng điều tiết nền kinh tế do đó càng cần thiết phải được kiểm tra và giám sát để đảm bảo các hoạt động đó phải tuân theo những quy định trong khuôn khổ tài chính nhất định. Trong khi đó mục tiêu của kiểm toán chính là đảm bảo việc sử dụng hợp lý và có hiệu quả các nguồn công quỹ, tăng cường sự minh bạch và lành mạnh trong quản lý tài chính, đưa ra các báo cáo đánh giá khách quan trước công chúng – những người nộp thuế cho Nhà nước.

**c. Các kết luận và kiến nghị của KTNN** có giá trị pháp lý rất cao, tùy từng nước và từng lĩnh vực khác nhau, giá trị pháp lý này có quy định khác nhau bởi các điều luật liên quan, nhưng thông thường là báo cáo kiểm toán có kết luận cuối cùng về tính trung thực, hợp lý và hợp pháp của các tài liệu, sổ sách kế toán, báo cáo thu chi và quyết toán ngân sách.

**1.1.4.2 Góp phần nâng cao việc chấp hành và hoàn thiện pháp luật về quản lý kinh tế, tài chính của Nhà nước**

a. Thông qua kết quả kiểm toán là các báo cáo xác nhận, đánh giá và kết luận về các thông tin tài chính, quá trình quản lý và sử dụng công quỹ đã góp phần duy trì hiệu lực của hệ thống pháp luật của Nhà nước. Điều này được khẳng định trong mục tiêu và nội dung của hoạt động kiểm toán. Trong mỗi hình thức kiểm toán: kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ, KTHĐ, kiểm toán chuyên đề... đều đánh giá sự tuân thủ pháp luật và những quy định của các cấp có thẩm quyền (điều này được quy định trong tất cả các chuẩn mực kiểm toán). Thông qua hoạt động kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, cơ quan kiểm toán sẽ đánh giá và kiến nghị các đối tượng kiểm toán sửa chữa những sai phạm về quản lý kinh tế – tài chính. Như vậy, kiểm toán góp phần tích cực vào duy trì sự tuân thủ pháp luật tại các cấp quản lý, nâng cao chất lượng và hiệu lực quản lý bằng pháp luật của các cơ quan nhà nước.

b. Kiểm toán góp phần nâng cao hiệu lực quản lý nhà nước về kinh tế- tài chính. Đây là một trong những vai trò trực tiếp và quan trọng nhất của kiểm toán. Nhà nước tiến hành quản lý kinh tế- tài chính thông qua 2 phương thức chính : thông qua hoạch định chiến lược và các chính sách kinh tế- tài chính nhằm định hướng và điều chỉnh các hoạt động của nền kinh tế; đồng thời Nhà nước cũng là một nhà đầu tư lớn vào những lĩnh vực quan trọng của nền kinh tế. Do vậy, vai trò của Nhà nước trong kinh tế là hết sức quan trọng, đòi hỏi Nhà nước phải sử dụng các công cụ, biện pháp để duy trì được hiệu lực quản lý đó. Một trong những công cụ góp phần duy trì hiệu lực quản lý Nhà nước về kinh tế là kiểm toán.

c. Thông qua các chức năng kiểm tra xác nhận, tư vấn về quản lý kinh tế – tài chính ở tầm vĩ mô cũng như vi mô, kiểm toán tác động đến các tổ chức kinh tế và Chính phủ trong việc quản lý và sử dụng đúng đắn, hiệu quả và tiết kiệm các nguồn lực kinh tế do Nhà nước quản lý.

d. Nhà nước thực hiện việc quản lý kinh tế, ngân sách bằng hệ thống các quy phạm pháp luật, để cho các quy định pháp luật đi vào cuộc sống và phát huy

tác dụng đòi hỏi bản thân hệ thống đó phải đồng bộ và luôn được hoàn thiện phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế xã hội. Hoạt động của cơ quan KTNN một mặt nâng cao việc chấp hành pháp luật của các đối tượng kiểm toán, mặt khác thông qua chức năng tư vấn để kiến nghị với các cơ quan quản lý nhà nước sửa đổi các quy định chưa phù hợp với thực tiễn. Do đặc thù nghề nghiệp, các cơ quan KTNN luôn sẵn có điều kiện thâm nhập thực tiễn để phát hiện và so sánh những mặt ưu điểm và những mặt bất cập của những quy định hiện hành, những chính sách lạc hậu, lỗi thời cản trở sự phát triển của xã hội. Trong điều kiện nền kinh tế cần có sự hỗ trợ của Nhà nước trong việc tạo môi trường cạnh tranh lành mạnh cả về vĩ mô và vi mô, những thông tin thu được từ thực tiễn công tác kiểm toán rất bổ ích cho việc nghiên cứu và hoàn thiện hệ thống pháp luật về kinh tế tài chính.

#### ***1.1.4.3 Góp phần làm minh bạch các quan hệ kinh tế-tài chính***

Vai trò này của kiểm toán gắn liền với chức năng công khai các thông tin qua hoạt động kiểm toán mà chủ yếu là thông qua hình thức kiểm toán báo cáo tài chính. Thông qua hoạt động kiểm tra, đánh giá và xác nhận tính trung thực, hợp pháp của các thông tin kinh tế, trước hết là thông tin trên các báo cáo tài chính của các cấp chính quyền, các cơ quan, các đơn vị kinh tế của Nhà nước đã được kiểm toán. Kiểm toán góp phần xác nhận các thông tin về kinh tế- tài chính của Nhà nước, các đơn vị kinh tế đáp ứng được yêu cầu trung thực, khách quan và công khai.

#### ***1.1.4.4 Góp phần nâng cao hiệu lực trong quản lý và sử dụng tài chính nhà nước***

Thông qua các chức năng kiểm tra, đánh giá, tư vấn cho các cơ quan của Nhà nước và các tổ chức kinh tế của Nhà nước về quản lý kinh tế vĩ mô cũng như vi mô. Nhà nước quản lý và điều hành nền kinh tế- tài chính bằng hai vai trò chính, một là vạch ra chiến lược và các chính sách kinh tế- tài chính nhằm định hướng và điều chỉnh các hoạt động của nền kinh tế; hai là Nhà nước cũng là một nhà đầu tư lớn vào những lĩnh vực quan trọng của nền kinh tế và là một khách hàng có nhu cầu mua sắm rất lớn có ảnh hưởng quan trọng đến thị trường. Do

vậy, vai trò của Nhà nước trong kinh tế là hết sức quan trọng, đòi hỏi Nhà nước phải sử dụng các công cụ, biện pháp để duy trì được hiệu lực quản lý đó.

### **1.1.5 Chức năng của KTNN**

Chức năng chung của các cơ quan KTNN là kiểm tra tài chính nhà nước thể hiện trên các khía cạnh cụ thể sau:

**a. Kiểm tra và xác nhận:** nhiệm vụ thường xuyên của các cơ quan KTNN là việc tiến hành kiểm tra công tác kế toán, các BCTC, báo cáo quyết toán ngân sách các cơ quan, các cấp ngân sách trong bộ máy của Nhà nước. Thông qua đó xác nhận tính đúng đắn, trung thực và hợp pháp 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 đối tượng kiểm toán. Các xác nhận được dựa trên cơ sở các bằng chứng và nhận xét, báo cáo của các KTV có trình độ và trách nhiệm để đảm bảo rằng các xác nhận và đánh giá có được tính thận trọng, trung thực và khách quan. Để khẳng định tính trung thực trong việc ghi chép, hạch toán kế toán đến việc tính toán, phân bổ, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được phản ánh trên báo cáo tài chính được chính xác và hợp pháp thì cần có một tổ chức, cá nhân có đủ thẩm quyền xác nhận lại các thông tin đó theo đúng các quy trình, chuẩn mực đã được quy định.

**b. Chức năng tư vấn:** thông qua các quá trình kiểm toán, tư vấn cho đối tượng kiểm toán về những thiếu sót cần khắc phục, các dự đoán trong tương lai để phòng tránh. Bằng những những kinh nghiệm tích lũy được thông qua nhiều cuộc kiểm toán và bằng trình độ, tầm nhìn rộng của các KTV để tư vấn cho đối tượng có nhiều cách làm đúng, tránh sai sót cũng như các kinh nghiệm trong quá trình điều hành. Đồng thời, thông qua quá trình kiểm toán tiến hành lập các báo cáo trình lên Quốc hội, tư vấn cho Quốc hội ban hành hoặc sửa đổi các Luật cho phù hợp với thực tiễn hoạt động của nền kinh tế. Tư vấn cho các cơ quan thuộc Chính phủ ban hành hoặc sửa đổi các quy định phù hợp với Luật và thực tiễn hoạt động của các đối tượng kiểm toán. Do đó chức năng tư vấn về pháp luật kinh tế, tài chính để tổ chức thực hiện luật và các cơ chế chính sách về quản lý kinh tế, tài

chính cho các cơ quan, đơn vị, tổ chức, cá nhân có quản lý và sử dụng NSNN và sản xuất kinh doanh là một nhu cầu không thể thiếu được nhằm nâng cao hiệu quả kinh tế việc sử dụng các nguồn lực, đồng thời đưa các hoạt động kinh tế vào khuôn khổ hành lang pháp luật của Nhà nước.

c. Chức năng công khai các số liệu và tình hình quản lý, sử dụng ngân sách Nhà nước và các nguồn lực khác do Nhà nước nắm giữ. 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 ngân sách Nhà nước. 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 tối cao phải công khai các số liệu và đánh giá về tình hình quản lý và sử dụng các nguồn lực của Nhà nước một cách minh bạch trên các phương tiện truyền thông hay các diễn đàn của Quốc hội theo định kỳ hàng năm và được quy định bởi các điều luật.

#### **1.1.6 Nhiệm vụ cơ bản của cơ quan KTNN**

##### ***1.1.6.1 Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm của các cơ quan nhà nước, Chính phủ và các tổ chức kinh tế nhà nước***

Đây là nhiệm vụ rất cơ bản của cơ quan KTNN, một cơ quan đủ thẩm quyền về mặt pháp lý cũng như đủ khả năng về chuyên môn và nhân lực tiến hành. Đó là kiểm tra việc hạch toán các khoản thu và chi của Nhà nước do Chính phủ đưa ra để quyết toán ngân sách. Nhiệm vụ ở đây là đưa ra các tiêu thức chọn mẫu phù hợp và trực tiếp tiến hành kiểm tra các mẫu đó theo các quy trình và chuẩn mực phù hợp để xem xét và đánh giá các giá trị trong các hoá đơn, chứng từ và bảng tổng quyết toán có theo đúng mẫu biểu đã quy định hay chưa. Trong hoạt động kiểm toán tuân thủ này, vấn đề không phải chỉ là xem xét tính đúng đắn về kế toán mà cả vấn đề các quy định và các nguyên tắc và quản lý ngân sách có hiệu lực pháp luật đã được tuân thủ hay chưa. Dựa trên các quy định trong các đạo luật về ngân sách, các KTV cũng kiểm tra xem bộ máy hành chính có vi phạm các chỉ tiêu trong các dự toán đã được thông qua hay không. Các kết luận kiểm toán được đưa ra có vai trò đặc biệt quan trọng trong quy trình giải toả trách

nhiệm của Chính phủ khi phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm tại Quốc hội. Các phương thức kiểm toán có thể áp dụng là kiểm tra trước hay kiểm tra sau, ví dụ như kiểm tra các dự toán chi tiêu của Chính phủ cho năm sắp tới có phù hợp với các nguyên tắc đã đề ra hay không, có nằm trong dự toán của các chương trình đã được Quốc hội thông qua hay không, . . . loại hình tiền kiểm này cho phép phòng ngừa và loại bỏ các sai sót ngay từ khi lập kế hoạch ban đầu do đó rất có hiệu quả trong việc chống lãng phí và tạo sự công bằng. Còn loại hình hậu kiểm là nhiệm vụ bắt buộc đối với bất kỳ cơ quan KTNN nào trong việc xác nhận và đánh giá về khả năng quản lý và điều hành ngân sách của Chính phủ.

#### ***1.1.6.2 Kiểm toán toàn bộ hoạt động kinh tế của Nhà nước.***

Bên cạnh việc thu thuế theo luật định và chi cho bộ máy cũng như các khoản chi khác theo dự toán đã lập, Nhà nước còn các hoạt động kinh doanh và góp vốn. Nhà nước sở hữu nhiều tài sản và vốn, đồng thời thực hiện vai trò của Nhà nước là khắc phục các khuyết tật của thị trường và ổn định kinh tế vĩ mô, do đó Nhà nước phải chi rất nhiều tiền cho công tác điều hành thị trường. Cơ quan KTNN cần phải kiểm toán các doanh nghiệp này kể cả các doanh nghiệp mà Nhà nước góp vốn, đặc biệt là các doanh nghiệp mà cổ phần Nhà nước chiếm đa số. Các đánh giá cần đưa ra xem liệu thị trường đã được Nhà nước tác động một cách tích cực chưa, các biện pháp tài chính và điều tiết tiền tệ có đảm bảo cho số việc làm tăng lên và giảm lạm phát chưa, có vì lợi ích của người dân hay không.

Ngoài hình thức kiểm toán tuân thủ, cơ quan KTNN còn cần phải nhận xét về tính kinh tế, tính hợp lý, tính tiết kiệm và về hiệu quả hoạt động của Nhà nước. Kiểm toán đánh giá hoạt động của Nhà nước phải bao quát được toàn bộ hoạt động kinh tế của cơ quan hành chính bị kiểm toán từ việc kiểm tra các chứng từ kế toán đến việc đánh giá được tính kinh tế của hoạt động đó.

Quy mô hoạt động của Nhà nước rất rộng lớn, do vậy không thể nào kiểm tra hết tất cả các khoản thu và các khoản chi. Vì vậy, phải tùy theo cách xem xét và đánh giá, cơ quan KTNN tiến hành việc chọn mẫu cho phù hợp, đảm bảo kết luận đưa ra là dựa trên phạm vi kiểm toán đủ rộng. Các phương pháp chọn mẫu này đảm bảo rằng ngăn ngừa được sự gian lận trong quản lý tài chính và hành vi trục lợi cá nhân kể cả ở những cơ quan, đơn vị năm đó không bị kiểm toán.

### **1.1.7 Quyền hạn của cơ quan KTNN [32, tr22]**

a. Quyền được kiểm toán, KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính nhà nước của Nhà nước, do đó bất kỳ cơ quan, đơn vị, tổ chức có nhiệm vụ quản lý, thu - chi và sử dụng NSNN, tài sản nhà nước và các công quỹ quốc gia khác đều là đối tượng phải tiến hành kiểm toán. KTNN được quyền áp dụng các hình thức kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động phụ thuộc vào mục đích và yêu cầu của từng cuộc kiểm toán. Đây là các nghiệp vụ riêng có của KTNN, trong ba hình thức này thì hình thức kiểm toán báo cáo tài chính thường được nhiều nước sử dụng nhất trong khi thực hiện nhiệm vụ để xác nhận tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán báo cáo quyết toán ngân sách các cấp, các đơn vị kinh tế và ngân sách của Chính phủ. Hình thức kiểm toán tuân thủ được áp dụng nhằm nâng cao tính tuân thủ pháp lý của các đối tượng kiểm toán. Đồng thời KTNN kết hợp kiểm toán hoạt động để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả sử dụng kinh phí của các cơ quan, đơn vị phục vụ cho các mục đích nhất định. Trong một số trường hợp nhất định KTNN còn áp dụng cả ba hình thức này trong một cuộc kiểm toán.

b. Quyền được xây dựng chuẩn mực, quy trình và phương pháp kiểm toán: phải đảm bảo cho KTNN được độc lập xây dựng và thực hiện kiểm toán theo một chuẩn mực, quy trình và phương pháp kiểm toán nghiệp vụ phù hợp. Do đó Nhà nước trao quyền cho KTNN xây dựng và tổ chức thực hiện chuẩn mực kiểm toán, qui trình kiểm toán và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ áp dụng trong hoạt động KTNN. Lĩnh vực kiểm toán là lĩnh vực riêng đòi hỏi nghiệp vụ và chuyên môn rất cao, đồng thời để đảm bảo thực hiện được chức năng xác nhận và tư vấn được hiệu quả yêu cầu các công việc kiểm toán phải dựa trên những chuẩn mực và quy trình cụ thể cho từng lĩnh vực. Điều đó cho phép kết quả kiểm toán được tin cậy trong các trường hợp kiểm toán khác nhau và được tiến hành bởi các KTV khác nhau. Nếu thẩm quyền này không được tôn trọng sẽ làm ảnh hưởng đến tính độc lập của KTNN.



c. Quyền điều tra, quyền điều tra là một biện pháp nghiệp vụ không thể thiếu được trong công việc kiểm toán, nhất là các trường hợp có dấu hiệu vi phạm pháp luật. Đa số luật kiểm toán của các nước đều nhấn mạnh ý nghĩa các quyền điều tra, thông qua việc này để ngăn chặn hành động cản trở kiểm toán viên thực hiện các quyền hạn theo luật định. Điều khoản này nhằm tăng cường vị trí của KTNN với các đơn vị bị kiểm toán và tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động của kiểm toán viên.

d. Quyền thực thi, đa số luật kiểm toán của các nước qui định việc thực thi kết luận kiểm toán, tùy thuộc vào mức độ sai sót đã được kết luận, để KTNN đưa ra kiến nghị xử lý, đồng thời KTNN có quyền kiến nghị các biện pháp khắc phục các sai sót đã được kết luận. Các đơn vị bị kiểm toán phải trình bày những biện pháp khắc phục và thời hạn để khắc phục các sai sót đó. Nếu đơn vị bị kiểm toán không thực hiện, KTNN có quyền thông báo cho cơ quan quản lý cấp trên trực tiếp của đơn vị đó hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý theo qui định của pháp luật. ở mỗi nước có quy định về mức độ thực hiện các kết luận của KTNN khác nhau, có nước cho phép đơn vị được tùy nghi thực hiện các kết luận của cơ quan kiểm toán và khi đó cơ quan KTNN có quyền đề nghị cơ quan cấp cao hơn ra quyết định buộc cấp dưới phải thực hiện; có nước quy định rất chặt chẽ việc bắt buộc phải thực hiện các kết luận của cơ quan kiểm toán; đặc biệt như tại Cộng hoà Pháp cho phép cơ quan KTNN có quyền tư pháp như là toà án khi xem xét và xử lý bằng các biện pháp kinh tế hoặc hình sự các sai phạm về tài chính của đối tượng có sử dụng NSNN.

## **1.2 MÔ HÌNH TỔ CHỨC CƠ QUAN KTNN**

Xã hội loài người chính là xã hội của các tổ chức, sự tồn tại của các tổ chức là đặc điểm nổi bật nhất của lịch sử trong tiến trình phát triển loài người. Tổ chức thường được hiểu là “tập hợp của hai hay nhiều người cùng hoạt động trong những hình thái cơ cấu nhất định để đạt được những mục đích chung”[7, tr5]. Trong tổ chức bộ máy nhà nước bao gồm nhiều tổ chức bộ phận nhỏ hơn có các chức năng và nhiệm vụ khác nhau, KTNN cũng là một tổ chức như vậy. Mỗi

quốc gia tùy theo thể chế chính trị và điều kiện kinh tế xã hội khác nhau có các quy định về mô hình tổ chức và hoạt động của cơ quan KTNN khác nhau. Mô hình tổ chức của cơ quan KTNN chính là sự mô tả vị trí và hình thức tổ chức của cơ quan KTNN trong một bộ máy nhà nước, nhưng chúng đều được tổ chức để thực hiện nhiệm vụ kiểm tra, kiểm soát từ bên ngoài đối với hoạt động quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản nhà nước. Như vậy việc xem xét và đánh giá mô hình tổ chức của cơ quan KTNN thường dựa trên hai tiêu chí là địa vị pháp lý và hình thức tổ chức của nó.

### **1.2.1 Nguyên tắc chỉ đạo**

a. Độc lập về tổ chức: theo các chỉ dẫn trong tuyên bố Lima và theo thông lệ quốc tế, cơ quan KTNN chỉ có thể hoàn thành các nhiệm vụ theo luật định của mình một cách khách quan và có hiệu lực nếu như nó được đặt độc lập với đơn vị được kiểm toán và được bảo vệ để chống lại các tác động từ bên ngoài. Chính vì vậy, mà trong khoa học người ta còn cho rằng tính độc lập là “vị thuốc trường sinh” của cơ quan kiểm tra tài chính. Sự độc lập về tổ chức của cơ quan KTNN là tiền đề cơ bản của mọi công việc kiểm tra nhằm đảm bảo sự kiểm tra theo đúng định hướng và đạt hiệu quả. Do những hệ quả đặc biệt về chính trị và tài chính bắt nguồn từ hoạt động kiểm tra, đánh giá của các cơ quan KTNN đối với tất cả các cơ quan nhà nước, đặc biệt là đối với các quan chức lãnh đạo và chính quyền. Để đảm bảo tính độc lập này cần thiết phải có sự độc lập với các đối tượng của sự kiểm tra, đối với các ảnh hưởng từ bên ngoài. Mặc dù các cơ quan của Nhà nước không thể có sự độc lập tuyệt đối vì dù sao về mặt tổng thể thì các cơ quan KTNN này vẫn là một bộ phận của Nhà nước. Cơ quan KTNN cần phải được coi như một thiết chế Nhà nước trong cơ cấu của một hệ thống phân chia quyền lực về chức năng của Nhà nước. Việc thành lập cơ quan KTNN và mức độ độc lập cần thiết của nó cần phải được quy định trong Hiến pháp, các chi tiết cụ thể có thể được nêu trong các luật; đặc biệt toà án tối cao cần có sự bảo vệ đầy đủ về mặt luật pháp nhằm chống lại các tác động từ bên ngoài đối với sự độc lập của cơ quan KTNN.

**b. Độc lập và khách quan trong hoạt động:** sự độc lập của cơ quan KTNN cần phải được đề cao cả trong vấn đề tự chịu trách nhiệm trong việc lập kế hoạch công tác kiểm toán hàng năm. ảnh hưởng không tốt đối với tính độc lập của nó và tác dụng cũng như hiệu quả của các kết luận do KTNN đưa ra đối với việc đánh giá trách nhiệm tổng thể về quản lý tài chính của Nhà nước, nếu như có một đơn vị hay cơ quan nào đó của Nhà nước có thể chỉ thị hay ra mệnh lệnh cho KTNN không được tiến hành kiểm toán ở một lĩnh vực mà đơn vị đó chịu trách nhiệm về kinh tế và chính trị.

**c.** Do vậy trong hoạt động của mình, cơ quan KTNN không nên phải tuân theo bất cứ chỉ thị nào và chỉ phải phục tùng luật pháp, đặc biệt trong việc lập danh sách các đơn vị để tiến hành kiểm toán cũng như việc đưa ra các đánh giá và kết luận về các phát hiện qua hoạt động kiểm toán.

**d. Độc lập về nhân viên:** tính độc lập của cơ quan KTNN không thể tách rời tính độc lập của nhân viên của nó. Nhân viên ở đây được hiểu là những người phải đưa ra các quyết định, kết luận đại diện cho cơ quan KTNN và phải chịu trách nhiệm với bên thứ 3- những cơ quan có thẩm quyền kiểm tra cơ quan KTNN. Nhân viên ở đây có thể là các KTV, các thành viên trong một hội đồng có quyền ra quyết định hoặc là người đứng đầu của một cơ quan KTNN được tổ chức theo chế độ thủ trưởng. Trong tuyên bố Lima còn yêu cầu sự đảm bảo tính độc lập thông qua các thủ tục bổ nhiệm và miễn nhiệm đối với người đứng đầu cơ quan này. Ở đa số các nước, yêu cầu này được đáp ứng bằng việc quy định trong Hiến pháp, người đứng đầu cơ quan KTNN thường do Quốc hội bầu ra, người đứng đầu Nhà nước bổ nhiệm (thông thường là Tổng thống, Chủ tịch nước, nhà Vua...). Việc miễn nhiệm người đứng đầu phải được ghi cụ thể trong luật theo một cách thức không làm ảnh hưởng tới sự độc lập của họ khi thực thi công việc, không phụ thuộc thuần túy chỉ vì lý do chính trị, chỉ nên có việc bãi miễn bất thường vì những lý do sức khỏe hay vì vi phạm nguyên tắc khi làm nhiệm vụ. Ngoài ra, thông thường nhiệm kỳ công tác của người đứng đầu hoặc những ủy viên trong hội đồng có quyền quyết định thường rất dài, không phụ thuộc vào

nhiệm kỳ của Quốc hội hay người đứng đầu Nhà nước; Có một số nước quy định rằng chỉ được bổ nhiệm một kỳ mà không có kỳ thứ hai để tránh việc người đứng đầu phải cố gắng giành được đa số phiếu trong Quốc hội trong thời kỳ họ đương chức. Ví dụ như tại Ba Lan, Chủ tịch cơ quan KTNN Ba Lan được Quốc hội bầu với nhiệm kỳ 6 năm, ở Đức là 12 năm (nhưng bị giới hạn về tuổi nghỉ hưu là 65 tuổi) còn ở Mỹ nhiệm kỳ dài đến 15 năm.

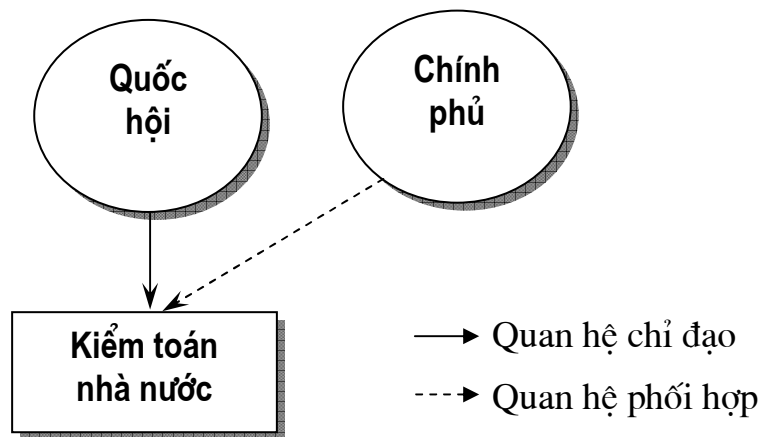
e. Độc lập về tài chính – nguồn kinh phí hoạt động, để có thể độc lập trong việc lập kế hoạch và tiến hành các cuộc kiểm toán mà không bị giới hạn về khả năng kinh tế, cơ quan KTNN phải có quyền trực tiếp đề nghị cơ quan có quyền quyết định NSNN cấp kinh phí mà cơ quan KTNN cho là cần thiết, đồng thời sử dụng các quỹ này theo một kênh ngân sách riêng và tự chịu trách nhiệm về việc quản lý và sử dụng chúng. Đây là tiền đề cơ bản cho một phương thức hay cách thức làm việc tự chủ của một tổ chức, bởi vì mỗi một hạn chế về mặt tài chính đối với cơ quan KTNN (Ví dụ như không được tự định đoạt kinh phí hoạt động, ngân sách hạn chế hoặc qui trình xét duyệt phụ thuộc vào các cơ quan bên ngoài,...) cũng đồng thời dẫn đến một sự hạn chế hoạt động của cơ quan này. Việc cung cấp phương tiện tài chính để đáp ứng nhu cầu về vật dụng và nhân sự của cơ quan KTNN cần phải được đảm bảo đầy đủ để thực hiện nhiệm vụ.

### **1.2.2 Phân loại mô hình tổ chức theo địa vị pháp lý[40, tr107]**

Để công tác kiểm tra của cơ quan KTNN phát huy hiệu lực, một yếu tố mang tính quyết định là vị trí của nó trong mối liên hệ với 3 loại quyền lực của Bộ máy nhà nước. Do vậy, ngay trong tuyên bố Lima cũng rất thận trọng khi đưa ra chỉ dẫn trong việc phân loại này, bởi vì theo đặc thù kinh tế, chính trị của từng nước để phân loại, tuy nhiên việc phân loại này sẽ khó giải quyết nếu như phạm vi trách nhiệm của 3 cơ quan: lập pháp, hành pháp và tư pháp không được phân định rõ ràng.

a. Trường hợp cơ quan KTNN được đặt trong hệ thống ***lập pháp***, (xem sơ đồ 1.5) đây là trường hợp phổ biến nhất trên thế giới và nhận được sự ủng hộ rộng rãi. Tức là cơ quan này trực thuộc về Quốc hội hoặc cơ quan Nghị viện, lý

do giải thích cho việc này là yêu cầu giải toả trách nhiệm của Chính phủ trước Quốc hội về báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm. Quốc hội muốn biết tường tận về việc thu chi ngân sách và hoạt động của Chính phủ phải căn cứ vào một cơ quan chuyên môn trực thuộc mình và độc lập với Chính phủ để có thể tiến hành một cách độc lập khách quan các cuộc kiểm toán và đánh giá trung thực về các báo cáo và hoạt động của Chính phủ trình ra Quốc hội. Nếu thiếu những thông tin từ các cuộc kiểm tra, có thể Quốc hội tiến hành phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm dựa trên cơ sở các thông tin thiếu chính xác. Điển hình cho mô hình này là ở Mỹ, Văn phòng Tổng kế toán (GAO) - cơ quan KTNN của Hợp chủng quốc Hoa Kỳ, về mặt tổ chức là thuộc Hạ nghị viện, là cơ quan chuyên môn giúp tư vấn cho Hạ nghị viện trong việc thực hiện trách nhiệm quản lý tài chính của mình. GAO kiểm tra các chương trình và các khoản chi của Chính phủ một cách độc lập, đồng thời không phụ thuộc vào bất kỳ Đảng phái chính trị nào. Một số nước KTNN được tổ chức theo mô hình này là Nga, Anh, Đan Mạch, Ôxtrâyliia, Hunggari, Phần Lan, Ba Lan, Séc, Hà Lan,...



**Sơ đồ 1.5: Mô tả vị trí của KTNN thuộc cơ quan lập pháp**

Mô hình tổ chức cơ quan KTNN thuộc cơ cấu lập pháp có một số ưu điểm sau:

- Cơ quan KTNN được thiết lập trên nguyên tắc độc lập với cơ quan hành pháp, đồng thời hoạt động của KTNN gắn liền với hoạt động giám sát của Quốc

hội và chỉ tuân theo pháp luật, do đó các đánh giá, kết luận về quản lý và điều hành ngân sách của Chính phủ mang tính độc lập và khách quan hơn.

- Quyền hạn của cơ quan KTNN gắn liền với quyền của Quốc hội, do đó các kết luận, kiến nghị để xử lý đối với những sai phạm trong quản lý và sử dụng ngân sách của các cơ quan nhà nước gắn với vai trò giám sát tối cao của Quốc hội.

- Về bản chất đây là hoạt động ngoại kiểm, thực hiện kiểm toán của các cơ quan của Chính phủ và toàn bộ hoạt động của Chính phủ, KTNN cung cấp các thông tin cho Quốc hội và công bố công khai cho dân chúng trên các phương tiện thông tin đại chúng nên đảm bảo tính minh bạch hơn.

Bên cạnh các ưu điểm, mô hình này cũng chứa đựng các nhược điểm sau:

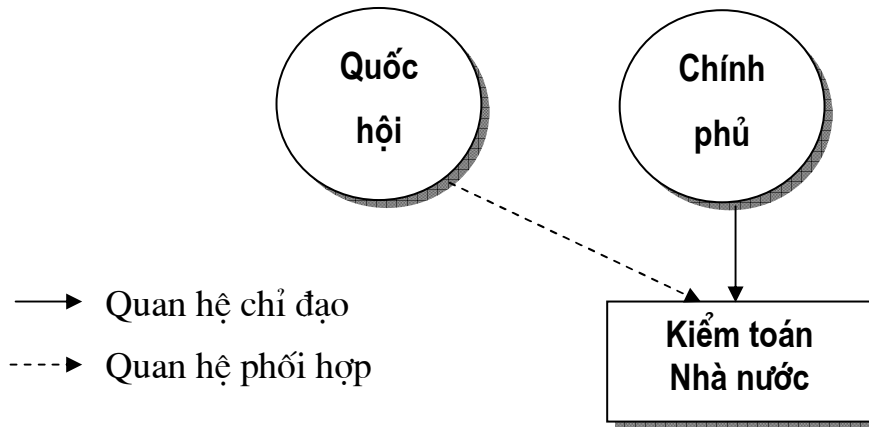
- Quốc hội thực hiện quyền giám sát các hoạt động của Chính phủ nên hoạt động của cơ quan KTNN chủ yếu là hoạt động kiểm toán các báo cáo tài chính của các cơ quan thuộc Chính phủ, chủ yếu thực hiện phương thức kiểm tra sau, do vậy, việc phát hiện sai phạm của cơ quan KTNN sẽ không mang tính kịp thời, làm hạn chế tính phòng ngừa trong các hoạt động kinh tế-tài chính.

- Yêu cầu của hoạt động kiểm toán là cần đảm bảo tính độc lập trong việc đưa ra các kết luận và kiến nghị, nhưng do cơ chế hoạt động của Quốc hội theo thể 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. Hoặc KTNN sẽ bị ảnh hưởng trong việc lựa chọn các danh sách đơn vị được kiểm toán hàng năm do Quốc hội chi phối theo quan điểm của Quốc hội.

- Các kiến nghị của cơ quan KTNN đối với Chính phủ thường chậm được thực hiện do các hoạt động mang tính hành chính. Để khắc phục nhược điểm này, một số nước quy định rõ nghĩa vụ thực hiện kiến nghị của cơ quan KTNN đối với các cơ quan, đơn vị được kiểm toán; đồng thời, Cơ quan KTNN, chính phủ có nghĩa vụ báo cáo việc thực hiện kiến nghị lên Quốc hội.

**b.** Trong trường hợp cơ quan KTNN được đặt trong hệ thống *hành pháp*, (xem sơ đồ 1.6) về mặt tổ chức đã thấy rõ sự độc lập không rõ ràng giữa cơ quan KTNN với các đơn vị kiểm toán. Do vậy, để hoạt động có hiệu quả thì cần phải

phân định ranh giới giữa trách nhiệm về quản lý hành chính với trách nhiệm về kiểm tra tài chính. Trong tuyên bố Lima, các quy định về tổ chức cần phải đảm bảo rằng:



**Sơ đồ 1.6: Mô tả vị trí của KTNN thuộc cơ quan hành pháp**

- Chính phủ không được dựa vào các kết luận kiểm toán hoặc các đánh giá của cơ quan KTNN để biện hộ cho các hành vi sai sót của mình.
- Phải giữ được tính độc lập giữa cơ quan KTNN và các đơn vị bị kiểm toán và nó phải được bảo vệ trước những ảnh hưởng có thể có từ bên ngoài tác động đến quá trình thực hiện nhiệm vụ.

Nhưng xét về nhiều mặt nào thì nếu KTNN thuộc hệ thống hành pháp, nó có nhiều điểm giống như là cơ quan kiểm tra nội bộ của Chính phủ. Ví dụ điển hình của trường hợp này là ở Trung Quốc, cơ quan KTNN Trung Quốc (CNAO) là một bộ phận của chính quyền Trung ương, nó độc lập với các bộ, địa vị của nó tương đương các Bộ. Nó cũng có sự độc lập trong việc lập kế hoạch và tiến hành kiểm toán. Do cơ quan này đặt trong Chính phủ nên nó có một số quyền hạn nhất định trong việc chế tài giống như các bộ khác. Tuy nhiên, nhiều người tỏ ra hoài nghi về mô hình này vì khó có thể đảm bảo được tính độc lập theo như các ý tưởng đã nêu trong tuyên bố Lima. Một số nước tổ chức theo mô hình này là: Nhật Bản, Ảrập Xêút, Thái lan, Lào, Campuchia, Thụy Điển, Pêru, Aentina. Mô hình này có một số ưu điểm là:

- Chính phủ sử dụng công cụ kiểm toán nhằm kiểm tra, kiểm soát các hoạt động kinh tế, tài chính đối với các cơ quan của Chính phủ do đó có sự chủ động

trong việc triển khai công việc theo yêu cầu của người đứng đầu Chính phủ, chống xu hướng lộng quyền, kịp thời ngăn ngừa các sai phạm trong quản lý và sử dụng tài chính và tài sản nhà nước của các cơ quan hành chính nhà nước.

- Hiệu lực của các kết luận, kiến nghị của kiểm toán được nhanh chóng triển khai do những phát hiện kiến nghị của KTNN sẽ được trình lên chính phủ để chỉ đạo xử lý nhanh chóng theo quyết định của người đứng đầu Chính phủ để kịp thời khắc phục những sai sót trong điều hành hệ thống các cơ quan hành pháp.

- Người đứng đầu Chính phủ có được các thông tin được cung cấp bởi cơ quan chuyên môn độc lập thuộc quyền quản lý của mình một cách kịp thời, trung thực về hoạt động quản lý của cơ quan hành chính thuộc cơ cấu của Chính phủ. Từ đó, hiểu rõ hơn hoạt động quản lý của các cơ quan chức năng và có biện pháp chỉ đạo kịp thời để ngăn chặn các hành vi tham nhũng và lãng phí.

- Do KTNN nằm trong cùng hệ thống cơ quan hành pháp nên có điều kiện thuận lợi trong việc tiếp cận với các thông tin, số liệu của các cơ quan hành chính nhà nước các cấp. Các kết luận và kiến nghị của KTNN có được các thông tin tin cậy và phù hợp.

Mặc dù có một số ưu điểm trong hoạt động của mình nhưng mô hình KTNN thuộc cơ cấu hành pháp cũng có một số hạn chế làm ảnh hưởng tới chất lượng báo cáo kiểm toán và các kết luận, kiến nghị:

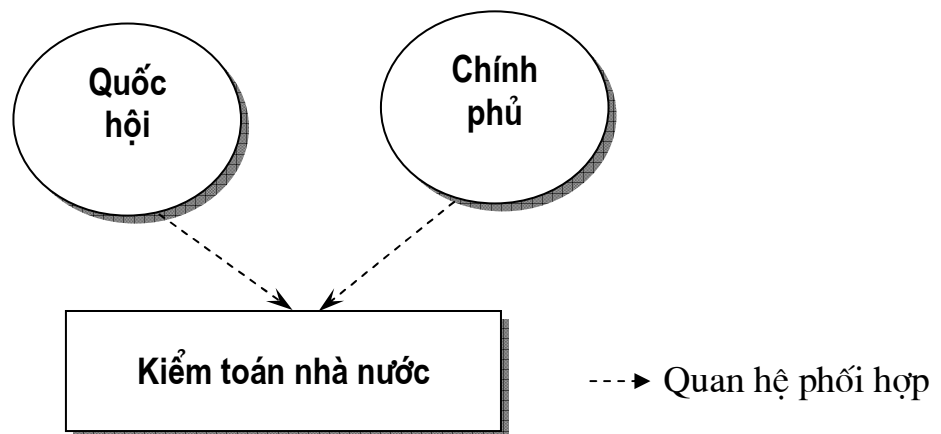
- Cơ quan KTNN thuộc cơ cấu của Chính phủ có ý nghĩa như là cơ quan kiểm toán nội bộ của Chính phủ, do vậy việc KTNN đánh giá hoạt động của Chính phủ có thể sẽ thiếu khách quan do bị Chính phủ chi phối trong hoạt động và bị sự nể nang nhất định trong đánh giá và kết luận.

- Địa vị pháp lý của KTNN cũng sẽ bị giới hạn bởi chức năng và quyền hạn của Chính phủ, KTNN không phải là công cụ trực tiếp phục vụ quyền giám sát tối cao của cơ quan quyền lực nhà nước cao nhất nên không thể coi là cơ quan kiểm toán tài chính nhà nước cao nhất của quốc gia. Cơ quan lập pháp có thể lập ra một cơ quan KTNN khác phục vụ cho việc đánh giá và kết luận về các hoạt động điều hành kinh tế của Chính phủ.



o Việc phân biệt ranh giới giữa hành vi quản lý và trách nhiệm kiểm tra, hay ranh giới giữa kiểm tra nội bộ và kiểm tra từ bên ngoài sẽ rất khó khăn.

c. Trong trường hợp nó được đặt trong vị trí **độc lập** với cả cơ quan lập pháp và cơ quan hành pháp, (xem sơ đồ 1.7) điều này cho thấy tính độc lập rất cao của cơ quan KTNN, điều này càng đúng khi nó có quyết định và phán quyết mang tính độc lập. Với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính độc lập, nó được quy định nhiệm vụ là hỗ trợ cho cả hai cơ quan lập pháp và cơ quan hành pháp. Các đề nghị kiểm toán của Quốc hội cũng như Chính phủ chỉ mang tính chất gợi ý chứ không phải là những chỉ thị hay mệnh lệnh. Điển hình về mô hình này là ở Cộng hoà Liên Bang Đức bởi vì nó có thể tự mình lập kế hoạch, thực hiện và đưa ra các kết luận. Trong trường hợp này tính độc lập của KTNN được tôn trọng tối đa, không bị ảnh hưởng bởi bất kỳ một tác nhân từ bên ngoài nào đến hoạt động của nó, các đánh giá và kết luận của cơ quan KTNN được cả Quốc hội và Chính phủ sử dụng trong đánh giá về quản lý ngân sách và điều hành nền kinh tế của Chính phủ. Một số nước theo mô hình này là: Malaixia, Síp, Pháp, Phi-lip-pin, In-đô-nê-si-a, Hy Lạp, CH Xu-đăng, Tây Ban Nha, Panama, Xu-ri-nam, Luých-xăm-bua, Thụy Sĩ, Bồ Đào Nha, Italia



**Sơ đồ 1.7: Mô tả vị trí của KTNN độc lập với cơ quan hành pháp và lập pháp**

Mô hình tổ chức cơ quan KTNN độc lập với các cơ quan lập pháp và hành pháp có một số ưu điểm sau:

- Một là cơ quan KTNN không chịu sự chỉ đạo của Chính phủ hay sự chi phối bởi cơ chế làm việc tập thể, quyết định theo đa số của Quốc hội; không có các

tác nhân làm ảnh hưởng đến việc lựa chọn đối tượng kiểm toán hay các áp lực đối với hoạt động đòi hỏi sự độc lập và khách quan trong các đánh giá và kết luận.

- Hai là, chức năng của KTNN là xác định một cách độc lập và trung thực, khách quan các thông tin về quản lý tài chính và tài sản nhà nước đối với các hoạt động quản lý và điều hành nền kinh tế của Chính phủ. Do đó theo mô hình này 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 nền kinh tế.

- Ba là, KTNN khi hoạt động chỉ tuân theo pháp luật, các đánh giá và kết luận đưa ra mang tính cung cấp thông tin một cách trung thực và khách quan theo quy định của pháp luật, việc sử dụng thông tin sẽ do các cơ quan sử dụng thông tin quyết định. Ngoài ra KTNN còn có chức năng tư vấn rất quan trọng về các vấn đề kinh tế, tài chính, góp phần nâng cao việc chấp hành và hoàn thiện pháp luật về kinh tế, tài chính.

Tuy nhiên mô hình này cũng có hạn chế nhất định đó là đòi hỏi môi trường pháp lý cho hoạt động quản lý kinh tế và tài chính phải được minh bạch và đầy đủ các quy định làm hành lang pháp lý cho các hoạt động của Chính phủ. Mặt khác đòi hỏi khả năng về trình độ của các KTV mang tính chuyên môn rất cao mới có khả năng đáp ứng được yêu cầu, bởi vì khi đó quyền cao nhất của KTNN là quyền kiến nghị do đó để các kiến nghị được thực hiện đòi hỏi các KTV phải có trình độ và rất khách quan trong việc đánh giá và kết luận trong báo cáo kiểm toán.

Ngoài 3 mô hình phổ biến trên, còn có một loại khác, đó là cơ quan KTNN trực thuộc Tổng thống hoặc cơ quan KTNN có mang một ít quyền lực của cơ quan tư pháp như xét xử về các sai phạm trong lĩnh vực tài chính. Kể cả trong các mô hình ở trên, tùy từng nước cũng có các quy định về quyền trong xử lý sai phạm tài chính khác nhau trong các đạo luật về KTNN ví dụ như cơ quan KTNN Cộng hòa Pháp có vai trò như là cấp xét xử cao nhất về các sai phạm tài chính. Trong trường hợp KTNN trực thuộc Tổng thống – một thiết chế quyền lực do nhân dân bầu ra, KTNN có những quyền riêng và bị ảnh hưởng nhất định bởi cá

nhân Tổng thống mà không bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các cơ quan lập pháp và hành pháp

### **1.2.3 Hình thức tổ chức của cơ quan KTNN**

Phân loại theo hình thức tổ chức có thể nhận thấy có hai hình thức cơ bản được áp dụng trên thế giới:

**a.** Trong hình thức tổ chức Nhà nước theo kiểu Liên bang, các Bang độc lập với nhau về ngân sách và hoạt động và cấp Liên bang cũng độc lập với các Bang về ngân sách và hoạt động, khi đó thường thành lập các cơ quan KTNN riêng tại từng Bang và tại cấp Liên bang. Các cơ quan KTNN này độc lập với nhau về phạm vi hoạt động và ngân sách hoạt động, nhưng lại có sự chỉ đạo và phối hợp chặt chẽ về mặt chuyên môn, nghiệp vụ đôi khi cũng có sự phối hợp trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Mỗi cơ quan KTNN có cơ cấu tổ chức, nhân sự khác nhau và quyền hạn cũng khác nhau theo luật pháp từng Bang.

➤ Hình thức tổ chức này phù hợp với những nước lớn và có sự phân biệt về ngân sách, hoạt động theo địa giới hành chính do khối lượng công việc kiểm toán rất lớn và độc lập nhau.

➤ Tuy nhiên hình thức này lại tỏ ra không phù hợp đối với những nước có sự lãnh đạo tập trung ở trung ương và có sự chia sẻ về ngân sách hoạt động cũng như thực hiện các hoạt động của các cấp chính quyền theo luật pháp chung của quốc gia.

**b.** Trong hình thức tổ chức Nhà nước một cách thống nhất về cơ bản là chỉ có một cơ quan KTNN chung, tuy nhiên tùy từng nước lại có hình thức tổ chức khác nhau giữa cấp trên và cấp dưới, có hai hình thức phổ biến cho loại hình này:

➤ Một là cơ quan KTNN tổ chức các bộ phận theo các cấp ngân sách khác nhau, ở trên cùng là KTNN trung ương thực hiện nhiệm vụ kiểm toán các cơ quan, đơn vị trực thuộc trung ương có sử dụng ngân sách trung ương; ở cấp tỉnh hay thành phố sẽ thành lập các KTNN tỉnh hoặc thành phố làm nhiệm vụ kiểm toán các cơ quan, đơn vị trực thuộc chính quyền tỉnh hoặc thành phố; ở cấp thấp hơn nữa sẽ thành lập KTNN ở cấp chính quyền nhỏ hơn. Trong trường hợp này

giữa các KTNN cấp trên và cấp dưới phân biệt rõ phạm vi, trách nhiệm kiểm toán cũng như độc lập về kinh phí hoạt động nhưng cấp dưới lại phụ thuộc về tổ chức cũng như chịu sự chỉ đạo của cấp trên về hoạt động và nghiệp vụ hoặc phải báo cáo về hoạt động của mình. Cơ quan KTNN cấp dưới phụ thuộc cả vào chính quyền và chịu sự chỉ đạo của chính quyền cùng cấp. ví dụ như KTNN Cộng hòa Nhân dân Trung Hoa, KTNN cấp dưới chịu sự lãnh đạo song trùng từ cả KTNN cấp trên và chính quyền địa phương cùng cấp. Cấp dưới có nghĩa vụ báo cáo cả cấp trên và chính quyền cùng cấp về các hoạt động của mình. Mô hình này thường áp dụng trong trường hợp cơ quan KTNN thuộc cơ cấu tổ chức của Chính phủ, do đó các kết luận và kiến nghị mang tính thực thi cao, tuy nhiên tính độc lập và khách quan trong hoạt động bị ảnh hưởng lớn và đôi khi nó mang thêm một ít tính chất giống như một cơ quan thanh tra do đó các quy định của luật pháp phải hạn chế được các ảnh hưởng này.

➤ Hai là cơ quan KTNN được tổ chức tập trung thống nhất, chỉ có một cơ quan KTNN tại trung ương, thành lập các bộ phận KTNN trực thuộc tại các khu vực tạo thành một bộ máy thống nhất về tổ chức, thực hiện nhiệm vụ và có cùng một kinh phí hoạt động chung (ví dụ như cơ quan KTNN Hàn Quốc). Mô hình này tạo được sự độc lập và khách quan cao với các cấp chính quyền và các tổ chức kinh tế của Nhà nước – là đối tượng kiểm toán. Đồng thời có sự phối hợp tốt hơn về chuyên môn, nhiệm vụ; thống nhất về một kế hoạch kiểm toán hàng năm, có sự chia sẻ về phạm vi hoạt động. Do là một tổ chức thống nhất nên các báo cáo và đánh giá về quản lý và điều hành của Chính phủ mang tính thống nhất và bao trùm về toàn bộ hoạt động của Chính phủ. Mặt khác theo mô hình này sẽ đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm về kinh phí hoạt động so với kết quả hoạt động do hạn chế đầu mối các cơ quan trực thuộc.

#### **1.2.4 Cơ cấu tổ chức của cơ quan KTNN**

Bất cứ một tổ chức nào cũng là tổ chức của những con người được sắp xếp thành những bộ phận khác nhau, có nhiệm vụ không giống nhau và có các mối quan hệ phối hợp với nhau để hoàn thành mục đích chung của tổ chức đó. Cơ cấu

tổ chức các cơ quan KTNN cũng không là ngoại lệ, thông thường là gồm các bộ phận sau đây.

***a. Người lãnh đạo và ra quyết định***

Thông thường tại các cơ quan KTNN chỉ có một người chịu trách nhiệm duy nhất về cả mặt tổ chức và hoạt động của cơ quan mình. Có quyền ra các quyết định quan trọng nhất về tổ chức và hoạt động. Đối với mô hình này thường xuất phát từ tính chất độc lập của riêng cơ quan KTNN được đảm bảo và nguyên tắc thủ trưởng hay còn gọi là nguyên tắc hành chính đã được thực thi. Trái lại, trong trường hợp, tính độc lập thực tế của từng người có quyền ra quyết định trong cơ quan KTNN-tức là các uỷ viên kiểm toán được bảo đảm, thì khi đó thường áp dụng nguyên tắc hội đồng trong phạm vi thực hiện các nhiệm vụ chuyên môn của cơ quan kiểm toán. Điều đó có nghĩa là các quyết định của cơ quan kiểm toán về nguyên tắc do nhiều uỷ viên có quyền ngang nhau cùng nhau đưa ra theo một quy trình nhất định đã được luật hoặc các văn bản dưới luật hướng dẫn cụ thể.

***b. Các đơn vị kiểm toán chuyên ngành***

Đây là lực lượng nhân sự chính, quyết định đến vấn đề thực hiện nhiệm vụ kiểm toán hàng năm, bao gồm những người có đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết theo các chuyên ngành đã đào tạo, được tuyển lựa và đào tạo trên mức trung bình, có khả năng đáp ứng được yêu cầu của công việc về chuyên môn và tư cách đạo đức, đây là đội quân chủ lực nên thường chiếm tỷ trọng lớn về số lượng, được bố trí thành các bộ phận chức năng khác nhau ở các mức độ chuyên biệt khác nhau. Tùy theo từng nước mà có cách thức tổ chức khác nhau nhằm đạt hiệu quả cao nhất, phù hợp với các quan hệ, công tác do công việc và yêu cầu chỉ đạo đòi hỏi. Có thể được bố trí theo kiểu tổ chức chặt hay lỏng hoặc xen kẽ nhau, tập trung ở Trung ương hay rải rác ở cả địa phương là tùy thuộc vào đặc điểm quy trình ngân sách hay phân quyền hành chính tại mỗi quốc gia khác nhau. Việc chia thành các bộ phận chức năng thường theo tiêu thức là dựa trên đặc điểm riêng biệt của các đơn vị bị kiểm tra, ví dụ như các bộ phận kiểm toán ngân sách

các bộ, ngân sách địa phương, ngân sách an ninh quốc phòng, doanh nghiệp, dự án viện trợ, đầu tư, ... và tại các địa phương cũng có các bộ phận chức năng tương tự nhưng ở phạm vi nhỏ hẹp hơn.

### *c. Các đơn vị chức năng, tham mưu*

Để giúp cho người đứng đầu có đủ thông tin dữ liệu trong việc ra các quyết định thì cần phải có các bộ phận tham mưu, làm nhiệm vụ tập hợp các dữ liệu, phân tích và dự báo xu thế phát triển của tổ chức cũng như môi trường bên ngoài. Chính lực lượng này được đào tạo rất cơ bản có khả năng phân tích và thuyết phục người lãnh đạo ra những sự thay đổi theo xu hướng tích cực, chống lại sự trì trệ của cơ chế phân cấp trực tuyến giữa người lãnh đạo và các bộ phận chức năng, mang lại sự đảm bảo cho hệ thống bộ máy được hoạt động nhịp nhàng hơn, thích nghi nhanh chóng với sự đòi hỏi của xã hội đối với cơ quan KTNN. Ví dụ như các bộ phận thanh tra, thẩm định, pháp chế, tổng hợp, bộ phận đào tạo, tạp trí, văn phòng....

## **1.3 CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KTNN**

### **1.3.1 Nguyên tắc chỉ đạo**

Là một tổ chức bao gồm rất nhiều người, nhiều bộ phận khác nhau, do vậy để tổ chức này hoạt động được cần rất nhiều các quy định, quy tắc ràng buộc giữa các bộ phận và con người ấy. Mặt khác, Bộ máy nhà nước gồm rất nhiều cơ quan, bộ phận có các mối quan hệ chằng chịt, KTNN cũng chỉ là một bộ phận trong đó. Đồng thời nó được giao những nhiệm vụ và chức năng, quyền hạn rất lớn, ảnh hưởng đến toàn bộ hoạt động của Nhà nước, do vậy cần có những quy định cụ thể về các hành vi ứng xử trong các mối quan hệ ấy - tức là cần có một cơ chế hoạt động của cơ quan KTNN.

Vậy cơ chế hoạt động của KTNN là gì? Có thể khái quát: Cơ chế hoạt động của KTNN là tổng hợp những nguyên tắc, hình thức và phương pháp để thực thi chức năng - nhiệm vụ, là hệ thống các quy tắc mang tính pháp lý ràng buộc với các cơ quan, đơn vị bên ngoài và trong nội bộ cơ quan KTNN.

