

# MỘT SỐ VẤN ĐỀ VỀ KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

## 1. Bản chất của ngân sách nhà nước

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

NSNN là một phạm trù mang tính lịch sử gắn liền với sự ra đời của nhà nước. Nhà nước ra đời tất yếu phải có nguồn lực tài chính để trang trải cho các chi phí hoạt động của bộ máy và thực hiện chức năng kinh tế xã hội của nhà nước, NSNN là nguồn lực tài chính chủ yếu, cơ bản nhất của nhà nước. Theo nguyên lý chung, NSNN là một bộ phận của công sản và được huy động, cất trữ, sử dụng trong một tổ chức, cơ quan, đơn vị cụ thể. Khái niệm NSNN là khái niệm trừu tượng và cho đến nay vẫn có nhiều quan điểm về khái niệm NSNN.

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

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

Theo Từ điển Thuật ngữ tài chính tin dụng: NSNN là dự toán và thực hiện các khoản thu chi bằng tiền của nhà nước trong một khoảng thời gian nhất định (thường là một năm).

Theo ý kiến của GS.TS Tào Hữu Phùng: NSNN là hệ thống các mối quan hệ kinh tế giữa nhà nước và xã hội phát sinh trong quá trình nhà nước huy động và sử dụng các nguồn tài chính nhằm đảm bảo yêu cầu thực hiện các chức năng quản lý và điều hành nền kinh tế-xã hội của mình.

Các ý kiến trên xuất phát từ cách tiếp cận vấn đề khác nhau và có những nhân tố hợp lý nhưng chưa đầy đủ xét về phương diện pháp lý, bản chất kinh tế và tính chất xã hội của NSNN. Có thể thấy, điểm khác biệt căn bản của NSNN và “ngân sách tư nhân” nói chung là trên phương diện pháp lý. NSNN thể hiện sự phân chia thẩm quyền giữa một bên là cơ quan thảo luận tác động thông qua việc phê chuẩn, một bên là cơ quan hành pháp phụ trách việc thực thi các quyết định của cơ quan thảo luận. Tính đặc thù của NSNN được thể hiện dưới dạng một loạt các quyết định phê chuẩn thông qua của nghị viện, quốc hội đối với chính phủ. Các quyết định phê chuẩn ngân sách hướng vào các hoạt động với đối tượng được xác định rõ ràng và với thời gian hiệu lực hạn chế. Dự toán NSNN được phê chuẩn là một văn bản luật và về nguyên tắc phải được thông qua trước khi triển khai các hoạt động ngân sách. Quyết định phê chuẩn cho phép chính phủ tiến hành thu hoặc chi nhưng không thể làm thay đổi quy định pháp lý cũng như nguyên tắc chung của pháp luật hiện hành trừ những trường hợp cụ thể. Các quyết định phê chuẩn NSNN không tạo ra quyền đối với các cá nhân. Quy định này rất cần thiết về mặt pháp lý nhằm bảo đảm về mặt chính trị cho nghị viện, cho phép nghị viện duy trì vai trò là cơ quan duy nhất quyết định về ngân sách, ít nhất là trên lý thuyết. Xét về hình thức, NSNN là bản dự toán thu và chi do chính phủ lập ra, trình Quốc hội phê chuẩn và giao cho chính phủ tổ chức thực hiện, kết thúc năm ngân sách, NSNN biểu hiện dưới hình thức bản quyết toán. Xét về thực thể, NSNN bao gồm những nguồn thu cụ thể, những khoản chi cụ thể và được định lượng. Xét về quan hệ kinh tế chứa đựng trong NSNN, các khoản thu hình thành NSNN, các khoản chi đều phản ánh những mối quan hệ kinh tế nhất định giữa nhà nước với người nộp thuế, giữa nhà nước với các cơ quan, đơn vị thụ hưởng. Từ những quan niệm như trên, chúng ta có thể khái quát về bản chất của NSNN ở một số khía cạnh chủ yếu như sau:

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

Thứ hai, Về bản chất kinh tế: NSNN là quan hệ kinh tế - tài chính giữa một bên là nhà nước và bên kia là các chủ thể của nền kinh tế-xã hội trong quá trình huy động, phân bổ và sử dụng các nguồn lực của nền kinh tế. Hoạt động cơ bản của NSNN là hoạt động huy động, phân phối và phân phối lại thu nhập do các chủ thể kinh tế mới sáng tạo ra. Thông qua việc tạo lập và sử dụng quỹ tiền tệ tập trung lớn nhất của nhà nước, một phần thu nhập của các chủ thể chuyển thành thu nhập của nhà nước. Nhà nước sử dụng quyền lực và quyền chủ sở hữu của mình thực hiện huy động và phân phối lại một bộ phận tài lực của nền kinh tế. Việc huy động và phân phối NSNN chủ yếu dưới hình thức giá trị, gắn liền với việc hình thành và sử dụng quỹ NSNN nhằm thực hiện chức năng, nhiệm vụ của nhà nước. Xét về quan hệ kinh tế chứa đựng trong NSNN, các khoản thu, các khoản chi đều phản ánh mối quan hệ kinh tế nhất định giữa nhà nước với người nộp thuế, giữa nhà nước với cơ quan, đơn vị thụ hưởng NSNN. Nhà nước có quyền lực về NSNN nhưng NSNN cũng thể hiện mối quan hệ về lợi ích kinh tế giữa nhà nước và các thành viên của xã hội. Chính vì mối quan hệ này, đòi hỏi bất cứ một quốc gia nào cũng phải có chính sách ngân sách đúng đắn, tôn trọng các quy luật kinh tế khách quan, đồng thời mọi khoản chi tiêu của nhà nước phải được tính toán thận trọng, thể hiện tính tiết kiệm, hiệu quả và công bằng xã hội;

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

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

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

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

## **2. Tổ chức quản lý ngân sách nhà nước**

### **2.1. Phân cấp quản lý ngân sách nhà nước**

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

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

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

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

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

bang. Quốc hội liên bang quyết định và phê chuẩn ngân sách chính phủ liên bang, quốc hội bang phê chuẩn ngân sách bang mình.

## **2.2. Quản lý thu, chi ngân sách nhà nước**

Thu NSNN là quá trình nhà nước sử dụng quyền lực để huy động mọi bộ phận giá trị của cải xã hội hình thành quỹ NSNN nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước. Cùng với sự phát triển về kinh tế, xã hội thu NSNN ngày càng tăng cả về qui mô và cả về các hình thức động viên. Quản lý quá trình thu NSNN về cơ bản tuân thủ các yêu cầu sau: đảm bảo tập trung một bộ phận nguồn lực tài chính quốc gia vào tay nhà nước để trang trải các khoản chi phí cần thiết của nhà nước trong từng giai đoạn lịch sử; đảm bảo khuyến khích, thúc đẩy sản xuất phát triển, tạo ra nguồn thu của NSNN ngày càng lớn hơn; coi trọng yêu cầu công bằng xã hội, thực hiện nghiêm túc, đúng đắn các chính sách, chế độ thu do cơ quan có thẩm quyền ban hành. Do thu NSNN có rất nhiều loại, để quản lý thu NSNN có hiệu quả có thể sắp xếp phân loại nội dung thu của NSNN căn cứ vào phạm vi động viên nguồn thu, thì thu NSNN bao gồm thu trong nước và thu ngoài nước; nếu căn cứ vào nội dung kinh tế và tính chất phát sinh thì thu NSNN bao gồm thu thường xuyên và thu không thường xuyên.

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

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

### 3. Quy trình ngân sách nhà nước

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

#### **Thứ nhất, Lập dự toán NSNN**

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

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

Khâu lập dự toán NSNN chỉ được coi là hoàn thành khi dự toán NSNN đã được các cơ quan quyền lực nhà nước xét duyệt và thông qua. Do vậy, thời gian tiến hành lập dự toán NSNN cho một chu trình NSNN kế tiếp phải được thực hiện ngay trong thời gian diễn ra việc chấp hành ngân sách của chu trình ngân sách hiện tại.

