

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU PHƯƠNG THỨC VÀ GIẢI PHÁP TĂNG CƯỜNG TÍNH HIỆU LỰC ĐỐI VỚI CÁC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
LÊ QUANG BÌNH**

HÀ NỘI - 2003

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

CNTT	Công nghệ thông tin
CSVN	Công sản Việt Nam
DNNN	Doanh nghiệp Nhà nước
ĐT - DA	Đầu tư - Dự án
ĐT XD CB	Đầu tư xây dựng cơ bản
NSNN	Ngân sách Nhà nước
KTNN	Kiểm toán Nhà nước
KTV	Kiểm toán viên
KTVNN	Kiểm toán viên Nhà nước
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TCT	Tổng công ty
XDCB	Xây dựng cơ bản
XHCN	Xã hội chủ nghĩa

MỤC LỤC

	Mở đầu	005
1	<u>Chương 1.</u> Hiệu lực và vai trò các kiến nghị của KTNN đối với việc nâng cao tính tính kinh tế và tính hiệu quả các hoạt động tài chính công	007
1.1	<i>Hiệu lực kiến nghị và các biện pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	007
1.1.1	Kiến nghị và các loại kiến nghị của KTNN	007
1.1.2	Khái niệm về hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán	011
1.1.3	Các nhân tố tác động đến việc nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN	013
1.2	<i>Vai trò và tác động của các kiến nghị của KTNN đối với các hoạt động tài chính công</i>	018
1.2.1	KTNN, công cụ kiểm soát các hoạt động tài chính công của Nhà nước Việt Nam	018
1.2.2	Những tác động của các kết luận và kiến nghị của KTNN	024
1.3	<i>Kinh nghiệm của KTNN một số nước trên thế giới về việc tăng cường hiệu lực kiến nghị</i>	025
1.3.1	Kinh nghiệm của INTOSAI về tăng cường hiệu lực kiến nghị của cơ quan Kiểm toán tối cao	026
1.3.2	Kinh nghiệm của Kiểm toán Nhà nước Cộng hoà Thái Lan	028
1.3.3	Kinh nghiệm của Kiểm toán Nhà nước Trung Quốc	031
1.3.4	Kinh nghiệm rút ra từ các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của các tổ chức kiểm toán Quốc tế và các cơ quan Kiểm toán tối cao trên Thế giới	036
2	<u>Chương 2.</u> Thực trạng hiệu lực kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động	039
2.1	<i>Tổng quan về hoạt động và thực trạng kết quả hoạt động của KTNN</i>	039
2.1.1	Khái quát về sự ra đời và phát triển của KTNN	039
2.1.2	Kết quả kiểm toán đạt được trong những năm gần đây của KTNN	040
2.2	<i>Tổng hợp và phân loại các kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động</i>	044

2.2.1	Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán DNNN	044
2.2.2	Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán Ngân sách nhà nước	045
2.2.3	Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán đầu tư và Chương trình, mục tiêu Quốc gia	046
2.2.4	Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán an ninh, quốc phòng	046
2.2.5	Các kiến nghị với các cơ quan chức năng	
2.3	<i>Thực trạng về kiến nghị và hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	049
2.3.1	Thực trạng về đánh giá và đưa ra kiến nghị của KTNN	049
2.3.2	Những hạn chế và bất cập	061
2.3.3	Về phạm vi các kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động	064
2.3.4	Thực trạng chất lượng các kiến nghị của KTNN	066
2.3.5	Thực trạng về hiệu lực các kiến nghị kiểm toán của KTNN	070
2.4	<i>Nguyên nhân ảnh hưởng đến hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	073
2.4.1	Nguyên nhân khách quan	074
2.4.2	Những nguyên nhân chủ quan	077
3	<u>Chương 3. Phương thức và giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN</u>	080
3.1	<i>Phương thức nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	080
3.1.1	Tăng cường vai trò của KTNN và xác lập địa vị pháp lý của KTNN trong Hiến pháp; đồng thời ban hành Luật KTNN; phát triển ...	081
3.1.2	Nâng cao địa vị pháp lý của KTNN đảm bảo cho cơ quan này thực hiện đầy đủ quyền năng và tính độc lập	082
3.1.3	Nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN trên cơ sở hoàn thiện mô hình tổ chức, cơ chế hoạt động và hệ thống Chuẩn mực, Quy trình và các phương pháp kiểm toán	083
3.1.4	Nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN trên cơ sở tăng cường và kiện toàn đội ngũ cán bộ, lãnh đạo và KTVNN	084
3.1.5	Nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN trên cơ sở mở rộng các loại hình kiểm toán	085
3.2	<i>Nguyên tắc xây dựng giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	085
3.2.1	Giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN phải phù hợp với tiến trình cải cách nền hành chính Nhà nước và tiến trình xây dựng Nhà nước pháp quyền XHCN Việt Nam	085

3.2.2	Giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN phải phù hợp với hệ thống pháp luật về KTNN và môi trường pháp lý chi phối và tác động đến hoạt động kiểm toán của KTNN	086
3.2.3	Giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN phải thực hiện đồng bộ với giải pháp hoàn thiện hệ thống tổ chức bộ máy, hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, Quy trình, phương pháp kiểm toán và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán	086
3.2.4	Giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN phải phù hợp với chủ chương, chính sách của Đảng và Nhà nước về quá trình dân chủ hoá, công khai tài chính của các cơ quan, các tổ chức kinh tế Nhà nước và công khai kết quả kiểm toán	087
3.3	<i>Các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	088
3.3.1	Giải pháp hoàn thiện hệ thống pháp luật và tăng cường địa vị pháp lý của KTNN	088
3.3.2	Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN	097
3.3.3	Giải pháp nâng cao chất lượng lập Báo cáo cáo kiểm toán và chất lượng của các kiến nghị kiểm toán	103
3.3.4	Giải pháp quy định chế tài xử lý đối với các sai phạm được phát hiện trong quá trình kiểm toán của KTNN	105
3.3.5	Giải pháp xây dựng quy trình kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của KTNN	108
3.3.6	Giải pháp phát triển các loại hình kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán dự toán	112
3.3.7	Giải pháp tham gia xây dựng các văn bản pháp luật về kinh tế - tài chính của Chính phủ, Quốc hội, các Bộ ngành và các cấp chính quyền địa phương	115
3.3.8	Giải pháp phát triển nguồn nhân lực	116
3.3.9	Giải pháp phát triển và ứng dụng công nghệ thông tin vào hoạt động kiểm toán của KTNN	118
3.3.10	Giải pháp hội nhập và hợp tác quốc tế về hoạt động KTNN	119
3.4	<i>Điều kiện thực hiện các giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN</i>	212
3.4.1	Điều kiện về tổ chức, cơ chế hoạt động đối với bản thân cơ quan KTNN	212
3.4.2	Đối với Quốc Hội, Chính phủ, các Bộ ngành và Hội đồng nhân dân các cấp	124
	Kết luận	129

MỞ ĐẦU

Cơ quan Kiểm toán Nhà nước (KTNN) ra đời và phát triển đã 10 năm, xét trên cả hai mặt cơ chế tổ chức và chất lượng hoạt động, đã có những bước phát triển rất lớn. Tuy nhiên vẫn còn nhiều yếu tố cản trở quá trình phát triển của cơ quan KTNN. Trước hết đó là nhận thức chưa đầy đủ và đúng đắn về vai trò của KTNN trong chế độ nhà nước pháp quyền CNXH, với tính chất là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của nhà nước. Bản thân KTNN do địa vị pháp lý và quyền hạn, tính độc lập chưa đúng tầm và còn nhiều yếu tố khác cản trở nảy sinh ngay trong hoạt động của KTNN như chất lượng kiểm toán, các tiêu cực phát sinh trong quá trình kiểm toán... Những tác động của các nhân tố này làm ảnh hưởng đến hiệu lực hoạt động của KTNN, làm cho hiệu lực các kiến nghị của KTNN đối với các cuộc kiểm toán không được tôn trọng thực hiện một cách đầy đủ, kịp thời. Theo chúng tôi đây là vấn đề cơ bản và là điểm mấu chốt cần phải giải quyết hiện nay để nâng cao uy tín và hiệu quả hoạt động của KTNN. Vấn đề này nếu được giải quyết tốt sẽ làm cơ sở để đổi mới, phát triển cơ quan KTNN cả về tổ chức và chất lượng hoạt động trong những năm tới.

Để xây dựng cơ sở khoa học và các giải pháp cho việc nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN đối với các cá nhân, tổ chức có liên quan đến việc sử dụng tài chính công, đề tài khoa học cấp Bộ *"Phương thức và giải pháp tăng cường tính hiệu lực đối với các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước"* đã được Tổng KTNN ra quyết định nghiên cứu trong kế hoạch khoa học công nghệ năm 2003. Kết quả nghiên cứu của đề tài sẽ có tác dụng rất lớn trong việc giải quyết cơ sở lý luận và thực tiễn đối với việc đưa ra các giải pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN và điều này sẽ có những tác động tiếp theo để giúp cho KTNN cải biến tích cực đối với toàn bộ quá trình hoạt động của mình.

1. Mục đích của đề tài

- Xây dựng các cơ sở lý luận khoa học và thực tiễn để tăng cường hiệu lực các kiến nghị của KTNN.
- Xây dựng các phương pháp, cách thức tác động thích hợp nhất để bảo đảm những kiến nghị của cơ quan KTNN đối với các đối tượng có liên quan

được thực hiện một cách đầy đủ nhất với hiệu lực và tính khả thi cao nhất. Mục đích lớn nhất mà đề tài đặt ra nhằm bảo đảm các nguồn lực tài chính công được sử dụng tiết kiệm và đạt hiệu quả cao nhất. Ngăn chặn có hiệu quả tình trạng tham ô, lãng phí và sử dụng kém hiệu quả các nguồn vốn của nhà nước hiện nay.

- Giải quyết các mối quan hệ giữa kiến nghị của cơ quan KTNN với quá trình Kiểm toán nói riêng và mối quan hệ với các đối tượng kiểm toán với Chính phủ, Quốc hội.

2. Đối tượng nghiên cứu

- Phương thức và giải pháp tăng cường tính hiệu lực các kiến nghị của KTNN trong các cuộc Kiểm toán.

- Kết quả kiểm toán và các kiến nghị của KTNN sau hơn 10 năm hoạt động.

- Các mối quan hệ liên quan đến kiến nghị của KTNN.

3. Phạm vi nghiên cứu

- Các hoạt động và các kiến nghị của KTNN trong lĩnh vực tài chính công.

- Phương thức và giải pháp thực hiện và duy trì quyền lực của KTNN trong các kiến nghị của tổ chức các cơ quan KTNN tối cao INTOSAI, ASOSAI và KTNN một số quốc gia khác trên thế giới.

4. Phương pháp nghiên cứu

- Sử dụng phương pháp điều tra khảo sát hoạt động KTNN sau hơn 10 năm hoạt động. Phương pháp phân tích tổng quát và khảo sát chi tiết thực tiễn về tổ chức và cơ chế hoạt động KTNN.

- Kết hợp phương pháp điều tra, phân tích với phương pháp tư duy lý luận theo quan điểm biện chứng để giải quyết các nội dung nghiên cứu của đề tài.

5. Nội dung của đề tài

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

Chương I. Hiệu lực và vai trò các kiến nghị của KTNN đối với việc nâng cao tính kinh tế và tính hiệu quả các hoạt động Tài chính công;

Chương II. Thực trạng hiệu lực kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động;

Chương III. Phương thức và giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN.

CHƯƠNG I

HIỆU LỰC VÀ VAI TRÒ CÁC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC ĐỐI VỚI VIỆC NÂNG CAO TÍNH KINH TẾ VÀ TÍNH HIỆU QUẢ CÁC HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH CÔNG

1.1. Hiệu lực kiến nghị và các biện pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

1.1.1. Kiến nghị của và các loại kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Đối với mọi quốc gia trên thế giới, KTNN là một cơ quan chuyên môn có chức năng kiểm tra, giám sát một cách độc lập quá trình hoạt động tài chính công trong thiết chế tổ chức của một Nhà nước pháp quyền. Phần lớn các Quốc gia trên thế giới, KTNN là cơ quan hoạt động độc lập với Chính phủ (cơ quan hành pháp) và hoàn toàn độc lập với các cơ quan, đơn vị, tổ chức (gọi tắt là đơn vị) quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công. Một số nước KTNN không những độc lập với Chính phủ mà còn độc lập với cả Quốc hội; có cả chức năng phán quyết của tòa án như Tòa thẩm kế (KTNN) của Pháp, Cộng hòa Liên bang Đức... Bên cạnh đó tại một số quốc gia như Nhật Bản, Trung Quốc... thì KTNN là cơ quan kiểm tra, kiểm soát, giám sát tài chính công đặt ở Chính phủ nhưng hoàn toàn độc lập với Chính phủ. KTNN Việt Nam do mới ra đời và do đặc thù về thể chế Nhà nước ta nên hiện tại vẫn là cơ quan thuộc Chính phủ và hoạt động dựa trên các văn bản pháp lý là Nghị định 70/CP trước đây và nghị định 93/2003/NĐ- CP của Chính phủ hiện nay. KTNN của Việt Nam được đánh giá là cơ quan có tính độc lập còn khá khiêm tốn trong các cơ quan KTNN trên thế giới.

Mục đích hoạt động của KTNN các Quốc gia trên thế giới nói chung và Việt Nam nói riêng là nhằm bảo đảm việc quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công tại các đơn vị thực hiện đúng pháp luật, đúng mục đích, đạt lợi ích và hiệu quả cao nhất có thể. Bên cạnh đó KTNN còn có chức năng phát hiện các sai phạm; những bất hợp lý của các quyết định, văn bản pháp luật đã ban hành của các cơ quan Nhà nước về điều chỉnh các hoạt động tài chính công

của Nhà nước, đưa ra các kiến nghị đối với các cơ quan chức năng Nhà nước, Chính phủ, Quốc hội để xử lý các sai phạm hoặc điều chỉnh sửa đổi các văn bản quy phạm pháp luật, các quyết định đã ban hành.

Các chức năng cơ bản của KTNN các quốc gia trên thế giới gồm

- Giám sát một cách độc lập các hoạt động tài chính công của nhà nước. Bất kỳ một cơ quan, đơn vị, tổ chức nào có sử dụng tài chính công đều phải chịu sự giám sát thường xuyên của KTNN.

- Kiểm tra xác nhận mức độ đúng đắn, mức độ trung thực hợp lý các Báo cáo tài chính, Báo cáo quyết toán hàng năm của các đơn vị sử dụng tài chính công để làm cơ sở cho Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp phê duyệt ngân sách hàng năm; giúp cho Chính phủ, các cơ quan chức năng, các cấp chính quyền địa phương quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công một cách đúng hướng, đúng pháp luật và đạt hiệu quả.

- KTNN thông qua hoạt động kiểm toán của mình để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và sự tuân thủ pháp luật đối với các đơn vị sử dụng tài chính công được kiểm toán.

- KTNN thực hiện chức năng thẩm định, đánh giá các dự toán của các đề án đầu tư XDCB, các chương trình mục tiêu Quốc gia trước khi trình Quốc hội, Hội đồng Nhân dân các cấp phê duyệt để đưa vào thực hiện.

- KTNN là cơ quan thực hiện chức năng tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ về các Quyết định, các văn bản pháp luật có liên quan đến điều chỉnh đúng đắn có hiệu quả các quan hệ tài chính công.

Chức năng KTNN Việt Nam hiện nay theo Nghị định 93/2003/NĐ- CP của Chính phủ, chủ yếu là kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp các số liệu trên các Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán về tính kinh tế, tính tuân thủ pháp luật của việc sử dụng tài chính công.

Trong quá trình thực hiện các chức năng nói trên nếu phát hiện các sai phạm của các cơ quan, tổ chức, cá nhân làm thiệt hại và có khả năng làm thiệt hại tài chính công như tham ô, lãng phí, sử dụng tài chính không đúng mục đích, không tuân thủ pháp luật ... KTNN sẽ đưa ra kiến nghị xử lý các cá

nhân, tổ chức có liên quan nói trên cho Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan chức năng, chính quyền địa phương các cấp xử lý hoặc ngăn chặn các sai phạm trên.

1.1.1.1. Bản chất các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước được hiểu như sau

Kiến nghị của KTNN trên giác độ chung về thực chất là một phần chức năng quan trọng của KTNN với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước.

Nếu xét theo quá trình kiểm toán thì các kiến nghị của KTNN là một nội dung cơ bản trong Báo cáo kiểm toán của KTNN, là sản phẩm của quá trình kiểm toán nhằm góp phần ngăn chặn các sai phạm, các hiện tượng tham nhũng, lãng phí và sử dụng kém hiệu quả các nguồn lực tài chính công trong các đơn vị thuộc phạm vi của KTNN.

- Đứng trên quan điểm, lập trường của một tổ chức thì kiến nghị của KTNN thể hiện quan điểm, lập trường của cơ quan KTNN về kết quả kiểm toán.

- Đứng trên giác độ quyền hạn của một cơ quan công quyền thì kiến nghị của KTNN là một quyền hạn quan trọng của cơ quan KTNN. KTNN không phải là một cơ quan chức năng quản lý, điều hành các hoạt động của Nhà nước với tính cách là một cơ quan hành pháp, Tư pháp hoặc lập pháp. KTNN không thực hiện việc xử lý các sai phạm nhưng đưa ra kiến nghị để các cơ quan chức năng thuộc cơ quan lập pháp, hành pháp hoặc Tư pháp xử lý các sai phạm theo kiến nghị của KTNN. Về nguyên tắc, các kiến nghị của KTNN phải được các cơ quan, đơn vị, tổ chức, cá nhân có liên quan tôn trọng thực hiện. Nếu không thực hiện hoặc trì hoãn thực hiện thì phải nêu rõ lý do. Cơ quan KTNN nếu xét thấy lý do không hợp lý, hợp pháp thì tiếp tục yêu cầu cơ quan, đơn vị, tổ chức hay cá nhân đó thực hiện kiến nghị của mình hoặc kiến nghị lên cấp cao hơn đối với các đơn vị, tổ chức, cá nhân đó. Thậm chí, KTNN có quyền công khai các kiến nghị của mình trước công chúng nếu thấy việc công khai là cần thiết.

1.1.1.2. Các loại kiến nghị của KTNN

Dựa vào các chức năng của KTNN có các loại kiến nghị sau

Thứ nhất, kiến nghị về xử lý các sai phạm phát hiện trong quá trình kiểm toán. Đây là dạng kiến nghị phổ biến nhất được hình thành từ kết quả kiểm

toán mà KTNN thực hiện. Những sai phạm như tham ô, biển thủ tài sản công, sử dụng lãng phí, kém hiệu quả các nguồn lực tài chính công của cá nhân, tổ chức có liên quan sẽ được KTNN kiến nghị xử lý bằng văn bản cho các cơ quan chức năng, cấp trên trực tiếp của cá nhân hay tổ chức có sai phạm nêu trên. Những kiến nghị loại này sau một thời gian nhất định (được ghi trong văn bản) KTNN sẽ kiểm tra lại để xem cá nhân hay tổ chức liên quan có tôn trọng hay không. Hình thức của kiến nghị bao gồm:

+ Đề nghị xử lý kỷ luật: cảnh cáo, thay đổi công tác, cách chức, truy tố trước pháp luật; yêu cầu thu hồi các khoản tiền tham ô, lãng phí, chi không đúng chế độ của các cá nhân, tổ chức liên quan.

+ Kiến nghị các cơ quan, tổ chức cá nhân chấm dứt hoặc ngăn chặn những hoạt động về sử dụng tài chính công trái với các qui định của pháp luật, hoạt động có khả năng gây thiệt hại nghiêm trọng cho lợi ích nhà nước.

Thứ hai, các kiến nghị về chấn chỉnh chế độ kế toán, tài chính, tổ chức nhân sự, cơ chế hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán nhằm đảm bảo cho các đơn vị này quản lý, sử dụng tài chính công tiết kiệm và có hiệu quả hơn. Các đơn vị sau khi nhận được kiến nghị của KTNN sẽ đưa ra các quyết định, giải pháp thực hiện và báo cáo kết quả thực hiện về cho cơ quan KTNN. KTNN sẽ thực hiện kiểm tra lại sau khi nhận được các báo cáo này.

Thứ ba, các kiến nghị có tính chất tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ, các Bộ ngành, Hội đồng nhân dân và chính quyền nhân dân các cấp. Những kiến nghị này của KTNN có liên quan đến việc các cơ quan nói trên điều chỉnh chiến lược phát triển; vấn đề đối nội, đối ngoại; việc ban hành các quy định, các văn bản pháp luật có liên quan đến điều hành, quản lý và sử dụng tài chính công.

Thứ tư, các loại kiến nghị yêu cầu các cá nhân, tổ chức đang điều hành, quản lý và sử dụng tài chính công phải tôn trọng thực hiện các quy định, quy phạm pháp luật của Nhà nước, tôn trọng thực hiện quyền dân chủ của nhân dân trong lĩnh vực hoạt động tài chính công.