Với giới hạn nghiên cứu của luận án, cơ chế hoạt động của KTNN được nghiên cứu ở các vấn đề chủ yếu sau:

*a. Hoạt động của KTNN gồm hai nhóm hoạt động cơ bản:*

➤ Nhóm hoạt động quản lý hành chính Nhà nước đối với các hoạt động của các bộ phận trong tổ chức bộ máy KTNN, hay còn gọi là hoạt động quản lý kiểm toán. Bản chất của nó là tổ chức và điều hành các hoạt động của KTNN để thực hiện các chức năng của quản lý như lập kế hoạch, tổ chức, điều hành và kiểm tra đối với những công việc chung mang tính tổng hợp để toàn bộ hệ thống KTNN đạt được mục tiêu chung một cách hiệu quả.

➤ Nhóm hoạt động để thực hiện các hoạt động kiểm toán cụ thể đối với khách thể của KTNN mang tính chuyên môn, nghiệp vụ về kiểm toán. Thực chất của hoạt động này nhằm thực hiện mục tiêu và nội dung một cuộc kiểm toán theo đúng quy trình, chuẩn mực và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ.

*b. Những hình thức thể hiện cơ chế hoạt động gồm:*

➤ Pháp luật về KTNN bao gồm toàn bộ hệ thống các quy định của hiến pháp, luật, các văn bản khác quy định về chức năng, nhiệm vụ và hoạt động của KTNN.

➤ Các quy định của KTNN về tổ chức, hoạt động và các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ như: quy chế, chuẩn mực, quy trình kiểm toán . . .

*c. Nội dung của cơ chế hoạt động KTNN trong các hoạt động:*

➤ Quản lý kiểm toán.

➤ Thực hiện kiểm toán.

Cơ chế hoạt động của KTNN phải bao gồm các quy định đảm bảo sự phù hợp đối với các vấn đề sau:

- Phải xem xét đến việc tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI trong tất cả các vấn đề được xác định là trọng yếu. Một số chuẩn mực nhất định có thể không được áp dụng đối với một số cơ quan có tổ chức đặc biệt như toà thẩm kế của Pháp hoặc một số công việc được gọi là phi kiểm toán. Ngoài ra phải xác định được các chuẩn mực có thể áp dụng cho các công việc này để đảm bảo rằng chúng được thực hiện thống nhất với chất lượng cao.

- Phải áp dụng các phán xét riêng của mình đối với các trường hợp khác nhau xuất hiện trong quá trình kiểm toán Chính phủ. ở đây ta có thể thấy rằng

các bằng chứng kiểm toán có vai trò đặc biệt quan trọng trong việc các Kiểm toán viên đưa ra các kết luận hay kiến nghị, không bị ảnh hưởng bởi các tập tục kế toán trái với thông lệ chung cũng như các ảnh hưởng từ bên ngoài áp đặt là mệnh lệnh hay chỉ thị của cơ quan khác.

- Yêu cầu các đối tượng kiểm toán phải giải trình cụ thể việc sử dụng các nguồn lực của Chính phủ thông qua việc đặt ra các câu hỏi và các cuộc kiểm soát, đánh giá và lập báo cáo đầy đủ theo nội dung và hình thức nhất định đối với các báo cáo tài chính cũng như các thông tin khác.

- Các chuẩn mực kiểm toán được các cơ quan có thẩm quyền ban hành phải đáp ứng được những mục tiêu cụ thể, đúng đắn; đồng thời các đối tượng kiểm toán phải đưa ra được các mục tiêu rõ ràng và có thể đo lường khi thực hiện các chuẩn mực này.

- Việc ban hành các chuẩn mực phải rõ ràng và yêu cầu phải áp dụng một cách nhất quán tại tất cả các đối tượng kiểm toán, điều đó dẫn đến kết quả là các báo cáo tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị được trình bày một cách trung thực, phù hợp và không vượt quá khả năng tối thiểu của các kiểm toán viên, đảm bảo tính khách quan khi kết luận.

- Trách nhiệm của mỗi đối tượng kiểm toán phải xây dựng cho mình một hệ thống kiểm soát nội bộ để đảm bảo rằng các công việc và hoạt động được tuân thủ theo các quy tắc nhất định, đảm bảo tính trung thực và đúng đắn trong việc ra các quyết định. Điều đó có ý nghĩa làm tối thiểu hoá các rủi ro hay sai sót mà các kiểm toán viên có thể không phát hiện ra.

- Cần ban hành các quy định thành luật về việc cho phép các kiểm toán viên được tiếp cận các nguồn thông tin và con người liên quan đến đối tượng kiểm toán trong khi tiến hành các hoạt động nghiệp vụ cần thiết. Điều này cho phép giảm thiểu các thiếu sót sau này khi kết thúc quá trình kiểm toán, đảm bảo các kết luận của kiểm toán là trung thực và khách quan.

- Tất cả các hoạt động kiểm toán phải nằm trong phạm vi quyền hạn kiểm toán của cơ quan KTNN. Các quyền này phải được quy định trong các văn bản



pháp luật, tùy từng nước mà nó được quy định tại Hiến pháp hay các luật liên quan. Cùng với nó là các quy định về trách nhiệm công khai kết quả kiểm toán trước công chúng.

- Các cơ quan KTNN phải phấn đấu hướng tới sự hoàn thiện các kỹ thuật kiểm toán, phương pháp kiểm toán mới để đánh giá xem liệu các thước đo hoạt động hợp lý và hiệu lực có được đối tượng kiểm toán sử dụng hay không. Cùng với đó, các kiểm toán viên cũng phải tận dụng các kiến thức, kỹ thuật và phương pháp của lĩnh vực khác để hỗ trợ cho các kết luận và đánh giá của mình.

### **1.3.2 Hình thức thể hiện cơ chế hoạt động**

#### **1. Pháp luật về KTNN**

Trong Tuyên bố Lima về định hướng chủ đạo của công tác kiểm tra tài chính đã được thông qua tại Đại hội lần thứ IX của INTOSAI tháng 10 năm 1977, đã đưa ra các định hướng chủ đạo, đồng thời lựa chọn và hệ thống hoá những nguyên tắc cơ bản đã được nhiều nước thành viên công nhận đối với một loại hình kiểm tra từ bên ngoài vào nền tài chính nhà nước. Chính văn kiện này làm cơ sở cho các hệ thống kiểm tra tài chính mà nhiều nước đã lựa chọn để sắp đặt hệ thống kiểm tra tài chính với các vị trí khác nhau trong hệ thống các chức năng và quyền lực nhà nước. Do vậy nó là cơ sở thích hợp để nhiều nước ban hành các quy định trong Hiến pháp và trong các Luật về KTNN có các điều khoản liên quan đến tổ chức và hoạt động của KTNN.

Tùy thuộc vào từng nước, KTNN ra đời trước hay sau, mức độ dân chủ hoá và việc phân quyền cho các cơ quan lập pháp, hành pháp, tư pháp và các thiết chế quyền lực khác... Các quy định về KTNN được ghi trong Hiến pháp và luật có mức độ và phạm vi điều chỉnh khác nhau. Có nước quy định về KTNN trong Hiến pháp nhiều điều khoản về tính độc lập, về địa vị pháp lý, về cơ chế bổ nhiệm và miễn nhiệm người đứng đầu cơ quan KTNN,... các quy định cụ thể hơn được ban hành thành luật KTNN để thực hiện. Nhưng nhìn chung ở nhiều nước chỉ quy định những điều quan trọng nhất về cơ quan KTNN trong Hiến pháp mà đặc biệt là tính độc lập chỉ tuân theo pháp luật và địa vị pháp lý của KTNN trong

hệ thống các cơ quan nhà nước. Các điều khoản quy định còn lại được ban hành dưới dạng luật về cơ quan KTNN một cách chi tiết hơn để dễ triển khai áp dụng. Về tổng thể, kể cả các quy định trong Hiến pháp hay trong luật về cơ quan KTNN thường quy định về cơ quan KTNN với các nội dung chính yếu sau:

**a. Nhiệm vụ của cơ quan kiểm toán:** nhiệm vụ hàng đầu của cơ quan KTNN là đảm bảo tính tuân thủ hợp lý trong sử dụng ngân sách nhà nước. Tuy nhiên việc quy định về nhiệm vụ kiểm toán hay mục tiêu của nó về tính hợp pháp, tính tuân thủ, tính kinh tế, tính hiệu quả được trình bày rất khác nhau trong luật kiểm toán của các quốc gia. Trong luật kiểm toán còn đưa ra các phương thức kiểm toán được áp dụng đối với cơ quan KTNN đó là hoạt động tiền kiểm (kiểm tra trước) rất được coi trọng tuy nhiên không được coi là nhiệm vụ ưu tiên hàng đầu mà nhiệm vụ hàng đầu vẫn là hậu kiểm (kiểm tra sau). Mặt khác các quy định còn ưu tiên cho loại hình ngoại kiểm (kiểm tra từ bên ngoài) đối với các hoạt động quản lý và điều hành ngân sách của Chính phủ.

**b. Tính độc lập của cơ quan KTNN:** Các quy định về tính độc lập của KTNN thường được nhiều nước đề cập đến trong Hiến pháp, điều đó cho thấy ưu tiên hàng đầu để KTNN có thể thực hiện được nhiệm vụ của mình chính là tính độc lập của nó. Tính độc lập thường được đề cập đến thông qua các mặt sau:

➤ Độc lập về chức năng và tổ chức được coi là hàng đầu, thông thường KTNN không chịu sự chỉ thị trực tiếp mà chỉ tuân theo pháp luật để thực hiện chức năng và nhiệm vụ của mình.

➤ Tính độc lập về cá nhân những người có thẩm quyền ra quyết định. Cụ thể các quy định thường quy định cụ thể về quy trình bổ nhiệm và miễn nhiệm người đứng đầu và các uỷ viên của cơ quan KTNN, tính độc lập trong chuyên môn nghiệp vụ mà không chịu sự tác động từ bên ngoài khi đưa ra các kết luận cuối cùng về vấn đề cần công khai trong hoạt động kiểm toán.

➤ Tính độc lập về ngân sách hoạt động, đặc biệt là sự độc lập toàn diện về tài chính đối với đơn vị được kiểm toán. Các quy định về sự độc lập này thường được quy định trong các luật về KTNN của các nước hơn là quy định trong Hiến

pháp. Nhưng thông thường, ngân sách hoạt động cho cơ quan KTNN không bị hạn chế cho các hoạt động và thường được phê chuẩn theo một kênh ngân sách riêng do Quốc hội trực tiếp phê chuẩn theo các đạo luật ngân sách nhà nước.

c. Quy định về vị trí pháp lý của KTNN trong bộ máy nhà nước, các quy định này tùy từng nước mà có quy định khác nhau trong Hiến pháp hay luật về KTNN, nhưng thông thường đưa ra quy định về việc cơ quan KTNN nằm ở vị trí nào trong mối tương quan với Quốc hội, với chính phủ và các cơ quan quyền lực khác của Nhà nước như là toà án. (Xem thêm phần 1.2.2 để hiểu rõ hơn).

d. Quyền xây dựng và ban hành các quy trình, chuẩn mực kiểm toán (xem thêm phần 1.1.7) các quy định này tùy mỗi nước có quy định khác nhau trong Hiến pháp hay luật, nhưng đều có quy định rõ ràng về quyền hạn của cơ quan KTNN trong việc tiếp cận các tài liệu, hồ sơ về vấn đề cần xem xét trong quá trình kiểm toán. Một trong những quy định rất chặt chẽ về hoạt động của cơ quan KTNN là phải tiến hành các hoạt động của mình theo những chuẩn mực, quy trình kiểm toán nhất định để đảm bảo rằng các kết luận và kiến nghị của KTNN đảm bảo khách quan, trung thực và phù hợp với các chuẩn mực trong các lĩnh vực kiểm toán cũng như đã được áp dụng các phương pháp kiểm toán phù hợp với quy định chung.

e. Các lĩnh vực và phạm vi kiểm toán: Đây là vấn đề tương đối nhạy cảm đối với mỗi nước, tuy nhiên thông thường các quy định trong các luật về KTNN thường cho phép cơ quan KTNN được kiểm tra đầy đủ và tổng thể các hoạt động quản lý tài chính nhà nước kể cả trong nước và nước ngoài (ví dụ như các khoản viện trợ). Cho phép KTNN được quyền kiểm tra tất cả các lĩnh vực của hoạt động tài chính nhà nước như xem xét các khoản đầu tư của nhà nước thông qua các gói thầu xây dựng, các khoản đầu tư góp vốn trong các doanh nghiệp,...

f. Công tác báo cáo: các quy định về vấn đề này thường được quy định khái quát hoặc cụ thể trong luật về KTNN tùy thuộc vào từng nước, trong đó thường quy định rằng cơ quan KTNN phải báo cáo một cách đầy đủ và thường niên cho Quốc hội, Chính phủ và đưa ra trước công luận về kết quả kiểm toán. Đặc biệt là

đối với các phát hiện mang tính quan trọng trong năm kiểm toán phải được báo cáo ngay và trực tiếp. Báo cáo phải được trình bày ngắn gọn, dễ hiểu, mang tính khách quan và tập trung vào các vấn đề quan trọng, có chú ý đến các ý kiến của đơn vị được kiểm toán về các kết luận của cơ quan KTNN.

## **2. Các quy định trong nội bộ KTNN**

Để bộ máy tổ chức cơ quan KTNN hoạt động theo mục tiêu và nhiệm vụ mà Hiến pháp và luật về cơ quan KTNN đã quy định, bản thân cơ quan KTNN phải ban hành rất nhiều các quy định liên quan đến các hoạt động cụ thể hàng ngày của KTNN. Có thể chia thành hai nhóm quy định liên quan đến hai nhóm hoạt động của KTNN:

**a.** Các quy định liên quan đến tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán bao gồm các quy định mang tính quy chế làm việc, sự phối hợp giữa các bộ phận sao cho các hoạt động của KTNN diễn ra hàng ngày để đạt mục tiêu chung của tổ chức. Các quy định liên quan đến việc thực hiện các chức năng quản lý của tổ chức, đó là các quy định liên quan đến việc kế hoạch công tác hàng năm, hàng quý, hàng tháng,...; các quy định liên quan đến tổ chức và điều hành hoạt động của các bộ phận trong cơ cấu tổ chức để đạt được mục tiêu chung, các quy định về việc kiểm tra giám sát và đánh giá các hoạt động quản lý của nội bộ tổ chức. Tùy từng nước mà cơ quan KTNN ban hành các quy định này dưới dạng quy chế làm việc của cơ quan KTNN hay dưới dạng các văn bản tách biệt để các thành viên dễ dàng thực hiện.

**b.** Các quy định liên quan đến tổ chức thực hiện kiểm toán, đây là các hoạt động mang tính triển khai các nhiệm vụ chính của cơ quan KTNN mà kết quả của nó là các báo cáo kiểm toán. Thông thường KTNN các nước đều ban hành các chuẩn mực kiểm toán dựa trên các chuẩn mực kiểm toán do INTOSAI ban hành; quy trình kiểm toán, bao gồm các quy định liên quan đến các bước kiểm toán; các quy định về việc kiểm tra, giám sát lại hoạt động kiểm toán; các quy định liên quan đến việc thành lập các đoàn, tổ kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ... Hầu hết các nước đều ban hành các quy định này dưới dạng cẩm nang kiểm toán

để các kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán dễ dàng tra cứu và áp dụng các quy định trong quá trình thực hiện kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán.

### **1.3.3 Nội dung cơ chế hoạt động của KTNN**

#### ***1.3.3.1 Phân công, phân cấp trong tổ chức***

Do phạm vi hoạt động rộng, nhân lực lớn, có nhiều chuyên ngành riêng biệt do vậy tất cả các cơ quan KTNN đều phải thực hiện việc phân công và phân cấp quyền hạn và trách nhiệm trong tổ chức.

Việc phân công trong tổ chức quản lý và thực hiện kiểm toán nhằm phân chia và sắp đặt về chức năng, nhiệm vụ giữa các đơn vị trong hệ thống cơ quan KTNN và trong các đoàn kiểm toán để thực hiện được một cách toàn diện các nghiên cứu, nhiệm vụ của tổ chức theo quy định của pháp luật. Việc phân công cũng chính là chuyên môn hoá các hoạt động cho từng bộ phận trong tổ chức giúp cho hoạt động được tiến hành trôi chảy và mang tính chuyên nghiệp hơn. Qua đó xác định được trách nhiệm của các bộ phận trong việc thực hiện nhiệm vụ chung của cơ quan hay đoàn kiểm toán. Việc phân công này cần đảm bảo tính phù hợp và tương xứng với vai trò và khả năng của các bộ phận trong tổ chức.

Việc phân cấp trong tổ chức quản lý và thực hiện kiểm toán nhằm chuyển giao trách nhiệm và quyền hạn của bộ phận hoặc người quản lý cấp trên cho bộ phận hoặc người ở cấp dưới trong hệ thống KTNN hoặc trong đoàn kiểm toán nhằm mục tiêu quản lý và hoàn thành nhiệm vụ theo quy định của pháp luật và các quy định của tổ chức. 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 quản lý và thực hiện nhiệm vụ, làm cho mỗi bộ phận, mỗi con người trong tổ chức nhận thức được nhiệm vụ và trách nhiệm để chủ động trong công việc. Việc phân cấp này phải đảm bảo nguyên tắc tương xứng giữa trách nhiệm và quyền hạn, nếu quyền hạn cấp trên trao cho cấp dưới nhỏ hơn trách nhiệm phải hoàn thành của họ thì công việc cấp dưới rất khó hoàn thành do họ không đủ quyền hay sự chủ động cần thiết. ngược lại nếu quyền hạn được giao lớn hơn trách nhiệm thì dễ gây ra lạm quyền mà hỏng việc.

Làm tốt việc phân công, phân cấp giúp cho quá trình quản lý tổ chức và thực hiện các hoạt động kiểm toán được linh hoạt hơn, phát huy được tính sáng tạo cho từng cấp quản lý và từng vị trí quản lý, đồng thời giúp cho việc kiểm tra giám sát của cấp trên với cấp dưới được chặt chẽ và hiệu quả, đáp ứng được mục tiêu của cơ quan KTNN trong vai trò là cơ quan kiểm tra tài chính tối cao.

### ***1.3.3.2 Nội dung của cơ chế quản lý kiểm toán***

#### ***a. Hình thức thể hiện***

\* Hình thức thể hiện bao trùm là chế độ lãnh đạo thủ trưởng hay hội đồng kiểm toán, tùy vào luật của từng nước mà cơ quan KTNN có chế độ một thủ trưởng toàn quyền hay có chế độ lãnh đạo tập thể theo hình thức hội đồng. Nếu luật quy định là người đứng đầu chịu trách nhiệm toàn bộ về mọi hoạt động theo kiểu tổ chức đơn tuyến thì đó là chế độ thủ trưởng và họ có quyền được uỷ quyền cho cấp dưới trong việc ra các quyết định kiểm toán. Cơ quan KTNN được tổ chức theo thứ bậc, đứng đầu là một Chủ tịch kiểm toán hoặc Tổng kiểm toán có toàn quyền quyết định các vấn đề trong nội bộ và chịu trách nhiệm trước pháp luật và các cơ quan nhà nước khác về toàn bộ hoạt động của cơ quan KTNN. Thông thường người đứng đầu uỷ quyền cho cấp quản lý thấp hơn một phần nhiệm vụ và quyền hạn mà luật quy định nhưng vẫn phải chịu trách nhiệm cuối cùng về việc uỷ quyền đó. Chế độ thủ trưởng có những ưu điểm sau:

- Chỉ đạo mang tính nhất quán và xuyên suốt, phù hợp với những tổ chức đòi hỏi tính quyết đoán trong tổ chức và thực hiện nhiệm vụ.
- Các quyết định quản lý được ban hành nhanh chóng, kịp thời với các vấn đề nảy sinh trong thực tiễn quản lý.
- Người đứng đầu các cấp quản lý chịu trách nhiệm rõ ràng về các quyết định quản lý của mình, do đó nâng cao được trách nhiệm trong chỉ đạo thực hiện nhiệm vụ.

Tuy nhiên chế độ lãnh đạo theo cơ chế thủ trưởng cũng bộc lộ một số nhược điểm sau:

- Các quyết định quản lý mang tính cá nhân nên có tính chủ quan cao.
- Khó phát huy được trí tuệ tập thể trong các vấn đề phức tạp liên quan đến nhiều lĩnh vực khác nhau trong xử lý chuyên môn nghiệp vụ.
- Dễ vi phạm các nguyên tắc dân chủ trong quản lý và điều hành.

Quy chế đồng sự cũng được một số nước áp dụng, theo quy chế này, có một hội đồng gồm các uỷ viên có quyền như nhau trong việc ra quyết định kiểm toán. Thông thường quyền quyết định được phân cấp trong tổ chức cho hội đồng cấp dưới, các hội đồng này thông qua các quyết định của mình theo nguyên tắc đa số. Tuy nhiên tại mỗi nước lại có một cách thức tổ chức và hoạt động riêng của hội đồng, đối với từng tổ chức chúng có những ưu nhược điểm khác nhau. Mô hình này có ưu điểm là phát huy được trí tuệ của tập thể những người có trình độ chuyên môn cao trong việc xử lý các vấn đề phức tạp, phát huy được tính dân chủ trong tổ chức và thực hiện hoạt động kiểm toán. Nó cũng có nhược điểm là các quyết định quản lý chậm được ban hành, dễ bị chia rẽ trong các vấn đề phức tạp đòi hỏi phải có tính quyết đoán cao.

\* Phương thức quản lý thường áp dụng là quản lý trực tuyến theo đơn tuyến và quản lý trực tuyến – tham mưu, tùy thuộc vào việc xem xét trên góc độ hệ thống hay từng bộ phận trong cơ cấu tổ chức mà việc vận dụng phương thức quản lý được thực hiện theo hình thức nào như trên. Nhưng không có một tổ chức nào tuyệt đối áp dụng một phương thức nhất định mà đều có sự vận dụng linh hoạt cả hai phương thức quản lý phù hợp với phạm vi trong từng cơ cấu tổ chức đó để phát huy được các ưu điểm và hạn chế các nhược điểm của từng phương thức quản lý riêng biệt.

### ***b/ Nội dung của cơ chế hoạt động***

Bao gồm các quy định liên quan việc thực hiện các chức năng của quản lý kiểm toán nhằm vận hành linh hoạt các hoạt động của bộ máy quản lý KTNN để hoàn thành các mục tiêu chung theo nhiệm vụ đã được quy định bởi các đạo luật về KTNN.

➤ Lập các kế hoạch dài hạn, trung hạn và kế hoạch hoạt động hàng năm nhằm mục tiêu bố trí các điều kiện về con người và vật chất để hoàn thành nhiệm vụ mang tính dài hạn. Các kế hoạch dài hạn, trung hạn rất có ý nghĩa trong việc cơ quan KTNN tiết kiệm được các nguồn lực về con người, vật chất và thời gian trong việc đưa ra được bức tranh tổng thể khách quan về quá trình quản lý và điều hành ngân sách cũng như hoạt động của Chính phủ trong một thời gian nhất định. Kế hoạch hàng năm là việc cụ thể hoá các kế hoạch dài hạn và trung hạn, là cơ sở để tổ chức các yếu tố về con người, vật chất và thời gian để hoàn thành nhiệm vụ. Trong việc lập kế hoạch cho hoạt động của mình, việc lập kế hoạch kiểm toán được coi là nhiệm vụ trung tâm hàng đầu phải hoàn thành, kế hoạch kiểm toán cũng được lập cho dài hạn, trung hạn và hàng năm. Dưới đây đi sâu phân tích về yêu cầu của việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm. Quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán thông thường phải đáp ứng được một số vấn đề sau:

- Độc lập trong việc xây dựng danh sách các đơn vị, lĩnh vực kiểm toán, chú trọng vào mục tiêu chính của tổ chức, các trọng điểm cần ưu tiên như báo cáo quyết toán ngân sách của Chính phủ trình ra Quốc hội, các hoạt động thường xuyên của Chính phủ, các khoản chi tiêu lớn... công việc này không được bị ảnh hưởng bởi các tác động từ bên ngoài, đặc biệt là Chính phủ. Nếu nguyên tắc này bị vi phạm thì sẽ ảnh hưởng đến sự trung thực trong các kết luận của kiểm toán, các đánh giá và nhận xét về hoạt động của Chính phủ.

- Đảm bảo phạm vi đủ rộng mà dựa vào đó các kết luận đưa ra là khách quan do lực lượng về con người của hầu hết các cơ quan KTNN là hữu hạn nên không thể tiến hành kiểm tra toàn bộ các đơn vị kinh tế và các đơn vị sử dụng ngân sách.

- Phải dựa trên những thông tin có hiểu biết về các đối tượng được kiểm toán thông qua sự thống kê, phân tích các kết quả kiểm toán những năm trước, qua các phương tiện thông tin đại chúng qua công tác năm tình hình sơ bộ về các đối tượng thuộc phạm vi phân công của các bộ phận chức năng, đảm bảo cho các báo cáo kiểm toán trình ra Quốc hội và Chính phủ là có chất lượng cao. Các đề



ngiht kiểm toán của Quốc hội và Chính phủ đối với các cơ quan KTNN thông thường tại nhiều nước chỉ mang tính chất gợi ý, tuy nhiên đối với một số nước thì các chỉ thị này lại mang tính chỉ thị hay mệnh lệnh.

➤ Tổ chức quản lý kiểm toán chính quá trình chuẩn bị các yếu tố về con người, vật chất và sắp xếp chúng theo thời gian để hoàn thành kế hoạch đề ra. Các quy định về tổ chức thực hiện quản lý kiểm toán cần phải rõ ràng và cụ thể để mỗi bộ phận, mỗi con người biết được trách nhiệm và nghĩa vụ phải thực hiện giống như các mắt xích trong một dây chuyền hoạt động thống nhất. Tùy thuộc vào mỗi nước có quy định bởi các văn bản khác nhau, nhưng nhiều nước thường ban hành các quy định này dưới dạng quy chế hoạt động kiểm toán và được đóng quyển để dễ dàng tra cứu và áp dụng, bởi vì các quy định này liên quan đến rất nhiều lĩnh vực hoạt động khác nhau trong việc hoàn thành nhiệm vụ chung của cơ quan KTNN.

➤ Bao gồm các quy định liên quan đến việc điều hành và thực hiện các nhiệm vụ được vạch ra trong kế hoạch công tác năm. Quá trình điều hành hoạt động quản lý thể hiện khả năng của người lãnh đạo trong việc phối hợp các yếu tố trong tổ chức để hoàn thành nhiệm vụ chung. Một cơ quan KTNN thường bao gồm rất nhiều bộ phận, như trong phần trước đã đề cập: các đơn vị kiểm toán chuyên ngành làm nhiệm vụ kiểm toán trực tiếp theo các chuyên ngành, lĩnh vực tại các cấp khác nhau (trung ương, khu vực hay địa phương), các bộ phận tham mưu, giúp việc hay hậu cần. Để đạt được mục tiêu chung của mình, các bộ phận này phải có sự phối hợp với nhau một cách chặt chẽ thông qua các quy định rõ ràng về trách nhiệm quyền hạn và thời gian. Thông thường thì đó là các quy chế, điều lệ về hoạt động của tổ chức, là các văn bản dưới luật chỉ áp dụng trong tổ chức đó. Các mối quan hệ này phải thể hiện được thứ bậc trong tổ chức, đảm bảo cho sự đơn giản và rõ ràng trong các hoạt động thường ngày cũng như tính chặt chẽ và gắn kết với nhau như một tổ chức hữu cơ chứ không phải là một cỗ máy thông thường. Sự ưu tiên cho những bộ phận làm nhiệm vụ trực tiếp tạo ra sản phẩm phải được chú trọng, kết hợp với những hỗ trợ từ bộ phận tham mưu hay

giúp việc sẽ tạo ra sức mạnh cho tổ chức. Đồng thời người quản lý cấp trên có nhiều thời gian và thông tin hơn cho các quyết định quan trọng của tổ chức, tiêu chuẩn để đánh giá về hiệu quả của các mối quan hệ này là các kết luận được cơ quan KTNN đưa ra trước Quốc hội, Chính phủ và công chúng có kịp thời và đầy đủ thông tin hay không.

➤ Các quy định về quá trình kiểm tra hoạt động của bộ máy quản lý, đây là một chức năng quan trọng của quản lý nhằm kịp thời phát hiện các trục trặc nảy sinh trong quá trình tổ chức và điều hành hoạt động của bộ máy. Quá trình kiểm tra cần gắn với việc đánh giá hiệu quả công việc theo thời gian và chất lượng của từng bộ phận trong hoạt động theo kế hoạch đã đề ra. Để hoạt động của KTNN đạt được hiệu quả cao cần coi trọng đúng mức khâu này, bởi vì cơ quan KTNN đòi hỏi trình độ chuyên môn rất cao với các quy trình và chuẩn mực chặt chẽ, các kết luận có ảnh hưởng sâu rộng tới hoạt động của các đơn vị được kiểm toán và hoạt động quản lý, điều hành ngân sách của Chính phủ. Quá trình kiểm tra nhằm hiệu chỉnh các sai sót có thể có trong hoạt động nhằm mục tiêu cuối cùng là chất lượng các báo cáo kiểm toán và việc cung cấp thông tin cho Quốc hội, Chính phủ và công luận được kịp thời, khách quan.

### ***1.3.3.3 Nội dung của cơ chế thực hiện kiểm toán***

#### ***a. Hình thức thể hiện***

Mục tiêu chính của hoạt động kiểm toán chính là tổ chức thực hiện kiểm toán thông qua các cuộc kiểm toán đã được lựa chọn. Bất kỳ cơ quan KTNN nước nào cũng phải tiến hành các hoạt động này, 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 các đối tượng kiểm toán thông qua việc lập các báo cáo kiểm toán. Tùy thuộc mỗi nước có các quy định khác nhau về cách thức thành lập đoàn hay nhóm kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ, cũng như các hình thức hay cách thức thực hiện kiểm toán sao cho phù hợp với các chuẩn mực và quy trình kiểm toán đã được quy định bởi luật pháp. Các cuộc kiểm toán có thể được thành lập để kiểm toán theo chuyên đề, theo phạm vi các đơn vị được kiểm toán hay theo thời gian, không gian... Ngoài ra là các quy định

liên quan đến mối quan hệ chỉ đạo trong đoàn hay tổ kiểm toán theo các nguyên tắc đã được thừa nhận trong các luật về kiểm toán nhằm mục tiêu chung của cơ quan KTNN.

### ***b. Nội dung của cơ chế***

Phạm vi kiểm toán của các cơ quan KTNN đều bao gồm việc kiểm tra quyết toán ngân sách hàng năm, các hoạt động kinh tế của Chính phủ. Trong Chính phủ có rất nhiều bộ, ngành và lĩnh vực có đặc thù khác nhau, để đảm bảo cho các kết luận kiểm toán có chất lượng, công việc kiểm toán cần được tiến hành theo những trình tự nhất định – gọi là quy trình kiểm toán.

Quy trình kiểm toán bao gồm các quy định về trình tự các bước tiến hành hoạt động kiểm toán để đảm bảo tính thống nhất, để quản lý và kiểm soát chất lượng một cuộc kiểm toán. Mặt khác là để tuân thủ theo pháp luật những trật tự nhất định khi tiến hành một cuộc kiểm toán thông thường giống như các cuộc kiểm tra của các cơ quan công quyền khác, cụ thể :

➤ Do đặc điểm mỗi đơn vị bị kiểm toán có những đặc thù về hoạt động và tài chính khác nhau, nên phải xây dựng các quy trình kiểm toán riêng cho phù hợp với các đặc thù này ví dụ như quy trình kiểm toán các bộ phận với quy trình kiểm toán các doanh nghiệp, hay là kiểm toán trong đầu tư xây dựng cơ bản. Và đặc biệt là những lĩnh vực quan trọng như Bộ quốc phòng hay Bộ ngoại giao.

➤ Về nguyên tắc, quy trình kiểm toán nào cũng được chia thành nhiều bước để thực hiện. Thông thường các bước đó là: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán với việc làm một báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên có nước lại quy định thêm một bước nữa (ở Việt Nam) là kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của kiểm toán.

Có nhiều lĩnh vực kiểm toán cũng như các loại hình kiểm toán khác nhau. Tuy nhiên các quy trình kiểm toán có những điểm chung giống nhau cần phải tuân thủ. Các bước tiến hành chung đó là:

(1) Lập kế hoạch cho một cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lập kế hoạch cuộc kiểm toán theo các bước để đảm bảo rằng một cuộc kiểm toán có

chất lượng cao được thực hiện theo cách kinh tế, hiệu lực, hiệu quả và đúng thời gian. Muốn vậy việc lập kế hoạch này phải được tiến hành cẩn trọng theo các bước sau:

- Xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán cả về mục tiêu chung và chi tiết. Căn cứ vào nhu cầu của việc báo cáo, nhiệm vụ ưu tiên trong kỳ mà xác định phạm vi cuộc kiểm toán đó.

- Thu thập các thông tin về đối tượng kiểm tra, bộ máy tổ chức và môi trường hoạt động của đối tượng kiểm tra để đánh giá các rủi ro và trọng yếu cần lưu ý trong quá trình kiểm tra.

- Thực hiện việc phân tích sơ bộ về thông tin thu thập được để đề ra các phương pháp kiểm toán sẽ áp dụng.

- Ghi chép lại các vấn đề đặc biệt phát hiện được khi nghiên cứu về đối tượng kiểm toán làm thành những chú ý bắt buộc khi thực hiện. Xác định ra các yêu cầu đối với kiểm toán viên và đoàn kiểm tra phải đảm bảo về phương pháp, thu thập bằng chứng, lập báo cáo.

- Chuẩn bị ngân sách và các phương tiện vật chất cần thiết đảm bảo cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán độc lập không lệ thuộc về lợi ích với đối tượng kiểm toán.

- Giới thiệu sơ bộ với đối tượng kiểm toán về phạm vi, nội dung, mục đích và các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán. Có thể tham khảo ý kiến của đơn vị nấn vấn đề đó là hợp lý.

(2) Thực hiện cuộc kiểm toán trên cơ sở kế hoạch kiểm toán đó được thông qua, tiến hành kiểm toán tại đối tượng kiểm toán theo các bước, phương pháp đã đề ra. Tuy nhiên quy trình kiểm toán cần phải có quy định về một vấn đề sau phát sinh trong quá trình này:

- Đảm bảo rằng các công việc của nhân viên kiểm toán tại mỗi bước về giai đoạn kiểm toán phải được giám sát và kiểm toán lại bởi một thành viên cao cấp của đoàn kiểm toán chỉ định, bất kể trình độ hay năng lực của kiểm toán viên thực hành. Việc giám sát này bao gồm cả nội dung, phương pháp, các chứng từ

hay bằng chứng kiểm toán. Đồng thời đảm bảo này công việc kiểm toán được thực hiện một cách nhất quán theo đúng kế hoạch nhằm đạt được mục tiêu đề ra thông qua kết luận cuối cùng.

- Để xác định mức độ hay phạm vi công việc cần tiến hành kiểm toán, các kiểm toán viên phải nghiên cứu và đánh giá tính tin cậy của hệ thống kiểm soát viên nội bộ. Việc đánh giá đúng hiệu quả của hệ thống này giúp cho cuộc kiểm toán đạt hiệu quả cao nhất về thời gian tiền bạc.

- Đánh giá được mức độ tuân thủ các qui định hay luật pháp của đối tượng kiểm toán, đặc biệt trong việc kiểm toán báo cáo tài chính. Cần qui định rõ các bước cụ thể phải tuân theo của các kiểm toán viên khi phát hiện các sai sót liên quan đến tính tuân thủ của đối tượng, thu nhập đầy đủ các bằng chứng đảm bảo độ tin cậy để làm cơ sở chọn việc đưa ra các đánh giá và kết luận. Ở bước này cũng cần tuân theo quy định về tính thận trọng việc tham khảo ý kiến chuyên gia, tư vấn từ bên ngoài.

- Phải có được các bằng chứng kiểm toán theo tiêu chuẩn chất lượng, hợp lý và có liên quan đến đánh giá, nhận xét và kết luận của kiểm toán viên về tổ chức, hoạt động của đối tượng kiểm toán. Do đặc thù công việc kiểm toán không thể được tiến hành theo toàn bộ chứng từ hay hoạt động của đối tượng mà phải thực hiện theo phương pháp chọn mẫu, do vậy việc thu thập dữ liệu và kỹ thuật chọn mẫu đặc biệt quan trọng để đảm bảo rằng nó là đầy đủ để phát hiện hợp lý tất cả các sai sót trọng yếu. Các bằng chứng kiểm toán có vai trò quyết định trong việc chứng minh cho các ý kiến và báo cáo của kiểm toán viên.

- Phân tích các báo cáo tài chính để xem xét rằng liệu các chuẩn mực kế toán đã được tuân thủ hay chưa khi lập báo cáo này, có cơ sở để kết luận rằng các báo cáo này đã được trình bày có xem xét đến môi trường hoạt động, các ảnh hưởng có được đo lường và đánh giá đúng chưa. Các qui định về phân tích báo cáo phải được cụ thể hoá tùy thuộc vào tính chất, phạm vi và mục đích của từng cuộc kiểm tra.

**(3) Lập báo cáo kiểm toán**, đây là bước rất quan trọng để đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán, thể hiện toàn bộ kết quả của các bước đã tiến hành. Báo cáo

kiểm toán là ý kiến bằng văn bản của kiểm tra viên và các ghi nhận khác về một hệ thống các báo cáo tài chính như là kết quả của một cuộc kiểm toán tài chính hay tuân thủ các phát hiện của kiểm toán viên về việc hoàn thành của một cuộc kiểm toán hoạt động. Cuối mỗi cuộc kiểm toán, các kiểm toán viên phải chuẩn bị các ý kiến hoặc báo cáo bằng văn bản nêu ra các phát hiện theo các hình thức và nội dung rõ ràng đảm bảo sự độc lập, khách quan và không thiên vị, mang tính chất xây dựng. Đối với các cuộc kiểm toán tuân thủ hay báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán phải đưa ra được các con số cụ thể về các phần đã xác nhận, những cái gì sai sót, các đánh giá, nhận xét.... Trên một báo cáo kiểm toán phải thể hiện được hình thức đầy đủ của một báo cáo như: tên, ngày tháng, chữ ký, các mục tiêu và phạm vi giới hạn, người nhận, đối tượng kiểm toán, cơ sở pháp lý, các chuẩn mực phải tuân thủ, các ý kiến đánh giá, kết quả kiểm toán, các ý kiến nhấn mạnh, các ý kiến từ chối, các ý kiến trái ngược cần tham khảo.

#### **1.3.4 Các mối quan hệ với cơ quan bên ngoài**

##### ***a. Với Quốc hội và Chính phủ***

Như đã trình bày ở phần trước về tính độc lập của cơ quan KTNN, sự độc lập về tổ chức với hai cơ quan này là rất quan trọng và nó ảnh hưởng quyết định đến các mối quan hệ với các cơ quan nhà nước trong cả hai ngành lập pháp và hành pháp. Việc tách ra về mặt tổ chức đảm bảo cho người kiểm tra và người bị kiểm tra không đồng nhất với nhau, giữ được một khoảng cách tối thiểu cần thiết giữa họ với nhau.

Nếu đặt cơ quan KTNN nằm ở một trong hai cơ quan này thì hầu hết các nước có mô hình này trong luật cùng đều đề cao là sự độc lập về mặt nghiệp vụ như việc tự xây dựng các chương trình kế hoạch và thực hiện chúng mà không có bất kỳ sự can thiệp nào từ bên ngoài. Tuy nhiên nếu đặt cơ quan KTNN thuộc cơ quan hành pháp (như ở Trung Quốc và Việt Nam trước đây) thì điều này tỏ ra không phù hợp với các qui định tại điều 9 của tuyên bố Lima, vì chúng không đảm bảo đủ sự độc lập cần thiết của cơ quan KTNN đối với các cơ quan bị kiểm toán (vì đó là các cơ quan hành pháp).

Tuy nhiên, việc tách rời hoàn toàn cơ quan KTNN khỏi hai cơ quan này cũng không phải là điều tốt, bởi vì có một số lĩnh vực đòi hỏi sự hợp tác chặt chẽ để thực hiện kiểm toán cũng như hỗ trợ lại Chính phủ và Quốc hội trong việc tư vấn xây dựng luật và các văn bản dưới luật, hay là các dự kiến về hệ quả tài chính mà báo cáo kiểm toán đã chỉ ra.

Một vấn đề khác là việc cơ quan KTNN phải báo cáo kết quả của mình trước Quốc hội và Chính phủ. Tùy vào mỗi qui định trong các luật kiểm toán tại các nước khác nhau mà việc báo cáo này cũng khác nhau. Có thể đó là các báo cáo thường niên trước Quốc hội nêu bật toàn bộ kết quả kiểm tra và hoạt động của mình cũng như các báo cáo đột xuất quan trọng nào đó.

Cuối cùng là các qui định cho phép người đứng đầu cơ quan KTNN được tham dự các cuộc họp của Quốc hội, các Ủy ban của Quốc hội, các cuộc họp thường niên hay bất thường của Chính phủ, nhằm kịp thời nắm bắt các thông tin phục vụ cho việc chỉ đạo các hoạt động của cơ quan mình sao cho đạt được hiệu quả phù hợp với mục đích chung.

#### ***b. Với đối tượng kiểm toán***

Để việc tiến hành kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán được diễn ra suôn sẻ kịp thời và có hiệu quả thì các mối quan hệ với đơn vị kiểm toán là hoạt động diễn ra thường xuyên. Đây là các mối quan hệ phức tạp và đôi khi các hoạt động này thông thường được tiêu chuẩn hoá các hành vi và hoạt động bởi các qui định trong quy trình kiểm toán, để đảm bảo rằng nó là công khai và được kiểm soát. Một mặt phải duy trì sự độc lập đối với đối tượng kiểm toán, mặt khác phải tìm kiếm sự hiểu biết về vai trò, chức năng của đối tượng này, do vậy cũng cần phải có sự quan hệ hoà thuận để có được các thông tin thật và có thể thảo luận các vấn đề trong môi trường hiểu biết lẫn nhau. Trong quá trình kiểm toán, nhân viên không tham gia trong việc quản lý hay các hoạt động của đối tượng kiểm toán, nhân viên kiểm toán không được trở thành thành viên của các ban quản lý. Bất kỳ một nhân viên kiểm toán nào có mối quan hệ gần gũi với ban quản lý của đối tượng kiểm toán (các mối quan hệ họ hàng, xã hội hay quan hệ khác làm giảm đi tính khách quan trong các kết luận kiểm toán) thì không nên giao nhiệm vụ kiểm toán đối tượng này.

### *c. Các mối quan hệ khác*

Bao gồm các hoạt động với các cơ quan khác trong bộ máy nhà nước, các mối quan hệ mang tính quốc tế như việc tham gia vào các tổ chức kiểm toán quốc tế (INTOSAI) hay là tổ chức kiểm toán khu vực, tham gia các khoá học hay đào tạo, trao đổi kinh nghiệm quốc tế. Đây là những hoạt động rất có lợi cho mỗi quốc gia, tạo điều kiện hội nhập quốc tế rộng hơn trong bối cảnh xu thế hội nhập các nền kinh tế đang diễn ra sôi động.

## **1.4. NGHIÊN CỨU MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI – BÀI HỌC KINH NGHIỆM**

### **1.4.1 KTNN Cộng hoà liên bang Đức**

#### ***1.4.1.1 Địa vị pháp lý***

Trong Luật về cơ quan Kiểm toán Liên Bang quy định rằng cơ quan Kiểm toán Liên Bang là cơ quan có thẩm quyền tối cao của Liên bang với tư cách là một thể chế độc lập về kiểm tra tài chính, cơ quan Kiểm toán Liên Bang chỉ tuân thủ luật pháp. Địa vị của KTNLB và của các uỷ viên cũng như những nhiệm vụ cơ bản được đảm bảo bằng Hiến pháp (Điều 114 khoản 2 đạo luật cơ bản-Hiến pháp). Trong phạm vi chức năng do Luật pháp quy định, cơ quan Kiểm toán Liên Bang sẽ giúp Nghị viện trong quá trình đưa ra các quyết định. Điều đó có nghĩa là KTNN Liên bang không phải là một cơ quan của Chính phủ, cũng không phải là cơ quan của Quốc hội, và cũng không phải là cơ quan tư pháp. Vị trí đó bảo đảm tính độc lập, khách quan trong hoạt động kiểm tra tài chính nói chung, ngân sách nói riêng

#### ***1.4.1.2 Tổ chức, bộ máy***

Theo điều 2 của Luật về cơ quan Kiểm toán Liên Bang ban hành ngày 11/7/1985 quy định rằng: Cơ quan Kiểm toán Liên Bang bao gồm có các cơ quan kiểm toán khu vực và các bộ phận kiểm toán. Có thể thành lập các nhóm kiểm toán để thực hiện các chức năng đặc thù. Cần hình thành bộ phận kiểm toán riêng tại Phủ tổng thống chịu trách nhiệm về các dịch vụ văn phòng. Tại các Bang thành lập cơ quan kiểm toán riêng theo luật từng Bang.



Căn cứ điều luật này, bộ máy của KTNN Liên bang bao gồm Kiểm toán Liên Bang trụ sở đóng ở Frankfurt và 9 KTNN khu vực cấp dưới hiện nay có hơn 500 nhân viên (ở Berlin, Frankfurt am Main, Hamburg, Hannover, Koblenz, Koeln, Magdeburg, Muenchen và Stuttgart), và có 2 phân viện ở Bonn và Berlin.

Cơ cấu tổ chức KTNN Liên bang như sau:

- Các thành viên gồm: Chủ tịch, Phó chủ tịch phụ trách các khu vực kiểm toán và phụ trách các Vụ và trưởng phân ban kiểm toán.

- Chủ tịch và Phó chủ tịch KTNN Liên bang do Quốc hội bầu theo đề nghị của Thủ tướng với nguyên tắc đa số phiếu với nhiệm kỳ 12 năm. Các vị trí này chỉ được bầu một lần, Chủ tịch và Phó chủ tịch là công chức Nhà nước, không phải là nhà chính trị. Chủ tịch và Phó chủ tịch KTNN Bang do các Đảng phái trong Quốc hội Bang lựa chọn và Quốc hội chấp thuận.

- Chủ tịch KTNN Liên bang đứng đầu KTNN, đứng đầu Hội đồng lãnh đạo (còn gọi là Hội đồng mở rộng) và có thể làm Chủ tịch ban lãnh đạo Vụ hoặc khu vực. Phó chủ tịch giúp việc Chủ tịch và thay mặt Chủ tịch lúc Chủ tịch đi vắng.

- Hội đồng lãnh đạo KTNN Liên bang có nhiều thành viên được xác định tùy theo từng thời kỳ, Hội đồng lãnh đạo lập ban Thường vụ của Hội đồng.

- Hội đồng khu vực: Mỗi vùng lập một Hội đồng khu vực do người đứng đầu khu vực làm chủ tịch và các Trưởng ban kiểm toán của khu vực. Chủ tịch và Phó chủ tịch KTNN Liên bang có thể tham gia Hội đồng khu vực và khi đó sẽ làm Chủ tịch Hội đồng.

- Các Vụ: Chịu trách nhiệm thực hiện các nhiệm vụ kiểm toán của KTNN, đứng đầu là Vụ trưởng. Trong mỗi Vụ được chia ra các phân ban kiểm toán.

Vụ được tổ chức căn cứ vào chức năng của các Bộ là cơ quan hành chính ở Liên bang, mỗi Vụ phụ trách một số Bộ ở Liên bang, một số Vụ tham mưu chỉ chuyên lo các vấn đề cơ bản của kiểm toán, có Vụ vừa làm công việc kiểm toán vừa làm tư vấn về lĩnh vực tài chính và kinh tế...

#### **1.4.1.3 Cơ chế hoạt động**

Quyền hạn của Chủ tịch cơ quan Kiểm toán Liên Bang rất cao, Chủ tịch lập ra kế hoạch với sự tham gia của Thường vụ Hội đồng lãnh đạo và các KTV thông qua các cuộc họp để lấy ý kiến. Chủ tịch sẽ phân công nhiệm vụ cho các Vụ các

phân ban. Chủ tịch (hoặc Phó chủ tịch) có thể tự mình làm Chủ tịch Hội đồng lãnh đạo, Hội đồng khu vực và kiêm cả lãnh đạo Vụ. Hơn nữa theo Luật ngân sách Liên bang, những việc quy định KTNN Liên bang phải thực hiện kiểm toán thì Chủ tịch lập và Ban kiểm toán sẽ tham gia hoặc chỉ một mình Chủ tịch (nếu không có Chủ tịch thì Phó chủ tịch) thực hiện (qui định về giữ bí mật) mà không cần Hội đồng lãnh đạo biết.

KTNN Liên bang và KTNN các bang độc lập với nhau, nhưng đều lấy Luật ngân sách làm chỗ dựa nên đòi hỏi phải có sự phối kết hợp chặt chẽ với nhau trong cơ chế gọi là đồng kiểm toán hay kiểm toán chung. Theo cơ chế này, KTNN Liên bang và KTNN các bang cùng nhau thoả thuận đồng kiểm toán hay chuyển đổi nhiệm vụ cho nhau.

Tất cả báo cáo của các cuộc kiểm toán khi trình lên Chính phủ và Nghị viện Liên bang đều phải do Chủ tịch quyết định, kể cả những thông tin, ấn phẩm xuất bản; đồng thời cũng là người đề nghị bổ nhiệm các KTV và thành viên lãnh đạo. Theo quy chế đồng sự KTNN Liên bang đều ra các quyết định tập thể, trong trường hợp bình thường thì Hội đồng 2 thành viên ra quyết định (Vụ trưởng và Trưởng phòng kiểm toán). Trong những trường hợp nhất định thì Chủ tịch hoặc Phó chủ tịch sẽ tham gia vào hội đồng (Hội đồng 3 thành viên). Những quyết định trong Hội đồng 2 và 3 thành viên chỉ có thể thông qua với sự nhất trí của tất cả các thành viên. Đại hội đồng của KTNN Liên bang chỉ quyết nghị về những vấn đề vượt ra khỏi khuôn khổ 1 Vụ hoặc đặc biệt quan trọng - ví dụ như những báo cáo tổng hợp (Báo cáo năm). Đại hội đồng mà thành viên của nó là Chủ tịch, Phó chủ tịch và các thành viên Hội đồng lãnh đạo ra quyết định theo đa số.

Một số nguyên tắc và chuẩn mực chi phối cơ chế hoạt động của KTNN liên bang:

- KTNN Liên bang tự mình quyết định thời gian, hình thức và phạm vi những cuộc kiểm toán của mình; không cơ quan nào có quyền giao nhiệm vụ kiểm toán cho nó được.

- Những quyết định về chính sách trong khuôn khổ pháp luật hiện hành không nằm trong thẩm quyền đánh giá của KTNN Liên bang .

- KTNN Liên bang không có quyền hành pháp, mà nó thuyết phục các đối tượng kiểm toán thực hiện thông qua các bằng chứng kiểm toán rất khách quan cùng với những kiến nghị phù hợp.

- Những kết luận của KTNN Liên bang chỉ được công bố ra công luận một khi xác định là cần thiết và không ảnh hưởng tới an ninh quốc gia; chỉ chọn lọc một số những trường hợp đặc biệt có ý nghĩa đưa vào Báo cáo năm - những trường hợp phải trình Quốc hội là vì còn có những điểm không thống nhất hoặc nó là vấn đề cơ bản đối với việc giải trừ trách nhiệm cho Chính phủ liên bang.

- Những kiến nghị quan trọng của KTNN Liên bang liên quan đến nhiều đối tượng hoặc có phạm vi ảnh hưởng rộng được đưa ra thảo luận trong Quốc hội liên bang thông qua uỷ ban ngân sách và Tiểu ban kiểm toán của uỷ ban ngân sách.

#### **1.4.2 KTNN Cộng hoà Nhân dân Trung Hoa**

##### ***1.4.2.1 Địa vị pháp lý***

Kiểm toán Chính phủ ở Trung Quốc đã có lịch sử phát triển từ rất sớm nhưng đến tháng 11/1983 thì Văn phòng kiểm toán quốc gia được thành lập chính thức. Cơ quan kiểm toán là cơ quan hành chính Nhà nước, chịu sự quản lý của Chính phủ nhân dân cùng cấp, là một ngành của tổ chức Chính phủ nhân dân cùng cấp. Quốc vụ viện lập ra KTNN, dưới sự lãnh đạo của Thủ tướng Quốc vụ viện, chủ quản công tác kiểm toán toàn quốc. KTNN là Cơ quan kiểm toán cao nhất của Trung quốc.

Trong các điều khoản về luật pháp của Trung Quốc quy định rõ sự tồn tại cũng như các chức năng, nhiệm vụ của cơ quan kiểm toán. Trong Hiến pháp của Trung Quốc có 2 điều quy định về KTNN Trung Quốc: điều 91 quy định Quốc vụ viện lập Cơ quan kiểm toán để kiểm toán giám sát thu chi tài chính của các ban ngành của Quốc vụ viện và của chính quyền các cấp ở địa phương, các tổ chức tài chính và tiền tệ của Nhà nước, các tổ chức kinh tế và xí nghiệp Nhà nước, Cơ quan KTNN thực hiện quyền kiểm toán giám sát độc lập theo quy định của pháp luật, không chịu sự can thiệp của các cơ quan hành chính hay cá nhân nào; điều 109 quy định Uỷ ban nhân dân địa phương từ cấp huyện trở lên lập các Cơ quan kiểm toán.

Tháng 8 năm 1994, phiên họp thứ 9 của Ủy ban Thường vụ Đại hội Đại biểu nhân dân toàn quốc khoá 8 đã thông qua "Luật kiểm toán", từ ngày 1 tháng 1 năm 1995 thực hiện. "Luật kiểm toán" là đạo luật cơ bản của công tác kiểm toán, luật này đã quy định một cách toàn diện những nguyên tắc cơ bản và địa vị pháp lý của kiểm toán giám sát, và trách nhiệm, quyền hạn của cơ quan kiểm toán và trình tự kiểm toán, trách nhiệm pháp lý . . . ngoài "Luật kiểm toán" ra một số luật pháp khác cũng quy định về nội dung của kiểm toán giám sát.

#### **1.4.2.2 Tổ chức, bộ máy**

Trong Hiến pháp có 5 điều (điều 62, 63, 67, 80, 86,) quy định liên quan đến việc bổ nhiệm, miễn nhiệm Tổng kiểm toán. Điều 62 quy định tuyển chọn Tổng KTNN phải do Thủ tướng Quốc vụ viện đề cử và do Đại hội Đại biểu nhân dân toàn quốc quyết định. Điều 63 quy định Tổng KTNN do Đại hội Đại biểu nhân dân toàn quốc bãi miễn. Điều 80 quy định Chủ tịch nước căn cứ vào quyết định của Đại hội Đại biểu nhân dân toàn quốc và Ủy ban Thường vụ Đại hội đại biểu nhân dân toàn quốc để bổ nhiệm, miễn nhiệm Tổng KTNN. Điều 86 quy định Tổng KTNN là thành viên của Quốc vụ viện.