## **Thứ hai, Chấp hành NSNN**

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

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

## **Thứ ba, Quyết toán NSNN**

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

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



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

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

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

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

Các cơ quan chức năng (tài chính, thuế, kho bạc, hải quan...) được giao nhiệm vụ trực tiếp quản lý từng mặt hoạt động của NSNN có trách nhiệm thực thi tốt các việc đã được phân công trong thực hiện chu trình NSNN;

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

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

Việc quản lý, kiểm tra, giám sát NSNN đòi hỏi phải quản lý theo quy trình NSNN. Mỗi khâu của quy trình NSNN có ý nghĩa, tác dụng riêng đối với quản lý NSNN, đồng thời các khâu này lại có tác động qua lại lẫn nhau, bổ trợ nhau trong quản lý nhằm đảm bảo quản lý NSNN một cách hữu hiệu và có hiệu quả cao. Kiểm tra, giám sát NSNN là một hoạt động quan trọng, bảo đảm cho NSNN được quản lý chặt

chẽ, tuân theo các quy định của pháp luật, đúng mục đích và có hiệu quả. Mặt khác, công tác kiểm tra, giám sát NSNN sẽ góp phần kiểm nghiệm tính phù hợp của pháp luật về NSNN, phát hiện những bất cập, lạc hậu hoặc sơ hở trong các văn bản quy phạm pháp luật nhằm bổ sung, sửa đổi kịp thời và sát với thực tiễn, đáp ứng ngày càng cao yêu cầu quản lý NSNN.

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

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

Hai là, Thống nhất: Quá trình quản lý NSNN phải đảm bảo sự thống nhất từ

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

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

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

Năm là, Rõ ràng, khách quan, trung thực: rõ ràng về phương pháp tính toán xác định các khoản thu, chi. Rõ ràng về phương pháp tính toán xây dựng dự toán và quyết

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

Sáu là, Đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực: việc phân bổ, sử dụng và điều hành NSNN phải bảo đảm dựa trên tinh thần tiết kiệm, phù hợp với điều kiện nguồn lực; sử dụng ngân sách đúng mục đích, đảm bảo tính hiệu quả, hiệu lực. Các cơ quan quản lý, điều hành, sử dụng NSNN hoạt động có hiệu quả, đáp ứng tốt mục tiêu hoạt động đã được quy định.

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

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

### **5.1. Chức năng của kiểm toán ngân sách nhà nước**

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

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

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

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

Thứ nhất, Chức năng kiểm tra và xác nhận

Một trong những nhiệm vụ kiểm toán NSNN là tiến hành kiểm tra, đánh giá công tác kế toán, các báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị, các cấp ngân sách trong

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

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

Thông qua chức năng kiểm tra và xác nhận, cơ quan KTNN có thể công khai các số liệu và tình hình quản lý, sử dụng NSNN qua kết quả kiểm toán NSNN. Nhu cầu được thông tin của dân chúng và các cơ quan có quyền giám sát và xu hướng hội nhập đòi hỏi KTNN phải công khai các số liệu và đánh giá về tình hình quản lý, sử dụng, điều hành NSNN thông qua kiểm toán NSNN. KTNN cung cấp các thông tin dữ liệu cho các cơ quan quản lý phục vụ tốt hơn công tác quản lý NSNN. Thông qua kết quả kiểm toán, ngoài việc cung cấp thông tin cho quốc hội, chính phủ, KTNN còn cung cấp cho các cơ quan quản lý những yếu kém bất cập trong quản lý NSNN; những đơn vị vi phạm chính sách, chế độ quản lý NSNN. Trên cơ sở đó, các cơ quan quản lý đề ra các biện pháp thích hợp nhằm quản lý NSNN tốt hơn. Đối với những trường hợp vi phạm chính sách, chế độ quản lý NSNN mà KTNN đã phát hiện, các cơ quan quản lý có biện pháp thu hồi cho NSNN như thu hồi các khoản thuế gian lận, thu hồi các khoản chi sai chế độ, duy trì trật tự, kỷ cương trong quản lý NSNN.

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

tình hình quản lý, sử dụng NSNN thông qua hoạt động kiểm toán NSNN của mình. Chính điều này sẽ tạo sức ép ngược lại đối với các đối tượng quản lý và sử dụng NSNN nhằm quản lý, sử dụng NSNN một cách hiệu quả hơn.

