

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

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

Kết quả kiểm toán NSNN sẽ có tác động lớn đến chất lượng quản lý, điều hành NSNN. Tổ chức kiểm toán NSNN hiệu quả sẽ tăng cường minh bạch tài chính, làm lành mạnh nền tài chính quốc gia. Để thực hiện tốt công tác này đòi hỏi sự phối hợp tốt của đối tượng kiểm toán cũng như các đơn vị, tổ chức cá nhân có liên quan trong việc cung cấp tài liệu, giải trình cũng như tổ chức thực hiện nghiêm túc kết luận và kiến nghị của KTNN. Vì vậy, việc nâng cao và thống nhất về nhận thức của các cấp, các ngành, các tổ chức, công chúng và xã hội nói chung về vai trò, chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong hoạt động kiểm toán NSNN đóng vai trò rất quan trọng trong việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán NSNN. Cần nhận thức đầy đủ, toàn diện về vị trí, vai trò và chức năng, nhiệm vụ của KTNN trước hết là các tổ chức, cơ quan và đội ngũ cán bộ công chức trong bộ máy nhà nước. Các đơn vị được kiểm toán, công chúng và xã hội nói chung cần thống nhất nhận thức, quan điểm, hiểu rõ, hiểu đúng về mục tiêu, tác dụng của hoạt động kiểm toán NSNN. Mục đích của hoạt động kiểm toán NSNN không phải là tìm kiếm các sai phạm và kiến nghị xử lý, mà trước hết và quan trọng nhất là đánh giá, xác nhận độ tin cậy của các thông tin tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách các cấp và đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực của việc sử dụng, quản lý và điều hành NSNN; đánh giá năng lực và hiệu quả hoạt động của hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước nói chung và hệ thống KSNB của các ngành, các cơ quan nói riêng. Thông qua hoạt động kiểm toán NSNN, KTNN tư vấn cho các cơ quan chức năng có liên quan hoàn thiện cơ chế chính sách quản lý NSNN, qua đó góp phần quan trọng làm lành mạnh nền tài chính tài chính quốc gia. Các đơn vị được kiểm toán cần hiểu rõ về sự khác biệt giữa chức năng của KTNN và Thanh tra Chính phủ (hoặc Thanh tra tài chính), sự khác biệt về cách thức, phương pháp nghiệp vụ chuyên môn sử dụng của KTNN so với Thanh tra. Bằng việc nhận thức đúng, đầy đủ về mục đích, chức năng và nhiệm vụ của KTNN sẽ tránh được sự can thiệp không đúng luật đối với hoạt động chuyên môn của KTV nhằm bảo đảm tính độc lập cao nhất, ở mức có thể của KTV, đồng thời có sự hợp tác, phối hợp tích cực, chủ động của đơn vị được kiểm toán và các tổ chức, cá nhân có liên quan với các đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán trong hoạt động KTNN.

Để có thể thực hiện tốt vấn đề này, KTNN cần đẩy mạnh công tác thông tin, tuyên truyền bằng nhiều hình thức khác nhau, chú trọng việc trao đổi và cung cấp thông tin cho báo chí. Mở rộng kênh thông tin công khai kết quả kiểm toán NSNN cho

nhiều đối tượng được biết. Tạo lập mối liên hệ thường xuyên, trước và sau cuộc kiểm toán với các đơn vị quản lý và sử dụng NSNN.

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

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

Một là, Bổ sung vào Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam một số điều khoản quy định đầy đủ và toàn diện về địa vị pháp lý của KTNN, thẩm quyền bổ nhiệm Tổng KTNN;

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

Ba là, Sửa đổi, bổ sung Luật NSNN, nhất là cần quy định về thời hạn lập và gửi báo cáo quyết toán ngân sách các cấp sớm hơn so với hiện nay để tạo điều kiện về mặt thời gian cho công tác kiểm toán NSNN, đảm bảo mọi báo cáo quyết toán về NSNN, NSDP trình Quốc hội và HĐND phải có ý kiến đánh giá, xác nhận của kiểm toán, trước hết là KTNN. Đồng thời Luật NSNN cần có quy định cụ thể để KTNN tham gia vào quá trình lập dự toán và phân bổ ngân sách, góp phần nâng cao chất lượng dự toán

và đảm bảo việc chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN và phương án phân bổ NSTW của KTNN phù hợp với quy định của Luật KTNN. Quy định thêm trách nhiệm, nhiệm vụ gửi dự toán ngân sách hàng năm của các cấp, các đơn vị có liên quan cho KTNN vào các điều luật có liên quan của Luật NSNN. KTNN có quyền và cơ hội tiếp cận đến toàn bộ các tài liệu, số liệu có liên đến quá trình lập, quyết định và phân bổ dự toán NSNN, ngân sách của các cấp chính quyền địa phương một cách không hạn chế.

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

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

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

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

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

Nhà nước cần bổ sung hợp lý biên chế để KTNN có thể tuyển dụng thêm KTV đáp ứng yêu cầu kiểm toán ngày càng tăng theo yêu cầu của Luật KTNN, Luật NSNN.

Đề KTNN đủ năng lực kiểm toán được toàn bộ báo cáo quyết toán NSNN địa phương trước khi HĐND phê chuẩn quyết toán NSNN theo quy định của Luật NSNN và kiểm toán báo cáo quyết toán của các bộ, ngành thuộc NSTW, cơ cấu đội ngũ KTV phải đảm bảo thực hiện tốt ba loại hình kiểm toán là kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

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

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

Ngoài ra, Nhà nước cần ban hành các tiêu chuẩn, định mức sử dụng kinh phí, ngân sách và phương tiện phù hợp với tính chất và đặc thù của hoạt động kiểm toán và chức trách, nhiệm vụ của KTV như ô tô chuyên dùng, máy móc thiết bị chuyên dùng cho hoạt động kiểm toán; chi phí đào tạo thường xuyên đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc

tế và đào tạo lại cán bộ, ưu tiên đầu tư phát triển công nghệ thông tin và các phương tiện làm việc cho cơ quan KTNN.

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

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

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

Do đặc điểm tổ chức hệ thống NSNN ở Việt Nam và những định hướng đổi mới cách thức quản lý NSNN trong thời gian tới, việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN được xác định như sau: Thứ nhất, Tiếp tục thực hiện mô hình tổ chức quản lý tập trung thống nhất Độc lập về tổ chức, nhân sự và tài chính là những nguyên tắc cơ bản trong việc thiết lập cơ quan KTNN để thực hiện tốt chức năng kiểm tra từ bên ngoài đối với cơ quan hành pháp. Kinh nghiệm đối với nhiều các quốc gia đang phát triển như Việt Nam áp dụng mô hình quản lý cơ quan KTNN tập trung, thống nhất từ TW tới địa phương. Do đặc điểm của NSNN Việt Nam được quản lý tập trung thống nhất và ngày càng có sự phân cấp mạnh mẽ hơn cho các cấp ngân sách về chức năng,

nhiệm vụ và quyền hạn trong quản lý thu, chi NSNN, nên mỗi cấp ngân sách đều là đối tượng kiểm toán và thẩm định dự toán ngân sách của KTNN. Như vậy, việc tổ chức mô hình kiểm toán theo hệ thống tổ chức hành chính luôn gắn liền với công tác quản lý NSNN, đảm bảo nguyên tắc quản lý tập trung thống nhất, gắn liền với nhiệm vụ, quyền hạn theo phân cấp quản lý NSNN và đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, gọn nhẹ và hiệu quả. Theo mô hình tổ chức này, KTNN thực hiện theo chế độ thủ trưởng, cơ cấu tổ chức KTNN được chia thành ở TW và khu vực. Việc tổ chức KTNN theo lĩnh vực hoạt động quản lý NSNN và phân chia hoạt động kiểm toán theo từng chuyên ngành hẹp là bước phát triển tiếp theo, nhằm tạo điều kiện chuyên môn hoá cao đảm bảo nâng cao chất lượng và hiệu quả trong hoạt động kiểm toán NSNN nói chung và thẩm định dự toán NSNN nói riêng. Theo cách tổ chức này, KTNN giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN và thẩm định dự toán ngân sách cho các KTNN chuyên ngành và KTNN các khu vực. Đối với báo cáo quyết toán, dự toán, dự án đầu tư xây dựng của các thành phố trực thuộc TW, các bộ, ngành TW và dự toán NSNN giao cho các KTNN chuyên ngành thực hiện. Đối với báo cáo quyết toán, dự toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc TW giao cho KTNN các khu vực thực hiện.

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

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

trong quản lý và sử dụng NSNN.

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

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

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

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

triển kinh tế-xã hội. Từ thực trạng hoạt động của KTNN chuyên ngành như nêu trên, để KTNN chuyên ngành là những cơ quan chuyên môn sâu có tính chuyên nghiệp cao của KTNN, hệ thống KTNN chuyên ngành cần được củng cố và hoàn thiện theo hướng mở rộng, tăng cường năng lực kiểm toán, đảm bảo kiểm toán thường xuyên các nội dung trọng yếu trong quản lý, điều hành, sử dụng NSNN theo hướng sau:

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

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

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

Các KTNN chuyên ngành sẽ đảm nhận triển khai thử nghiệm nhiệm vụ kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, trước mắt tổ chức thường xuyên các cuộc kiểm toán chuyên đề và dần tiến tới chuyên nghiệp hoá việc sử dụng loại hình này trong các cuộc kiểm toán NSNN.

Thứ ba, Hoàn thiện tổ chức các KTNN khu vực.

Trên cơ sở tính chất chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán NSNN, về cơ bản, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của các tổ chức KTNN là giống nhau. Nhưng do sự phân công quản lý theo phạm vi khác nhau, nên khối lượng công việc của các tổ chức KTNN khu vực có khác nhau. Vì vậy, trong quá trình kiện toàn các tổ chức KTNN



khu vực, KTNN cần rà soát, đánh giá, tổ chức phân công lại phạm vi quản lý của các tổ chức KTNN khu vực cho phù hợp, bảo đảm hài hoà về khối lượng công tác giữa các tổ chức này; đồng thời, tính đến điều kiện hoạt động theo địa bàn giữa các khu vực, để từ đó, bố trí các tổ chức KTNN khu vực theo hướng tinh gọn, ổn định và hoạt động có hiệu quả, đáp ứng yêu cầu cải cách hành chính.