Theo số liệu thống kê tính đến đầu năm 2004 ở cấp trung ương có tới 3.000 nhân viên thực hiện việc kiểm toán đối với 29 bộ và cơ quan của Chính phủ, trong đó tại trụ sở chính có các bộ phận gồm 300 nhân viên; 25 văn phòng kiểm toán di động có 200 nhân viên; 18 văn phòng kiểm toán khu vực với 2500 nhân viên. Đối với cấp chính quyền tỉnh, có 7.000 nhân viên kiểm toán thực hiện việc kiểm toán về tài chính đối với tất cả các chính quyền tỉnh; cấp thành phố dưới tỉnh, có 21.000 nhân viên kiểm toán; cấp huyện có 50.000 nhân viên kiểm toán

#### **1.4.2.3 Cơ chế hoạt động**

Nội bộ cơ quan kiểm toán thực hiện chế độ trách nhiệm thủ trưởng hành chính, cơ quan kiểm toán các cấp ở địa phương thực hiện quyền kiểm toán độc lập theo quy định của pháp luật, chịu trách nhiệm trước Ủy ban nhân dân cùng cấp và cơ quan kiểm toán cấp trên – cơ chế song trùng lãnh đạo.

Cơ quan kiểm toán có thể quyết định độc lập việc kiểm toán các dự án, đưa ra các kế hoạch kiểm toán, chuẩn bị các loại giấy tờ kiểm toán, các báo cáo phát

hiện kiểm toán, công bố các kết quả kiểm toán. Cơ quan kiểm toán quốc gia và địa phương có thể độc lập báo cáo tới Thủ tướng và người đứng đầu chính quyền theo mức độ phân cấp phù hợp về những kết quả kiểm toán và việc thực hiện ngân sách của chính quyền trung ương hay địa phương.

Luật kiểm toán quy định rằng ngân quỹ hoạt động mà cơ quan kiểm toán cần phải có để thực hiện chức năng của họ sẽ được ghi trong ngân sách và được bảo đảm bởi các cấp chính quyền tương ứng từng cấp.

Sự độc lập cần thiết của các KTV được quy định bởi các chuẩn mực kiểm toán:

- Các KTV sẽ được loại khỏi công việc kiểm toán nếu họ có quyền lợi trong đối tượng kiểm toán và công việc kiểm toán đó.

- Các KTV trong khi thực hiện kiểm toán phải trung thực, không được che đậy hoặc biểu hiện sai sự việc.

- Trong khi thực hiện nhiệm vụ của mình, đặc biệt khi đưa ra các đánh giá, quan điểm đến công việc kiểm toán phải phù hợp với các luật tính thực tế của sự việc, khách quan và hợp lý, không được thiên vị về bất cứ khía cạnh nào.

### **1.4.3 KTNN Cộng hoà Hàn Quốc**

#### **1.4.3.1 Địa vị pháp lý**

Ủy ban Kiểm toán của Hàn Quốc được thành lập vào năm 1948 (Trong năm này, Hội đồng Thanh tra của Hàn Quốc cũng được thành lập).

Năm 1963 Hàn Quốc sáp nhập Ủy ban Kiểm toán với Hội đồng Thanh tra với tên gọi mới là Ủy ban Kiểm toán và Thanh tra Hàn Quốc (viết tắt là BAI).

Theo Điều 97, Hiến pháp Hàn Quốc thành lập Ủy ban Kiểm toán trực thuộc Tổng thống để kiểm tra các quyết toán, khoản thu, khoản chi của Nhà nước, các quyết toán khác của Nhà nước và của cơ quan khác được lập ra theo luật định cũng như hoạt động của nền hành chính Nhà nước và các công chức của nó.

- BAI là cơ quan trực thuộc Tổng thống, nhưng độc lập trong khi thực hiện nhiệm vụ của mình.

- Sự độc lập của BAI về việc tuyển dụng và sa thải nhân viên, về tổ chức cơ quan và lập kế hoạch ngân sách của mình phải được tôn trọng ở mức cao nhất.

### **1.4.3.2 Tổ chức, bộ máy**

BAI được tổ chức theo chiều dọc, theo nguyên tắc tập trung thống nhất bao gồm các vụ chức năng và vụ kiểm toán chuyên ngành cấp trung ương và kiểm toán khu vực nhưng không đặt trụ sở ở các địa phương. Trong một số điều của Hiến pháp quy định:

- BAI là cơ quan làm việc theo chế độ tập thể, bao gồm ít nhất là 5, cao nhất là 9 uỷ viên kể cả Chủ tịch. Chủ tịch BAI do Tổng thống bổ nhiệm với sự đồng ý của Quốc hội, nhiệm kỳ là 04 năm và chỉ có thể được tái bổ nhiệm một nhiệm kỳ. Các uỷ viên khác của Bai do Tổng thống bổ nhiệm theo đề nghị của Chủ tịch BAI. Nhiệm kỳ của một uỷ viên BAI là 04 năm, nhiệm kỳ của một uỷ viên BAI kết thúc khi người đó tròn 65 tuổi.

- Các uỷ viên BAI do Tổng thống bổ nhiệm theo đề nghị của Chủ tịch BAI, lương của các uỷ viên BAI cao ngang với lương của một Thứ trưởng. Lương của Chủ tịch BAI sẽ được Tổng thống xác định thông qua sắc lệnh ở mức giữa lương của Thủ tướng và lương của một uỷ viên Hội đồng Nhà nước.

Theo Luật về KTNN được sửa đổi năm 1995, uỷ viên của BAI gồm 7 thành viên, Văn phòng của BAI bao gồm 1 Tổng thư ký (uỷ viên Hội đồng uỷ viên) 02 phó Tổng thư ký và các viên chức khác. Văn phòng được chia thành các Vụ, phòng và Ban kiểm toán bao gồm:

- 7 Vụ kiểm toán chuyên ngành trong đó Vụ VI + VII phụ trách và kiểm soát công tác kiểm toán tại các địa phương.

- Ban kiểm toán dự án Chính phủ, Ban kiểm toán văn hoá và môi trường.

- Các vụ chức năng thuộc bộ phận quản lý và tham mưu gồm: Vụ Hợp tác quốc tế, Vụ quản lý nhân sự, Vụ quản lý và hoạch định thông tin, Vụ Pháp chế, Viện quản lý và đào tạo kiểm toán thanh tra

Ngoài ra theo điều 4 Luật Kiểm toán và Thanh tra Hàn Quốc, để đáp ứng nhu cầu tư vấn của Chủ tịch BAI có thể thành lập một Hội đồng tư vấn riêng cho mình.

### **1.4.3.3 Cơ chế hoạt động**

Đảm bảo tính độc lập rất cao trong hoạt động và trong việc tuyển lựa các thành viên Hội đồng, nhân viên kiểm toán. Hoạt động theo quy chế đồng sự, Hội đồng các thành viên quyết định theo đa số về các công việc quan trọng.

Để đảm bảo công việc kiểm toán được khách quan với chất lượng cao, BAI ban hành các chuẩn mực kiểm toán và quy trình kiểm toán dựa trên các chuẩn mực do INTOSAI ban hành phù hợp với các quy định của pháp luật Hàn Quốc. BAI có quyền yêu cầu các cơ quan chịu sự kiểm toán phải trình các quyết toán, chứng từ và hồ sơ liên quan khi kết thúc năm tài chính; có quyền triệu tập các các đương sự liên quan khi cần thiết hoặc niêm phong tài liệu, hồ sơ, hiện vật.

#### **1.4.4 Bài học kinh nghiệm cho KTNN Việt nam**

##### ***1.4.4.1 Tính độc lập của cơ quan KTNN***

Các quy định về một cơ quan KTNN tại cả ba nước đều được đề cập đến trong Hiến pháp và coi đó như là một cơ quan có thẩm quyền cao trong kiểm tra tài chính nhà nước, tuy nhiên chỉ có Hiến pháp của Liên bang Đức có những quy định đề cập rõ đến tính độc lập của cơ quan KTNN, trong Hiến pháp của Trung Quốc cũng có một điều nói đến tính độc lập này và tại cả ba nước tính độc lập của cơ quan này đều được nói rõ hơn trong các đạo luật về kiểm toán.

Sự độc lập về tài chính là tiền đề cơ bản cho những phương thức làm việc mang tính tự chủ, do vậy trong khuyến cáo của tuyên bố Lima nói rất rõ điều này. Trong ba nước được giới thiệu ở trên chỉ có Đức là sự độc lập về tài chính được nói rõ trong các luật về kiểm toán; tại Hàn Quốc, trong luật về cơ bản kiểm toán chỉ dừng lại ở việc lưu ý rằng phải tôn trọng tối đa tính độc lập của KTNN trong việc lập dự toán ngân sách, qua đó hạn chế sự tác động của các cơ quan khác; tại Trung Quốc, trong luật về cơ quan KTNN chỉ quy định rằng kinh phí để trang trải cho hoạt động của cơ quan này được cấp từ ngân sách mà không quy định rõ là cơ quan nào phê duyệt kinh phí này và ai là người xác định mức kinh phí đó. Qua đó ta có thể thấy rõ các quy định về tính độc lập của cơ quan KTNN ở Đức rất chặt chẽ và rõ ràng hơn so với ở Hàn Quốc và Trung Quốc.

##### ***1.4.4.2 Mối quan hệ với Chính phủ và Quốc hội***

Tại Đức và Hàn Quốc như đã phân tích ở trên cho thấy cơ quan KTNN thực sự được xây dựng như là những cơ quan nhà nước độc lập, bằng việc tách cơ quan kiểm tra tài chính khỏi các cơ quan hành pháp hay lập pháp về mặt tổ chức

sẽ đảm bảo sự tách rời và không đồng nhất giữa người kiểm tra với người bị kiểm tra và giữ được một khoảng cách tối thiểu cần thiết - điều này đảm bảo tính độc lập về mặt nghiệp vụ nhưng có sự phối hợp rất chặt chẽ với nhau, ngoài ra KTNN liên bang còn thành lập một số kiểm toán khu vực nhưng không trực thuộc về mặt hành chính với các bang, điều này cho thấy tính độc lập cao của KTNN khu vực. Điều này tương đối giống với tại Hàn Quốc khi mà KTNN Trung ương chỉ thành lập các KTNN khu vực để không bị các địa phương chi phối.

Trái lại, ở Trung Quốc do việc thành lập các cơ quan kiểm toán cùng cấp với các chính quyền từ cấp huyện trở lên và chịu sự chỉ đạo song trùng từ 2 cơ quan là chính quyền cùng cấp và KTNN cấp trên do đó hạn chế nhiều đến tính độc lập của cơ quan này.

Đương nhiên ở đây không thể đi tới chỗ hoàn toàn tách rời cơ quan KTNN khỏi Quốc hội và Chính phủ được, bởi vì việc lập ra cơ quan này cũng nhằm để báo cáo cho Quốc hội và Chính phủ biết rõ việc quản lý công quỹ và tài sản quốc gia đã được thực hiện như thế nào; mặt khác có nhiều lĩnh vực khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán rất cần sự hợp tác chặt chẽ từ chính hai cơ quan này đặc biệt trong việc tư vấn các dự luật cho Quốc hội hay kiến nghị Chính phủ phải sửa chữa và khắc phục các yếu kém trong quản lý và điều hành ngân sách.

Một trong những quan hệ cần sự độc lập của cơ quan KTNN trước Quốc hội và Chính phủ là việc cơ quan KTNN được quyền tự lựa chọn chương trình và mục tiêu kiểm toán hàng năm, được độc lập thực hiện các chương trình xây dựng mà không phụ thuộc vào sự ngăn trở hay giao nhiệm vụ từ cơ quan lập pháp hay tư pháp. Điều này thực sự đã được các cơ quan KTNN tại Đức và Hàn Quốc tiến hành kể từ khi hành lập tới nay. Trái lại ở Trung Quốc, Chính phủ (Quốc vụ viện) giao nhiệm vụ cho cơ quan KTNN thực hiện hàng năm, đặc biệt đối với các DNNN giữ vai trò quan trọng trong nền kinh tế, trên cơ sở đó KTNN mới tiến hành lập kế hoạch và chương trình kiểm toán, lựa chọn các đơn vị được kiểm toán phù hợp với nhiệm vụ được giao.



#### **1.4.4.3 Hình thức Tổ chức**

Hình thức tổ chức của các nước được nghiên cứu ở trên cho thấy sự khác nhau, mỗi nước một kiểu từ hình thức có nhiều cơ quan KTNN độc lập nhau như ở Đức, đến hình thức có một cơ quan KTNN nhưng lại được tổ chức theo mô hình tập trung thống nhất như kiểu Hàn Quốc hay một cách thức là các cơ quan KTNN trực thuộc cả vào chính quyền địa phương như tại Trung Quốc. Tuy nhiên các mô hình này đều có sự thích ứng với hình thức tổ chức NSNN và các quy định trong Hiến pháp và Luật về tổ chức bộ máy nhà nước của từng nước. Việc bổ nhiệm và miễn nhiệm đối với người đứng đầu các cơ quan KTNN thường được sự phê chuẩn của Quốc hội và người đề cử thường dành quyền cho Chính phủ. Nhiệm kỳ công tác của người đứng đầu và các uỷ viên của nó thường kéo dài hơn nhiệm kỳ của Chính phủ và Quốc hội, họ chỉ bị miễn nhiệm khi không đủ sức khoẻ, về hưu hoặc vi phạm các quy định nghề nghiệp.

#### **1.4.4.4 Cơ chế hoạt động**

Như đã phân tích ở trên, đứng đầu các cơ quan này ở các ba nước đều có một chủ tịch Cơ quan KTNN, trong luật kiểm toán của Đức và Hàn Quốc thể hiện rõ một cơ cấu tổ chức mang tính đồng sự, tức là các vấn đề, kết luận của cơ quan kiểm toán được quyết định bởi một hội đồng có nhiều thành viên (còn gọi là các uỷ viên) và thông qua quyết định theo nguyên tắc đa số. Các quyền quyết định được phân cấp xuống dưới theo từng lĩnh vực nhất định. Riêng tại Đức còn có các hội đồng cấp vụ hay phòng để quyết định những vấn đề riêng phụ thuộc trách nhiệm của Vụ hay phòng đó. Tuy nhiên tại Trung Quốc không có quy định rõ về cơ cấu tổ chức nội bộ của cơ quan KTNN, tại điều 39 của luật kiểm toán chỉ quy định rằng các nhóm, đoàn kiểm toán phải báo cáo với KTNN và các báo cáo này sẽ được kiểm tra lại trước khi phát hành cho đơn vị được kiểm toán biết. Như vậy ở đây có thể nhận thấy một số yếu tố của một cơ cấu đồng sự trong vấn đề quyết định.

Trong các luật kiểm toán đã nghiên cứu đều đòi hỏi năng lực, trình độ của các uỷ viên cũng như nhân viên kiểm toán phải đáp ứng được yêu cầu của những

công việc phức tạp, kinh nghiệm và trình độ chuyên sâu trong lĩnh vực kiểm tra tài chính. Trong luật và các quy định mang tính nội bộ đều yêu cầu một chương trình bồi dưỡng, đào tạo nghiệp vụ và được sát hạch qua các kỳ thi hàng năm để đảm bảo nhân viên của KTNN luôn được trang bị những kiến thức, kỹ năng mới nhất đáp ứng yêu cầu của công việc ngày càng khó khăn hơn. Đây là điều kiện tất yếu để có được các báo cáo kiểm toán với chất lượng cao.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

Qua nghiên cứu lý luận chung về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN cho thấy mỗi mô hình tổ chức của cơ quan KTNN đều có những ưu, nhược điểm nhất định, tuy nhiên qua nghiên cứu cho thấy có một điểm chung là mô hình nào cũng đòi hỏi tính độc lập về tổ chức, nhân viên và kinh phí hoạt động. ở mỗi nước khác nhau có các quy định về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động trong các đạo luật khác nhau, tuy nhiên nếu các quy định đó được thể hiện trong Hiến pháp hoặc đạo luật gốc sẽ có hiệu lực cao hơn, làm nền tảng pháp lý cơ bản cho tính độc lập của tổ chức này. Qua việc nghiên cứu về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động trong các khuyến cáo của Tuyên bố Lima, của ba cơ quan KTNN ở Cộng hoà Liên bang Đức, Cộng hoà Nhân dân Trung hoa, Cộng hoà Hàn Quốc là những mô hình tiêu biểu, để thấy được những ưu điểm chung vận dụng vào việc hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam, đó là:

1./ Tính độc lập: Sự độc lập về tổ chức của cơ quan KTNN là tiền đề cơ bản của mọi công việc kiểm tra nhằm đảm bảo sự kiểm tra theo đúng định hướng và đạt hiệu quả các quy định về một cơ quan KTNN tại cả ba nước đều được đề cập đến trong Hiến pháp và coi đó như là một cơ quan có thẩm quyền cao trong kiểm tra tài chính nhà nước, tuy nhiên chỉ có Hiến pháp của Liên bang Đức có những quy định đề cập rõ đến tính độc lập của cơ quan KTNN, trong Hiến pháp của Trung Quốc cũng có một điều nói đến tính độc lập này và tại cả ba nước tính độc lập của cơ quan này đều được nói rõ hơn trong các đạo luật về kiểm toán. Mô

hình tổ chức của các cơ quan KTNN phải phù hợp với sự phát triển về kinh tế và phân cấp NSNN, chính nó là sự cụ thể hoá các quy định trong Hiến pháp và các đạo luật, quyết định đến tính độc lập và hiệu quả hoạt động của cơ quan này. Đồng thời với sự độc lập về tổ chức là sự đòi hỏi phải có sự độc lập về nhân viên kiểm toán và độc lập về ngân quỹ hoạt động. Sự độc lập về nhân viên cho phép những người có quyền đưa ra các xác nhận và đánh giá về các vấn đề tài chính không bị lệ thuộc vào các áp đặt và can thiệp từ bên ngoài đối với các kết luận kiểm toán. Sự độc lập về ngân quỹ hoạt động cho phép hoạt động kiểm toán có đủ tính khách quan cần thiết trong việc lựa chọn quy mô và mẫu kiểm toán cần thiết trong việc đánh giá về hiệu quả quản lý tiền và tài sản nhà nước của Chính phủ.

2./ Việc lựa chọn mô hình tổ chức của KTNN phải phù hợp với việc phân cấp ngân sách nhà nước và sự đòi hỏi vai trò của của KTNN trong hệ thống các cơ quan kiểm soát của Nhà nước. Mô hình cơ quan KTNN thống nhất từ trung ương đến các khu vực mà không lệ thuộc vào các cơ quan chính quyền địa phương tỏ ra hiệu quả hơn trong việc đưa ra các kế hoạch hoạt động cũng như đảm bảo sự độc lập cần thiết trong các kết luận của cơ quan KTNN. Mô hình này cũng phù hợp với các chỉ dẫn trong tuyên bố của INTOSAI nhằm giảm thiểu tối đa sự can thiệp từ chính quyền – là đối tượng của kiểm toán.

3./Trên thế giới diễn ra xu thế là cơ quan KTNN thường coi trọng cơ chế đồng sự trong lãnh đạo và điều hành hoạt động, bổ sung cho nó là vai trò của cá nhân người đứng đầu. Tuy nhiên cơ chế lãnh đạo theo kiểu đồng sự chỉ phù hợp với sự phát triển cao về nghề nghiệp và kinh nghiệm kiểm toán, sở dĩ nhiều nước áp dụng cơ chế này vì họ đã ra đời từ rất lâu và có rất nhiều kinh nghiệm trong nghề nghiệp. Còn ở nước ta, KTNN vừa ra đời và rất còn non trẻ, do đó cơ chế đồng sự chưa hẳn đã có hiệu quả trong hoạt động, bản thân KTNN Trung Quốc cũng đi theo xu hướng coi trọng chế độ thủ trưởng trong điều hành và hoạt động. Bổ khuyết cho chế độ thủ trưởng chính là cơ chế đồng sự, sự phối hợp chặt chẽ giữa hai cơ chế này chắc chắn sẽ có hiệu quả cao hơn trong điều kiện cơ quan KTNN phát triển ở trình độ còn thấp. Mặt khác cần phải thực hiện cơ chế phân

quyền và uỷ nhiệm của cấp trên cho cấp dưới một cách phù hợp sao cho tương xứng giữa trách nhiệm và quyền hạn, điều đó sẽ phát huy được tính chủ động trong công việc và tính sáng tạo trong chỉ đạo điều hành hoạt động kiểm toán.

4./ Hoạt động kiểm toán bắt buộc phải tuân theo những chuẩn mực và quy trình nhất định, vấn đề là các chuẩn mực và quy trình đó phải phù hợp với thông lệ quốc tế để đảm bảo rằng các báo cáo kiểm toán được đưa ra là khách quan và tin cậy được, chất lượng báo cáo kiểm toán là ổn định và không bị phụ thuộc vào các nguyên nhân chủ quan của con người. Các quy định đó phải được cụ thể hoá cho tất cả các khâu trong hoạt động của cơ quan KTNN bao gồm từ việc tuyển chọn nhân sự, bổ nhiệm các chức danh quản lý, hoạt động quản lý kiểm toán cũng như hoạt động thực hiện kiểm toán: lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và đảm bảo rằng các kết luận của KTNN đã được thực hiện.

5./ Để hoạt động của KTNN phát huy được hiệu quả, cơ quan KTNN cần phải có nghĩa vụ báo cáo kết quả hoạt động của mình lên cả Quốc hội – cơ quan giám sát việc sử dụng ngân sách, Chính phủ – cơ quan quản lý và sử dụng ngân sách, cuối cùng là đưa các kết luận của KTNN lên các phương tiện thông tin đại chúng để những người đóng thuế được biết và cùng giám sát. Như vậy, kết luận của KTNN càng được phổ biến rộng rãi thì hiệu quả càng cao, tạo ra sức ép buộc các đối tượng kiểm toán có sai phạm phải sửa chữa, đồng thời có tác dụng răn đe phòng ngừa với các đối tượng khác, mặt khác cũng tạo ra sức ép buộc cơ quan KTNN phải nâng cao chất lượng hoạt động của mình để đáp ứng đòi hỏi của toàn thể xã hội.

## **Chương 2**

# **ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM**

### **2.1. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA KTNN VIỆT NAM**

#### **2.1.1 Bối cảnh ra đời của KTNN**

Trên thế giới, tổ chức quốc tế các cơ quan KTNN (INTOSAI) được thành lập từ năm 1953 với 34 thành viên, đến nay bao gồm 178 nước thành viên; ở Châu á, tổ chức các cơ quan kiểm toán Châu á (ASOSAI) cũng đã được thành lập vào năm 1978 cho đến nay đã có gần 35 nước thành viên, KTNN Việt Nam là thành viên chính thức của INTOSAI từ tháng 4/1996 và là thành viên của ASOSAI từ tháng 1/1997. Hầu hết các cơ quan KTNN trên thế giới đều là thành viên của INTOSAI, song mỗi cơ quan KTNN ở mỗi nước lại ra đời trong những điều kiện kinh tế, chính trị và thời điểm lịch sử khác nhau. KTNN tại một số nước ra đời từ rất sớm: KTNN Pháp ra đời năm 1807, KTNN tại Anh được thiết lập năm 1834, KTNN Thái Lan Năm 1875, [45, tr19]. . . Hoàn cảnh cụ thể ra đời mỗi cơ quan KTNN tại mỗi nước trên thế giới không hoàn toàn giống nhau nhưng đều dựa trên những điều kiện phát triển nhất định của Nhà nước, những điều kiện về kinh tế – chính trị chín muồi. ở nước ta, KTNN ra đời cũng dựa trên những điều kiện đó, cụ thể:

#### **\* Yêu cầu của quản lý tài chính nhà nước - điều kiện kinh tế**

Bản thân hoạt động tài chính nhà nước luôn gắn với sự phát triển của Nhà nước và của nền kinh tế. Nhà nước tập trung được những nguồn lực khổng lồ trong xã hội và được sử dụng cho nhiều mục tiêu khác nhau với các quan hệ tài chính tiền tệ rất phức tạp. Vai trò của tài chính nhà nước được thể hiện rõ hơn trong việc đưa ra những chính sách mang tầm chiến lược, những giải pháp động viên mọi nguồn lực của quốc gia, đảm nhận chức năng quản lý ngân quỹ của Nhà nước, thu đúng, thu đủ theo đúng chính sách của Nhà nước. Đồng thời tổ chức phân phối và đầu tư các nguồn lực đó sao cho có hiệu quả; việc phân phối

các nguồn lực này vừa đảm bảo cho an ninh quốc gia vừa đảm bảo sự phát triển kinh tế và sự công bằng. Như vậy đòi hỏi phải có sự kiểm tra việc quản lý và sử dụng NSNN, Quốc hội với tư cách là cơ quan quyền lực cao nhất của Nhân dân – chủ thể sở hữu, phải thực hiện quyền quyết định về tài chính nhà nước. Do vậy cần phải kiểm tra, giám sát đối với các chủ thể được giao quản lý và sử dụng tài chính nhà nước, mặt khác Chính phủ với tư cách là chủ thể quản lý tài chính nhà nước cũng cần phải kiểm tra việc sử dụng các khoản tài chính này. Xuất phát từ nhu cầu đó đã hình thành nên một hệ thống các cơ quan kiểm tra, kiểm soát, trong quá trình phát triển của hệ thống ấy tất yếu hình thành nên một tổ chức độc lập từ bên ngoài và hoạt động mang tính chuyên môn cao nhằm kiểm tra, đánh giá mọi hoạt động quản lý và sử dụng tài chính nhà nước - đó chính là cơ quan KTNN. Trong điều kiện của nền kinh tế thị trường, chức năng quản lý nhà nước về kinh tế hết sức quan trọng. Do vậy, việc đề ra những giải pháp kinh tế, đầu tư hạ tầng kinh tế, đầu tư cho những tổ chức kinh tế của Nhà nước, cho khoa học – giáo dục, công nghệ... ngày càng lớn. Mặt khác, các biện pháp kinh tế của Nhà nước lại tác động lớn đến những cân đối của nền kinh tế, sự ổn định và tăng trưởng kinh tế làm xuất hiện nhu cầu kiểm tra tài chính nhà nước - đòi hỏi KTNN phải ra đời và hoạt động có hiệu quả để đáp ứng yêu cầu đó.

#### **\* Đòi hỏi của Nhà nước pháp quyền - điều kiện chính trị**

Đặc tính cơ bản của Nhà nước pháp quyền là pháp luật có vai trò quyết định về tổ chức Nhà nước và mọi hoạt động quản lý xã hội của Nhà nước; nó được hình thành dựa trên sự phát triển của nền dân chủ phát triển cao. Chính đặc tính đó của Nhà nước đòi hỏi Nhà nước với tư cách là đại diện cho nhân dân, tập trung quyền lực của nhân dân phải quản lý và sử dụng đúng mục đích, đúng pháp luật, hiệu quả, tiết kiệm mọi nguồn lực kinh tế của xã hội. Trong điều kiện đó, cần có KTNN với tư cách là một tổ chức hoạt động độc lập để đánh giá quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của Nhà nước. Như vậy, chính Nhà nước pháp quyền là nhân tố môi trường chính trị- pháp luật của sự ra đời KTNN. Trong điều kiện kinh tế – chính trị của các nước trong hệ thống CNXH trước đây

không tồn tại một cơ quan KTNN bởi Nhà nước quản lý xã hội mang tính “mệnh lệnh, hành chính, bao cấp”, chỉ đến khi nước ta thực hiện đổi mới nền kinh tế theo hướng tôn trọng nền kinh tế thị trường với các quan hệ kinh tế hàng hoá, bộ máy nhà nước được phân chia lại chức năng, nhiệm vụ cụ thể theo hướng cải cách hành chính tạo nên Nhà nước pháp quyền nhằm tập trung quyền lực về tay nhân dân thì KTNN mới được ra đời để đáp ứng đòi hỏi của nền kinh tế.

### **2.1.2 Đường lối, chủ trương của Đảng và Nhà nước về phát triển KTNN**

Đường lối, chủ trương về phát triển KTNN được thể hiện qua nhiều nghị quyết và văn kiện của Đảng, trong Văn kiện Đại hội Đại biểu toàn quốc lần thứ VIII của Đảng cộng sản Việt Nam có đoạn: *“Thực hiện chế độ kiểm soát chi ngân sách và tài chính nhà nước thông qua kho bạc và KTNN. Sớm hoàn thiện chính sách tài chính quốc gia, thực hiện tốt Luật NSNN, đặc biệt là những quy định về phân cấp ngân sách”*... ;Nghị quyết Hội nghị lần thứ ba BCH Trung ương Đảng, Khoá VIII: Phát huy quyền làm chủ của nhân dân, tiếp tục xây dựng Nhà nước CHXHCN Việt Nam trong sạch, vững mạnh đề ra là: *“Đề cao vai trò của cơ quan KTNN trong việc kiểm toán mọi cơ quan, tổ chức có sử dụng NSNN. Cơ quan Kiểm toán báo cáo kết quả kiểm toán cho Quốc hội, Chính phủ và công bố công khai cho dân biết”*; Trong Báo cáo của BCH Trung ương Đảng khoá VIII tại Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ IX Đảng cộng sản Việt Nam nêu rõ:

*Đổi mới chế độ kế toán, kiểm toán, thanh tra tài chính, chế độ báo cáo, thông tin, bảo đảm hoạt động sản xuất kinh doanh phải công khai, minh bạch đối với tài chính doanh nghiệp. Xây dựng luật quản lý vốn và tài sản của Nhà nước; ứng dụng rộng rãi khoa học - công nghệ mới trong quản lý tài chính, nâng cấp và từng bước áp dụng các tiêu chuẩn quốc tế về công khai và nghiệp vụ kế toán, kiểm toán đối với hệ thống tài chính. Thiết lập cơ chế giám sát tài chính - tiền tệ nhằm bảo đảm an ninh tài chính quốc gia, kiểm soát các luồng vốn, các khoản vay nợ, trả nợ, mở rộng các hình thức công khai tài chính. Nâng cao hiệu lực pháp lý và chất lượng KTNN như một công cụ mạnh của Nhà nước.*

Nghị quyết Hội nghị lần thứ ba BCH Trung ương Đảng, Khoá IX: Về tiếp tục sắp xếp đổi mới, phát triển và nâng cao hiệu quả DNNN: *“Về thanh tra, kiểm tra: hằng năm doanh nghiệp phải được kiểm toán, kết quả kiểm toán là căn cứ pháp lý về tình hình tài chính của doanh nghiệp”*.

Quốc hội là cơ quan quyền lực cao nhất, có quyền giám sát NSNN và điều hành nền kinh tế của Chính phủ cũng đã có nhiều nghị quyết về phát triển KTNN. Nghị quyết của kỳ họp thứ 10, Quốc hội khoá IX đã ghi: *“Tăng thu và huy động mọi nguồn lực của đất nước dành cho đầu tư phát triển; chỉ đạo thực hiện Luật NSNN, tiến hành kiểm toán thu chi ngân sách, chấn chỉnh các hoạt động ngân hàng, khắc phục các hiện tượng tiêu cực”*; Nghị quyết số 24//999-QH10 ngày 29/11/1999 của kỳ họp thứ 6, Quốc hội khoá X, về dự toán NSNN năm 2000 có ghi: *“Thực hiện nghiêm ngặt kiểm soát chi theo Luật NSNN, bảo đảm sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả NSNN. Xử lý nghiêm các vi phạm đã được các cơ quan thanh tra, kiểm tra, kiểm toán kết luận”*.

Trong các Luật do Quốc hội ban hành và đã có hiệu lực, có một số điều quy định về tổ chức và hoạt động của KTNN. Luật NSNN ban hành năm 1996 tại Điều 73 có ghi:

*KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ, thực hiện việc kiểm toán, xác định tính đúng đắn, hợp pháp của các số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan nhà nước, các đơn vị có nhiệm vụ thu chi NSNN theo quy định của Chính phủ”, Điều 74: “1. Khi thực hiện nhiệm vụ, cơ quan KTNN có quyền độc lập và chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết luận kiểm toán của mình. 2. Cơ quan KTNN có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Chính phủ, báo cáo với Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội khi có yêu cầu. Khi Quốc hội, Uỷ ban Thường vụ Quốc hội yêu cầu kiểm toán thì cơ quan KTNN phải có trách nhiệm thực hiện và báo cáo kết quả.*

Luật Ngân hàng Nhà nước Việt Nam năm 1997 trong Điều 48 về kiểm toán



ghi: “Báo cáo tài chính của Ngân hàng Nhà nước hàng năm phải được KTNN kiểm toán và xác nhận”. Luật sửa đổi bổ sung Luật NSNN ban hành năm 2002 quy định một số điều chi tiết hơn, tại Điều 66 có ghi:

1. Cơ quan KTNN thực hiện việc kiểm toán, 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.

2. Khi thực hiện nhiệm vụ, cơ quan KTNN có quyền độc lập và chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết luận kiểm toán của mình; trong trường hợp cần thiết, cơ quan KTNN được đề nghị các cơ quan chức năng phối hợp công tác để thực hiện nhiệm vụ được giao.

3. Cơ quan KTNN có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ và cơ quan khác theo quy định của pháp luật; thực hiện kiểm toán khi Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ có yêu cầu.[36, tr12]

Qua đó có thể thấy Nhà nước ta rất quan tâm đến vai trò quan trọng của cơ quan KTNN trong hệ thống các cơ quan kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước nhằm tăng cường việc kiểm tra, đánh giá việc sử dụng công quỹ của các cơ quan nhà nước, các cấp chính quyền nhằm ngăn chặn tham nhũng và chống lãng phí.

### **2.1.3 Kết quả đạt được của KTNN trong một số lĩnh vực hoạt động**

#### **2.1.3.1 Kết quả chung**

Ở một số nước trên thế giới, 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. Nghị định số 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ đã cho phép thành lập cơ quan KTNN nhằm thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát các hoạt động tài chính nhà nước trong điều kiện nền kinh tế chuyển đổi nhanh sang nền kinh tế thị trường. Qua hơn 10 năm hoạt động KTNN đã bộc lộ nhiều điểm hạn chế về vị trí, vai trò chức năng và quyền hạn của KTNN trong bộ máy nhà nước. Để phù hợp với tiến trình cải cách nền hành chính quốc gia, xây dựng Nhà nước pháp quyền góp phần phân bổ, quản lý và sử

dụng các nguồn lực tài chính nhà nước và tài sản nhà nước một cách tiết kiệm và hiệu quả, ngăn ngừa các hành vi tiêu cực, tham nhũng, lãng phí của công, tại kỳ họp thứ 7 Quốc hội khoá XI đã thông qua Luật KTNN ngày 14/6/2005, Chủ tịch nước ký lệnh công bố ngày 24/6/2005 và có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2006 quy định về vị trí pháp lý, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN. Đây là văn bản pháp lý cao nhất quy định về KTNN, đánh dấu bước phát triển mới về chất của hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát ở Việt Nam trong thời kỳ mới; khẳng định quyết tâm của Đảng và Nhà nước trong việc lập lại trật tự, kỷ cương trong quản lý nguồn tài chính quốc gia. Vị trí của KTNN đã không ngừng được nâng cao; chức năng và nhiệm vụ của KTNN từng bước được mở rộng, giúp Quốc hội, Chính phủ kiểm tra, kiểm sát chặt chẽ hơn việc quản lý, sử dụng NSNN và tài sản nhà nước; Quy định về vị trí, chức năng của KTNN theo quy định của Luật KTNN vừa qua là phù hợp với tiến trình ra đời và phát triển của KTNN và ngày càng phù hợp hơn với thông lệ quốc tế; điều đó cho thấy KTNN là một công cụ quan trọng nằm trong một hệ thống các cơ quan kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước; khẳng định vai trò không thể thiếu được trong bộ máy nhà nước pháp quyền hiện nay. Mặc dù có nhiều khó khăn và thử thách, nhưng bước đầu đã có những kết quả rất đáng khích lệ, kết quả cụ thể được thể hiện trên các mặt sau:

**a.** Sau khi có quyết định thành lập, nhiệm vụ trọng tâm hàng đầu là vừa xây dựng tổ chức bộ máy, vừa phát triển đội ngũ cán bộ kết hợp với việc thực hiện nhiệm vụ hàng năm được giao. Đến nay đã xây dựng được một hệ thống tổ chức thống nhất từ Trung ương đến các khu vực, với một đội ngũ đông đảo các KTV, các bộ phận giúp việc và tham mưu. Bước đầu xây dựng được cơ sở vật chất như trụ sở làm việc, mua sắm các trang thiết bị làm việc thiết yếu cho hoạt động kiểm toán và quản lý của cả hệ thống KTNN, đáp ứng được nhiệm vụ năm sau cao hơn năm trước do Chính phủ và Quốc hội giao.

**b.** Thực hiện chức năng của mình, bước đầu KTNN đã đánh giá được tính kinh tế, tính hiệu quả của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước. Mặc dù trước mắt, mới tập trung chính vào việc kiểm toán BCTC, báo cáo

quyết toán ngân sách, quyết toán các công trình xây dựng; KTHĐ và kiểm toán tuân thủ mới chỉ được áp dụng hạn chế nhưng đã đem lại kết quả tốt, góp phần thiết thực cho công tác điều hành vĩ mô của Nhà nước.

c. Góp phần nâng cao hiệu lực pháp luật về kinh tế - tài chính của Nhà nước bằng các kết quả kiểm toán của mình, giúp Quốc hội và Chính phủ trong việc phê duyệt dự toán và tổng quyết toán NSNN. Đồng thời cũng qua đó giúp các đơn vị kiểm toán chấn chỉnh những sai sót trong việc chấp hành chế độ chính sách của Nhà nước.

d. Đóng góp ý kiến trong việc hoàn thiện hệ thống pháp luật về kinh tế - tài chính của Nhà nước thông qua các phát hiện về sự bất cập của các chế độ, chính sách không còn phù hợp với thực tế. Đồng thời phản ánh được các ý kiến và đóng góp của các đơn vị được kiểm toán đối với các cơ quan ban hành chính sách để hoàn thiện hơn hệ thống pháp luật này.

#### ***2.1.3.2 Kết quả của hoạt động kiểm toán theo từng lĩnh vực***

Đã thực hiện tốt nhiệm vụ, kế hoạch hàng năm được phê duyệt, thường xuyên tiến hành kiểm toán quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố; quyết toán ngân sách của Bộ, cơ quan trung ương cũng như tổng quyết toán NSNN; kiểm toán các công trình dự toán quan trọng, các khoản viện trợ, vay nợ nước ngoài; kiểm toán các DNNN. Kết quả kiểm toán 10 năm qua kể từ khi thành lập đã tiến hành hàng nghìn cuộc kiểm toán, qua đó kiến nghị tăng thu cho NSNN 9.956,1 tỷ đồng, trong đó tăng thu thuế và các khoản thu khác 4.837,4 tỷ đồng[35, tr20] giảm chi NSNN 1.373,1 tỷ đồng và kiến nghị ghi thu, ghi chi để quản lý qua NSNN 3.745,6 tỷ đồng. Năm 2006, theo thông báo kết quả kiểm toán của KTNN đã tiến hành kiểm toán 104 cuộc kiểm toán, gồm: Báo cáo quyết toán NSNN năm 2005 của 32 tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương (chiếm 49% tổng thu nội địa và 48,7% tổng chi ngân sách địa phương); báo cáo quyết toán NSNN của 10 bộ, cơ quan trung ương; 16 dự án, chương trình trọng điểm; kiểm toán báo cáo tài chính của 22 Tổng công ty, doanh nghiệp nhà nước, tổ chức tài chính - ngân hàng; báo cáo tài chính của 22 đơn vị thuộc lĩnh vực an ninh, quốc

phòng, tài chính Đảng; chuyên đề quản lý và sử dụng kinh phí sự nghiệp khoa học và công nghệ giai đoạn 2001- 2005 và Báo cáo quyết toán NSNN năm 2005 tại Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư. Qua hoạt động kiểm toán, phát hiện được một số sai sót trong việc lập dự toán NSNN hàng năm đó là chưa công bằng, chưa khuyến khích tăng thu giảm chi; phát hiện nhiều sai phạm trong việc chấp hành NSNN đó là tình trạng thất thu vẫn còn khá lớn; 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. Phát hiện nhiều sai sót trong quản lý tài chính và quản lý nhà nước đối với các hoạt động kinh tế; đồng thời kiến nghị và tư vấn cho các đơn vị được kiểm toán sửa chữa nhiều khuyết điểm trong quản lý cũng như hoạt động sản xuất kinh doanh. Kết quả đó được thể hiện trên từng lĩnh vực cụ thể sau:

### ***1. Lĩnh vực NSNN***

Đây là lĩnh vực trọng tâm trong hoạt động của KTNN, với nhiệm vụ là kiểm tra việc quản lý và sử dụng các nguồn lực của NSNN tại các cấp ngân sách từ trung ương tới địa phương, của các đơn vị và tổ chức kinh tế nhà nước. Cụ thể, đã kiểm toán lần 2 và lần 3 báo cáo quyết toán ngân sách trên địa bàn của 61 tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương; 26 cơ quan Bộ, Ngành thuộc ngân sách trung ương; các Quân khu, Quân đoàn, Binh chủng, Tổng cục và một số doanh nghiệp trực thuộc Bộ quốc phòng, Bộ công an và kinh tế Đảng.

Năm 2006, theo thông báo kết quả kiểm toán của KTNN kết luận: Dự toán một số địa phương lập và được giao chưa tích cực và sát thực tế; dự toán thu sự nghiệp thấp hơn nhiều so với thực hiện năm trước; các khoản để lại chi quản lý qua ngân sách tại các địa phương không được giao dự toán, một số địa phương HĐND tỉnh có giao dự toán, nhưng còn thấp hơn nhiều so với thực tế. Sử dụng ngân sách cho vay, tạm ứng sai quy định; sử dụng nguồn vượt thu, tăng thu không đúng quy định; sử dụng dự phòng không đúng mục đích; chi hỗ trợ sai quy định; chi hành chính, Đảng, đoàn thể ở nhiều địa phương còn vượt dự toán được Trung ương và địa phương giao đầu năm... Có thể nhận thấy đây là một

bước tiến quan trọng trong việc cung cấp các bằng chứng cụ thể để kiến nghị hoàn thiện công tác quản lý NSNN, cung cấp cho Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng nhân dân các cấp nhiều thông tin và kiến nghị có chất lượng cao trong việc xem xét dự toán và báo cáo quyết toán hàng năm, một việc làm mà trước đây chưa có một cơ quan nào làm được. Tổng hợp toàn bộ kết quả kiểm toán niên độ ngân sách 2005, KTNN phát hiện, kiến nghị xử lý về tài chính là 7.622,5 tỷ đồng, trong đó tăng thu NSNN và tăng thu khác là 1.891,9 tỷ đồng, giảm chi NSNN là 1.339,5 tỷ đồng, đưa vào quản lý qua NSNN là 1.350,6 tỷ đồng, bổ sung kinh phí hoạt động là 18 tỷ đồng và kiến nghị xử lý các khoản tạm thu, tạm giữ là 286,7 tỷ đồng, cho vay tạm ứng không đúng quy định, sai phạm khác...là 2.735,8 tỷ đồng. Ngoài ra qua kiểm toán, KTNN phát hiện được những yếu kém, sơ hở trong cơ chế quản lý, của các chính sách do các cơ quan có thẩm quyền ban hành; các sai phạm của các đơn vị sử dụng kinh phí trên với cơ quan sử dụng kinh phí cũng như các cơ quan ban hành chính sách, cụ thể:

**a.** Chỉ ra việc xây dựng dự toán NSNN không phù hợp với thực tế, vì lợi ích của mình, nhiều cơ quan, hay địa phương đã không đưa hết các nguồn thu vào trong dự toán; một số khoản thu lớn cố có tính cố ổn định nhưng không được giao dự toán hoặc giao thấp hơn rất nhiều so với khả năng thực hiện. Hiện tượng phổ biến là không phản ánh các nguồn thu về phí, lệ phí, viện trợ và thu các thuộc các ngành y tế, giao thông, giáo dục. Đồng thời là việc chi sai, chi vượt định mức, ngoài dự toán cũng trở thành phổ biến trong các cấp NSNN đã được chỉ ra và kiến nghị hoàn thiện.

**b.** Tình trạng phổ biến hiện nay là ngân sách trung ương bị bội chi lớn, năm sau cao hơn năm trước, trong khi đó thì tại nhiều địa phương lại có kết quả chi không hết còn thừa cũng rất lớn. Trong khi còn nhiều khoản thu chưa được huy động vào quản lý của ngân sách địa phương, thì lại được Trung ương cấp phát thêm kinh phí đặc biệt là dịp cuối năm, cùng với nó là chế độ quyết toán ngân sách cuối năm không phù hợp với tình hình thực tế dẫn đến tình trạng không thu hồi được số kết dư này để giảm bội chi ngân sách trung ương.

c. Chi chuyển nguồn thường xuyên ở mức độ lớn, ảnh hưởng trực tiếp đến việc thực hiện các nhiệm vụ kinh tế - xã hội trong năm và tạo ra “hư số” trong tổng thu, tổng chi ngân sách hàng năm thậm chí nhiều khoản chi chuyển nguồn chưa đúng quy định của Luật NSNN.

d. Tình trạng một số địa phương tự ý vay vốn để đầu tư xây dựng mà không cân đối vào ngân sách, trong khi đó, nguồn vốn ngân sách hiện có lại không tận dụng hết, dẫn đến tình trạng ngân sách không có tiền để thanh toán gốc và lãi, tình trạng nợ vốn xây dựng cơ bản do đầu tư tràn lan không dựa trên sự cân đối ngân sách đang làm cho nhiều doanh nghiệp xây dựng cơ bản bị lỗ, công trình dở dang, chất lượng thấp làm cho ngân sách trung ương luôn bị động trong việc bố trí và phân bổ ngân sách hàng năm, ảnh hưởng đến hiệu quả chung toàn xã hội.

e. Một số định mức chi tiêu về tiếp khách, hành chính, giáo dục, y tế đã không còn phù hợp với thực tế nhưng lại không được sửa đổi kịp thời, do vậy vấn đề vận dụng, luôn lách để chi tiêu đã gây ra tình trạng vi phạm quy định trở nên phổ biến, ai cũng biết và đều coi đó là sự bình thường.

f. Tình trạng chi sai nội dung, mục đích, quyết toán không đúng nguồn cũng gây thất thoát và lãng phí cho NSNN, nhiều nơi không phản ánh vào sổ kế toán các khoản tự thu, tự chi và còn thừa tiền để chi khác ngoài sổ sách, qua đó đã kiến nghị phải quản lý qua ngân sách các khoản mục này và thu thêm về cho NSNN được nhiều tỷ đồng.

g. Dự toán ngân sách mới giao được phân NSNN cấp, nhiều khoản thu không được giao hoặc giao thấp, hiện tượng không phản ánh các khoản thu, chi ngân sách nhất là các khoản thu về phí, lệ phí, viện phí, viện trợ và các khoản thu khác thuộc các ngành y tế, giao thông, giáo dục - đào tạo, văn hoá... có biểu hiện bị buông lỏng, thiếu sự quản lý chặt chẽ của các cơ quan chức năng và sự tùy tiện trong việc tổ chức thực hiện của các đơn vị. Việc chi sai chế độ, vượt định mức, chi tiêu ngoài dự toán, vượt dự toán là hiện tượng phổ biến trong quản lý sử dụng NSNN hiện nay đã được KTNN kiến nghị khắc phục và đang dần đi vào hoàn thiện.

**h.** Vấn đề quản lý và sử dụng tài sản nhà nước ngày càng có nhiều vi phạm nghiêm trọng, như vấn đề trang bị tài sản vượt tiêu chuẩn, lãng phí công quỹ, sử dụng đất hoặc nhà được giao để cho thuê tạo nguồn thu nội bộ, trong khi đó lại trình cấp trên xin đất hoặc xây dựng trụ sở mới... gây thất thoát và lãng phí lớn cho NSNN.

**i.** Bằng hoạt động thường xuyên và xử lý nghiêm một số vi phạm như trên đã nêu KTNN đã tác động tích cực đến việc nâng cao tính tự giác trong việc lập quyết toán ngân sách tại các đơn vị này; tạo ra nề nếp trong công tác báo cáo thường xuyên, các số liệu đáng cậy hơn. Nhiều cơ quan ban hành chính sách đã kịp thời bổ sung các chính sách, chế độ, phù hợp với thực tế tại địa phương.

## **2. Lĩnh vực DNNN**

Đã tiến hành kiểm toán hầu hết các Tổng công ty 90, 91 và một số Tổng công ty hạng đặc biệt, kết quả kiểm toán đã thu thêm về thuế cho NSNN, đồng thời phát hiện nhiều vi phạm trong quản lý kinh tế và tài chính, chỉ ra nhiều sơ hở trong cơ chế, chính sách của Nhà nước để ban hành và sửa đổi nhiều văn bản phù hợp với thực tế. Năm 2006, theo thông báo kết quả kiểm toán của KTNN kết luận : Kiểm toán 277/523 doanh nghiệp của 21 Tổng công ty và tổ chức tài chính - ngân hàng (trừ Ngân hàng Chính sách - Xã hội và Bảo hiểm Tiền gửi Việt Nam là tổ chức phi lợi nhuận), trong đó có 212 đơn vị thành viên kinh doanh có lãi, bằng 76,5% số doanh nghiệp được kiểm toán (Riêng Công ty mẹ - TCT Dầu khí Việt Nam lãi năm 2005 là 23.137 tỷ đồng), có 64 đơn vị thành viên kinh doanh lỗ, bằng 23,1% số doanh nghiệp được kiểm toán. Báo cáo tài chính của hầu hết các doanh nghiệp được kiểm toán phản ánh chưa đúng tình hình tài chính, KTNN xác định tổng doanh thu tăng 1.429 tỷ đồng, giảm 19.991 tỷ đồng; tổng chi phí tăng 1.374 tỷ đồng, giảm 20.296 tỷ đồng; tổng lợi nhuận trước thuế tăng 889 tỷ đồng, giảm 536 tỷ đồng. Ngoài ra KTNN còn đưa ra nhiều kết luận về tình hình quản lý tài chính và kinh tế... Cụ thể:

**a.** Về cơ bản các DNNN đã thực hiện được việc quản lý tài sản, vốn theo chế độ chính sách về quản lý của Nhà nước, đã phản ánh trên sổ sách và theo dõi,

một số Tổng công ty lớn hoạt động có lãi. Tuy nhiên, qua kiểm toán có thể nhận thấy trình độ và năng lực quản lý sản xuất kinh doanh còn yếu ở hầu hết các DNNN trên tất cả các lĩnh vực của nền kinh tế. Tình trạng tài sản cố định sử dụng không hết công suất. Công nợ dây dưa tồn đọng lớn đang là gánh nặng trong hoạt động của các doanh nghiệp, hậu quả là giá thành cao, sức cạnh tranh thấp. Khả năng cạnh tranh của hàng hoá, dịch vụ trong nước còn rất yếu, mặc dù có nhiều lợi thế về nhân công, nguyên liệu, thị trường và đặc biệt là được Nhà nước hỗ trợ rất nhiều về vốn, chính sách bảo hộ mậu dịch, khả năng thích ứng kém khi xu thế hội nhập đang đến gần có thể dẫn đến sự phá sản hàng loạt ở những DNNN có thua lỗ, vay nợ lớn mà thị trường nhỏ hẹp.

**b.** Cơ chế quản lý trong DNNN có nhiều kẽ hở để các cá nhân có điều kiện lợi dụng biến của công thành của riêng, nhiều doanh nghiệp làm ăn thua lỗ nhưng cán bộ vẫn giàu có. Cơ chế quản lý có nhiều bất cập, sự gắn kết giữa Tổng Công ty với các đơn vị thành viên với nhau chủ yếu theo lối hành chính mà chưa có mối liên kết kinh tế. Trách nhiệm và quyền hạn giữa Chủ tịch Hội đồng quản trị và Tổng giám đốc chưa rõ ràng, chế độ phân phối lợi nhuận, cơ chế quản lý chi phí, giá thành, tiền lương... chưa phù hợp, chưa tạo tính chủ động trong sản xuất kinh doanh cho các doanh nghiệp, chưa phát huy được sự sáng tạo để ra tình trạng “cha chung không ai khóc”. Sự gắn kết giữa các thành viên trong cùng một Tổng công ty còn yếu, đầu tư dàn trải với công nghệ lạc hậu dẫn đến tình trạng chưa đi vào hoạt động đã biết trước giá thành sản phẩm cao hơn sản phẩm nhập khẩu cùng loại; càng hoạt động nhiều càng lỗ nhiều, một ví dụ điển hình là đầu tư xây dựng các Nhà máy đường trên cả nước thiếu quy hoạch đồng bộ, tràn lan, công nghệ lạc hậu dẫn đến tình trạng hiện nay nợ ngân hàng và ngân sách quá lớn, lỗ lũy kế cao, hoạt động không hiệu quả.

**c.** Qua kiểm toán phát hiện nhiều doanh nghiệp lập BCTC thiếu trung thực, tình trạng lãi giả lỗ thật hoặc giấu lãi, giấu lỗ trở nên phổ biến, có doanh nghiệp xảy ra tình trạng lỗ lũy kế lớn hơn nhiều lần vốn chủ sở hữu. Tình trạng nợ phải thu, phải trả lớn đặc biệt ở các doanh nghiệp ngành xây dựng, trong đó nợ phải



thu khó đòi chiếm tỷ lệ cao. Một số doanh nghiệp không có khả năng trả nợ, không thu được công nợ và lỗ lũy kế cao. Tình trạng vay nợ ngân hàng cao cấp nhiều lần vốn chủ hữu là phổ biến ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ đặc biệt trong lĩnh vực thương mại và xây lắp. Tất cả các lý do trên làm cho chi phí giá thành sản phẩm cao, kinh doanh không hiệu quả và tất yếu sẽ dẫn đến tình trạng phá sản hàng loạt.