Thứ năm, các kiến nghị của KTNN đối với Quốc hội, Chính phủ, các Bộ ngành, các cấp chính quyền địa phương liên quan đến việc nâng cao địa vị pháp lý, chức năng, quyền hạn... của cơ quan KTNN. Đây là những kiến nghị về chính bản thân cơ quan KTNN để đảm bảo cho KTNN luôn hoạt động và phát triển đạt hiệu quả cao nhất.

Dựa vào loại kiến nghị xử lý trên các Báo cáo kiểm toán có các loại sau

- Kiến nghị về điều chỉnh, sửa đổi báo cáo tài chính.
- Kiến nghị xử lý các hành vi vi phạm chế độ tài chính và xuất toán khỏi quyết toán; giảm trừ cấp kinh phí năm sau ...
- Kiến nghị xử lý các sai phạm của các cá nhân, tổ chức có liên quan đến việc tham ô, lãng phí tài chính công.
- Kiến nghị có tính chất tư vấn cho quốc hội, Chính phủ về các vấn đề liên quan đến hoạt động hoặc điều chỉnh tài chính công.

Dựa vào loại hình kiểm toán

- Các kiến nghị trong kết quả kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán.
- Các kiến nghị trong kết quả kiểm toán hoạt động.
- Các kiến nghị trong kết quả kiểm toán tuân thủ.
- Các kiến nghị trong kết quả kiểm toán thẩm định các đầu tư dự toán (kiểm toán trước).

1.1.2. Khái niệm về hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán

Khoa học quản lý hiện đại đã khẳng định rằng: để đánh giá một tổ chức, một cơ quan, một doanh nghiệp ... thì người ta thường xem xét 3 tiêu chí: hiệu quả hoạt động, hiệu lực mà kết quả hoạt động đem lại và hiệu năng của bộ máy quản lý.

KTNN muốn trở thành một công cụ hữu hiệu và quan trọng trong kiểm soát vĩ mô nền kinh tế, một công cụ mạnh của Nhà nước pháp quyền XHCN Việt Nam thì một trong những vấn đề đầu tiên phải chú trọng là nâng cao hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Vậy thuật ngữ hiệu lực là gì ?

Đại từ điển bách khoa Nhà xuất bản giáo dục đã nêu: một hiệu lực bao gồm 2 nội hàm: một là chỉ *Tác dụng đích thực* (như hiệu lực của lời nói, hoặc thuốc này rất có hiệu lực), hai là chỉ giá trị thi hành của một văn bản, một quyết định (như văn bản này đã hết hiệu lực, văn bản khác vẫn còn hiệu lực).

Như vậy, *thuật ngữ hiệu lực chỉ khả năng thực thi, tác dụng có thật và cụ thể của lời nói, kiến nghị, kết luận; nói như vậy cũng có nghĩa là: hiệu lực là một hiện thực, là kết quả cụ thể mà kết luận, kiến nghị đưa lại, làm cho đời sống hiện thực bị tác động và phát triển theo chiều hướng tích cực hơn.*

Hiệu lực các kiến nghị của KTNN về thực chất là mức độ tôn trọng thực hiện của các cơ quan, đơn vị, tổ chức cá nhân có liên quan đối với các ý kiến, quan điểm xử lý các sai phạm mà cơ quan KTNN phát hiện trong quá trình kiểm toán, nhằm bảo đảm cho các hoạt động tài chính công được thực hiện tuân thủ luật pháp, đúng mục đích, tiết kiệm và có hiệu quả.

Hiệu lực các kiến nghị của KTNN là một phần quyền lực quan trọng của KTNN và cần phải được quy định trong văn bản pháp luật cao nhất của mỗi quốc gia như Hiến pháp, luật KTNN.

Hiệu lực các kiến nghị của KTNN xác lập giá trị của KTNN đối với nền kinh tế và thể hiện trên các **tiêu chí** sau:

- Khẳng định giá trị pháp lý và khẳng định quyền lực của cơ quan KTNN cũng như kết quả hoạt động của cơ quan này trong thiết chế nhà nước pháp quyền, nhà nước dân chủ, nhà nước do dân và vì dân;
- Xác lập và tăng cường địa vị pháp lý của cơ quan KTNN;
- Là cơ sở để xây dựng và hoàn thiện về tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan KTNN, nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán và hoạt động của KTNN;
- Thông qua việc thực hiện các kiến nghị của KTNN để bảo đảm các nguồn lực tài chính công được quản lý, điều hành và sử dụng có hiệu quả hơn; ngăn chặn các tệ nạn tiêu cực trong việc sử dụng tài chính công như tham ô, lãng phí, sử dụng sai mục đích, không tuân thủ pháp luật đối với các cá nhân, tổ chức có liên quan đến tài chính công.

Hiệu lực đã hàm ý cải tạo, thay đổi; cách tân hiện thực.

Kết luận và kiến nghị trong báo cáo kiểm toán của KTNN sẽ có hiệu lực khi nó hướng vào sự khẳng định và tôn vinh cái đúng, tôn vinh những quan hệ tài chính lành mạnh, phê phán những vi phạm, sai sót, lầm lẫn, chỉ ra cách cải tiến, đổi mới, theo chiều hướng tiến bộ. Kết luận, kiến nghị của KTNN sẽ tỏ rõ hiệu lực khi nó giúp tăng cường kỷ luật tài chính, xây dựng nền nếp quản lý khoa học và củng cố trật tự, kỷ cương trong quản lý và điều hành nền tài chính công.

Kết luận và kiến nghị trong báo cáo kiểm toán của KTNN là căn cứ để đánh giá, xác nhận thực trạng tài chính của đơn vị được kiểm toán và nó phải có giá trị thi hành trong thực tiễn.

Như thế pháp lý đảm bảo về mặt "thế năng" cho hiệu lực các kiến nghị của KTNN, còn bản thân chất lượng hoạt động kiểm toán sẽ tạo ra "động năng", tạo ra hiện thực- sự chuyển động theo hướng tích cực của hoạt động tài chính công - đối tượng thường xuyên của KTNN.

Trong khái niệm về kiểm toán hoạt động, thuật ngữ tính hiệu lực trên có quan hệ hữu cơ với tính hiệu quả, tính kinh tế và hiệu năng của bộ máy quản lý. Trong khái niệm Hiệu lực của kết luận, kiến nghị kiểm toán thì thuật ngữ hiệu lực có quan hệ hữu cơ với hiệu quả, hiệu năng và tính thực thi trong hiện thực của nó, hay nói khác đi, là tính hành động hướng tới sự tiến bộ trong quản lý, trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

1.1.3. Các nhân tố tác động đến việc nâng cao hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN thực chất nhằm vào việc sẽ làm sao để Quốc hội, Chính Phủ, các đơn vị được kiểm toán và nhân dân thấy được tác dụng của kiểm toán trong việc nâng cao hiệu quả và chất lượng của các hoạt động có sử dụng nguồn lực công, từ đó góp phần lành mạnh hoá các quan hệ tài chính.

Giải pháp này còn hướng vào việc hoàn thiện tổ chức, hoạt động của KTNN, nâng cao phẩm chất và năng lực của đội ngũ Kiểm toán viên Nhà

nước (công chức kiểm toán) để làm ra các dịch vụ kiểm toán công có chất lượng cao, có sức thuyết phục và có giá trị thực thi cao nhất.

Các nhân tố này bao gồm một hệ thống đồng bộ, có quan hệ hữu cơ, tác động và chi phối lẫn nhau, cùng hướng vào mục đích nâng cao hiệu lực của các kết luận và kiến nghị của KTNN.

Các nhân tố này bao gồm:

1. Tăng cường tính pháp lý của hoạt động kiểm toán và của các kết luận, kiến nghị kiểm toán

- Hiện nay, tổ chức và hoạt động của KTNN được các văn kiện của Đảng nhấn mạnh rất nhiều lần:

Nghị quyết hội nghị lần thứ ba (khoá VIII) đã nhấn mạnh: *"Đề cao vai trò của KTNN trong việc kiểm toán mọi cơ quan, tổ chức có sử dụng NSNN. Cơ quan kiểm toán báo cáo kết quả kiểm toán cho quốc hội, chính phủ và công bố công khai cho dân biết"*.

Nghị quyết đại hội Đại biểu lần thứ IX của Đảng đã khẳng định: *"... thiết lập cơ chế giám sát tài chính- tiền tệ, nhằm đảm bảo an ninh tài chính quốc gia, kiểm soát các nguồn vốn, các khoản vay nợ, trả nợ, mở rộng hình thức công khai tài chính. Nâng cao hiệu lực pháp lý và chất lượng KTNN như một công cụ mạnh của Nhà nước"*.

- Quyết định số 136/2001/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ cũng ghi rõ *"Đẩy mạnh đấu tranh chống quan liêu tham nhũng trong bộ máy nhà nước. Thực hiện chế độ kiểm toán và các chế độ bảo vệ tài sản công và NSNN"*

Luật NSNN sửa đổi, Luật kế toán do quốc hội khoá IX thông qua đều quy định rõ trách nhiệm của KTNN trong việc kiểm soát NSNN và tài sản công.

- Tuy vậy, cho đến nay tổ chức và hoạt động kiểm toán của KTNN mới được chỉ quy định tại các nghị định của chính phủ. Nghị định 70/CP năm 1994 về thành lập cơ quan KTNN, nghị định số 93/2003/NĐ-CP qui định và tổ chức, hoạt động của KTNN. Tuy đã là các văn kiện nhà nước đánh dấu sự chuyển biến có tính chất quan trọng của Nhà nước pháp quyền Việt Nam về

nhận thức và hành động, trong đó Nghị định 93 có chú ý nhấn mạnh các kết luận và kiến nghị của KTNN có giá trị thực hiện, song vẫn chưa đủ tầm cao, sự đầy đủ và đồng bộ về mặt pháp lý để cơ quan KTNN nâng cao được quyền lực cần thiết của mình. Cần phải tiến tới hai việc lớn trong công tác lập pháp:

Một là, phải Hiến định chấp pháp quan điểm và kiến nghị kiểm toán của Đảng và nhà nước ta, làm sao cho đạo luật cơ bản này trở thành nền tảng pháp lý gốc cho mọi định chế về tổ chức và hoạt động kiểm toán nói chung và KTNN nói riêng.

Hai là, Quốc hội phải thực hiện việc ban hành Luật KTNN, trong đó không chỉ qui định quyền hạn, vị pháp lý, chức năng, nghĩa vụ của KTNN, quy định về Kiểm toán viên Nhà nước, về cơ chế hoạt động KTNN, về kiểm toán bắt buộc, về hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán do KTNN thực hiện.

Trên cơ sở đó, Chính phủ sẽ có những nghị định hướng dẫn thực hiện và các cơ quan có thẩm quyền sẽ quy định về chuẩn mực, quy trình kế toán, các văn bản pháp luật về kiểm toán phải làm rõ giá trị hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán của KTNN.

Tạo ra hành lang pháp lý đầy đủ, đồng bộ là giải pháp cơ bản nhất, tạo môi trường hợp pháp, thuận lợi cho hiệu lực các kết luận và kiến nghị của KTNN. Đây thực sự là giải pháp hết sức quan trọng và có tính tiên quyết.

2. Củng cố và tăng cường địa vị pháp lý của KTNN

- Đối với vấn đề này, vấn đề quan trọng nhất là phải giải quyết đúng đắn vấn đề mô hình tổ chức và hoạt động của KTNN; xác định rõ KTNN thuộc nhánh quyền lực nào, thuộc Quốc hội, Chính phủ hay độc lập như một cơ quan Tư pháp. Chúng ta đều hiểu rõ nhà nước pháp quyền XHCN của chúng ta do Đảng CSVN lãnh đạo toàn diện và tuyệt đối. Tuy vậy, mỗi nhánh quyền lực đều được phân phối, phân nhiệm rõ ràng về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và đều có tính độc lập tương đối trong hoạt động để tạo nên sự kiểm soát lẫn nhau của toàn hệ thống thể chế chính trị, hướng đến việc gia tăng hiệu quả, hiệu lực hoạt động của bộ máy nhà nước pháp quyền, để đảm bảo nguyên

tắc cơ bản của hoạt động kiểm toán là nguyên tắc độc lập, chỉ tuân thủ pháp luật, phải xem xét và quyết định dứt khoát KTNN nằm ở nhánh quyền lực nào là phù hợp nhất trong những điều kiện pháp lý hiện tại của Việt Nam?.

Theo quan điểm của đề tài thì KTNN nên độc lập không nằm trong chính phủ, và cũng không nằm trong Quốc hội hoặc ít nhất trước mắt KTNN phải là một cơ quan chuyên môn do Quốc hội thành lập, hoạt động một cách độc lập.

- Nếu KTNN vẫn còn nằm trong cơ quan hành pháp thì KTNN phải được cấu trúc như một cơ quan ngang Bộ. Trong trường hợp này nên sát nhập Thanh tra Nhà nước với KTNN thành cơ quan Kiểm toán và thanh tra như mô hình Ấn độ (cơ quan tổng kiểm toán và kiểm sát) hay Cuba (Bộ kiểm toán và kiểm tra), mô hình Trung Quốc (Tổng KTNN là cơ quan thuộc quốc vụ viện).

- Nếu KTNN thuộc Quốc hội, thì nó sẽ là Ủy ban kiểm toán Quốc hội, hoạt động theo Luật KTNN, nó thực thi chức năng kiểm toán chứ không thực thi chức năng giám sát của quốc hội mà chỉ phục vụ chức năng đó như một công cụ mà thôi (kiểm tra tài chính công).

Trong trường hợp này, Thanh tra nhà nước chỉ là cơ quan thanh tra nội bộ của chính phủ.

- Nếu KTNN đứng độc lập ngoài chính phủ và quốc hội thì quốc hội sẽ có một ủy ban kiểm toán để giám sát hoạt động của KTNN

Trong cả 3 mô hình trên thì thanh tra tài chính nhà nước chỉ còn là cơ quan thanh tra nội ngành trực thuộc Bộ trưởng tài chính như mọi tổ chức thanh tra nội ngành của các bộ khác.

Giải pháp cải cách hành chính trên nhằm làm tinh giản về tổ chức, tránh chồng chéo và nâng cao hiệu lực kiểm toán cũng như hiệu quả hoạt động của KTNN và nâng cao hiệu lực các cơ cấu kiểm tra, kiểm soát khác của Nhà nước.

3. Nhân tố chất lượng hoạt động và chất lượng các kết luận, kiến nghị kiểm toán

Nâng cao chất lượng kiểm toán là con đường cơ bản để tạo ra hiệu lực của kết luận, kiến nghị kiểm toán. Muốn vậy phải:

- Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình, biện pháp kiểm toán để tạo ra chỗ dựa hành nghề của KTV, tạo cơ sở để tổ chức, chỉ đạo, kiểm soát các hoạt động kiểm toán.

- Xây dựng và ban hành đồng bộ quy chế và hoạt động của Đoàn, tổ kiểm toán, quy chế đạo đức hành nghề và ban hành các điều KTV không được làm.

- Tuyển chọn, đào tạo, bồi dưỡng một đội ngũ KTV có đạo đức trong sáng, chí công vô tư, trung thực, khách quan và có năng lực làm việc sáng tạo, có tính nguyên tắc cao, và có kỹ năng ngành nghề vượt trội.

Đây là nhân tố cơ bản tạo nên nội sinh, tạo ra tiềm lực thực sự cho hoạt động kiểm toán

- Tạo điều kiện và cơ sở vật chất, chế độ đãi ngộ và phương tiện làm việc cho KTNN, đảm bảo cho KTNN hoạt động thuận lợi, hiệu quả và không phụ thuộc vào đơn vị được kiểm toán.

- Tăng cường hoạt động kiểm tra, kiểm soát hoạt động kiểm toán, đảm bảo tính khách quan, trung thực và có tính xác thực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Các biện pháp trên sẽ hỗ trợ nhau và phải được thực thi đồng bộ.

4. Phải quy định rõ ràng trách nhiệm của các cơ quan hữu trách và các đơn vị thuộc đối tượng bắt buộc kiểm toán của KTNN trong việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

- Mọi đối tượng kiểm toán đều phải nghiêm túc và nhanh chóng thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nếu không thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN được xem là vi phạm luật, phải được xử lý theo luật định.

- Các luật lệ, định chế kiểm toán phải có các quy định chế tài và vấn đề này. Luật hình sự, Luật dân sự, Luật hành chính phải có sử dụng những nội dung liên quan đảm bảo sự thực thi kết luận kiểm toán của KTNN.

- Các cơ quan bảo vệ pháp luật, khi nhận được hồ sơ đề nghị xem xét, xử lý của KTNN phải nghiêm túc kiểm tra, xem xét, điều tra và xử lý theo luật pháp.

- Phải quy định rõ trách nhiệm kiểm tra của KTNN như quy định tại Nghị định 93/2003/NĐ-CP đã chỉ rõ, cần hoàn thiện các quy định thực hiện bước 4 của quy trình kiểm toán của KTNN.

5. Từng bước công khai kết quả kiểm toán

Bản thân việc công khai kết quả kiểm toán là sự thể hiện công khai hoá, dân chủ hoá trong đời sống kinh tế xã hội. Tuy vậy, môi trường pháp lý, môi trường quản lý, môi trường kế toán, môi trường kiểm toán, môi trường thông tin ở trong từng bước hoàn thiện, việc công khai kết quả kiểm toán phải đi từng bước, vững chắc và theo quy định của pháp luật. Trách nhiệm của KTNN là công khai mọi thông tin mà KTNN cho là cần thiết và kiểm soát được đồng thời không vi phạm các nguyên tắc bảo mật thông tin của nhà nước.

Bản thân vấn đề này sẽ lôi kéo toàn xã hội vào việc giám sát và ngăn chặn những hành vi lãng phí, tham ô, tham nhũng, góp phần làm tăng hiệu lực kiểm toán trong đời sống xã hội.

1.2. Vai trò và tác động của các kiến nghị của Kiểm toán nhà nước đối với các hoạt động tài chính công

1.2.1. Kiểm toán nhà nước, công cụ kiểm soát các hoạt động tài chính công của nhà nước Việt Nam

Những yêu cầu tăng cường kiểm soát của Nhà nước trong việc sử dụng NSNN và công quỹ quốc gia, bảo đảm tính trung thực, chính xác, hợp pháp và hợp lệ của việc sử dụng nguồn lực tài chính công, ngăn ngừa sự xâm hại tài sản Nhà nước, xây dựng Nhà nước pháp quyền có hiệu lực trong việc quản lý kinh tế - xã hội đòi hỏi phải thành lập một cơ quan độc lập với cơ quan trực tiếp quản lý ngân sách và tài sản Nhà nước nhằm kiểm tra một cách độc lập khách quan, việc tuân thủ pháp luật trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính; đảm bảo sự minh bạch, công khai và hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính công. đây là lí do chủ yếu nhất cho sự ra đời cơ quan KTNN trong thể chế nhà nước pháp quyền.

Đối với Việt Nam do yêu cầu phải gia tăng quyền kiểm soát vĩ mô của Nhà nước pháp quyền XHCN đối với các hoạt động liên quan đến ngân sách

nhà nước, các công quỹ và tài sản quốc gia, sự ra đời của KTNN vừa là chủ thể quản lý mới, vừa là sản phẩm của công cuộc cải cách nền hành chính quốc gia.

Đối với mọi quốc gia trên thế giới cũng như đối với Việt Nam KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất đối với việc kiểm tra nền tài chính công. Bởi vậy, khách quan mà nói, sự hiện diện của KTNN đã khẳng định quyết tâm gia tăng hiệu quả, hiệu lực quản lý tài chính công của Nhà nước.

KTNN là công cụ kiểm tra của nhà nước, góp phần ngăn chặn và phát hiện các vi phạm xâm hại đến nguồn lực công, từ đó hình thành các kiến nghị tới các cơ quan có thẩm quyền xử lý các vi phạm theo quy định của pháp luật.

Với chức năng kiểm tra, xác nhận các thông tin trên các báo tài chính được kiểm toán; giải toả trách nhiệm cho đơn vị được kiểm toán và tư vấn cho các đơn vị được này về công tác hạch toán kế toán, các giải pháp sử dụng tài chính công sao cho có hiệu quả cao nhất. Kiến nghị xử lý các sai phạm trong việc quản lý sử dụng tài chính công hoặc tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ, KTNN về việc ban hành các văn bản pháp luật, các quyết sách điều chỉnh vĩ mô nền kinh tế. Các kiến nghị của KTNN không ngoài mục đích nhằm phát huy tính tích cực trong việc thiết lập kỷ cương quản lý, góp phần quan trọng việc tăng cường hiệu quả, hiệu lực sử dụng nguồn lực tài chính công.

Việc đánh giá hiệu năng của cơ quan KTNN, đánh giá tác động tích cực của hoạt động KTNN đối với quản lý tài chính công trước hết là hiệu lực các kiến nghị của KTNN có được tôn trọng thực hiện không, được xem là tiêu chí hàng đầu có ý nghĩa rất quan trọng.

Những kiến nghị của KTNN là một trong những nhân tố góp phần đảm bảo duy trì tính kinh tế, hiệu quả trong hoạt động kinh tế. Thông qua hoạt động của mình KTNN chỉ rõ việc sử dụng NSNN cho từng ngành, từng lĩnh vực, từng doanh nghiệp và các yếu tố cản trở tính hiệu quả của các hoạt động trong nền kinh tế.