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

Theo thống kê mẫu kiểm toán năm 2007, tỷ lệ chọn mẫu trong các cuộc kiểm toán NSDP rất thấp, cụ thể: đơn vị dự toán cấp I được kiểm toán chỉ đạt 12,8% số các đơn vị hiện có, các DNNN chỉ đạt 6%, các dự án đầu tư xây dựng chưa đạt tỷ lệ

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

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

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

Hiện nay, trong mỗi KTNN chuyên ngành và khu vực chưa chuyên môn hoá đối tượng kiểm toán NSNN theo phòng nghiệp vụ, vì vậy ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động kiểm toán NSNN và không gắn được trách nhiệm quản lý theo phòng và quản lý chuyên môn. Trong khi đối tượng kiểm toán NSNN nói chung và trong một cuộc kiểm toán NSNN nói riêng rất đa dạng và đặc thù khác nhau đòi hỏi kỹ năng kiểm toán

mang tính chuyên sâu và chuyên nghiệp. Vì vậy, cơ cấu tổ chức bộ máy của từng KTNN chuyên ngành và khu vực cần được củng cố và hoàn thiện theo hướng xác định và phân định rõ chức năng nhiệm vụ của các phòng nghiệp vụ, bố trí cơ cấu cán bộ, KTV trong mỗi phòng phù hợp với chức năng nhiệm vụ, mỗi phòng có khả năng đảm nhiệm một cuộc kiểm toán NSNN hoặc chuyên đề trong một cuộc kiểm toán NSNN;

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

Một là, Phân công nhiệm vụ giữa các đơn vị đảm nhận nhiệm vụ kiểm toán NSNN theo tiêu chí phù hợp và thống nhất, đặc biệt là xác định rõ phạm vi kiểm toán để tránh chồng chéo nhiệm vụ, nhất là nhiệm vụ kiểm toán chi đầu tư XDCCB của KTNN chuyên ngành IV, V với KTNN chuyên ngành II, III; nhiệm vụ kiểm toán DNNN giữa các KTNN khu vực với KTNN chuyên ngành VI và giữa KTNN chuyên ngành IV với chuyên ngành V để đảm bảo sự chuyên môn hoá trong hoạt động kiểm toán. Phân công rõ nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN ở TW và địa phương cho các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực theo nhiệm vụ kiểm toán được phân công;

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

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

Phân cấp rõ ràng cho KTNN các khu vực để thực hiện đầy đủ quy trình kiểm toán NSNN, nhất là bảo đảm sự độc lập tương đối gắn với chế độ báo cáo về việc xây dựng kế hoạch, kiểm soát chất lượng kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán. Kiểm toán trưởng KTNN khu vực có thể ký công văn phát hành báo cáo kiểm toán theo phân cấp và gửi báo cáo kiểm toán cho KTNN TW. Kiểm toán trưởng có thể phê duyệt kế

hoạch kiểm toán và ban hành quyết định kiểm toán để gắn trách nhiệm pháp lý cao hơn và cải cách hành chính trong thực hiện quy trình kiểm toán. Việc lãnh đạo KTNN trực tiếp phê duyệt kế hoạch kiểm toán, ban hành quyết định kiểm toán, xét duyệt báo cáo kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán NSNN như hiện nay sẽ hạn chế tính chủ động của các KTNN khu vực và trong một số trường hợp, thông tin kiểm toán sẽ không mang tính kịp thời và tiến độ kiểm toán bị chậm do việc phải trình qua nhiều công đoạn. Tuy nhiên để thực hiện được vấn đề này, một mặt phải nâng cao năng lực kiểm toán của các KTNN khu vực đồng thời tăng cường kiểm soát của KTNN TW đối với KTNN các khu vực thông qua kế hoạch kiểm tra thường xuyên hàng năm và đột xuất (kể cả kiểm tra khi đang tiến hành kiểm toán) của Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán, Vụ Pháp chế, Vụ Tổng hợp, lãnh đạo KTNN. KTNN cần thiết lập cơ chế kiểm soát việc thực hiện mục tiêu kiểm toán, thiết lập chế độ báo cáo và kiểm tra thông tin thường xuyên theo định kỳ về tiến độ và báo cáo kết quả kiểm toán NSNN; Bốn là, Phân giao nhiệm vụ kiểm tra, đánh giá việc quản lý và sử dụng nguồn vay nợ của Chính phủ theo thông lệ quốc tế, nhiệm vụ đánh giá các chỉ số quốc gia khi kiểm toán NSNN theo hình thức chuyên môn hoá hoặc kiểm toán chuyên đề phù hợp với thông lệ quốc tế và của các cơ quan KTNN khác. Tại Đại hội lần thứ 19 của các Cơ quan Kiểm toán tối cao (tổ chức vào tháng 11/2007) đã thảo luận chủ đề về quản lý, trách nhiệm giải trình và quản lý nợ công và vai trò của các cơ quan KTNN trong việc xây dựng, sử dụng và đánh giá các chỉ số quốc gia được chấp nhận. Vì vậy việc kiểm toán nợ công và đánh giá các chỉ số quốc gia đặt ra yêu cầu tổ chức thực hiện nhiệm vụ này của các cơ quan KTNN, trong đó có Việt Nam, đòi hỏi KTNN cần tổ chức thực hiện nhiệm vụ này dưới khía cạnh kiểm toán ngân sách hàng năm hoặc tổ chức kiểm toán chuyên đề và phân giao nhiệm vụ theo hình thức chuyên môn hoá.

#### **4. Hoàn thiện tổ chức đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán Ngân sách nhà nước**

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

Thứ nhất, bổ sung cách thức tổ chức đoàn kiểm toán NSNN theo hướng bố trí nhiều đoàn kiểm toán theo các mục tiêu, chuyên đề cụ thể khi kiểm toán ngân sách của một tỉnh, thành phố, một bộ, ngành. Các chuyên đề kiểm toán được các đoàn kiểm toán thực hiện luân phiên hàng năm theo từng tỉnh thành phố. Với cách thức này, hàng năm đều kiểm toán ngân sách của một tỉnh, hoặc một bộ nhưng với những mục tiêu (chuyên đề) cụ thể được xác định tùy theo từng năm:

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

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

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

Sau cùng, Tăng cường được trách nhiệm quản lý của các phòng kiểm toán, lãnh đạo các KTNN chuyên ngành, khu vực trong chỉ đạo điều hành hoạt động kiểm toán

NSNN; giảm bớt đầu mối trung gian và tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, giám sát chất lượng kiểm toán.

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

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

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

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

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

Năm là, Tăng cường việc cung cấp và trao đổi thông tin giữa các tổ kiểm toán NSNN qua việc điều hành của lãnh đạo đoàn kiểm toán để tăng cường chất lượng kiểm toán NSNN, đặc biệt là đối với những đối tượng kiểm toán có cùng quy mô hoặc mô hình quản lý tương đối giống nhau. Tổ trưởng tổ kiểm toán cần phải thực hiện chế độ báo cáo định kỳ 3-5 ngày một lần với trưởng đoàn kiểm toán về kết quả sơ bộ và

tình hình kiểm toán của tổ kiểm toán để trưởng đoàn nắm thông tin và điều phối chung giữa các tổ kiểm toán. Bên cạnh cần tăng cường trao đổi thông tin giữa tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và tổ kiểm toán chi tiết để thu thập tốt các bằng chứng có liên quan phục vụ cho kết luận và kiến nghị kiểm toán.

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

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

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

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

- về cơ bản có tầm quan trọng như nhau. Tuy nhiên, tùy cơ quan kiểm toán tối cao xác định ưu tiên của mình trên cơ sở từng đối tượng kiểm toán. Ở Việt Nam, việc

chuyên hướng phân bổ NSNN theo tiêu chí đầu ra đặt ra vấn đề cần đánh giá chất lượng của đầu ra đối với các đơn vị nhận và sử dụng NSNN, đồng thời các cơ quan điều hành, giám sát NSNN rất cần thông tin được một cơ quan có chuyên môn, độc lập, khách quan trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và sử dụng NSNN, kể cả tính hiệu quả và hiệu năng của một cơ quan hành chính công trong việc thực hiện nhiệm vụ trên cơ sở tối ưu hoá nguồn lực được giao. Các cuộc kiểm toán hoạt động trong kiểm toán NSNN sẽ nâng cao trách nhiệm giải trình, kiểm tra và minh bạch trong chính phủ.

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

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

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

KTNN đưa ra ý kiến độc lập của mình về dự toán NSNN do Chính phủ trình trong đó nêu lên những vấn đề mà ý kiến của KTNN khác với các bộ, ngành, địa phương và Bộ Tài chính để làm căn cứ cho Quốc hội thảo luận và phê chuẩn. KTNN đưa ra ý kiến độc lập về chính sách và giải pháp của Chính phủ trong việc tổ chức thực hiện dự toán NSNN. Đây là ý kiến quan trọng để Quốc hội thảo luận và quyết định các giải pháp phát triển kinh tế xã hội và dự toán NSNN năm kế hoạch.

Khi tham gia thẩm định phương án phân bổ NSTW, KTNN cần phải nhận xét việc phân bổ NSTW có bảo đảm nguyên tắc công bằng, hợp lý và tích cực hay không,

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

Phương thức tổ chức chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW, dự toán NSDP có thể được thực hiện theo phương án: KTNN giao nhiệm vụ chuẩn bị ý kiến về NSNN, phương án phân bổ NSTW cho Vụ Tổng hợp chủ trì, phối hợp với các KTNN chuyên ngành (cho ý kiến về dự toán của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW). Việc chuẩn bị ý kiến về dự toán NSDP do KTNN các khu vực đảm nhiệm. Việc chuẩn bị ý kiến này tương đối độc lập nhưng phải đảm bảo mối quan hệ chặt chẽ để trao đổi, cung cấp thông tin phục vụ chuẩn bị ý kiến về dự toán NSNN tổng thể. Việc chuẩn bị ý kiến về dự toán ngân sách cần có sự kết hợp chặt chẽ với sử dụng kết quả kiểm toán của từng cuộc kiểm toán ngân sách. Hàng năm khi quá trình lập dự toán ngân sách bắt đầu, các KTNN chuyên ngành, khu vực trong phạm vi phụ trách của mình sẽ cử cán bộ tham gia cùng với các tỉnh, cơ quan trung ương trong quá trình lập dự toán từ quá trình lập, thảo luận dự toán với các cấp độ khác nhau: cấp chuyên viên, cấp lãnh đạo tham mưu, cấp quyết định. Đối với NSDP, các KTNN khu vực sẽ tham gia vào quá trình thảo luận giữa cơ quan tài chính, kế hoạch đầu tư với các sở ban ngành và các huyện, thị xã, thành phố trực thuộc TW. Đối với NSTW, các KTNN chuyên ngành sẽ tham gia thảo luận về dự toán giữa Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư với các bộ, ngành. Mỗi đơn vị được giao nhiệm vụ phải có ý kiến bằng văn bản gửi cho các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, HĐND, UBND các địa phương về ý kiến đánh giá dự toán ngân sách. Đối với NSNN và phương án phân bổ NSTW, Vụ Tổng hợp sẽ lập báo cáo để KTNN gửi Chính phủ và Tổng KTNN trình bày trước Quốc hội.