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

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

Thông qua những phát hiện của mình trong khuôn khổ từng cuộc kiểm toán NSNN, KTNN đưa ra các khuyến nghị, giải pháp để khắc phục, sửa chữa những sai sót, vi phạm chế độ quản lý tài chính - kế toán của nhà nước, ngăn ngừa không cho chúng lặp lại trong tương lai, góp phần làm lành mạnh nền tài chính quốc gia. Đồng thời qua hoạt động của mình, cơ quan KTNN thực hiện chức năng tư vấn cho quốc hội trong việc xây dựng các dự án luật, đặc biệt là các dự án luật về tài chính, ngân sách, tín dụng, kế toán, kiểm toán. Các ý kiến tham gia của KTNN sẽ tạo nên luồng thông tin đa chiều, làm cơ sở cho việc thảo luận và quyết định. Chức năng này dựa trên cơ sở KTNN hoạt động theo pháp luật do quốc hội ban hành, họ không những phải hiểu sâu về luật mà còn qua thực tiễn kiểm toán, từ đó có thể nắm được rõ ràng điều luật nào được chấp hành, điều luật nào còn sơ hở, điều luật nào còn thiếu và chưa có. Cũng trên cơ sở thực tiễn kiểm toán NSNN, cơ quan KTNN còn có thể tư vấn cho quốc hội, chính phủ trong quá trình xây dựng dự thảo kế hoạch NSNN, xem xét quyết định các phương án đầu tư xây dựng công trình trọng điểm quốc gia, hoạch định chính sách tài chính vĩ mô và tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) trong các cơ quan, tổ chức nhà nước.

## ***5.2. Các loại hình kiểm toán áp dụng trong kiểm toán ngân sách nhà nước***

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

Để thực hiện các loại hình kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán, cũng giống như kiểm toán nói chung, kiểm toán NSNN cũng phải tìm kiếm bằng chứng đầy đủ, phù hợp và đáng tin cậy làm cơ sở trình bày ý kiến về đối tượng kiểm toán thông qua chức năng xác minh. Các bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán NSNN phải thoả mãn các yêu cầu chung về bằng chứng theo thông lệ được thừa nhận như tính đầy đủ và tính hiệu lực để làm cơ sở lập báo cáo kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán NSNN, các KTV thực hiện các phương pháp kiểm toán khác nhau có nguồn gốc từ các phương pháp kiểm toán chung là kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ. Tuy nhiên do đối tượng kiểm toán NSNN rất đa dạng và mỗi cuộc kiểm toán có mục tiêu rất khác nhau nên cách thức áp dụng các loại hình kiểm toán có những điểm riêng phù hợp với đối tượng cụ thể.

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

Một là, Kiểm toán báo cáo tài chính

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

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

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

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

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

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

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

Hai là, loại hình kiểm toán tuân thủ

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



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

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

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

Do chức năng của KTNN trong kiểm toán NSNN là kiểm tra, kiểm soát, đánh giá việc quản lý, điều hành và sử dụng NSNN, đồng thời trong kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán hoạt động đều có mối liên hệ nhất định với kiểm toán tuân thủ, vì vậy kiểm toán tuân thủ thường ít được tổ chức thành một cuộc kiểm toán độc lập mà thường gắn liền với một trong hai loại hình kiểm toán trên hoặc kết hợp cả ba hình thức kiểm toán hình thành nên kiểm toán liên kết. Trong trường hợp đó, kiểm toán tuân thủ có mục tiêu cụ thể và thể hiện những vai trò chủ yếu của mình như sau:

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

Tiếp đến, Kiểm toán tuân thủ nhằm đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình hoạt động của đơn vị; qua đó đánh giá tính hợp pháp của các thông tin, tính tuân thủ các quy trình, các nguyên tắc, thủ tục trong các hoạt động của đơn vị; đó cũng là một trong những mục tiêu quan trọng của cuộc kiểm toán báo cáo

tài chính hoặc cuộc kiểm toán hoạt động; mặt khác chính trên cơ sở đó mới thực hiện được mục tiêu đánh giá tính khách quan việc sử dụng nguồn lực tài chính và tài sản tại đơn vị. Do vậy, hoạt động kiểm toán tuân thủ được coi là cơ sở cho việc thực hiện các cuộc kiểm toán.