Những kiến nghị của KTNN về việc thực hiện kết quả kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ trong các hoạt động kinh tế - tài chính góp phần làm lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế - tài chính trong nền kinh tế.

KTNN thông qua kết quả kiểm toán của mình đưa ra các kiến nghị để thực hiện cơ chế chính sách tài chính, lập và giao kế hoạch ngân sách Nhà nước, kiểm tra việc thực hiện kế hoạch NSNN, đồng thời xử lý các sai phạm trong thu, chi, điều hành và quyết toán NSNN.

Kết quả hoạt động và những kiến nghị của KTNN có tác dụng răn đe, ngăn ngừa các sai phạm trong quản lý tài chính công, cung cấp các thông tin tin cậy cho Quốc hội về các hoạt động kinh tế - xã hội, thực hiện giám sát và thu hút vốn đầu tư cho toàn xã hội. Có thể nói rằng những kiến nghị của KTNN giữ vai trò quan trọng trong việc giúp Quốc hội, Chính phủ thực hiện việc quản lý kinh tế - xã hội, xây dựng và điều hành có hiệu quả NSNN, đồng thời cung cấp các thông tin cho Quốc hội, Chính phủ nhằm thực hiện cơ chế chính sách tài chính hiện hành.

Kiến nghị của KTNN là cơ sở để các cơ quan chức năng nhà nước kiểm soát việc chấp hành những quy định hiện hành về nghĩa vụ nộp NSNN, thực hiện nộp đúng, nộp đủ theo quy định của pháp luật của các đối tượng có liên quan đến kiến nghị của KTNN góp phần vào việc bảo vệ lợi ích của Nhà nước, cải thiện môi trường kinh doanh, tạo ra sự cạnh tranh bình đẳng giữa các tổ chức, cá nhân trong nền kinh tế.

- Kiến nghị của KTNN góp phần kiểm soát chặt chẽ việc sử dụng NSNN, chống thất thoát, lãng phí, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn và tài sản của Nhà nước. Trong điều kiện nhu cầu chi NSNN rất lớn, khả năng đáp ứng nhu cầu này còn rất hạn chế thì việc tăng cường quản lý NSNN, hạn chế thất thoát, lãng phí, nâng cao hiệu quả sử dụng NSNN có ý nghĩa rất quan trọng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh tế - xã hội đã đề ra.

- Thông qua kết quả kiểm toán và kiến nghị kiểm toán KTNN cung cấp cơ sở dữ liệu cho Chính phủ, các cơ quan chức năng ra quyết định và quản lý NSNN sát thực và có hiệu quả hơn. Thông qua việc kiểm tra tài chính KTNN chỉ ra những điểm bất hợp lý trong việc xác định những chỉ tiêu thu, nhiệm vụ chi NSNN; góp phần tạo lập cơ sở, căn cứ để xây dựng dự toán NSNN nhằm thu đúng, thu đủ, chống thất thu cho NSNN; đồng thời kiến nghị việc phân bổ

NSNN cho các ngành, lĩnh vực, địa phương một cách hợp lý, thực hành tiết kiệm và nâng cao hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực tài chính công.

KTNN đề xuất kiến nghị nhiều giải pháp đối với chính phủ, quốc hội nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách về kinh tế - tài chính khắc phục những tồn tại trong việc quản lý kinh tế - tài chính và NSNN ở các cơ quan, đơn vị. Qua hoạt động kiểm toán, đề xuất kiến nghị việc thiết lập cơ chế quản lý, cấp phát và thanh quyết toán đối với ngân sách địa phương, đối với các khoản hỗ trợ của ngân sách.

Thông qua việc thẩm định dự toán và kiểm toán việc thực hiện ngân sách KTNN sẽ chỉ ra những điểm bất hợp lý, thiếu căn cứ khoa học đối với quá trình lập, chấp hành (tổ chức thực hiện) và quyết toán ngân sách, các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền khác nhau đối với từng khâu của quy trình này. Có thể nói một cách khái quát, theo quy định của pháp luật, việc quyết định dự toán ngân sách, phê chuẩn quyết toán ngân sách thuộc thẩm quyền của Quốc hội, Hội đồng nhân dân, còn Chính phủ, Ủy ban nhân dân có nhiệm vụ lập dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách cấp mình và quyết toán ngân sách hàng năm trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân; đồng thời Chính phủ, Ủy ban nhân dân tổ chức thực hiện ngân sách đã được Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định. KTNN đóng vai trò là bên thứ ba trong việc thẩm định, đánh giá quá trình lập, tổ chức thực hiện và phê duyệt ngân sách nhà nước và ngân sách của chính quyền nhân các cấp. kết quả kiểm toán và kiến nghị của KTNN là cơ sở để Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp phê duyệt dự toán, quyết toán Ngân sách nhà nước Trung ương và Ngân sách chính quyền các cấp. Đồng thời giải tỏa trách nhiệm cho Chính phủ và Chính quyền nhân dân các cấp trong việc quản lý, điều hành và sử dụng Ngân sách nhà nước.

Về nguyên tắc sau khi kết thúc quá trình tổ chức thực hiện ngân sách, Chính phủ, Ủy ban nhân dân có trách nhiệm trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân kết quả thực hiện ngân sách thông qua báo cáo quyết toán ngân sách năm. Trước khi Quốc hội, Hội đồng nhân dân phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách thì cơ quan KTNN có trách nhiệm tổ chức thẩm định, kiểm tra với tính

cách là cơ quan chuyên môn đưa ra các kiến nghị, ý kiến đánh giá độc lập. Nhờ đó mà quá trình thực hiện ngân sách của Chính phủ, Ủy ban nhân dân hàng năm được giải toả trách nhiệm.

Chức năng giải toả trách nhiệm cho Chính phủ, Ủy ban nhân dân trong việc tổ chức thực hiện ngân sách của KTNN có tác dụng rất quan trọng. Báo cáo quyết toán ngân sách được Quốc hội, Hội đồng nhân dân phê chuẩn sau khi có ý kiến thẩm định độc lập của KTNN thì trách nhiệm tổ chức thực hiện ngân sách của Chính phủ, Ủy ban nhân dân được giải toả. Tức là Quốc hội, Hội đồng nhân dân đã chấp thuận tính chính xác, tính hợp pháp và tính đầy đủ của báo cáo quyết toán; vì vậy trách nhiệm tổ chức thực hiện ngân sách của Chính phủ, Ủy ban nhân dân đối với năm ngân sách được quyết toán được kết thúc.

Theo quy định của Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của KTNN thì KTNN có chức năng kiểm toán xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN và báo cáo tổng quyết toán NSNN, báo cáo quyết toán tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý và sử dụng ngân sách và tài sản công.

Nghị quyết số 387/NQ/UBTVQH11 ngày 13/7/2003 của Ủy ban thường vụ Quốc hội quy định tài liệu trình ra Quốc hội để xem xét, phê chuẩn quyết toán NSNN. Đối với ngân sách các cấp chính quyền địa phương, Nghị định 73/2003/NĐ-CP ngày 23/6/2003 của Chính phủ cũng quy định, nếu báo cáo quyết toán ngân sách địa phương được kiểm toán thì tài liệu trình ra Hội đồng nhân dân để xem xét, phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương cũng phải có báo cáo của KTNN về kết quả kiểm toán ngân sách địa phương.

Theo chức năng được pháp luật quy định, KTNN có nghĩa vụ xác định và có khả năng xác định được các yêu cầu trên của báo cáo quyết toán. Để giúp Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp xem xét, phê chuẩn quyết toán ngân sách các cấp, Ủy ban kinh tế và ngân sách của Quốc hội; Ban kinh tế và ngân

sách của Hội đồng nhân dân đối với cấp tỉnh; Ban kinh tế và xã hội của Hội đồng nhân dân đối với cấp huyện; Chủ tịch, phó chủ tịch Hội đồng nhân dân đối với cấp xã dựa trên ý kiến nhận xét độc lập của KTNN về các báo cáo quyết toán của các cấp ngân sách. Các ý kiến, kiến nghị của KTNN có tác dụng hết sức quan trọng trong việc góp phần giải tỏa trách nhiệm của Chính phủ, Ủy ban nhân dân trong việc tổ chức thực hiện ngân sách thông qua báo cáo thẩm tra của mình. Nội dung của việc thẩm định các báo cáo quyết toán ngân sách là tính đúng đắn, tính hợp pháp, tính đầy đủ của báo cáo quyết toán.

Về phương pháp, KTNN thực hiện kiểm toán trên báo cáo quyết toán cũng như các căn cứ, cơ sở để hình thành nên báo cáo quyết toán. Đó là các chứng từ kế toán, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu khác có liên quan. Thông qua các chứng từ kế toán, các quyết định chi của cấp có thẩm quyền, đối chiếu với các chế độ, chính sách quản lý ngân sách hiện hành mà KTNN xác định tính hợp pháp tính đúng đắn, tính đầy đủ của báo cáo quyết toán.

Phạm vi thực hiện toán chức năng này của KTNN rất rộng (báo cáo tổng quyết toán NSNN, báo cáo quyết toán NSNN các cấp; báo cáo quyết toán ngân sách của các Bộ, các cơ quan khác ở Trung ương, các đơn vị ở địa phương, ...). Kiểm toán NSNN theo qui định của pháp luật chỉ thực hiện kiểm toán sau khi các cơ quan, đơn vị, các Bộ, các địa phương (Ủy ban nhân dân) có báo cáo quyết toán ngân sách và thực hiện kiểm toán trước khi Quốc hội, Hội đồng nhân dân xem xét, phê chuẩn báo cáo quyết toán. Quy định kiểm toán ngân sách trước khi cấp có thẩm quyền phê duyệt quyết toán ngân sách nhằm cung cấp thêm thông tin tin cậy để Quốc hội, Hội đồng nhân dân xem xét phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách. Cũng nhằm mục tiêu này mà Luật NSNN (sửa đổi) đã quy định kéo dài thời gian phê chuẩn quyết toán ngân sách của Quốc hội, Hội đồng nhân dân so với các quy định của pháp luật trước đây (Quốc hội phê chuẩn tổng quyết toán NSNN chậm nhất là 18 tháng, Hội đồng nhân dân phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương chậm nhất 12 tháng sau khi năm ngân sách kết thúc tương ứng trước đây về thời gian phê chuẩn quyết toán ngân sách là 12 tháng và 6 tháng).

Mặc dù hiện nay KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ nhưng khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, cơ quan KTNN độc lập, chỉ tuân thủ theo pháp luật, chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết luận kiểm toán của mình. Đây là một trong những quy định quan trọng tạo điều kiện cho KTNN thực hiện tốt nhiệm vụ của mình. Xuất phát từ quy định này, mà kết luận của kiểm toán đảm bảo được khách quan, không bị phụ thuộc, chi phối bởi chính cơ quan quản lý của mình (Chính phủ), mặc dù nhiệm vụ tổ chức thực hiện ngân sách của Chính phủ lại chính là đối tượng để kiểm toán. Cũng vì vậy, kết quả kiểm toán và kiến nghị của KTNN là cơ sở khách quan giúp Quốc hội và Hội đồng nhân dân các cấp xem xét, phê chuẩn báo cáo quyết toán NSNN.

Tóm lại, Quốc hội, Hội đồng nhân dân là cơ quan cao nhất có thẩm quyền giám sát tối cao, có trách nhiệm phê duyệt báo cáo quyết toán của Chính phủ, Ủy ban nhân dân trong việc tổ chức thực hiện ngân sách. Tuy nhiên, do vị trí, chức năng, nhiệm vụ cũng như những đặc điểm về nghiệp vụ được pháp luật quy định mà KTNN có vai trò quan trọng trong việc góp phần giải toả tách nhiệm cho Chính phủ, Ủy ban nhân dân trong việc tổ chức thực hiện NSNN theo dự toán đã được Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định

1.2.2. Những tác động của các kết luận, kiến nghị của KTNN

1. Các kết luận và kiến nghị của KTNN (nhân danh quyền lực công) đã khẳng định quyền lực và trách nhiệm của KTNN thực thi pháp quyền đối với quá trình vận hành NSNN, các quỹ và tài sản công.

Quyền lực đó đảm bảo rằng: mọi nguồn thu, chi, những biến động tài chính công phải có sự kiểm tra, kiểm soát để hướng tới hiệu quả và chất lượng. Và rằng: ai xâm hại đến nền tài chính công, đều có thể bị phát hiện và xử lý

- KTNN góp phần nâng cao hiệu lực và duy trì quyền kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước đối với nền kinh tế quốc dân.

KTNN thực sự trở thành một thiết chế kiểm soát độc lập đối với mọi chủ thể liên quan đến quá trình chấp hành dự toán NSNN hàng năm, và duy trì kiểm tra thường xuyên, bắt buộc đối với quỹ công và các tài sản quốc gia. Điều đó làm gia tăng và duy trì sự hiện hữu của một cơ quan kiểm tra kiểm

soát tài chính độc lập để gìn giữ, bảo vệ và phát huy hiệu quả nguồn lực tài chính công.

- Thông qua kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, đặc biệt là kiểm toán hoạt động, KTNN xem xét hiện trạng, đánh giá, nguyên nhân và đề xuất kiến nghị để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực tài chính công nhằm duy trì các chức năng hoạt động của Nhà nước pháp quyền XHCN.

- Bằng hoạt động của cả hệ thống tổ chức bộ máy nhà nước, trong đó có KTNN, chúng ta sẽ tạo ra một môi trường trong sạch và ổn định cho sự phát triển nền kinh tế quốc dân, gốc rễ của sự ổn định và phát triển lành mạnh của nền tài chính công.

- KTNN mặc dù không có chức năng xử lý các sai phạm mà chỉ chuyển các kết luận, kiến nghị sang các cơ quan bảo vệ pháp luật để xem xét, xử lý theo quy định pháp luật. Do vậy, KTNN là cơ quan hoạt động chuyên môn, nhằm phát hiện các sai phạm trong các quan hệ tài chính công (quan hệ thu thuế, quan hệ cấp phát, quan hệ phân chia lợi ích kinh tế...). Điều này có tác dụng rất lớn đối với yêu cầu quản lý điều hành và sử dụng tài chính công đối với nhà nước và đối với việc kiểm tra, giám sát các hoạt động của bộ máy quản lý của Nhà nước.

Thực ra, tác dụng thật sự của hoạt động kiểm toán của KTNN xem xét trên nhiều góc độ, song dù diễn đạt theo cách nào thì cũng đều là phát triển các chức năng khách quan của KTNN. Các tác động đó là đa chiều và hữu cơ để đi đến đích cuối cùng là hiệu quả sử dụng nguồn lực công, góp phần thực thi các chức năng của Nhà nước pháp quyền XHCN Việt Nam.

- Hoạt động của KTNN có tác dụng to lớn trong công cuộc cải cách nền hành chính. Chương trình cải cách hành chính nhà nước là một chủ thể sử dụng nguồn tài chính công, và coi bản thân dự án cải cách tiêu chí là một đối tượng kiểm toán (Khi kiểm toán xem xét hiệu quả của dự án, xem việc chấp hành việc chi tiêu ngân sách, khi xem xét tác động của cải cách hành chính đối với quá trình lành mạnh hoá các quan hệ tài chính). Như vậy, KTNN

là cơ quan phải tự đổi mới, tự cải cách cho phù hợp với yêu cầu đổi mới hệ thống tổ chức hoàn chỉnh, lại vừa là chủ thể để kiểm toán quá trình cải cách hành chính. Trường hợp này, kết luận, kiến nghị KTNN sẽ có tác dụng lan toả trong toàn bộ hệ thống chính trị.

- KTNN tư vấn cho chính phủ và Quốc hội (qua các kiến nghị) điều chỉnh các quy phạm pháp luật trực tiếp liên quan đến tổ chức có sử dụng nguồn lực công. Điều đó giúp hoàn thiện các định chế hướng tới hiệu quả và chất lượng khi sử dụng NSNN và các nguồn lực công khác.

1.3. Kinh nghiệm của Kiểm toán Nhà nước một số nước trên trong việc tăng cường hiệu lực kiến nghị

Kết luận và kiến nghị kiểm toán là kết quả của hoạt động kiểm toán nói chung. Tính hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán trước hết phản ánh chất lượng hoạt động của Cơ quan KTNN; đồng thời đây cũng là một tiêu chí quan trọng để đánh giá vai trò, vị trí pháp lý của Cơ quan KTNN trong thiết chế quyền lực Nhà nước và sự hoàn chỉnh cũng như tính nghiêm minh của hệ thống pháp luật. Xuất phát từ lý do đó, vấn đề tăng cường tính hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán luôn được các cơ quan KTNN tối cao của các nước quan tâm và tìm các giải pháp để duy trì một cách thường xuyên trong quá trình hoạt động của KTNN. Các giải pháp đảm bảo và tăng cường tính hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị của KTNN thường là các giải pháp gián tiếp, tác động thông qua thông qua chất lượng hoạt động kiểm toán và thông qua hệ thống pháp luật của mỗi quốc gia. Tuy nhiên, để nghiên cứu các giải pháp tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị của KTNN có thể tiếp cận theo hai nhóm giải pháp cơ bản là: Các giải pháp từ phía nhà nước và Các giải pháp từ phía cơ quan KTNN.

Để có được những nhận thức một cách tổng quan về các giải pháp tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán của các Tổ chức kiểm toán, các cơ quan Kiểm toán tối cao trên thế giới nhằm rút ra những kinh nghiệm để xây dựng các giải pháp tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị của KTNN Việt nam, trong phạm vi đề tài này, chúng tôi tập trung

nghiên cứu các giải pháp của INTOSAI, của KTNN Thái Lan và cơ quan KTNN Trung Quốc theo hướng nghiên cứu hai nhóm giải pháp chủ yếu là: Các giải pháp từ phía Nhà nước và Các giải pháp từ bản thân các cơ quan Kiểm toán.

1.3.1. Kinh nghiệm của INTOSAI về tăng cường hiệu lực kiến nghị của Cơ quan Kiểm toán Nhà nước tối cao

Nhằm hỗ trợ hoạt động của các cơ quan KTNN (các Cơ quan Kiểm toán tối cao - SAI) Tổ chức Quốc tế các cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI) đã nghiên cứu và ban hành một số văn kiện quan trọng, trong đó đặc biệt quan tâm đến vấn đề tăng cường địa vị pháp lý, vai trò của các SAI và những giải pháp mang tính định hướng để tăng cường hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán. Những khuyến cáo của INTOSAI về tăng cường hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán gồm hai nhóm giải pháp:

Thứ nhất: Nhóm giải pháp từ phía Nhà nước gồm những giải pháp để giải quyết những vấn đề về địa vị pháp lý, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, tính độc lập của Cơ quan KTNN tối cao

Nhóm giải pháp này được đưa ra trong Tuyên bố LIMA của INTOSAI về các định hướng chủ đạo của công tác kiểm tra tài chính công (thông qua tại Đại hội lần thứ IX của INTOSAI tháng 10 năm 1997). Nội dung cơ bản của Tuyên bố LIMA về tăng cường địa vị pháp lý và hiệu lực hoạt động nói chung và tăng cường hiệu lực các kết Luận, kiến nghị của KTNN nói riêng bao gồm:

- Việc đảm bảo về vị trí của cơ quan kiểm toán tối cao trong cơ cấu phân chia chức năng - quyền lực của thiết chế Nhà nước bằng bộ Luật cao nhất của mỗi Quốc gia là Hiến pháp.

- Đảm bảo tính độc lập về nhân sự, về hoạt động, về kinh phí cho hoạt động, vv... của cơ quan Kiểm toán tối cao bằng luật pháp (Hiến pháp hoặc Luật về KTNN).

- Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn (bao gồm cả quyền công khai kết quả kiểm toán), phạm vi hoạt động của cơ quan KTNN tối cao bằng luật pháp (Hiến pháp hoặc Luật về KTNN).

- Quy định các chế tài và mối quan hệ với các cơ quan lập pháp, hành pháp và tư pháp trong hệ thống thiết chế Nhà nước trong việc xử lý vi phạm của các đơn vị được kiểm toán do cơ quan Kiểm toán tối cao phát hiện bằng pháp luật.

- Đảm bảo một môi trường pháp lý hoàn chỉnh cho hoạt động kiểm toán bao gồm hệ thống các quy phạm pháp luật trong các lĩnh vực quản lý, sử dụng tài chính và tài sản công của mỗi Quốc gia.

Thứ hai: *Nhóm giải pháp giải quyết những vấn đề từ phía các cơ quan Kiểm toán tối cao của các Quốc gia*

Nhóm giải pháp này được thể hiện thông qua hai văn kiện quan trọng của INTOSAI là Các chuẩn mực kiểm toán và Luật đạo đức:

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán do Ủy ban các Chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI đưa ra năm 1991 gồm 4 nhóm chuẩn mực. Các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI là những tiền đề cơ bản, những nguyên tắc chỉ đạo cho các cơ quan Kiểm toán tối cao vận dụng trong việc xây dựng và ban hành hệ thống Chuẩn mực kiểm toán, các Quy trình kiểm toán phù hợp với địa vị pháp lý, chức năng nhiệm vụ, phạm vi hoạt động và môi trường pháp luật áp dụng ở mỗi Quốc gia nhằm đạt tới mục tiêu chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán và - nhân tố quan trọng quyết định tính khả thi, tính hiệu lực các kết luận và kiến nghị do cơ quan Kiểm toán tối cao đưa ra.