**d.** Vấn đề quản lý và hạch toán ở nhiều đơn vị liên doanh với nước ngoài còn nhiều bất cập và có nhiều rủi ro trong hoạt động. Qua kiểm toán phát hiện rằng chỉ có một số ít các liên doanh này mang lại lợi nhuận, các đơn vị chủ quản phía Việt Nam chậm hạch toán cũng như kiểm tra vấn đề này, làm cho việc lập BCTC chưa phản ánh trung thực toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

**e.** Đã có những ý kiến góp ý về tình trạng xác định giá trị doanh nghiệp khi cổ phần hoá có nhiều bất cập, nhiều quy định hiện hành rất khó áp dụng làm chậm quá trình cổ phần hoá, mặt khác không kiểm soát được một số doanh nghiệp có định giá thấp hơn nhiều giá trị thực tế, đặc biệt trong việc xác định giá trị đất đai, tài sản xây dựng trên đất,... làm thất thoát lớn nguồn thu cho Nhà nước. Chỉ ra những bất cập trong quy định của chế độ, chính sách về quá trình phân định tỷ lệ bán cổ phần dẫn đến tình trạng người muốn đầu tư chính đáng không có điều kiện tham gia, trong khi đó một số người cơ hội được mua tài sản của Nhà nước với giá rẻ, người lao động không được hưởng lợi xứng đáng.

Tóm lại, qua hoạt động kiểm toán các doanh nghiệp Việt Nam đã chỉ ra nhiều yếu kém trong công tác quản lý, hạch toán của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp có biện pháp sửa chữa, chấn chỉnh nhằm lành mạnh hoá hoạt động và quản lý tài chính. Đồng thời đã kiến nghị các cơ quan có thẩm quyền khắc phục các sơ hở trong chính sách về quản lý kinh tế - tài chính; kịp thời ban hành nhiều chính sách, chế độ phù hợp với thực tế hoạt động của doanh nghiệp.

### ***3. Các dự án và chương trình mục tiêu***

KTNN đã tiến hành kiểm toán các báo cáo quyết toán của nhiều công trình trọng điểm Nhà nước, chương trình dự án vay nợ, viện trợ và các chương trình mục

tiêu quốc gia, các công trình xây dựng cơ bản của các địa phương, Bộ, Ngành. Qua đó là kiến nghị thu hồi hoặc giảm cấp phát vốn NSNN nhiều tỷ đồng, đồng thời chấn chỉnh và ngăn ngừa các sai phạm, thất thoát thường hay xảy ra trong lĩnh vực xây dựng cơ bản. Một số phát hiện và kiến nghị chính có thể nhận thấy rõ hơn:

**a.** Vấn đề thủ tục đầu tư của nhiều công trình không đảm bảo, dự toán phải điều chỉnh nhiều lần do yếu kém và khâu thiết kế không đồng bộ. Có nhiều công trình vừa thiết kế vừa thi công làm cho việc lập dự toán để phê duyệt mất tác dụng. Thể hiện tính tùy tiện của nhiều chủ đầu tư trong vấn đề lựa chọn nhà thầu, tư vấn dự án, .... dẫn đến thất thoát và hiệu quả khai thác công trình thấp.

**b.** Tình trạng đầu tư dàn trải, phân tán diễn ra tương đối phổ biến ở các địa phương nhiều địa phương đua nhau cho triển khai dự án, công trình ngoài kế hoạch cấp phát, dự toán ngân sách, chưa chú trọng đến đầu tư cho các lĩnh vực y tế, giáo dục.... dẫn đến nợ đọng vốn thanh toán và chậm quyết toán công trình. Theo công bố kết quả KTNN năm 2006 cho niên độ ngân sách năm 2005, nợ đọng xây dựng của các địa phương đã có những chuyển biến. Theo báo cáo của Bộ Tài chính, số nợ đọng XDCCB của các địa phương đến 31/12/2005 là 11.608 tỷ đồng giảm 523 tỷ đồng so với năm 2004. Tuy nhiên số nợ đọng vẫn còn lớn chủ yếu là do một số địa phương chưa chú trọng bố trí vốn trả nợ XDCCB từ năm 2004 trở về trước theo quy định của Chính phủ, bên cạnh đó lại phát sinh nợ mới.

**c.** Vấn đề phân bổ vốn đầu tư xây dựng cơ bản của NSNN tại Trung ương cho các Bộ, Ngành cũng thể hiện rất phân tán, không có trọng điểm do nhiều địa phương đòi hỏi lợi ích cho mình và sự thiếu kiên quyết cũng như thiếu chiến lược dẫn đến khả năng phát huy hiệu quả của đầu tư rất thấp.

**d.** Vấn đề quản lý đấu thầu yếu kém làm cho nhiều chủ thầu bỏ giá thầu rất thấp, không đủ kinh phí để thực hiện dự án, làm chậm tiến độ công trình, chất lượng công trình thấp. Đây là kẽ hở trong quản lý vì sau đó chủ thầu lại “chạy” để xin bổ sung vốn cho công trình; mặt khác vấn đề quản lý vật tư, chất lượng yếu kém làm cho tỷ lệ thất thoát trong xây dựng cơ bản ở nước ta rất cao và diễn ra trong thời gian dài. Năm 2005 nổi bật nên là các sai phạm như: Đấu thầu bị lộ thông tin; Vẫn còn hiện tượng thông thầu, dàn xếp thầu giữa các nhà thầu; Kéo dài thời gian xét thầu, phê duyệt kết quả trúng thầu gây lãng phí ngân sách; Công

tác kiểm tra, thẩm định và phê duyệt kế hoạch đấu thầu không chặt chẽ dẫn đến phê duyệt giá gói thầu không chính xác; Tình trạng đấu thầu hạn chế còn diễn ra khá phổ biến, trong đó có nhiều gói thầu đấu thầu hạn chế sai quy định, làm giảm hiệu quả của công tác đấu thầu.

e. Công tác khảo sát, thiết kế, tư vấn chưa được coi trọng đúng mức, có ít chế tài hoặc chưa xử lý nghiêm đối với các đơn vị trong lĩnh vực này gây khó khăn và lãng phí cho công tác đầu tư do phải thay đổi phương pháp thi công, tính sai giá trị vật liệu, dẫn đến chất lượng và hiệu quả công trình không cao. Mặt khác công tác nghiệm thu khổng giữa A và B cũng phổ biến ở nhiều công trình gây thiệt hại cho NSNN.

## **2.2 MÔ HÌNH TỔ CHỨC KTNN VIỆT NAM**

### **2.2.1 Địa vị pháp lý, chức năng của KTNN trong bộ máy nhà nước**

#### **2.2.1.1 Giai đoạn từ khi thành lập đến trước khi có Luật KTNN**

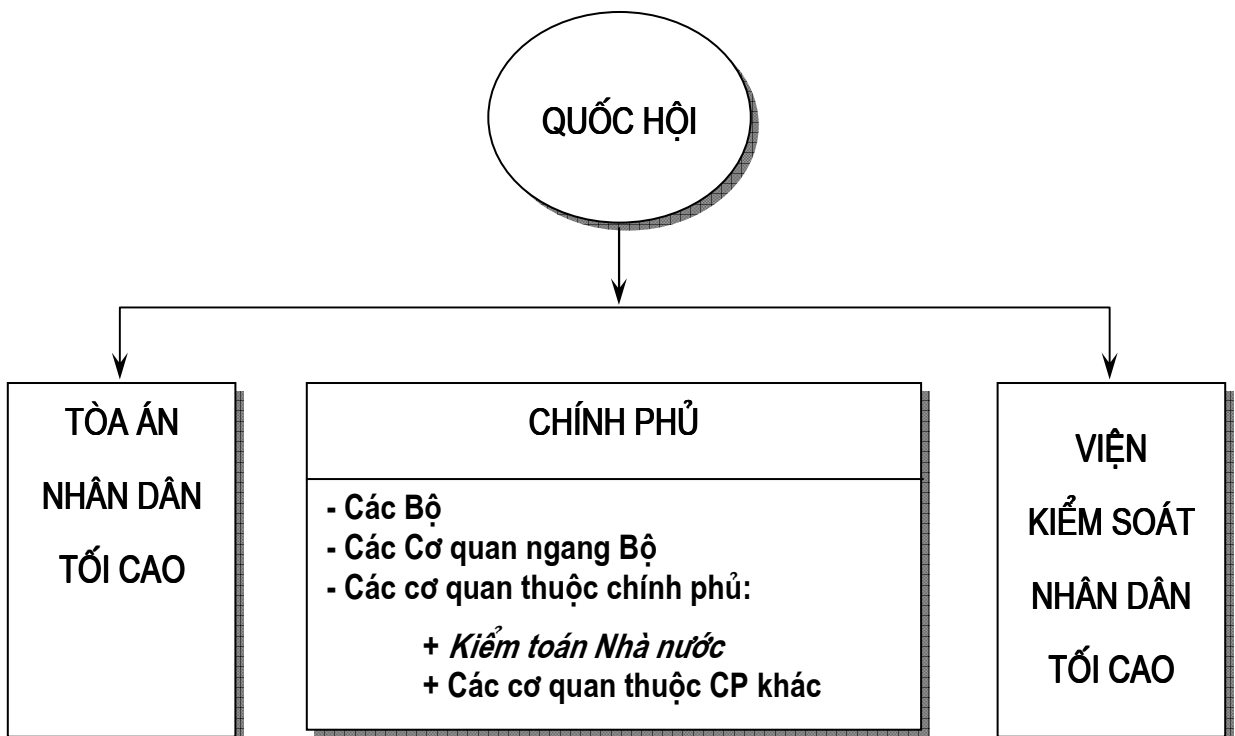
Kể từ khi được thành lập, Nhà nước ta đã thực hiện chức năng kiểm tra, kiểm soát tài chính nhà nước và tài sản nhà nước của mình bằng hệ thống pháp luật và hệ thống các cơ quan thanh tra, kiểm tra bao gồm: Thanh tra nhà nước, thanh tra tài chính, thanh tra chuyên ngành, các cơ quan bảo vệ pháp luật khác. Gắn liền với việc cải cách bộ máy nhà nước, hoàn thiện Nhà nước pháp quyền là quá trình đổi mới kinh tế chuyển từ nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung bao cấp sang nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Hoạt động kiểm tra, kiểm soát, nhất là kiểm tra tài chính nhà nước ngày càng trở nên cực kỳ quan trọng đối với Nhà nước. Đầu những năm 90 Nhà nước ta đã cho nghiên cứu kinh nghiệm của nước ngoài và lần lượt cho ra đời các loại hình hoạt động kiểm toán tại Việt Nam bao gồm :kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ và KTNN. Các loại hình kiểm toán này được ra đời, hoạt động với mục đích phục vụ cho công tác quản lý kinh tế, tài chính của các loại chủ thể khác nhau trong nền kinh tế thị trường:

a. *Kiểm toán độc lập* được ra đời và hoạt động chủ yếu là cung cấp các dịch vụ kế toán, tư vấn về tài chính, thuế, kế toán... theo yêu cầu của các chủ thể, nhằm kiểm tra, xác định rõ tính đúng đắn, mức độ trung thực, hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và Báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, các cơ quan, các

tổ chức đoàn thể, tổ chức xã hội. Hoạt động của kiểm toán độc lập có tác dụng bảo đảm và nâng cao độ tin cậy của các số liệu, các thông tin tài chính, kinh tế trong nền kinh tế quốc dân, giúp đơn vị được kiểm toán phát hiện và chấn chỉnh kịp thời các sai sót, phòng ngừa các rủi ro và thiệt hại có thể xảy ra trong kinh doanh và sử dụng vốn, kinh phí. Đây chính là loại hình doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực tư vấn tài chính rất có ích cho nền kinh tế và xã hội, coi lợi nhuận là mục tiêu và là thước đo chất lượng hoạt động.

**b. Kiểm toán nội bộ do** chính các cơ quan, đơn vị, tổ chức tự thành lập để thực hiện chức năng kiểm tra, kiểm soát tài chính kế toán và đánh giá công tác quản lý của đơn vị mình. Đây là tổ chức hoạt động có tính chất phục vụ quản lý nội bộ có tác dụng kiểm soát tại chỗ, hạn chế và phòng ngừa kịp thời những tồn tại hay rủi ro có thể xảy ra. Đưa công tác quản lý tài chính, việc tuân thủ pháp luật và chế độ chính sách của đơn vị vào nền nếp.

**c. KTNN** : KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra tài chính nhà nước.



**Sơ đồ 2.1: mô tả vị trí pháp lý của KTNN theo nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ**

Cơ quan KTNN được thành lập theo Nghị định số 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ. Với chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, Báo cáo quyết toán của các cơ quan nhà nước, các đơn vị kinh tế, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí do NSNN cấp.

KTNN hoạt động theo điều lệ được quy định trong Quyết định 61/TTG ngày 24 tháng 1 năm 1995 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động của KTNN.

Thực hiện chương trình cải cách hành chính Nhà nước, sau một thời gian hoạt động, do yêu cầu cần đẩy mạnh công tác kiểm toán cho phù hợp với tình hình mới, Chính phủ ban hành Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 (xem sơ đồ 2.1) xác định KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ có chức năng kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo NSNN các cấp và báo cáo tổng quyết toán NSNN; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng NSNN và tài sản nhà nước theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc cơ quan có thẩm quyền yêu cầu.

Đứng đầu KTNN là Tổng KTNN, giúp việc cho Tổng KTNN là Phó Tổng KTNN. Tổng kiểm toán, các Phó Tổng kiểm toán do Thủ tướng Chính phủ bổ nhiệm và miễn nhiệm; Tổng KTNN chịu trách nhiệm trước Thủ tướng Chính phủ toàn bộ công tác KTNN, các Phó Tổng KTNN chịu trách nhiệm trước Tổng KTNN về nhiệm vụ được phân công.

Khi cần thiết, KTNN được thành lập Hội đồng kiểm toán để thẩm định báo cáo kiểm toán. Hội đồng kiểm toán do Tổng KTNN quyết định thành lập và quy định quy chế làm việc. KTNN có con dấu và tài khoản riêng, kinh phí hoạt động do NSNN cấp hàng năm theo chu trình giống như các cơ quan hành chính sự nghiệp khác thuộc Chính phủ.

### ***2.2.1.2 Giai đoạn từ khi có Luật KTNN đến nay***

Tại kỳ họp thứ 7 Quốc hội khoá XI đã thông qua Luật KTNN ngày 14/6/2005, Chủ tịch nước ký lệnh công bố ngày 24/6/2005 và có hiệu lực thi

hành từ ngày 1/1/2006 quy định về vị trí pháp lý, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN, trong Điều 13 quy định KTNN là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. Như vậy về mặt tổ chức KTNN không thuộc Chính phủ cũng như không thuộc Quốc hội, mà độc lập với cả hai cơ quan này, đây là cơ sở quan trọng tạo nên sự độc lập của KTNN và phù hợp với thông lệ quốc tế. Tính độc lập trong hoạt động của KTNN tương tự như Viện Kiểm sát Nhân dân tối cao và Tòa án Nhân dân tối cao ở nước ta.

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, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

Cơ chế bổ nhiệm người đứng đầu KTNN có ảnh hưởng quan trọng đến hiệu quả hoạt động của KTNN, theo quy định mới Tổng KTNN là người đứng đầu KTNN, chịu trách nhiệm toàn bộ về tổ chức và hoạt động của KTNN, tính độc lập của Tổng KTNN được đảm bảo thông qua quy trình bổ nhiệm và miễn nhiệm được quy định tại khoản 2 Điều 17 của Luật KTNN: *“Tổng Kiểm toán Nhà nước do Quốc hội bầu, miễn nhiệm và bãi nhiệm theo đề nghị của Ủy ban Thường vụ Quốc hội sau khi trao đổi thống nhất với Thủ tướng Chính phủ”*, Tổng KTNN có nhiệm kỳ dài tới 7 năm.

Luật KTNN là một trong số rất ít các luật trong hệ thống luật của Việt nam có chương quy định riêng về bảo đảm hoạt động, đó là bảo đảm về nhân lực, vật lực cho hoạt động của cơ quan KTNN, điều đặc biệt hơn là sự đảm bảo về tài chính, là cơ sở cho sự độc lập khách quan trong hoạt động của cơ quan KTNN. *“KTNN có kinh phí hoạt động riêng, là đơn vị dự toán cấp I của ngân sách trung ương. Kinh phí hoạt động của Kiểm toán Nhà nước do Kiểm toán Nhà nước lập dự toán và đề nghị Chính phủ trình Quốc hội quyết định”*. [59, điều 67]

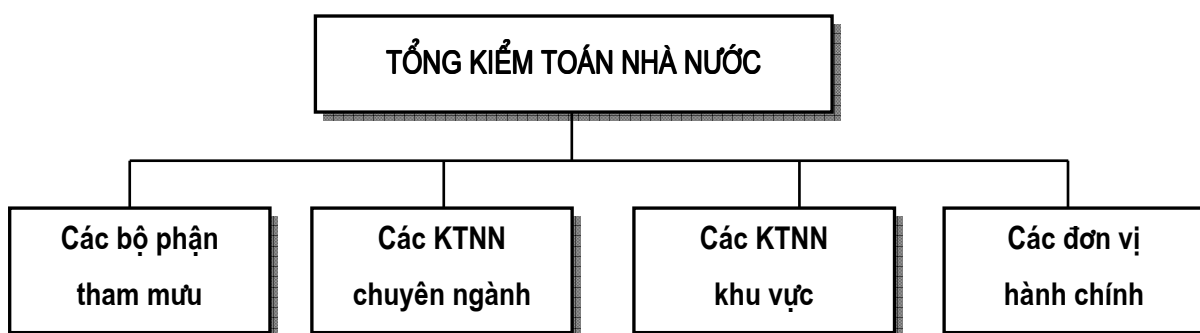
Về giá trị của báo cáo kiểm toán - Báo cáo kiểm toán của KTNN xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách; đánh giá tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả trong

quản lý ngân sách, tiền và tài sản nhà nước. Báo cáo kiểm toán là căn cứ quan trọng để Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan bảo vệ pháp luật và các cơ quan khác của Nhà nước sử dụng trong quá trình thực hiện chức năng của mình; đối tượng kiểm toán phải thực hiện các kết luận kiến nghị của KTNN về các sai phạm đã được chỉ ra trong báo cáo kiểm toán.

### **2.2.2 Hình thức tổ chức**

KTNN là một bộ máy tổ chức thống nhất bao gồm KTNN trung ương và các KTNN khu vực trực thuộc. Đứng đầu là Tổng KTNN, chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của cơ quan KTNN, chỉ đạo toàn bộ KTNN trung ương và địa phương thực hiện theo một 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 trên địa bàn được phân công, nhưng không phụ thuộc về mặt tổ chức cũng như hoạt động vào các chính quyền địa phương, cụ thể (xem mô hình 2.2)



*Sơ đồ 2.2: Mô hình tổ chức nội bộ KTNN*

Trong mỗi bộ phận tổ chức ở trên lại có các bộ phận trực thuộc quyền quản lý của mình được tổ chức theo hình thức trực tuyến.

### **2.2.3 Cơ cấu, chức năng, nhiệm vụ từng bộ phận trong bộ máy**

#### **2.2.3.1 Giai đoạn từ khi thành lập đến trước khi có Luật KTNN**

Theo quy định tại Nghị định số 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 1994 của Chính phủ, KTNN được tổ chức theo nguyên tắc tập trung, thống nhất. Tại KTNN Trung ương có các bộ phận tham mưu giúp Tổng KTNN thực hiện chức năng

kiểm toán, các bộ phận này tương đương cấp vụ hoặc phòng; các bộ phận kiểm toán chuyên ngành thuộc KTNN, giúp Tổng KTNN thực hiện chức năng kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, Báo cáo quyết toán của các đối tượng thuộc phạm vi của KTNN. Đứng đầu mỗi tổ chức kiểm toán chuyên ngành là Kiểm toán trưởng (cấp Vụ trưởng), giúp việc cho Kiểm toán trưởng có các Phó Kiểm toán trưởng (cấp Phó vụ trưởng). Kiểm toán trưởng và các Phó Kiểm toán trưởng do Tổng KTNN bổ nhiệm và miễn nhiệm; tại các khu vực thành lập KTNN khu vực trực thuộc KTNN trung ương, làm nhiệm vụ kiểm toán trên địa bàn nhưng không phụ thuộc về mặt tổ chức vào chính quyền trên địa bàn; ngoài ra còn có các đơn vị hành chính trực thuộc KTNN. Người đứng đầu các bộ phận này tương đương với người đứng đầu các kiểm toán chuyên ngành. Cụ thể có các đơn vị sau:

Văn phòng KTNN; Vụ Tổ chức Cán bộ; Vụ kiểm toán NSNN; Vụ kiểm toán DNNN; Vụ kiểm toán Đầu tư xây dựng cơ bản, các chương trình dự án, vay nợ viện trợ Chính phủ; Vụ kiểm toán Chương trình đặc biệt; Phòng Thanh tra, kiểm tra nội bộ; Trung Tâm khoa học và Bồi dưỡng cán bộ; Trung tâm Tin học; Tạp chí KTNN.

Các đơn vị trực thuộc KTNN là: KTNN khu vực phía Bắc; KTNN khu vực phía Nam; KTNN khu vực Miền Trung; KTNN khu vực miền Tây Nam bộ; KTNN khu vực Bắc Trung bộ.

Theo quy định của Nghị định số 93/2003/NĐ-CP, ngoài các bộ phận hiện có, thành lập thêm, giải thể phòng Thanh tra, kiểm tra nội bộ, đó là: Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán ; Vụ pháp chế ; Kiểm toán NSNN II; Kiểm toán đầu tư - dự án II; Kiểm toán các tổ chức tài chính - tín dụng.

Cơ cấu tổ chức các đơn vị kiểm toán chuyên ngành và KTNN khu vực đều có 5 phòng, trong đó, kiểm toán chuyên ngành có phòng tổng hợp và 4 phòng nghiệp vụ; KTNN khu vực có Văn phòng và 4 phòng nghiệp vụ.

### ***2.2.3.2 Giai đoạn từ khi có Luật KTNN đến nay***

Quốc hội khoá XI đã thông qua Luật KTNN và chính thức có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2006, theo đó, KTNN là cơ quan chuyên môn về kiểm tra



tài chính nhà nước, do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật; thực hiện chức năng: kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động đối với mọi cơ quan, đơn vị có sử dụng NSNN, tiền và tài sản nhà nước. Theo Nghị quyết số 916/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về cơ cấu tổ chức của KTNN gồm 6 Vụ tham mưu chức năng, 7 Kiểm toán chuyên ngành, 5 Kiểm toán khu vực và 3 đơn vị hành chính sự nghiệp. Theo Nghị quyết số 1123/NQ-UBTVQH11 ngày 28/5/2007 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về việc thành lập thêm 4 Kiểm toán khu vực trực thuộc KTNN, do đó đến nay có tổng cộng 9 Kiểm toán khu vực, các đơn vị có chức năng như sau:

**A. Chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị tham mưu (mô hình 2.3)**

**1. Văn phòng KTNN** là đơn vị thuộc cơ cấu tổ chức của KTNN có chức năng tham mưu cho Tổng KTNN; tổ chức thực hiện công tác hành chính, quản trị, hợp tác quốc tế, tài chính – kế toán, thi đua và thông tin tuyên truyền.

**2. Vụ Tổ chức cán bộ** là đơn vị thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN quản lý về lĩnh vực tổ chức bộ máy của KTNN; quản lý cán bộ, công chức; quản lý công tác đào tạo, bồi dưỡng cán bộ, công chức.

**3. Vụ Tổng hợp** là đơn vị thuộc KTNN có chức năng tham mưu cho Tổng KTNN về công tác tổng hợp, điều hành kế hoạch công tác chung của toàn ngành; lập kế hoạch kiểm toán, quản lý hoạt động kiểm toán, thẩm định và xét duyệt báo cáo kiểm toán trước khi trình Tổng KTNN ký công bố, tổng hợp và lập báo cáo kết quả kiểm toán năm của toàn ngành, tổ chức công bố công khai báo cáo kiểm toán; là đầu mối quan hệ công tác giữa KTNN với Quốc hội và Chính phủ.

**4. Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán** là đơn vị thuộc KTNN có chức năng tham mưu cho Tổng KTNN về công tác xây dựng và ban hành các văn bản về quy trình, chuẩn mực và phương pháp chuyên môn nghiệp vụ KTNN và chỉ đạo triển khai áp dụng trong hoạt động KTNN.

**5. Vụ Pháp chế** là đơn vị thuộc KTNN có chức năng tham mưu giúp Tổng

KTNN về công tác quản lý nhà nước bằng pháp luật trong tổ chức và hoạt động của KTNN; tổ chức thực hiện công tác xây dựng pháp luật; thẩm định, rà soát, hệ thống hoá văn bản quy pháp pháp luật; phổ biến, giáo dục pháp luật và kiểm tra việc thực hiện các văn bản quy phạm pháp luật về KTNN; thực hiện quyền thanh tra trong phạm vi quản lý của KTNN theo quy định của pháp luật về thanh tra.

### ***6. Vụ Quan hệ quốc tế***

Vụ Quan hệ quốc tế là đơn vị thuộc KTNN có chức năng tham mưu cho Tổng KTNN quản lý thống nhất các hoạt động quan hệ hợp tác quốc tế về lĩnh vực KTNN; thực hiện hợp tác quốc tế về lĩnh vực KTNN của KTNN; tổ chức thực hiện công tác đối ngoại của KTNN; quản lý các chương trình, dự án hợp tác quốc tế do KTNN thực hiện.

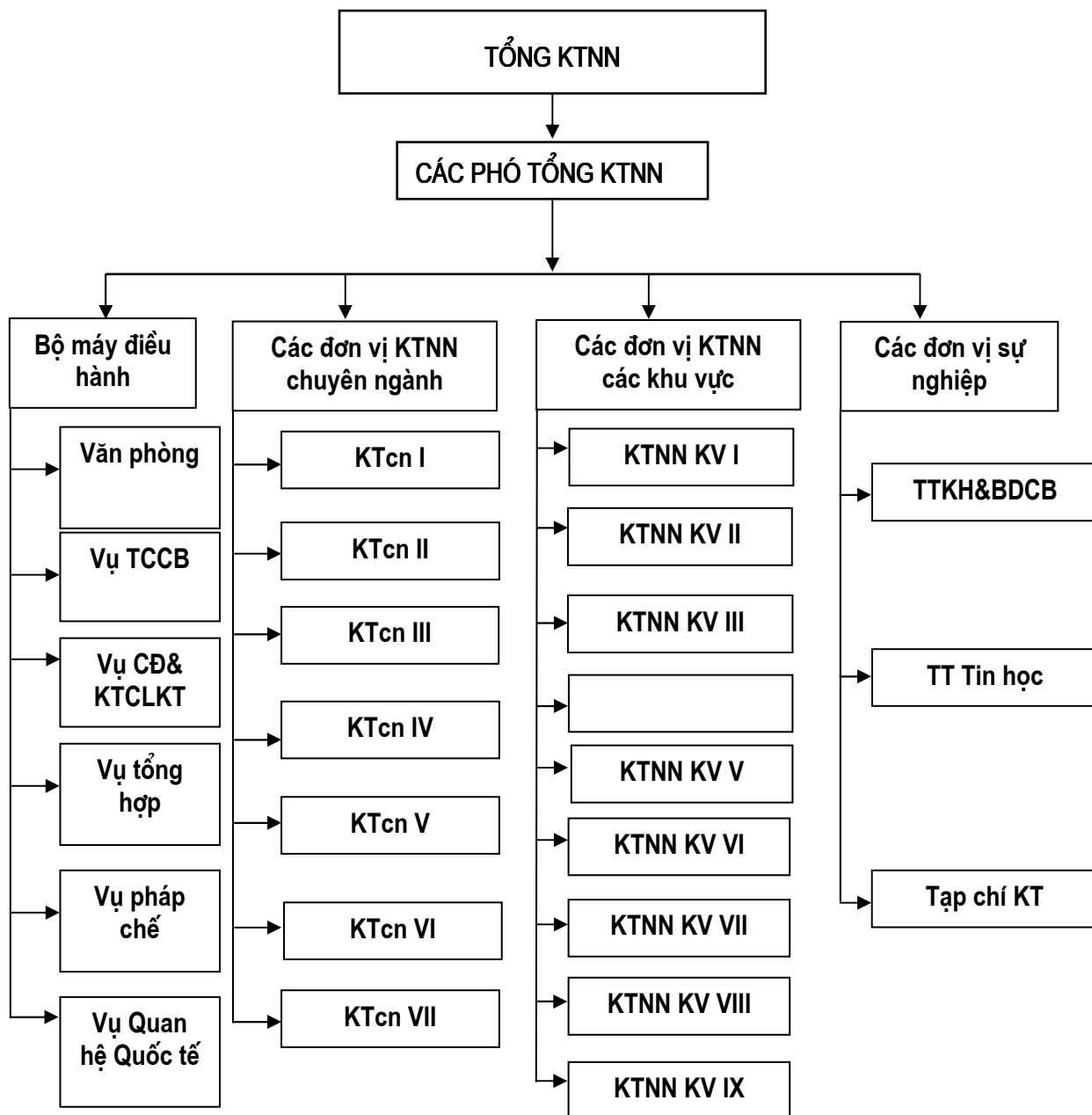
### **B. Chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị kiểm toán chuyên ngành**

**1. *KTNN chuyên ngành I*** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với: Bộ Quốc phòng, Bộ Công an và các cơ quan, đơn vị thuộc Bộ Quốc phòng, Bộ Công an; các công trình, dự án đầu tư do Bộ Quốc phòng và Bộ Công an hoặc các cơ quan, đơn vị thuộc Bộ Quốc phòng, Bộ Công an làm chủ đầu tư; các DNNN thuộc các đơn vị trên.

**2. *KTNN chuyên ngành II*** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN thẩm định dự toán NSNN, kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN, báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan trung ương khác thuộc khối tổng hợp, kinh tế, nội chính;

**3. *KTNN chuyên ngành III*** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan trung ương khác (sau đây gọi tắt là các bộ, ngành trung ương) 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, chính trị - xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội - nghề nghiệp;



*Sơ đồ 2.3 : Tổ chức bộ máy KTNN sau khi có Luật KTNN*

**4. KTNN chuyên ngành IV** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN kiểm toán các công trình, dự án đầu tư do các bộ, cơ

quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ có chức năng quản lý ngành, lĩnh vực: giao thông - vận tải, công nghiệp, bưu chính - viễn thông, thương mại, du lịch là chủ đầu tư hoặc các đơn vị do các cơ quan nhà nước kể trên quản lý là chủ đầu tư; thẩm định các dự án, công trình quan trọng quốc gia do Quốc hội quyết định thuộc phạm vi kiểm toán của đơn vị; chủ trì kiểm toán các chương trình mục tiêu quốc gia thuộc phạm vi kiểm toán của đơn vị; kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động trong quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước của các đối tượng kiểm toán.

**5. *KTNN chuyên ngành V*** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN kiểm toán các công trình, dự án đầu tư do các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ có chức năng quản lý ngành, lĩnh vực: nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản, xây dựng, thông tin, tuyên truyền, y tế, giáo dục, văn hoá - xã hội, thể dục – thể thao, khoa học – công nghệ, tài nguyên – môi trường là chủ đầu tư hoặc các đơn vị do các cơ quan nhà nước kể trên quản lý là chủ đầu tư; thẩm định các dự án, công trình quan trọng quốc gia do Quốc hội quyết định thuộc phạm vi kiểm toán của đơn vị; chủ trì kiểm toán các chương trình mục tiêu quốc gia và các khoản vay nợ, viện trợ Chính phủ thuộc phạm vi kiểm toán của đơn vị.

**6. *KTNN chuyên ngành VI*** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo tài chính của các DNNN do Thủ tướng Chính phủ thành lập và các DNNN do các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và các cơ quan khác ở trung ương là đại diện chủ sở hữu vốn tại doanh nghiệp (trừ các DNNN trong lĩnh vực tài chính, tín dụng, bảo hiểm, dịch vụ tư vấn tài chính – kế toán - kiểm toán).

**7. *KTNN chuyên ngành VII*** là đơn vị KTNN chuyên ngành thuộc KTNN có chức năng giúp Tổng KTNN kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính của Ngân hàng Nhà nước, các quỹ tài chính tập trung của Nhà nước, các tổ chức tài chính, tín dụng, các DNNN

hoạt động trong lĩnh vực tài chính, tín dụng, bảo hiểm, dịch vụ tư vấn tài chính – kế toán - kiểm toán.

### **C. Chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị KTNN khu vực**

Về cơ bản giữ nguyên chức năng, nhiệm vụ các KTNN khu vực như theo quy định tại Nghị định số 93/2003/NĐ-CP, chỉ tăng về số lượng.

### **D. Chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị sự nghiệp**

Về cơ bản giữ nguyên như chức năng, nhiệm vụ theo quy định tại Nghị định số 93/2003/NĐ-CP.

## **2.3 CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KTNN VIỆT NAM**

### **2.3.1 Các quy định của pháp luật về hoạt động của KTNN**

Nền tảng pháp lý cho hoạt động ban đầu của KTNN là Nghị định 70/Chính phủ ngày 11/17/1994 của Chính phủ về việc thành lập cơ quan KTNN, Quyết định số 61/TTg ngày 24/1/1995 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động của KTNN, đến năm 2003 Chính phủ ban hành Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003, KTNN được xác định là cơ quan thuộc Chính phủ có chức năng kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo NSNN các cấp và báo cáo tổng quyết toán NSNN; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng NSNN và tài sản nhà nước theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc cơ quan có thẩm quyền yêu cầu. Luật KTNN chính thức có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2006, quy định KTNN là cơ quan chuyên môn về kiểm tra tài chính nhà nước, do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật; thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động đối với mọi cơ quan, đơn vị có sử dụng NSNN, tiền và tài sản nhà nước.

Ngoài ra trong Luật Ngân sách sửa đổi năm 2002 cũng có một số điều quy định về nhiệm vụ, chức năng và quyền hạn của KTNN, đặc biệt trong việc thẩm định dự toán và báo cáo tổng quyết toán ngân sách của Chính phủ trình ra Quốc

hội, tại Điều 67 quy định: “1. Quốc hội phê chuẩn quyết toán NSNN chậm nhất 18 tháng, Hội đồng nhân dân cấp tỉnh phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương chậm nhất 12 tháng sau khi năm ngân sách kết thúc; Hội đồng nhân dân cấp tỉnh quy định thời hạn phê chuẩn quyết toán ngân sách của Hội đồng nhân dân cấp dưới nhưng chậm nhất không quá 6 tháng sau khi năm ngân sách kết thúc.

2. Trong trường hợp quyết toán ngân sách chưa được Quốc hội, Hội đồng nhân dân phê chuẩn thì Chính phủ, Ủy ban nhân dân trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình và cơ quan KTNN đã kiểm toán phải tiếp tục làm rõ những vấn đề Quốc hội, Hội đồng nhân dân yêu cầu để trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân vào thời gian do Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định”.

Luật Ngân hàng Nhà nước cũng quy định: báo cáo tài chính của Ngân hàng Nhà nước hàng năm phải được KTNN kiểm toán và xác nhận. Qua đó có thể nhận thấy khối lượng công việc đòi hỏi KTNN phải triển khai trong một năm rất lớn, về mặt nhân lực và khả năng hiện nay của cơ quan KTNN chỉ đáp ứng được khoảng 50% khối lượng công việc.

### **2.3.2 Các quy định do KTNN ban hành**

#### **2.3.2.1 Xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm**

Từ khi KTNN được thành lập theo Nghị định 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ và sau này Chính phủ sửa đổi và ban hành Nghị định 93/2003/NĐ - CP ngày 13/8/2003 đều xác định KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ. Do đó trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn của mình, hàng năm KTNN phải xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và tổ chức thực hiện chương trình, kế hoạch đó. Hiện nay theo quy định của Luật KTNN, Tổng KTNN được quyền quyết định kế hoạch kiểm toán hàng năm và báo cáo với Quốc hội, Chính phủ trước khi thực hiện; tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán hàng năm và thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo yêu cầu của Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ; xem xét, quyết định việc kiểm toán khi Thường trực Hội đồng nhân dân, Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương có yêu cầu. Để thực hiện được nhiệm vụ này, thông thường vào giữa năm kiểm toán, Tổng KTNN phải ban hành một

văn bản hướng dẫn mục tiêu kiểm toán cho năm sau và hướng dẫn các Kiểm toán chuyên ngành, Kiểm toán khu vực xây dựng kế hoạch kiểm toán cho năm để trình Tổng KTNN xem xét. Đến hết tháng 9 hàng năm, các đơn vị Kiểm toán chuyên ngành và Kiểm toán khu vực phải gửi về Tổng kiểm toán dự thảo các kế hoạch kiểm toán cho năm sau của đơn vị mình. Các dự thảo kế hoạch này bao gồm các thông tin sau:

- Các mục tiêu kiểm toán cụ thể thuộc lĩnh vực mà đơn vị mình được phân công dựa trên các hướng dẫn trong mục tiêu tổng thể mà Tổng KTNN đã ban hành.

- Số lượng các đơn vị, đối tượng kiểm toán dự kiến tiến hành được kiểm toán, bao gồm các thông tin chi tiết về các đối tượng này như: gồm bao nhiêu đơn vị hạch toán độc lập, đơn vị hạch toán phụ thuộc; các chỉ tiêu chính phản ánh quy mô tài chính và hoạt động của năm dự kiến được kiểm toán; số lượng các đơn vị đầu mối dự kiến phải kiểm toán cùng với tỷ lệ về các chỉ tiêu phản ánh quy mô so với tổng thể.

- Số lượng các KTV tham gia, dự kiến các trưởng đoàn kiểm toán sao cho phù hợp với lực lượng KTV và lãnh đạo hiện có. Dự kiến thời gian kiểm toán gồm thời điểm triển khai, thời gian thực hiện, kết thúc lập và phát hành Báo cáo kiểm toán. Các thời điểm kiểm toán này phải phù hợp với kế hoạch công tác hàng năm theo hướng dẫn.

- Kinh phí dự kiến cho các cuộc kiểm toán; dự kiến việc đi lại giữa các vùng mà đơn vị kiểm toán có trụ sở, dự kiến các phương tiện vật chất cần thiết cho các cuộc kiểm toán.

Dựa trên các thông tin do các Kiểm toán chuyên ngành và Kiểm toán khu vực gửi về, KTNN tổ chức các cuộc họp xét duyệt kế hoạch thành phần bao gồm cả các đơn vị tham mưu giúp việc để tham gia ý kiến để chỉnh sửa và điều chỉnh kế hoạch cho phù hợp với các điều kiện dự kiến. Trên cơ sở đó sẽ tổng hợp toàn ngành về kế hoạch kiểm toán năm sau và trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.

### ***2.3.2.2 Xây dựng và thực hiện quy trình, chuẩn mục kiểm toán***

Từ khi KTNN được thành lập năm 1994, do không có tổ chức tiền lệ nên hoạt động của KTNN dựa trên các quy định hiện hành của Nhà nước và tham khảo hệ thống các chuẩn mực của Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán cao

(INTOSAI), các chuẩn mực của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC). Do không có các chuẩn mực và quy trình cụ thể nên các cuộc kiểm toán của KTNN được thực hiện dựa trên kinh nghiệm về kiểm tra công tác kế toán và thanh tra là chủ yếu. Mặt thuận lợi là do các cán bộ, KTV được xét tuyển chủ yếu là đã có kinh nghiệm về công tác kiểm tra, thanh tra thuộc nhiều lĩnh vực khác nhau trong nền kinh tế. Chính vì dựa trên kinh nghiệm nên các cuộc kiểm toán không có các bước đi và trình tự thống nhất; nhiều KTV lúng túng trong nghiệp vụ kiểm tra; các kết quả kiểm tra được thể hiện dưới nhiều dạng mẫu biểu, nhận xét và kết luận khác nhau; làm cho chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán rất hạn chế và không ổn định. Từ đó nảy sinh vấn đề kết luận và kiến nghị của KTNN đôi khi chưa chính xác; chứa đựng nhiều sai sót và rủi ro, mặt khác thiếu cơ sở pháp lý để kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán, kiểm soát đạo đức hành nghề của KTV.

KTNN đã triển khai nhiều công trình nghiên cứu nhằm vận dụng các kinh nghiệm của các nước và các khuyến cáo của các tổ chức INTOSAI và ASOSAI vào điều kiện cụ thể của nước ta nhằm xây dựng bước đầu hệ thống chuẩn mực KTNN và các quy trình kiểm toán hướng dẫn các hoạt động phù hợp với thông lệ quốc tế và phù hợp với trình độ phát triển của đội ngũ KTV trong nước – những người chưa được đào tạo cơ bản, cũng như chưa phù hợp với sự phát triển của các đối tượng kiểm toán.

Năm 1999 Tổng KTNN ra Quyết định số 03/1999/QĐ - KTNN ngày 6/10/1999 ban hành quy trình chung của KTNN, dựa trên quy trình kiểm toán này, KTNN soạn thảo và ban hành các quy trình kiểm toán cho từng lĩnh vực hoạt động như quy trình kiểm toán ngân sách, quy trình kiểm toán doanh nghiệp, quy trình kiểm toán đầu tư xây dựng. Bước đầu các quy trình này làm cơ sở cho việc tổ chức các đoàn kiểm toán một cách thống nhất.

KTNN đã hoàn thiện và ban hành được một hệ thống các Chuẩn mực theo quy định số 06/1999/QĐ - KTNN ngày 24/12/1999 gồm 14 chuẩn mực và chia làm 3 nhóm chính và được biên soạn thành 4 chương.



*Chương I:* những quy định chung, nêu nên các quan điểm, yêu cầu xây dựng chuẩn mực, các nguyên tắc và nội dung cơ bản của hệ thống chuẩn mực, phạm vi áp dụng các chuẩn mực này.

*Chương II:* nhóm các chuẩn mực chung, nêu lên 3 chuẩn mực về tính độc lập khách quan, khả năng trình độ và tính thận trọng, bảo mật.

*Chương III:* nhóm chuẩn mực thực hành gồm 10 chuẩn mực quy định về việc lập kế hoạch một cuộc kiểm toán, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, thu thập bằng chứng kiểm toán, đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán, chọn mẫu . . .

*Chương IV:* chuẩn mực về Báo cáo kiểm toán, quy định cụ thể nội dung, các yếu tố cơ bản của một báo cáo của KTNN, đưa ra các dạng nhận xét và kết luận.

### ***2.3.2.3 Quy định kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán***

Từ khi thành lập và đi vào hoạt động, để công tác kiểm toán đi vào nề nếp và các Báo cáo kiểm toán có chất lượng, KTNN đã chú trọng thành lập bộ máy kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán và ban hành các quy định cụ thể nhằm đưa công tác giám sát chất lượng đi vào nề nếp như là một thủ tục bắt buộc trong quy trình KTNN. Một số yếu tố cấu thành nên hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán là:

Các cấp độ kiểm soát: hiện nay KTNN đang duy trì 4 cấp độ kiểm soát cơ bản từ thấp nên đến cao:

**a.** Kiểm soát của các đoàn kiểm toán: ở cấp độ này mỗi đoàn kiểm toán đều có các quy định kiểm soát rất chặt chẽ từ cấp thấp nhất là tổ trưởng tổ kiểm toán chịu trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán trong từng tổ kiểm toán, đảm bảo rằng các KTV phải tuân thủ đúng các quy trình, chuẩn mực kiểm toán khi tiến hành các phương pháp kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán và đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận. ở cấp đoàn kiểm toán càng phải thường xuyên kiểm tra giám sát các tổ kiểm toán và tổng hợp lập Báo cáo kiểm toán theo đúng các quy định trong quy trình lập tổng hợp kết quả kiểm toán, đảm bảo Báo cáo kiểm toán có chất lượng trước khi trình ra cấp cao hơn để thông qua.

b. Kiểm soát của các kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực, đây là cấp kiểm soát cao hơn sau khi các đoàn kiểm toán gửi báo cáo kiểm toán dự thảo phải được xem xét kiểm tra lại toàn bộ hồ sơ, bằng chứng kiểm toán, các dẫn liệu kế toán, đảm bảo rằng dự thảo đã được lập theo đúng chuẩn mực, các đoàn kiểm tra đã tuân thủ đúng các trình tự, quy chế làm việc, . . . trước khi trình các bộ phận tham mưu của KTNN thẩm định lần cuối Báo cáo kiểm toán phải được các bộ phận chuyên môn và lãnh đạo tham gia chỉnh sửa các Báo cáo kiểm toán một cách cụ thể.

c. Kiểm soát của các vụ tham mưu do Vụ Tổng hợp giữ vai trò chủ trì, đây là bước giám định, kiểm tra mang tính chuyên môn, độc lập khách quan với các đơn vị Kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực trước khi trình ra cuộc họp thông qua dự thảo lần cuối cùng do lãnh đạo KTNN chủ trì. Các quy định cụ thể cho bước kiểm tra này đã được ban hành tạo thuận lợi cho việc phối hợp giữa các kiểm toán chuyên ngành và KTNN khu vực với các cụ tham mưu .

d. Kiểm soát của lãnh đạo KTNN do Tổng KTNN hoặc phó Tổng KTNN được uỷ quyền trực tiếp kiểm tra , soát xét và chủ trì cuộc họp với các bộ phận tham mưu của KTNN để tham gia đóng góp ý kiến lần cuối cùng và kết luận để chính thức hoàn thiện Báo cáo kiểm toán trước khi phát hành.

KTNN đã ban hành chuẩn mực kiểm toán số 10 về kiểm tra và soát xét chất lượng kiểm toán, trong đó quy định rất cụ thể về các nguyên tắc, yêu cầu đối với việc kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán. Tất cả các quy định trên là căn cứ pháp lý quan trọng cho hoạt động kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán.

#### **2.3.2.4 Các quy định khác**

KTNN đã có nhiều đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ và cấp cơ sở làm nền tảng cho việc ban hành nhiều văn bản quan trọng cụ thể hoá các quy chế, nhiệm vụ, quy trình kiểm toán. Cùng với việc xây dựng các văn bản quy phạm pháp luật KTNN cũng rất chú trọng đến việc xây dựng các văn bản nội bộ làm cơ sở cho việc quản lý điều hành hoạt động kiểm toán. Ngoài việc đã ban hành một số văn bản quy phạm có tính chất nội bộ ngành: Hệ thống chuẩn mực KTNN, Quy trình

KTNN, Quy trình kiểm toán NSNN, Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của Nhà nước, Quy trình kiểm toán DNNN, Quy định trình tự lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm và năm 2000 ban hành Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn KTNN, ...đến nay, KTNN đã nghiên cứu và ban hành hệ thống hồ sơ, mẫu biểu kiểm toán áp dụng cho từng lĩnh vực kiểm toán cụ thể làm cơ sở cho việc quản lý và soát xét chất lượng kiểm toán. Xây dựng và đưa vào vận hành quy trình kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán; lập, thẩm định, xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán, quy trình lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN; quy chế thi tuyển xếp ngạch, nâng ngạch kiểm toán viên và quy chế quản lý nội bộ. Những văn bản quy phạm đó đã đặt nền móng cho tổ chức và hoạt động của KTNN từng bước đi vào chính quy, hiện đại. Theo các Nghị quyết của Quốc hội, KTNN đã triển khai xây dựng và ban hành được thêm một số quy định sau :

1) Các quy chế làm việc của KTNN, các đơn vị thuộc và trực thuộc của KTNN theo quy định mới của Luật KTNN.

2) Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn KTNN theo quy định mới của Luật KTNN.

3) Cẩm nang kiểm toán.

4) Tiêu chuẩn, quy chế thi tuyển Kiểm toán viên, đạo đức nghề nghiệp, bổ nhiệm cán bộ.

5) Hệ thống hồ sơ, biểu mẫu báo cáo kiểm toán.

6) Các văn bản khác.

Như vậy, theo Thông báo số 474 /TB-KTNN ngày 26 tháng 7 năm 2006 của KTNN, tổng số văn bản do KTNN ban hành và còn có hiệu lực là 114 văn bản là cơ sở cần thiết cho việc tổ chức quản lý hoạt động chung của cơ quan và tổ chức thực hiện các chương trình kế hoạch kiểm toán cụ thể; làm cơ sở để xác định được quyền hạn và trách nhiệm của từng bộ phận trong tổ chức, chủ động trong quản lý và điều hành công việc hàng ngày hoàn thành nhiệm vụ được giao.

### **2.3.3 Cơ chế hoạt động quản lý kiểm toán**

#### **2.3.3.1 Cơ chế lãnh đạo**

Thực hiện cơ chế lãnh đạo theo chế độ thủ trưởng, người đứng đầu mỗi cấp quản lý chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của đơn vị mình. Tổng KTNN được quyền thành lập Hội đồng kiểm toán để tư vấn cho Tổng KTNN thẩm định các báo cáo kiểm toán quan trọng hoặc tái thẩm định các báo cáo kiểm toán theo kiến nghị của đơn vị được kiểm toán, giúp Tổng KTNN xử lý các kiến nghị về báo cáo kiểm toán. Số thành viên và quy chế làm việc của Hội đồng do Tổng KTNN quyết định. Hội đồng KTNN do một Phó Tổng KTNN làm chủ tịch, Hội đồng KTNN làm việc theo nguyên tắc thảo luận tập thể, biểu quyết theo đa số, ý kiến thiểu số được bảo lưu và báo cáo Tổng KTNN. ở cấp Vụ và cấp phòng không thành lập Hội đồng kiểm toán, việc tham gia vào báo cáo kiểm toán theo trình tự kiểm tra và kiểm soát của các vụ tham mưu của KTNN, quá trình thông qua và quyết định kế hoạch kiểm toán và báo cáo kiểm toán đều do Tổng KTNN chủ trì với sự tham gia của các bộ phận tham mưu. Mô hình này có một số ưu điểm là:

- Các quyết sách của người đứng đầu được quán triệt trực tiếp đến cấp dưới theo đúng chủ trương và phù hợp mục tiêu phát triển chung.
- Người lãnh đạo có điều kiện cọ sát trực tiếp với công việc của cấp dưới nên hiểu rõ về các vấn đề nảy sinh trong quản lý và điều hành hoạt động của bộ máy nên có sự điều chỉnh kịp thời.

Tuy nhiên mô hình này cũng có nhược điểm là:

- Khi khối lượng công việc nhiều, người lãnh đạo không có điều kiện quán xuyên hết được sẽ tạo ra sự ùn tắc công việc; vướng vào tình trạng xử lý sự vụ hàng ngày, thiếu thời gian xử lý các vấn đề ở tầm vĩ mô.
- Khó khăn trong việc phát huy được tính tự chủ và năng động của cấp dưới trong điều hành công việc, đặc biệt trong điều kiện địa bàn công tác của KTNN trải dài trên cả nước.

### **2.3.3.2 Phân công, phân cấp trong tổ chức quản lý kiểm toán**

#### **1. Các cấp quản lý của KTNN**

Thông qua mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động hiện nay có thể chia bộ máy quản lý nói chung thành 3 cấp:

Cấp thứ nhất là cấp Tổng KTNN, cấp này có Tổng KTNN và các phó Tổng KTNN làm nhiệm vụ giúp việc cho Tổng KTNN.

Cấp thứ 2 là cấp Vụ, người lãnh đạo là Vụ trưởng, Kiểm toán trưởng và các Phó Kiểm toán trưởng làm nhiệm vụ giúp việc thuộc các vụ tham mưu chức năng, các KTNN chuyên ngành, khu vực.

Cấp thứ 3 là cấp Phòng, gồm có các Trưởng phòng và các Phó phòng làm nhiệm vụ giúp việc cho Trưởng phòng. Tại mỗi cấp có các quy định cụ thể về quyền hạn, nhiệm vụ của mỗi cấp, mỗi người trong hoạt động quản lý thường ngày; sự phối hợp giữa việc giao nhiệm vụ, triển khai thực hiện, trao đổi và phản hồi ý kiến, báo cáo kết quả. Tất cả các hoạt động theo nguyên tắc tập trung dân chủ và chế độ thủ trưởng; Thủ trưởng bộ phận nào chịu trách nhiệm toàn bộ về hoạt động của bộ phận đó, Tổng KTNN chịu trách nhiệm cuối cùng về toàn bộ hoạt động của KTNN.

#### **2. Phân công, phân cấp giữa các cấp quản lý**

Hiện nay mô hình tổ chức bộ máy hệ thống KTNN thể hiện các quan hệ quản lý hoạt động kiểm toán từ Tổng KTNN đến các bộ phận tham mưu và các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực thường theo mô hình hai cấp (xem sơ đồ 2.4)

- Theo mô hình này hệ thống quản lý chuyên môn trực tuyến sẽ gồm hai cấp là: KTNN (Tổng KTNN) và các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực (các Kiểm toán trưởng); Các phòng kiểm toán thuộc KTCN, KTKV cùng với các phòng, bộ phận tham mưu sẽ hình thành các bộ phận tham mưu cho Kiểm toán trưởng (tham mưu chức năng và tham mưu trực tuyến). Kiểm toán trưởng tập trung mọi trách nhiệm và quyền hạn quản lý kiểm toán trong lĩnh vực được Tổng KTNN giao. Trong điều kiện bộ máy tổ chức của KTNN còn nhỏ và số lượng các

cuộc kiểm toán không nhiều thì mô hình này tỏ ra có hiệu quả do số cấp trong quản lý hoạt động kiểm toán ít, quyết định quản lý được truyền đạt nhanh, chính xác; phát huy được các ý kiến tham mưu của các bộ phận chức năng trong việc thẩm định và kiểm tra, kiểm soát báo cáo kiểm toán.

Quá trình phân công thực hiện nhiệm vụ hàng năm trong nội bộ cơ quan KTNN thường diễn ra theo hai loại:

- Giữa các bộ phận quản lý thuộc các cấp khác nhau.
- Giữa các bộ phận quản lý cùng cấp.