Bên cạnh đó, KTNN cần nghiên cứu sớm triển khai kiểm toán dự toán các dự án đầu tư nhằm thẩm định, đánh giá báo cáo dự toán của dự án đó và các khía cạnh nhằm xem xét tính khả thi và tính hiệu quả của chương trình, dự án trước khi trình Quốc hội



phê duyệt đầu tư các dự án, công trình quan trọng của quốc gia theo thẩm quyền của Quốc hội. Trong các nội dung thẩm định, phân biện dự toán chương trình - dự án, KTNN tập trung vào kiểm toán trước đối với các điều kiện tài chính, giá cả, hiệu quả đầu tư và phương án hoàn trả vốn đầu tư của chương trình, dự án. Việc kiểm toán bắt buộc các dự toán được tiến hành trên hai giác độ: Tính tổng quát khi kiểm toán các báo cáo dự toán về tất cả các hoạt động trong tương lai và tính cụ thể khi kiểm toán dự toán từng hoạt động hay từng cuộc đầu tư riêng biệt.

Khi kiểm toán các báo cáo dự toán, KTV dựa vào các chuẩn mực kiểm toán đã xây dựng, phân tích mối quan hệ qua lại logic giữa các sự kiện, phân tích các quy luật kinh tế - xã hội để đánh giá các giả thiết nêu ra trên các mặt: lý luận, thực tiễn, các điều kiện và tính khả thi ở mức độ nào, các tác dụng phụ sẽ xảy ra như thế nào về mặt kinh tế, xã hội và môi trường. Dựa vào các chuẩn mực kiểm toán, bằng các phương pháp kiểm toán thích hợp, các KTV đưa ra những nhận xét liên quan đến các căn cứ, các giả thiết để làm cơ sở cho quá trình lập dự toán các mặt hoạt động và các Báo cáo tài chính dự toán nói chung. Khi kiểm toán dự toán các mặt hoạt động hay một quá trình đầu tư cụ thể, một mặt KTV phải dựa vào các chuẩn mực chung, mặt khác KTV phải dựa vào quá trình phân tích các điều kiện ràng buộc như thời giá tiền tệ, rủi ro đầu tư, thời gian thu hồi vốn kinh doanh, vấn đề môi trường và các điều kiện kinh tế - xã hội khác, nhằm đánh giá tính khả thi cũng như các hiệu quả về mặt kinh tế - xã hội khác mà dự án mang lại.

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

**TTBD ĐBDC**

## **6. Hoàn thiện quy trình kiểm toán Ngân sách nhà nước**

### **6.1. Nguyên tắc cơ bản hoàn thiện quy trình kiểm toán Ngân sách nhà nước**

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

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

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

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

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

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

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

## 6.2. Hoàn thiện các bước của quy trình kiểm toán NSNN

### Bước 1. Chuẩn bị kiểm toán

Thứ nhất, Xác định rõ ràng đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN để đảm bảo thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong việc đánh giá, xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách các cấp, đánh giá tính tuân thủ trong việc chấp hành chính sách, chế độ của Nhà nước, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng, điều hành NSNN.

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

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

Đối tượng kiểm toán NSNN cần có sự phân biệt giữa đối tượng kiểm toán bắt buộc và loại đối tượng không hoàn toàn bắt buộc, theo hướng hoạt động quản lý và sử

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

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

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

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

Xác định rõ đối tượng kiểm toán là báo cáo quyết toán NSNN do Bộ Tài chính lập được tổng hợp từ dưới lên và hoạt động chỉ đạo, điều hành NSTW thông qua việc quản lý của Bộ Tài chính, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, KBNN, Bộ Kế hoạch và Đầu tư.

KTNN phải đánh giá được việc quản lý thu, chi NSNN. Trong đó thu phải đánh giá việc lập dự toán, quản lý, sử dụng, quyết toán, tổng hợp lập báo cáo theo từng khoản thu như thu thuế xuất nhập khẩu, thu nội địa, các khoản thu chuyển nguồn, thu vay đầu tư, các khoản thu quản lý qua NSNN, các khoản thu về cho vay lại; vay bù đắp bội chi ngân sách, các khoản tạm thu, tạm giữ chưa đưa vào Quyết toán NSNN. Kiểm toán chi phải đánh giá được lập dự toán, quản lý, sử dụng, quyết toán và lập báo cáo chi đối với các khoản chi đầu tư phát triển, chi thường xuyên; chi trả nợ, viện trợ; các khoản chi chuyển nguồn; chi trích lập quỹ dự trữ tài chính; các khoản chi từ nguồn thu quản lý qua NSNN; các khoản chi cho vay từ nguồn vay nước ngoài về cho vay

lại: xác định tổng số cho vay và đối chiếu số liệu giữa các báo cáo; chi bổ sung từ NSTW cho NSDP; các khoản chi ứng trước năm nay và hoàn trả các khoản ứng trước của năm trước: xác định tổng số các khoản chi ứng trước của năm trước và năm sau, nội dung của các khoản chi ứng trước. Qua đó, KTNN phải đánh giá được công tác quản lý, điều hành thu, chi, cân đối ngân sách và bội chi NSNN.

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

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

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

Đối tượng kiểm toán hàng năm đối với kiểm toán việc quản lý, sử dụng ngân sách của một bộ, ngành nên thay đổi xác định đối tượng kiểm toán gắn với mục tiêu kiểm toán theo tính chất luân phiên mang tính chuyên đề chuyên sâu phục vụ việc đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán và phục vụ việc quản lý, điều hành, tư vấn hoạt động. KTNN không nên lồng ghép quá nhiều nội dung trong cuộc kiểm toán này (hiện nay KTNN vừa kiểm toán báo cáo quyết toán của bộ, ngành, vừa thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN của các doanh nghiệp thuộc bộ trong khi đó không có mối liên hệ giữa 2 hệ thống báo cáo này). Tức là KTNN cần phân biệt rõ mục tiêu của việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách với việc kiểm toán quản lý sử dụng tiền và tài sản nhà nước để nâng cao chất lượng kiểm toán, phân biệt rõ việc áp dụng loại hình kiểm toán đối với từng nhóm đối tượng trong việc quản lý sử dụng NSNN, tiền và tài sản nhà nước của bộ, ngành, cơ quan TW.

KTNN cần xây dựng kế hoạch kiểm toán chuyên đề (nếu có) đối với dạng những đối tượng kiểm toán loại này. Hơn nữa, nếu căn cứ vào lộ trình giảm dần chức năng quản lý của bộ, ngành TW đối với các doanh nghiệp thì việc lựa chọn doanh nghiệp là khách thể kiểm toán trong cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN, tiền và tài sản nhà nước của các bộ, ngành cũng không còn phù hợp trong tương lai.

### Ba là, Đối với kiểm toán NSDP

Trong kiểm toán NSDP tùy theo mục tiêu kiểm toán để xác định đối tượng và khách thể kiểm toán có liên quan. Liên quan đến việc đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán phục vụ HĐND phê chuẩn quyết toán và đánh giá công tác quản lý và điều hành của chính quyền các cấp, KTNN phải tập trung vào khách thể kiểm toán NSNN là những đơn vị tổng hợp (sở tài chính, KBNN, sở kế hoạch và đầu tư, cục thuế, cục hải quan). Liên quan đến việc đánh giá việc sử dụng, hiệu quả của việc sử dụng kinh phí thì khách thể kiểm toán chính là các đơn vị dự toán và các dự án đầu tư, liên quan đến đánh giá nghĩa vụ thu nộp ngân sách thì khách thể kiểm toán là các doanh nghiệp, cục thuế, cục hải quan...

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

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

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

toán là các báo cáo tài chính như hiện nay để tránh sự chông chéo đối với hoạt động kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán độc lập;

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

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

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

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

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

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

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

Công tác xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể phải hướng vào những vấn đề

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

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

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

Bổ sung thêm các cuộc kiểm toán ngân sách mang tính tổng hợp, nhằm tăng quy mô mẫu kiểm toán NSNN để phục vụ thẩm định số liệu quyết toán ngân sách các cấp: Trong khi chưa thực hiện được kiểm toán thường xuyên hàng năm tại đầu mối là các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW và các tỉnh, thành phố, KTNN nên tổ chức những cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP, báo cáo quyết toán của các bộ, ngành cơ quan TW theo hướng chỉ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp, không kiểm toán các đơn vị dự toán để nhằm mục tiêu xác nhận báo cáo quyết toán. Việc bố trí các cuộc kiểm toán này sẽ được thực hiện luân phiên qua các năm với những tỉnh, thành phố, bộ, ngành có sử dụng NSNN chiếm tỷ trọng thấp trong tổng thể thu, chi NSNN tức là năm trước kiểm toán toàn diện thì năm sau chỉ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp. Nếu thay đổi theo phương thức này, KTNN sẽ bao quát được đối tượng kiểm toán NSNN.

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

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



trọng yếu, nội dung và mục tiêu kiểm toán sẽ được gắn liền với các số liệu và tình hình cụ thể và sát hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán.

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

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

Đoàn kiểm toán có thể tập trung vào một số nội dung xuyên suốt quá trình kiểm toán, từ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp tới kiểm toán chi tiết, hướng tới nhiều cuộc kiểm toán chuyên đề khi thực hiện kiểm toán NSNN. Xác định thời gian kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp phù hợp với đặc điểm của từng cuộc kiểm toán NSNN. Kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp phải được thực hiện xuyên suốt quá trình kiểm toán để có những thông tin và chỉ đạo kịp thời thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán. Đối với cuộc kiểm toán ngân sách tỉnh cần tăng cường kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp theo từng nguồn tiền phát sinh (cả trong quá trình cấp phát, tạm ứng đến khi thanh quyết toán). Kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp phải xác định rõ mục tiêu để xác định tính trung thực, đúng đắn của báo cáo Quyết toán ngân sách các cấp để xác định nội dung kiểm toán và phương pháp kiểm toán phù hợp.