- Luật đạo đức của INTOSAI (công bố năm 2001) được xây dựng trên cơ sở yêu cầu về mặt đạo đức đối với các kiểm toán viên thuộc khu vực công và các cơ quan Kiểm toán tối cao nhằm đảm bảo tính độc lập, quyền hạn, trách nhiệm của kiểm toán viên và của cơ quan Kiểm toán tối cao. Đây là văn kiện quan trọng đề cập một cách toàn diện các tiêu chuẩn đạo đức và các nguyên tắc hướng dẫn công việc của kiểm toán viên khu vực công; đồng thời mang tính hướng dẫn trực tiếp cho kiểm toán viên, người lãnh đạo, các cán bộ điều hành và tất cả các cá nhân trong cơ quan Kiểm toán tối cao thay mặt cho cơ quan Kiểm toán tối cao. Luật đạo đức của INTOSAI là cơ sở để tạo dựng và duy trì tính độc lập, khách quan, trung thực của hoạt động kiểm toán nói chung và của các kết luận, kiến nghị kiểm toán nói riêng, một yếu tố quan

trọng được tạo dựng từ các cơ quan Kiểm toán tối cao để tăng cường tính hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

1.3.2. Kinh nghiệm của Kiểm toán Nhà nước Cộng hoà Thái Lan

Trước năm 1997, KTNN Thái Lan là cơ quan là cơ quan kiểm tra tài chính công thuộc Chính phủ, những quy định về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, cơ cấu tổ chức tổ chức và các chế tài xử lý vi phạm của KTNN Thái Lan được quy định trong Luật Kiểm tra tài chính công (ban hành tháng 2 năm 1979). Năm 1997 khi Hiến pháp nước này được sửa đổi, địa vị pháp lý của cơ quan KTNN được xác định: "*... là cơ quan kiểm tra kiểm soát việc sử dụng các nguồn tài chính công của đất nước, kiểm tra và xử lý các vi phạm trong lĩnh vực quản lý sử dụng Ngân sách Nhà nước, hoạt động độc lập với các thiết chế Nhà nước và không có cơ quan nào được ra lệnh cho KTNN*" (Điều 312 Hiến pháp Thái Lan 1997). Để đảm bảo tính ổn định về tổ chức và khung pháp lý cho hoạt động của KTNN, Hiến pháp quy định phải có một bộ luật riêng về KTNN thay thế cho Luật về kiểm tra tài chính công và Luật này được xem như một bộ phận của Hiến pháp, không được phép sửa đổi trong thời hạn có Hiệu lực của Hiến pháp hiện hành.

Thứ nhất: *Những quy định của Hiến pháp, Luật Kiểm toán nhà nước và các định chế pháp luật liên quan đến môi trường pháp lý của hoạt động KTNN*

- Những quy định của Hiến pháp 1997:

(1). *Về địa vị pháp lý:* KTNN là cơ quan kiểm tra kiểm soát việc sử dụng các nguồn tài chính công của đất nước, kiểm tra và xử lý các vi phạm trong lĩnh vực quản lý sử dụng ngân sách nhà nước, hoạt động độc lập với các thiết chế nhà nước.

(2). *Về cơ chế điều hành:* Cơ chế lãnh đạo hoạt động KTNN thực hiện theo cơ chế đồng sự gồm Ủy ban kiểm toán là cơ quan cao nhất và Tổng KTNN là người trực tiếp điều hành các hoạt động của KTNN.

(3). *Về nhân sự:* Nhân sự của KTNN Thái Lan được bổ nhiệm và miễn nhiệm theo một quy trình do Hiến pháp quy định: Ủy ban kiểm toán hoạt động với nhiệm kỳ 6 năm (gồm 1 Chủ tịch và 9 Ủy viên) do Thượng viện giới

thiệu và Quốc hội bầu ra; Tổng KTNN hoạt động với nhiệm kỳ 5 năm do Ủy ban kiểm toán giới thiệu và do Quốc hội bầu. Các tiêu chuẩn để bổ nhiệm và miễn nhiệm được quy định trong hiến pháp.

Các thành viên Ủy ban kiểm toán và Tổng KTNN không thuộc các đảng phái chính trị, không phải là đại biểu của các Viện và không là thành viên Chính phủ.

(4). *Về kinh phí hoạt động*: Kinh phí cho hoạt động của KTNN được đảm bảo bằng Ngân sách Nhà nước hàng năm. Dự toán ngân sách cho hoạt động của KTNN do Tổng KTNN lập và Ủy ban kiểm toán quyết định và thông báo cho Quốc hội để đưa vào kế hoạch ngân sách hàng năm.

(5). *Về chương trình, kế hoạch kiểm toán*: Chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm của KTNN do Tổng KTNN xây dựng (trên cơ sở sự lựa chọn các mục tiêu, nhiệm vụ kiểm toán của KTNN, các đề nghị của Quốc hội, Chính phủ) và do Ủy ban kiểm toán nhà nước phê chuẩn .

- Những quy định của Luật Kiểm toán nhà nước 1999:

(1). *Quy định về tổ chức bộ máy* của KTNN gồm các Văn phòng Kiểm toán Trung ương (10 Văn phòng thực hiện việc kiểm toán chuyên trách đối với các Bộ thuộc Chính phủ); các KTNN khu vực (15 Văn phòng KTNN khu vực, mỗi văn phòng kiểm toán một số Tỉnh thuộc khu vực được phân công); các văn phòng chuyên trách công tác tổ chức nhân sự và đào tạo; bộ phận kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán, bộ phận tổng hợp kết quả kiểm toán và các bộ phận phục vụ khác (tài chính kế toán, quản trị, phục vụ, v.v...).

(2). *Quy định phạm vi hoạt động và nhiệm vụ kiểm toán*:

Bao gồm: Kiểm toán các hoạt động thu chi ngân sách nhà nước của cơ quan Nhà nước trung ương, các cấp chính quyền địa phương; kiểm toán các doanh nghiệp Nhà nước và các doanh nghiệp nhà nước nắm cổ phần chi phối (kiểm toán DNNN có thu phí); kiểm toán các hoạt động đầu tư bằng tiền ngân sách nhà nước và các hoạt động thuê mua tài sản của các cơ quan nhà nước; kiểm toán điều tra.

(3). *Quy định các chế tài xử lý* đối với các vi phạm của các đơn vị được kiểm toán do KTNN phát hiện; quy định quyền kiến nghị và yêu cầu các cơ quan chủ quản của đơn vị được kiểm toán, các cơ quan điều tra, vv... xử lý các vi phạm do KTNN phát hiện theo luật định.

Ngoài những quy định trong Hiến pháp, Luật Kiểm toán, hoạt động kiểm toán của KTNN Thái Lan còn được đảm bảo bằng môi trường pháp lý bao gồm các quy phạm pháp luật trong các lĩnh vực hoạt động liên quan như Luật về ngân sách Nhà nước, Luật thuê mua tài sản của các cơ quan nhà nước, các luật thuế, vv...

Thứ hai: *Sự đảm bảo cho tính hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán xét từ phía cơ quan KTNN*

Những giải pháp để tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán từ phía KTNN Thái Lan, bao gồm:

(1). Căn cứ Hiến pháp, Luật Kiểm toán, KTNN Thái Lan vận dụng mô hình "*Toà thẩm kế*" của Cộng Hoà Pháp để xây dựng cơ cấu tổ chức bộ máy và phát triển chức năng phán quyết theo các chế tài xử lý vi phạm đã được luật hoá trong Luật Kiểm toán.

(2). Vận dụng các Chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI vào hoạt động kiểm toán và xây dựng các Quy trình kiểm toán cho từng lĩnh vực hoạt động; áp dụng Luật Đạo đức của INTOSAI làm các nguyên tắc, các tiêu chuẩn cho hoạt động kiểm toán của KTNN.

(3). Phát triển loại hình kiểm toán điều tra vào các lĩnh vực kiểm toán của KTNN (thành lập bộ phận kiểm toán điều tra thuộc KTNN và thuộc các KTNN khu vực) để hỗ trợ cho các kiểm toán khu vực và các kiểm toán chuyên ngành ở trung ương.

(4). Thực hiện cơ chế chuyên quản trong hoạt động kiểm toán của KTNN Trung ương và các KTNN Khu vực.

(5). Thiết lập về tổ chức và cơ chế cho bộ phận kiểm soát nội bộ của KTNN để kiểm tra và giám sát việc thực hiện Chuẩn mực kiểm toán, Quy trình kiểm toán và Luật Đạo đức trong quá trình thực thi nhiệm vụ kiểm toán.

(6). *Đảm bảo cơ chế đồng sự* trong việc đưa ra các quyết định kiểm toán và chế tài xử lý vi phạm của các đối tượng kiểm toán do KTNN phát hiện.

(7). *Triển khai thực hiện công khai* kết quả kiểm toán trên các phương tiện thông tin đại chúng theo luật định.

1.3.3. Kinh nghiệm của Kiểm toán Nhà nước Trung Quốc

Kiểm toán nhà nước Trung Quốc là cơ quan kiểm tra, giám sát tài chính công được thiết lập theo hệ thống hành chính Nhà nước từ Trung ương đến địa phương (từ cấp Huyện trở lên). Cơ quan KTNN do cơ quan hành chính các cấp tương đương thiết lập, cơ chế lãnh đạo của cơ quan KTNN được thực hiện theo cơ chế đơn tuyến: KTNN Trung ương do Tổng KTNN và KTNN các cấp địa phương do người đứng đầu cơ quan KTNN địa phương lãnh đạo.

Thứ nhất: *Sự đảm bảo tính hiệu lực cho các kiến nghị và kết luận của KTNN bằng hệ thống pháp luật*

Xét từ phía các cơ quan nhà nước, việc thiết lập và tăng cường tính hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị của kiểm toán của KTNN được quy định bằng những điều khoản cụ thể của Hiến pháp, Luật Kiểm toán và các định chế pháp luật khác liên quan đến môi trường hoạt động của KTNN. Đây chính là một tiền đề quan trọng để tạo lập một địa vị pháp lý và tính độc lập bền vững cho hoạt động kiểm toán, là điều kiện cần thiết để đảm bảo tính trung thực, khách quan của hoạt động kiểm toán, tạo cơ sở cho KTNN thiết lập và duy trì tính hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

- *Đảm bảo vị trí và tính độc lập của cơ quan KTNN bằng Hiến pháp*

Theo quy định trong Hiến pháp Trung Quốc, KTNN Trung Quốc là cơ quan kiểm tra, giám sát tài chính công được thực hiện chức năng kiểm tra giám sát thu chi tài chính của các ban ngành của Quốc vụ viện (Chính phủ), của Chính quyền địa phương, của các cơ quan tài chính tiền tệ ngân hàng và các tổ chức xí nghiệp sự nghiệp nhà nước. Hiến pháp Trung Quốc quy định địa vị pháp lý và tính độc lập của KTNN Trung Quốc trên các mặt sau:

(1). *Về vị trí của cơ quan KTNN:* KTNN Trung ương là cơ quan thuộc Chính phủ. Tại các địa phương (Tỉnh, Thành phố, Quận, Huyện) KTNN là cơ

quan thuộc cơ quan Hành chính cùng cấp. Như vậy, trong cơ cấu phân chia quyền lực - chức năng của thiết chế Nhà nước, KTNN Trung Quốc là cơ quan thuộc hệ thống hành pháp.

(2). *Về nhân sự của KTNN*: Việc điều hành hoạt động của KTNN Trung Quốc thực hiện theo cơ chế đơn tuyến (KTNN Trung ương do Tổng KTNN lãnh đạo và KTNN các cấp địa phương do người đứng đầu cơ quan KTNN địa phương lãnh đạo). Tổng KTNN do Thủ tướng Quốc vụ viện đề cử, Đại hội Đại biểu nhân dân toàn quốc (Quốc hội) quyết định và Chủ tịch nước bổ nhiệm, miễn nhiệm. Người đứng đầu Cơ quan KTNN các cấp địa phương do Thủ trưởng cơ quan hành chính địa phương đề cử, Ủy ban Thường vụ Đại hội Đại biểu nhân dân (Hội đồng nhân dân) cùng cấp quyết định và bổ nhiệm, miễn nhiệm. Việc bổ nhiệm, miễn nhiệm đối với người phụ trách là trưởng và phó của Cơ quan KTNN các cấp ở địa phương phải đồng thời trung cầu ý kiến của Cơ quan KTNN cấp trên.

(3). *Về hoạt động kiểm toán*: KTNN thực hiện quyền kiểm tra, giám sát độc lập theo quy định của pháp luật, không chịu sự can thiệp của các cơ quan hành chính, các đoàn thể xã hội và các cá nhân khác. Tính độc lập trong hoạt động được quy định bằng các nội dung sau:

- + Xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán và ra quyết định kiểm toán;
- + Báo cáo kết quả kiểm toán với Thủ tướng Quốc vụ viện, với Chính quyền nhân dân cùng cấp (đối với KTNN địa phương) và theo sự uỷ quyền của Thủ tướng Quốc vụ viện, của Chính quyền nhân dân cùng cấp báo cáo với Ủy ban Thường vụ Đại hội Đại biểu nhân dân cùng cấp.
- + Độc lập thực hiện hoạt động kiểm toán và yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo, giao nộp tài liệu, quyền kiểm tra, quyền điều tra, quyền áp dụng những biện pháp cưỡng chế hành chính, quyền đưa ra báo cáo và đề nghị, quyền xử lý xử phạt, quyền công bố kết quả kiểm toán, vv...

- *Đảm bảo hành lang pháp lý và các chế tài xử lý của KTNN bằng Luật Kiểm toán*

Luật KTNN quy định về tổ chức, về khung pháp lý cho hoạt động kiểm toán và những chế tài xử lý các vi phạm do KTNN phát hiện trong quá trình kiểm toán. Những định chế chủ yếu trong Luật KTNN bao gồm:

(1). Quy định về nguyên tắc, nội dung, thời gian kiểm toán thực thi hoạt động kiểm toán;

(2). Quy định nội dung, phạm vi, trách nhiệm và nhiệm vụ kiểm toán của KTNN, bao gồm:

- + Kiểm toán tài chính;
- + Kiểm toán các tổ chức tiền tệ, tiền dụng và ngân hàng;
- + Kiểm toán các tổ chức sự nghiệp của Nhà nước;
- + Kiểm toán các doanh nghiệp quốc hữu và các doanh nghiệp nhà nước giữ cổ phần chi phối;

- + Kiểm toán các hạng mục xây dựng của Nhà nước;

- + Kiểm toán những khoản tiền chuyên mục: Các khoản tiền cho vay, viện trợ của nước ngoài; các khoản tiền chuyên dùng đối với nông nghiệp và bảo vệ môi trường; Quỹ bảo đảm xã hội; các khoản tiền quyên tặng của xã hội, vv...

- + Kiểm toán Trách nhiệm kinh tế theo nhiệm kỳ, hiện nay, Trung Quốc chủ yếu Kiểm toán trách nhiệm kinh tế theo nhiệm kỳ đối với những cán bộ lãnh đạo Đảng, Chính phủ và người lãnh đạo của doanh nghiệp quốc hữu và doanh nghiệp Nhà nước kiểm soát cổ phần là cấp trưởng - những người đại diện do luật định.

- + Kiểm toán điều tra chuyên mục đối với những hạng mục đặc biệt có liên quan đến thu chi tài chính của Nhà nước nhằm cung cấp căn cứ cho quyết sách của Chính phủ, phục vụ cho điều tiết vĩ mô của Nhà nước.

(3). Quyền hạn của KTNN: các quyền cơ bản của KTNN có tác động mạnh mẽ và có hiệu quả đến tính hiệu lực và tính khả thi của các kết luận và kiến nghị của KTNN được quy định trong Luật Kiểm toán, bao gồm:

- + Quyền yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo, gửi báo cáo và các tài liệu có liên quan (kể cả tư liệu điện tử) đến nội dung kiểm toán.

+ Quyền kiểm tra các bằng chứng kế toán, sổ sách kế toán, các biểu báo kế toán và các tài liệu và tài sản khác có liên quan đến các hoạt động tài chính của đơn vị được kiểm toán.

+ Quyền tiến hành điều tra đối với đơn vị và cá nhân có liên quan đến hoạt động kiểm toán và thu thập những tài liệu chứng minh có liên quan. Khi Cơ quan Kiểm toán tiến hành điều tra có quyền kiểm tra các khoản tiền gửi của các đơn vị được kiểm toán tại các cơ quan tiền tệ ngân hàng.

+ Quyền ngăn cấm những hành vi thu chi tài chính vi phạm quy định của Nhà nước mà đơn vị được kiểm toán đang tiến hành; trường hợp ngăn cấm không có hiệu lực thì được sự phê chuẩn của người phụ trách Cơ quan Kiểm toán, thông báo cho cơ quan tài chính và các cơ quan chức năng có liên quan ngừng cấp những khoản tiền có liên quan trực tiếp đến hành vi trái với quy định của Nhà nước, trường hợp đã cấp thì tạm ngừng sử dụng.

+ Quyền kiến nghị sửa đổi các quy phạm quy định trái luật pháp và quy chế hành chính và đề nghị cơ quan có thẩm quyền xử lý theo pháp luật nếu cơ quan ban hành không sửa đổi; kiến nghị xử lý hành chính theo pháp luật với những hành vi làm trái quy định của Nhà nước trong lĩnh vực thu chi tài chính của đơn vị được kiểm toán.

+ Quyền thông báo và công bố kết quả kiểm toán: KTNN có thể thông báo với ngành có liên quan của Chính phủ hoặc công bố với xã hội về kết quả kiểm toán.

+ Quyền xử lý, xử phạt những hành vi thu chi tài chính, tài vụ vi phạm quy định của Nhà nước của đơn vị được kiểm toán theo đúng pháp luật.

+ Quyền xử lý chuyển giao: Nếu KTNN cho rằng đơn vị hoặc người có trách nhiệm liên quan đã vi phạm những quy định của pháp luật, quy chế hành chính, bị nghi ngờ là phạm tội, thì có quyền chuyển giao cho cơ quan tư pháp để truy cứu trách nhiệm hình sự theo pháp luật.

(4). *Quy định kinh phí cho hoạt động của KTNN*: kinh phí hoạt động của KTNN được cơ cấu trong dự toán Ngân sách Nhà nước của Quốc vụ viện và cơ cấu ngân sách của Chính quyền nhân dân cùng cấp.

(5). *Những quy định đặc biệt đối với các kiểm toán viên Nhà nước:* Ngoài sự bảo đảm bằng Luật Công chức: kiểm toán viên khi thi hành công vụ chịu sự bảo hộ của pháp luật. Các tổ chức và cá nhân không được từ chối, ngăn cản kiểm toán viên thi hành chức vụ theo pháp luật, không được đả kích, trả thù kiểm toán viên và có những chế tài xử lý tương ứng với những hành vi trên.

- *Đảm bảo cho hoạt động kiểm toán được thực hiện trong môi trường pháp lý đồng bộ*

Hoạt động kiểm toán của KTNN Trung Quốc, ngoài những quy định bằng Hiến pháp, Luật Kiểm toán còn được quy định cụ thể bằng một số điều của các bộ luật thuộc các lĩnh vực liên quan để đảm bảo tính thống nhất, hoàn thiện của môi trường pháp luật cho hoạt động KTNN như Luật kế toán, Luật dự toán ngân sách, Luật phá sản doanh nghiệp, các Luật về quản lý và trưng thu thuế, Luật chứng khoán, Luật mua sắm của Chính phủ, Luật ngân hàng thương mại, vv...

Thứ hai: *Sự đảm bảo tính hiệu lực cho các kiến nghị và kết luận của KTNN bằng hệ thống những quy định của ngành*

Ngoài sự bảo đảm của luật pháp, xét từ góc độ bản thân của Cơ quan KTNN đã nghiên cứu và ban hành hàng loạt các văn bản quy phạm để đảm bảo việc tăng cường tính độc lập, tính trung thực và khách quan cần thiết khi thi hành trách nhiệm kiểm toán. Đây chính là những yếu tố có ý nghĩa quan trọng để tăng cường và đảm bảo một cách thường xuyên cho tính hiệu lực đối với các kết luận và kiến nghị của KTNN.

(1). *Ban hành hệ thống Chuẩn mực KTNN* gồm 20 chuẩn mực kiểm toán làm định hướng cho hoạt động của kiểm toán viên nhà nước và hoạt động của KTNN nói chung. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN Trung Quốc đặc biệt quan tâm đến yêu cầu về tính độc lập của kiểm toán viên Nhà nước.

(2). *Ban hành quy chế về các Biện pháp kiểm soát chất lượng các hoạt động kiểm toán của KTNN* để áp dụng trong toàn hệ thống KTNN nhằm đảm bảo việc kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm soát chất lượng của các kết luận và kiến nghị của KTNN đưa ra nói riêng.