Ở đây chúng ta tập trung đi sâu phân tích một số loại mối quan hệ sau:

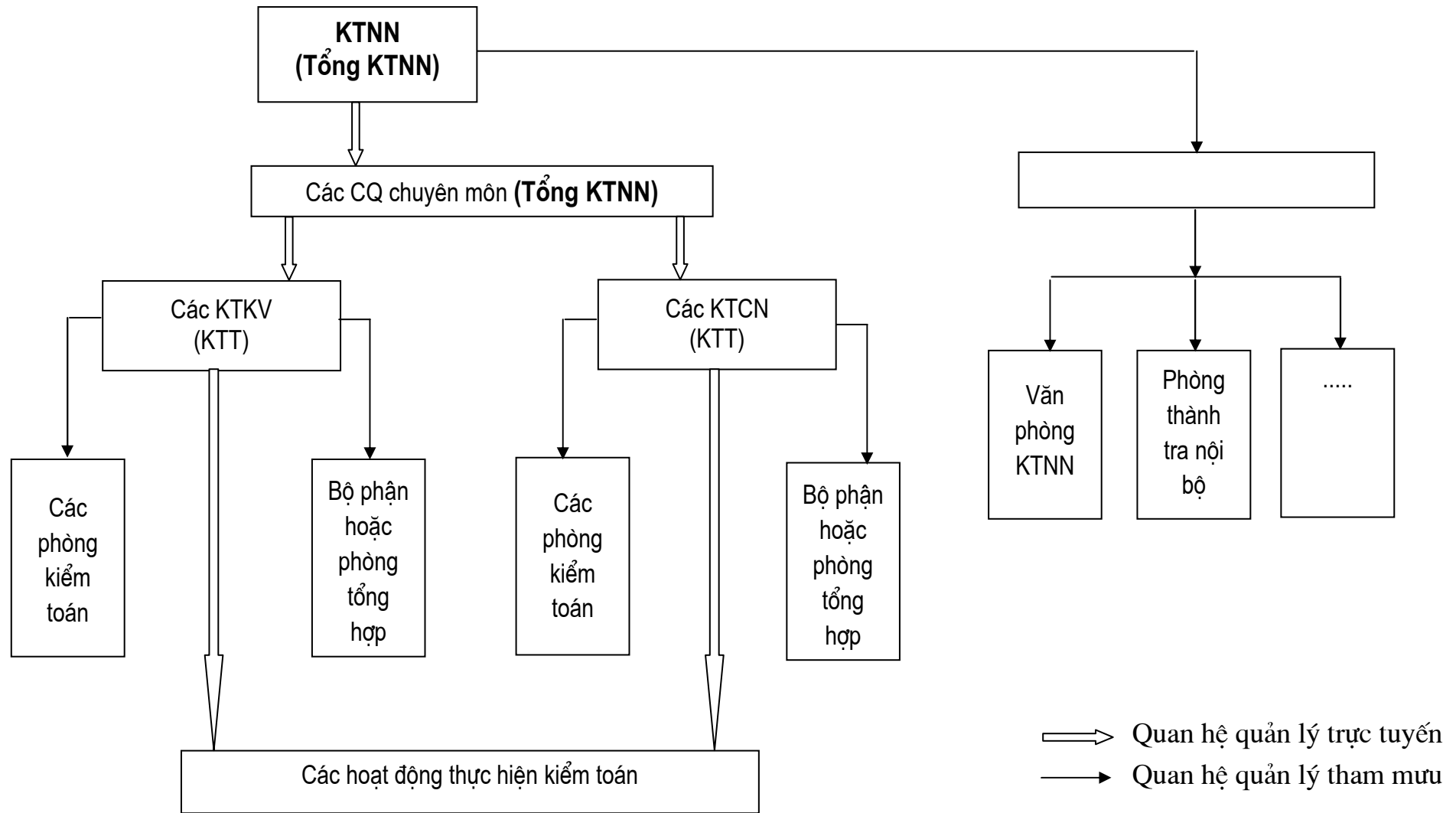
***Một là giữa kiểm toán chuyên ngành và khu vực***

Theo quy định hiện hành thì các kiểm toán chuyên ngành được giao nhiệm vụ kiểm toán các đơn vị, cơ quan, tổ chức do Trung ương quản lý; kiểm toán khu vực thực hiện kiểm toán các đối tượng trên nhưng do địa phương quản lý. Sự phân công này phù hợp với sự phân cấp về quản lý kinh tế và ngân sách hiện nay. Trong thực tế khi hoạt động kiểm toán chuyên ngành vẫn phải thực hiện thêm nhiệm vụ kiểm toán một số cơ quan địa phương do kiểm toán khu vực chưa đủ mạnh về lực lượng, trong khi địa bàn các địa phương rất rộng lớn do vậy để đảm bảo thực hiện tốt nhiệm vụ được giao, Tổng KTNN phải phân công thêm nhiệm vụ cho kiểm toán chuyên ngành.

Kiểm toán chuyên ngành có nhiệm vụ tham gia xây dựng các quy trình kiểm toán, phương pháp nghiệp vụ và phương pháp kiểm toán theo các loại hình kiểm toán, theo lĩnh vực và đối tượng kiểm toán đã phân công. Các kiểm toán khu vực cùng với các kiểm toán chuyên ngành có trách nhiệm tham gia trong việc xây dựng các quy trình và phương pháp kiểm toán.

***Hai là giữa các kiểm toán chuyên ngành***

Hiện nay theo quy định tại Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ, KTNN có 7 kiểm toán chuyên ngành (như đã đề cập ở phần trước) phân chia các lĩnh vực hoạt động theo 3 nhóm ngành chính là: lĩnh vực các đơn vị thụ hưởng ngân sách; các đơn vị xây dựng dự án, viện trợ, chương trình mục



**Sơ đồ 2.4 : Mô hình 2 cấp trong tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán[28]**

tiêu quốc gia... các DNNN khác. Sự phân công này trên nghĩa tổng thể rõ ràng, nhưng thực tế có nhiều nhầm lẫn giữa các lĩnh vực trên, có những đơn vị là DNNN nhưng lại là đơn vị xây dựng cơ bản hoặc là đơn vị trực thuộc của bộ phận chi ngân sách...

***Ba là giữa các KTNN khu vực***

Các nhiệm vụ được phân công là giống nhau, chỉ khác nhau là địa bàn kiểm toán khác nhau, tùy thuộc vào năng lực của từng kiểm toán khu vực.

***Bốn là giữa các bộ phận tham mưu, giúp việc***

Mỗi đơn vị thuộc các bộ phận này được giao những nhiệm vụ khác nhau theo các văn bản phân công nhiệm vụ rõ ràng: từ các nhiệm vụ như chuẩn bị về chương trình hoạch kiểm toán năm sau, thẩm định các kế hoạch kiểm toán hay báo cáo kiểm toán, chuẩn bị các văn bản quy định trong nội bộ ngành, chuẩn bị các điều kiện cơ sở vật chất cho các đoàn kiểm toán...

***Năm là giữa các phòng trong cùng cấp quản lý***

Tại các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực cũng như là các đơn vị tham mưu đều có chia nhân lực và nhiệm vụ theo các phòng khác nhau mang tính chuyên môn hoá sâu hơn. sự phân định nhiệm vụ có khác nhau về phạm vi, khối lượng công việc. Ví dụ: như một phòng kiểm toán tại kiểm toán khu vực có phạm vi kiểm toán như một kiểm toán chuyên ngành nhưng nhỏ hơn

**2.3.4 Cơ chế hoạt động tổ chức thực hiện kiểm toán**

***2.3.4.1 Tổ chức và hoạt động của các đoàn kiểm toán hiện nay***

Các đoàn kiểm toán hiện nay được thành lập theo quyết định của Tổng KTNN theo đề nghị của kiểm toán trưởng các kiểm toán chuyên ngành và khu vực, trong một đoàn kiểm toán có thể có hai cấp quản lý tùy thuộc vào quy mô và phạm vi của từng đoàn kiểm toán:

a. Đoàn kiểm toán: khi tiến hành thực hiện một nhiệm vụ kiểm toán cụ thể nào đó đều phải thành lập các đoàn kiểm toán và được Tổng KTNN phê duyệt. đoàn kiểm toán gồm nhiều KTV và được chia thành nhiều tổ kiểm toán khác nhau, có trưởng đoàn và phó trưởng đoàn, các tổ trưởng các tổ. Theo thực tế hiện



nay, một đoàn kiểm toán có thể gồm nhân sự của nhiều phòng trong một đơn vị kiểm toán chuyên ngành hoặc kiểm toán khu vực, đôi khi một đoàn kiểm toán có thể gồm cả nhân sự của nhiều đơn vị khác nhau được bổ sung để thực hiện một nhiệm vụ quan trọng và rộng lớn nào đó.

**b. Tổ kiểm toán:** là một bộ phận của đoàn kiểm toán, thực hiện nhiệm vụ kiểm toán độc lập tại một đối tượng kiểm toán nào đó thuộc phạm vi kiểm toán của một đoàn đã được phân công. Bao gồm một tổ trưởng và một số KTV, nhiệm vụ của tổ trưởng hiện nay chủ yếu là quản lý hành chính về nhân sự trong tổ, không được phân công chỉ đạo về nghiệp vụ, nhiệm vụ này do đoàn chịu trách nhiệm

Thông thường đoàn kiểm toán được tổ chức theo mô hình quản lý trực tuyến với hai loại sau:

- **Mô hình tổ chức quản lý một cấp:** theo mô hình này đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn, phó trưởng đoàn và các kiểm toán viên. Trưởng đoàn trực tiếp quản lý chỉ đạo điều hành toàn bộ hoạt động của đoàn kiểm toán đến từng kiểm toán viên. Mô hình này thường được áp dụng đối với các đoàn kiểm toán tại các đơn vị có quy mô nhỏ, ít thành viên và có phạm vi hẹp. Ví dụ như các đoàn kiểm toán tại các nhà máy đường trong những năm qua do KTNN tiến hành.

- **Mô hình tổ chức quản lý hai cấp:** theo mô hình này hoạt động của đoàn kiểm toán chia thành 2 cấp quản lý: cấp đoàn kiểm toán có trưởng đoàn và các phó trưởng đoàn kiểm toán làm nhiệm vụ giúp việc cho Trưởng đoàn; cấp dưới là các tổ kiểm toán trực tiếp thực hiện công việc kiểm toán tại từng đơn vị cụ thể. Tổ kiểm toán gồm có tổ trưởng tổ kiểm toán và các KTV, thông thường từ 2 - 4 người. Trong hình thức 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 công việc kiểm toán. Ví dụ như các đoàn kiểm toán tại các Tổng công ty 91 hay 90, hay các đoàn kiểm toán NSNN tại các Bộ, NSNN tỉnh,... đây là mô hình được áp dụng phổ biến trong thời gian qua.

#### **2.3.4.2 Phân công, phân cấp trong tổ chức thực hiện kiểm toán**

Để hoạt động của các đoàn, tổ kiểm toán khi thực hiện nhiệm vụ đáp ứng

được các mục tiêu đề ra cần phải làm tốt việc phân công và phân cấp trong đoàn kiểm toán, cụ thể:

**a.** Việc *phân công* trong một đoàn kiểm toán chính là phân công chức năng, nhiệm vụ giữa các tổ kiểm toán hoặc giữa các KTV trong đoàn kiểm toán đó, đồng thời phải đáp ứng được các yêu cầu sau:

- Do đặc thù của đối tượng kiểm toán có phạm vi hoạt động rộng, trải dài trên cả nước, một Tổng Công ty hay một Bộ, ngành có nhiều lĩnh vực hoạt động khác nhau, nhiều đơn vị thành viên, giữa các đơn vị trong cùng một Tổng Công ty có sự hoạt động độc lập tương đối với nhau do đó khi phân công nhiệm vụ cho các tổ kiểm toán phải đảm bảo nguyên tắc độc lập tương đối giữa các tổ kiểm toán và giữa các KTV trên cơ sở xác định rõ phạm vi công việc, nhiệm vụ phù hợp với phương pháp chuyên môn riêng.

- Hoạt động kinh doanh của các DNNN rất phức tạp theo đòi hỏi của thị trường, mỗi đơn vị có mức độ phức tạp riêng rất khác nhau, mặt khác có những Tổng Công ty hoặc tại một Công ty có nhiều đơn vị nhỏ hơn hoạt động trên các lĩnh vực như sản xuất, kinh doanh thương mại, đơn vị sự nghiệp,... do đó khi phân công các tổ trưởng tổ kiểm toán và công việc cho các KTV phải phù hợp với trình độ và sở trường riêng của từng các nhân, nhằm hoàn thành đầy đủ nhất các nội dung kiểm toán và mục tiêu đề ra cho một cuộc kiểm toán.

- Việc phân công phải tạo ra sự phối hợp chặt chẽ và nhịp nhàng giữa các tổ kiểm toán và các KTV vì mục tiêu chung của cả đoàn kiểm toán kể cả trong trường hợp cần điều chỉnh phạm vi và nội dung kiểm toán cho phù hợp với thực tiễn phát sinh trong quá trình kiểm toán khác với kế hoạch kiểm toán ban đầu.

**b.** Việc *phân cấp* trong một cuộc kiểm toán chính là sự phân cấp trách nhiệm và quyền hạn giữa các cấp trong đoàn kiểm toán là trưởng đoàn kiểm toán với Tổ trưởng tổ kiểm toán và giữa tổ trưởng tổ kiểm toán với các nhóm trưởng hoặc các KTV. Quyền hạn và trách nhiệm của trưởng đoàn kiểm toán, tổ trưởng tổ kiểm toán và KTV đã được quy định rõ trong Luật KTNN, tuy nhiên khi thực hiện cần đáp ứng những yêu cầu sau:

- Do địa bàn hoạt động của nhiều đơn vị được kiểm toán rất rộng, thời gian kiểm toán không dài do vậy việc phân cấp quyền hạn cho các Tổ trưởng tổ kiểm toán phải phát huy được tính độc lập và chủ động khi tiến hành kiểm toán tại các đơn vị rất xa nhau. Tuy nhiên phải đảm bảo nguyên tắc tập trung thống nhất trong chỉ đạo và xử lý một cách thông suốt các vấn đề chung của cả đoàn phát sinh trong quá trình kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán không thể đi triển khai kiểm toán hoặc kết luận tại tất cả các tổ kiểm toán do đó cần lựa chọn các điểm kiểm toán quan trọng để chỉ đạo trực tiếp cho phù hợp với thực tế và yêu cầu công việc đáp ứng một cách tốt nhất mục tiêu chung.

- Tạo điều kiện cho các tổ kiểm toán hoặc các KTV có thời gian và sự chủ động cần thiết trong việc xử lý các vấn đề theo đúng phương pháp chuyên môn nghiệp vụ, quy trình và chuẩn mực để hoàn thành tối đa mục tiêu của tổ kiểm toán.

#### ***2.3.4.2 Quy trình kiểm toán chung***

Năm 1999 KTNN có quyết định số 03/1999/QĐ - KTNN ngày 6/10/1999 ban hành quy trình chung của KTNN, dựa trên quy trình kiểm toán này, KTNN soạn thảo và ban hành các quy trình kiểm toán cho từng lĩnh vực hoạt động như quy trình kiểm toán ngân sách, quy trình kiểm toán doanh nghiệp, quy trình kiểm toán đầu tư xây dựng. Bước đầu các quy trình này làm cơ sở cho việc tổ chức các đoàn kiểm toán một cách thống nhất. Quy trình kiểm toán được xây dựng cho một cuộc kiểm toán của KTNN, quy định một cuộc kiểm toán có 4 bước bao gồm:

**a.** Bước 1: chuẩn bị kiểm toán, trong bước này chủ yếu là các KTV phải tiến hành khảo sát và thu thập các thông tin chủ yếu về đối tượng kiểm toán; đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ; xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán; lập kế hoạch cho một cuộc kiểm toán; thành lập đoàn kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện vật chất; công bố quyết định kiểm toán.

**b.** Bước 2: thực hiện kiểm toán, đây là giai đoạn để các KTV trực tiếp tiến hành kiểm toán, thu thập các bằng chứng kiểm toán làm cơ sở dẫn hiệu để lập Báo cáo kiểm toán. áp dụng các thủ tục và phương pháp kiểm toán thích hợp cho từng điều kiện của cuộc kiểm toán để đủ cơ sở đưa ra các nhận xét, đánh giá và đưa ra ý kiến về các vấn đề cần kiểm tra theo đúng

mục tiêu của cuộc kiểm toán, phù hợp với kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt với thời gian và chi phí thấp nhất.

c. Bước 3: kết thúc và lập Báo cáo kiểm toán, ở các này các KTV phải tổng hợp lại các bằng chứng, cơ sở dẫn liệu để lập dự thảo Báo cáo kiểm toán, làm các thủ tục về soát xét chất lượng; lưu trữ và phát hành Báo cáo kiểm toán.

d. Bước 4: kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán: Đây là bước kiểm toán cuối cùng, có tính đặc thù của Việt Nam nhằm kiểm tra xem các đối tượng kiểm toán đã thực hiện các kết luận và kiến nghị của KTNN như thế nào. ở nhiều nước trên thế giới không có bước này và việc đó là để các cơ quan có chức năng hoặc Quốc hội thông qua chức năng giám sát Chính phủ sẽ kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN đã đưa ra. Mặt khác bước kiểm tra này cũng là cơ hội để xem xét lần cuối về những kiến nghị và kết luận của KTNN đã phù hợp với thực tế chưa, có cần bổ sung hoặc sửa đổi kiến nghị đã đưa ra hay không.

Dựa trên quy trình KTNN, Tổng KTNN đã ban hành thêm quy trình về lập và xét duyệt Báo cáo kiểm toán nhằm cụ thể hoá bước 3 của quy trình chung; quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm nhằm phục vụ cho việc tổng hợp kết quả toàn ngành và công khai Báo cáo kiểm toán theo Luật KTNN vừa có hiệu lực.

#### **2.4. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KTNN**

Hơn mười năm là một chặng đường không dài đối với một tổ chức mới ra đời, công tác tổng kết và đánh giá cần được coi trọng nhằm tìm ra những ưu điểm để phát huy và những mặt còn yếu kém để rút kinh nghiệm trên con đường phát triển. Ngoài những thành tích không thể phủ nhận, tất yếu còn tồn tại những hạn chế sau:

##### **2.4.1 Đánh giá về mô hình tổ chức của KTNN**

a. *Về vị trí, chức năng và quyền hạn của KTNN* qua hơn mười năm qua thành lập và phát triển từ chỗ khi mới thành lập, vị trí của cơ quan KTNN trong bộ máy nhà nước chưa được xác định rõ; chức năng mới dừng ở việc: xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các

cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do NSNN cấp. Tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ được nâng lên theo quy định của Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ, KTNN được xác định là cơ quan thuộc Chính phủ có chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo NSNN các cấp và báo cáo tổng quyết toán NSNN; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng NSNN và tài sản nhà nước theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc cơ quan có thẩm quyền yêu cầu. Tại kỳ họp thứ bảy, Quốc hội khoá XI đã thông qua Luật KTNN và chính thức có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2006, theo đó, KTNN là cơ quan chuyên môn về kiểm tra tài chính nhà nước, do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật; thực hiện chức năng: *kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động đối với mọi cơ quan, đơn vị có sử dụng NSNN, tiền và tài sản nhà nước*. KTNN là cơ quan chuyên môn do Quốc hội thành lập và hoạt động chỉ tuân theo pháp lý thì mới nâng cao được vai trò của Quốc hội và Hội đồng nhân dân trong việc quyết định và giám sát NSNN, ngăn ngừa tham nhũng trong bộ máy nhà nước, kiểm tra tính đúng đắn của Nhà nước, ngăn ngừa lãng phí thất thoát tiêu cực trong những công trình quan trọng quốc gia do Quốc hội quyết định. Quyền hạn của cơ quan KTNN được nâng cao phù hợp với nhiệm vụ được giao, đáp ứng được vai trò là công cụ mạnh trong phòng chống tham nhũng và lãng phí. Nếu KTNN thuộc Chính phủ, sẽ có những điểm bất lợi: Chính phủ sẽ giao cho KTNN thuộc Chính phủ thẩm định báo cáo quyết toán của Chính phủ. Thực tế nhiều năm qua, KTNN thuộc Chính phủ, khó đảm bảo tính độc lập, khách quan.

Đánh giá một cách tổng quát: từ khi thành lập đến nay vị trí của KTNN đã không ngừng được nâng cao; chức năng và nhiệm vụ của KTNN từng bước được mở rộng, giúp Quốc hội, Chính phủ kiểm tra, kiểm sát chặt chẽ hơn việc quản lý,

sử dụng NSNN và tài sản nhà nước; quy định về vị trí, chức năng của KTNN theo quy định của Luật KTNN vừa qua là phù hợp với tiến trình ra đời và phát triển của KTNN và ngày càng phù hợp hơn với thông lệ quốc tế. Kết quả kiểm toán được báo cáo cho Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan có thẩm quyền sử dụng trong quản lý và điều hành nền kinh tế, điều đó cho thấy KTNN là một công cụ quan trọng nằm trong một hệ thống các cơ quan kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước, khẳng định vai trò không thể thiếu được trong bộ máy nhà nước pháp quyền.

*b. Về mô hình tổ chức bộ máy* cùng với việc nâng cao địa vị pháp lý, bộ máy tổ chức của KTNN được từng bước củng cố và phát triển theo mô hình tổ chức và quản lý tập trung thống nhất. Với nhiệm vụ kiểm toán ngày càng tăng, vấn đề xây dựng và củng cố tổ chức bộ máy của KTNN là một nhiệm vụ hết sức quan trọng. Có thể nói, trong những năm qua cơ cấu tổ chức của KTNN thường xuyên phát triển và được củng cố. Cho đến nay, về cơ bản, cơ cấu tổ chức của KTNN đã hoàn thiện theo hướng chuyên môn hoá theo chuyên ngành hoặc lĩnh vực; củng cố và tăng cường năng lực cho các bộ phận tham mưu; thành lập thêm các KTNN khu vực để từng bước tiến tới hàng năm kiểm toán được Báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương. Từ chỗ ban đầu chỉ có 4 đơn vị kiểm toán chuyên ngành và Văn phòng KTNN, đến nay cơ cấu tổ chức của KTNN đã có 21 đơn vị thuộc và trực thuộc theo quy định theo Nghị quyết 916/NQ-UBTVQH 11 ngày 15/9/2005; trong đó có 06 đơn vị thực hiện chức năng tham mưu, 07 đơn vị kiểm toán chuyên ngành; 05 đơn vị KTNN KV và 03 đơn vị sự nghiệp.

Qua hơn mười năm hoạt động, có thể khẳng định, bộ máy tổ chức của KTNN tổ chức theo mô hình tập trung thống nhất là hoàn toàn phù hợp với tình hình thực tế của nước ta, đáp ứng được những yêu cầu cơ bản của một cơ quan KTNN theo thông lệ quốc tế; Việc bố trí các KTNN khu vực tại các trung tâm kinh tế vùng, miền làm nhiệm vụ kiểm toán các tỉnh xung quanh là phù hợp với nguyên tắc độc lập và tiết kiệm trong tổ chức và hoạt động; thành lập các đơn vị

kiểm toán chuyên ngành thực hiện chuyên môn hoá trong hoạt động kiểm toán mang lại hiệu quả cao; thành lập các đơn vị tham mưu chức năng bước đầu giúp cho Tổng KTNN điều hành công việc và quản lý hoạt động kiểm toán một cách hiệu quả.

Nhìn chung, tổ chức bộ máy của KTNN hiện nay gọn nhẹ, phát huy được tác dụng. Việc củng cố phát triển tổ chức bộ máy trong từng giai đoạn là có hiệu quả, đặc biệt là việc phát triển hệ thống các KTNN KV đã giúp cho KTNN thực hiện tốt hơn nhiệm vụ kiểm toán báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách của các địa phương trên từng địa bàn khu vực, tiết kiệm được chi phí cho việc triển khai nhiệm vụ kiểm toán, góp phần giải quyết được một phần khó khăn cho đội ngũ KTV đỡ phải đi công tác xa nhà nhiều ngày, và điều quan trọng hơn là giúp cho KTNN nắm được một cách hệ thống và sâu sát tình hình lập, chấp hành dự toán và quyết toán NSNN của các địa phương trên địa bàn các tỉnh, đảm bảo cho công tác kiểm toán đi vào cả chiều rộng và chiều sâu, nhằm tiến tới kiểm toán hàng năm đối với tất cả NSNN các tỉnh thành trên cả nước.

Đứng đầu KTNN và chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của KTNN là Tổng KTNN, thực hiện theo cơ chế lãnh đạo thủ trưởng. Bên cạnh Tổng KTNN có Hội đồng Kiểm toán do Tổng KTNN quyết định thành lập tư vấn cho Tổng KTNN những quyết định quan trọng, phức tạp. Việc quy định Hội đồng Kiểm toán phát huy được trí tuệ tập thể của cán bộ quản lý, khoa học và chuyên môn nghiệp vụ, giúp cho Tổng KTNN trong việc đưa ra những quyết định đảm bảo chính xác, khách quan. Định chế Hội đồng tư vấn có tác dụng bổ sung hoàn chế độ thủ trưởng. Với mô hình như vậy là phù hợp với điều kiện thực tiễn của Việt Nam, đảm bảo tính độc lập trong hoạt động của KTNN; đặc biệt, trong điều kiện Luật KTNN quy định về trách nhiệm rất lớn của Tổng KTNN như vậy. Tuy nhiên vấn đề này cũng còn một số mặt cần khắc phục đó là:

**Một là** Luật KTNN có hiệu lực, tuy nhiên việc cụ thể hoá Luật còn chậm, trên thực tế Quốc hội còn can thiệp vào việc xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm của KTNN; chưa ban hành kịp thời các nghị quyết nhằm cụ thể hoá Luật;

chưa đưa ra được quy định cụ thể về hình thức và phương pháp công khai kết quả kiểm toán làm giảm vai trò và tác dụng hoạt động của KTNN.

*Hai là* việc thành lập và triển khai hoạt động các bộ phận tham mưu cũng như các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực còn chậm, chưa theo kịp với yêu cầu của thực tiễn làm giảm phạm vi ảnh hưởng của hoạt động kiểm toán, nhiều nơi còn chưa biết về tổ chức bộ máy cũng như hoạt động của KTNN do đó làm giảm tác dụng phòng ngừa trong quản lý kinh tế tài chính của Nhà nước. Việc phân chia lĩnh vực kiểm toán chưa mang tính chuyên môn hoá cao, còn chông chéo gây khó khăn cho công tác lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

*c. Vấn đề vận hành và quản lý bộ máy* nhìn chung, các đơn vị đã tổ chức hoạt động tương đối tốt theo chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn được giao trong những năm vừa qua. Với cơ cấu tổ chức, năng lực và quy mô hoạt động của KTNN hiện nay đã có bước phát triển đáng kể; quy mô kiểm toán ngày càng được mở rộng, chất lượng kiểm toán được nâng lên, năng lực quản lý điều hành của ngành được tăng cường một bước, tuy nhiên còn một số tồn tại đó là:

- Một số đơn vị còn chưa thật sự quan tâm, sử dụng có hiệu quả bộ máy của mình, giao nhiệm vụ cho các bộ phận còn tùy hứng, không đúng chức năng của mỗi cơ cấu, phòng tổng hợp ở các đơn vị kiểm toán có xu hướng tham gia nhiều vào hoạt động kiểm toán (đi kiểm toán) mà ít quan tâm tới công tác tổng hợp, do đó việc tham mưu cho lãnh đạo về công tác lập kế hoạch hoạt động hay kế hoạch kiểm toán bị động; công tác tổng hợp, lập báo cáo kiểm toán, thẩm định báo cáo kiểm toán hay kiểm soát chất lượng kiểm toán ban đầu bị coi nhẹ làm ảnh hưởng đến chất lượng công tác chung.

- Việc phối hợp giữa các bộ phận tham mưu chưa tốt trong việc thẩm định báo cáo kiểm toán, có quá nhiều bộ phận tham mưu cùng thẩm định một báo cáo kiểm toán gây tốn kém về nhân lực, thời gian cũng như có sự bất nhất trong ý kiến đưa ra gây khó khăn cho các đơn vị kiểm toán trong việc thông qua kết quả kiểm toán, điều này càng bất cập khi số lượng các cuộc kiểm toán tăng nên trong thời gian tới.

- Hiện nay cơ cấu tổ chức nội bộ của các đơn vị kiểm toán chuyên ngành



và KTNN khu vực theo quy định hiện nay gồm có 05 phòng; trong đó, đối với các đơn vị kiểm toán chuyên ngành thì có 04 phòng nghiệp vụ và phòng tổng hợp; các đơn vị KTNN khu vực có 04 phòng nghiệp vụ và văn phòng. Do tính chất hoạt động kiểm toán là hoạt động theo đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán và có quy chế hoạt động riêng; trong đó quyền hạn, trách nhiệm của trưởng đoàn kiểm toán, tổ trưởng tổ kiểm toán và các thành viên trong đoàn kiểm toán đều có quy định cụ thể. Vì vậy, với cách bố trí phòng như hiện nay, các phòng không thể hiện được vai trò trong công tác tổ chức hoạt động chuyên môn ngoài việc quản lý hành chính sau khi kết thúc đợt kiểm toán.

#### ***d. Về thực hiện chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị***

Một số bất cập và tồn tại trong việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị kiểm toán là:

➤ Hiện nay trong việc phân công chức năng nhiệm vụ kiểm toán giữa các phòng trong các kiểm toán chuyên ngành và KTNN khu vực chưa được chuyên môn hoá, do đó các đơn vị kiểm toán chưa có sự theo dõi một cách có hệ thống, thường xuyên, liên tục các đối tượng kiểm toán thuộc phạm vi kiểm toán đơn vị được phân công đảm nhiệm; vì vậy, việc nắm bắt tình hình tài chính, đầu tư xây dựng, năng lực của doanh nghiệp hay các vấn đề cần quan tâm... của các cấp, các ngành, các địa phương bị thiếu thông tin. Một số năm vừa qua chúng ta thường mất nhiều thời gian và chi phí cho việc khảo sát, lập kế hoạch do chưa có cơ chế theo dõi nắm tình hình các đơn vị được kiểm toán; làm hạn chế tác dụng ngăn ngừa các sai phạm của các đơn vị được kiểm toán trong công tác quản lý, điều hành ngân sách, tài chính, đầu tư xây dựng cơ bản.

➤ Trong tổ chức thực hiện nhiệm vụ kiểm toán giữa các đơn vị kiểm toán chuyên ngành, giữa kiểm toán chuyên ngành với KTNN khu vực có sự chồng chéo nhau. Nếu trước khi triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán không có sự thống nhất trước về phạm vi, nội dung kiểm toán; việc duyệt kế hoạch kiểm toán không đảm bảo chặt chẽ sẽ dễ dẫn tới vấn đề này. Do đặc điểm ngân sách giữa các cấp, các ngành, giữa trung ương và địa phương có quan hệ, đan xen lẫn nhau

như: ngân sách trung ương uỷ quyền chi cho địa phương; các dự án đầu tư do trung ương quyết định nhưng giao cho địa phương quản lý; việc giao cho các địa phương nhiệm vụ thu thuế đối doanh nghiệp trung ương đóng trên địa bàn khu vực; ngân sách chi cho các chương trình mục tiêu quốc gia do Quốc hội quyết định hàng năm giao cho các địa phương thực hiện. Vì vậy, có trường hợp khi KTNN khu vực tiến hành kiểm toán ngân sách ở một địa phương nào đó có thể tiến hành kiểm toán DNNN nào đó của trung ương đóng trên địa bàn khu vực. Trong trường hợp đó có thể xảy ra tình huống đơn vị KTNN khu vực và Kiểm toán DNNN cùng tiến hành kiểm toán doanh nghiệp đó nhưng kết quả lại khác nhau.

## **2.4.2 Đánh giá cơ chế hoạt động của KTNN**

### **2.4.2.1 Đánh giá cơ chế hoạt động quản lý kiểm toán**

#### **a. Về xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm**

Công tác xây dựng kế hoạch hàng năm đã đạt được nhiều kết quả tốt, trước tiên đó là định hướng và kế hoạch cụ thể để KTNN thực hiện nhiệm vụ kiểm toán hàng năm. Qua hơn 10 năm đi vào hoạt động phần lớn các đơn vị thuộc đối tượng và lĩnh vực của KTNN đã được kiểm toán; qua kiểm toán đã phát hiện kiến nghị tăng thu cho NSNN nhiều tỷ đồng, giảm chi và quản lý thu chi qua NSNN với số lượng kinh phí rất lớn. Kết quả kiểm toán đó không những chỉ là con số tăng thu giảm chi cho NSNN mà còn ở chỗ hoạt động của KTNN đã giúp cho các đơn vị được kiểm toán ngăn ngừa những tiêu cực, lãng phí, thất thoát tiền của, tài sản và hoàn thiện hơn công tác quản lý của mình đảm bảo sử dụng các nguồn lực tài chính quốc gia một cách hiệu quả hơn.

Mặc dù đã có nhiều cố gắng trong công tác lập kế hoạch kiểm toán hàng năm nhằm phát huy tối đa nguồn lực về con người và vật chất mà KTNN đang có, tuy nhiên qua hơn 10 năm hoạt động cần phải đánh giá và nhìn nhận một cách khách quan về những vấn đề còn tồn tại trong công tác xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm, cụ thể:

- Chưa có một quy trình về việc xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm, kế hoạch kiểm toán trung hạn hay dài hạn, điều đó dễ tạo ra các khoảng trống không được kiểm toán.

▪ Để xây dựng được một kế hoạch kiểm toán mang tính tổng thể, điều trước tiên cần phải làm là xác định đúng mục tiêu kiểm toán của KTNN làm sao để hoàn thành các nhiệm vụ theo quy định của pháp luật một cách có hiệu lực và hiệu quả nhất. Muốn làm được điều đó chúng ta phải có được tầm nhìn về một bức tranh tổng quát về tính kinh tế, tính tuân thủ trong hoạt động quản lý và sử dụng ngân sách của tất cả các đối tượng kiểm toán thuộc phạm vi kiểm toán của mình. Trong việc xây dựng mục tiêu kiểm toán hiện nay chưa có được cách đánh giá mang tầm vĩ mô về toàn bộ nền kinh tế, về từng ngành hay lĩnh vực thuộc phạm vi của KTNN. Do vậy dẫn đến việc xây dựng kế hoạch kiểm toán có tính dàn trải, rộng nhưng khó đánh giá được tổng thể nền kinh tế.

▪ Việc xây dựng kế hoạch vẫn còn có hiện tượng né tránh các vấn đề phức tạp, khó khăn, các vấn đề mà công luận quan tâm, xã hội bất bình, các vấn đề mà Quốc hội hay Ủy ban Thường vụ Quốc hội yêu cầu chưa được thể hiện sự rõ nét trong việc xây dựng kế hoạch kiểm toán. Có những đối tượng kiểm toán quá lâu chưa được kiểm toán, có một số đối tượng thuộc phạm vi kiểm toán nhưng chưa kiểm toán lần nào, hoặc các đối tượng có ẩn chứa những sai sót, bê bối về tài chính chưa được chú trọng đưa vào kế hoạch kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán cũng chưa chú ý dùng mức đến các vấn đề mới nhất xuất hiện do thực tiễn sự vận động của nền kinh tế và do dự phát triển của khoa học kỹ thuật.

▪ Khi xây dựng kế hoạch thường lựa chọn các đơn vị lớn là các Bộ, tỉnh, Tổng Công ty lớn mà không lựa chọn thêm một số đơn vị là các bộ phận của các đơn vị trên, do đó rất khó khăn trong việc khảo sát và bố trí các đoàn kiểm toán. Các đoàn kiểm toán hiện nay thường rất lớn làm xuất hiện các cuộc kiểm toán “con”, mặt khác do thời gian tổng hợp báo cáo quyết toán của các Bộ, tỉnh hay Tổng Công ty thường mất rất nhiều thời gian, do đó các đoàn kiểm toán phải đợi chờ không đi kiểm toán sớm được. Đồng thời vai trò của một phòng kiểm toán không đảm đương thành lập được một đoàn kiểm toán.

▪ Chưa chú trọng việc xây dựng các cuộc kiểm toán chuyên đề mà một chủ đề kiểm toán có liên quan đến nhiều đơn vị sử dụng ngân sách khác nhau thuộc nhiều ngành. Để qua đó có cách nhìn và đánh giá toàn diện về các vấn đề mang tính xã hội, tính tổng thể làm cơ sở cho các kiến nghị mang tầm vĩ mô.

▪ Chưa phát huy được trí tuệ và sự lựa chọn của các KTV do việc xây dựng kế hoạch năm chưa có các quy định cụ thể và chi tiết về các cuộc họp bàn đóng góp ý kiến của các KTV – những người trực tiếp thực hiện kế hoạch đó. Hầu hết các dự kiến về kế hoạch kiểm toán đều được hình thành từ ý kiến của các lãnh đạo cấp kiểm toán chuyên ngành và lãnh đạo KTNN khu vực, do đó chưa mang tính thực tiễn cao, chưa đại diện cho các ý kiến của đại đa số.

***b. Về xây dựng và thực hiện quy trình, chuẩn mực kiểm toán***

Được ban hành và bắt đầu thực hiện từ năm 1999, hệ thống chuẩn mực KTNN Việt Nam đã phát huy được tác dụng. Xác định tầm quan trọng của chuẩn mực độc lập, khách quan và chính trực nên ngay từ khâu thiết kế, tổ chức bộ máy đều dựa theo quan điểm này nhằm mang lại cho KTNN một vị thế độc lập với các đối tượng kiểm toán, quá trình phân công, chỉ đạo các đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán cũng phải tôn trọng tối đa tính độc lập của các KTV, tạo cơ sở cho việc xác nhận tính trung thực của các tài liệu và số liệu kế toán. Đối với mỗi nhóm chuẩn mực tạo ra các hướng dẫn và quy định riêng nên có tác dụng tốt đến các điều hành và chỉ đạo, điều hành của lãnh đạo cũng như các hoạt động của kiểm toán viên khi thực hiện công tác kiểm toán, cụ thể:

▪ Nhóm chuẩn mực chung đưa ra các hướng dẫn về tính độc lập và yêu cầu về khả năng trình độ chuyên môn của các KTV làm cơ sở cho việc tuyển chọn, bồi dưỡng được đề cao nhằm trang bị cho các kiểm toán viên những kiến thức chuyên môn cần thiết đáp ứng được công việc đòi hỏi chuyên môn cao. Đồng thời đưa ra các hướng dẫn về tính thận trọng và bảo mật nhằm tránh rủi ro và sai sót có thể có trong quá trình nhận xét, đánh giá và kết luận về các vấn đề kinh tế - tài chính của đối tượng kiểm toán.

▪ Nhóm chuẩn mực thực hành, đưa ra các hướng dẫn cho việc đưa ra các quy định và nguyên tắc cần tuân thủ cho các bước kiểm toán từ khâu lập kế hoạch, nghiên cứu đánh giá về hệ thống kiểm soát của đối tượng sao cho tiết kiệm thời gian, chi phí cho một cuộc kiểm toán trong khi kết quả kiểm toán hạn

chế được các rủi ro và sai sót có thể có. Đưa ra các hướng dẫn về đánh giá các trọng yếu và rủi ro, các kỹ thuật thu thập bằng chứng làm cơ sở dẫn liệu đó trên cơ sở đó các KTV đưa ra các nhận xét, đánh giá, tránh suy luận mang tính chủ quan. Đồng thời đưa ra được các hướng dẫn về việc kiểm tra và soát xét chất lượng kiểm toán đảm bảo sản phẩm của KTNN là các Báo cáo kiểm toán có chất lượng cao.

- Nhóm chuẩn mực báo cáo đưa ra được các quy định cụ thể làm hướng dẫn về việc các KTV cần làm để lập các Báo cáo kiểm toán với nội dung và thể thức phù hợp theo yêu cầu của KTNN đáp ứng các yêu cầu về quản lý.

- Hệ thống chuẩn mực chính là căn cứ pháp lý quan trọng để KTNN ban hành các quy định, quy chế hoạt động và biểu mẫu báo cáo kiểm toán, đảm bảo việc điều chỉnh hoạt động kiểm toán đạt hiệu lực và hiệu quả cao. Đồng thời điều chỉnh các hoạt động của KTNN, phương pháp nghiệp vụ do các KTV thực hiện đi vào nề nếp, quy chuẩn hoá các công việc cần phải làm của một cuộc kiểm toán, làm cơ sở để đánh giá, so sánh và nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán, rút ngắn thời gian, tiết kiệm chi phí và giảm thiểu các sai sót, rủi ro trong hoạt động kiểm toán.

Hệ thống chuẩn mực KTNN được ban hành và thực hiện, bên cạnh những mặt tích cực đang phát huy tác dụng cũng còn tồn tại nhiều hạn chế cần phải nhanh chóng khắc phục, cụ thể:

- Hệ thống chuẩn mực áp dụng hiện nay mới chỉ điều chỉnh một chức năng của KTNN là kiểm toán BCTC, chưa có được một hệ thống các chuẩn mực để điều chỉnh các chức năng kiểm toán khác như kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ. Trong khi đó đây là các loại hình kiểm toán tương đối phổ biến trên thế giới và đang đan xen trong hoạt động của KTNN Việt Nam.

- Nhiều chuẩn mực của chúng ta được dịch từ các chuẩn mực quốc tế, chưa được việt hoá hoặc hướng dẫn kỹ do đó rất khó hiểu, làm cho các KTV lúng túng khi áp dụng như các chuẩn mực về lập kế hoạch kiểm toán, khảo sát hệ thống kiểm soát nội bộ, về trọng yếu và rủi ro kiểm toán. Hoặc có những chuẩn mực bị

trùng về nội dung như chuẩn mực 08 về phân tích tình hình kinh tế và chuẩn mực số 12 về kiểm tra, phân tích tổng hợp tổng quát BCTC của đối tượng kiểm toán.

➤ Từ chuẩn mực 01 đến chuẩn mực số 13 còn có một số điểm tương đồng với các nước và quốc tế, riêng chuẩn mực số 14 là rất khác biệt. Chuẩn mực này quy định về việc lập Báo cáo kiểm toán, tuy nhiên có nhiều điểm giống như là các quy định về việc xét duyệt quyết toán hàng năm về BCTC.

➤ Hệ thống chuẩn mực này còn rất chung chung, không có các hướng dẫn cụ thể cho từng lĩnh vực các đối tượng kiểm toán khác nhau như các đơn vị hành chính sự nghiệp, các dự án đầu tư, các DNNN, . . . do đó khó áp dụng trong thực tiễn hoạt động kiểm toán. Các KTV chủ yếu vẫn dựa trên kinh nghiệm bản thân.

### ***c. Về Quy định kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán***

Qua tổng kết hoạt động kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán có thể nhận thấy hoạt động này đã đạt được một số kết quả sau:

- Bước đầu hình thành được một bộ máy kiểm soát chất lượng kiểm toán với đầy đủ chức năng, nhiệm vụ và con người cụ thể. Hoạt động kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán đã đi vào nề nếp, đảm bảo tất cả các Báo cáo kiểm toán đều được kiểm tra, thẩm định đạt kết quả cao, hạn chế được các sai sót và rủi ro kiểm toán.

- Hoạt động kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán được tiến hành trên tất cả các bước kiểm toán, từ khâu lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập Báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

- Tham mưu cho lãnh đạo KTNN ban hành một số quy định về trình tự lập thẩm định, phát hành báo cáo và theo dõi kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán nhằm khắc phục những hạn chế trong hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán tại các vụ Kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực trong việc tăng cường công tác tự kiểm tra, coi trọng bố trí nhân lực thoả đáng cho việc thu thập thông tin và lập kế hoạch cho các cuộc kiểm toán quan trọng.

Bên cạnh những kết quả đã đạt được rất đáng khích lệ, hoạt động kiểm tra giám sát chất lượng kiểm toán cũng còn một số tồn tại cần khắc phục, đó là:

- Tuy có chuẩn mực về hoạt động kiểm tra giám sát chất lượng kiểm toán và một số văn bản hướng dẫn thực hiện quy trình kiểm tra kiểm soát chất lượng

kiểm toán, nhưng chưa đồng bộ, chưa thành hệ thống hoàn chỉnh. Hiện nay còn thiếu các quy định về kiểm soát hồ sơ kiểm tra và hoạt động của đoàn kiểm toán; thiếu quy định về thẩm định kế hoạch kiểm toán tổng quát và một số báo cáo quan trọng khác của KTNN.

- Do bộ máy mới được thành lập và chủ yếu là điều chuyển một số KTV thuộc các đơn vị Kiểm toán chuyên ngành về làm việc nên chưa có những mảng hoạt động còn thiếu sự kiểm tra như đã đề cập ở trên, trong khi đó lại có quy định có quá nhiều cấp kiểm soát đối với các Báo cáo kiểm toán thông thường dẫn đến tình trạng làm chậm thời gian phát hành Báo cáo kiểm toán do có sự tranh luận không cần thiết về một vấn đề đơn giản nào đó. Đồng thời việc quy định Tổng KTNN hoặc người được uỷ quyền phải bắt buộc xét duyệt các báo cáo kiểm toán dẫn đến sự chậm trễ, đối với các Báo cáo kiểm toán đơn giản hoặc không có vấn đề gì cần chỉnh sửa so với dự thảo. Tóm lại là việc phân cấp trong soát xét chất lượng kiểm toán chưa được chú trọng ngay từ cấp dưới dẫn đến làm chậm thời gian của việc thông qua các Báo cáo kiểm toán.

#### ***d. Phân công, phân cấp giữa các cấp quản lý***

Thực hiện mô hình quản lý hai cấp cho thấy mô hình này thích hợp trong giai đoạn đầu hình thành KTNN, khi tổ chức và hoạt động chưa ổn định, năng lực quản lý và điều hành các đơn vị, cần tập trung cao độ trong chỉ đạo thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên mô hình quản lý hoạt động kiểm toán này có những bất cập nhất định, cụ thể là:

- Bộ máy tham mưu công kênh, nhiều khi không đồng nhất ý kiến với nhau; trách nhiệm quyền hạn cùng với khối lượng công việc rất lớn tập trung vào Tổng KTNN và các Kiểm toán trưởng;

- Chỉ đạo quản lý thực hiện kiểm toán tập trung vào Kiểm toán trưởng làm hạn chế, cản trở tác dụng của chuyên môn hoá quản lý kiểm toán theo các chuyên ngành hẹp của các phòng kiểm toán.

- Các đoàn kiểm toán thường rất lớn, không linh hoạt trong việc chỉ đạo

hoạt động kiểm toán; thời gian thông qua một báo cáo kiểm toán thường rất dài do phải trải qua việc thẩm định và kiểm tra, kiểm soát của nhiều vụ tham mưu tất yếu làm cho số lượng công việc hoàn thành giảm đi.

- Khi số lượng các đoàn kiểm toán nhiều lên sẽ gây áp lực rất lớn về công việc cho Tổng KTNN, mặt khác lại không phát huy được tính chủ động và độc lập của các KTV cũng như của các kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực. Vai trò tham mưu trong quản lý của phòng tổng hợp cũng như các phòng kiểm toán khác cũng không rõ ràng.

#### **2.4.2.2 Đánh giá cơ chế tổ chức thực hiện kiểm toán**

##### **a. Về mô hình tổ chức các đoàn kiểm toán**

Mô hình các cuộc kiểm toán hiện nay thông thường chia thành 2 cấp quản lý: cấp đoàn kiểm toán có trưởng đoàn và các phó trưởng đoàn kiểm toán làm nhiệm vụ giúp việc cho trưởng đoàn; cấp dưới là các tổ kiểm toán trực tiếp thực hiện công việc kiểm toán tại từng đơn vị cụ thể. Tổ kiểm toán gồm có tổ trưởng tổ kiểm toán và các KTV. Trong hình thức 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 công việc kiểm toán. Mô hình này có ưu điểm là phù hợp với việc tổ chức các cuộc kiểm toán lớn tại các bộ, tỉnh và thành phố lớn, các cuộc kiểm toán chuyên đề có phạm vi rộng. Tuy nhiên mô hình này có những hạn chế sau:

- Việc tổ chức và thực hiện các bước kiểm toán rất phức tạp do phạm vi tiến hành cuộc kiểm toán rất rộng, sự phối hợp giữa các bộ phận trở nên khó khăn.

- Mất nhiều thời gian cho công tác tổng hợp và lập báo cáo sau khi công việc kiểm toán tại các tổ kiểm toán đã kết thúc. Thông thường như hiện nay, thời gian cho công việc này thường bằng nửa thời gian thực hiện kiểm toán tại các đơn vị.

- Thời điểm triển khai các cuộc kiểm toán vào đầu năm thường rất chậm do phải chờ đợi chính những đơn vị này tổng hợp báo cáo toàn ngành hay toàn tỉnh... thời gian tổng hợp báo cáo của đơn vị để báo cáo KTNN cũng dài như khi đoàn kiểm toán lập báo cáo kiểm toán.



### ***b. Về quy trình kiểm toán chung***

KTNN do thành lập mới không có tiền lệ ở Việt Nam do vậy sau 4 năm hoạt động đã xây dựng được một quy trình kiểm toán chung cho KTNN về các quy trình riêng cho từng lĩnh vực hoạt động là một sự cố gắng lớn của toàn ngành. Bước đầu tạo ra cơ sở pháp lý cho tất cả các bộ phận tuân thủ và xây dựng nên chức năng, nhiệm vụ của mình đảm bảo cho việc thực hiện quy trình một cách thống nhất. Quy trình đã đưa ra được các quy định và thủ tục để các đoàn, tổ kiểm toán có căn cứ thực hiện, trên cơ sở đó rút kinh nghiệm để hoàn thành tốt nhiệm vụ với thời gian và hiệu quả cao nhất. Đồng thời là cơ sở để so sánh đánh giá chất lượng các cuộc kiểm toán hàng năm, là cơ sở để kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán, đảm bảo cho sản phẩm của KTNN là các Báo cáo kiểm toán có chất lượng cao; mỗi bộ phận, mỗi con người tham gia trong quá trình kiểm toán thấy được quyền hạn và trách nhiệm của mình để cho công việc được hoàn thành một cách trôi chảy nhất.

Mặc dù từ khi được ban hành, quy trình KTNN và quy trình kiểm toán từng lĩnh vực chuyên ngành đã phát huy được tác dụng rất tốt, tuy nhiên qua thực tế hoạt động kiểm toán hiện nay đã bộc lộ rõ một số bất cập như sau:

- Mục đích ban đầu của quy trình nhằm vừa hướng dẫn tổng thể các hoạt động, thủ tục và bước đi cần thiết chung của cả các hoạt động của KTNN, các đoàn kiểm toán và các tổ kiểm toán, vừa hướng dẫn các công việc cụ thể của KTV, các phương pháp nghiệp vụ kiểm toán, các thủ tục soát xét chất lượng, . . . Do đó quy trình có phạm vi quá rộng trong khi đó lại thiếu cái cụ thể cần thiết, do đó không tiện dụng đối với các KTV trong khi thực hiện nhiệm vụ.

- Trong hệ thống các quy trình vừa có quy trình chung KTNN, vừa có các quy trình riêng cho một số lĩnh vực cụ thể như : kiểm toán NSNN , kiểm toán các DNNN, kiểm toán đầu tư XD CB, . . do đó có nhiều phân bị trùng lặp, trong khi có các quy trình Kiểm toán chuyên ngành riêng biệt lại không được cụ thể đến mức như một cuốn cẩm nang dành cho các KTV để tra cứu và thực hiện. Mặt khác trong thực tiễn đang xuất hiện thêm nhiều lĩnh vực kiểm toán mới, chức năng kiểm toán cũng mới, nếu chúng ta lại ban hành thêm các quy trình riêng

như thế sẽ kéo theo việc sửa đổi hàng loạt các quy trình từ những cái chung nhất đến những quy trình cụ thể phải chỉnh sửa theo sẽ rất mất thời gian và tốn kém. Do đó cần nên chỉ ban hành một quy trình chung của KTNN, trong đó chỉ nên quy định những bước đi, thủ tục chung nhất của KTNN theo quy định của Luật, đối với mỗi chuyên ngành hoặc lĩnh vực khác nhau sẽ ban hành các hướng dẫn rất cụ thể theo dạng cẩm nang tra cứu vừa dễ áp dụng vừa dễ điều chỉnh bổ sung khi cần thiết.

- Trong nhiều quy định hiện nay đã xuất hiện sự bất cập so với thực tế ở cả 4 bước kiểm toán là lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập Báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị. Các đòi hỏi này là do sự phát triển của KTNN, của sự vận động xã hội và những vấn đề cần vận dụng các tiêu chuẩn và quy trình kiểm toán quốc tế vào điều kiện Việt Nam nhằm mang lại hiệu quả cao nhất cho một cuộc kiểm toán. Nhu cầu phải triển khai các loại hình kiểm toán như KTHĐ, kiểm toán trách nhiệm kinh tế của người đứng đầu, kiểm toán điều tra. . . đang đòi hỏi quy trình phải có thay đổi để thích ứng.

### **2.4.3 Đánh giá về một số vấn đề khác**

a. Tuy đã có nhiều cố gắng, song hoạt động của KTNN chưa thực sự đáp ứng kịp thời các yêu cầu về quản lý ngày càng tăng lên của nền kinh tế cũng như vai trò, chức năng được giao. Có thể nhận thấy là nhu cầu kiểm toán đối với một phạm vi rất rộng các cơ quan, đơn vị có quản lý và sử dụng tài chính nhà nước ở nhiều lĩnh vực khác nhau của đời sống kinh tế xã hội cũng như hoạt động của bộ máy nhà nước. Trên thực tế, KTNN mới chỉ thực hiện được một khối lượng công việc khiêm tốn, hàng năm mới tiến hành kiểm toán được số lượng có hạn các Bộ, Ngành, địa phương, các tổ chức kinh tế của Nhà nước và số lượng các công trình xây dựng cơ bản hay chương trình mục tiêu quốc gia. Trong khi đó nhu cầu đòi hỏi các đối tượng kiểm toán này phải được kiểm toán hàng năm.

b. Chất lượng các Báo cáo kiểm toán còn có nhiều hạn chế, nhiều kết luận đánh giá và kiến nghị chưa ngang tầm với nhiệm vụ được giao. Điều đó thể hiện rất cụ thể do khả năng phân tích, tổng hợp về các mặt hoạt động và tình hình tài chính của đơn vị chưa đáp ứng được yêu cầu của công việc. Các phân tích và

đánh giá mang tính đơn lẻ, nghiệp vụ đơn thuần, chưa đi sâu vào bản chất và chưa trả lời những vấn đề mang tầm vĩ mô giúp Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan chức năng khác hoàn thiện cơ chế, chính sách phù hợp với đòi hỏi phức tạp của đời sống kinh tế xã hội nhằm chống lại có hiệu quả tình trạng tham ô, lãng phí của công.

c. Một số phát hiện trong hoạt động kiểm toán chưa được kiến nghị xử lý cương quyết, mặc dù đã tiến hành hàng nghìn cuộc kiểm toán trên hầu hết các lĩnh vực, kể cả những lĩnh vực được coi là nhạy cảm nhất, dễ xảy ra tham ô, lãng phí nhất nhưng vẫn chưa đưa ra được vụ việc điển hình nào để kiến nghị cơ quan chức năng xử lý nghiêm minh theo pháp luật. Kiến nghị, kết luận còn né tránh, chung chung, không xử lý kiến quyết làm hạn chế vai trò của KTNN trong cuộc chiến chống tham ô, thất thoát của công.

d. Sự phối hợp hành động giữa các Kiểm toán chuyên ngành, phân định phạm vi giữa kiểm toán khu vực với kiểm toán Trung ương vẫn còn nhiều bất cập, chưa nhịp nhàng; chưa đạt được sự chỉ đạo thống nhất trong từng lĩnh vực cũng như việc tổng kết đánh giá để rút kinh nghiệm chung.

e. Hệ thống các chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ, quy trình soát xét chất lượng kiểm toán vẫn còn đang trong quá trình nghiên cứu và hoàn thiện, làm ảnh hưởng không nhỏ đến chất lượng hoạt động kiểm toán.

f. Các loại hình KTHĐ, kiểm toán chuyên đề, kiểm toán tuân thủ chưa được chú trọng và chưa được triển khai rộng rãi, do vậy chưa có điều kiện để đánh giá, giải đáp các vấn đề bức xúc, nhức nhối đang đặt ra của xã hội trong việc xem xét mức độ tham ô, tham nhũng, thất thoát của công. Chưa đưa ra được ý kiến góp ý để phòng ngừa vấn đề lợi dụng chức quyền để vụ lợi cá nhân, rút ruột NSNN.

g. Khâu tuyển chọn KTV vẫn còn nhiều kẽ hở, tiếp nhận một số trường hợp chưa đủ tiêu chuẩn cũng như chưa đủ trình độ đáp ứng được yêu cầu của công việc; khâu đào tạo kiến thức chuyên môn, nghiệp vụ cho các KTV còn hình thức chưa đi vào thực chất, chưa thường xuyên liên tục. Dẫn đến tình trạng trình độ và

cập nhật kiến thức pháp luật của các KTV vừa yếu vừa thiếu, tính chiến đấu của KTV chưa cao, đã xuất hiện một số trường hợp vi phạm quy định về đạo đức nghề nghiệp làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến bộ mặt của KTNN trước công luận.