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

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

## Bước 2. Thực hiện kiểm toán

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

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

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

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

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

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

Nhận thức và đánh giá sự yếu kém: Chính là sự thiếu hụt hoạt động kiểm soát phù hợp, làm tăng thêm rủi ro của việc trình bày thông tin trên báo cáo quyết toán ngân sách. Chẳng hạn khâu lập dự toán không lập đầy đủ nguồn thu sự nghiệp phát sinh, KTV có thể đánh giá có sự yếu kém trong hệ thống KSNB, rủi ro kiểm soát ở mức cao; hoặc báo cáo quyết toán không phản ánh đầy đủ các khoản thu.

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

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

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

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

Các khoản mục, nghiệp vụ có gian lận hoặc chứa đựng khả năng gian lận như: đấu thầu, thanh lý tài sản, chi mua sắm tài sản; các khoản chi chuyên nguồn; các khoản chi vượt dự toán; các khoản chi lớn vào thời điểm cuối năm ngân sách; các khoản chi phát sinh ngoài dự toán được duyệt; các khoản chi thương vượt thu; xác định tỷ lệ điều tiết giữa các cấp ngân sách; các công trình đầu tư thực hiện theo hình thức chỉ định thầu; phân bổ vốn đầu tư; các khoản vay và cho vay đột xuất trong năm ngân sách; các khoản thuế, miễn giảm, ưu đãi thuế, hoàn thuế giá trị gia tăng, nợ đọng thuế; các tài khoản tạm thu, tạm giữ; các khoản tạm thu, tạm chi; sử dụng dự phòng NSTW và NSĐP...

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

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

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

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

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

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

## Về Quyết toán thu NSNN

Đối với các khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu do ngành Hải quan quản lý:

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

Đối với các khoản thu do ngành Thuế quản lý: Phân tích, đánh giá công tác lập, giao dự toán, thực hiện dự toán thu ngân sách theo từng sắc thuế, phí, phân tích nguyên nhân đạt, không đạt dự toán; xác định số thu nội địa theo các lĩnh vực và theo sắc thuế, phí và đối chiếu số liệu giữa báo cáo quyết toán NSNN với số liệu của Tổng cục Thuế và KBNN, lưu ý một số chỉ tiêu như: thu từ kinh tế quốc doanh, các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, thu ngoài quốc doanh, phí, lệ phí, thu khác ngân sách; xác định số thuế nợ đọng cuối năm, phân tích và đánh giá số thuế nợ đọng; kiểm tra việc chấp hành chính sách, chế độ trong việc thực hiện miễn giảm thuế, khoan nợ, xoá nợ, thực hiện các luật thuế.

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

## Về Quyết toán chi NSNN

Chi đầu tư phát triển: Phân tích, đánh giá công tác lập và giao dự toán chi đầu tư

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

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

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

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

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

Nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chi thường xuyên: đánh giá

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

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

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

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

Nội dung kiểm toán tại KBNN: Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách do

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

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

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

Trình tự này phải được thể hiện cụ thể ngay trong kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết của đoàn kiểm toán về bố trí thời gian và nhân lực cho kiểm toán đặc biệt là kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp. Với đặc điểm của báo cáo quyết toán ngân sách được tổng hợp từ các đơn vị cấp dưới, trình tự kiểm toán quyết toán ngân sách cấp tỉnh có thể thực hiện theo hai cách, kết hợp giữa kiểm toán tổng hợp và kiểm toán chi tiết. Thực tế cho thấy, cách tốt nhất là kết hợp kiểm toán tổng hợp và chi tiết, bố trí kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp ngay ở giai đoạn đầu tiên và giai đoạn kết thúc cuộc kiểm toán. Cách thức này cũng có thể áp dụng kể cả đối với tỉnh (hoặc bộ, ngành) chưa có báo cáo quyết toán ngân sách, bởi vì nội dung kiểm toán tổng hợp bao gồm kiểm toán từ khâu lập dự toán, chấp hành ngân sách và quyết toán ngân sách.

Bên cạnh việc tổ chức đoàn kiểm toán theo mô hình truyền thống như tổ chức một cuộc kiểm toán ngân sách hiện nay cần tổ chức nhiều đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình trực tuyến với các mục tiêu, chuyên đề khác nhau hoặc tổ chức thành một nhóm chuyên đề trong một cuộc kiểm toán NSNN. Tổng hợp kết quả kiểm toán theo các chuyên đề khác nhau thành kết quả chung của một cuộc kiểm toán ngân sách của một tỉnh hoặc các bộ, ngành TW. Cách kiểm toán như vậy sẽ bảo đảm việc thực hiện mục tiêu kiểm toán trọng điểm, tránh dàn trải và lựa chọn quá nhiều đơn vị dự toán cấp III (đơn vị sử dụng ngân sách), giảm thời gian kiểm toán tổng thể và chú trọng kiểm toán công tác quản lý, điều hành ngân sách của một cấp chính quyền tại các cơ quan quản lý tài chính, như công tác quản lý, điều hành của UBND, sở tài chính, sở kế hoạch và đầu tư, cục thuế, cục hải quan. Việc thực hiện chia nhỏ một cuộc kiểm toán



ngân sách hiện nay thành các cuộc kiểm toán theo chuyên đề chuyên sâu theo các mục tiêu khác nhau sẽ giúp KTNN đưa ra những kiến nghị mang tính tổng hợp, phục vụ thiết thực cho việc quản lý và điều hành ngân sách. Nếu đổi mới phương thức kiểm toán NSDP theo phương hướng này thì có thể rút ngắn thời gian kiểm toán, giảm chi phí kiểm toán, tăng đầu mỗi kiểm toán hàng năm đối với ngân sách các tỉnh, thành phố, bộ, ngành và các cơ quan TW.

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

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

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

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

Bước 3. Lập và gửi báo cáo kiểm toán

Thứ nhất, Quy trình cần được sửa đổi theo hướng đề cập trình tự các bước trong quá trình lập báo cáo kiểm toán để thuận lợi trong việc thực hiện và giám sát chất lượng lập báo cáo. Do đó nên sửa đổi theo kết cấu, nội dung cơ bản sau:

Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán: Tập hợp các biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán. Sau đó tổng hợp kết quả kiểm toán, lập các bảng biểu, số liệu giải

trình những nhận xét kiến nghị. Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán, thông qua dự thảo báo cáo tại đoàn kiểm toán; xét duyệt Báo cáo kiểm toán: Hội đồng KTNN chuyên ngành, hoặc KTNN khu vực xét duyệt báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình hội đồng KTNN xét duyệt báo cáo; công bố và phát hành báo cáo kiểm toán; lưu trữ hồ sơ, tài liệu kiểm toán;

Thứ hai, Hoàn thiện về kết cấu, nội dung báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán NSNN cần được sửa đổi, hoàn thiện về kết cấu, nội dung, cách thức tổ chức xét duyệt báo cáo cũng như việc tổ chức công khai báo cáo kiểm toán. Kết cấu của Báo cáo kiểm toán NSNN hiện nay trung bình khoảng 20-25 trang cần được sửa đổi theo hướng báo cáo ngắn, tập trung vào những vấn đề nổi bật trong quá trình kiểm toán, bám sát mục tiêu, nội dung, trọng yếu trong kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt. Báo cáo kiểm toán ngân sách phải nêu được ý kiến kiểm toán về tính đúng đắn, trung thực của số liệu quyết toán, số chênh lệch giữa số liệu kiểm toán xác định và số đơn vị báo cáo trong Báo cáo cân đối thu chi NSNN, Báo cáo quyết toán thu NSNN, Báo cáo quyết toán chi NSNN.

Báo cáo kiểm toán ngân sách cần được sửa đổi bao gồm những nội dung chính như sau: Đánh giá tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán; đánh giá tính tuân thủ trong việc thực hiện các chính sách chế độ quản lý ngân sách xuyên suốt chu trình ngân sách; đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, sử dụng ngân sách; kết luận và kiến nghị của KTNN gắn liền với việc đánh giá và phân tích.

Theo những nội dung trên, báo cáo được thiết kế theo hình thức và nội dung sau: Phần I. Những vấn đề chung; Phần II. Kết quả kiểm toán, kết luận và kiến nghị của KTNN. Trong đó phần kết quả kiểm toán, kết luận và kiến nghị kiểm toán cần trình bày ý kiến đánh giá, nhận xét về quyết toán NSNN mà KTNN thực hiện kiểm toán gắn liền với kiến nghị kiểm toán. Những phát hiện về công tác quản lý, điều hành ngân sách cũng như tính đúng đắn, hợp pháp của số liệu quyết toán trong báo cáo cân đối thu chi, báo cáo thu, báo cáo chi. Tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc sử dụng NSNN...Đánh giá công tác quản lý NSNN (đánh giá kết quả thực hiện dự toán thu, chi NSNN; cân đối thu - chi NSNN; bội chi NSNN); đánh giá công tác quản lý và điều hành NSNN từ khâu lập, chấp hành đến quyết toán NSNN...Phần kết quả kiểm toán, kết luận và kiến nghị cần viết ngắn gọn, nhấn mạnh vấn đề và bày tỏ ý kiến của KTV đối với các vấn đề cần trình bày. Nội dung đề cập phải được trình bày dễ hiểu, chỉ bao gồm thông tin được các bằng chứng thuyết phục khẳng định, phải độc lập, khách quan, không thiên vị và có tính chất xây dựng.

Đối với từng vấn đề trọng yếu liên quan đến báo cáo quyết toán, KTV phân tích nguyên nhân và nêu kiến nghị trực tiếp, kịp thời trên cơ sở phân tích, đánh giá bằng

chứng kiểm toán (kết luận, kiến nghị gắn liền với phát hiện kiểm toán).

Thứ ba, Cải cách các thủ tục xét duyệt báo cáo và phân biệt rõ chức năng, nhiệm vụ của các đơn vị thẩm định báo cáo kiểm toán theo hướng khi cần thiết lãnh đạo KTNN mới tổ chức xét duyệt, thực hiện thí điểm việc xét duyệt theo phiếu trình thẩm định của Vụ Tổng hợp và tập trung chỉ ở một đầu mối là Vụ Tổng hợp (hiện nay Vụ Pháp chế cũng tham gia thẩm định báo cáo); nâng cao trách nhiệm xét duyệt báo cáo kiểm toán của hội đồng cấp vụ và kiểm toán trưởng các KTNN chuyên ngành và khu vực; có thể phát hành báo cáo kiểm toán trước khi báo cáo quyết toán NSNN các cấp được lập, tuy nhiên phải có cách thức tổ chức kiểm tra việc tổng hợp số liệu quyết toán của các cấp ngân sách khi trình các cơ quan chức năng phê chuẩn quyết toán ngân sách các cấp.