(3). Ban hành hệ thống các quy định nội bộ nhằm tăng cường kỷ cương trong hoạt động của KTNN như: "*Những quy định về tăng cường kỷ luật kiểm toán của Kiểm toán nhà nước*", "*8 điều không cho phép của kiểm toán viên nhà nước*". Đây là những tiêu chuẩn quan trọng đảm bảo việc tăng cường tính độc lập, tăng cường kỷ luật nghiêm minh trong quá trình thực thi nhiệm vụ của các KTV Nhà nước, tiền đề quan trọng cho việc đảm bảo tính khách quan của hoạt động kiểm toán nhà nước nói chung và tính khách quan của các kết luận và kiến nghị của KTNN nói riêng.

(4). Tổ chức kiểm tra tình hình thực hiện các kiến nghị của KTNN như một nội dung trong quy trình kiểm toán của KTNN và kiến nghị các cơ quan có thẩm quyền xử lý các đơn vị, cá nhân không thực hiện nghiêm túc các kết luận và kiến nghị của KTNN.

1.3.4. Kinh nghiệm rút ra từ các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của các tổ chức kiểm toán Quốc tế và các cơ quan Kiểm toán tối cao trên thế giới

Trên cơ sở nghiên cứu những giải pháp tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán của KTNN Thái Lan, KTNN Trung Quốc và các văn kiện có liên quan của INTOSAI, có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho KTNN Việt nam trong việc xây dựng các giải pháp tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị của KTNN như sau:

- **Thứ nhất:** Việc tăng cường hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán là hệ quả tất yếu đạt được trong quá trình hoàn thiện một địa vị pháp lý vững chắc, tính độc lập cần thiết của cơ quan KTNN, tương xứng với vai trò, nhiệm vụ của một cơ quan kiểm tra kiểm soát tài chính công trong thiết chế nhà nước Pháp quyền. Do vậy, xây dựng các giải pháp tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán không thể tách rời quá trình hoàn thiện địa vị pháp lý và tính độc lập của cơ quan KTNN.

- **Thứ hai:** Hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán chỉ được tăng cường trong điều kiện Nhà nước có những giải pháp hoàn thiện Hệ thống pháp luật về KTNN và môi trường pháp lý cho hoạt động KTNN. Thiết chế Nhà

nước có thể được thiết lập theo các mô hình Nhà nước tam quyền phân lập (mô hình thiết chế Nhà nước Thái Lan), mô hình thiết chế Nhà nước tập trung thống nhất có sự phân công thực hiện quyền lực Nhà nước (kiểu thiết chế Nhà nước Trung Quốc) thì vị trí của KTNN và tính độc lập của nó cũng cần thiết phải được định chế bằng một số điều khoản của Hiến pháp làm tiền đề cho việc tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán của KTNN.

- **Thứ ba:** Để đảm bảo vai trò của KTNN trong quản lý vĩ mô nền kinh tế với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước thì việc tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán phải được đặt ra như một giải pháp tiên quyết và giải pháp đó chỉ khả thi khi có những định chế về tổ chức hoạt động, những khung pháp lý cho hoạt động của KTNN và những chế tài xử lý vi phạm trong lĩnh vực quản lý, sử dụng tài chính công. Những định chế, khung pháp lý và các chế tài đó phải được cụ thể hoá trong một bộ luật đó là Luật Kiểm toán nhà nước.

- **Thứ tư:** Kết luận và kiến nghị của KTNN liên quan đến nhiều lĩnh vực hoạt động, nhiều cơ quan, đơn vị và các tổ chức mà tại đó có sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công được điều chỉnh bằng những bộ luật khác nhau. Vì vậy, việc tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán chỉ khả thi khi các bộ luật đó đạt được một sự phù hợp cần thiết với Luật Kiểm toán nhà nước, tạo ra một môi trường pháp lý thống nhất cho hoạt động kiểm toán phù hợp với các quy định của Hiến pháp.

- **Thứ năm:** Với một địa vị pháp lý và tính độc lập tương xứng với vai trò của KTNN, một hành lang pháp lý hoàn thiện và một môi trường pháp lý phù hợp cho hoạt động kiểm toán thì vấn đề mang tính quyết định đến hiệu lực của các kết luận và kiến nghị của KTNN là chất lượng của hoạt động kiểm toán. Vì vậy, các giải pháp đặt ra từ các cơ quan Kiểm toán tối cao mang tính tổng hợp, bao gồm: hoàn thiện bộ máy và cơ chế hoạt động, tăng cường lực lượng kiểm toán viên đủ mạnh cả về số lượng, chất lượng và tiêu chuẩn nghề nghiệp để thực hiện chức năng nhiệm vụ của cơ quan KTNN; phát triển các loại hình kiểm toán hoạt động, kiểm toán điều tra, kiểm toán trách nhiệm cán

bộ lãnh đạo, vv... theo luật định; xây dựng và hoàn thiện hệ thống Chuẩn mực kiểm toán, Quy trình kiểm toán và các phương pháp kiểm toán của KTNN phù hợp với các lĩnh vực hoạt động và các định chế pháp luật; ban hành các quy phạm về tiêu chuẩn đạo đức, tiêu chuẩn nghề nghiệp, vv... của kiểm toán viên Nhà nước để đảm bảo tính trung thực, khách quan và độc lập trong quá trình thực thi nhiệm vụ; tăng cường các hoạt động kiểm tra, giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán như một nhiệm vụ thường xuyên của KTNN; xây dựng các giải pháp kiểm tra, giám sát các đơn vị được kiểm toán, các cơ quan quản lý, các cơ quan trong thiết chế nhà nước thực hiện các kết luận và kiến nghị của cơ quan Kiểm toán tối cao và coi đó như một giai đoạn trong Quy trình kiểm toán.

- **Thứ sáu:** Vấn đề công khai kết quả kiểm toán tạo ra những tác động vô hình từ xã hội theo hai chiều hướng: thúc đẩy các đơn vị được kiểm toán, các cơ quan quản lý, các cơ quan chức năng của Nhà nước thực hiện các kết luận và kiến nghị kiểm toán; thúc đẩy cơ quan KTNN tự thân phải hoàn thiện về tổ chức và hoạt động để tăng cường chất lượng kiểm toán nói chung và tăng cường chất lượng các kết luận và kiến nghị kiểm toán nói riêng. Vì vậy, công khai kết quả kiểm toán được xem như một quyền lực để các cơ quan KTNN tối cao tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

CHƯƠNG II

THỰC TRẠNG HIỆU LỰC CÁC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SAU 10 NĂM HOẠT ĐỘNG

2.1. Tổng quan về hoạt động và thực trạng kết quả hoạt động của Kiểm toán Nhà nước

2.1.1. Khái quát về sự ra đời và phát triển của Kiểm toán Nhà nước

Kiểm toán Nhà nước thành lập theo Nghị định số 70 CP ngày 11/7/1994 của chính phủ. Qua 10 năm hoạt động và trưởng thành, KTNN đã không ngừng lớn mạnh cả về tổ chức và chất lượng hoạt động, thường xuyên được Đảng, Quốc hội và Chính Phủ quan tâm. Trong 10 năm hoạt động KTNN đã có sự điều chỉnh chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn, cơ cấu tổ chức thông qua Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ nhằm tăng cường địa vị pháp lý cho cơ quan KTNN;

Là cơ quan thuộc Chính phủ thực hiện chức năng kiểm toán, xác định tính đúng đắn hợp pháp của báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN và tài sản công theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ kiểm toán đột xuất do Thủ tướng chính phủ giao và cơ quan nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

Tại thời điểm mới thành lập chỉ có 5 đơn vị trực thuộc (gồm: Văn phòng và 4 vụ chuyên ngành) với tổng số 150 cán bộ công chức, đã không ngừng lớn mạnh. Đến nay qua 10 năm hoạt động KTNN đã có 19 đơn vị thuộc và trực thuộc (gồm: 7 KTNN chuyên ngành, 3 Vụ chức năng, 5 KTNN khu vực; Văn phòng và 3 đơn vị sự nghiệp) với tổng số cán bộ công chức tuyển dụng từ các Bộ ngành, các địa phương trên 600 người trong đó: 420 Kiểm toán viên có trình độ đại học và sau đại học, tiến sĩ chiếm 70% tổng số cán bộ công chức đủ điều kiện để đáp ứng cho nhiệm vụ kiểm toán trước mắt và lâu dài. Hàng năm cơ quan KTNN đã không ngừng tổ chức mở các lớp đào tạo nghiệp vụ và cập nhật kiến thức cho Kiểm toán viên. Ngoài ra thông qua các tổ chức hợp

tác quốc tế và các dự án tài trợ của quốc tế để đào tạo nghiệp vụ chuyên môn cho Kiểm toán viên. Đồng thời hoàn chỉnh hệ thống văn bản pháp quy của cơ quan KTNN như: xây dựng 1 quy trình kiểm toán chung và 4 quy trình kiểm toán ngành, xây dựng và ban hành Cẩm nang kiểm toán, Chuẩn mực kiểm toán, Quy chế hoạt động của các đơn vị thuộc và trực thuộc, Quy chế hoạt động của đoàn kiểm toán và Hệ thống biểu mẫu hồ sơ kiểm toán áp dụng chung cho toàn ngành.

2.1.2. Các kết quả kiểm toán đạt được trong những năm gần đây của Kiểm toán Nhà nước

Trong 10 năm hoạt động KTNN đã tiến hành hàng trăm cuộc kiểm toán với quy mô lớn nhỏ khác nhau, đáp ứng nhiệm vụ được Chính phủ và Quốc hội giao, trong việc kiểm soát các hoạt động về điều hành, quản lý và sử dụng kinh phí NSNN cấp và quản lý các tài sản công.

Báo cáo tổng kết 10 năm hoạt động của KTNN cho thấy:

Trong 10 năm hoạt động KTNN đã kiến nghị tăng thu cho NSNN 9.956,1 tỷ đồng, trong đó: tăng thu về thuế và các khoản thu khác 4.837,4 tỷ đồng, giảm chi NSNN 1.373,1 tỷ đồng, ghi thu - ghi chi quản lý qua NSNN 3.745,6 tỷ đồng. Kết quả kiểm toán đạt được trong những năm qua không chỉ là con số tăng thu, tiết kiệm chi hàng ngàn tỷ đồng, mà nó khẳng định vị thế của cơ quan KTNN là cơ quan quản lý các hoạt động tài chính công được các tổ chức XH, công chúng và các tổ chức quốc tế biết đến. Hoạt động của cơ quan KTNN đã giúp các cơ quan, các tổ chức xã hội chấn chỉnh lại công tác quản lý Tài chính - Ngân sách tại đơn vị mình quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính quốc gia một cách hữu hiệu được thể hiện trên từng lĩnh vực kiểm toán như sau:

1. Đối với lĩnh vực kiểm toán NSNN

Về công tác lập và giao dự toán thu ngân sách

+ Lập dự toán thu NSNN tại một số tỉnh, thành phố còn mang nặng tính hình thức, chưa xác định hết nguồn thu phát sinh trên địa bàn, cụ thể xây dựng và bảo vệ kế hoạch thu NSNN thấp hơn số thực hiện năm trước từ 15% - 35%, bên cạnh còn một số khoản thu không đưa vào dự toán như: kết dư ngân sách

các năm trước chuyển sang, số thu các đơn vị sự nghiệp có thu và một số khoản phí và lệ phí... để được giao dự toán thấp hơn kết quả thực để được xác định là địa phương hoàn thành vượt dự toán thu NSNN được giao.

+ Giao dự toán thu NSNN cho một số bộ ngành và địa phương thấp hơn số thực hiện của năm trước nên đã không khuyến khích các đơn vị tăng thu để từng bước góp phần ổn định vào cân đối ngân sách.

+ Giao dự toán chi NSNN cho các đơn vị dự toán, không giao phần kinh phí tồn các năm trước chuyển sang, mà đặc biệt là nguồn kinh phí tồn của các đơn vị sự nghiệp có thu tương đối lớn.

Chấp hành ngân sách

Việc quản lý và điều hành ngân sách còn nhiều sai sót không đúng với quy định của luật NSNN đó là: Vay vốn để đầu tư chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi đầu tư phát triển, nhiều khoản vay không đưa vào cân đối ngân sách tỉnh, thành phố dẫn đến không có nguồn thanh toán trả gốc và trả lãi khi đến hạn.

Ngân sách Trung ương luôn luôn bội chi, trong khi đó thì ngân sách địa phương luôn được trợ cấp từ ngân sách Trung ương nhưng cuối năm vẫn còn kết dư lớn, điều này đã nói lên tính mất cân đối giữa ngân sách Trung ương và ngân sách địa phương. Cấp bổ sung vốn lưu động cho Doanh nghiệp không đúng quy định. Tình trạng nợ đọng thuế dây dưa qua nhiều năm của các doanh nghiệp Nhà nước nhằm mục đích chiếm dụng nguồn thu của NSNN tương đối phổ biến. Để ngoài ngân sách không đưa vào cân đối NSNN một số khoản thu - chi sai chế độ, sai mục đích, chi vượt định mức quy định tương đối lớn.

Kế toán và quyết toán NSNN

Vẫn còn nhiều đơn vị thực hiện quyết toán theo số cấp phát, quyết toán cả số tạm ứng không đúng quy định của luật NSNN, cụ thể: Số tạm ứng của các đề tài nghiên cứu khoa học tương đối lớn chưa được nghiệm thu, nhưng vẫn thực hiện quyết toán theo số tạm ứng. Các công trình XD CB kéo dài thời gian hoàn thành, nghiệm thu thanh toán chậm, công tác quản lý đầu tư XD CB còn nhiều vấn đề sai phạm và bất cập.

2. Đối với lĩnh vực kiểm toán Doanh nghiệp Nhà nước

- Đánh giá đúng việc quản lý và chấp hành các nghĩa vụ kê khai và nộp thuế của các Doanh nghiệp Nhà nước đối với NSNN.

- Đánh giá việc chấp hành chế độ quản lý kinh tế tài chính và tín dụng Ngân hàng của các Doanh nghiệp Nhà nước được kiểm toán còn nhiều tồn tại: Báo cáo tài chính lập không chính xác do các chỉ tiêu doanh thu, thu nhập khác, chi phí sản xuất kinh doanh được tổng hợp theo ý muốn chủ quan của các DNNN nhằm mục đích trốn lậu thuế. Các cơ quan quản lý chưa có biện pháp kịp thời để ngăn chặn tình trạng ẩn lậu thuế, trốn thuế, gây thất thu thuế cho NSNN.

- Về quản lý các khoản nợ phải thu - nợ phải trả còn nhiều lỏng lẻo, không chính xác, để dây dưa kéo dài nhiều năm, không đối chiếu xác nhận nợ theo quy định. Tổng hợp kết quả kiểm toán tại các DNNN xác định giảm các khoản nợ phải thu là 395,72 tỷ đồng là do bù trừ giữa các khoản nợ phải thu xác định tăng 556, tỷ đồng và đồng thời xác định giảm nợ phải thu 951,72 tỷ đồng. Tổng hợp các khoản nợ phải trả kiểm toán xác định giảm 327,1 tỷ đồng do bù trừ giữa các khoản nợ phải trả xác định tăng 4.099,2 tỷ đồng và đồng thời xác định giảm nợ phải trả 4.426,3 tỷ đồng.

- Phát hiện những sai sót đối với các DNNN đang thực hiện cổ phần hoá (từ khi thẩm định giá trị doanh nghiệp đến khi chính thức cổ phần hoá) một số các DNNN tìm cách hạch toán lỗ thông qua phân bổ khấu hao TSCĐ quá tỷ lệ quy định, phân bổ tăng chi phí từ các khoản chi phí trích trước, chi phí chờ phân bổ. Không xử lý các khoản nợ phải trả không có đối tượng, hạch toán doanh thu của niên độ kế toán này sang niên độ khác đã gây thiệt hại đến nguồn vốn cấp và thất thu cho NSNN, như vậy phản ánh không đúng thực trạng Tài chính doanh nghiệp khi cổ phần hoá.

3. Đối với lĩnh vực kiểm toán đầu tư XDCB và chương trình mục tiêu

Thông qua kết quả kiểm toán đã kiến nghị với chính phủ và các cấp quản lý về tình hình đầu tư XDCB còn dàn trải, còn phân tán thể hiện qua việc bố trí vốn đầu tư, Lập quy hoạch và chuẩn bị đầu tư, thực hiện đầu tư và quyết toán

vốn đầu tư XDCB có chung một thực trạng là: Phê duyệt kế hoạch vốn đầu tư nhưng không xác định được nguồn vốn đầu tư, thực hiện phân bổ vốn đầu tư trước khi có quyết định vốn đầu tư, việc bố trí vốn đầu tư dàn trải dẫn đến các công trình dở dang còn nhiều không phát huy được hiệu quả vốn đầu tư.

Năm 2002 số công trình đầu tư còn dở dang chuyển tiếp bằng 67,5% tổng số công trình trong năm. Công tác khảo sát, thăm dò địa chất chưa được coi trọng, tại một số công trình còn mang tính chiếu lệ như: Lập kế hoạch khảo sát không đúng với tình hình thực tế, dẫn đến khi thi công phải thay đổi thiết kế, thay đổi phương án thi công nhiều lần đặc biệt tại một số bộ cơ quan Trung ương, địa phương, công tác quản lý vốn đầu tư XDCB còn khá lỏng lẻo, nhiều công trình thiếu báo cáo khảo sát ban đầu, hoặc có khảo sát nhưng không đúng quy định dẫn đến phải điều chỉnh khi thi công bổ sung nhiều lần. Trường hợp đặc biệt vẫn còn nhiều công trình vừa thiết kế, vừa thi công gây lãng phí về thời gian, tiền vốn của Nhà nước, thậm chí có công trình thiết kế ngay trên khu đất đã được quy hoạch, thi công chưa xong đã phải phá đi gây lãng phí cho NSNN.

- Tình trạng chia nhỏ các gói thầu hoặc tìm lý do cấp thiết để chỉ định thầu vẫn diễn ra khá phổ biến, chủ yếu là các công trình do địa phương quản lý, tình trạng vi phạm chính sách chế độ quản lý tài chính, quản lý đầu tư XDCB dẫn đến thất thoát vẫn còn xảy ra ở nhiều nơi, nhiều công trình.

- Cấp phát vốn đầu tư XDCB không tuân thủ chặt chẽ các quy định về quản lý đầu tư XDCB như: Cấp phát vốn cho các công trình không có Quyết định đầu tư, không có tổng dự toán được duyệt, chưa đủ điều kiện cấp phát vốn. Năm 2003 trên phạm vi cả nước có 13.972 dự án đầu tư hoàn thành chưa được phê duyệt quyết toán vốn đầu tư, tổng số vốn đầu tư đã thanh toán 31.480 tỷ đồng, các sai sót trong quá trình đầu tư XDCB đã được KTNN phát hiện kiến nghị với các ban quản lý dự án, các chủ đầu tư, các cơ quan quản lý chức năng của Nhà nước, để hoàn thiện công tác quản lý, đảm bảo cho việc quản lý nguồn lực Tài chính quốc gia một cách hiệu quả hơn.

4. Đối với lĩnh vực kiểm toán an ninh quốc phòng

Trong các năm qua đã tiến hành kiểm toán toàn diện các đơn vị trọng yếu của khối An ninh, Quốc phòng, ngân sách Đảng, ngân sách ngoại giao, Dự trữ quốc gia. Tính đến hết năm 2003 đã kiểm toán được 116 đầu mối trong đó có 417 đơn vị dự toán và 270 doanh nghiệp Quốc phòng và An ninh. Kết quả kiểm toán đã phát hiện tăng thu cho NSNN, ngân sách Quốc phòng, An ninh, ngân sách Đảng 200 tỷ đồng, thu hồi giảm chi cho NSNN hàng chục tỷ đồng.

Điều quan trọng ở đây là thông qua công tác kiểm toán đã đánh giá đúng kết quả điều hành, quản lý và sử dụng ngân sách vào lĩnh vực An ninh, Quốc phòng, đánh giá tính năng động của các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực này, trong việc đầu tư đổi mới công nghệ cải tiến quản lý tiếp cận thị trường nâng cao sức cạnh tranh và hiệu quả SXKD cũng như thực hiện nghĩa vụ với NSNN.

2.2. Tổng hợp và phân loại các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước sau 10 năm hoạt động

Trong 10 năm hoạt động các loại kiến nghị của KTNN có thể được khái quát phân loại như sau;

2.2.1. Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán Doanh nghiệp Nhà nước

1. Đối với doanh nghiệp không phải là doanh nghiệp tài chính

Các kiến nghị của KTNN được đưa ra để xử lý các sai sót và xử lý các sai phạm theo các nội dung các khoản mục kiểm toán như sau:

- Kiến nghị về quản lý sử dụng tài sản và nguồn vốn gồm:
 - + Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn;
 - + Tài sản cố định và đầu tư dài hạn;
 - + Nợ phải trả;
 - + Nguồn vốn chủ sở hữu.
- Kiến nghị về xử lý sai sót về doanh thu, thu nhập khác, chí phí và kết quả kinh doanh;
- Kiến nghị về xử lý sai sót việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN;

- Kiến nghị về xử lý sai sót việc chấp hành Luật, Chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán Nhà nước;
- Kiến nghị điều chỉnh số liệu trên sổ kế toán và báo cáo tài chính (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán đã thông báo);
- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).
- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán, cải tiến và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ.
- Kiến nghị về tính trung thực hợp lý của báo cáo quyết toán NSNN (Chấp nhận toàn bộ, chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hay từ chối).