**h.** Mức độ hội nhập với khu vực và quốc tế chưa rộng, hình thức hợp tác mới chỉ dừng lại ở việc nhận viện trợ và sự giúp đỡ của các nước khác. Tuy nhiên chưa khai thác triệt để được sự giúp đỡ quý báu mà nguyên nhân là do yếu tố con người không có đủ về trình độ tin học, ngoại ngữ cũng như số lượng người tham gia. Hình ảnh của KTNN Việt Nam chưa đúng tầm với tư cách thành viên chính thức của các tổ chức quốc tế, chưa đăng cai hoặc chỉ trừ được hoạt động tiêu biểu nào của các tổ chức này trên đất nước Việt Nam. Vấn đề học tập các kinh nghiệm nước ngoài vào mô hình tổ chức và hoạt động của KTNN còn rất hạn chế, mới chỉ dừng lại ở các báo cáo học tập, chuyên đề nghiên cứu mà không ban hành thành các quy định, chế độ cụ thể.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**

Tuy mới được thành lập, nhưng KTNN có vai trò quan trọng trong việc kiểm tra, kiểm soát các hoạt động thu - chi NSNN và các quỹ công khác nhằm ngăn chặn việc sử dụng lãng phí, kém hiệu quả kinh phí NSNN, các hành vi tiêu cực KTNN đã góp phần hữu hiệu vào việc thiết lập và giữ vững kỷ cương, kỷ luật tài chính, chấp hành luật NSNN, phát hiện và ngăn chặn các hành vi tham nhũng, lạm dụng, tiêu xài phung phí tiền của Nhà nước, của nhân dân. KTNN thực sự đã trở thành bộ phận hợp thành không thể thiếu được trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước. Vị trí, tác dụng của nó đã được xã hội công nhận và không một cơ quan chức năng nào khác thay thế được trong việc tăng cường kiểm soát, thực hiện mục đích sử dụng hợp lý và có hiệu quả các nguồn lực tài chính của các cơ quan công quyền, các tổ chức, đơn vị có sử dụng NSNN. KTNN được khẳng định như một chức năng, một công cụ quan trọng không thể thiếu được của hệ thống quyền lực Nhà nước hiện đại. Để cho hoạt động của KTNN có hiệu quả hơn, qua nghiên cứu thực trạng về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của

KTNN có thể nhận ra một số ưu điểm để phát huy và hạn chế cần phải hoàn thiện hơn nữa, đó là:

1./ Mô hình tổ chức tập trung thống nhất từ trung ương đến các khu vực tỏ ra rất phù hợp với điều kiện hiện nay của KTNN Việt nam, mô hình này vừa đảm bảo được tính độc lập của cơ quan KTNN vừa khẳng định tính tiết kiệm và hiệu quả trong hoạt động. Tuy nhiên hiện nay còn một số bất cập là:

➤ Chưa có quy định trong Hiến pháp về vị trí pháp lý, trách nhiệm và quyền hạn của cơ quan KTNN; về cơ chế bổ nhiệm cũng như trách nhiệm và quyền hạn của người đứng đầu KTNN. Điều đó đảm bảo tính hợp pháp, sự ổn định về hoạt động và sự độc lập cần thiết đối với cơ quan KTNN.

➤ Thực hiện chế độ phân công chức năng, nhiệm vụ, phạm vi kiểm toán giữa các kiểm toán chuyên ngành, giữa các bộ phận tham mưu còn chồng chéo. Thực hiện chuyên môn hoá trong hoạt động kiểm toán, đảm bảo thực hiện được nhiệm vụ được giao. Phân cấp chức năng, nhiệm vụ của cấp trên cho cấp dưới, tính cân đối giữa trách nhiệm và quyền hạn còn một số bất cập, chưa phát huy được triệt để tính chủ động và trách nhiệm trong công việc của các nhân và tổ chức.

➤ Vai trò của phòng kiểm toán tại các kiểm toán chuyên ngành và khu vực rất mờ nhạt, mặc dù phòng kiểm toán là một cấp quản lý đối với hoạt động tổ chức thực hiện kiểm toán.

➤ Số lượng KTV và các kiểm toán khu vực còn thiếu rất nhiều so với nhiệm vụ kiểm toán hàng năm cần đạt được.

2./ Cơ chế lãnh đạo theo chế độ thủ trưởng phù hợp trong giai đoạn KTNN vừa ra đời và sự phát triển còn yếu kém của nền kinh tế, tuy nhiên còn một số hạn chế thể hiện trong cơ chế quản lý và điều hành, cụ thể là:

➤ Mô hình quản lý thực hiện kiểm toán hai cấp là cấp KTNN, cấp kiểm toán chuyên ngành và khu vực chưa kết hợp với việc phân cấp và uỷ quyền trong quản lý và điều hành hoạt động kiểm toán. Không phát huy được vai trò quản lý

của cấp phòng trong tổ chức và thực hiện kiểm toán, lãng phí thời gian trong quản lý và điều hành hoạt động kiểm toán.

➤ Quan niệm về cuộc kiểm toán là phải tiến hành đối với các đối tượng lớn chưa phát huy được sự linh động trong điều hành hoạt động kiểm toán, chưa có chương trình kiểm toán theo hướng coi đối tượng của các hoạt động tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán là các chương trình kiểm toán, đối tượng của các hoạt động tổ chức thực hiện hoạt động kiểm toán là các cuộc kiểm toán; chương trình kiểm toán chưa được xây dựng cho mỗi cấp quản lý, chương trình kiểm toán của cấp quản lý dưới cùng bao gồm quản lý các cuộc kiểm toán.

➤ Chưa đa dạng hoá các loại hình kiểm toán và mục tiêu của kiểm toán hướng tới đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực trong xã hội. Triển khai chậm việc xây dựng các quy định và chuẩn mực kiểm toán đủ điều kiện triển khai các loại hình kiểm toán mới là kiểm toán điều tra, kiểm toán trách nhiệm kinh tế của người đứng đầu các tổ chức kinh tế và cơ quan của Nhà nước. Chưa coi trọng đúng mức loại hình kiểm toán trước và trong quá trình hoạt động của các đối tượng nhằm răn đe và phòng ngừa sự lãng phí. Góp phần quan trọng trong việc phòng và chống tham nhũng.

➤ Chậm ban hành các quy chế, chuẩn mực và quy trình các loại để bảo đảm mọi hoạt động của KTNN phải được thể chế hoá bằng các quy định và làm thước đo đánh giá chất lượng và hoạt động quản lý, điều hành hoạt động kiểm toán.

### **Chương 3**

## **PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG CỦA KTNN VIỆT NAM**

### **3.1 PHƯƠNG HƯỚNG VÀ MỤC TIÊU HOÀN THIỆN MÔ HÌNH TỔ CHỨC VÀ CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG KTNN VIỆT NAM**

#### **3.1.1 Phương hướng hoàn thiện**

##### ***3.1.1.1 Phát triển KTNN trở thành công cụ mạnh trong Nhà nước pháp quyền***

Nâng cao năng lực hoạt động, hiệu lực pháp lý, chất lượng và hiệu quả của KTNN như một công cụ mạnh của Nhà nước trong kiểm tra tài chính nhà nước và tài sản nhà nước. Đặc biệt trong giai đoạn hiện nay đất nước còn nghèo, các nguồn lực quốc gia còn rất yếu kém, tệ nạn tham nhũng và lãng phí xảy ra ngày càng nghiêm trọng do đó KTNN phải trở thành công cụ thực sự mạnh trong việc kiểm tra, kiểm soát việc sử dụng các nguồn lực và tài sản quốc gia. KTNN phải được ưu tiên phát triển cả về nhân lực, tài chính và cơ chế chính sách trong quá trình hoạt động của mình. Khẳng định giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán là cơ sở pháp lý quan trọng nhất về tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán, các kết luận và kiến nghị của KTNN phải được các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý nhà nước thực hiện nghiêm túc và kịp thời. Thông qua kết quả kiểm toán báo cáo cho Quốc hội phê duyệt báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm của Chính phủ, giúp Quốc hội ra các quyết định quan trọng đối với sự phát triển của cả nước; giúp Chính phủ quản lý và điều hành NSNN được tiết kiệm và hiệu quả hơn trong điều kiện ngân sách quốc gia còn hạn hẹp, phục vụ mục tiêu phát triển nền kinh tế nhanh và bền vững.

##### ***3.1.1.2 Phát triển KTNN phải phù hợp với quá trình xây dựng Nhà nước pháp quyền***

Xây dựng Nhà nước pháp quyền là tiền đề cho sự ra đời của KTNN ở mỗi quốc gia, vì vậy KTNN phải trở thành công cụ phục vụ cho chính Nhà nước pháp quyền. cần phải phát triển đầy đủ các loại hình kiểm toán để đề cao và tôn trọng pháp luật trong mọi mặt của cuộc sống đặc biệt trong việc sử dụng công quỹ

quốc gia. Cần phải phát huy đầy đủ các chức năng kiểm toán nhằm đánh giá và tư vấn cho cả các đơn vị sử dụng NSNN và các cơ quan quản lý nhà nước kịp thời sửa đổi những mặt yếu kém, sửa đổi các cơ chế chính sách cho phù hợp với yêu cầu của thực tiễn. Hình thức công khai kết quả kiểm toán làm tăng sự chú ý của công luận vào việc giám sát các hoạt động kinh tế của Chính phủ để làm sao việc sử dụng các nguồn công quỹ này có hiệu quả nhất, đồng thời đề cao việc thượng tôn pháp luật ở mọi lĩnh vực trong đời sống xã hội. Trong mỗi giai đoạn phát triển của Nhà nước từ thấp đến cao sẽ đòi hỏi sự phát triển của hệ thống các công cụ kiểm tra phải phù hợp và phục vụ cho sự phát triển ấy. Đồng thời quá trình phát triển Nhà nước pháp quyền sẽ hình thành những yếu tố kinh tế, các quan hệ kinh tế đặc thù, cơ chế kinh tế ở những cấp độ phát triển khác nhau. Hệ thống pháp luật mà trước hết là pháp luật kinh tế cũng có những nội dung cụ thể ở các cấp độ phát triển và mức độ hoàn thiện khác nhau đặt ra cho hệ thống kiểm toán những yêu cầu cụ thể về tổ chức bộ máy, mục đích hoạt động, phương thức tổ chức thực hiện các nhiệm vụ kiểm toán khác nhau.

### ***3.1.1.3 Phát triển KTNN phải phù hợp với thông lệ quốc tế và điều kiện thực tế của Việt Nam***

Yêu cầu quan trọng của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế đòi hỏi phải xây dựng nền tài chính lành mạnh, công khai, đảm bảo tính minh bạch. Để thực hiện được yêu cầu nêu trên, ở các nước trong khu vực và trên thế giới đều có một cơ quan độc lập về tổ chức và chức năng làm nhiệm vụ kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, tính hợp pháp và tính kinh tế trong quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước và tài sản nhà nước - đó là cơ quan KTNN. Việc phát triển KTNN phải phù hợp với các quy tắc, quy định và thông lệ của tài chính quốc tế, đặc biệt là hiện nay Việt Nam là thành viên chính thức của Tổ chức Thương mại Quốc tế (WTO). Kinh nghiệm các nước trên thế giới cho thấy, việc phát triển cơ quan KTNN cùng với các công cụ kiểm tra khác của Nhà nước là điều kiện cần thiết và là tiền đề để có môi trường tài chính lành mạnh, minh bạch, môi trường tài chính này mới tạo điều kiện để thu hút mạnh mẽ vốn đầu tư trong và ngoài



nước, đảm bảo cho đất nước phát triển nhanh, ổn định và bền vững. Kiểm toán là một vấn đề có tính toàn cầu, đồng thời kiểm toán còn là vấn đề mang tính "văn hoá", thể hiện bản sắc của quốc gia. Các kinh nghiệm quốc tế, hệ thống chuẩn mực kiểm toán của tổ chức INTOSAI, IFAC và Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ ban hành chính là cơ sở, nền tảng để xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán của mỗi quốc gia, cho phép tiết kiệm thời gian, công sức và chi phí cho mỗi nước, đồng thời đảm bảo phát triển hài hoà với thế giới và yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế. Mặt khác, thể chế chính trị, môi trường pháp lý, nghề nghiệp, cơ chế kinh tế của mỗi nước cũng có đặc thù riêng đòi hỏi sự phát triển của KTNN phải tuân thủ và thích ứng thì mới có điều kiện để phát triển và phục vụ đắc lực cho công tác quản lý ở từng quốc gia.

### **3.1.2 Mục tiêu hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam**

#### ***3.1.2.1 Nâng cao chất lượng hoạt động của KTNN trong việc đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực của việc quản lý, sử dụng tiền và tài sản nhà nước***

Trong những năm vừa qua, do KTNN mới ra đời còn ít về số lượng các KTV do đó phạm vi kiểm toán rất nhỏ so với nhu cầu của nền kinh tế, mặt khác do chưa kịp thời ban hành các quy định, quy trình, chuẩn mực kiểm toán nên chất lượng kiểm toán còn hạn chế cả về vấn đề xác nhận tính trung thực và hợp pháp của các số liệu tài chính – kế toán cũng như về các kiến nghị với các bên liên quan trong việc sửa đổi sai phạm về quản lý kinh tế- tài chính. Mục tiêu lâu dài để phát triển KTNN tương xứng với nhiệm vụ và vai trò mà Nhà nước và xã hội giao cho cần phải hoàn thiện KTNN theo 2 hướng cơ bản sau:

**a. Một là:** Nhanh chóng thực hiện đầy đủ các chức năng kiểm toán của KTNN trong việc đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong mọi hoạt động quản lý kinh tế của Nhà nước. Trong thời gian vừa qua KTNN mới chủ yếu thực hiện chức năng xác nhận sự trung thực và hợp pháp các thông tin của các BCTC tại các đơn vị có sử dụng ngân sách. Trên thế giới, nhiều nước coi hình thức KTHĐ để thực hiện chức năng đánh giá tính kinh tế, hiệu quả của các hoạt

động kinh tế là chủ yếu. Để triển khai được hình thức KTHĐ cần có một số điều kiện về trình độ của KTV, về các quy định, quy trình kiểm toán riêng, các tiêu chí đánh giá phải được làm hoàn thiện và phù hợp với thực tiễn để làm cơ sở cho việc đánh giá là tốt hay xấu. Muốn vậy cần phải nhanh chóng tuyển chọn được đội ngũ KTV có nhiều kinh nghiệm, các chuyên gia giỏi trong các ngành kỹ thuật, công nghệ. Đồng thời tăng cường việc đào tạo, cập nhật thông tin cho đội ngũ KTV đủ khả năng đóng góp đáp ứng yêu cầu của công việc đòi hỏi chuyên môn cao. Mặt khác phải nhanh chóng ban hành các chuẩn mực kiểm toán liên quan đến hình thức KTHĐ để dần dần đưa hình thức kiểm toán này chiếm tỷ trọng tương đối trong kế hoạch kiểm toán hàng năm. Cần coi trọng và mạnh dạn triển khai các hình thức kiểm tra trước và kiểm tra trong quá trình hoạt động của các đối tượng kiểm toán như vừa qua đã tiến hành đó là việc kiểm toán trong quá trình thi công xây dựng cầu Thanh Trì, công trình Trung tâm hội nghị Quốc gia, trụ sở làm việc mới của Bộ tài chính. qua đó rút kinh nghiệm để có cơ sở chỉ đạo tốt hơn trong việc đánh giá hiệu quả của việc giám sát đồng thời với quá trình thi công. Đây là một hình thức kiểm toán có tính phòng ngừa, chống lãng phí rất có hiệu quả được nhiều nước trên thế giới áp dụng phổ biến.

**b. Hai là:** Phải nhanh chóng nâng cao năng lực và chất lượng của KTNN trong việc thực hiện nhiệm vụ. Hiện nay do số lượng các KTV và quy mô kiểm toán khu vực còn hạn chế, chưa thực hiện được việc kiểm toán tại tất cả các đối tượng thuộc phạm vi kiểm toán theo quy định. Về nhiệm vụ, hàng năm KTNN phải đảm bảo kiểm toán đầy đủ báo cáo quyết toán NSNN của tất cả các đơn vị thuộc các cấp ngân sách, các đơn vị thụ hưởng NSNN, các tổ chức chính trị, quân chúng có sử dụng NSNN... với nhiệm vụ được giao như trên là một khối lượng công việc khổng lồ. Để đáp ứng được khối lượng công việc ấy là việc rất khó, đòi hỏi quy mô KTNN phải lớn gấp nhiều lần hiện nay, yêu cầu công tác phát triển các KTNN khu vực, kiểm toán chuyên ngành phải tăng nhanh về số lượng. Tuy nhiên do phương pháp của kiểm toán là chọn mẫu do đó có thể hàng năm chọn mẫu một số đối tượng để tiến hành kiểm toán nhưng đòi hỏi mẫu chọn phải lớn

và hợp lý, mang tính đại diện cho tổng thể; không cần thiết phải kiểm tra toàn bộ các đối tượng kiểm toán để tiết kiệm chi phí. Mặt khác cần nâng cao về chất lượng công tác kiểm toán và báo cáo kiểm tra để có thể đưa ra được nhiều thông tin hơn, chính xác hơn, có nhiều kiến nghị phù hợp với thực tế nhằm giúp Quốc hội, Chính phủ cũng như tại chính các đối tượng kiểm toán có được các quyết định quản lý tốt hơn. Để nâng cao được chất lượng công tác kiểm toán cần làm tốt một số việc sau:

➤ Thứ nhất cần tuyển chọn được những KTV có trình độ chuyên môn sâu, nhiều kinh nghiệm, tuyển chọn được các chuyên gia trong một số ngành kỹ thuật và công nghệ.

➤ Thứ hai là nhanh chóng đổi mới công tác đào tạo, bồi dưỡng KTV, đổi mới các hình thức cập nhật kiến thức mới nhằm cung cấp kịp thời các thay đổi về quy định quản lý cho đội ngũ KTV, cung cấp kịp thời các thay đổi về quy định quản lý cho đội ngũ KTV, cũng như các kiến thức xã hội cần thiết khác.

**c. Ba là:** khẩn trương ban hành các quy định về quy trình chung KTNN và các hướng dẫn phù hợp với các lĩnh vực kiểm toán mới, ban hành hệ thống chuẩn mực mới theo thông lệ quốc tế và phù hợp với điều kiện thực tiễn của Việt Nam. Ban hành quy trình kiểm soát chất lượng theo hướng tôn trọng sự độc lập của KTV, tổ đoàn kiểm toán. Đồng thời phải nhanh chóng thực hiện sự phân công cấp mạnh cho các kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực trong việc xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán để đáp ứng được khối lượng công việc ngày một nhiều hơn với chất lượng cao hơn.

### ***3.1.2.2 Nâng cao hiệu lực pháp luật về kinh tế - tài chính đối với Chính phủ, các đơn vị sử dụng tiền và tài sản của Nhà nước***

Thông qua hoạt động kiểm toán, cần nâng cao chất lượng báo cáo kiểm toán đáp ứng được vai trò cung cấp thông tin cho các cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý các sai phạm của các đơn vị sử dụng NSNN. Với chức năng kiểm toán tuân thủ, kiểm toán BCTC, KTHĐ, kiểm toán trước và trong quá trình hoạt động của đối tượng để kịp thời phát hiện các hành vi sai phạm, lãng phí của công và phòng

ngừa các hành vi tham nhũng của các cá nhân, tổ chức có sử dụng NSNN. Chất lượng của báo cáo kiểm toán cần đưa ra được các kiến nghị xử lý sai phạm nghiêm khắc, tránh hiện tượng nể nang, bỏ qua sai sót bằng cách nhắc nhở, khi phát hiện vụ việc có dấu hiệu hình sự cần chuyển hồ sơ sang các cơ quan pháp luật để khởi tố vụ án. Đây là vấn đề rất được dư luận quan tâm trong thời gian qua, tuy nhiên KTNN mới đưa được một số hồ sơ có dấu hiệu tham nhũng ra cơ quan pháp luật để khởi tố mặc dù có rất nhiều phát hiện về các sai phạm trên nhiều lĩnh vực về XDCCB, sử dụng NSNN, đầu tư không hiệu quả ở các DNNN... Mặt khác cần đẩy mạnh việc minh bạch hoá và lành mạnh hoá các thông tin tài chính, cung cấp cho Quốc hội, Chính phủ có thêm thông tin trong việc sửa đổi hệ thống luật pháp về kinh tế tài chính tạo được hành lang thông thoáng trong kinh doanh, thu hút được nhiều nguồn đầu tư hơn từ nước ngoài, từ các nguồn kinh tế tư nhân và xã hội để tham gia phát triển kinh tế. Tăng cường việc thu thập các ý kiến phản hồi từ cơ sở, các đánh giá và kiến nghị của đối tượng kiểm toán về những bất cập của hệ thống luật pháp để đề xuất và kiến nghị với Quốc hội, Chính phủ sửa đổi các luật hiện hành, ban hành các luật mới phù hợp với thực tiễn đời sống xã hội.

### ***3.1.2.3 Hỗ trợ Quốc hội trong việc tăng cường năng lực giám sát NSNN***

Trong bối cảnh hội nhập vào nền kinh tế quốc tế, vấn đề đảm bảo an ninh kinh tế – tài chính của một quốc gia là vấn đề sống còn bên cạnh việc đảm bảo an ninh quốc phòng và sự toàn vẹn lãnh thổ. Để đảm bảo được điều đó đòi hỏi phải kiện toàn hệ thống giám sát kinh tế- tài chính ở mức độ cao, coi đó như là biện pháp quan trọng không thể thiếu được giúp cho nền kinh tế không bị lâm vào tình trạng mất ổn định và khủng hoảng như các nước Châu Á vào những năm 1997. Hệ thống giám sát này phải kịp thời phát hiện những bất ổn trong hệ thống tài chính và kịp thời đưa ra các biện pháp phòng ngừa những nguy cơ xảy ra khủng hoảng kinh tế- tài chính của đất nước. Trong tuyên bố Lima cũng nêu rất rõ nguy cơ của một nền kinh tế dễ lâm vào khủng hoảng và lãng phí các nguồn lực khi không có được một cơ quan kiểm tra tài chính độc lập làm nhiệm vụ kiểm

tra và phát hiện các bất ổn của nền kinh tế, góp phần làm minh bạch hóa nền tài chính của một quốc gia. Quốc hội với tư cách là cơ quan có quyền quyết định dự toán NSNN, phân bổ ngân sách trung ương và phê chuẩn tổng quyết toán NSNN, đồng thời Quốc hội có quyền giám sát việc chấp hành dự toán NSNN, quyết định các chính sách tài chính. Để thực hiện được những quyền quan trọng đó, bên cạnh năng lực của các đại biểu Quốc hội, các nguồn thông tin mà Quốc hội có được, cần thiết phải có cơ quan KTNN với tư cách là một công cụ hữu hiệu giúp Quốc hội giám sát và kiểm soát các hoạt động kinh tế- tài chính vĩ mô của Nhà nước.

Thông qua chức năng, nhiệm vụ của mình, KTNN cung cấp thông tin cho Quốc hội để thực hiện các quyền của Quốc hội. Trong những năm vừa qua, nhiệm vụ này của KTNN được thực hiện còn yếu chưa tương xứng với vai trò của KTNN trong hệ thống các cơ quan kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước cũng như năng lực nội tại của KTNN. Do vậy KTNN cần nhanh chóng ban hành quy trình xây dựng báo cáo hàng năm để trình Quốc hội và các Ủy ban của Quốc hội nắm được toàn cảnh một bức tranh tổng thể về tổng quyết toán NSNN và tiến độ thực hiện các dự án trọng điểm quốc gia. Xây dựng và ban hành quy trình làm các báo cáo đột xuất và thường viên để trình Quốc hội khi có yêu cầu. Đây là mối quan hệ hữu cơ mật thiết giữa KTNN và Quốc hội, thông qua các báo cáo quan trọng đó Quốc hội có cơ sở để đánh giá các hoạt động của Chính phủ trong một năm; đưa ra được các quyết định quan trọng điều chỉnh cơ cấu và chính sách phát triển kinh tế; thấy được tình hình lãng phí và sử dụng sai mục đích các nguồn lực hữu hạn của đất nước đã có biện pháp điều chỉnh thích ứng. Mặt khác qua đó để KTNN phát huy được năng lực và nâng cao được uy tín của mình trong việc thực hiện nhiệm vụ, tăng cường khả năng răn đe đối với các hành vi tham ô, lãng phí của công để góp phần làm tăng hiệu lực giám sát của Quốc hội và hiệu lực pháp luật về kinh tế- tài chính của Nhà nước.

#### ***3.1.2.4 Giải toả trách nhiệm cho Chính phủ, uỷ ban nhân dân các cấp trong việc tổ chức, thực hiện ngân sách***

Theo quy định của pháp luật hiện nay việc quyết định dự toán ngân sách, phê chuẩn quyết toán ngân sách thuộc thẩm quyền của Quốc hội, Hội đồng nhân

dân các cấp. Chính phủ, Ủy ban nhân dân các cấp có nhiệm vụ lập dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách cấp tương ứng trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định. Đồng thời Chính phủ, Ủy ban nhân dân các cấp tổ chức thực hiện ngân sách đã được Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định. Khi kết thúc năm ngân sách, Chính phủ và Ủy ban nhân dân các cấp có trách nhiệm trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân cùng cấp kết quả thực hiện ngân sách thông qua báo cáo quyết toán ngân sách năm. Khi báo cáo quyết toán ngân sách được phê chuẩn thì trách nhiệm việc tổ chức thực hiện ngân sách của Chính phủ và Ủy ban nhân dân các cấp được giải toả, tức là Quốc hội và Hội đồng nhân dân đã chấp thuận tính chính xác, tính hợp pháp và tính đầy đủ của báo cáo quyết toán vì vậy mà trách nhiệm của Chính phủ và Ủy ban nhân dân với năm ngân sách đã kết thúc.

Báo cáo kiểm toán của KTNN là một trong những căn cứ để Quốc hội sử dụng trong quá trình xem xét, quyết định dự toán NSNN, quyết định phân bổ ngân sách trung ương, quyết định dự án và công trình quan trọng quốc gia được đầu tư từ nguồn NSSN; xem xét, phê chuẩn quyết toán NSNN và sử dụng trong hoạt động giám sát việc thực hiện NSNN, chính sách tài chính, tiền tệ quốc gia, nghị quyết của Quốc hội về NSSN; là căn cứ để Hội đồng nhân dân sử dụng trong quá trình xem xét, quyết định dự toán, phân bổ và giám sát ngân sách địa phương, phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương. Theo chức năng được luật quy định, KTNN có trách nhiệm xác nhận tính trung thực, hợp pháp và tính đầy đủ của báo cáo quyết toán làm căn cứ vững chắc để Quốc hội và Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm.

Hiện nay hàng năm KTNN mới chỉ kiểm toán được gần 60% báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm của các địa phương và khoảng 45% báo cáo ngân sách của các Bộ, ngành của Chính phủ. Xác định đây là nhiệm vụ quan trọng giúp Quốc hội và Hội đồng nhân dân trong việc phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm, đồng thời giải toả được trách nhiệm cho Chính phủ và Ủy ban nhân dân các cấp. Bước đầu xây dựng kế hoạch cho việc góp ý kiến với các Bộ, ngành và

địa phương khi xây dựng dự toán ngân sách cấp mình trước khi trình ra Quốc hội và Hội đồng nhân dân quyết định. Góp phần giải toả trách nhiệm hàng năm trong việc tổ chức thực hiện ngân sách của Chính phủ và Uỷ ban nhân dân các cấp.

## **3.2 GIẢI PHÁP CỤ THỂ HOÀN THIỆN MÔ HÌNH TỔ CHỨC KTNN**

### **3.2.1 Nguyên tắc chỉ đạo**

#### ***3.2.1.1 Tổ chức và quản lý tập trung thống nhất***

Độc lập về tổ chức, nhân sự và tài chính là những nguyên tắc cơ bản của một cơ quan KTNN, có như vậy mới có đủ điều kiện để thực hiện chức năng kiểm tra tài chính từ bên ngoài đối với cơ quan hành pháp. Kinh nghiệm ở những nước mà nền kinh tế còn kém phát triển như nước ta đều chọn mô hình tổ chức của cơ quan KTNN là thống nhất từ trung ương đến địa phương. Thực hiện chế độ thủ trưởng, Tổng KTNN là người chịu trách nhiệm trước pháp luật, Quốc hội và Chính phủ về toàn bộ hoạt động của cơ quan KTNN. Theo mô hình này, tại trung ương có các bộ phận kiểm toán chuyên ngành, các bộ phận tham mưu giúp việc cho Tổng KTNN và các đơn vị sự nghiệp. Tại các khu vực có KTNN khu vực chịu trách nhiệm trước Tổng KTNN về phạm vi kiểm toán theo sự phân công đối với một số địa phương nhất định. KTNN khu vực không phụ thuộc vào các địa phương mà hoạt động độc lập chỉ phụ thuộc vào KTNN trung ương mà trực tiếp là Tổng KTNN. Giúp việc cho Tổng KTNN có các phó Tổng KTNN chịu trách nhiệm về lĩnh vực được phân công. Để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, có các bộ phận trực tiếp tiến hành các hoạt động kiểm toán và các bộ phận tham mưu giúp việc cho Tổng KTNN trên cơ sở phân công nhiệm vụ và uỷ quyền của Tổng KTNN. Các bộ phận tiếp nhận thực hiện công việc kiểm toán được ra các quyết định quản lý trong phạm vi trách nhiệm của mình, các đơn vị tham mưu có trách nhiệm đưa ra các ý kiến tham mưu, tư vấn cho người lãnh đạo bộ phận chức năng và Tổng KTNN trong việc thẩm định một số báo cáo kiểm toán lớn của đoàn kiểm toán liên quan đến nhiều đơn vị. Tùy theo phân công, phân cấp mà KTNN khu vực có được quyền thực hiện kế hoạch và chủ động thông qua các

báo cáo kiểm toán phù hợp với chức năng nhiệm vụ một cách hiệu quả nhất. Theo mô hình này, cơ quan KTNN dễ quản lý về mặt chuyên môn nghiệp vụ, thống nhất trong việc chỉ đạo và điều hành thực hiện nhiệm vụ kiểm toán hàng năm; là điều kiện đảm bảo tính độc lập và khách quan trong việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách các cấp thuộc chính quyền địa phương do KTNN khu vực không bị lệ thuộc vào tổ chức và nhân sự cũng như tài chính vào chính quyền địa phương các cấp.

### **3.2.1.2 Tiết kiệm và hiệu quả**

Việc phân công, phân cấp và chuyên môn hoá đối với các bộ phận phải bảo đảm cho việc đạt được mục tiêu tổng thể với hiệu quả cao và tiết kiệm. Cơ cấu tổ chức phải có sự ổn định tương đối và có tính thích nghi cao, việc uỷ quyền, trao quyền phải phù hợp với thực tiễn, trình độ và khả năng nhận thức của mỗi cấp, mỗi con người để đảm bảo sự thích nghi của tổ chức. Tăng cường tính chủ động sáng tạo để tiết kiệm các nguồn lực về con người, phương tiện tạo ra hiệu quả công việc cao và có chất lượng chuyên môn sâu. Kiểm toán là nghề đòi hỏi sự cố gắng và nỗ lực cao của mỗi cá nhân KTV, đòi hỏi phải tuân thủ những chuẩn mực và quy trình nhất định mới có được các sản phẩm kiểm toán cuối cùng là các báo cáo kiểm toán có chất lượng cao được các cơ quan quản lý nhà nước, Quốc hội, Chính phủ và chính các đơn vị được kiểm toán đánh giá cao, phù hợp với thực tiễn đời sống xã hội. 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 hoạt động so với việc tổ chức các đơn vị trực thuộc nằm ở tất cả các tỉnh, thành trên cả nước, mặt khác nó tiết kiệm được cả thời gian trong việc điều hành và chỉ đạo hoạt động kiểm toán hàng ngày

Mục đích của việc ra đời cơ quan KTNN là nhằm giúp cho xã hội phòng chống được sự lãng phí tài sản nhà nước, làm lành mạnh hoá nền tài chính quốc gia, giúp cho quá trình sử dụng các nguồn lực của Chính phủ có hiệu quả hơn, tiết kiệm hơn. Do đó bản thân KTNN phải là cơ quan hoạt động tiết kiệm và hiệu quả nhất như chính mục tiêu hình thành ra nó.



### **3.2.2 Giải pháp cụ thể**

Trên cơ sở nghiên cứu về mục tiêu, nhiệm vụ và chức năng của KTNN như đã đề cập ở các phần trước, đề xuất về mô hình tổ chức KTNN và mối quan hệ chỉ đạo, điều hành, phối hợp giữa các bộ phận phải phát huy được những ưu điểm của mô hình tổ chức KTNN hiện nay. Đồng thời khắc phục được những hạn chế, bất cập trong thực tiễn hoạt động đã bộc lộ ra, đồng thời phải đáp ứng được những yêu cầu nhiệm vụ và mục tiêu ưu tiên trong thời gian hoạt động sắp tới. Do vậy mô hình tổ chức mới phải tuân theo một số quan điểm sau:

**a.** Không có sự trùng hợp về chức năng, nhiệm vụ, phạm vi các bộ phận cùng thực hiện chức năng hoặc giữa các bộ phận có chức năng khác nhau. Đảm bảo mục tiêu các báo cáo kiểm toán phải đạt chất lượng cao theo một quy trình kiểm soát chất lượng tiêu chuẩn, đồng thời tiết kiệm về thời gian, nhân lực đối với việc phát hành báo cáo kiểm toán.

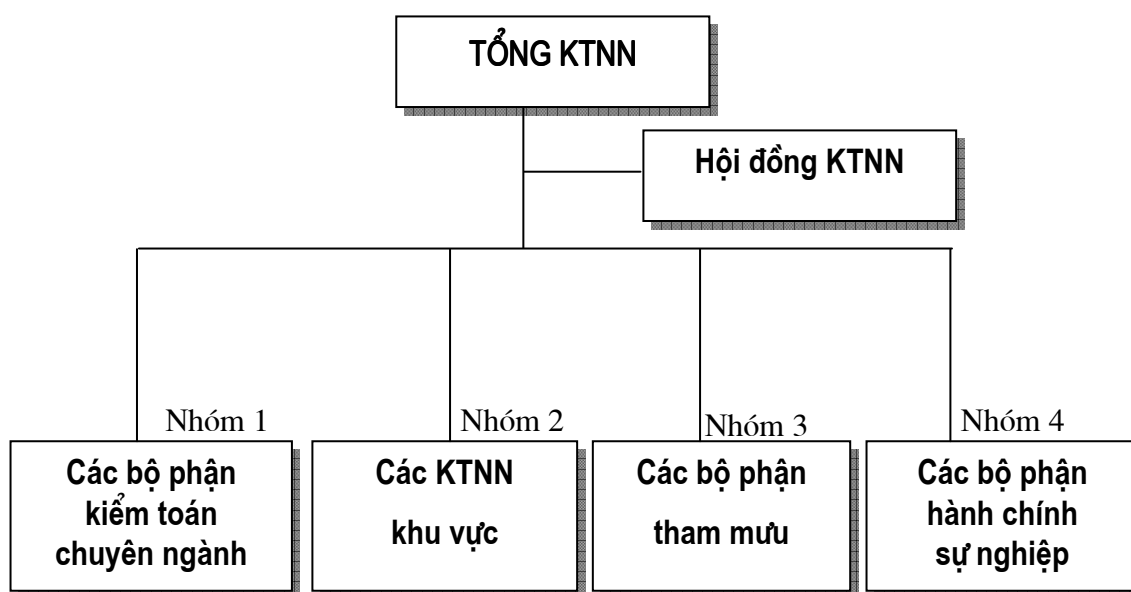
**b.** Phân cấp tối đa quyền hạn và trách nhiệm trong việc kiểm soát và phát hành báo cáo kiểm toán cho cấp dưới, đảm bảo sự độc lập trong các kết luận và kiến nghị của các KTV, kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực; phát huy sự sáng tạo và chủ động trong công tác xây dựng, thực hiện kiểm toán, phát hành báo cáo, kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán đối với cấp quản lý thấp nhất – cấp phòng và các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực.

**c.** Triển khai đầy đủ cả 3 loại hình kiểm toán trong chương trình kiểm toán hàng năm là kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ và KTHĐ để thực hiện đầy đủ chức năng của KTNN là xác nhận tính trung thực hợp pháp của các tài liệu, số liệu trên BCTC đồng thời đánh giá tiết kiệm hiệu quả và hiệu lực đối với việc sử dụng tiền và tài sản nhà nước đối với tất cả các đơn vị có sử dụng công quỹ của Nhà nước. Bước đầu triển khai thí điểm loại hình kiểm toán trách nhiệm kinh tế trong nhiệm kỳ đối với cán bộ lãnh đạo trong bộ máy nhà nước và các đơn vị kinh tế nhà nước.

d. Tập trung hoạt động cho mục tiêu hàng đầu của KTNN là kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN để trình Quốc hội xem xét phê chuẩn quyết toán NSNN. Thẩm định, cho ý kiến để Quốc hội xem xét, quyết định dự toán NSNN, quyết định phương án phân bổ ngân sách trung ương, quyết định dự án và công trình quan trọng quốc gia, bước đầu thẩm định và cho ý kiến để hội đồng nhân dân cấp tỉnh xem xét, quyết định dự toán và phân bổ ngân sách địa phương.

e. Phân cấp mạnh hơn cho KTNN các khu vực, coi đó là các bộ phận của KTNN thực hiện tương đối đầy đủ các quy trình của KTNN và độc lập tương đối về mặt xây dựng kế hoạch, kiểm soát chất lượng và phát hành báo cáo kiểm toán.

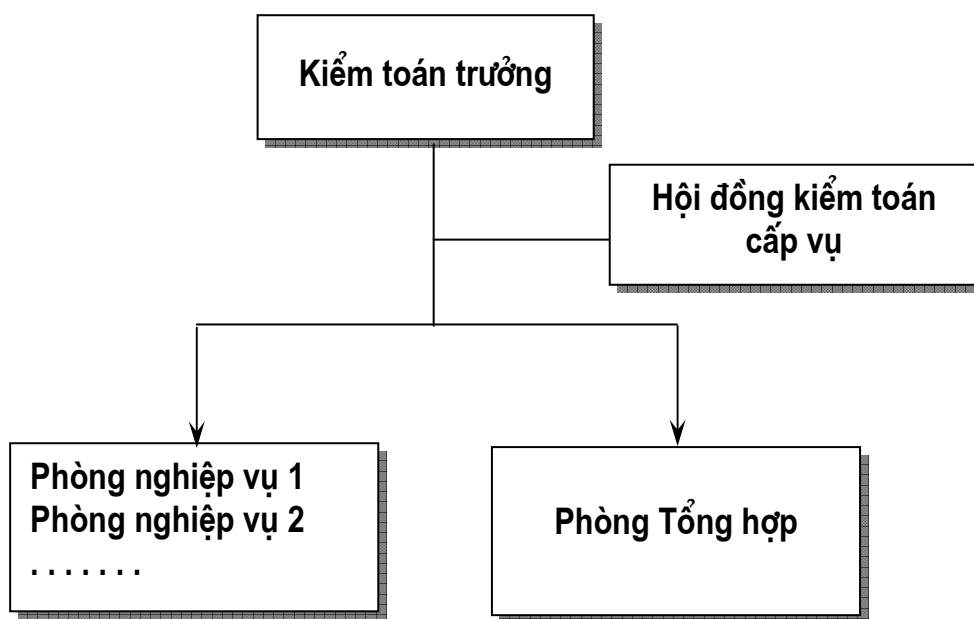
Với những quan điểm như trên, mô hình tổ chức của KTNN ( xem mô hình 3.1) theo hướng tập trung thống nhất bao gồm các bộ phận như sau:



**Sơ đồ 3.1: Mô hình tổ chức chung của KTNN**

**Nhóm 1:** Đây là các bộ phận chức năng thực hiện các công việc kiểm toán kiểm toán chuyên ngành ( xem sơ đồ 3.2). Đây là bộ phận chủ lực của KTNN thực hiện chức năng kiểm toán đối với các ngành, cơ quan tương ứng, các chương trình dự án quốc gia, các đơn vị kinh tế lớn của Chính phủ, các Bộ ngành có phạm vi hoạt động rộng liên quan đến nhiều địa phương.

Trong mỗi kiểm toán chuyên ngành gồm 2 bộ phận chính.



*Sơ đồ 3.2: Mô hình tổ chức các kiểm toán chuyên ngành*

Mỗi kiểm toán chuyên ngành có nhiều phòng nghiệp vụ (số phòng nghiệp vụ do Tổng KTNN đề nghị Ủy ban Thường vụ Quốc hội quyết định) thực hiện phân chia lĩnh vực chuyên quản một số đơn vị kiểm toán thuộc phạm vi phân công do kiểm toán chuyên ngành đó đảm nhiệm. Ví dụ một phòng nghiệp vụ thuộc kiểm toán ngân sách sẽ phụ trách việc kiểm toán một số bộ, ngành nhất định. Việc phân công như vậy là làm tăng tính chuyên môn hoá trong hoạt động kiểm toán. Thực hiện mô hình quản lý ba cấp trong tổ chức thực hiện kiểm toán cần phân cấp mạnh cho kiểm toán trưởng các kiểm toán chuyên ngành và khu vực, do đó phòng tổng hợp phải được phân công thêm một số nhiệm vụ trước đây các vụ tham mưu của KTNN đảm nhiệm, cụ thể cần thêm một số nhiệm vụ sau:

- Lập kế hoạch công tác chung của đơn vị, theo dõi việc thực hiện kế hoạch; tổng hợp, lập báo cáo kết quả công tác của đơn vị.
- Thẩm định, rà soát kế hoạch kiểm toán do các trưởng phòng kiểm toán đề xuất; xây dựng kế hoạch các cuộc kiểm toán và đề xuất thành lập các đoàn kiểm toán của đơn vị trình kiểm toán trưởng ra quyết định; theo dõi, kiểm tra, kiểm soát việc thực hiện kế hoạch kiểm toán của đơn vị.

- Đề xuất thực hiện các cuộc kiểm toán chuyên đề thuộc phạm vi, lĩnh vực mà đơn vị mình phụ trách.
- Thẩm định báo cáo kiểm toán của các đoàn kiểm toán và tham gia Hội đồng kiểm toán cấp vụ.
- Tham mưu quản lý đội ngũ cán bộ, công chức thuộc đơn vị, đề xuất về công tác tổ chức cán bộ, đào tạo và bồi dưỡng cán bộ.
- Tổ chức các cuộc họp của đơn vị.
- Tổ chức thực hiện công tác văn thư, lưu trữ của đơn vị.
- Quản lý cơ sở vật chất được giao của đơn vị.

**Hội đồng kiểm toán cấp vụ:** Đây là một cơ chế hoạt động do có sự phân cấp về việc thực hiện quy trình kiểm soát chất lượng của KTNN. Cần phải uỷ quyền cho các kiểm toán trưởng kiểm toán chuyên ngành được chủ động xây dựng kế hoạch kiểm toán năm; thành lập các đoàn kiểm toán để thực hiện kiểm toán; lập và ký phát hành báo cáo kiểm toán. kiểm soát chất lượng báo cáo theo quy trình chung nhưng chỉ ở trong nội bộ các đơn vị. Mục đích của hội đồng kiểm toán cấp vụ là tư vấn cho kiểm toán trưởng trong việc thẩm định các báo cáo kiểm toán khi kết thúc các cuộc kiểm toán. Hội đồng kiểm toán cấp vụ bao gồm các thành viên: kiểm toán trưởng hoặc lãnh đạo đơn vị do kiểm toán trưởng chỉ định; trưởng đoàn kiểm toán và một thành viên khác do trưởng đoàn chỉ định; trưởng phòng tổng hợp; một KTV khác trong phòng tổng hợp không thuộc đoàn kiểm toán do Kiểm toán trưởng lựa chọn. Nguyên tắc hoạt động là thảo luận tập thể, biểu quyết theo đa số.

Nếu hội đồng kiểm toán cấp vụ nhất trí thông qua báo cáo kiểm toán thì kiểm toán trưởng sẽ ký phát hành báo cáo kiểm toán. Chỉ những vấn đề lớn khi chưa có sự thống nhất trong Hội đồng kiểm toán, báo cáo kiểm toán sẽ được trình lên các vụ tham mưu và theo quy trình kiểm soát chất lượng cao hơn lên Tổng KTNN xem xét và quyết định.

Nguyên tắc cơ bản trong phân công tổ chức quản lý kiểm toán giữa các kiểm toán chuyên ngành là chuyên môn hoá theo tính chất hoạt động của đối tượng kiểm toán. Tuy nhiên trong thực tiễn, do tính chất đa dạng và yêu cầu quản lý nên cần kết hợp một cách hợp lý với các phương thức phân công khác: phân công theo khu vực thực hiện kiểm toán; theo sự phân ngành trong nền kinh tế quốc dân; theo sự phân cấp quản lý của các cấp chính quyền của Nhà nước và đơn vị kinh tế của Nhà nước.

**Nhóm 2**: Bao gồm các KTNN (xem sơ đồ 3.3) đặt tại các khu vực trên phạm vi cả nước thực hiện chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN trong lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước đối với tất cả các cơ quan, đơn vị kinh tế thuộc chính quyền các địa phương được phân công. Với tư cách là một bộ phận thuộc cơ cấu tổ chức của KTNN, do vậy KTNN khu vực có đặc điểm:

- Hoạt động độc lập không phụ thuộc vào chính quyền địa phương (khác với Trung quốc, KTNN đặt tại địa phương hoạt động phụ thuộc vào 2 đầu mối là KTNN trung ương và cơ quan chính quyền địa phương) phụ trách kiểm toán một số địa phương theo sự phân công của KTNN trung ương.

- KTNN khu vực hoạt động không tách rời với chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN theo quy định. Đồng thời phải tuân thủ các quy định trong chuẩn mực, quy trình kiểm toán và các quy chế hoạt động chung do Tổng KTNN ban hành.

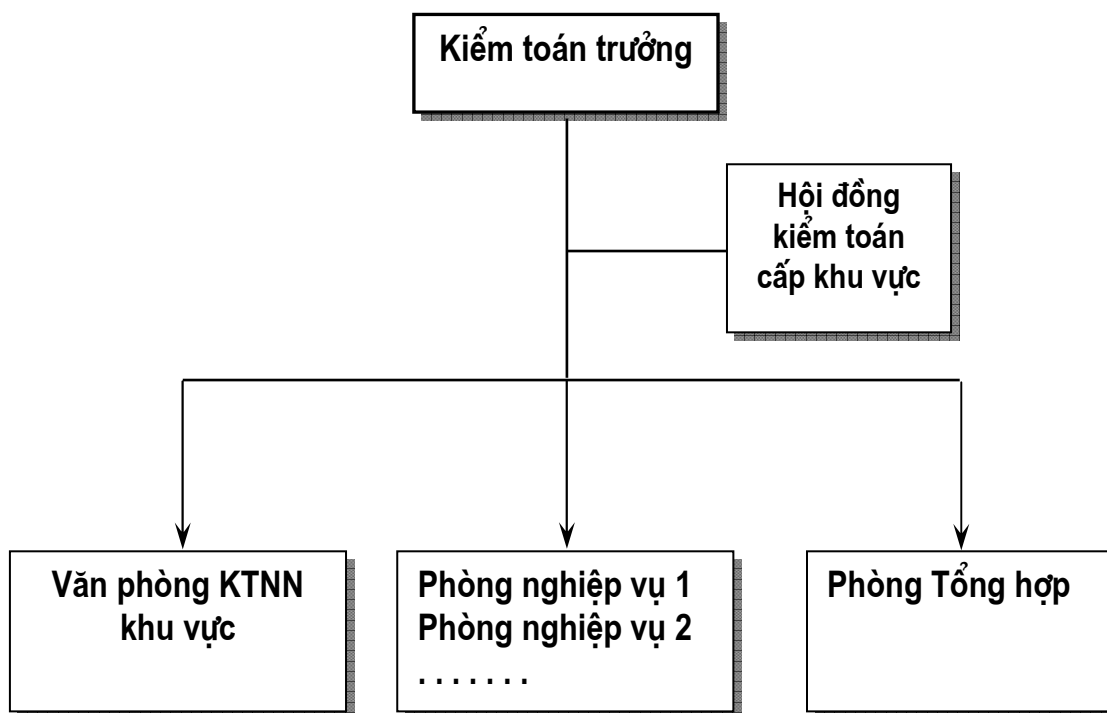
- Thực hiện tất cả các nhiệm vụ như quy định cho cơ quan KTNN nhưng chỉ trên phạm vi lãnh thổ được phân công. Do đó được phân cấp mạnh vì quyền hạn như việc xây dựng kế hoạch, thực hiện và lập báo cáo kiểm toán, phát hành và kiểm tra thực hiện kiến nghị.

- Do xác định nhiệm vụ của KTNN khu vực như trên do đó ngoài các phòng nghiệp vụ thực hiện công việc kiểm toán giống như các kiểm toán chuyên ngành ở KTNN trung ương, KTNN khu vực có thêm 2 bộ phận khác: văn phòng

KTNN khu vực làm nhiệm vụ đảm bảo các khâu như quản trị, tài vụ, đối ngoại...giống như văn phòng của KTNN trung ương, đồng thời văn phòng KTNN khu vực phải thêm nhiệm vụ là thực hiện chức năng về lưu trữ, thư viện và các nhiệm vụ khác đảm bảo cho hoạt động của KTNN khu vực; KTNN khu vực còn có phòng tổng hợp được tăng cường thêm một số nhiệm vụ giống như vai trò của một vài vụ tham mưu của KTNN trung ương trong việc tham gia xét duyệt, thẩm định các kế hoạch kiểm toán, theo dõi kiểm tra thực hiện kế hoạch, thẩm định các báo cáo kiểm toán, tham gia hội đồng kiểm toán để tư vấn cho kiểm toán trưởng KTNN khu vực trước khi phát hành và làm một số nhiệm vụ đột xuất do Tổng KTNN giao mà không thuộc chức năng của các phòng nghiệp vụ.

- Thành lập hội đồng kiểm toán khu vực, quy trình và cách thức hoạt động giống như hội đồng kiểm toán của các kiểm toán chuyên ngành ở trung ương, số lượng các KTNN khu vực phải đảm bảo phù hợp với phạm vi lãnh thổ được Tổng KTNN phân công. Nhiệm vụ ưu tiên là kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN của các địa phương để Hội đồng nhân dân xem xét phê chuẩn; thẩm định và cho ý kiến để Hội đồng nhân dân xem xét, quyết định dự toán NSNN địa phương... phấn đấu trong tương lai đảm bảo hàng năm phải kiểm toán 100% số báo quyết toán ngân sách địa phương cấp tỉnh và tiến tới là 100% cấp huyện.

Với yêu cầu hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán 100% báo cáo quyết toán ngân sách các địa phương trước khi trình HĐND phê duyệt theo quy định của Luật NSNN sửa đổi năm 2002 thì với số lượng kiểm toán viên tại các KTNN khu vực như hiện nay cũng như một số KTNN khu vực chưa đi vào hoạt động thì chỉ có thể đáp ứng được gần 60% số đầu mối ngân sách cấp tỉnh. Vì vậy, để hoàn thành nhiệm vụ trên cần bổ sung thêm số lượng các kiểm toán viên tại mỗi KTNN khu vực và nhanh chóng đưa các KTNN khu vực mới thành lập đi vào hoạt động.



**Sơ đồ 3.3: Mô hình tổ chức KTNN khu vực**

**Nhóm 3:** Bao gồm các bộ phận tham mưu giúp việc cho Tổng KTNN: Văn phòng KTNN; Vụ Tổng hợp; Vụ Pháp chế; Vụ Chế độ và Kiểm tra chất lượng kiểm toán; Vụ Tổ chức Cán bộ; Vụ Quan hệ quốc tế; Vụ Hỗ trợ kỹ thuật và công nghệ.

Vụ Hỗ trợ kỹ thuật và công nghệ gồm các chuyên gia, kỹ thuật viên có trình độ cao về các ngành kỹ thuật và công nghệ để hỗ trợ các kiểm toán chuyên ngành trong việc kiểm tra và đánh giá về những lĩnh vực kỹ thuật và công nghệ. Hiện nay khi gặp các vấn đề khó khăn về kỹ thuật và công nghệ trong quá trình kiểm toán, các đoàn kiểm toán thường chỉ đạo giới hạn không kiểm toán các vấn đề đó do không có KTV hoặc chuyên gia đủ trình độ đánh giá và kiểm tra vấn đề, hoặc không biết cơ quan nào có đủ thẩm quyền và khả năng thẩm định vấn đề này. Do vậy cần thành lập bộ phận này để hỗ trợ cho các kiểm toán chuyên ngành và khu vực trong việc tham mưu hoặc trực tiếp kiểm toán vấn đề kỹ thuật đó, qua đó nâng cao được chất lượng kiểm toán.