Thứ tư, Hoàn thiện việc công khai kết quả kiểm toán NSNN theo hướng công khai toàn bộ đến từng đối tượng kiểm toán chi tiết và đảm bảo tính kịp thời của thông tin.

Để đảm bảo tính minh bạch trong quản lý và sử dụng NSNN, KTNN cần xây dựng các phương án công khai, cấp độ công khai, mẫu báo cáo công khai dưới dạng tóm tắt, hình thức công khai báo cáo kiểm toán của từng cuộc kiểm toán và tổ chức các phương án thực hiện công khai kết quả kiểm toán trong lĩnh vực NSNN (không chỉ dừng ở việc công khai báo cáo kiểm toán năm và công khai cùng với việc phát hành báo cáo quyết toán). Xây dựng lộ trình và các quy định để phấn đấu công khai toàn bộ kết quả kiểm toán NSNN đến từng đối tượng chi tiết trong một cuộc kiểm toán NSNN, kể cả các đơn vị dự toán cấp III, các sở, các đơn vị trực thuộc bộ, UBND, các doanh nghiệp liên quan đến nghĩa vụ nộp NSNN và sử dụng vốn NSNN cấp. Thực hiện công khai như vậy mới đảm bảo minh bạch về tình hình quản lý, sử dụng ngân sách, mặt khác đảm bảo cho dân chúng có những thông tin cần thiết để tham gia ý kiến với Nhà nước, kiến nghị xử lý với những tổ chức cá nhân sử dụng lãng phí, không hiệu quả NSNN hoặc có hành vi vi phạm, tiêu cực.

Bên cạnh đó KTNN phải có trách nhiệm tổng hợp tình hình thực hiện công khai hàng năm và báo cáo Chính phủ, Ủy ban Thường vụ Quốc hội. Các bộ, cơ quan chủ quản, UBND tỉnh phải có trách nhiệm thực hiện công khai ở các đơn vị thuộc phạm vi quản lý. Việc công khai nội dung của kết quả kiểm toán, hình thức công khai và thời hạn công khai cần được quy định rõ ràng để đảm bảo tính kịp thời, thông tin công khai ngắn gọn, dễ hiểu đối với công chúng và để công chúng tiếp cận một cách rộng rãi đối với thông tin công khai.

Với đặc thù hiện nay trong hoạt động KTNN có độ trễ giữa năm ngân sách và năm hiện hành, KTNN cũng phải thay đổi việc cung cấp thông tin nhằm bảo đảm tính

kịp thời phục vụ công tác quản lý và điều hành NSNN, có thể hướng tới cả việc cung cấp thông tin ngay trong quá trình kiểm toán khi nhận thấy có đủ bằng chứng kết luận (trước khi phát hành báo cáo kiểm toán), hoặc gửi những nhận định, đánh giá cho các cơ quan quản lý chức năng nhằm đề ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả quản lý NSNN. Công khai kết quả kiểm toán và nâng cao chất lượng kiểm toán như là một điều kiện rất quan trọng, những đánh giá trong báo cáo kiểm toán cần phải thực sự thuyết phục và chứng minh bằng những bằng chứng tin cậy. Trong trường hợp ngược lại, những thông tin trong báo cáo kiểm toán không chính xác sẽ là vấn đề rất nhạy cảm đến uy tín của cơ quan, ảnh hưởng đến niềm tin của các cơ quan quản lý, đối tượng kiểm toán đến ngành KTNN.

KTNN cần tổ chức và giao trách nhiệm xử lý thông tin, kịp thời giải đáp vướng mắc sau khi công khai kết quả kiểm toán nhằm đảm bảo tính minh bạch trong hoạt động kiểm toán; chú trọng các biện pháp và đa dạng hoá phương pháp thu thập thông tin phản hồi sau công khai kết quả kiểm toán để rút kinh nghiệm nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán.

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

Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là một trong những giải pháp nâng cao hiệu lực kiểm toán, đồng thời cũng giúp cho KTNN nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN. Điểm yếu nhất trong khâu này chính là chưa tổng hợp các kiến nghị kiểm toán từng năm thành một hệ thống dữ liệu để theo dõi, kiểm soát và báo cáo việc thực hiện kiến nghị theo các tiêu thức: đã thực hiện, chưa thực hiện, nguyên nhân. Đồng thời, thực tế nhiều đơn vị cũng không báo cáo tình hình thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán cho KTNN theo quy định và KTNN chưa xây dựng được tiêu chí xác định đối tượng cần kiểm tra để đảm bảo tính hiệu quả và tính kinh tế, chưa lưu giữ được các bằng chứng về các đơn vị đã thực hiện kết luận kiểm toán như bản sao chứng từ nộp tiền, huỷ bỏ những quyết định không đúng thẩm quyền, sai chế độ... Bên cạnh đó, KTNN cũng chưa thực hiện công khai các trường hợp không thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán cũng là một trong những nguyên nhân làm giảm hiệu quả kiểm toán. Nhằm khắc phục những hạn chế nêu trên và tăng cường hiệu lực kiểm toán, KTNN cần thực hiện các giải pháp cụ thể sau:

Một là, Xây dựng tiêu chí lựa chọn đối tượng kiểm tra tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán. Yêu cầu các đơn vị cung cấp bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị (nếu có), đặc biệt là các khoản KTNN đề nghị nộp NSNN. Việc lựa chọn các đơn vị để kiểm tra việc thực hiện kiến nghị phải căn cứ chủ yếu vào các tài liệu được cung cấp như trên;

Hai là, Đổi mới cách thức kiểm tra, không chỉ kiểm tra sau khi kết thúc cuộc

kiểm toán mà còn kiểm tra ngay khi trong quá trình thực hiện kiểm toán, nhất là việc điều chỉnh số liệu kiểm toán nhằm bảo đảm hiệu lực của kiến nghị kiểm toán và là cơ sở đáng tin cậy cho HĐND phê chuẩn quyết toán NSDP và Quốc hội phê chuẩn Quyết toán NSNN. Do việc đổi mới thời gian và cách thức tiến hành kiểm toán, một cuộc kiểm toán ngân sách sẽ được thực hiện cả trước và sau thời điểm lập báo cáo quyết toán, xuyên suốt quá trình NSNN, từ giai đoạn thứ hai trở đi của một cuộc kiểm toán có thể kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của lần kiểm tra thực tế trong giai đoạn trước.

Ba là, Tổ chức hệ thống theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện kết luận kiểm toán NSNN theo từng KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực gắn với bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị của các đối tượng kiểm toán; đôn đốc việc thực hiện nghĩa vụ báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán.

Bốn là, Cần phối hợp chặt chẽ với cơ quan quản lý của đối tượng kiểm toán, với HĐND trong việc theo dõi thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, cung cấp thông tin về vấn đề không thực hiện kiến nghị kiểm toán. Đối với các khoản thu nộp NSNN, KTNN có thể phối hợp với các cơ quan như Bộ Tài chính, KBNN, Thuế, Tài chính, Hải quan để theo dõi việc kiểm tra kiến nghị.

Năm là, Tổ chức công khai các đơn vị không thực hiện nghiêm túc kiến nghị kiểm toán trên các phương tiện thông tin đại chúng, Website của KTNN hoặc hợp báo. Việc công khai này cũng đặt ra vấn đề chất lượng kiểm toán phải đảm bảo, đặc biệt là kiến nghị phải hết sức thuyết phục, được bảo đảm bằng các bằng chứng tin cậy và phù hợp với tình hình thực tế trong điều kiện nước ta còn có những quy định chưa kịp đổi mới so với thực tiễn.

Sáu là, Tổ chức rút kinh nghiệm sau khi có kết quả kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, xem đây là một trong những biện pháp quan trọng để nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

## **7. Hoàn thiện công tác kiểm soát chất lượng kiểm toán Ngân sách nhà nước cả bên trong và bên ngoài Kiểm toán nhà nước**

Kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN nhằm đảm bảo kết quả kiểm toán đạt mục tiêu của cuộc kiểm toán NSNN, đáp ứng độ tin cậy của các đối tượng sử dụng các thông tin được kiểm toán, đặc biệt là phục vụ Chính phủ, HĐND, Quốc hội. Trong những năm qua KTNN đã tăng cường kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN ở tất cả các khâu của quy trình kiểm toán và đẩy mạnh vai trò của từng cấp kiểm soát từ bên trong và bên ngoài đối với từng đoàn kiểm toán. Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán và Vụ Pháp chế đã lập kế hoạch kiểm tra việc thực hiện hồ sơ mẫu biểu

kiểm toán, thực hiện Quy chế và tổ chức hoạt động của đoàn KTNN với vai trò là ngoại kiểm đối với nhiều cuộc kiểm toán NSNN. Tuy nhiên điểm yếu nhất trong kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN hiện nay chính kiểm soát trong nội bộ đoàn kiểm toán và kiểm soát của kiểm toán trưởng đối với hoạt động của đoàn kiểm toán. Đối với kiểm soát trong thực hiện quy trình kiểm toán NSNN, điểm hạn chế lớn nhất là kiểm soát khâu thực hiện kiểm toán. Bên cạnh đó, hiện nay chưa có một cơ quan nào đóng vai trò là ngoại kiểm thật sự đối với hoạt động KTNN để giám sát và đánh giá chất lượng kiểm toán, trong đó có kiểm toán NSNN. Để khắc phục tình trạng trên và nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN cần thực hiện một số giải pháp sau:

Một là, Các đoàn kiểm toán NSNN cần chú trọng việc tự kiểm soát trong nội bộ đoàn kiểm toán đối với giai đoạn thực hiện kiểm toán NSNN. Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành và khu vực đẩy mạnh việc kiểm soát chất lượng kiểm toán, nhất là việc thực hiện mục tiêu kiểm toán NSNN và thu thập bằng chứng kiểm toán.

Nội dung kiểm soát giai đoạn thực hiện kiểm toán là kiểm soát các bước công việc do KTV, tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán phải trực tiếp hoặc phân công cho các phó trưởng đoàn cùng với các tổ kiểm toán xem xét tình hình thực tế tại các đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là tại các đơn vị quản lý NSNN tổng hợp như sở tài chính, cục thuế, KBNN, hải quan khi kiểm toán tỉnh, thành phố hay ban kế hoạch tài chính trong kiểm toán bộ, ngành và những đơn vị lớn, để hướng dẫn, chỉ đạo, giám sát tổ kiểm toán xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết bảo đảm sát thực và phù hợp với mục tiêu, nội dung, trọng yếu kiểm toán đã xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát.