2. Đối với khối doanh nghiệp Ngân hàng thương mại Nhà nước

Trong hoạt động kiểm toán đối với các doanh nghiệp là các ngân hàng thương mại của nhà nước, các kiến nghị của KTNN gồm các loại:

- Kiến nghị về quản lý sử dụng Tài sản và Nguồn vốn;
- Kiến nghị về thu - chi tài chính;
- Kiến nghị về hoạt động đầu tư và tín dụng;
- Kiến nghị điều chỉnh số liệu trên sổ kế toán và báo cáo tài chính (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị thành viên);
- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).
- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán khắc phục, sửa chữa sai phạm, cải tiến và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ.
- Kiến nghị về tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính (Chấp nhận toàn bộ, chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hay từ chối)

2.2.3. Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán NSNN

(Phạm vi kiến nghị với từng cấp ngân sách: TW-Tỉnh- Huyện -Xã)

1. Kiến nghị về công tác lập và giao dự toán thu - chi ngân sách

- Lập và giao dự toán thu NSNN;
- Lập và giao dự toán chi NSNN;

2. Kiến nghị về chấp hành ngân sách

- Chấp hành thu ngân sách;
- Chấp hành chi ngân sách (chi đầu tư XDCB và chi thường xuyên);
- Quản lý và sử dụng ngân sách

3. Kiến nghị về kế toán và quyết toán NSNN

- Kế toán và quyết toán thu NSNN;
- Kế toán và quyết toán chi NSNN (chi đầu tư và chi thường xuyên);

4. Điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo quyết toán (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị được kiểm toán)

- Kiến nghị về xử lý các khoản chênh lệch thu - chi NSNN, các khoản tồn đọng, kết dư, thâm hụt, thất thoát.

- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán, những giải pháp khắc phục và hoàn thiện công tác quản lý Tài chính - Kế toán.

- Kiến nghị về tính trung thực hợp lý của báo cáo quyết toán NSNN (Chấp nhận toàn bộ, chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hay từ chối).

2.2.3. Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán đầu tư và chương trình mục tiêu quốc gia

Việc kiểm toán đầu tư và chương trình mục tiêu quốc gia, các kiến nghị của KTNN được đưa ra trên các mặt sau:

- Kiến nghị về quản lý nguồn vốn đầu tư;
- Kiến nghị công tác quản lý vốn đầu tư;
- Kiến nghị chấp hành chế độ đầu tư và XDCB của Nhà nước;
- Kiến nghị chấp hành các luật định, các chính sách, chế độ Tài chính - Kế toán Nhà nước;

- Kiến nghị điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo quyết toán (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị được kiểm toán).

- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).

- Kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán, những giải pháp khắc phục và hoàn thiện công tác quản lý Tài chính - Kế toán.

2.2.4. Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán an ninh quốc phòng

- Kiến nghị về việc lập và giao dự toán;
- Kiến nghị việc chấp hành dự toán;
- Kiến nghị về việc quản lý và sử dụng kinh phí;
- Kiến nghị về kế toán và quyết toán NSNN;
- Kiến nghị về quản lý đầu tư XD CB, quản lý hoạt động sự nghiệp có thu và các khoản thu phí và lệ phí,
- Kiến nghị việc thực hiện nghĩa vụ với Ngân sách Nhà nước;
- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).
- Kiến nghị điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo quyết toán (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị được kiểm toán)
- Kiến nghị về xử lý các khoản chênh lệch thu - chi NSNN do KTNN phát hiện.
- Kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán, những giải pháp khắc phục và hoàn thiện công tác quản lý Tài chính - Kế toán.

2.2.5. Các kiến nghị với các cơ quan chức năng

Sau 10 năm hoạt động KTNN đã xác lập được vị trí của mình trong hệ thống các công cụ kiểm tra kiểm soát của Nhà nước với nền kinh tế trên các mặt sau:

- Khẳng định sự hiện diện tất yếu của KTNN trong các quan hệ kinh tế tài chính công của quốc gia. Sự ra đời của cơ quan KTNN là phù hợp với thông lệ quốc tế, phù hợp với nền kinh tế đang vận động theo cơ chế thị trường theo định hướng XHCN.

- Về tính chất hoạt động và kết quả kiểm toán trong những năm qua chứng tỏ KTNN đang từng bước xác lập được địa vị pháp lý của mình. Nền tài chính công đang dần dần được kiểm soát chặt chẽ từ nhiều góc độ. Hoạt động KTNN từng bước chấn chỉnh các sai phạm trong hoạt động tài chính công. Các Bộ ngành, các địa phương nhận thức và thấy được rõ hơn vai trò của KTNN.

- Quốc hội Chính phủ đã có những thay đổi trong nhận thức về hoạt động của cơ quan KTNN. Xét về lâu dài KTNN là cơ quan kiểm tra, giám sát các hoạt động tài chính công cao nhất và là công cụ chủ yếu của Quốc hội trong việc thực hiện quyền giám sát tối cao của mình. Kết quả kiểm tra của KTNN là cơ sở để Quốc hội đưa ra các quy định đúng đắn và có hiệu quả đối với nền kinh tế.

Xét trên góc độ pháp lý thì vai trò của KTNN đối với quản lý vĩ mô nền kinh tế của Nhà nước hiện nay được thể hiện trên các nội dung sau:

- Kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của các số liệu kế toán, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán nhằm đảm bảo các thông tin tài chính mà các đối tượng cung cấp là đúng đắn, trung thực, phục vụ cho nhiều đối tượng sử dụng khác nhau.

- Thông qua hoạt động kiểm toán để ngăn chặn kịp thời các sai phạm để làm lành mạnh hoá nền kinh tế.

- Giúp cho Quốc hội, chính phủ đề ra được các chủ trương, chính sách quản lý vĩ mô nền kinh tế một cách có hiệu quả, hoàn thiện pháp luật quản lý kinh tế - tài chính.

- Giúp cho Hội đồng nhân dân các cấp, các Bộ ngành, các cơ quan Nhà nước có sự chấn chỉnh thường xuyên các hoạt động của mình cũng như việc ngăn chặn kịp thời các hành vi xâm phạm, sử dụng lãng phí tài chính công.

- Xét trên góc độ chung nếu KTNN hoạt động có hiệu quả sẽ có tác động to lớn đến các hoạt động đầu tư, hoạt động kinh doanh, hoạt động của các đơn vị sự nghiệp..., của nền kinh tế.

- *Đối với cơ quan chủ quản*

+ Chấp hành những kiến nghị của KTNN.

+ Chỉ đạo các đơn vị chuyển sổ, lập lại báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán vốn đầu tư XD CB theo kiến nghị của đoàn KTNN.

- *Kiến nghị đối với cơ quan thuế*

+ Thực hiện quyết toán thuế theo quy định của luật thuế và hướng dẫn đơn vị kê khai thuế, quyết toán hoá đơn ấu chỉ và thực hiện nghĩa vụ nộp thuế với NSNN.

+ Có biện pháp truy thu triệt để thuế tồn đọng lũy kế và số thuế phát sinh do KTNN xác định tăng.

+ Quyết toán thuế loại trừ những khoản chi sai mục đích, sai chế độ do KTNN xuất toán tại các biên bản kiểm toán của đơn vị.

- Kiến nghị đối với cơ quan tài chính

+ Thường xuyên kiểm tra và thẩm định quyết toán đối với các đơn vị dự toán đúng thời gian quy định để phát hiện những sai phạm trong quá trình quản lý sử dụng kinh phí và quyết toán ngân sách, có biện pháp ngăn chặn và uốn nắn kịp thời những sai phạm đó.

+ Chỉ đạo các đơn vị được kiểm toán, điều chỉnh lại báo cáo quyết toán theo kiến nghị tại biên bản kiểm toán xác định.

+ Giảm trừ cấp phát, ghi thu - ghi chi và điều chỉnh lại báo cáo quyết toán theo kiến nghị của báo cáo kiểm toán xác định.

2.3. Thực trạng về kiến nghị và hiệu lực kiến nghị của KTNN

2.3.1. Thực trạng về đánh giá và đưa ra kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Thực trạng các đánh giá và việc đưa ra các kiến nghị của KTNN được thực hiện trước và sau khi Tổng KTNN ban hành các qui trình và chuẩn mực kiểm toán như sau:

1. Tổng quan các kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động

Giai đoạn 1995-1999

Đây là giai đoạn từ khi KTNN được thành lập và bắt đầu thực hiện kiểm toán nhưng quy trình kiểm toán chưa được ban hành.

Sự ra đời của KTNN Việt Nam hoàn toàn phù hợp với yêu cầu cấp thiết của nền kinh tế mới chuyển đổi sang kinh tế thị trường và thông lệ quốc tế. Trong giai đoạn đầu KTNN vừa thực hiện chức năng, nhiệm vụ, vừa phải tự tìm tòi, học hỏi kinh nghiệm của các nước trên thế giới để tìm ra lời giải trong việc thực hiện kiểm toán trong môi trường quản lý kinh tế tài chính đã thể hiện sự nỗ lực và đóng góp thiết thực của KTNN trong công cuộc đổi mới và phát triển của đất nước.

Từ việc nghiên cứu đúc rút kinh nghiệm của các nước và điều kiện cụ thể của Việt Nam, ngay từ khi bắt đầu thành lập và đi vào hoạt động KTNN đã xác định được sự cần thiết phải thực hiện kiểm tra việc thực hiện các kết luận và kiến nghị nêu trong báo cáo kiểm toán. Trong điều lệ tổ chức và hoạt động của kiểm toán nhà nước (ban hành theo quyết định 61/TTg ngày 24/01/1995 của Thủ tướng chính phủ) tại điều 5 chương nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN có nêu *“Các cơ quan có thẩm quyền nói ở điểm 5, 6 trên đây có nhiệm vụ thông báo cho Kiểm toán nhà nước biết kết quả giải quyết của mình trong thời hạn sớm nhất kể từ khi nhận được yêu cầu và và kiến nghị của kiểm toán nhà nước”*. Nội dung của điều này tuy mới chỉ đề cập đến trách nhiệm và quyền hạn của KTNN phải theo dõi và được thông báo tình hình thực hiện các kiến nghị và xử lý đối với tổ chức, cá nhân có những vi phạm chế độ tài chính, kế toán nhà nước và những tổ chức cá nhân có hành vi cản trở công tác kiểm toán của KTNN và cung cấp sai sự thật thông tin tài liệu cho KTNN; nhưng nội dung này cũng đã thể hiện mối quan tâm của Nhà nước nói chung, lãnh đạo KTNN nói riêng đến việc theo dõi thực hiện các kiến nghị của KTNN.

Vì vậy, kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán đã được KTNN thực hiện và coi là bước cuối của một cuộc kiểm toán từ những cuộc kiểm toán đầu tiên. Trong nội dung các biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán đều ghi: *Yêu cầu đơn vị thực hiện đầy đủ các kết luận và kiến nghị của Đoàn (tổ) Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán nhà nước sẽ thực hiện kiểm tra việc thực hiện vào tháng 12 hoặc cuối quý I năm sau*. Tuy nhiên công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị của KTNN chưa được thực sự chú trọng, chưa trở thành một quy định bắt buộc cho mỗi cuộc kiểm toán nên chưa được thực hiện đầy đủ và theo một cách thống nhất giữa các Đoàn kiểm toán thậm chí ngay trong một đoàn kiểm toán cả về thời gian, phương pháp thực hiện cũng như trình tự và nội dung các bước thực hiện. Cụ thể như sau:

Mặc dù công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị được coi như là bước cuối cùng của một cuộc kiểm toán nhưng trong giai đoạn này phần lớn các cuộc

kiểm toán chỉ dừng lại ở bước lập báo cáo. Số còn lại có được thực hiện thêm bước kiểm tra thực hiện kiến nghị nhưng cũng không kiểm tra đầy đủ hết các đơn vị thuộc, trực thuộc các đơn vị được kiểm toán.

- *Số lượng các cuộc kiểm tra:* Vì thời gian thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán nhà nước đã ghi trong báo cáo kiểm toán thường là vào cuối năm hoặc đầu năm sau nên trước khi quy trình kiểm toán có hiệu lực (từ 01/01/2000) thì chỉ những cuộc kiểm toán thực hiện từ năm 1998 trở về trước mới có thể đã được triển khai thực hiện bước kiểm tra này. Do vậy nên tính đến hết năm 1999 trong tổng số 18 cuộc kiểm toán đã được kiểm toán Đầu tư - Dự án thực hiện từ 1995 đến 1998 (4 cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư XDCB, 8 cuộc kiểm toán quyết toán tổng công ty, 6 cuộc kiểm toán báo cáo chương trình dự án) chỉ có 5 cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán tổng công ty đã được thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị và kết luận của Đoàn kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán (tỷ lệ: 27,7% trên tổng số 62,2% trên tổng các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán tổng công ty). Nhưng trong 5 cuộc kiểm toán này việc thực hiện kiểm tra cũng không đồng nhất về số lượng các đơn vị thuộc, trực thuộc đơn vị được kiểm toán cần tiến hành kiểm tra thực tế tại đơn vị.

Trong các cuộc kiểm toán chưa thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị tại đơn vị, chỉ có một số ít đơn vị được kiểm toán gửi báo cáo tình hình và kết quả thực hiện kiến nghị của KTNN cho Đoàn kiểm toán. Số lượng các đơn vị được kiểm tra việc thực hiện tùy thuộc vào khoảng thời gian rồi của kiểm toán viên và nguồn kinh phí chi cho công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị.

- *Về thời gian thực hiện:* Việc kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán nhà nước thường được thực hiện vào thời gian sau các cuộc kiểm toán, khi các kiểm toán viên đang rảnh nên bước này có đoàn thực hiện ở cuối năm có đoàn thực hiện ở đầu năm hoặc cuối năm sau. Trong giai đoạn này, công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị không được lập kế hoạch từ trước. Ví dụ như ngay trong một đoàn kiểm toán có tổ ghi trong biên bản kiểm toán là: KTNN yêu cầu giám đốc công ty thực

hiện các vấn đề đã nêu trong biên bản kiểm toán cùng những kiến nghị của đoàn, KTNN sẽ tiến hành kiểm tra việc thực hiện của Công ty vào cuối quý 4 năm 1997. Nhưng các biên bản của tổ kiểm toán khác lại ghi: Đoàn kiểm toán nhà nước yêu cầu giám đốc công ty chỉ đạo thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn KTNN, lập báo cáo gửi KTNN vào tháng 12 năm 1997. Ngay trong cùng một cuộc kiểm toán, ở các tổ kiểm toán khác nhau thời gian KTNN kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của đơn vị được ghi trong biên bản kiểm toán Đoàn kiểm toán chưa có kế hoạch cụ thể cho việc thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của đơn vị. Trong trường hợp này, nếu đến cuối tháng 12 đơn vị mới gửi báo cáo thì việc kiểm tra thực hiện kiến nghị sẽ không thể thực hiện được vào cuối quý 4 như đã ghi ở một số biên bản nêu trên.

Bên cạnh việc không đồng nhất về thời gian thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị giữa các cuộc kiểm toán và trong cuộc kiểm toán còn có sự không đồng nhất về thời gian ghi trong biên bản kiểm toán và thời gian tiến hành bước kiểm tra này. Trong báo cáo kiểm toán tại tổng công ty lắp máy có ghi: KTNN sẽ kiểm tra vào quý 4 năm này nhưng đến tháng 4 năm sau bước này được thực hiện. Cũng như vậy trong báo cáo kiểm toán tại tổng công ty xuất nhập khẩu xây dựng Việt Nam ghi: KTNN sẽ tiến hành kiểm tra vào quý 01/1999 nhưng đến tháng 11 năm 1999 mới thực hiện.

- *Về trình tự nội dung các bước thực hiện:* Trong giai đoạn này, công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị không được lập kế hoạch từ trước và cũng không có một quy định cụ thể nào về trình tự các bước thực hiện. Một số cuộc kiểm toán đã tiến hành kiểm tra việc thực hiện kiến nghị nhưng đều không có sự chuẩn bị từ trước. Hơn nữa, khi tiến hành kiểm tra cũng chưa có sự chuẩn bị đầy đủ ví dụ như không có quyết định thành lập tổ kiểm tra, không gửi công văn báo cáo cho đơn vị biết trước khi kiểm tra... Khi các kiểm toán viên không phải thực hiện nhiệm vụ kiểm toán hoặc học tập ở các lớp tập trung do cơ quan tổ chức, lãnh đạo kiểm toán chuyên ngành yêu cầu lãnh đạo các phòng tổ chức triển khai công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị của các cuộc kiểm toán phòng sẽ yêu cầu một số kiểm toán viên thực hiện nhiệm vụ này.

Như vậy, việc bố trí nhân sự là do cấp phòng đảm nhiệm và cũng không có quyết định bằng văn bản.

- *Về nội dung kiểm tra:* Dù chưa có văn bản nào quy định nhưng khi thực hiện công tác kiểm tra các kiểm toán viên đều căn cứ vào các kết luận, kiến nghị đã ghi trong biên bản, báo cáo kiểm toán để xem xét việc thực hiện của đơn vị. Tuy vậy, các kiến nghị về sửa chữa khắc phục những tồn tại trong công tác quản lý tài chính, kế toán có được thực hiện hay không chưa được đề cập đến trong một số biên bản kiểm tra.

Như vậy, tổ kiểm tra khi thực hiện kiểm tra gần như không xem xét việc thực hiện kiến nghị đã nêu trong biên bản kiểm toán. Việc đưa ra những kiến nghị về công tác quản lý tài chính kế toán là một trong những nhiệm vụ chủ yếu của cơ quan kiểm toán nhà nước đã được quy định trong Nghị định số 70/CP đơn đốc việc thực hiện các kiến nghị này cũng quan trọng như đối với việc kiểm tra đơn đốc thực hiện các kiến nghị mang tính định lượng khác (như số liệu kế toán, thu nộp ngân sách...).

Trong một số trường hợp tính đến thời điểm tổ kiểm tra đến đơn vị để kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị, kết luận nhưng đơn vị vẫn chưa thực hiện đầy đủ, tổ kiểm tra ghi nhận trong biên bản nhưng sau đó đơn vị có thực hiện hay không chưa được quan tâm theo dõi, chưa có quy định cho những bước kiểm tra tiếp theo và ai là người thực hiện.

Bên cạnh nội dung kiểm tra không đầy đủ, triệt để còn một tồn tại nữa là các biên bản kiểm tra tại các đơn vị không thống nhất, không có mẫu biên bản chung cho các kiểm toán chuyên ngành. ở các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán đầu tư XD CB, báo cáo quyết toán chương trình dự án chưa thực hiện kiểm tra việc thực hiện kiến nghị, kết luận, một số đơn vị được kiểm toán có công văn về việc thực hiện các kiến nghị của KTNN cho đoàn kiểm toán nhưng Đoàn kiểm toán mới chỉ xem xét, gửi công văn trả lời (nếu cần thiết) và lưu trữ hồ sơ chứ không lập biên bản kiểm tra hay báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị. Còn đối với các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính các tổng công ty đã thực hiện kiến nghị. Còn đối với các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính các

tổng công ty đã thực hiện bước kiểm tra này với biên bản kiểm tra được lập bao gồm các nội dung sau: Tên tổ chức thực hiện kiểm tra, tên biên bản, thành phần, nội dung xác nhận, đại diện các bên ký tên, đóng dấu. Tuy nhiên về hình thức biên bản kiểm tra được lập khác nhau giữa các cuộc kiểm tra, thậm chí trong một cuộc kiểm tra, biên bản kiểm tra của các tổ kiểm tra khác nhau cũng khác nhau:

- Về tên đơn vị thực hiện kiểm tra: Có biên bản ghi “Kiểm toán Nhà nước - kiểm toán Đầu tư- Dự án” có biên bản ghi “Kiểm toán Nhà nước - Đoàn kiểm toán tại tổng công ty...” có biên bản ghi “Kiểm toán Nhà nước”.

- Về tên biên bản: có biên bản ghi “Biên bản phúc tra về việc thực hiện các kiến nghị của KTNN tại công ty... - Tổng công ty”, có biên bản “Biên bản phúc tra về việc thực hiện các kết luận của KTNN theo biên bản kiểm toán ngày... tháng... năm tại công ty... thuộc tổng công ty...”, lại có biên bản ghi “Biên bản phúc tra về việc thực hiện các kiến nghị và kết luận ngày... tháng... năm... của Công ty... Tổng công ty”.

Như vậy biên bản kiểm tra việc thực hiện kiến nghị được trình bày theo ý chủ quan của tổ kiểm tra mà không theo một mẫu thống nhất.

- Về phương pháp thực hiện: Các tổ thường căn cứ vào báo cáo quyết toán quý, năm sau để kiểm tra việc lập lại báo cáo tài chính theo số liệu sau kiểm toán và tình hình thực hiện nghĩa vụ với ngân sách nhà nước chứ chưa kiểm tra chi tiết việc điều chỉnh hạch toán, ghi chép sổ kế toán cũng như chưa kiểm tra các chứng từ có liên quan về nộp thuế, các khoản phải nộp NSNN, truy thu của các cá nhân có sai phạm, thu hồi, công nợ... Trong trường hợp đơn vị không trung thực, lập báo cáo kế toán để đối phó với tổ kiểm tra thì kết luận của tổ kiểm tra sẽ không đúng.