➤ Trong các bộ phận kể trên, tập trung giao một số nhiệm vụ chính về tham mưu cho vụ Tổng hợp và củng cố đơn vị này thành đơn vị tập trung điều hành,

tham mưu, tư vấn các vấn đề lớn cho Tổng KTNN trong việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm, điều phối các hoạt động và phối hợp với các cơ quan bên ngoài liên quan đến việc cung cấp thông tin, báo cáo kết quả kiểm toán.

Cần phân công nhiệm vụ giữa các vụ tham mưu sao cho phù hợp với chức năng nhiệm vụ và các nhiệm vụ được giao, không bị trùng lặp về lĩnh vực hoạt động và thực hiện nhiệm vụ, đảm bảo mỗi bộ phận thực hiện chức năng tham mưu cho Tổng KTNN trong việc thực hiện kế hoạch hàng năm đạt hiệu quả nhất.

**Nhóm 4:** Bao gồm các bộ phận: Học viện kiểm toán; Trung tâm Tin học; Trung tâm thông tin và lưu trữ; Tạp chí Kiểm toán.

Học viện kiểm toán được thành lập trên cơ sở bộ máy tổ chức của trung tâm đào tạo và bồi dưỡng KTV hiện nay. Để KTNN đáp ứng được yêu cầu và nhiệm vụ sắp tới cần phải đặc biệt chú trọng đến việc đào tạo cơ bản và đào tạo chuyên sâu về các chuyên ngành cho KTV. Do vậy cần thành lập Học viện kiểm toán với chức năng cụ thể:

- Nghiên cứu cơ bản, nghiên cứu chiến lược, nghiên cứu ứng dụng về khoa học kiểm toán trong mối quan hệ với các ngành khoa học có liên quan đến kiểm toán như: luật pháp, quản lý nhà nước, quản lý kinh tế, tài chính, kế toán, tiền tệ và tín dụng... làm cơ sở cho việc hoạch định chiến lược phát triển cơ chế, chính sách, các phương pháp nghiệp vụ kiểm toán.

- Nghiên cứu chương trình, nội dung, phương pháp đào tạo, bồi dưỡng, biên soạn giáo trình, giáo khoa, tài liệu giảng dạy cho các cấp học, các khoá bồi dưỡng của Học viện.

- Đào tạo cán bộ kiểm toán cho KTNN và cho xã hội đạt trình độ đại học, thạc sĩ và tiến sĩ về kiểm toán.

- Đào tạo các cán bộ quản lý kinh tế một số chuyên ngành liên quan trực tiếp đến kiểm toán như: quản lý tài chính nhà nước, kế toán, quản trị kinh doanh, quản trị tài chính doanh nghiệp....

- Đào tạo và cấp chứng chỉ cho các chức danh công chức kiểm toán của ngạch KTV, KTV chính và KTV cao cấp cho KTNN và cả nước khi có nhu cầu.



- Bồi dưỡng cập nhật kiến thức cho công chức KTNN và cho xã hội về kiểm toán, kế toán, kiểm tra, giám sát kinh tế và tài chính, quản trị tài chính và quản trị kinh doanh.

- Thành lập tạp chí nghiên cứu khoa học trực thuộc Học viện kiểm toán nhằm đáp ứng nhu cầu nghiên cứu, trao đổi về nghiệp vụ kiểm toán và đăng tải các bài viết, đề tài liên quan đến hoạt động của KTNN. Chức năng và phạm vi của tạp chí nghiên cứu khoa học khác với tạp chí kiểm toán.

Trung tâm thông tin và lưu trữ có vai trò quan trọng trong việc tra cứu các tài liệu và tình hình tài chính của các đơn vị đã kiểm toán, tiết kiệm được nhiều công sức trong việc theo dõi và khảo sát các đối tượng kiểm toán hàng năm, đồng thời là cơ sở quan trọng trong việc tổng kết tình hình kiểm toán cũng như tình hình tài chính của các đơn vị được kiểm toán. Đặc biệt trong điều kiện công nghệ thông tin về lưu trữ phát triển ở trình độ cao như hiện nay sẽ giúp ích rất nhiều cho KTV và các bộ phận khác trong KTNN.

### **3.3 GIẢI PHÁP CỤ THỂ HOÀN THIỆN CƠ CHẾ HOẠT ĐỘNG KTNN**

#### **3.3.1 Nguyên tắc chỉ đạo**

##### ***3.3.1.1 Tăng cường phân công, phân cấp và chuyên môn hoá hoạt động kiểm toán***

Bất kỳ một tổ chức nào từ nhỏ cho đến lớn đều phải theo nguyên tắc này. Thực hiện chất nguyên tắc này đòi hỏi việc phân bổ và chia sẻ trách nhiệm và quyền hạn giữa các bộ phận, cấp trên uỷ quyền và phân công trách nhiệm và quyền hạn cho cấp dưới để đảm bảo thực hiện tốt nhất mục tiêu chung của tổ chức. Quá trình phân cấp và phân công diễn ra dựa trên cơ sở mục tiêu chung của tổ chức và mục tiêu riêng của từng bộ phận trực thuộc tổ chức. KTNN có nhiều bộ phận khác nhau: Các vụ chuyên ngành làm nhiệm vụ trực tiếp kiểm toán; các vụ tham mưu đảm bảo việc tư vấn và tham gia ý kiến với lãnh đạo KTNN và các vụ chuyên ngành trong việc thực hiện nhiệm vụ sao cho chất lượng công việc được trôi chảy với chất lượng cao nhất; các KTNN khu vực thực hiện chức năng kiểm toán theo phạm vi địa phương do đó cũng bao gồm các bộ phận chức năng và bộ phận tham mưu để đảm bảo được nhiệm vụ do Tổng KTNN phân công và

ủy quyền trong việc thực hiện kiểm toán và xét duyệt, phát hành báo cáo kiểm toán. Việc phân công, phân cấp tôn trọng một số nội dung sau:

**a.** Xuất phát từ mục tiêu chung của cơ quan KTNN và cơ cấu tổ chức các bộ phận hiện tại tiến hành xác định mục tiêu riêng cho từng cấp và từng đơn vị, tại cấp dưới lại tiến hành xác định mục tiêu cho cấp thấp hơn cho đến từng người. Trong từng bộ phận nhỏ nhất theo một nguyên tắc thống nhất là kết hợp các mục tiêu nhỏ thành các mục tiêu lớn hơn của tổ chức lớn hơn và cuối cùng là phù hợp với mục tiêu chung của cơ quan KTNN.

**b.** Khi phân định mục tiêu riêng cho từng bộ phận trong tổ chức cần phải phân quyền và trách nhiệm đi kèm. Trong bất kỳ tổ chức nào cũng đều có một khối lượng lớn các công việc cần thực hiện. Trách nhiệm cuối cùng là Tổng KTNN phải chịu trách nhiệm trước Quốc hội, Chính phủ nhưng một mình Tổng KTNN không thể làm tất cả các việc của cơ quan và không thể quán xuyến mọi mặt hoạt động của KTNN vì vậy người lãnh đạo dù muốn hay không cũng phải giao phần lớn công việc cho những người khác ở cấp thấp hơn để xử lý.

**c.** Cần hoàn thiện hơn nữa quy chế hoạt động và quy chế phối hợp của KTNN làm rõ trách nhiệm của các bộ phận với nhau trong quá trình phối hợp hành động. Việc cung cấp thông tin và phối hợp với nhau theo một quy chế rõ ràng sẽ làm cho công việc luôn được chủ động và đạt kết quả tốt. Nếu không phân định rõ được các trách nhiệm trong việc phối hợp hành động thì công việc chung sẽ bị động và mục tiêu của tổ chức sẽ không đạt được.

**d.** Phải đảm bảo sự chuyên môn hoá đối với từng bộ phận, tránh trùng lặp về chức năng và nhiệm vụ để đảm bảo về hiệu quả hoạt động. Mỗi bộ phận được thực hiện chuyên môn hoá một hoặc một số chức năng nhất định mà không trùng với bộ phận khác. Thực hiện chuyên môn hoá bao giờ cũng đem lại năng suất lao động cao hơn. Đối với mỗi nhóm bộ phận có mục tiêu khác nhau cần lựa chọn tiêu chí phân công chuyên môn hoá phù hợp chứ không nhất thiết tiêu chí phải giống nhau. Ví dụ đối với các kiểm toán chuyên ngành thì cần phân công chuyên môn hoá theo phạm vi, lĩnh vực kiểm toán, đối tượng kiểm toán; đối với các vụ

chức năng cần phân công chuyên môn hoá theo nhiệm vụ tham mưu, tư vấn như là pháp chế, chế độ, văn phòng, quan hệ đối ngoại...

### ***3.3.1.2 Cụ thể hoá luật KTNN theo hướng tăng cường sự độc lập của KTNN và các công chức KTNN***

Mặc dù luật KTNN đã được ban hành và có hiệu lực pháp luật, song do luật không thể quy định một cách chi tiết tất cả các quy định để thực hiện mà cần phải có các văn bản dưới luật để cụ thể hoá các vấn đề mang tính nguyên tắc để thi hành. Một số loại văn bản cần phải ban hành ngay để đưa luật KTNN vào cuộc sống. Đó là:

a. Quốc hội cần ban hành các Nghị quyết của Quốc hội về các vấn đề trong luật quy định thuộc quyền của Quốc hội đó là các Nghị quyết về các vấn đề phân quyền để xây dựng lại cơ cấu tổ chức của KTNN theo hướng mở rộng các kiểm toán chuyên ngành, KTNN khu vực đồng thời xây dựng tổ chức để thực hiện các chức năng kiểm toán tính kinh tế, tiết kiệm và hiệu quả, Nghị quyết về quy trình xây dựng hệ thống chuẩn mực KTNN mới phù hợp với các chuẩn mực của INTOSAI nhằm đề cao sự độc lập của cơ quan KTNN trong các phương pháp nghiệp vụ của KTV và chống lại các ảnh hưởng từ bên ngoài trong việc đưa ra kết luận, kiến nghị một cách khách quan; sửa đổi và bổ sung một số điều trong Nghị quyết về các chế độ lương, phụ cấp đối với các công chức KTNN và các chế độ ưu tiên đảm bảo các KTV được hưởng mức thu nhập xứng đáng với nhiệm vụ được giao. Đây là một trong những biện pháp có hiệu quả nhằm chống lại các tiêu cực có thể xảy ra trong quá trình kiểm toán; Nghị quyết về nhiệm vụ và quyền hạn của KTV khi thi hành công cụ nhằm đảm bảo cho các KTV có được những quyền hạn cần thiết để độc lập và không chịu sự can thiệp từ bên ngoài khi thu thập các bằng chứng cho các kết luận và kiến nghị của mình; sửa đổi Nghị quyết về việc kiểm toán đối với các lĩnh vực an ninh, quốc phòng thuộc bí mật của Nhà nước, công khai trước công luận về những lĩnh vực mà KTNN có thể không công bố kết quả kiểm toán trước sau khi kiểm toán nhằm đảm bảo bí mật quốc gia, hoặc những lĩnh vực mà KTNN không tiến hành kiểm toán.

**b.** Sau khi có Nghị quyết của Quốc hội về cơ cấu tổ chức của KTNN, cần phải nhanh chóng xây dựng và ban hành các quy định về chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của từng đơn vị mới. Đây là các văn bản đặc biệt quan trọng bởi vì nó thể hiện các quyền hạn, sự phân công phân cấp của các cấp bậc quản lý trong KTNN. Sự phân công phân cấp phải thể hiện sự độc lập về quyền hạn và trách nhiệm của những người đứng đầu các bộ phận quản lý để qua đó phát huy tính tự chủ và sáng tạo của mỗi chức danh bộ phận quản lý làm cho các công việc và nhiệm vụ được thực hiện thi một cách nhanh nhất.

**c.** Xây dựng và ban hành quy chế hoạt động của KTNN nhằm cụ thể hoá các quy định trong việc phối hợp các hoạt động giữa tất cả các bộ phận trong một bộ máy tổ chức hoàn chỉnh, làm cho tổ chức KTNN hoạt động trôi chảy như một cỗ máy được thiết kế hoàn hảo. Đây cũng là một văn bản rất quan trọng để xác định trách nhiệm cùng từng người, từng bộ phận phải làm trong từng thời gian, không gian cụ thể để có được kết quả hoạt động một cách hiệu quả nhất với sự tiết kiệm cao nhất về thời gian và nguồn lực.

**d.** Phải sửa đổi và ban hành ngay quy trình chung KTNN và các văn bản hướng dẫn thực hiện cho từng lĩnh vực cụ thể, nhằm chuẩn hoá các bước công việc cho một cuộc kiểm toán ở các lĩnh vực kiểm toán khác nhau, với các hình thức kiểm toán khác nhau. Mục tiêu chung là các sản phẩm cuối cùng của các cuộc kiểm toán các báo cáo kiểm toán có chất lượng cao nhất với đầy đủ các bằng chứng và các dẫn liệu kiểm toán phối hợp minh chứng cho các kết luận và kiến nghị của KTNN.

**e.** Xây dựng và ban hành quy trình về xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm theo hướng phát huy được trí tuệ của toàn bộ thể công chức kiểm toán, đặc biệt là các KTV những người trực tiếp thực hiện các kế hoạch kiểm toán đó. Hiện nay lực lượng của KTNN chưa cho phép kiểm toán hàng năm đối với tất cả các đối tượng kiểm toán trong phạm vi của mình, do đó việc chọn lựa các đối tượng, đơn vị kiểm toán là rất quan trọng nhằm đưa ra được một bức tranh tổng quát về các vấn đề thu, chi NSNN, hiệu quả hoạt động của Chính phủ, đồng thời góp

phân rã đe phòng ngừa các hành vi tham nhũng, lãng phí tài sản nhà nước đối với những đơn vị chưa được kiểm toán.

f. Xây dựng và ban hành quy định kiểm soát chất lượng kiểm toán, đây là một vấn đề có ý nghĩa quan trọng đảm bảo cho việc thực hiện tốt quy trình kiểm Toán, chuẩn mực kiểm toán, đảm bảo cho các báo cáo kiểm toán khi phát hành có chất lượng cao, các kết luận đưa ra có tính thuyết phục cao, các kiến nghị phù hợp với thực tế. Đồng thời qua đó đánh giá được chất lượng công tác kiểm toán của các đoàn kiểm toán. Nội dung quy định kiểm soát chất lượng kiểm toán cần tôn trọng tính tự kiểm tra có sự phối hợp từ bên ngoài đối với một cuộc kiểm toán bao gồm tất cả các bước kiểm toán phù hợp với quy trình chung kiểm toán đó là: việc kiểm soát chất lượng trước hết phải do chính bản thân các KTV, tổ trưởng tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán, kiểm toán chuyên ngành hay khu vực tự thực hiện nhằm nâng cao trách nhiệm của những người tham gia trong việc soạn thảo và ban hành báo cáo kiểm toán. Trường hợp các cuộc kiểm toán có quy mô lớn, phức tạp và liên quan đến nhiều đơn vị mới cần phải có sự kiểm soát chất lượng của các vụ chức năng thuộc KTNN nhằm đảm bảo tiết kiệm về thời gian và nhân lực đồng thời đảm bảo được tính độc lập cần thiết của các KTV. Các quy định này có thể được lồng ghép với các quy định trong quy trình kiểm toán chung của KTNN.

### ***3.3.1.3 Tiêu chuẩn hoá năng lực và trình độ của KTV***

Hoạt động kiểm toán là một trong những hoạt động nghề nghiệp có tính chuyên môn rất cao đòi hỏi các công chức kiểm toán phải là những người có trình độ chuyên môn cao, nhiều kinh nghiệm về lĩnh vực kiểm toán. Việc đưa ra các nhận xét, kết luận đối với các hoạt động quản lý và sử dụng các nguồn lực của các đối tượng kiểm toán đòi hỏi các kiểm toán phải am hiểu các kiến thức liên quan rất rộng đến công việc, đồng thời phải nắm bắt rõ các quy định của pháp luật hiện hành về lĩnh vực đó. Nếu KTV yếu về chuyên môn nghiệp vụ sẽ không thể đáp ứng được yêu cầu của việc kiểm tra và không phát hiện được các sai phạm của đối tượng kiểm toán. Mặt khác do phạm vi của kiểm toán rất rộng,

bao gồm tất cả các ngành, lĩnh vực kinh tế, đòi hỏi phải có nhiều KTV am hiểu chuyên môn và kinh nghiệm cũng như các quy định của pháp luật ở các lĩnh vực rất khác nhau: Các kiến thức về quản lý kinh tế, kiến thức về khoa học tự nhiên, công nghệ, luật tài chính,...đáp ứng đòi hỏi của các cuộc kiểm toán rất khác nhau. Để nâng cao được trình độ, năng lực cho công chức KTNN cần phải xây dựng được hệ thống tiêu chuẩn đối với công chức kiểm toán. Đây là một yêu cầu rất quan trọng, bởi vì trong hoạt động kiểm toán đòi hỏi sự phối hợp hành động của rất nhiều bộ phận và con người khác nhau. Mỗi công việc, mỗi vị trí cần phải đáp ứng được các tiêu chuẩn, yêu cầu khác nhau về khả năng trình độ hay học vấn và kinh nghiệm để đảm bảo hoàn thành được nhiệm vụ của mình. Hệ thống tiêu chuẩn đối với KTV cần xây dựng có 2 loại:

**a.** Xây dựng các tiêu chuẩn cụ thể cho từng ngạch kiểm toán viên KTNN bao gồm các tiêu chuẩn cho KTV dự bị, KTV, KTV chính và KTV cao cấp. Do yêu cầu của công việc kiểm toán rất phức tạp có nhiều mức độ khó khác nhau đòi hỏi các cấp KTV khác nhau. ở cấp cao nhất đối với những công việc quan trọng như chỉ đạo xây dựng kế hoạch lớn, lập các đề án hay chủ trì các công việc thực hiện và đánh giá tổng kết đòi hỏi phải là những người KTV cao cấp có trình độ cao và có khả năng tổng hợp, hoạt động mang tính chỉ đạo nhiều hơn do đó phải có các tiêu thể cao hơn về khả năng như: chỉ đạo và thực hiện các cuộc kiểm toán phức tạp, liên quan đến nhiều đối tượng kiểm toán, chủ trì đánh giá tổng kết về công tác kiểm toán, hướng dẫn nghiệp vụ cho các KTV cấp dưới, chủ trì thẩm định các dự án, báo cáo kiểm toán quan trọng....ở cấp thấp hơn là lập kế hoạch cho một cuộc kiểm toán nhỏ liên quan đến một hoặc vài đối tượng, báo cáo không phức tạp...cần có các KTV chính với những yêu cầu công việc cụ thể đòi hỏi những KTV này phải có những khả năng và trình độ nhất định tương ứng với công việc được giao. Theo cách thức như vậy sẽ có những công việc chỉ đòi hỏi các KTV ở cấp thấp hơn đó là KTV và KTV dự bị. Việc phân ngạch các KTV và tiêu chuẩn đòi hỏi cụ thể là nhằm tiết kiệm nhân lực cho các cuộc kiểm toán và xây dựng chương trình đào tạo, bồi dưỡng phù hợp, cũng như việc tuyển chọn để đáp ứng đòi hỏi của công việc.

**b. Xây dựng hệ thống tiêu chuẩn chức danh đối với các cấp quản lý .** Để bộ máy có thể hoạt động nhịp nhàng đòi hỏi sự phối hợp và chỉ đạo của các cấp quản lý phải đáp ứng được đòi hỏi của thực tiễn. Đối với KTNN, ngoài chức danh Tổng KTNN do Quốc hội bầu còn lại rất nhiều chức danh khác như: Phó Tổng KTNN, các vụ trưởng và cấp tương đương, các phó vụ trưởng, trưởng phòng, phó phòng. Mỗi chức danh đòi hỏi khả năng về quản lý, chỉ đạo công việc một mức độ khác nhau, mỗi vụ kiểm toán chuyên ngành cũng đòi hỏi các chức danh quản lý có sự am hiểu, trình độ về các lĩnh vực khác nhau, mỗi vụ tham mưu cũng đòi hỏi về khả năng chuyên môn, tư vấn khác nhau. Tuy nhiên các chức danh này đều đòi hỏi khả năng về một số mặt sau:

- Phải có năng lực quản lý, lãnh đạo theo từng vị trí cụ thể về khả năng tổ chức lãnh đạo, tham mưu, khả năng điều hành công việc phù hợp với nhiệm vụ và thực tế, có khả năng phối hợp hành động với các đơn vị khác, có sự tin nhiệm của tập thể và duy trì được sự đoàn kết của tổ chức, có khả năng tổ chức việc kiểm soát hiệu quả các hoạt động của đơn vị, có khả năng làm việc và tinh thần trách nhiệm cao trước công việc.

- Có chuyên môn phù hợp với các vị trí chức danh cụ thể và tương đối với các ngạch KTV nhằm đáp ứng tốt nhất các nhiệm vụ đặt ra trong thực tiễn và phù hợp với lĩnh vực được phân công. Đối với các chức danh quản lý ở các đơn vị kiểm toán chuyên ngành đòi hỏi phải có chuyên môn cao, khả năng phân tích đánh giá và đưa ra các kết luận và kiến nghị phù hợp với từng báo cáo kiểm toán khi tham gia trong quy trình kiểm soát chất lượng kiểm toán. Đối với các bộ phận tham mưu đòi hỏi người lãnh đạo phải có chuyên môn sâu về luật, các chế độ quy định của các Bộ, ngành quản lý nhà nước về kinh tế, xã hội và khả năng tổng hợp, đánh giá nhằm tham mưu cho lãnh đạo cấp cao hơn trong việc đưa ra các quyết định quan trọng liên quan đến lĩnh vực được phân công, đảm bảo cho các báo cáo kiểm toán trước khi phát hành được hoàn thiện về mọi mặt góp phần cho các cơ quan quản lý nhà nước, Quốc hội và Chính phủ có được những thông tin quan trọng, chính xác cho việc ra các quyết định quản lý.

### **3.3.2 Giải pháp cụ thể**

#### ***3.3.2.1 Hoàn thiện cơ sở pháp lý hoạt động của KTNN***

Tùy thuộc mỗi nước có những quy định khác nhau ở từng mức độ pháp lý về tính độc lập và vị trí pháp lý của KTNN, thông thường đều được quy định bởi Hiến pháp của từng nước. Hiến pháp là đạo luật cơ bản nhất của Nhà nước có hiệu lực pháp lý cao nhất và không dễ gì bị thay đổi, là cái đạo luật gốc để ban hành các luật khác. Trên thế giới, địa vị pháp lý của KTNN thường được thể chế hoá trong Hiến pháp, các vấn đề cụ thể hơn sẽ được quy định trong Luật KTNN. ở Việt Nam, cơ quan KTNN được thành lập trong công cuộc đổi mới của đất nước và tiến trình cải cách nền hành chính quốc gia, xây dựng Nhà nước pháp quyền. Luật KTNN đã khẳng định địa vị pháp lý của KTNN Việt Nam là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, với nguyên tắc hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. Luật KTNN xác định địa vị KTNN Việt Nam như vậy là hoàn toàn phù hợp với thông lệ quốc tế và tương xứng với chức năng, nhiệm vụ vốn có của KTNN. Để tiếp tục khẳng định và đề cao địa vị pháp lý và vai trò của KTNN cần thiết phải bổ sung vào Hiến pháp một số điều về KTNN như sau:

- Quy định về địa vị pháp lý của KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính tối cao do Quốc hội thành lập và hoạt động chỉ tuân theo pháp luật;
- Các quy định về chức năng, quyền hạn của KTNN;
- Các quy định về bổ nhiệm, miễn nhiệm người đứng đầu;
- Quy định về kinh phí hoạt động.

Các quy định cụ thể hơn sẽ được đề cập trong Luật KTNN, đồng thời đồng bộ hoá các quy định trong pháp luật về hoạt động KTNN trong các văn bản pháp luật có liên quan như: Luật NSNN, Luật Doanh nghiệp, Luật đầu tư, Luật hình sự, Luật dân sự . . .

#### ***3.3.2.2 Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN***

##### ***a. Hệ thống chuẩn mực KTNN phải phù hợp với thông lệ quốc tế***

Ngày nay, trong xu thế toàn cầu hoá về tất cả các lĩnh vực đặc biệt là lĩnh vực kinh tế, mỗi nước là một bộ phận không thể tách rời của nền kinh tế thế giới.



Mối quan hệ giữa các nước về tất cả các mặt có tính hữu cơ và sự tác động qua lại lẫn nhau. Trong sự hội nhập ấy mỗi quốc gia đều cố gắng tìm kiếm những cơ hội tốt nhất cho sự phát triển của quốc gia mình và hạn chế đến mức thấp nhất các ảnh hưởng và thiệt hại mà sự hội nhập gây ra. Để làm được điều đó, mỗi nước đều phải tuân thủ theo từng quy định, luật lệ chung của thế giới, có vậy mới là bình đẳng trong cuộc chơi và có vậy người ta mới cho mình được tham gia sân chơi chung của mỗi sân chơi lớn nhất và bình đẳng nhất thế giới. Để được kết nạp là một thành viên của WTO đương nhiên chúng ta phải tuân thủ những quy định chung của WTO và các thoả thuận riêng với từng quốc gia là thành viên của tổ chức này cũng theo những quy định của WTO. Sở dĩ như vậy là do cơ chế mở cửa WTO cho mỗi nước thành viên được tìm kiếm các cơ hội và thảo luận sao cho có lợi nhất cho mỗi bên do mỗi quốc gia có các điều kiện, luật chơi khác nhau. Về kinh tế là như vậy, thuế, ngân sách cũng sẽ phải chịu sự ràng buộc về tính minh bạch và tiết kiệm, hiệu quả như các quy định của tổ chức này. Đối tượng của KTNN sẽ phải tuân thủ các quy định đó thì đương nhiên các hoạt động và mục tiêu của KTNN cũng phải có sự tương đồng với cơ quan KTNN của các nước là thành viên WTO. Mặt khác, KTNN Việt Nam đã trở thành thành viên của tổ chức INTOSAI từ tháng 4 năm 1996 và là thành viên của tổ chức ASOSAI từ tháng 1 năm 1997. INTOSAI là tổ chức quốc tế các cơ quan KTNN được thành lập từ năm 1953 và đến nay đã có 178 nước là thành viên, ASOSAI là tổ chức các cơ quan KTNN châu á được thành lập từ năm 1978 và đến nay đã có 35 nước là thành viên.

Xuất phát từ những lý do khách quan đó KTNN Việt Nam phải cần tuân thủ những quy định mang tuy không mang tính bắt buộc của các tổ chức này, vận dụng những quy định mang tính hướng dẫn trong khuyến cáo của INTOSAI và ASOSAI. Các nước đi trước đã có nhiều kinh nghiệm trong việc phát triển cơ quan KTNN sao cho hiệu quả nhất, KTNN Việt Nam cần phải học tập và đưa các quy định chung đó vào áp dụng tại Việt Nam một cách có hiệu quả nhất, cụ thể là:

➤ Dựa trên các quy định được ban hành trong hệ thống chuẩn mực do INTOSAI soạn thảo, chúng ta cần phải tuân thủ và soạn thảo ra hệ thống chuẩn

mục của KTNN Việt Nam và các hướng dẫn để thực hiện. Do trình độ, năng lực và kinh nghiệm của KTV còn yếu do đó cần ban hành các hướng dẫn chi tiết việc thực hiện các chuẩn mực cho tương xứng và phù hợp với từng thời kỳ phát triển của nền kinh tế và trình độ, quy mô của KTNN. Tuy nhiên những nội dung chính của chuẩn mực phải tương đồng với thông lệ thế giới để tránh việc sửa đi sửa lại như ý tưởng ban hành hệ thống chuẩn mực hiện nay.

➤ Chuẩn mực kiểm toán là căn cứ để thực hành kiểm toán và kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán. Do vậy, việc áp dụng đầy đủ các chuẩn mực kiểm toán đã ban hành là một yêu cầu mang tính bắt buộc. Cần tôn trọng các chuẩn mực về đạo đức và trình độ của KTV, để hoạt động của KTNN đạt được hiệu quả cao cần phải xây dựng được đội ngũ kiểm toán viên có đầy đủ phẩm chất đạo đức về nghề nghiệp và khả năng, trình độ đáp ứng được yêu cầu chuyên môn. Do vậy, phải thường xuyên đào tạo, bồi dưỡng, cập nhật kiến thức, nâng cao bản lĩnh chính trị để khi thực hiện kiểm toán; chỉ tuân thủ theo pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp; kiểm toán viên cần có đầy đủ kiến thức chuyên môn để hoàn thành nhiệm vụ được giao. Phải thực hiện đầy đủ nhóm chuẩn mực thực hành kiểm toán từ khâu lập kế hoạch đến khâu thực hiện kiểm toán. Khi lập kế hoạch kiểm toán yêu cầu đoàn kiểm toán phải thực hiện đầy đủ các khâu lập kế hoạch tổng thể, kế hoạch chi tiết, đánh giá trọng yếu, rủi ro. Toàn bộ công việc của kiểm toán viên và của đoàn kiểm toán phải được lập kế hoạch chi tiết, cụ thể. Bằng chứng thu thập được phải có sức thuyết phục, đáp ứng được yêu cầu của chuẩn mực. Tăng cường công tác kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán theo quy trình kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán đã ban hành.

➤ Nhanh chóng ban hành các chuẩn mực kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động, đặc biệt là kiểm toán hoạt động, bởi vì muốn đánh giá được tính kinh tế, tính hiệu quả của việc sử dụng đồng tiền thì phải triển khai kiểm toán hoạt động - đây là hình thức kiểm toán được nhiều nước trên thế giới coi trọng. ở Việt Nam, hiện nay các quy định pháp luật về kiểm toán hoạt động chưa cụ thể, do đó kiểm toán hoạt động chưa được thực hiện như một cuộc kiểm toán riêng rẽ, chỉ

có một số cuộc kiểm toán có sự kết hợp nhưng ở mức độ sơ khai. Để KTNN thực hiện tốt kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động thì một trong những yêu cầu quan trọng là phải ban hành các chuẩn mực về kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

### ***b. Hoàn thiện quy trình chung KTNN***

Hiện nay trong các văn bản quy định về quy trình kiểm toán của KTNN có các loại quy trình sau: quy trình kiểm toán chung, quy trình kiểm toán ngân sách, quy trình kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản, quy trình kiểm toán DNNN. Các quy trình này đều quy định các cuộc kiểm toán bao gồm 4 bước: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán thực hiện kiến nghị kiến khác nhau về việc sửa đổi quy trình kiểm toán của KTNN. Một số ý kiến cho rằng cần xây dựng quy trình chung KTNN gồm cả các giai đoạn xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm đưa vào phần đầu của quy trình chung và thêm phần bước lập báo cáo kiểm toán. Một số ý kiến cho rằng cần viết thêm các quy trình kiểm toán đối với các lĩnh vực kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia, kiểm toán các doanh nghiệp cổ phần mà Nhà nước giữ cổ phần chi phối, ... Qua thực tiễn hoạt động thời gian qua và mục tiêu của KTNN trong những năm tới cần hoàn thiện quy trình KTNN theo các quan điểm sau đây:

1) KTNN cần có một quy trình chung về kiểm toán bao gồm 4 bước như đã đề cập ở trên. Các bước kiểm toán được đề cập trong quy trình được quy định mang tính chung nhất, các lĩnh vực kiểm toán khác nhau sẽ không gọi là quy trình kiểm toán mà cần quy định rất cụ thể dưới dạng các hướng dẫn và được ban hành dưới dạng cẩm nang kiểm toán để các KTV dễ mang theo, dễ tra cứu và áp dụng. Nếu mỗi lĩnh vực lại viết thành một quy trình thì sẽ bị trùng lặp ở rất nhiều nội dung, mặt khác để thay đổi và ban hành một quy trình kiểm toán mới rất phức tạp, trong khi có nhiều lĩnh vực kiểm toán phát sinh trong quá trình kiểm toán, nên việc chỉ cần ban hành các hướng dẫn kiểm toán dựa trên quy trình chung sẽ dễ dàng hơn, thuận tiện khi áp dụng và dễ thay đổi.

2) Quy trình KTNN chỉ áp dụng cho một cuộc kiểm toán riêng rẽ do KTNN tiến hành đối với mọi đối tượng kiểm toán, không áp dụng đối với mọi

hoạt động của KTNN như việc lập kế hoạch toàn năm, công bố báo cáo kiểm toán, kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán. Bởi vì những vấn đề đó tách ra thành các quy trình khác, hoặc là quy chế hoạt động của KTNN.

3) Trong bước chuẩn bị của quy trình cần quy định về việc thành lập đoàn kiểm toán trước khi khảo sát thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán, tránh tình trạng như quy trình hiện nay là quy định việc khảo sát thông tin, đánh giá trọng yếu rủi ro, lên kế hoạch và ra quyết định thành lập đoàn kiểm toán. Cách làm này dẫn đến việc người trưởng đoàn kiểm toán được phân công có thể không phải là người đã từng đi khảo sát thu thập thông tin do đó trưởng đoàn không nắm rõ được nhiều vấn đề và bị động trong việc chỉ đạo thực hiện kế hoạch kiểm toán do người khác lập. Cần quy định trưởng đoàn kiểm toán phải trực tiếp lập Báo cáo khảo sát, đánh giá và xây dựng chương trình kế hoạch kiểm toán, trực tiếp soạn thảo báo cáo kiểm toán để thực hiện được một cách toàn diện các vấn đề cần chú ý về đơn vị được kiểm toán. Tránh tình trạng như hiện nay trưởng đoàn kiểm toán uỷ quyền cho phó đoàn kiểm toán hoặc tổ trưởng tổ kiểm toán soạn thảo báo cáo kiểm toán. Đối với những đoàn kiểm toán lớn tại những đơn vị gồm nhiều đơn vị phụ thuộc trải trên địa bàn rộng hoặc đối với những cuộc kiểm toán chuyên đề liên quan đến những đối tượng kiểm toán ở nhiều ngành khác nhau khi quyết định thành lập đoàn kiểm toán chỉ quy định về trưởng đoàn, phó đoàn kiểm toán, chưa quyết định về tổ trưởng và số lượng KTV, bởi vì chỉ sau khi đi khảo sát thu thập thông tin chính thức về đơn vị được kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán mới có đủ cơ sở để quyết định thành lập bao nhiêu tổ kiểm toán gồm bao nhiêu KTV và kiểm toán tại bao nhiêu đơn vị trực thuộc.

Đối với những cuộc kiểm toán nhỏ do các phòng kiểm toán có thể đảm đương nhiệm vụ, khi ra quyết định kiểm toán cần có đầy đủ về trưởng đoàn, phó Đoàn, tổ trưởng và các KTV, khi cần điều chỉnh bổ sung do thông tin thay đổi so với việc nắm bắt thông tin định kỳ về đơn vị được kiểm toán sẽ trình lại để lãnh đạo sửa đổi bổ sung. Quá trình này cần gắn với việc phân cấp cho các Kiểm toán trưởng kiểm toán chuyên ngành và khu vực được ra quyết định kiểm toán, quyết

định thành lập đoàn kiểm toán. Tổng KTNN chỉ ra quyết định thành lập đoàn kiểm toán đối với những cuộc kiểm toán chuyên đề lớn có liên quan về nhân sự KTV giữa các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực và cần có sự phối hợp giữa các đơn vị này.

4) Trong bước thực hiện kiểm toán cần bổ sung thêm các quy định so với quy trình hiện nay về trình tự các bước kiểm tra soát xét của tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán. Cụ thể là tổ trưởng phải chỉ đạo các KTV thực hiện theo sự phân công và được nghe báo cáo về tiến độ thực hiện theo kế hoạch của các KTV, khi kết thúc kiểm toán cần tổng hợp, đánh giá và lập các xác nhận, biên bản về kết quả kiểm toán trình lãnh đạo đoàn kiểm toán xem xét và tổng hợp tại báo cáo kiểm toán của đoàn kiểm toán. Lãnh đạo đoàn kiểm toán phải thường xuyên nắm bắt và chỉ đạo các tổ kiểm toán thực hiện theo đúng kế hoạch mục tiêu ban đầu và kịp thời thay đổi nội dung các vấn đề cần chú ý phát sinh theo diễn biến của đoàn kiểm toán. Các quy định này chỉ mang tính chất nội kiểm.

Đồng thời trong bước này phải bổ sung thêm quy định về việc các tổ trưởng phải lập chương trình kiểm toán chi tiết tại đơn vị được phân công kiểm toán và trình lãnh đạo đoàn kiểm toán phê duyệt. Điều đó xuất phát bởi lý do khi đoàn kiểm toán kế hoạch kiểm toán ban đầu không thể chi tiết cho từng đơn vị trực thuộc được bởi vì không đủ thông tin. Khi tổ kiểm toán xuống đơn vị đó nên cần phải xây dựng chương trình kiểm toán cụ thể về các nội dung cần tiến hành kiểm toán, mỗi KTV cần phụ trách kiểm tra nội dung nào với kế học về thời gian cụ thể.

5) Cần chi tiết các quy định về kiểm tra soát xét chất lượng kiểm toán gắn với từng bước kiểm toán theo quy trình chung.

Về nguyên tắc việc thiết lập quy trình đảm bảo chất lượng kiểm toán nhằm đảm bảo cho các báo cáo kiểm toán trước khi phát hành phải được kiểm soát chặt chẽ để đảm bảo chất lượng cao. Việc kiểm soát chất lượng kiểm toán, trước hết phải chính bản thân KTV, tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán và kiểm toán chuyên ngành và khu vực (nội kiểm) phải tự kiểm soát và tự chịu trách nhiệm về những vấn đề mà mình đã thực hiện. Và như thế mới nâng cao trách nhiệm của KTV, tổ

trưởng, trưởng đoàn và KTNN chuyên ngành, khu vực (gọi là nội kiểm). Trường hợp cuộc kiểm toán có qui mô lớn, tính chất phức tạp và quan trọng mới cần sử dụng đến việc kiểm soát chất lượng của các bộ phận chức năng (gọi là ngoại kiểm). Do đó, quy trình kiểm soát đảm bảo chất lượng chỉ cần 4 giai đoạn theo sát với quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam. Giai đoạn lưu trữ hồ sơ kiểm toán được xen kẽ trong từng giai đoạn của Quy trình đảm bảo chất lượng này; đồng thời trong từng nội dung của Quy trình đảm bảo chất lượng kiểm toán cần được sửa đổi, cải tiến cho phù hợp.

6) Về kết cấu báo cáo kiểm toán cần quy định cụ thể nội dung về các thông tin và số liệu mà một báo cáo kiểm toán cần phải đạt được. Tránh tình trạng như hiện nay một báo cáo kiểm toán có quá nhiều thông tin không cần thiết, trong khi đó những thông tin cần có để cung cấp cho người sử dụng thì lại thiếu rất nhiều; Cách viết và kết luận chưa theo đúng mẫu quy định theo thông lệ; Nhiều phần rườm rà gây khó chịu cho người đọc; đồng thời công việc lập báo cáo như hiện nay rất lớn, mất nhiều thời gian. Báo cáo kiểm toán cần được viết theo hướng tập trung vào các phát hiện kiểm toán, đưa ra các đánh giá và kết luận của KTV và các kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán sửa chữa, khắc phục các sai sót, kiến nghị với các cơ quan liên quan, các cơ quan quản lý nhà nước sửa đổi, bổ sung các quy định quản lý hiện hành cho phù hợp với thực tiễn

Cần cụ thể hoá bước kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán, tăng tỷ lệ đơn vị cần kiểm tra và các mẫu biểu từ chi tiết đến tổng hợp kết quả thực hiện của các đơn vị đối với từng kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực. Cần quy định cụ thể thời gian kiểm tra thực hiện và báo cáo về một đầu mối của KTNN để tổng hợp kết quả của toàn ngành kịp thời bổ sung vào báo cáo công khai kết quả hàng năm của KTNN.

### **c. Ban hành quy trình xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm**

Để chuẩn bị cho việc thực hiện kiểm toán của năm sau, KTNN cần phải lập kế hoạch công tác cho năm đó kế hoạch công tác năm là cơ sở cho việc chuẩn bị và tiến hành tất cả các cuộc kiểm toán dự kiến được tiến hành, chỉ khi có những

lý do đặc biệt quan trọng mới thực hiện khác đi so với kế hoạch đề ra. Ví dụ: như các yêu cầu kiểm toán của Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội hoặc Chính phủ đưa ra sau khi kế hoạch kiểm toán đã được thông qua thì việc đưa yêu cầu này vào thực hiện trong năm sau bắt buộc phải loại bỏ việc kiểm toán các đơn vị khác. Khi xây dựng quy trình kế hoạch kiểm toán năm cần chú ý một số điểm sau:

➤ Đảm bảo sự dân chủ, tham gia góp ý kiến của toàn thể KTV trong từng lĩnh vực kiểm toán. Tất cả các đề xuất phải được lưu ý và thảo luận tập thể trước khi xây dựng kế hoạch cho từng đơn vị phù hợp với năng lực về con người và mục tiêu kiểm toán đề ra ban đầu. Những vấn đề chưa được thực hiện trong năm sẽ được tiếp tục đề ra cho năm tới.

➤ Cần có sự pha trộn giữa các cuộc kiểm toán, kiểm toán chuyên đề, các cuộc kiểm toán thông thường theo hướng ưu tiên các cuộc kiểm toán do các phòng kiểm toán có thể thực hiện được. Việc ưu tiên các cuộc kiểm toán này cho phép linh hoạt hơn trong việc điều phối hoạt động kiểm toán, tận dụng được thời gian kiểm toán đầu năm mà hiện nay KTNN không có điều kiện kiểm toán do các đơn vị thuộc đối tượng kiểm toán là qui mô lớn cần nhiều thời gian hơn cho việc lập các BCTC. Về nguyên tắc chỉ tiến hành kiểm toán khi các đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành việc lập các BCTC. Mặt khác tránh được tình trạng trong các cuộc kiểm toán lớn có các cuộc kiểm toán nhỏ gây khó khăn cho việc điều hành kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán vì địa bàn rộng và mất thời gian chờ đợi cho việc kết thúc một cuộc kiểm toán lớn.

➤ Việc lập kế hoạch cần theo một hệ thống các hoạt động kiểm toán theo hướng không chỉ kiểm toán các BCTC mà cần đánh giá được cả tính tuân thủ, tính kinh tế trong các hoạt động kinh tế của Chính phủ, tạo ra được một cách nhìn toàn cảnh về một nền kinh tế và cách chỉ đạo, điều hành của Chính phủ có hiệu quả hay không đảm bảo các mục tiêu kiểm toán có sự liên kết chặt chẽ với nhau.

➤ Do không đủ năng lực để tiến hành kiểm toán ở tất cả các đơn vị thuộc phạm vi kiểm toán, do đó KTNN cần phải thực hiện việc chọn mẫu ra các đơn vị được kiểm toán năm sau. Tuy nhiên, cần chú ý khi lựa chọn các chủ đề kiểm toán

phải đảm bảo không để có những mảng, lĩnh vực không được kiểm toán. Điều đó có nghĩa là trong một khoảng thời gian dự tính được (tối đa là 3 - 4 năm) tất cả các đơn vị thuộc diện chịu sự kiểm toán của KTNN đều phải được kiểm toán ít nhất một lần.

➤ Khi thảo luận về kế hoạch cần có được các thông tin sơ bộ về tất cả các đơn vị thuộc diện phải kiểm toán. Trên cơ sở đó đánh giá, dự đoán để xem những đơn vị nào có khả năng xảy ra các sai sót lớn, hệ thống kiểm toán nội bộ kém dẫn đến rủi ro tiềm tàng và rủi ro phát hiện cao cần phải vào kế hoạch.

➤ Cần nghiên cứu và đưa vào kế hoạch những lĩnh vực, vấn đề về tài chính ở các đơn vị bộ, ngành và địa phương đang được dư luận chú ý hoặc sẽ ảnh hưởng lớn đến các quyết định của Quốc hội, Chính phủ trong tương lai.

➤ Quan điểm xây dựng kế hoạch cần tính toán trong cả dài hạn để có sự phân công kiểm toán những vấn đề ưu tiên trước và những vấn đề kém ưu tiên hơn phải được xây dựng trong năm sau đó, đảm bảo một kế hoạch dài hạn kiểm toán tất cả các đơn vị thuộc diện phải kiểm toán. Đồng thời luôn luôn nắm rõ các vấn đề về tổng thể một bức tranh của nền kinh tế trong một giai đoạn nhất định.

#### **d. Hoàn thiện quy trình lập báo cáo hàng năm của KTNN**

Tổng KTNN đã có Quyết định số 07/1999/QĐ-KTNN ngày 15/19/1999 về việc ban hành quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm. Trên cơ sở quy trình này hàng năm KTNN đều soạn thảo báo cáo tổng hợp kết quả hoạt động qua một năm của KTNN trình Chính phủ và Quốc hội xem xét và nghiên cứu. Trong báo cáo đó nêu các nội dung về số liệu do KTNN phát hiện tăng thu và giảm chi cho NSNN, các đánh giá tổng hợp về các sai phạm mang tính phổ biến trong hoạt động. Quản lý và sử dụng công quỹ quốc gia, các kiến nghị đối với các Bộ, ngành, địa phương trong việc tăng cường giám sát việc chi tiêu công, các kiến nghị với Chính phủ, Quốc hội về những vấn đề liên quan đến lợi ích quốc gia. Đồng thời đưa ra các kiến nghị về việc sửa đổi các văn bản quản lý nhà nước cho phù hợp với thực tiễn xã hội.



Để cho chất lượng báo cáo hàng năm của KTNN trình Quốc hội đạt được yêu cầu theo luật KTNN cần sửa đổi lại quy trình lập báo cáo hàng năm phù hợp với quy mô, cơ cấu tổ chức và sự phân công nhiệm vụ giữa các cán bộ phận tham mưu, chức năng hiện nay. Một số gợi ý cho việc sửa đổi và hoàn thiện quy trình lập và tổng hợp báo cáo hàng năm là:

1) Báo cáo năm đặc biệt có ý nghĩa quan trọng cả đối với KTNN cũng như các cơ quan được nhận báo cáo là Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ. Do vậy lượng thông tin cần đưa vào Báo cáo phải được cân nhắc, tổng hợp theo một định hướng cụ thể thiết thực, có ý nghĩa. Các hoạt động của KTNN trong một năm có rất nhiều, các kết quả tổng hợp từ tất cả các báo cáo kiểm toán của các kiểm toán khu vực, kiểm toán chuyên ngành là rất lớn và đa dạng. Tuy nhiên nếu đưa tất cả vào trong một báo cáo thì sẽ rất dài và khó nhận ra trọng tâm của vấn đề cần báo cáo. Chỉ nên đưa ra nội dung báo cáo hàng năm một số những phát hiện mang tính chất cơ bản của KTNN.

- Những phát hiện giúp Quốc hội đưa ra những quyết định về những vấn đề có tác động lớn tới tài chính quốc gia như việc quyết định sửa đổi Luật NSNN, sửa đổi hệ thống thuế, hoặc các vấn đề tài chính khác mang tầm quốc gia và thuộc thẩm quyền của Quốc hội.

- Những vấn đề có ý nghĩa lớn về mặt tài chính, liên quan đến bảo đảm an toàn về nền tài chính quốc gia như các đánh giá về hệ thống tài chính tiền tệ, hoạt động của hệ thống các ngân hàng, các công ty đầu tư tài chính, các trung tâm chứng khoán của cả nước.

- Những phát hiện giúp cho Quốc hội và Chính phủ xem xét sửa đổi về các chỉ tiêu trong dự toán NSNN, quyết định phân bổ ngân sách trung ương và quyết toán NSNN sao cho tiết kiệm và hiệu quả, phục vụ tốt hơn cho sự phát triển nhanh và bền vững của nền kinh tế.

- Những phát hiện về khiếm khuyết của hệ thống tổ chức bộ máy nhà nước, về cải cách hành chính sao cho tiết kiệm chi NSNN nhưng bộ máy nhà nước có điều kiện hoạt động hiệu quả hơn.

2) Để báo cáo năm của KTNN có được những thông tin hay nhất, chính xác nhất cần coi trọng việc lập các báo cáo từ các tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán. Các báo cáo kiểm toán này cần được thảo luận tập thể và đưa ra được các đánh giá, kết luận và kiến nghị tương xứng với vị trí của nó. Cần quy định rõ ràng về Việc mỗi cấp phải soạn thảo báo cáo tổng kết của cấp mình, sau đó một hội đồng gồm những người có trình độ cao tiến hành tổng hợp với cách diễn đạt lời văn dễ hiểu mang tính tổng kết. Hội đồng này sẽ quyết định lựa chọn các vấn đề cần thiết nhất để đưa vào báo cáo năm.

Báo cáo cần phải có được một kết cấu hợp lý về các phần như: mục đích của báo cáo, các cơ sở để báo cáo, nội dung chính, các ý kiến đề nghị, các kết luận. Báo cáo năm khác với báo cáo công khai kết quả kiểm toán hàng năm do đó cần mang tính đầy đủ và hoàn chỉnh của thông tin phục vụ cho đối tượng là các quan chức Lãnh đạo đọc và hiểu, khác với đối tượng của công khai kết quả kiểm toán trước công luận là quần chúng và các tầng lớp xã hội nghe là chính. Do vậy báo cáo năm cần được viết dưới hai dạng: dạng báo cáo đầy đủ, theo thông lệ thường dài từ 80- 100 trang là đủ và đóng thành quyển để dễ ban hành và tra cứu, dạng báo cáo tóm tắt dài từ 10-20 trang gồm các thông tin mang tính cô đọng hơn giúp người đọc và nghe nắm bắt được các vấn đề mang tính khái quát nhất, cơ bản nhất.

#### **e. Xây dựng quy trình công khai kết quả kiểm toán hàng năm**

Kết quả kiểm toán hàng năm phải được công khai theo quy định của Luật KTNN, tuy nhiên việc công khai kết quả kiểm toán cần phải được tiến hành theo một quy trình thống nhất đảm bảo mục tiêu là:

- Công khai kết quả kiểm toán nhằm làm lành mạnh nền tài chính quốc gia và nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, tài sản nhà nước.
- Nâng cao trách nhiệm của các nhà quản lý cũng như những người sử dụng tiền và tài sản nhà nước
- Phát huy được vai trò của Nhân dân trong hoạt động giám sát việc sử dụng đồng vốn và tài sản của Nhà nước, thực hiện tốt quy chế dân chủ trong các hoạt động tài chính, góp phần chống tham nhũng có hiệu quả.

Về hình thức công khai kết quả kiểm toán cần phải công bố trong các cuộc họp thường kỳ của Quốc hội, Chính phủ và trên các phương tiện thông tin đại chúng như: báo, đài, truyền hình, internet . . .

### ***3.3.2.3 Phát triển toàn diện các loại hình kiểm toán***

Quá trình phát triển của KTNN là quá trình gắn với sự phát triển của các loại hình kiểm toán. Kinh nghiệm phát triển của KTNN các nước trong khu vực và thế giới cho thấy, trong những năm đầu thường chỉ vận dụng phương pháp kiểm toán báo cáo tài chính, kết hợp một phần với kiểm toán tuân thủ và trong điều kiện cho phép có thể kết hợp với kiểm toán hoạt động. KTNN Việt Nam đang ở trong giai đoạn đầu này. Các nước có cơ quan KTNN phát triển hàng trăm năm như Cộng hoà Liên bang Đức, Cộng hoà Pháp, Vương Quốc Anh v.v. và trong khu vực Đông Nam Á như Thái Lan, Malaixia cũng xấp xỉ 100 năm. Nhưng trong thời đại ngày nay khoa học công nghệ thông tin đã kết nối các quốc gia, các tổ chức lại gần nhau hơn, thành quả đạt được của một quốc gia nào đó không còn bó hẹp trong phạm vi quốc gia đó nữa mà được áp dụng rộng rãi trên toàn thế giới. Do vậy, trên cơ sở tiếp thu những thành tựu về kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động của các SAI trong khu vực và thế giới, KTNN Việt Nam phải có chiến lược phát triển các loại hình kiểm toán cho mình để đến năm 2010 KTNN có quy mô trung bình nhưng có trình độ tiên tiến trong khu vực và trên thế giới, thực sự trở thành công cụ mạnh của Nhà nước trong việc kiểm tra tài chính nhà nước và tài sản nhà nước.

Tùy thuộc vào sự phát triển, bề dày kinh nghiệm của mỗi cơ quan KTNN mà tiến hành từng loại hình kiểm toán hay đồng thời cả ba loại hình kiểm toán. Đối với cơ quan KTNN phát triển thì kiểm toán tính tuân thủ và kiểm toán hoạt động là những loại hình kiểm toán được chú trọng. Ở Việt Nam, từ khi thành lập đến nay KTNN chủ yếu thực hiện loại hình kiểm toán báo cáo tài chính. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, KTNN có kết hợp các loại hình kiểm toán tuân thủ, như: đánh giá tính tuân thủ về quản lý kinh tế tài chính của đơn vị được kiểm toán; cũng như trong quá trình kiểm toán phân

nào kết hợp đánh giá tính kinh tế, hiệu lực của công tác quản lý ở các đơn vị được kiểm toán. Để KTNN trở thành một công cụ mạnh của Nhà nước trong công tác kiểm tra tài chính nhà nước và tài sản nhà nước, đáp ứng yêu cầu, đòi hỏi của công tác quản lý tài chính quốc gia và phù hợp với xu thế hội nhập và phát triển, cơ quan KTNN cần triển khai một cách đồng bộ các loại hình kiểm toán: kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động, kiểm toán trách nhiệm kinh tế người đứng đầu, kiểm toán trước và trong quá trình hoạt động. Hiện nay đang thực hiện tương đối tốt loại hình kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, các loại hình kiểm toán còn lại cần được triển khai nhanh chóng, cụ thể:

#### ***a. Kiểm toán hoạt động***

Chuyển dần từ việc thực hiện kiểm toán BCTC là chính sang kết hợp với KTHĐ là sự chuyển đổi khá căn bản : từ việc kiểm toán một loại hình hoạt động của đơn vị sang kiểm toán mang tính toàn diện; do vậy, KTNN cần thực hiện đồng bộ các giải pháp chủ yếu sau:

➤ Sớm hoàn thiện hệ thống pháp luật về KTNN, trong đó phải đảm bảo sự đồng bộ của luật pháp và phải được cụ thể hoá bằng các văn bản dưới luật.

➤ Ban hành ngay các chuẩn mực KTHĐ và quy trình KTHĐ, hai công cụ kiểm toán này cần được hoàn thiện phù hợp với yêu cầu của KTHĐ.