Trưởng đoàn kiểm toán xét duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết làm căn cứ để tổ kiểm toán thực hiện và là căn cứ để kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán. Các tổ kiểm toán chỉ được thực hiện kiểm toán khi được trưởng đoàn phê duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết và phải tuân thủ các nội dung trong kế hoạch kiểm toán đã được duyệt; mọi thay đổi so với kế hoạch kiểm toán phải có ý kiến của trưởng đoàn kiểm toán.

Tổ trưởng giám sát tiến độ công việc, các thủ tục kiểm toán, các phương pháp KTV áp dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán; giám sát KTV tuân thủ chuẩn mực, quy trình kiểm toán, quy chế hoạt động của Đoàn kiểm toán; giám sát sinh hoạt, quan hệ của KTV đối với đơn vị được kiểm toán, việc tuân thủ các chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp KTV và giám sát việc ghi chép các giấy tờ làm việc của KTV. Tổ trưởng soát xét lại tính đầy đủ, thích hợp và tin cậy của bằng chứng kiểm toán, những nhận xét đánh giá của KTV về các phần hành kiểm toán được giao.

Trưởng đoàn kiểm toán giám sát tiến độ công việc của các tổ kiểm toán, việc

thực hiện các thủ tục kiểm toán của các tổ kiểm toán, việc tuân thủ kế hoạch kiểm toán chi tiết, việc ghi chép, lập hồ sơ kiểm toán và sinh hoạt của các thành viên trong đoàn kiểm toán, tuân thủ các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp KTV. Căn cứ vào kế hoạch chi tiết của đoàn kiểm toán, lãnh đạo đoàn kiểm toán cần tham gia trực tiếp với các tổ kiểm toán để xem xét, xác định các trọng yếu kiểm toán tại tất cả các đơn vị được kiểm toán, đặc biệt là các đơn vị có nội dung kiểm toán tổng hợp, trên cơ sở đó bổ sung kịp thời những nội dung quan trọng chưa được xác định trong kế hoạch kiểm toán và điều chỉnh những nội dung kế hoạch không phù hợp với thực tế đơn vị được kiểm toán, qua đó định hình những nội dung chủ yếu của báo cáo kiểm toán. Hoạt động này có ý nghĩa hết sức quan trọng, là một trong những nhân tố cơ bản đạt được mục tiêu kiểm toán và bảo đảm chất lượng báo cáo kiểm toán NSNN.

Trưởng đoàn xét duyệt biên bản kiểm toán do tổ kiểm toán lập: Xem xét việc tuân thủ mẫu biên bản kiểm toán theo quy định của KTNN, nội dung của biên bản, việc tổng hợp kết quả kiểm toán của các phần hành kiểm toán và tính đầy đủ, thích hợp và tin cậy của bằng chứng kiểm toán làm căn cứ cho các nhận xét, kiến nghị kiểm toán; tính hợp lý, hợp pháp của các kiến nghị kiểm toán. Sau mỗi cuộc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán phải đánh giá ưu, nhược điểm của mỗi KTV; Đoàn kiểm toán phải tổ chức họp rút kinh nghiệm; Kiểm toán trưởng phải đánh giá chất lượng mỗi cuộc kiểm toán.

Kiểm toán trưởng đẩy mạnh hoạt động kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán qua việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán, kiểm tra việc thực hiện kế hoạch, xét duyệt báo cáo kiểm toán. Kiểm toán trưởng có thể sử dụng phòng tổng hợp và hội đồng cấp vụ của các KTNN chuyên ngành và khu vực để thực hiện các nội dung kiểm soát. Kiểm toán trưởng yêu cầu các trưởng đoàn kiểm toán NSNN thực hiện nghiêm chế độ báo cáo thông tin theo định kỳ và báo cáo sơ bộ kết quả kiểm toán theo mục tiêu đã được phê duyệt;

Hai là, KTNN cần xây dựng cơ chế giám sát và đánh giá chất lượng kiểm toán. Tăng cường giám sát chặt chẽ hoạt động của đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán và KTV nhằm giảm thiểu những sai phạm hoặc sai sót trong hoạt động kiểm toán, nâng cao chất lượng kiểm toán, nhất là kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp ngân sách các cấp. Kiên quyết thực hiện và tăng cường kiểm tra việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán, hồ sơ kiểm toán, ghi chép nhật ký KTV. Hàng năm, KTNN cần tổ chức đánh giá, chấm điểm các báo cáo kiểm toán làm cơ sở cho đánh giá việc thực hiện nhiệm vụ và thi đua, khen thưởng của mỗi đơn vị. KTNN tổ chức lấy ý kiến của các đơn vị được kiểm toán về quá trình thực hiện nhiệm vụ của đoàn, tổ kiểm toán, KTV; báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán và các nhận xét, đánh giá, kiến nghị của

KTNN;

Ba là, Nhà nước cần cụ thể hoá cơ chế giám sát hoạt động KTNN

Nhằm đảm bảo khách quan, minh bạch và hiệu quả trong hoạt động của KTNN, Luật KTNN (Điều 72) quy định: Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội, Hội đồng dân tộc, Ủy ban của Quốc hội, Đoàn đại biểu Quốc hội, Đại biểu Quốc hội có trách nhiệm giám sát hoạt động của KTNN. Khi xét thấy cần thiết, Quốc hội thành lập uỷ ban lâm thời để nghiên cứu, thẩm tra về kết quả hoạt động của KTNN. Để cụ thể hoá quy định này, cần phải xây dựng cơ chế giám sát của Quốc hội đối với hoạt động của KTNN. Bên cạnh đó, cần thiết lập kênh thông tin với đơn vị được kiểm toán và nhân dân trong việc giám sát hoạt động kiểm toán, như: thiết lập “đường dây nóng”; sử dụng các phiếu thăm dò dư luận, gửi tới các đơn vị được kiểm toán hoặc cử người đến trực tiếp để hỏi về phong cách làm việc, ứng xử, đạo đức của KTV; tổ chức đối thoại hàng năm với đối tượng kiểm toán nhằm trao đổi thông tin và phổ biến những kết quả kiểm toán NSNN.

## **8. Tăng cường phối hợp giữa Kiểm toán nhà nước với các chủ thể liên quan đến kiểm toán Ngân sách nhà nước**

Các cơ quan chức năng có liên quan cần sử dụng và khai thác thông tin kiểm toán NSNN kịp thời, hiệu quả trong thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình. Để đảm bảo chất lượng của thông tin, KTNN cần bảo đảm tính ngắn gọn, dễ hiểu, trung thực, kịp thời của thông tin. Đồng thời, để tăng cường hiệu quả của công tác kiểm toán, KTNN rất cần sự phối hợp trong hoạt động kiểm toán, chia sẻ thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán, khách thể kiểm toán về cả hai chiều. Thực hiện tốt cơ chế phối hợp giữa KTNN với các chủ thể (cơ quan chức năng) có liên quan sẽ giúp cho việc nâng cao chất lượng hoạt động của cơ quan KTNN trong kiểm tra tài chính công mà trọng tâm là NSNN, đồng thời nâng cao tính hiệu lực của hoạt động KTNN. Việc tăng cường mối quan hệ và cơ chế phối hợp hoạt động, trao đổi, chia sẻ thông tin giữa KTNN với các cơ quan chức năng cụ thể như sau:

Thứ nhất, Đối với Quốc hội và các cơ quan của Quốc hội

KTNN cung cấp thông tin cho Quốc hội về đánh giá việc quản lý và sử dụng NSNN thông qua các cuộc kiểm toán do KTNN thực hiện. Ủy ban Tài chính - Ngân sách có nhiệm vụ giúp Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội giám sát hoạt động kiểm toán; phân tích các báo cáo của KTNN để báo cáo Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội theo quy định và sử dụng kết quả kiểm toán trong hoạt động của Ủy ban. Cơ chế phối hợp hoạt động và cung cấp thông tin giữa Ủy ban Tài chính - Ngân sách của Quốc hội và các cơ quan khác của Quốc hội với KTNN trong lĩnh vực NSNN đã được



Luật KTNN xác lập một cách rõ ràng. Tuy nhiên để cơ chế này đi vào thực tiễn và phát huy hiệu quả, KTNN cần thực hiện tốt Quy chế phối hợp với Ủy ban Tài chính-Ngân sách trong hoạt động kiểm toán và tiến hành đánh giá việc thực hiện Quy chế này, đồng thời bổ sung thêm Quy chế phối hợp hoạt động giữa cơ quan KTNN với Hội đồng dân tộc và các Ủy ban khác của Quốc hội:

Ủy ban Tài chính, ngân sách của Quốc hội không những chỉ sử dụng nguồn thông tin qua báo cáo kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp hàng năm của KTNN mà còn cần thiết phải tiếp cận thường xuyên với nguồn thông tin qua các cuộc kiểm toán của các vụ kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực tại các bộ, ngành, địa phương, tổ chức đơn vị, doanh nghiệp sử dụng NSNN và các dự án, chương trình mục tiêu quốc gia. Với những nguồn thông tin này Ủy ban Tài chính, ngân sách và các cơ quan khác của Quốc hội sẽ tham mưu kịp thời cho Quốc hội trong giám sát hoạt động của NSNN, đặc biệt là hoạt động chất vấn của Đại biểu Quốc hội với người đứng đầu các bộ, ngành, địa phương tại các kỳ họp của Quốc hội. Đây cũng là nguồn thông tin kịp thời phục vụ cho Quốc hội trong việc quyết định các phương án điều chỉnh phân bổ NSTW, điều chỉnh các dự án, công trình quan trọng của quốc gia do Quốc hội quyết định.

Ngược lại, KTNN cũng cần đề nghị Ủy ban Tài chính - ngân sách và các Ủy ban khác của Quốc hội nghiên cứu và thực hiện các hình thức tham gia của KTNN trong quá trình giám sát của Quốc hội như: Cử cán bộ, KTV tham gia các đoàn giám sát theo yêu cầu của Quốc hội và các đoàn đại biểu của Quốc hội; thực hiện cơ chế thảo luận về kết quả kiểm toán đối với các bộ, ngành, địa phương trong Hội đồng dân tộc, Ủy ban Tài chính- ngân sách và các ủy ban khác của Quốc hội với sự tham gia của đại diện Bộ Tài chính, KTNN và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trước khi thẩm tra quyết toán NSNN. Đồng thời các chủ đề giám sát quản lý và thực thi các văn bản quản lý NSNN, các Nghị quyết, các báo cáo giám sát của Quốc hội cũng nên gửi cho KTNN để làm cơ sở quan trọng trong việc lập kế hoạch, xác định mục tiêu kiểm toán NSNN;

#### Thứ hai, Đối với HĐND

Xây dựng Quy chế phối hợp giữa KTNN với HĐND cấp tỉnh trong việc phối hợp cung cấp thông tin và tài liệu liên quan; phối hợp về nhân sự trong quá trình triển khai thực hiện.