Giai đoạn từ năm 2000 đến nay

Đây là giai đoạn quy trình kiểm toán đã được ban hành và có hiệu lực. Như đã nói ở trên, quy trình KTNN và các quy trình kiểm toán chuyên ngành đều bao gồm 4 bước (giai đoạn): Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập

báo cáo và thông báo kết quả kiểm toán, kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán.

Quy trình kiểm toán là quy phạm bắt buộc quy định trình tự tiến hành công việc của mỗi cuộc kiểm toán vì vậy việc kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán đã được quy phạm hoá thành một bước bắt buộc có trong mỗi cuộc kiểm toán.

Từ khi quy trình kiểm toán được ban hành, việc kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán dần được thực hiện đầy đủ hơn nhưng bên cạnh đó vẫn còn tồn tại chưa khắc phục cụ thể như sau.

Đến hết tháng 11 năm 2003, đã thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán (đạt tỷ lệ 70% trên tổng số các cuộc kiểm toán, riêng kiểm toán báo cáo quyết toán Tổng công ty đạt tỷ lệ 100%, kiểm toán vốn ĐTXDCB đạt tỷ lệ 27%). Như vậy, vẫn còn một số kiểm toán chưa thực hiện bước kiểm tra thực hiện kiến nghị nhưng so với giai đoạn quy trình chưa được ban hành, ở giai đoạn này các kiểm toán chuyên ngành đã quan tâm nhiều hơn đến việc thực hiện bước kiểm tra này.

Bên cạnh việc vẫn còn một cuộc kiểm toán chưa thực hiện được bước kiểm tra, các đoàn kiểm toán khi tiến hành kiểm tra cũng không kiểm tra hết các đơn vị thuộc và trực thuộc đơn vị được kiểm toán. Việc lựa chọn cần kiểm tra bao nhiêu đơn vị thuộc, trực thuộc đơn vị được kiểm toán hầu như vẫn tùy thuộc ở thời gian rảnh rỗi của kiểm toán viên và địa điểm của đơn vị chứ không căn cứ vào việc đánh giá mức độ quan trọng cần thiết phải thực hiện kiểm tra. Ví dụ: Khi kiểm tra việc thực hiện kiến nghị tại Tổng công ty xây dựng Thăng Long, do địa điểm của các đơn vị thuộc và trực thuộc đã được kiểm toán đều ở Hà Nội nên đã thực hiện kiểm tra 8/8 đơn vị đã được kiểm toán. Còn đối với Tổng công ty xây dựng Sông Đà, do các đơn vị được kiểm toán ở xa nên chỉ thực hiện kiểm tra ở tổng công ty và 2 thành viên ở Hà Nội trong tổng số 11 đơn vị được kiểm toán.

- Vẫn tồn tại tình trạng thực hiện công tác kiểm tra không theo một kế hoạch định ra từ trước. Hầu hết các biên bản kiểm toán đều ghi: Kiểm toán

Nhà nước sẽ phúc tra (kiểm tra việc thực hiện) vào quý I năm sau. Nhưng thực tế lại vào quý III hoặc quý IV hoặc đến năm sau nữa mới thực hiện.

- Trong quy trình kiểm toán đã có quy định một số nội dung cơ bản khi thực hiện kiểm tra và báo cáo với KTNN kết quả về việc đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán. Riêng kiểm toán chuyên ngành Doanh nghiệp Nhà nước đã đưa ra được mẫu biên bản áp dụng chung cho tất cả các cuộc kiểm toán quyết toán của các doanh nghiệp các Tổng công ty. Do vậy, công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị đã được thực hiện một cách bài bản hơn với nội dung đầy đủ hơn. Tuy nhiên, vẫn còn tồn tại tình trạng thời gian thực hiện không thống nhất với thời gian đã ghi trong biên bản kiểm toán (như đã trình bày ở trên) nhưng trước khi thực hiện lại không gửi công văn cho đơn vị được kiểm toán (có đoàn có thông báo nhưng bằng phương tiện điện thoại), không có quyết định thành lập tổ kiểm tra, nhân sự vẫn do cấp phòng tự bố trí, nội dung kiểm tra đồng nhất với việc kiểm tra thực tế tại đơn vị chứ không thực hiện kiểm tra báo cáo của đơn vị về tình hình thực hiện kiến nghị trước khi tiến hành kiểm tra thực tế vì hầu hết các đơn vị không gửi báo cáo về KTNN. Bên cạnh đó các biên bản kiểm tra đã đề cập đến việc xem xét việc thực hiện các kiến nghị về công tác quản lý tài chính kế toán nhưng một số vẫn chưa kiểm tra xem xét đầy đủ hết các kiến nghị đã nêu trong biên bản kiểm toán. Và trong trường hợp còn kiến nghị mà đơn vị chưa thực hiện được, việc tiếp tục theo dõi kiểm tra cũng chưa triệt để, tổ kiểm tra thường chỉ ghi trong biên bản yêu cầu đơn vị tiếp tục thực hiện và gửi báo cáo về KTNN. Nhưng đơn vị có gửi báo cáo tình hình thực hiện hay không cũng chưa được quan tâm đôn đốc.

Về hình thức của biên bản kiểm tra, ở một số biên bản kiểm tra tại các đơn vị là doanh nghiệp Nhà nước vẫn chưa thực hiện theo mẫu quy định. Công tác lập báo cáo kết quả kiểm tra chưa được thực hiện đầy đủ. ở một số cuộc kiểm toán đã có lập báo cáo kiểm tra nhưng chỉ với mục đích để hoàn thiện hồ sơ lưu trữ, không gửi cho lãnh đạo KTNN, không nêu những kiến nghị với Lãnh đạo KTNN về các biện pháp xử lý tiếp theo.

Về phương pháp thực hiện: Trước khi thực hiện kiểm tra tổ kiểm tra xác định những phương pháp cụ thể cần áp dụng khi thực hiện kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán. Chính vì vậy, trong nhiều trường hợp bằng chứng mà kiểm toán viên và tổ kiểm tra thu thập được để làm căn cứ cho các kết luận kiểm tra không đầy đủ và thích hợp (như đã trình bày ở trên).

Những vướng mắc trong quá trình kiểm tra thực hiện kiến nghị

Hoạt động kiểm tra cho thấy từ khi quy trình kiểm toán chưa được ban hành cho đến khi quy trình đã được triển khai thực hiện, thực tế công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị phát sinh một số vướng mắc sau:

- Nội dung kiến nghị của Báo cáo kiểm toán thường báo gồm 2 phần:
 - + Kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán.
 - + Kiến nghị đối với Nhà nước, các Bộ ngành quản lý có liên quan.

Nhưng trong thực tế hoạt động kiểm tra thực hiện kiến nghị, trong nội dung báo cáo kiểm toán cũng như trong quy trình kiểm toán, KTNN nước nói chung, kiểm toán chuyên ngành và các đoàn kiểm toán mới chỉ đề cập đến việc kiểm tra nội bộ đơn vị được kiểm toán có thực hiện các kết luận và kiến nghị của đoàn kiểm toán hay không mà không theo dõi kiểm tra các Bộ, ngành đơn vị có liên quan trong việc thực hiện các kiến nghị của KTNN.

- Có một số trường hợp trong Báo cáo kiểm toán có yêu cầu các đơn vị gửi báo cáo thực hiện kiến nghị cho KTNN hoặc khi thực hiện kiểm tra, tổ kiểm tra ghi trong biên bản kiểm tra yêu cầu đơn vị gửi báo cáo về tình hình thực hiện các kiến nghị mà tính đến thời điểm kiểm tra đơn vị chưa thực hiện được nhưng đơn vị vẫn cố tình không gửi báo cáo.

- Đối với các kiến nghị về thuế và các khoản phải nộp NSNN:

- + Biên lai nộp thuế thường không được ghi rõ ràng đâu là khoản đã nộp theo kết luận của kiểm toán nên tổ kiểm tra khó có thể đưa ra được những kết luận chính xác.

- + Trong trường hợp kết luận của đoàn kiểm toán và kết luận kiểm tra của cơ quan thuế là khác nhau, đơn vị không biết điều chỉnh theo kết luận nào. Vì

vậy khi thực hiện kiểm tra cũng chỉ ghi lại tình hình chứ không đưa ra được biện pháp giải quyết.

2. Kết quả kiểm toán năm 2002 của Kiểm toán Nhà nước đã đưa ra các đánh giá sau

- Vấn đề lập dự toán thu NS của Chính phủ và của các địa phương vẫn còn chạy theo thành tích, lập dự toán thu ngân sách thấp hơn thực hiện năm trước từ 5-10% để sau này thực hiện thu Ngân sách hoàn thành vượt mức lớn để lấy thành tích và tích lại phần thu cho địa phương tăng lên. Từ Bộ tài chính cho đến các tỉnh, các bộ ngành giao dự toán chi cho cấp dưới vẫn giữ lại cấp trên 1 phần, lấy danh nghĩa để cân đối chung. Vấn đề này không đúng quy định của luật ngân sách và tạo ra cơ chế xin cho kéo dài.

Vấn đề lập dự toán chi lại quá tăng so với năm trước từ 20% đến 50%, thậm chí 70% để giành phần Ngân sách cho Bộ, địa phương mình nhiều hơn.

Tóm lại công tác lập dự toán thu chi NSNN vẫn tạo ra cơ chế xin cho; tranh giành phần NSNN trong việc lập dự toán đây là nguyên nhân đầu tiên dẫn đến sử dụng NSNN kém hiệu quả của lãng phí và gây ra tình trạng hối lộ, chạy ngân sách và tham nhũng.

Về thực hiện thu, chi ngân sách.

- Tình trạng các khoản thu từ bộ tài chính cho đến các bộ ngành, các tỉnh đều: không phản ánh kịp thời các khoản thu, câu giữ các khoản thu để ngoài sổ sách các khoản thu nhằm trục lợi cục bộ của Bộ tài chính, các bộ ngành và các địa phương

- Chi NS của các bộ, các địa phương tình trạng cũng là chi vượt dự toán trên dưới 10%; chi sai chế độ; chi không quyết toán được.

- Vấn đề đầu tư xây dựng cơ bản kết quả kiểm toán báo động tình hình sử dụng và đầu tư XD CB gây ra những hậu quả: phần lớn các công trình XD CB đã hoàn thành chậm được kiểm tra, phê duyệt quyết toán dẫn đến hậu quả chậm bàn giao sử dụng và gây thất thoát lớn; các tỉnh thành trực thuộc Trùng Khánh vay vốn tràn lan để XD CB đã đến hậu quả xấu trong XD CB không có nguồn trả với xu hướng ngày càng tăng dần đến các doanh nghiệp xây dựng

thi công nợ thuế Nhà nước, nợ gốc và lãi ngân hàng, các doanh nghiệp chiếm dụng vốn lẫn nhau gây tổn thất lớn về tài chính cho các Tổng công ty nhà nước và cho nền tài chính quốc gia. vấn đề này đã kéo dài gây ra tình trạng nợ dây dưa phức tạp giữa doanh nghiệp với Ngân hàng với nhà nước và sự bất ổn của nền tài chính quốc gia.

- Phần lớn 17 tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương được kiểm toán đều sử dụng NSNN cho vay một cách tràn lan, nhất là đối với các quỹ dự trữ, đến nay khó có khả năng thu hồi vốn (số liệu 17 tỉnh, Thành phố là 683 tỷ, suy ra cả nước khoảng 2.800 tỷ). Đối tượng cho vay rất phi lý như cho các nhân, cho tổ chức phi chính phủ. Điều này góp phần gây căng thẳng ngân sách các địa phương và làm cho NSNN sử dụng không có hiệu quả, bị thất thoát, bị chiếm dụng.

Vấn đề đầu tư XD CB

- Tình trạng đầu tư XD CB dàn trải, phân tán, luồn tồn đọng 67,5% các dự án trong tình trạng dở dang.

- Vấn đề khảo sát, thiết kế thực hiện sơ sài, chất lượng thấp dẫn đến khi thi công phải sửa đổi liên tục thiết kế, làm tăng chi phí đầu tư 100% - 300% là chuyện thường xảy ra, thậm chí xây dựng xong lại bỏ không sử dụng. Đây là khâu yếu nhất, gây phản ứng dây chuyền cho các tiêu cực hoá trong XD CB nguồn vốn NS NN hiện nay.

Vấn đề nợ đọng thuế của các đơn vị tổ chức lũy kế đến 31/12/2002 là 16.054 tỷ (Tổng cục thuế 5.336 tỷ; hải quan 10.718 tỷ) Tình hình nay không có chiều hướng giảm trong năm 2003, đặc biệt là nợ quá hạn, khó thu hồi (7124 tỷ).

Vấn đề kiểm soát chi của kho bạc đã tạo ra những đổi mới ban đầu, tuy nhiên do chưa tạo ra sự độc lập hoàn toàn của kho bạc tại các địa phương về mặt cơ chế, nên vẫn bị chi phối bởi chính quyền địa phương, nên nhiều khoản chi bất hợp lý, chi lãng phí NSNN vẫn được thanh toán. Cần phải công bố và tăng cường thực hiện công tác kiểm soát thu, chi toàn bộ NSNN qua kho bạc. Tiến tới để chống triệt để tham nhũng, lãng phí tài sản nhà nước nên thực hiện thu chi, toàn bộ NSNN qua kho bạc, tại các đơn vị có thể xoá bỏ cơ chế lập

quỹ riêng hoặc rút tiền mặt để chi tại đơn vị nhằm giảm các nguy cơ tiềm ẩn về tham nhũng, lãng phí, chi sai chế độ NSNN của các cấp ngân sách.

Vấn đề quản lý tài chính tại các đơn vị có thu, và khoản chi.

Theo kết quả kiểm toán tình trạng vi phạm về thu, chi tại các đơn vị này là rất đáng quan tâm. Do cơ chế còn nhiều chỗ còn sơ hở nên các đơn vị này một mặt dấn thu, dấn đưa nộp các khoản thu. Bên cạnh đó việc chi, quyết toán không đúng theo quy định dẫn đến hiệu quả sử dụng NSNN ở các đơn vị này vừa kém hiệu quả gây ra lãng phí, thất thoát lớn cho Nhà nước. Nhà nước cần có quan điểm và chính sách thật rõ ràng (có thể chuyển sang cơ chế kinh doanh trong các đơn vị sự nghiệp) để tăng chất lượng dịch vụ về sử dụng tiết kiệm NSNN.

Kết quả kiểm toán các doanh nghiệp

Qua kiểm toán 11 Tổng công ty (chọn mẫu có xét độ lớn về quy mô và làm ăn có hiệu quả hơn các đơn vị khác) cho thấy nổi lên các vấn đề sau:

Một số các tổng công ty có lãi cao thì điều chỉnh để là giảm nhằm trốn thuế, giảm nghĩa vụ với NSNN; ngược lại có một số các Tổng công ty, các Doanh nghiệp bị lỗ thì điều chỉnh ngược lại, hoạch toán có lãi để tạo dựng thành tích để trích quỹ khen thưởng; trả lương nhiều hơn, giữ vững ghế cho các giám đốc, tổng giám đốc.

Tình trạng công nợ các Tổng công ty các DNNN hiện nay là khá lớn, theo số liệu kiểm toán tại hầu hết các Tổng công ty tài sản được tài trợ bởi công nợ từ 61%-90%. Nhiều doanh nghiệp trong Tổng công ty vốn chủ sở hữu đã giảm xuống bằng không (tính theo tài sản thuần). Các tài sản thì đang bị xuống cấp nghiêm trọng.

Các liên doanh của Tổng công ty và DNNN với nước ngoài, các tổ chức 100% đều bị lỗ và số lỗ được chia đã vượt quá nhiều so với số vốn đã góp của các doanh nghiệp phía Việt nam.

KTNN đã thông qua các đánh giá của mình và đưa ra các kiến nghị xử lý các kết quả kiểm toán trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2002

cho Chính phủ, Quốc hội và được Quốc hội quan tâm, đánh giá rất cao kết quả kiểm toán của KTNN.

Việc đưa ra những kết luận, kiến nghị trung thực khách quan có tính khả thi và có hiệu lực pháp luật góp phần tăng cường hiệu quả quản lý sử dụng các nguồn lực của Nhà nước tại các đơn vị được kiểm toán; chấn chỉnh các đơn vị được kiểm toán tuân thủ các định chế pháp luật, các chính sách chế độ của Nhà nước; kiến nghị với Quốc Hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng Nhà nước hoàn thiện hệ thống các văn bản quy phạm pháp luật trong quản lý kinh tế tài chính. Nó thể hiện vai trò của KTNN trong hệ thống các công cụ quản lý vĩ mô nền kinh tế, thể hiện tính hiệu lực và hiệu quả của hoạt động KTNN. Các kết luận, kiến nghị của KTNN đã có những tác động tích cực đối với các đơn vị được kiểm toán trong, đối với các cơ quan quản lý và các cơ quan chức năng của Nhà nước trong việc hoàn thiện công tác quản lý kinh tế tài chính, nâng cao hiệu quả hoạt động theo chức năng nhiệm vụ được quy định. Mặt khác kết quả kiểm toán nói chung và kết quả do các kiến nghị của KTNN mang lại nói riêng đã từng bước khẳng định được vai trò và sự cần thiết khách quan của hoạt động KTNN.

2.3.2. Những hạn chế và bất cập

Mặc dù đã đạt được những thành tựu nêu trên, nhưng nhìn chung năng lực, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của KTNN vẫn còn những hạn chế nhất định:

- Nền tảng pháp lý cho tổ chức và hoạt động của KTNN chưa đủ tầm, chưa đầy đủ và chưa đồng bộ. Vị trí của KTNN liên quan trực tiếp đến những nguyên tắc về tổ chức và hoạt động của Nhà nước nhưng hiện chỉ được điều chỉnh bằng các văn bản dưới Luật (NĐ 70 CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ về việc thành lập cơ quan KTNN và Quyết định 61/TTg ngày 24/01/1995 của Thủ tướng Chính phủ ban hành Điều lệ tổ chức và hoạt động của KTNN). Chức năng của KTNN cũng mới chỉ giới hạn trong kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ, chưa có các quy định về kiểm toán hoạt động; hoạt động của KTNN chưa được pháp luật thừa nhận là công việc bắt buộc mà mọi tổ chức, cơ quan có sử dụng NSNN phải có trách nhiệm và nghĩa vụ chấp hành;

giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán chưa được khẳng định bởi văn bản pháp lý đã làm hạn chế vai trò và tác dụng vốn có của KTNN.

- Địa vị pháp lý của KTNN chưa tương xứng với chức năng nhiệm vụ vốn có và chưa đảm bảo đầy đủ tính độc lập trong tổ chức và hoạt động của KTNN. Là một tổ chức thực hiện kiểm tra tài chính và tài sản công đối với hệ thống các cơ quan công quyền và tất cả các đơn vị, tổ chức quản lý và sử dụng tài chính và tài sản công nhưng hiện nay KTNN mới chỉ là một cơ quan thuộc Chính phủ. Hiệu lực thực hiện các kiến nghị, kết luận kiểm toán còn hạn chế.

- Mối quan hệ giữa KTNN với các cơ quan thanh tra, kiểm tra, bảo vệ pháp luật, đặc biệt là với hệ thống thanh tra tài chính chưa được xác lập đầy đủ và phân định rõ ràng nên còn tình trạng chồng chéo, thiếu sự hỗ trợ, phối hợp.

- Hệ thống các chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán và kiểm tra chất lượng kiểm toán còn đang trong quá trình nghiên cứu, xây dựng, khảo nghiệm và hoàn thiện nên chưa đầy đủ, chưa đồng bộ.

- Hệ thống tổ chức và đội ngũ KTV còn hạn chế so với yêu cầu công việc và chức năng, nhiệm vụ được giao. Với dân số hơn 80 triệu nhưng chỉ có gần 600 KTV. Quy mô và năng lực của KTNN Việt Nam còn rất nhỏ bé so với các nước trong khu vực và trên thế giới (Trung Quốc: 80.000 KTV; ấn Độ: 65.000; Malaixia: 3.500; Thái Lan: 2.300...). Cơ cấu tổ chức các bộ phận chức năng và KTNN chuyên ngành ở trung ương cũng như các KTNN khu vực chưa đồng bộ và hoàn chỉnh. Với năng lực hiện có, hàng năm KTNN mới chỉ kiểm toán được 20 - 25% Báo cáo quyết toán các bộ, ngành, các tỉnh và thành phố trực thuộc trung ương; 10 - 15 báo cáo tài chính của Tổng công ty Nhà nước và 8 - 10 Dự án đầu tư nhóm A. Trình độ cán bộ, công chức, KTV còn hạn chế, tuy đa số có kinh nghiệm thực tiễn nhưng chưa được đào tạo một cách cơ bản và đầy đủ về nghiệp vụ kiểm toán và các kiến thức cần thiết của nền kinh tế thị trường. Trình độ phân tích tổng hợp, ngoại ngữ, tin học; kiến thức về quản lý nhà nước và thủ tục hành chính còn hạn chế.