➤ Đổi mới tổ chức bộ máy quản lý hoạt động kiểm toán theo hướng chuyên môn hoá cao. Đây là yêu cầu xuất phát từ đặc điểm của KTHĐ đòi hỏi đội ngũ KTV cần có năng lực chuyên môn sâu về quản lý, phân tích kinh tế...

➤ Đổi mới phương thức tổ chức kiểm toán phù hợp với đặc điểm chuyên môn hoá trong KTHĐ. Trong KTHĐ, các tiêu chí đánh giá đa dạng, phải được xây dựng, lựa chọn phù hợp với từng nhóm loại hình đơn vị có đặc điểm, mục tiêu hoạt động tương đồng; do vậy, cần lựa chọn các phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán thích hợp, lấy các loại hình đơn vị được kiểm toán làm cơ sở tổ chức đoàn kiểm toán.

➤ Đổi mới cơ cấu chuyên môn đội ngũ KTV thông qua tuyển chọn mới và đào tạo lại. Đây là nhiệm vụ cấp bách, bởi hiện nay cơ cấu chuyên môn của đội ngũ KTVNN có gần 95% được đào tạo ở bậc đại học tại các chuyên ngành tài chính, kế toán; khi chuyển sang thực hiện KTHĐ đòi hỏi không chỉ năng lực chuyên môn tài chính, kế toán mà cần cả năng lực chuyên môn khác: quản lý kinh tế, quản lý nhà nước.

➤ Xây dựng cơ sở dữ liệu thông tin về hoạt động kiểm toán. Đây là một giải pháp mà KTNN các nước đã và đang tiến hành. Một mặt, KTHĐ đòi hỏi phải có khối lượng thông tin lớn về các chính sách, chế độ, tiêu chuẩn, định mức liên quan đến loại hình đơn vị được kiểm toán. ứng dụng CNTT trong việc phân tích, đánh giá phải sử dụng nhiều công cụ, mô hình tính toán và các dữ liệu điện tử.

➤ Xây dựng một lộ trình thích hợp để triển khai KTHĐ của KTNN. Lộ trình tiến hành KTHĐ sẽ theo hai hướng sau:

- Mở rộng từng bước mục tiêu kiểm toán ở tất cả các lĩnh vực kiểm toán, từ kiểm toán BCTC và kiểm toán tuân thủ sang đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính nhà nước; trên cơ sở đó tiếp tục mở rộng đến các nguồn lực kinh tế khác của đơn vị.

- Từng bước phát triển phạm vi KTHĐ, trên cơ sở lựa chọn một số mô hình đơn vị được kiểm toán, rồi dần nhân rộng phạm vi. Trước hết, triển khai ở một số loại hình đơn vị có thuận lợi trong xây dựng và lựa chọn tiêu chí KTHĐ: các DNNN; các dự án đầu tư XD CB...

Xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá trong KTHĐ, đây là một khâu rất quan trọng trong quy trình KTHĐ, để triển khai một cuộc KTHĐ đạt yêu cầu nhất thiết phải xây dựng được một hệ thống các tiêu chuẩn đánh giá làm cơ sở cho KTV đưa ra được sự so sánh và kết luận về những hoạt động của đối tượng kiểm toán đã diễn ra trong thực tế, trên cơ sở đó mới đưa ra được Các kiến nghị trong báo cáo kiểm toán. Mỗi ngành, lĩnh vực có các đặc điểm kỹ thuật, công nghệ khác nhau do đó không thể có một hệ thống các tiêu chí chung được, mặt khác ở Việt Nam cũng chia ban hành đầy đủ các định mức, quy trình công nghệ và các

yêu cầu, tiêu chuẩn bắt buộc mang tính hệ thống, do đó cần nghiên cứu kỹ từng đối tượng kiểm toán là các quy định của Nhà nước có liên quan để đưa ra được hệ thống các tiêu chí làm thước đo để đánh giá và hoạt động của đối tượng kiểm toán. Một hệ thống các tiêu chí làm cần đáp ứng các yêu cầu sau:

Cần xây dựng các hướng dẫn về KTHĐ, do KTNN chỉ ban hành một quy trình chung về kiểm toán bao gồm những hình thức và nội dung mang tính cơ bản nhất. Trình tự của KTHĐ cũng gồm 4 bước: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị. Tuy nhiên nội dung và phương pháp kiểm toán, phương pháp thu thập bằng chứng có những điểm khác với loại hình kiểm toán BCTC cụ thể.

***b. Kiểm toán trách nhiệm kinh tế trong nhiệm kỳ đối với cán bộ lãnh đạo trong bộ máy nhà nước và các đơn vị kinh tế nhà nước***

Kiểm toán trách nhiệm kinh tế đối với cán bộ lãnh đạo là hoạt động kiểm tra và đánh giá của KTNN về tính chân thực, hợp pháp và tính hiệu quả trong hoạt động thu chi tài chính và các hoạt động kinh tế liên quan khác của địa phương, đơn vị trong thời gian nhiệm kỳ của cán bộ lãnh đạo, trên cơ sở đó đánh giá trách nhiệm kinh tế của cán bộ lãnh đạo đơn vị. Kiểm toán trách nhiệm kinh tế ở Trung Quốc đã được bắt đầu từ những năm 80 của thập kỷ trước nhằm đáp ứng yêu cầu của công tác quản lý, giám sát cán bộ trong công cuộc cải cách và phát triển kinh tế thị trường xã hội chủ nghĩa. Việt Nam và Trung Quốc là hai quốc gia có sự tương đồng về mặt thể chế chính trị và đường lối xây dựng đất nước cũng như trong quá trình cải cách nền kinh tế từ cơ chế tập trung quan liêu bao cấp sang nền kinh tế thị trường, do đó những thành công của Trung Quốc trong cuộc chiến chống tham nhũng có ý nghĩa và có giá trị tham khảo tốt đối với Việt Nam. Vai trò của kiểm toán trách nhiệm kinh tế đối với cán bộ lãnh đạo được thể hiện ở chỗ:

➤ Kiểm toán trách nhiệm kinh tế giúp các cơ quan quản lý cán bộ giám định, giám sát được một cách cụ thể, có căn cứ xác đáng tình hình thực hiện trách nhiệm kinh tế của cán bộ lãnh đạo. Đây là căn cứ để các cơ quan cấp trên, cơ quan có thẩm quyền, đơn vị, công nhân viên chức đánh giá một cách tương

đối toàn diện và minh bạch về những việc làm đúng và những sai phạm trong thời gian nhiệm kỳ của cán bộ lãnh đạo.

➤ Kết quả kiểm toán trách nhiệm kinh tế là căn cứ tham khảo quan trọng trong việc bầu cử và ứng cử vào các cơ quan dân cử, đồng thời là cơ sở để cơ quan quản lý cán bộ sử dụng cán bộ một cách hợp lý, chính xác.

➤ Nâng cao tinh thần tự giác của cán bộ lãnh đạo trong việc thực hiện trách nhiệm kinh tế và chấp hành các quy định của pháp luật về kinh tế tài chính.

➤ Có tác dụng răn đe, phòng ngừa và đấu tranh chống tham nhũng- lãng phí, tăng cường công tác quản lý cán bộ.

➤ Xử lý kịp thời những vi phạm pháp luật của đơn vị kiểm toán, chấn chỉnh công tác quản lý tài chính đối với đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán trách nhiệm kinh tế cần lựa chọn thời gian phù hợp với việc đánh giá qua một quá trình đảm bảo khách quan, trung thực do đó có thể được tiến hành trong các trường hợp sau đây:

➤ Cán bộ lãnh đạo trước khi kết thúc nhiệm kỳ, hoặc được đề bạt, trước kỳ bầu cử, bổ nhiệm, luân chuyển, miễn nhiệm, từ chức, nghỉ hưu trong nhiệm kỳ công tác.

➤ Kiểm toán trách nhiệm định kỳ đối với cán bộ lãnh đạo đương chức, có thể hàng năm hoặc vài năm một lần.

➤ Kiểm toán đột xuất theo yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền, cơ quan quản lý, kiểm tra cán bộ của Đảng và Nhà nước, khi có đơn thư khiếu nại, tố cáo hoặc có yêu cầu đột xuất khác.

Các loại cán bộ lãnh đạo là đối tượng của kiểm toán trách nhiệm kiểm toán theo nhiệm kỳ có thể được phân làm hai loại:

1) Cán bộ lãnh đạo các cơ quan đảng, chính quyền, đoàn thể các cấp từ trung ương đến địa phương.

2) Cán bộ lãnh đạo các doanh nghiệp nhà nước, các tổ chức kinh tế của Nhà nước.

Cần phải xây dựng nội dung và phạm vi của kiểm toán trách nhiệm kiểm toán theo nhiệm kỳ cho phù hợp với thực tiễn và các yêu cầu về đánh giá cán bộ. Đồng thời Nhà nước phải xây dựng được các quy định về sự phối hợp liên ngành, giữa nhiều cơ quan trong việc vừa phối hợp công tác kiểm tra, vừa có thẩm quyền để xử lý kết quả kiểm toán. Đối với cơ quan KTNN cần phải xây dựng hướng dẫn kiểm toán một cách chặt chẽ và cụ thể theo quy trình chung của KTNN là gồm bốn bước: lập kế hoạch kiểm toán; thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kết quả kiểm toán; kiểm tra việc sử dụng kết quả kiểm toán.

***c. Tăng cường kiểm toán trước và trong quá trình hoạt động của đơn vị được kiểm toán***

Trong những năm vừa qua KTNN chủ yếu mới tiến hành loại hình kiểm toán sau, còn gọi là hậu kiểm. Kiểm toán sau chủ yếu gắn với kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ. Kiểm toán sau được thực hiện khi công việc đã hoàn thành kết thúc và lập báo cáo tài chính (quyết toán). Hình thức kiểm toán sau chủ yếu áp dụng đối với kiểm toán báo cáo tài chính năm hoặc báo cáo quyết toán công trình, dự án, chương trình mục tiêu đã hoàn thành, công việc kiểm toán được diễn ra sau các hoạt động kinh tế- tài chính của đơn vị. Phương thức này được phổ biến không những ở nước ta mà còn cả trên thế giới, tuy nhiên trong một số trường hợp nó lại tỏ ra không có hiệu quả đối với việc phòng ngừa và ngăn chặn việc sử dụng lãng phí các nguồn lực có hạn của Nhà nước trong việc đầu tư vào những công trình không mang lại hiệu quả cho xã hội hoặc các khoản chi tiêu cho những hoạt động kém hiệu quả và chưa thật sự cần thiết cho xã hội.

Chính vì vậy trong tuyên bố Lima về các chỉ dẫn kiểm toán áp dụng cho các nước trong tổ chức INTOSAI tại điểm 2 và 3 của khoản 2 chương I những quy định chung đã đề cập. “*Tiến hành hiệu quả công tác kiểm toán trước là không thể tách rời với việc quản trị lành mạnh các quỹ thác quản tài chính nhà nước*” và “*Kiểm toán trước do một cơ quan KTNN thực hiện có lợi thế có thể ngăn ngừa trước thiệt hại ngay trước khi nó xảy ra*”. Kiểm toán trước là việc kiểm tra tính khả thi, tính kinh tế, tiết kiệm và tính hiệu quả của dự toán ngân sách, các công



trình dự án quốc gia. Mục đích của kiểm toán trước là nhằm ngăn ngừa những sai sót, gian lận, lãng phí trước khi dự toán ngân sách, công trình dự án được các cấp có thẩm quyền phê chuẩn. Kiểm toán trước được tiến hành trước khi xảy ra các hoạt động tài chính và hành chính của đối tượng kiểm toán, do vậy nó có tác dụng trong việc ngăn chặn kịp thời không để xảy ra các hoạt động có thể mang lại rủi ro, lãng phí và sử dụng kém hiệu quả của việc chi tiêu tài chính nhà nước. Đồng thời đưa ra các nhận xét, tư vấn cho việc sửa đổi hoặc dừng lại các hoạt động kém hiệu quả hoặc nâng cao hiệu quả trong công tác quản lý kinh tế đảm bảo an toàn về tài sản, công quỹ quốc gia. Đây là một loại hình kiểm toán mang lại hiệu quả cao, tuy nhiên nó không thể áp dụng cho mọi đối tượng kiểm toán và có sự bất tiện là khối lượng công việc sẽ rất lớn do đó trong tuyên bố Lima cũng chỉ rõ là tùy vào địa vị pháp lý, điều kiện cụ thể và yêu cầu riêng của mỗi quốc gia mà cơ quan KTNN, có thể tiến hành kiểm toán trước, còn kiểm toán sau là loại hình kiểm toán bắt buộc của bất kỳ cơ quan KTNN nào bất kể nó có tiến hành kiểm toán trước hay không.

Một loại hình kiểm toán nữa là kiểm toán trong quá trình hoạt động của đối tượng kiểm toán, thực chất là gắn với kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. KTNN Việt Nam đã thực hiện được vài cuộc kiểm toán loại này đối với một số công trình đầu tư trọng điểm có số vốn đầu tư lớn đó là công trình xây dựng cầu Thanh Trì, công trình xây dựng Trung tâm Hội nghị quốc gia. Mặc dù đã tiến hành kiểm toán nhưng các quy định cụ thể hướng dẫn cho loại hình kiểm toán này chưa được ban hành. Để thực hiện được kiểm toán trong quá trình thực hiện đem lại hiệu quả cao, KTNN cần hoàn thiện đầy đủ khung pháp lý và các điều kiện cần thiết cho việc kiểm toán trong quá trình thực hiện này. Công tác tổng kết, đánh giá để rút kinh nghiệm cũng chưa tiến hành gây ra khó khăn cho việc nghiên cứu, ban hành các quy định để thực hiện.

Tuy nhiên, do tính phức tạp và hiệu quả cao của loại hình này nên KTNN cần nghiên cứu và xây dựng được các quy định liên quan như: Mục đích kiểm toán Trước, phạm vi áp dụng, các phương pháp xây dựng tiêu chí đánh giá, trình

tự thủ tục tiến hành, các hướng dẫn để thực hiện. Về cơ bản các bước kiểm toán phải tuân thủ theo quy trình chung, tuy nhiên trong hướng dẫn để thực hiện loại hình này trong bước 4- kiểm tra việc thực hiện kiến nghị, cần thay đổi cho phù hợp với bản chất của loại hình này là báo cáo kiểm toán chỉ mang ý nghĩa tư vấn, đánh giá bước đầu, đưa ra các cảnh báo trên cơ sở chủ quan của KTNN, cần có ý kiến tham gia của các cơ quan quản lý nhà nước khác trước khi quyết định cuối cùng. Do vậy cần đổi bước 4 thành theo dõi việc thực hiện kiến nghị để qua đó có cơ sở tổng kết đánh giá rút kinh nghiệm cho những lần kiểm toán khác có chất lượng cao hơn.

#### **3.3.2.4 Hoàn thiện cơ chế quản lý kiểm toán**

##### **a. Chế độ thủ trưởng và hội đồng kiểm toán**

Khẳng định cơ chế lãnh đạo thủ trưởng trong quản lý và điều hành hoạt động kiểm toán là phù hợp trong điều kiện hiện nay, KTNN mới thành lập do đó kinh nghiệm và trình độ phát triển chưa cao, cần phải có sự chỉ đạo chặt chẽ trong quản lý hoạt động kiểm toán. Đứng đầu KTNN và chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của KTNN là Tổng KTNN, tại mỗi cấp quản lý thấp hơn có người lãnh đạo đứng đầu chịu trách nhiệm trước cấp trên về toàn bộ tổ chức và hoạt động của mình. Tuy nhiên do cơ chế này có những bất cập nhất định như đã đề cập ở chương I, để cơ chế quản lý này phát huy hiệu quả, khắc phục được các hạn chế cần phải:

➤ Bên cạnh Tổng KTNN cần thành lập Hội đồng kiểm toán cấp Nhà nước trong những trường hợp nhất định và được quy định trong luật, nhằm tư vấn cho Tổng KTNN trong những trường hợp ra các quyết định quan trọng, phức tạp đòi hỏi trí tuệ tập thể của các chuyên gia đầu ngành có liên quan. Quy chế hoạt động và biểu quyết thông qua các quyết định của Hội đồng kiểm toán phải chặt chẽ nhằm phát huy được trí tuệ tập thể của cán bộ quản lý, khoa học và chuyên môn nghiệp vụ, giúp cho Tổng KTNN trong việc đưa ra những quyết định đảm bảo chính xác, khách quan.

➤ Thành lập Hội đồng kiểm toán cấp vụ nhằm tư vấn cho kiểm toán trưởng các kiểm toán chuyên ngành và kiểm toán khu vực giải quyết các vấn đề phát sinh trong đơn vị mình khi xét duyệt và thông qua báo cáo kiểm toán, quy chế hoạt động của hội đồng kiểm toán cấp vụ (đã đề cập ở phần trước). Không thành lập Hội đồng kiểm toán cấp phòng vì đây là cấp quản lý thấp nhất. Định chế hội đồng kiểm toán có tác dụng bổ sung, hỗ trợ chế độ thủ trưởng.

➤ Cần có cơ chế phân cấp, uỷ quyền rộng rãi từ cấp trên cho cấp dưới về cả công tác tổ chức và điều hành hoạt động kiểm toán của đơn vị mình tương xứng giữa trách nhiệm với quyền hạn của người đứng đầu cấp các cấp quản lý. Tránh tình trạng cấp trên ôm đồm quá nhiều việc, hạn chế tính chủ động trong việc ra các quyết định quản lý trong tổ chức và điều hành công việc.

### ***b. Hoàn thiện cơ chế quản lý kiểm toán***

Như đã phân tích ở chương II, mô hình hai cấp trong tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán có nhiều bất cập, đặc biệt trong điều kiện hiện nay số lượng các cuộc kiểm toán tăng lên rất nhiều, mặt khác trình độ của các KTV đã được đào tạo cao hơn, có nhiều kinh nghiệm hơn, trình độ quản lý của các cấp từ vụ trưởng đến các trưởng phó phòng đều được nâng lên. Do vậy cần chuyển mạnh sang mô hình quản lý ba cấp (xem sơ đồ 3.4), theo mô hình này, tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán trực tuyến sẽ gồm 3 cấp là: KTNN (Tổng KTNN), kiểm toán chuyên ngành hoặc kiểm toán khu vực (Kiểm toán trưởng) và các phòng kiểm toán (Trưởng phòng kiểm toán); Như vậy, khác với mô hình 2 cấp, chức năng tham mưu cho Kiểm toán trưởng được tập trung vào phòng tổng hợp và Hội đồng kiểm toán cấp vụ. Các phòng kiểm toán cũng thực hiện chức năng quản lý chuyên môn- trực tuyến. Mô hình này có nhiều ưu điểm là:

- áp lực công việc đối với Tổng KTNN giảm đi, có điều kiện tập trung vào việc chỉ đạo các hoạt động mang tầm vĩ mô toàn ngành, tập trung cho công tác đối nội và đối ngoại.

- Tăng thêm trách nhiệm, quyền hạn quản lý trực tiếp cho các Kiểm toán trưởng để tăng cường các hoạt động kiểm tra, giám sát và quản lý của phòng tổng hợp, tạo điều kiện nâng cao hiệu quả quản lý hoạt động kiểm toán của Kiểm toán trưởng.

- Bộ máy tham mưu cho Kiểm toán trưởng gọn nhẹ, thời gian thẩm định và thông qua báo cáo kiểm toán giảm do vậy khối lượng công việc hoàn thành sẽ tăng lên.

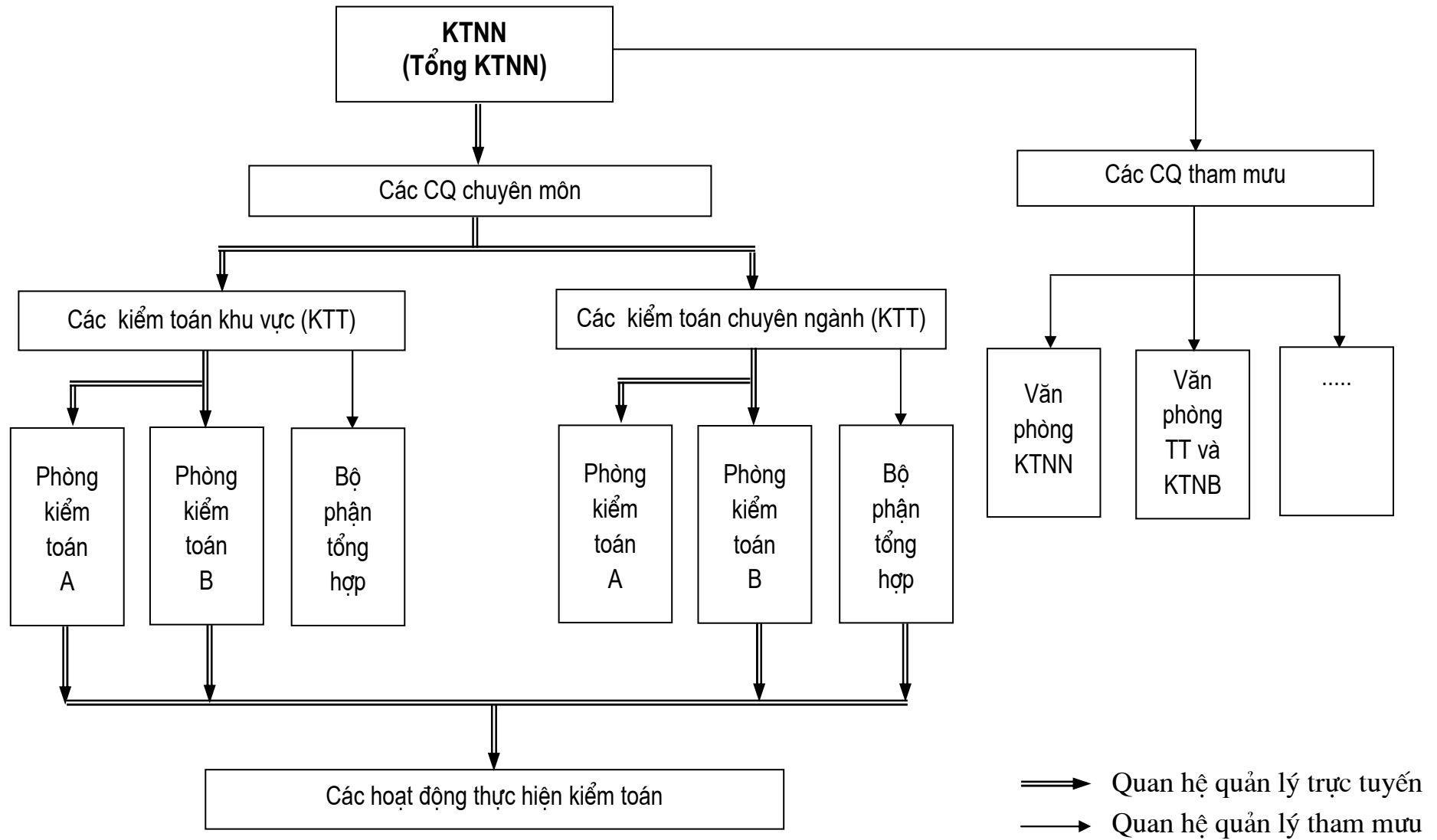
- Hoạt động quản lý kiểm toán của các phòng kiểm toán được chuyên môn hoá sâu và chủ động, tạo điều kiện nâng cao chất lượng quản lý kiểm toán theo từng lĩnh vực hẹp, cũng như chuyên môn hoá lực lượng KTV của phòng kiểm toán.

- Các đoàn kiểm toán sẽ gọn nhẹ, linh hoạt trong hoạt động và tạo thuận lợi cho việc xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm đối với các đơn vị nhỏ hơn trong các Bộ hoặc Tổng Công ty, rút ngắn được thời gian nghỉ chờ các đơn vị hoàn thành báo cáo quyết toán tài chính.

Mô hình quản lý này ( xem mô hình 3.4) phù hợp với các tổ chức có quy mô lớn, rất phù hợp với các đặc điểm về tổ chức và hoạt động của KTNN Việt Nam hiện nay. Một trong những biện pháp khắc phục những hạn chế của mô hình quản lý này là quá trình phân công, phân cấp quyền và trách nhiệm của cấp trên cho cấp dưới và cho bộ phận phải rõ ràng, tương xứng giữa quyền và trách nhiệm. Đồng thời tăng cường hoạt động kiểm tra của cấp trên đối với các hoạt động của cấp dưới.

Trên cơ sở thành lập các bộ phận bao gồm 4 nhóm như đã đề cập ở trên, cùng với mô hình 3 cấp quản lý là cấp Tổng KTNN, cấp Kiểm toán trưởng, cấp trưởng phòng kiểm toán, KTNN cần ban hành quy chế phối hợp giữa các bộ phận trong cùng một nhóm và giữa các nhóm với nhau để xác định rõ trách nhiệm của từng bộ phận trong công việc tham gia vào các quy trình kiểm toán, Kiểm tra chất lượng và phát hành báo cáo kiểm toán. Mỗi bộ phận lại ban hành quy chế phối hợp trong nội bộ của mình để thực hiện tốt nhất mục tiêu của tổ chức cho phù hợp với nhiệm vụ được giao. Như vậy có 3 cấp quy chế phối hợp là cấp KTNN, cấp kiểm toán chuyên ngành và tương đương, cấp phòng.

Riêng quy chế phối hợp tại các KTNN khu vực có sự đan xem giữa cấp KTNN và cấp kiểm toán chuyên ngành do đặc thù về lãnh vực hoạt động và sự phân cấp về quyền hạn và trách nhiệm khác với các kiểm toán chuyên ngành. Các quy chế phối hợp này cần thể hiện được quan điểm:



**Sơ đồ 3.4: Mô hình quản lý 3 cấp trong tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán [28]**

- Sự thống nhất của tổ chức luôn phải được đảm bảo, các quan hệ chỉ đạo từ cấp Tổng KTNN xuống đến các KTV phải rõ ràng hoặc ngược lại là các phản hồi từ KTV đến cấp Tổng KTNN cũng phải thông thoáng không bị lệch lạc.

- Đầu mỗi Tổng KTNN phải giảm đến mức tối đa, mỗi người, mỗi bộ phận chỉ chịu mệnh lệnh từ 1 người và có cơ chế chịu trách nhiệm phản hồi ý kiến khác với ý kiến của lãnh đạo lên cấp cao hơn để giải quyết.

- Các mối quan hệ ngang cấp phải rõ ràng, giữa các nhóm bộ phận chức năng khác nhau có sự phối hợp và phân công nhiệm vụ cụ thể và trách nhiệm thật cụ thể, cấp cao hơn có quyền chỉ huy và quyết định các vấn đề của cấp dưới. Giữa các bộ phận trong cùng nhóm chức năng phải có sự phân công rõ ràng về lĩnh vực công tác, tránh trùng lặp về lĩnh vực và đối tượng.

Cơ chế thủ trưởng kết hợp với Hội đồng kiểm toán nhằm tư vấn cho thủ trưởng, cấp thấp không xử lý được thì chuyển lên cấp cao hơn. Tất cả là một bộ phận nhỏ cho một cỗ máy lớn và làm cho cỗ máy ấy hoạt động nhịp nhàng như các bánh răng ăn khớp với nhau trong một động cơ hoàn chỉnh.

### **3.3.2.5 Hoàn thiện cơ chế quản lý thực hiện kiểm toán**

a. Thay đổi quan điểm về “cuộc kiểm toán”, vì một “cuộc kiểm toán” cần phải thành lập một đoàn kiểm toán. Hiện nay đang có quan niệm rằng cuộc kiểm toán phải được tiến hành tại một Bộ, một tỉnh về báo cáo quyết toán NSNN hay là kiểm toán báo cáo tài chính của một Tổng Công ty lớn nào đó. Qua xem xét ta có thể nhận thấy do đối tượng, phạm vi, hoạt động của KTNN rất đa dạng và phong phú nhưng cuộc kiểm toán thường chỉ gồm ba yếu tố cấu thành:

- Chủ thể cuộc kiểm toán do các KTV hay tổ chức được KTNN chỉ định thực hiện hoạt động kiểm toán.

- Đối tượng kiểm toán: tùy theo từng lĩnh vực và mục tiêu của cuộc kiểm toán mà đối tượng của kiểm toán là các báo cáo Công ty hay các thông tin về một quá trình hoạt động . . .

- Đơn vị được kiểm toán: là chủ thể có thẩm quyền của các hoạt động kinh tế-tài chính có đối tượng kiểm toán, đơn vị này phải có các điều kiện là tư cách

pháp nhân, được giao quyền quản lý và sử dụng tài sản và các nguồn lực tài chính của Nhà nước, được tự chủ trong hoạt động kinh doanh và tài chính, đồng thời là một đơn vị kế toán đầy đủ.

Cách hiểu như trên làm rõ được giới hạn và phạm vi của một cuộc kiểm toán và xác định đó là đối tượng của hoạt động tổ chức thực hiện kiểm toán, thuộc về chức năng, nhiệm vụ của các đoàn kiểm toán.

**b.** Từ quan niệm mới về một cuộc kiểm toán dẫn đến thay đổi quan niệm về đối tượng của hoạt động tổ chức quản lý kiểm toán, đó là các chương trình kiểm toán được phân cấp phù hợp với phạm vi và mục tiêu quản lý của từng cấp quản lý. Chương trình kiểm toán chính là tập hợp các cuộc kiểm toán được thực hiện theo một kế hoạch cho trước nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán của các cấp quản lý.

**c.** Xuất phát từ hai quan niệm trên làm sáng tỏ về phạm vi, chức năng của hai loại hình hoạt động quản lý:

➤ Hoạt động tổ chức quản lý thực hiện chức năng quản lý tổng hợp đối với các hoạt động của từng cấp quản lý kiểm toán và quản lý các chương trình kiểm toán của cấp mình thông qua công cụ quản lý là kế hoạch, kiểm tra, kiểm soát và đánh giá chất lượng các báo cáo kiểm toán của cấp dưới và cấp mình được phân công, đồng thời tham mưu cho thủ trưởng cấp mình trong chỉ đạo điều hành các hoạt động do cấp dưới thực hiện.

➤ Hoạt động tổ chức thực hiện kiểm toán thực hiện các chức năng quản lý đối với các cuộc kiểm toán, mỗi cuộc kiểm toán chỉ có một cấp quản lý trực tiếp là trưởng đoàn kiểm toán, có trách nhiệm chỉ đạo hoạt động kiểm toán một cách toàn diện đến từng KTV, không có cấp trung gian là tổ trưởng tổ kiểm toán. Để các đoàn kiểm toán có thể hoạt động hiệu quả cần phải quy định về một cuộc kiểm toán ở mức độ phạm vi và lĩnh vực phù hợp, không có quá nhiều đơn vị phải kiểm toán cũng như không ở một không gian quá rộng. Hiệu quả của việc bố trí này là:

▪ Các đoàn kiểm toán tương đối nhỏ giống như các tổ kiểm toán hiện nay, mỗi đoàn kiểm toán sẽ thực hiện nhiều cuộc kiểm toán trong một chương trình

kiểm toán hoặc các cuộc kiểm toán thuộc nhiều chương trình kiểm toán khác nhau. Các đoàn kiểm toán thực hiện theo đúng quy trình kiểm toán đối với từng cuộc kiểm toán, còn các hoạt động phân tích và tổng hợp kết quả các cuộc kiểm toán thuộc các chương trình kiểm toán sẽ do các cấp quản lý thực hiện. Tùy thuộc vào các cấp quản lý khác nhau sẽ có các chương trình kiểm toán khác nhau.

- Các đoàn kiểm toán có thể thực hiện kiểm toán liên tục quanh năm theo kế hoạch kiểm toán tổng thể của từng cấp quản lý, khắc phục được tình trạng “mùa vụ” trong hoạt động kiểm toán hiện nay.

- Tăng cường được trách nhiệm quản lý của các phòng kiểm toán và các kiểm toán chuyên ngành hay kiểm toán khu vực trong chỉ đạo điều hành hoạt động kiểm toán.

### **3.4 CÁC GIẢI PHÁP KHÁC**

#### **3.4.1 Tăng cường cơ sở vật chất**

a. Xây dựng cơ sở vật chất như: trụ sở, các trang thiết bị làm việc cho KTNN ở trung ương và KTNN các khu vực phù hợp với tiêu chuẩn chung. KTNN cần có kế hoạch dài hạn về các dự án đầu tư XDCCB và trang bị các phương tiện kỹ thuật, tranh thủ sự đồng tình và ủng hộ của các cơ quan chức năng, đồng thời phải có biện pháp tạo nguồn đầu tư bổ sung thông qua cơ chế chính sách đối với KTNN và sự tài trợ của các tổ chức quốc tế và nước ngoài. Phối hợp với Bộ Tài chính và các bộ, ngành có liên quan xây dựng và ban hành các tiêu chuẩn, định mức sử dụng kinh phí và phương tiện như: ô tô, máy tính xách tay, điện thoại, công tác phí, chi phí hoạt động nghiệp vụ, kinh phí đào tạo, bồi dưỡng cán bộ, KTV... phù hợp với đặc thù của hoạt động kiểm toán và chức trách, nhiệm vụ của KTV.

b. Tăng cường việc ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán. Ngày nay khoa học công nghệ có vai trò rất quan trọng tác động đến sự phát triển của hầu hết các các lĩnh vực trong đời sống kinh tế và xã hội. Sự phát triển của Internet cả về chiều rộng và chiều sâu đem đến những lợi ích và hiệu quả to lớn cho bất kỳ ai biết khai thác và sử dụng nó. KTNN cần phải tận dụng được những lợi ích to lớn này nhằm đáp ứng tốt nhất những nhiệm vụ nặng nề



hiện nay và trong tương lai. Việc ứng dụng CNTT trong hoạt động của KTNN cần được đáp ứng đầy đủ nhất về công cụ, phương tiện tiên tiến, kỹ thuật hiện đại. Đồng thời thúc đẩy sự phát triển, hoàn thiện về hoạt động của KTNN trên tất cả các lĩnh vực, cụ thể:

➤ Phải xây dựng được hạ tầng CNTT hiện đại và đồng bộ làm cơ sở cho việc phát triển và ứng dụng các phần mềm tiện ích sẵn có trong xã hội. Việc đầu tư và xây dựng phải tính đến sự phát triển rất nhanh của khoa học và CNTT, nâng cao khả năng thích ứng và cập nhật các tiến bộ kỹ thuật vào sự phát triển của hạ tầng mạng. Việc phát triển hạ tầng phải bao gồm cả việc tuyển dụng hay đào tạo các chuyên gia quản trị mạng để có thể khai thác mạng tốt hơn.

➤ Phát triển các phần mềm đặc thù hỗ trợ các hoạt động trong quản lý hoạt động kiểm toán và thực hiện kiểm toán. Kinh nghiệm cho thấy việc ứng dụng các phần mềm trong xử lý dữ liệu, lập các báo cáo kiểm toán, trao đổi thông tin trong các đoàn kiểm toán đã tiết kiệm rất nhiều về nhân lực và thời gian. Hiện nay việc phát triển các phần mềm ứng dụng trong hoạt động kiểm toán hầu hết mang tính tự phát mà chưa có sự định hướng và đầu tư đúng mức từ cơ quan KTNN. Do vậy việc phát triển các phần mềm hỗ trợ cho hoạt động kiểm toán cần phải được đẩy mạnh trong thời gian tới nhằm đáp ứng tốt nhất cho các hoạt động của KTNN. áp dụng các phần mềm kiểm toán để thực hiện kiểm toán ở những đơn vị đã áp dụng hệ thống xử lý dữ liệu kế toán bằng máy vi tính trong công tác kế toán, hay nói cách khác là sử dụng phần mềm tin học trong công tác kế toán. Do đó, môi trường tin học này sẽ có những tác động làm thay đổi cách thức ứng dụng phương pháp - kỹ thuật kiểm toán của kiểm toán viên.

➤ Xây dựng kho dữ liệu số về kết quả hoạt động của KTNN trên tất cả các mặt làm cơ sở cho việc nghiên cứu và tra cứu được dễ dàng. Các cơ sở dữ liệu này rất có ích cho việc theo dõi một cách hệ thống về tất cả thông tin về các đối tượng kiểm toán, tiết kiệm thời gian và công sức cho việc lập các kế hoạch và tìm hiểu các thông tin liên quan cũng như thuận lợi trong chỉ đạo, điều hành và lập báo cáo kiểm toán.

### **3.4.2 Hoàn thiện công tác tuyển dụng, đào tạo và sử dụng KTV**

Trong hoạt động của KTNN vấn đề con người là nhân tố quyết định đến khả năng hoàn thành nhiệm vụ và mục tiêu đề ra. Các KTV phải đáp ứng được yêu cầu của chuẩn mực về khả năng và trình độ chuyên môn. Công việc kiểm toán đòi hỏi các KTV phải có khả năng và trình độ rất cao về từng lĩnh vực nhất định, đảm bảo rằng các kết luận và đánh giá là trung thực và hợp lý. Muốn vậy cần làm tốt các công việc sau:

Coi trọng công tác tuyển dụng, trước tiên cần phải xác định nhu cầu nhân lực cần tuyển dụng theo các nhu cầu về những vị trí cần người mới thay thế và những vị trí mới cần phải được tuyển thêm. Việc xác định nhu cầu nhân sự cần bổ sung đòi hỏi phải đi từ các bộ phận nhỏ của các đơn vị cơ sở bởi vì thủ trưởng các đơn vị nắm rõ tình hình của đơn vị mình hơn là những người khác. Trên cơ sở đó đề ra các tiêu chuẩn cho các vị trí cần tuyển dụng, cuối cùng là tổ chức nghiêm túc việc thi tuyển. Kết quả của quá trình này là sẽ có được một đội ngũ những người có đủ năng lực và phẩm chất để đào tạo thành các KTV có năng lực.

Coi trọng công tác đào tạo một cách thường xuyên và liên tục. Nội dung đào tạo phải được xây dựng riêng cho từng lĩnh vực công việc, từng giai đoạn và từng đối tượng cụ thể. Mục tiêu là tạo ra các KTV có đủ năng lực chuyên sâu và kinh nghiệm cần thiết và phù hợp với lĩnh vực công tác. Không bố trí công tác đối với những người chưa qua đào tạo hoặc chưa đủ năng lực chuyên môn cần thiết, có như vậy chất lượng kiểm toán mới được nâng cao.

Đề cao tầm quan trọng của việc bố trí, sử dụng và bổ nhiệm các KTV. Công việc này đòi hỏi các KTV phải được bố trí các công việc phù hợp với khả năng về quản lý và chuyên môn nghiệp vụ. Công tác đánh giá kết quả làm việc phải được tiến hành thường xuyên và sử dụng kết quả đó trong việc sắp xếp và bổ nhiệm các KTV vào những vị trí phù hợp hơn.

## KẾT LUẬN CHUNG

Thời gian hơn 10 năm cho việc ra đời và phát triển của một cơ quan trong bộ máy nhà nước là rất ngắn ngủi. Khó khăn là điều không tránh khỏi do chưa có tiền lệ ở Việt Nam, đồng thời được thành lập mới không có tổ chức tiền thân do đó KTNN lại càng gặp nhiều khó khăn hơn. Cùng với sự nỗ lực của Chính phủ, Quốc hội, sự giúp đỡ của cơ quan, Bộ, ngành khác trong bộ máy nhà nước, cộng với sự cố gắng của toàn thể cán bộ, công chức KTNN, cho đến nay đã đạt được nhiều thành tích trong lĩnh vực hoạt động của mình, luật KTNN ra đời là một sự công nhận rõ ràng của xã hội và thể hiện sự đòi hỏi cấp bách của nền kinh tế đối với vai trò, vị trí và chức năng của KTNN trong hệ thống các cơ quan kiểm tra, giám sát về tài chính và quản lý kinh tế.

Luật KTNN được Quốc hội khoá XI thông qua tại kỳ họp thứ 7 là luật chi tiết đầu tiên của Việt Nam, trong đó quy định chi tiết rất nhiều điều liên quan toàn diện đến hoạt động của KTNN, phù hợp với thông lệ quốc tế. Tuy nhiên để luật KTNN đi vào cuộc sống còn rất nhiều việc phải làm, Luận án đi sâu phân tích những lý luận chung về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của các cơ quan KTNN trên thế giới, nghiên cứu thực trạng về mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của ba nước tiêu biểu cho xu thế phát triển quốc tế, rút ra các bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, cùng với việc tổng kết và nghiên cứu về thực trạng mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt nam, Luận án đưa ra định hướng phát triển cho KTNN trong thời gian tới, các nguyên tắc và giải pháp hoàn thiện mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN Việt Nam là:

- KTNN cần cấp bách ban hành các quy định, chuẩn mực, quy trình để cụ thể hoá luật KTNN phù hợp với chức năng và nhiệm vụ được giao một cách đồng bộ và mang tính hệ thống. Cần phải nhanh chóng tổng kết, đánh giá và kiến nghị với Quốc hội về việc đưa các quy định cơ bản về địa vị pháp lý, chức năng nhiệm vụ, các quy định liên quan đến tính độc lập của KTNN vào đạo luật cơ bản Nhà nước đó là Hiến pháp.

- Trên cơ sở mục tiêu chiến lược lâu dài của KTNN cần xây dựng lộ trình Thực hiện bằng các giải pháp cơ bản phù hợp với tiến trình phát triển nhanh và bền vững của KTNN. Cần phải luôn luôn coi trọng và đề cao sự độc lập về tổ chức và con người của KTNN, coi đây là tiền đề cơ bản cho sự phát triển của KTNN.

- Bất kỳ một cơ quan, tổ chức nào cũng cần phải có một cơ cấu tổ chức hợp lý, gọn nhẹ và năng động, để điều khiển phù hợp với mục tiêu đề ra của tổ chức đó. Vấn đề cơ bản của tổ chức là việc phân công, phân cấp hợp lý đảm bảo được nguyên tắc tập trung dân chủ, và phát huy được sự quản lý tập trung thống nhất vừa có sự sáng tạo, linh hoạt trong hoạt động; đảm bảo sự hài hoà giữa các loại lợi ích- động lực để tổ chức phát triển; đảm bảo sự cân đối và tương xứng giữa quyền hạn và trách nhiệm của mỗi cấp quản lý, của mỗi con người trong tổ chức KTNN.

- Vấn đề con người là yếu tố quyết định trong mọi tổ chức, cần phải coi trọng công tác đào tạo và giáo dục con người. Đặc biệt KTNN là cơ quan chuyên môn đòi hỏi mỗi người phải có trình độ chuyên môn sâu phù hợp với nhiệm vụ được giao: Đảm bảo hài hoà về lợi ích về lợi ích và cân đối về quyền hạn với trách nhiệm thì công việc đầu tiên là phải tiêu chuẩn hoá được các chức danh, sắp xếp hợp lý công tác cán bộ và cuối cùng là phải đánh giá chung cán bộ, có như vậy mới tạo được động lực để mỗi người phát huy hết năng lực, sở trường của mình hoàn thiện nhiệm vụ được giao với kết quả cao.

- KTNN là cơ quan chuyên môn, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, muốn vậy thì trước hết KTNN phải làm theo các quy định của pháp luật. Cần ban hành các quy trình, quy định, chuẩn mực, hướng dẫn để chuẩn hoá mọi hoạt động, hành vi của KTV một cách khoa học và đúng luật đảm bảo báo cáo kiểm toán đạt chất lượng cao, đáp ứng yêu cầu và nhiệm vụ là một công cụ mạnh trong hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát nền tài chính quốc gia.

**DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH KHOA HỌC  
ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN**

1. Ngô Văn Nhuận (2003) “Công khai kết quả kiểm toán nhằm phát huy vai trò và tác dụng của Kiểm toán Nhà nước” tháng 6/2003, Tạp chí *Kinh tế phát triển*.
2. Ngô Văn Nhuận (2007) “Thực trạng và phương hướng hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán Nhà nước” tháng 10/2007, Tạp chí *Kiểm toán Nhà nước*.
3. Ngô Văn Nhuận (2007) “Vai trò của Tổ trưởng tổ kiểm toán trong các Đoàn Kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước” tháng 4/2007, Tạp chí *Nghiên cứu khoa học Kiểm toán*.
4. Thành viên đề tài (2006) “Vai trò của Kiểm toán đối với sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá và xây dựng Nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa Việt Nam”, là đề tài nhánh thuộc đề tài nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước - Chủ nhiệm đề tài: PGS, TS. Đinh Trọng Hanh, tháng 5/2006.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

- 1 Chính phủ (1994), *Nghị định 70/CP*, Công báo, Hà Nội.
- 2 Chính phủ (2003), *Nghị định 93/2003/NĐ - CP*, Công báo, Hà Nội.
- 3 Mai Văn Bưu, Đoàn Thị Thu Hà (1999), *Giáo trình quản lý Nhà nước về kinh tế*, Nhà xuất bản Khoa học - Kỹ thuật, Hà Nội.
- 4 Mai Văn Bưu, Phan Kim Chiến (2001), *Quản lý Nhà nước về kinh tế*, Giáo trình sau Đại học, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 5 Nguyễn Duy Gia (1999), *Nâng cao quyền lực - năng lực - hiệu lực quản lý Nhà nước nâng cao hiệu quả pháp luật*, in lần thứ 2, Học viện Hành chính Quốc gia, Nhà xuất bản Lao Động.
- 6 Đoàn Thị Thu Hà, Nguyễn Thị Ngọc Huyền (2006), *Giáo trình chính sách kinh tế - xã hội*, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 7 Đoàn Thị Thu Hà, Nguyễn Thị Ngọc Huyền (2001), *Giáo trình Khoa học quản lý*, tập 1, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 8 Đoàn Thị Thu Hà, Nguyễn Thị Ngọc Huyền (2001), *Giáo trình Khoa học quản lý*, tập 2, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 9 Học viện Hành chính Quốc gia (1999), *Giáo trình quản lý hành chính Nhà nước*, tập 1 - 4, Nhà xuất bản Lao Động, Hà Nội.
- 10 Đặng Thị Huệ (2000), *Từ điển Nga - Việt*, Nhà xuất bản Thông tin, Hà Nội.
- 11 Khoa Khoa học quản lý, trường Đại học Kinh tế quốc dân (2002), *Giáo trình hiệu quả và quản lý dự án Nhà nước*, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 12 Kiểm toán Nhà nước (1999), *Hiến pháp nước Cộng hòa Hàn Quốc*, Bản dịch từ tiếng Anh, Hà Nội.

- 13 Kiểm toán Nhà nước (1999), *Hiến pháp nước Cộng hoà Liên Bang Đức*, Bản dịch từ tiếng Anh, Hà Nội.
- 14 Kiểm toán Nhà nước (1999), *Hiến pháp nước Cộng hoà Nhân dân Trung Hoa*, Bản dịch từ tiếng Anh, Hà Nội.
- 15 Kiểm toán Nhà nước (1998), *Luật kiểm toán nước Cộng hoà Hàn Quốc*, Bản dịch từ tiếng Anh, Hà Nội.
- 16 Kiểm toán Nhà nước (1998), *Luật kiểm toán nước Cộng hoà Liên Bang Đức*, Bản dịch từ tiếng Anh, Hà Nội.
- 17 Kiểm toán Nhà nước (1998), *Luật kiểm toán nước Cộng hoà Nhân dân Trung Hoa*, Bản dịch từ tiếng Anh, Hà Nội.
- 18 Kiểm toán Nhà nước (1996), *Mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 19 Kiểm toán Nhà nước (1996), *Những cơ sở của công tác kiểm tra tài chính Nhà nước*, Dự án GTZ/ KTNN, Hà Nội.
- 20 Kiểm toán Nhà nước (1998), *Cơ sở lý luận và thực tiễn kiểm toán hoạt động*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Hà Nội.
- 21 Kiểm toán Nhà nước (1998), *Xây dựng phương thức và nội dung của chương trình đào tạo - bồi dưỡng nâng cao trình độ công chức Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 22 Kiểm toán Nhà nước (2000), *Cơ sở khoa học và thực tiễn hình thành mô hình tổ chức Kiểm toán Nhà nước các chuyên ngành*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 23 Kiểm toán Nhà nước (2000), *Những vấn đề cơ bản trong việc xây dựng cơ cấu tổ chức*, Hội thảo, Hà Nội.

- 24 Kiểm toán Nhà nước (2001), *Cơ sở khoa học và thực tiễn trong việc xác định phạm vi hoạt động của KTNN và sự khác nhau giữa hoạt động KTNN với Thanh tra Nhà nước và Thanh tra tài chính*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 25 Kiểm toán Nhà nước (2001), *Cơ sở pháp lý của Kiểm toán Nhà nước Liên Bang Đức*, dự án GTZ / KTNN, Hà Nội.
- 26 Kiểm toán Nhà nước (2001), *Kiểm toán Nhà nước liên bang Đức*, Bản dịch từ tiếng Đức, Dự án GTZ / KTNN, Hà Nội.
- 27 Kiểm toán Nhà nước (2002), *Phương hướng và giải pháp xây dựng hoàn thiện hệ thống pháp luật về Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 28 Kiểm toán Nhà nước (2002), *Thực trạng và giải pháp hoàn thiện phân công, phân cấp trong tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 29 Kiểm toán Nhà nước (2003), *Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng quy trình kiểm toán tổng quyết toán ngân sách Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 30 Kiểm toán Nhà nước (2003), *Chức năng, nhiệm vụ và địa vị của cơ quan kiểm toán trong cơ cấu Nhà nước*, Dự án GTZ/KTNN, Hà Nội.
- 31 Kiểm toán Nhà nước (2003), *Phương thức và giải pháp tăng cường tính hiệu lực đối với các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 32 Kiểm toán Nhà nước (2003), *So sánh quốc tế địa vị pháp lý và các chức năng của cơ quan kiểm toán tối cao*, Dự án GTZ/KTNN, Hà Nội.
- 33 Kiểm toán Nhà nước (2003), *Xây dựng quy trình kiểm toán các chương trình mục tiêu quốc gia*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.



- 34 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước trong Nhà nước pháp quyền XHCN ở Việt Nam*, Kỷ yếu hội thảo, Hà Nội.
- 35 Kiểm toán Nhà nước (2004), *10 năm xây dựng và phát triển Kiểm toán Nhà nước Việt Nam*, Hà Nội
- 36 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Các chuẩn mực kiểm toán và hướng dẫn kiểm toán hoạt động, kiểm toán công nghệ thông tin của Intosai và Asosai*, Dự án GTZ/ KTNN, Hà Nội.
- 37 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Cơ sở lý luận và thực tiễn của việc kiểm toán trách nhiệm kinh tế trong nhiệm kỳ đối với cán bộ lãnh đạo trong bộ máy Nhà nước và các đơn vị kinh tế Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 38 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2001 – 2010*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 39 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Quy chế kiểm toán và cảm nang kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Cộng hòa Liên Bang Đức*, Dự án GTZ/KTNN, Hà Nội.
- 40 Kiểm toán Nhà nước (2004), *So sánh địa vị pháp lý, nhiệm vụ và chức năng của cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới (đặc biệt lưu ý đến KTLB Đức)*, Hội thảo quốc tế của dự án GTZ / KTNN Việt Nam, Dự án GTZ / KTNN, Hà Nội.
- 41 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Tóm lược các quy định pháp lý liên quan đến KTNN một số nước trên thế giới*, Hà Nội.
- 42 Kiểm toán Nhà nước (2004), *Thực trạng và những giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.

- 43 Kiểm toán Nhà nước (2005), *Những nội dung cơ bản của Luật Kiểm toán Nhà nước*, Dự án GTZ/ KTNN, Hà Nội.
- 44 Kiểm toán Nhà nước (2005), *Thực trạng và giải pháp nâng cao chất lượng công tác giám định và kiểm tra, chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Hà Nội.
- 45 Kiểm toán Nhà nước (2006), *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 nghiên cứu khoa học độc lập cấp Nhà nước, Hà Nội.
- 46 Kiểm toán Nhà nước (2006), *Quan hệ giữa chức năng quản lý hành chính Nhà nước và quản lý chuyên môn trong hoạt động Kiểm toán Nhà nước*, Kỷ yếu hội thảo, Hà Nội.
- 47 Kiểm toán Nhà nước (2006), *Quy chế làm việc của Kiểm toán Nhà nước*, Hà Nội.
- 48 Kiểm toán Nhà nước (2006), *Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn Kiểm toán Nhà nước*, Hà Nội.
- 49 Kiểm toán Nhà nước (2006), *Đổi mới và hoàn thiện tiêu chuẩn các ngạch, nội dung và phương thức tổ chức nâng ngạch Kiểm toán viên Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
- 50 Kiểm toán Nhà nước (1999), *Cẩm nang Kiểm toán viên Nhà nước*, Hà Nội.
- 51 Kiểm toán Nhà nước (2001), *Quy định về các cơ quan kiểm toán tối cao trong Hiến pháp của các nước*, Dự án GTZ/ KTNN, Hà Nội.
- 52 Kiểm toán Nhà nước (2006), *Sự hình thành và phát triển các chức năng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Hà Nội.

- 53 Kiểm toán Nhà nước (2005), *Tạp chí KTNN số 5 năm 2005*, Hà Nội.
- 54 Kiểm toán Nhà nước (2005), *Tạp chí KTNN số 6 năm 2005*, Hà Nội.
- 55 Kiểm toán Nhà nước (2006), *Tạp chí KTNN số 9 năm 2006*, Hà Nội.
- 56 Kiểm toán Nhà nước (1998), *Tuyên bố LIMA về các chuẩn mực của kiểm tra tài chính*, Bản dịch tiếng Anh.
- 57 Hoàng Phê (2006), *Từ điển tiếng Việt*, Nhà xuất bản Đà Nẵng.
- 58 Quốc hội (1992), *Hiến pháp nước Cộng hoà Xã hội Chủ nghĩa Việt Nam*, Công báo, Hà Nội.
- 59 Quốc hội (2005), *Luật Kiểm toán Nhà nước*, Công báo, Hà Nội.
- 60 Quốc hội (2002), *Luật ngân sách Nhà nước*, Công báo, Hà Nội.
- 61 Thủ tướng Chính phủ (1995), *Quyết định 61/TTg*, Công báo, Hà Nội.
- 62 Đỗ Hoàng Toàn, Mai Văn Bưu (2000), *Giáo trình quản lý học kinh tế quốc dân*, tập 2, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 63 Đỗ Hoàng Toàn, Mai Văn Bưu (2000), *Giáo trình quản lý học kinh tế quốc dân*, tập 1, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- 64 Viện Thanh tra Chính phủ (2004), *Cơ chế giám sát kiểm toán và thanh tra ở Việt Nam*, Hà Nội.
- 65 Đặng Ngọc Viên (2005), *Từ điển Anh - Anh - Việt*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.