Phối hợp trong việc cung cấp thông tin và tài liệu liên quan. HĐND có thể giúp KTNN thu thập thông tin và các tài liệu liên quan phục vụ cho quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP. Việc tiếp cận các tài liệu này hỗ trợ KTNN rút ngắn thời gian khảo sát, đồng thời triển khai hoạt động kiểm toán đúng hướng, đúng mục tiêu hơn. KTNN cung cấp kết quả kiểm toán cho HĐND phục vụ việc phê chuẩn quyết toán.

Đồng thời, KTNN có thể hỗ trợ trong hướng dẫn các nội dung, phương pháp, kỹ thuật tiến hành thẩm tra báo cáo quyết toán NSNN cho ban tài chính, ngân sách thuộc HĐND.

Phối hợp về nhân sự trong quá trình triển khai thực hiện nhiệm vụ được giao.

Việc phối hợp về nhân sự trong quá trình kiểm toán của KTNN với quá trình giám sát và thẩm định quyết toán NSDP của HĐND là rất cần thiết vì lực lượng của KTNN cũng như của ban tài chính, ngân sách của HĐND rất hạn chế, thời gian lại rất eo hẹp, hơn nữa hai hoạt động này có tính chất chuyên môn như nhau và hỗ trợ lẫn nhau.

Các KTV Nhà nước có thể tham gia vào quá trình giám sát của HĐND, tham gia vào quá trình phê duyệt dự toán NSDP và phân bổ ngân sách hàng năm của HĐND. Việc tham gia này sẽ giúp KTNN rất nhiều cho hoạt động kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách tại các đơn vị hành chính sự nghiệp, các DNNN, các dự án đầu tư xây dựng bằng vốn của ngân sách, tại sở tài chính, kho bạc, cục thuế, hải quan... giúp cho KTV kiểm toán đúng các vấn đề trọng yếu trong thu, chi ngân sách và rút ngắn được thời gian khảo sát và đối chiếu. Nếu phối hợp với lực lượng của KTNN trong quá trình thẩm tra, kiểm toán ngân sách ở địa phương không những giúp cho đại biểu của HĐND nắm bắt được thông tin liên quan đến quy trình ngân sách mà còn có điều kiện nâng cao năng lực chuyên môn, khắc phục được tình trạng hoạt động hoàn toàn độc lập như hiện nay.

Một nhiệm vụ rất quan trọng đã được quy định trong Luật KTNN là KTNN hỗ trợ HĐND trong quá trình xem xét, quyết định dự toán, phân bổ NSDP. KTNN có thể hỗ trợ HĐND với vai trò vừa là người phản biện, tư vấn vừa là người thẩm định trong quá trình lập và phê duyệt NSDP như sau:

Một là, KTNN tham gia với tư cách là người phản biện, tư vấn trong quá trình xây dựng dự toán NSDP: KTNN giao nhiệm vụ cho KTNN các khu vực tham gia cùng với các cơ quan thuộc ngành tài chính của tỉnh (sở tài chính, cục thuế, cục hải quan), các tỉnh này là đối tượng kiểm toán của KTNN các khu vực, do đó các KTV được giao nhiệm vụ này có nhiều kinh nghiệm và am hiểu đặc điểm ngân sách hàng năm của các tỉnh, thông qua kinh nghiệm và sự am hiểu về tình hình NSDP, các KTV tư vấn cho các cơ quan tài chính xây dựng dự toán NSNN.

Hai là, KTNN tham gia với tư cách là người thẩm định dự toán NSDP trước khi UBND trình HĐND: Trước khi dự toán NSDP trình HĐND gửi tới KTNN khu vực, KTNN khu vực thực hiện thẩm định, đánh giá tổng thể về dự toán ngân sách;

### Thứ ba, Đối với Chính phủ

Xây dựng Quy chế phối hợp cung cấp thông tin giữa KTNN với Chính phủ, làm rõ vai trò, trách nhiệm của KTNN trong việc báo cáo, cung cấp thông tin và trách nhiệm của một số cơ quan quản lý tài chính tổng hợp như Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư, Văn phòng Chính phủ trong việc cung cấp thông tin liên quan đến quản lý và điều hành ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

KTNN cần có sự trao đổi thông tin thường xuyên với Chính phủ và các cơ quan có liên quan (đặc biệt là Bộ Tài chính) để tăng cường hiệu quả của công tác kiểm toán NSNN. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, không nhất thiết phải đợi khi có báo cáo kiểm toán phát hành, nếu phát hiện những sai phạm nghiêm trọng hoặc cơ chế chính sách quản lý điều hành NSNN không hợp lý, KTNN cần cung cấp thông tin ngay cho Thủ tướng Chính phủ để có biện pháp chỉ đạo xử lý kịp thời. Đồng thời, những tài liệu quan trọng liên quan đến việc quản lý, điều hành NSNN nhất là các nghị quyết, chỉ thị liên quan đến điều hành NSNN, báo cáo quyết toán NSNN các cấp phải được Chính phủ chỉ đạo các đơn vị có liên quan cung cấp kịp thời cho KTNN phục vụ công tác kiểm toán NSNN và xây dựng kế hoạch kiểm toán. Trong một số trường hợp, Chính phủ cũng cần kiên quyết chỉ đạo các đơn vị thực hiện nghiêm túc các kết luận, kiến nghị của KTNN.

Những cơ quan tài chính tổng hợp như: Bộ Tài chính, Tổng cục Thuế, KBNN, Tổng cục Hải quan, Bộ Kế hoạch và Đầu tư thường xuyên phối hợp với KTNN trong quá trình thực hiện kiểm toán và sau quá trình thực hiện kiểm toán để phối hợp xử lý kết quả kiểm toán và cung cấp thông tin phục vụ kiểm toán. Đồng thời, KTNN cung cấp kết quả kiểm toán cho các cơ quan này để chấn chỉnh, kiểm tra, giám sát việc quản lý NSNN và phối hợp theo dõi thực hiện kết luận, kiến nghị của KTNN.

Bên cạnh đó cần thiết lập cơ chế rõ ràng trong việc tham gia của KTNN trong quá trình soạn lập NSNN của Chính phủ, việc tư vấn của KTNN đối với việc lập dự toán NSNN hàng năm và trong trung hạn cũng như lập dự toán theo kết quả đầu ra ở các cơ quan TW và các địa phương gắn liền với theo dõi đối tượng kiểm toán. Bằng việc tham gia ý kiến ngay trong quá trình lập NSNN, KTNN có thể thực hiện tốt hơn vai trò tư vấn của mình trong lập dự toán NSNN các cấp;

Thứ tư, Đối với các cơ quan chức năng có liên quan khác KTNN cần cung cấp, chia sẻ thông tin liên quan đến hoạt động kiểm toán để các cơ quan, như: Ban Chỉ đạo TW về phòng, chống tham nhũng, Ủy ban Kiểm tra TW, Thanh tra Chính phủ, Thanh tra Tài chính, kiểm toán nội bộ của các đơn vị và sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán nội bộ trong hoạt động kiểm toán để nâng cao hiệu quả công tác kiểm toán. Đồng thời, các cơ quan này cũng cung cấp, trao đổi và chia sẻ thông tin với KTNN

thông qua việc cung cấp các kế hoạch thanh tra, kiểm tra, các báo cáo thanh tra, kiểm tra liên quan đến các đối tượng kiểm toán để khắc phục sự chông chéo và tăng cường hiệu quả của công tác phối hợp. Việc phối hợp có thể thể chế thành các quy chế phối hợp trong hoạt động kiểm toán giữa KTNN với các cơ quan chức năng cụ thể;

Thứ năm, Hoàn thiện cơ chế phối hợp, trao đổi thông tin giữa các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN

Trong thực tế những năm vừa qua, việc phối hợp triển khai giữa các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực đối với những cuộc kiểm toán quy mô lớn, đối tượng kiểm toán rộng còn nhiều hạn chế và thực tế không đạt được tính hiệu quả của công tác kiểm; việc cung cấp thông tin, trao đổi kinh nghiệm kiểm toán không thành hệ thống và chưa khoa học. Vì vậy, KTNN cần tăng cường cơ chế phối hợp giữa các KTNN khu vực, KTNN chuyên ngành và các đơn vị tham mưu trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN, phân giao nhiệm vụ kiểm toán cần rõ ràng từ khi phân công kế hoạch kiểm toán năm. Trong việc phối hợp và cung cấp thông tin cần chú ý những vấn đề sau:

Một là, Tăng cường cơ chế phối hợp giữa các KTNN khu vực và KTNN chuyên ngành và các đơn vị tham mưu trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN, phân giao nhiệm vụ kiểm toán cần rõ ràng từ khi phân công kế hoạch kiểm toán năm. Việc phối hợp nên chú trọng vào những cuộc kiểm toán NSNN mà đối tượng kiểm toán rộng, nằm rải rác trên địa bàn cả nước như các chương trình mục tiêu quốc gia hoặc là các cuộc kiểm toán NSNN chuyên đề có liên quan đến phạm vi cả nước, cần có những bằng chứng và đánh giá mang tính toàn diện. Quy chế phối hợp này cần phải làm rõ đơn vị chủ trì, đơn vị phối hợp, hình thức báo cáo và trao đổi thông tin, hình thức xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, xử lý những công việc phát sinh sau khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị;

Hai là, Chú trọng phối hợp đối với những cuộc kiểm toán NSNN mà đối tượng kiểm toán rộng, nằm rải rác trên địa bàn cả nước như các chương trình mục tiêu quốc gia hoặc là các cuộc kiểm toán NSNN chuyên đề có liên quan đến phạm vi cả nước, cần có những bằng chứng và đánh giá mang tính toàn diện;

Ba là, Xác định rõ đơn vị chủ trì, đơn vị phối hợp, hình thức báo cáo và trao đổi thông tin, hình thức xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán, xử lý những công việc phát sinh sau khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị;

Bốn là, Các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN nên trao đổi kinh nghiệm kiểm toán hoặc những phát hiện kiểm toán nổi bật theo từng lĩnh vực thu, chi ngân sách hoặc theo các đối tượng kiểm toán cụ thể. Cơ chế trao đổi thông tin có thể

thông qua việc tổ chức hội thảo hoặc KTNN TW có văn bản hướng dẫn trong toàn ngành, các đơn vị có thể tham khảo báo cáo kiểm toán của đơn vị khác để nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