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

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

### Thứ ba, Loại hình kiểm toán hoạt động

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

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

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

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

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

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

Để tiến hành kiểm toán hoạt động có hiệu quả cần phải tạo ra được các điều kiện cần thiết. Kiểm toán hoạt động yêu cầu phải có môi trường pháp lý đầy đủ, nghĩa là các mục tiêu, phạm vi hoạt động phải được luật hoá được xác lập trong hiến pháp hoặc luật KTNN, đồng thời cần phổ cập khái niệm nâng cao nhận thức về vai trò và sự cần thiết của kiểm toán hoạt động trong các cơ quan nhà nước, đặc biệt là cơ quan lập pháp và chính bản thân cơ quan KTNN. Bên cạnh đó kiểm toán hoạt động rất cần được tiến hành theo các chuẩn mực và quy trình riêng, ban hành bởi cơ quan có thẩm quyền, nhằm giúp cho KTV giải quyết, xử lý các vấn đề phức tạp trong kiểm toán hoạt động, qua đó cung cấp cho các cơ quan bên ngoài sự đảm bảo về chất lượng hoạt động của KTNN và trên cơ sở đó phát triển hơn nữa phương pháp luận và các kỹ năng kiểm toán hoạt động. Một vấn đề quan trọng nữa trong kiểm toán hoạt động là phải xây dựng các tiêu chuẩn kiểm toán. Tiêu chuẩn kiểm toán là các chuẩn mực hợp lý, mà

mức độ tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động có thể được đánh giá dựa vào nó, là cơ sở để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong kiểm toán hoạt động.

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

Do kiểm toán hoạt động, kiểm toán báo cáo tài chính được hình thành từ kết quả phân loại kiểm toán theo đối tượng cụ thể nên giữa chúng có đối tượng chung, hệ thống phương pháp và chức năng chung. Vì vậy, trong tổ chức hoạt động kiểm toán, chúng có thể được kết hợp lại để hình thành loại hình kiểm toán liên kết. Kiểm toán liên kết chỉ xuất hiện khi cuộc kiểm toán đồng thời giải quyết cả chức năng soát xét và đánh giá chất lượng thông tin, cả chức năng thẩm định hay đánh giá hiệu lực quản trị nội bộ, hiệu quả hoạt động và hiệu năng quản lý.

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

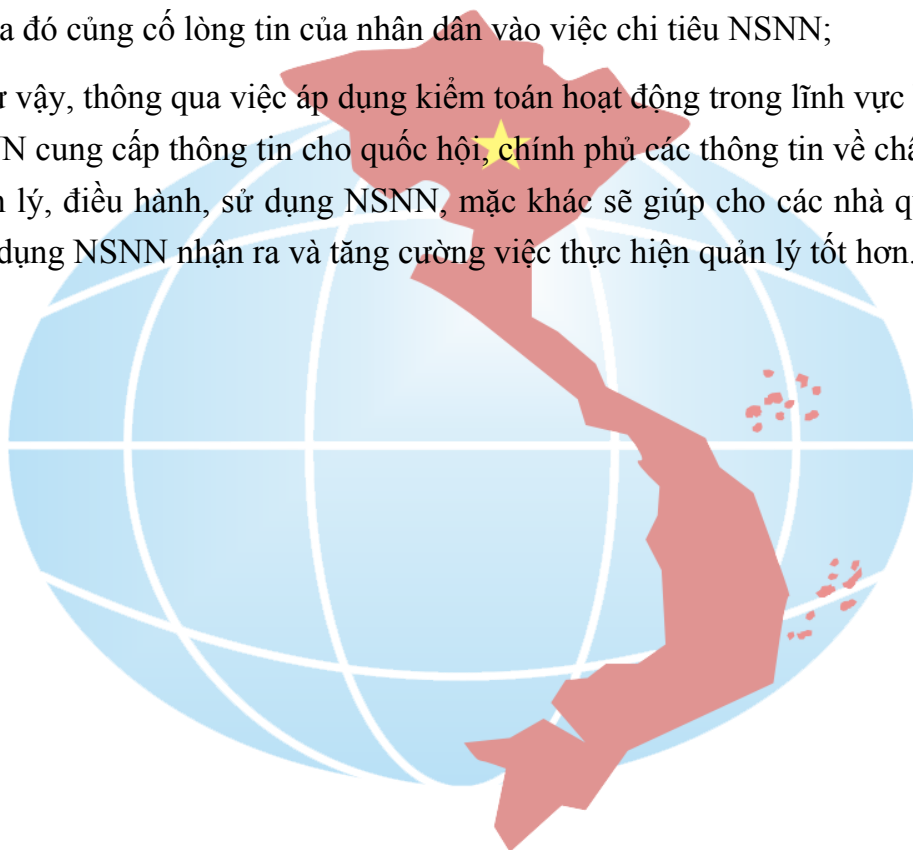
Thứ nhất, Giúp cho các nhà quản lý, điều hành NSNN thực hiện công việc theo đúng mục tiêu và mục đích hoạt động;

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

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

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

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



**TTBD ĐBDC**