### **9. Tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin, xây dựng hệ thống thông tin về đối tượng, hồ sơ và kết quả kiểm toán Ngân sách nhà nước**

Hiện nay phạm vi kiểm toán NSNN mà KTNN thực hiện so với quy mô hoạt động của NSNN còn hạn chế, hơn nữa về mặt thời gian chưa đáp ứng yêu cầu cho hoạt động giám sát của Quốc hội và HĐND. Tuy nhiên nếu với phương pháp kiểm toán và quy trình như hiện nay thì dù lực lượng KTV của KTNN có tăng lên gấp nhiều lần thì cũng chưa đảm bảo để thực hiện chức năng kiểm toán báo cáo tài chính ở mức cần thiết đối với các đơn vị sử dụng NSNN, chưa kể đến việc triển khai các loại hình kiểm toán khác. Bên cạnh đó với những tác động trong việc hiện đại hóa công tác quản lý NSNN thông qua việc thực hiện dự án “Cải cách quản lý tài chính công” của Chính phủ có thể tác động lớn tới cách thức triển khai kiểm toán NSNN. Việc lập kế hoạch kiểm toán, xem xét và đánh giá thông tin, thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán ban đầu có thể được truy cập tại chỗ thông qua hệ thống TABMIS. Chế độ báo cáo quyết toán NSNN của từng cấp ngân sách (thậm chí là đơn vị sử dụng ngân sách) trong một hệ thống tài khoản hợp nhất được lập một cách nhanh chóng và đồng bộ, đòi hỏi KTNN phải khẩn trương chuẩn bị phương án cho việc kiểm toán NSNN trong môi trường công nghệ thông tin. Việc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán sẽ giảm tối thiểu và chủ yếu là kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp; việc phân tích thông tin sẽ đa chiều hơn trong việc so sánh dữ liệu giữa nhiều đối tượng đòi hỏi KTNN phải sử dụng các phương pháp kiểm toán hiện đại trong kiểm toán NSNN. Hệ thống này sẽ giúp cho KTNN thu thập được nhiều thông tin một cách hệ thống và liên hoàn, rất tiện ích cho việc so sánh và kiểm tra hoặc theo dõi các sự kiện bất thường để lựa chọn phạm vi, giới hạn kiểm toán.

Bên cạnh đó, thực trạng của việc thu thập, cập nhật lưu trữ các thông tin về đơn vị được kiểm toán NSNN tại các KTNN chuyên ngành, khu vực hiện nay còn manh mún và thụ động. Biểu hiện là thông tin, tài liệu về đối tượng kiểm toán, hồ sơ và kết quả kiểm toán NSNN được lưu trữ phân tán, chưa chủ động trong việc cập nhật và chưa tập trung về một mối quản lý, gây khó khăn cho việc khai thác thông tin lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán. Đáng lưu ý là chưa chú trọng trong công tác tổng kết, phân tích các dạng sai phạm về các đối tượng kiểm toán để có những đúc kết kinh nghiệm và giải pháp hợp lý trong công tác kiểm toán tiếp theo. KTNN cần xây dựng hệ thống cơ sở dữ liệu, thông tin, kết quả kiểm toán về đối tượng kiểm toán NSNN một cách hệ thống, đầy đủ và khoa học để phục vụ hoạt động kiểm toán, bao gồm dữ

liệu thông tin về các đơn vị được kiểm toán; các chế độ chính sách, quy trình, chuẩn mực, phương pháp kiểm toán; tình hình, kết quả kiểm toán. Bên cạnh đó cần tăng cường trao đổi thông tin, kết quả kiểm toán NSNN giữa các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực.

Nhằm tăng cường tính kịp thời và hiệu quả trong công tác kiểm toán, khắc phục tình trạng không cập nhật thông tin về đối tượng kiểm toán NSNN, KTNN cần có chỉ đạo thống nhất về cách thức, nội dung của việc tổ chức cập nhật thông tin liên quan đến đối tượng được kiểm toán NSNN một cách có hệ thống, khoa học và hiện đại. Xây dựng cơ chế phối hợp trong việc khai thác, tiếp nhận kết quả kiểm toán giữa các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực. Cụ thể: thu thập, cập nhật và lưu trữ thông tin, tài liệu của đối tượng kiểm toán NSNN một cách xuyên suốt, liên tục: từ khâu chuẩn bị lập kế hoạch- khâu lập kế hoạch- khâu thực hiện kiểm toán (đặc biệt các phát hiện kiểm toán)- khâu kiểm tra thực hiện kiến nghị kết luận, kiến nghị kiểm toán và các thông tin tài liệu, sự kiện phát sinh sau khi quy trình kiểm toán kết thúc.

Để đáp ứng với yêu cầu cung cấp thông tin một cách đầy đủ và kịp thời phục vụ cho hoạt động giám sát của Quốc hội và HĐND, KTNN cần đẩy nhanh tiến độ thực hiện các dự án về tin học hóa hoạt động kiểm toán; xây dựng các phần mềm ứng dụng trong hoạt động kiểm toán; xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán trên cơ sở ứng dụng công nghệ tin học; đào tạo cho hầu hết đội ngũ KTV Nhà nước có thể sử dụng các phần mềm kế toán, kiểm toán... Từng bước triển khai các quy trình và phương pháp kiểm toán trên cơ sở ứng dụng công nghệ tin học vào hoạt động kiểm toán của KTNN để rút ngắn thời gian kiểm toán, mở rộng phạm vi kiểm toán. Hoạt động trao đổi, cung cấp thông tin giữa KTNN với các cơ quan của Quốc hội, Chính phủ, HĐND, nhất là kết quả kiểm toán cũng cần phải được tin học hóa để bảo đảm tính đầy đủ, kịp thời và thường xuyên.

KTV thuộc tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và các tổ trưởng tổ kiểm toán cần chú trọng trao đổi thông tin thường xuyên với các tổ kiểm toán khác hoặc báo cáo kịp thời với lãnh đạo đoàn kiểm toán để chỉ đạo việc thu thập bằng chứng kiểm toán. Các đoàn kiểm toán cần tránh trường hợp các thông tin qua kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chưa được xử lý nếu có liên quan đến kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán. Trưởng đoàn kiểm toán cần có sự chỉ đạo để kiểm toán tập trung vào các vấn đề trọng yếu và nhấn mạnh nội dung kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán NSNN đã được duyệt.

## **10. Nâng cao năng lực và đạo đức nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước**

KTV là người trực tiếp thực hiện kiểm toán, đưa ra kết quả kiểm toán, do đó chất

lượng kiểm toán chịu ảnh hưởng trực tiếp bởi trình độ chuyên môn, nghiệp vụ và đạo đức nghề nghiệp của KTV. KTV của KTNN phải có trình độ, năng lực nghiệp vụ cao, phẩm chất đạo đức tốt, trong đó yếu tố đạo đức được đặc biệt chú trọng. Luật Đạo đức nghề nghiệp của INTOSAI đòi hỏi cao về mặt đạo đức đối với cơ quan KTNN và KTV. Tất cả các công việc do cơ quan KTNN thực hiện phải có quy định về đạo đức nghề nghiệp và phải chịu sự kiểm tra, giám sát từ bên ngoài đối với tính đúng đắn trong hoạt động và sự tuân thủ pháp luật. KTNN cần phải duy trì và nâng cao trình độ nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp của KTV, bảo đảm các yêu cầu chủ yếu về trình độ chuyên môn, nghiệp vụ; tính chính trực; độc lập, khách quan; thận trọng và bảo mật; đạo đức nghề nghiệp. Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, do tính chất đa dạng của đối tượng kiểm toán với nhiều loại khách thể kiểm toán khác nhau, đồng thời nội dung kiểm toán NSNN cũng rất phức tạp đòi hỏi KTV phải đáp ứng yêu cầu về trình độ chuyên môn để thực hiện tốt nhiệm vụ được giao. Vì vậy, KTNN cần nâng cao năng lực và đạo đức nghề nghiệp của KTV của KTNN nói chung và trong lĩnh vực kiểm toán NSNN nói riêng theo hướng:

Một là, Tăng cường đủ về mặt số lượng, cơ cấu và nâng cao trình độ nghiệp vụ, chuyên môn nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp cho KTV, chú trọng nâng cao nghiệp vụ kiểm toán NSNN, trong đó có việc thẩm định dự toán ngân sách, kiểm toán NSNN trong môi trường công nghệ thông tin, kiểm toán hoạt động;

Hai là, Tiêu chuẩn hoá đội ngũ KTV về trình độ chuyên môn nghiệp vụ, về phẩm chất đạo đức, năng lực tổ chức và trình độ chuyên môn hoá, theo hướng: thống nhất, đa dạng. Trong quá trình tuyển chọn cần chú ý tính cân đối, hợp lý giữa cơ cấu ngành nghề, như các chuyên ngành thu, chi ngân sách, đầu tư xây dựng; cân đối giữa cán bộ, KTV đã có kinh nghiệm thực tiễn công tác trong lĩnh vực tài chính, ngân sách với việc tổ chức thi tuyển, tiếp nhận KTV;

Ba là, Xây dựng chiến lược đào tạo đội ngũ công chức kiểm toán về mọi mặt và có mục tiêu đào tạo, bồi dưỡng cụ thể, thích hợp với từng giai đoạn, trước hết là về chuyên môn nghiệp vụ, trong đó chú trọng bồi dưỡng chuyên sâu theo đối tượng kiểm toán, về kinh nghiệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách và thẩm định dự toán ngân sách, kiểm toán trong môi trường công nghệ thông tin. Tăng cường đào tạo, bồi dưỡng KTV, cần quy định bắt buộc đối với KTV phải tham dự các khoá bồi dưỡng, cập nhật và nâng cao kiến thức hàng năm; tất cả các môn học, khoá học đào tạo, bồi dưỡng phải tổ chức thi đánh giá kết quả, để tạo cho KTV ý thức tự giác, nghiêm túc trong học tập, nâng cao chất lượng, hiệu quả của công tác đào tạo. Chương trình đào tạo, bồi dưỡng KTV tập trung đào tạo sâu về lý thuyết kiểm toán và thực hành kiểm toán, văn hoá ứng xử, xây dựng đội ngũ giảng viên có trình độ và am hiểu về NSNN.

Trong các chương trình đào tạo, KTNN cần bổ sung, lồng ghép chương trình hội thảo chuyên đề về các vấn đề vướng mắc trong quá trình thực hiện kiểm toán để phân tích rõ những nguyên nhân của những hạn chế, tồn tại và đề xuất các giải pháp khắc phục.



**TTBD ĐBDC**