- Cơ sở vật chất còn rất thiếu thốn; hạ tầng công nghệ thông tin còn khiêm tốn; kinh phí được cấp hàng năm còn hạn hẹp nên còn phải trông chờ vào sự trợ giúp của đơn vị được kiểm toán làm hạn chế tính độc lập của kiểm toán. Nhà nước chưa có chế độ và chính sách đãi ngộ theo tính chất hoạt động đặc thù của ngành kiểm toán cho cán bộ, công chức, KTV nên khó thu hút được nhân tài và cán bộ còn kém phấn khởi trong công tác.

- Mức độ hội nhập của KTNN Việt Nam với khu vực và thế giới còn rất hạn chế, các hình thức hợp tác còn ở mức độ thấp, chưa đủ điều kiện và khả năng để tham gia tích cực vào các hoạt động của Tổ chức INTOSAI và ASOSAI.

Ngoài những nguyên nhân chủ quan thuộc về nội bộ ngành kiểm toán, nguyên nhân của những hạn chế, bất cập trước hết là do KTNN là một lĩnh vực còn rất mới mẻ ở nước ta, chúng ta còn thiếu hiểu biết và chưa có nhiều kinh nghiệm. Những chậm trễ trong việc cải cách hành chính nhà nước, trong việc đổi mới quản lý kinh tế, tài chính, sử dụng lao động, chính sách tiền lương... cũng là những yếu tố cản trở giải quyết kịp thời và có hiệu quả những vướng mắc của KTNN.

- ***Yêu cầu về mặt pháp lý:*** Hiện nay, địa vị pháp lý của cơ quan KTNN mới chỉ là quy định ở cấp Nghị định của Chính phủ, trong các văn bản này chưa có các quy định về quyền hạn tiến hành kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu quả đối với đối tượng được kiểm toán. Điều đó đòi hỏi phải đưa vào các quy định trong Luật và coi đây là mục tiêu hoạt động của KTNN. Do đó, cần nhanh chóng xây dựng Luật KTNN, xác định rõ địa vị pháp lý của KTNN ngang tầm với vị trí, chức năng trong xu thế hiện nay.

Đặc biệt, phải đề cao vai trò của KTNN trong việc giúp Quốc hội thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát NSNN. Nói cách khác, mục tiêu hàng đầu trong hoạt động của KTNN là phục vụ cơ quan lập pháp.

- ***Yêu cầu về hoạt động:*** KTNN phải là cơ quan độc lập, hoạt động khách quan, trung thực, công tâm để thực hiện sự kiểm tra từ bên ngoài đối với các chủ thể quản lý và sử dụng nguồn tài chính nhà nước và tài sản công. Hoạt động của KTNN phải bao hàm cả việc đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả của

việc quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính nước và tài sản công. Ở các nước có nền kiểm toán phát triển, do yêu cầu quản lý của Nhà nước, KTNN không chỉ thực hiện việc kiểm tra, xác định tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của các số liệu, tài liệu kế toán mà qua đó còn mở rộng sang thực hiện chức năng đánh giá tính kinh tế của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước và tài sản công. Với sự phát triển đó, vai trò của KTNN được thể hiện ngày càng đầy đủ. Hoạt động của KTNN góp phần nâng cao hiệu lực pháp luật về kinh tế - tài chính vì KTNN có chức năng kiểm tra và tư vấn về các giải pháp nhằm quản lý và sử dụng theo đúng pháp luật các nguồn lực tài chính nhà nước.

- Để hạn chế các tồn tại trên bản thân cơ quan KTNN phải xây dựng chiến lược phát triển kiểm toán toàn diện, đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ trước mắt và nhiệm vụ lâu dài. Nội dung của Chiến lược phát triển KTNN là phải xác định mục tiêu, quan điểm, định hướng và giải pháp hoàn thiện phát triển KTNN đồng thời nâng cao hiệu quả hoạt động của KTNN hiện nay và những năm tiếp theo.

Chiến lược phát triển KTNN là cơ sở để KTNN xây dựng Kế hoạch hành động với các chương trình ưu tiên và các biện pháp có tính đột phá nhằm tạo ra sự chuyển biến mạnh mẽ, thúc đẩy nhanh, vững chắc tiến trình xây dựng KTNN đạt quy mô hiện đại, đạt trình độ kiểm toán loại khá so với các nước tiên tiến trong khu vực và phù hợp với thông lệ quốc tế. Phát triển KTNN thực sự trở thành công cụ quan trọng và đủ mạnh để Nhà nước thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát nghiêm ngặt tài chính nhà nước và tài sản công. Phát triển KTNN mạnh về số lượng và chất lượng. Nhiệm vụ trọng tâm và lâu dài của hoạt động kiểm toán là kiểm toán tính hiệu quả của đầu ra hay tính kinh tế của kiểm toán. Muốn như vậy phải đặt mục tiêu nâng cao năng lực hoạt động kiểm toán, hiệu lực thực hiện các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

KTNN cần đổi mới và hoàn thiện các bộ phận chức năng như: Kiểm toán Ngân sách Nhà nước, Kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản và các chương trình, dự án vay, nợ, viện trợ Chính phủ; Kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước; Kiểm

toán chương trình đặc biệt (an ninh, quốc phòng, dự trữ quốc gia...). Nghiên cứu bổ sung các bộ phận mới để đáp ứng được các yêu cầu về chức năng nhiệm vụ. Kiểm toán viên phải là người có đức, có tài, vừa hồng, vừa chuyên, là công chức Nhà nước được giao trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo quy định của Pháp luật, được hưởng các chế độ, chính sách đãi ngộ phù hợp với nhiệm vụ được giao theo quy định của Chính phủ.

Kiểm toán viên phải am hiểu sâu về lĩnh vực tài chính, ngân sách, kiểm toán, phải qua các kỳ thi kiểm toán viên do Hội đồng thi cấp Nhà nước tổ chức và được cấp chứng chỉ theo quy định. Kinh phí hoạt động và xây dựng trụ sở làm việc cũng như các điều kiện khác của KTNN do Quốc hội quyết định là một khoản chi trong dự toán ngân sách nhà nước hàng năm (dự toán cấp I).

2.3.3. Về phạm vi của các kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động

- **Thứ nhất:** *Quy mô hoạt động kiểm toán và các kiến nghị tăng thu, tiết kiệm chi cho Ngân sách Nhà nước*

Sau 10 năm hoạt động với hơn 500 cuộc kiểm toán thuộc các lĩnh vực: Kiểm toán báo cáo quyết toán Ngân sách của các Bộ, Ngành Trung ương (60 lượt Bộ, Ban Ngành trung ương); kiểm toán Báo cáo quyết toán Ngân sách của các Tỉnh, Thành phố (141 Tỉnh, Thành phố trực thuộc Trung ương); kiểm toán Báo cáo tài chính các Doanh nghiệp Nhà nước (hơn 100 lượt Doanh nghiệp Nhà nước, trong đó chủ yếu là các Tổng công ty 90 và Tổng công ty 91); kiểm báo cáo quyết toán các chương trình dự án, dự án trọng điểm của Nhà nước (40 chương trình, dự án); kiểm toán các lĩnh vực hoạt động đặc biệt (116 đầu mối các đơn vị thuộc khối an ninh, quốc phòng, ngoại giao, các cơ quan của Đảng, vv...) và các cuộc kiểm toán theo yêu cầu của Chính phủ, Quốc hội. Thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN đã kiến nghị với các cơ quan chức năng Nhà nước tăng thu cho Ngân sách Nhà nước 9.956,1 tỷ đồng; trong đó: Tăng thu từ thuế và các khoản thu khác 4.837,4 tỷ đồng; giảm chi từ ngân sách Nhà nước 1.373,1 tỷ đồng; kiến nghị ghi thu, ghi chi qua Ngân sách Nhà nước 3.745,6 tỷ đồng.

- **Thứ Hai:** Các kiến nghị của KTNN tư vấn cho các đơn vị được kiểm toán nhằm chấn chỉnh công tác quản lý, nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công tại đơn vị

Đối với các đơn vị được kiểm toán, thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN đã tư vấn cho các cơ quan hành chính Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các tổ chức kinh tế Nhà nước chấn chỉnh công tác quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công của các đơn vị được kiểm toán; giúp các đơn vị được kiểm toán hoàn thiện cơ chế kiểm soát nội bộ, tăng cường công tác kiểm tra, kiểm soát các hoạt động trong đơn vị nhằm ngăn ngừa những tiêu cực, tham ô, lãng phí và thất thoát tài sản, tiền vốn của Nhà nước; hoàn thiện công tác quản lý để đảm bảo việc sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực của Nhà nước tại đơn vị.

- **Thứ Ba:** Các kiến nghị của KTNN tăng cường tính tuân thủ pháp luật và các chính sách, chế độ của Nhà nước và tăng cường hiệu quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán

Trong những năm đầu hoạt động, KTNN chủ yếu tập trung thực hiện các cuộc kiểm toán Báo cáo tài chính của các cơ quan, các đơn vị, các tổ chức kinh tế sử dụng tài chính và tài sản công của Nhà nước. Tuy nhiên, những năm gần đây để từng bước hoàn thiện hoạt động KTNN, KTNN đã từng bước triển khai thực hiện hoạt động kiểm toán tính tuân thủ và bước đầu thực hiện kiểm toán tính hiệu quả, tính hiệu lực và hiệu năng của các cơ quan hành chính Nhà nước, đơn vị sự nghiệp và các tổ chức kinh tế Nhà nước. Mặc dù kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động mới được triển khai thực hiện và chủ yếu dưới hình thức kết hợp trong các cuộc kiểm toán Báo cáo tài chính, nhưng KTNN đã đưa ra nhiều kiến nghị nhằm đối với các đơn vị được kiểm toán như: Kiến nghị về việc tuân thủ Luật Ngân sách Nhà nước, các chính sách chế độ của Nhà nước trong lĩnh vực quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công tại các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp Nhà nước; Kiến nghị về việc tuân thủ pháp luật, tuân thủ các chính sách chế độ tài chính (Luật Doanh nghiệp Nhà nước, luật Kế toán, luật Thống kê, các luật Thuế, các chính sách và cơ chế tài chính của Nhà nước, vv...) tại các đơn vị, các tổ chức kinh tế

nhà nước; kiến nghị các giải pháp nhằm tăng cường hiệu quả, hiệu lực và hiệu năng của các cơ quan hành chính Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp và các tổ chức kinh tế của Nhà nước.

- **Thứ Tư:** *Các kiến nghị của KTNN giúp Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan Nhà nước hoàn thiện cơ chế, chính sách trong lĩnh vực quản lý kinh tế, tài chính công*

Đối với Quốc hội và Chính phủ, hàng năm KTNN tổng hợp kết quả hoạt động kiểm toán để báo cáo tình hình chấp hành dự toán Ngân sách của các dự toán, tình hình quản lý, sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công tại các đơn vị được kiểm toán; tổng hợp, đánh giá tính hiệu lực, tính khả thi của hệ thống pháp luật và các chính sách chế độ của Nhà nước trong lĩnh vực quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công và các quỹ tài chính ngoài Ngân sách do Nhà nước quản lý; kiến nghị với Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, các cơ quan chuyên môn của Nhà nước sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống pháp luật, các chính sách chế độ của Nhà nước nhằm tăng cường hiệu lực quản lý vĩ mô của Nhà nước đối với các hoạt động kinh tế xã hội.

2.3.4. Thực trạng về chất lượng các kiến nghị của KTNN

Chất lượng hoạt động kiểm toán là một trong những nhân tố quyết định đến chất lượng các kiến nghị của KTNN. Trong điều kiện vừa hoàn thiện bộ máy tổ chức và xây dựng lực lượng, vừa triển khai các hoạt động kiểm toán, KTNN đã có sự quan tâm đặc biệt đến việc tăng cường chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và tăng cường chất lượng các kiến nghị của KTNN nói riêng bằng những giải pháp cụ thể như: Tăng cường về số lượng, chất lượng và bồi dưỡng phẩm chất nghề nghiệp cho đội ngũ Kiểm toán viên Nhà nước; xây dựng và hoàn thiện hệ thống Chuẩn mực kiểm toán, các Quy trình kiểm toán và hệ thống các phương pháp kiểm toán của KTNN; mở rộng các lĩnh vực hoạt động kiểm toán (kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động), v.v... Bằng những giải pháp thiết thực và có hiệu quả, chất lượng các kiến nghị của KTNN trong những năm qua đã từng bước được cải thiện.

- **Thứ nhất:** *Các kiến của KTNN trong việc quản lý, sử dụng tài chính công của Nhà nước đã đóng góp một phần quan trọng trong việc tăng thu, tiết kiệm chi cho Ngân sách Nhà nước*

Với việc mở rộng phạm vi, quy mô và tăng cường chất lượng các cuộc kiểm toán Báo cáo quyết toán Ngân sách, kiểm toán Báo cáo tài chính Doanh nghiệp Nhà nước, kiểm toán Báo cáo quyết các chương trình - dự án đầu tư bằng nguồn vốn Ngân sách và kiểm toán các lĩnh vực hoạt động đặc biệt; thực hiện kiểm tra chặt chẽ việc thu, chi theo dự toán Ngân sách, theo định mức và chế độ quy định của Nhà nước. Thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN đã kiến nghị với các cơ quan chức năng của Nhà nước các giải pháp để tăng các khoản thu từ thuế và các nguồn thu khác cho Ngân sách Nhà nước theo luật định, đồng thời có các chính sách phù hợp để nuôi dưỡng các nguồn thu; Kiến nghị tiết kiệm các khoản chi Ngân sách Nhà nước tại các cơ quan hành chính Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp Nhà nước theo đúng định mức, đúng chế độ; kiến nghị với các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan chức năng Nhà nước chấn chỉnh các hoạt động thu chi ngoài Ngân sách, góp phần tích cực vào việc khai thác, nuôi dưỡng nguồn thu và tiết kiệm chi cho Ngân sách Nhà nước.

- **Thứ Hai:** *Các kiến nghị của KTNN góp phần quan trọng vào việc chấn chỉnh việc tuân thủ pháp luật và các chính sách chế độ của Nhà nước tại các đơn vị được kiểm toán*

Các kiến nghị của KTNN đối với đơn vị được kiểm toán luôn được xác định là một nội dung quan trọng của báo cáo kiểm toán, nhằm thực hiện chức năng tư vấn của KTNN. Các kiến nghị của KTNN đã góp phần giúp các đơn vị, các cơ quan chức năng của Nhà nước chấn chỉnh việc chấp hành các quy phạm pháp luật trong quản lý kinh tế, tài chính, kế toán thống kê, v.v... của các đơn vị được kiểm toán. Điều quan trọng hơn là các kiến nghị của KTNN đã giúp cho đơn vị được kiểm toán đánh giá đúng đắn thực trạng tài chính của đơn vị; khắc phục những yếu kém, sơ hở trong quản lý kinh tế tài chính, quản lý kinh doanh; cải tiến và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, hoàn thiện các cơ chế quản lý kinh tế tài chính của đơn vị. Từng bước tăng cường hiệu quả quản lý và sử dụng các nguồn lực của Nhà nước tại các đơn vị, góp phần

tích cực vào việc làm lành mạnh hoá các quan hệ tài chính công và tăng cường hiệu lực của hệ thống pháp luật và các chính sách chế độ của Nhà nước trong quản lý và điều hành nền kinh tế.

- **Thứ Ba:** *Các kiến nghị của KTNN đối với Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước đóng góp một phần quan trọng trong việc hoàn thiện hệ thống pháp luật, các chính sách chế độ của Nhà nước và tăng cường vai trò của Nhà nước trong quản lý vĩ mô nền kinh tế*

Một chức năng quan trọng của KTNN là tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước trong quản lý vĩ mô nền kinh tế nói chung và trong việc điều hành Ngân sách Nhà nước nói riêng. Trong những năm qua, thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN đã cung cấp những thông tin về việc chấp hành dự toán Ngân sách, chấp hành các quy phạm pháp luật trong quản lý điều hành Ngân sách Nhà nước tại các đơn vị dự toán giúp cho Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng nhân dân các cấp xem xét, phê chuẩn quyết toán Ngân sách.

Các kiến nghị của KTNN đã đóng góp quan trọng vào việc hoàn thiện cơ chế chính sách quản lý tài chính Ngân sách. Thông qua kết quả kiểm toán, KTNN kiến nghị với các cơ quan chức năng của Nhà nước sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống các quy phạm pháp luật và các chính sách chế độ về quản lý kinh tế tài chính của Nhà nước, tạo điều kiện thúc đẩy các đơn vị chấp hành kỷ luật thu chi tài chính, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính và tài sản công góp phần lập lại trật tự kỷ cương, nền nếp trong công tác quản lý tài chính, Ngân sách và tài sản công.

Mặc dù trong những năm qua chất lượng hoạt động kiểm toán từng bước được cải thiện, các kiến nghị của KTNN từng bước được tăng cường về chất lượng, mở rộng về phạm vi và đã có những đóng góp tích cực trong việc tăng cường hiệu quả quản lý và sử dụng các nguồn lực Nhà nước; lành mạnh hoá các quan hệ tài chính tiền tệ; hoàn thiện hệ thống pháp luật và các chính sách chế độ quản lý tài chính và tài sản công của Nhà nước. Tuy nhiên, xét về chất

lượng các kiến nghị của KTNN trong những năm qua các kiến nghị của KTNN còn một số hạn chế cơ bản sau:

Thứ nhất, những kiến nghị có tính vĩ mô chưa nhiều, nên chưa thoả mãn các yêu cầu quản lí vĩ mô của Đảng và nhà nước trong các giai đoạn đổi mới và chuyển nền kinh tế của Việt nam sang nền kinh tế thị trường.

Thứ hai, các kiến nghị vẫn còn né tránh việc qui trách nhiệm củ thể đối với các cá nhân hoặc tổ chức có sai phạm được phát hiện trong kiểm toán

Thứ ba, phần lớn các kiến nghị còn mang tính chung chung, thiếu bằng chứng thuyết phục và không rõ chế tài xử lý.

Thứ tư, tổ chức thực hiện việc kiểm tra các kiến nghị chưa bài bản, chưa có qui trình củ thể.

Phạm vi các cuộc kiểm toán hàng năm của KTNN còn hạn chế so với yêu cầu kiểm toán thực tế, nên các kiến nghị của KTNN chưa thực sự hữu ích với các cơ quan chức năng Nhà nước trong việc quản lý và điều hành Ngân sách Nhà nước.

Là cơ quan kiểm tra, kiểm soát tài chính công cao nhất của Nhà nước, một trong những nhiệm vụ quan trọng của KTNN là thông qua kết quả kiểm toán, cung cấp thông tin và kiến nghị các giải pháp để Quốc hội, Chính phủ và Hội đồng Nhân dân các cấp làm căn cứ phê chuẩn quyết toán Ngân sách Nhà nước hàng năm. Tuy nhiên, trong lĩnh vực kiểm toán Báo cáo quyết toán Ngân sách Nhà nước, phần lớn các đơn vị quản lý thu chi Ngân sách Nhà nước, các đơn vị dự toán Ngân sách Nhà nước chưa được KTNN kiểm toán hàng năm. Do vậy, các kiến nghị của KTNN chưa phản ánh đầy đủ về tình hình chấp hành dự toán, chấp hành kỷ luật thu chi Ngân sách, chưa đảm bảo những căn cứ cần thiết làm cơ sở để Chính phủ, Quốc hội và Hội đồng nhân dân các cấp trong việc phê chuẩn quyết toán NSNN.

Đối với các công trình, dự án đầu tư trọng điểm của Nhà nước có quy mô lớn và thời gian thực hiện dài, KTNN chưa đủ điều kiện tiến hành kiểm toán được toàn bộ các hạng mục, các giai đoạn thi công, các giai đoạn thực hiện dự án. Do vậy, các kiến nghị của KTNN đưa ra chưa phản ánh được một cách tổng quát tính tuân thủ các thủ tục, các quy định trong đầu tư xây dựng cơ

bản, tuân thủ các định mức chi phí và tính hiệu quả sử dụng vốn đầu tư của Nhà nước; chưa phát hiện hết những sai phạm, lãng phí, thất thoát trong sử dụng nguồn vốn đầu tư để kiến nghị với các cơ quan chức năng Nhà nước hoàn thiện cơ chế, chính trong đầu tư xây dựng cơ bản và xử lý kịp thời những sai phạm, lãng phí và thất thoát nguồn vốn đầu tư.

Kiến nghị của KTNN còn chung chung, chưa cụ thể, chưa tập trung vào các sai phạm mang tính nghiêm trọng, điển hình trong quản lý và sử dụng tài chính và tài sản công của Nhà nước; chưa kiến nghị những giải pháp cụ thể giúp các cơ quan chức năng của Nhà nước ngăn chặn kịp thời và xử lý đúng mức đối với các hành vi tham nhũng, lãng phí trong quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công của Nhà nước.

Những hạn chế về chất lượng các kiến nghị của KTNN đã ảnh hưởng trực tiếp đến tính khả thi, tính hiệu lực của các kiến nghị, làm giảm uy tín của KTNN trong việc chống tham nhũng, lãng phí tài chính và tài sản công, đồng thời chưa làm nổi bật được vai trò tư vấn của KTNN cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước trong lĩnh vực quản lý tài chính và tài sản công trên giác độ vĩ mô.

2.3.5. Thực trạng về hiệu lực các kiến nghị kiểm toán của KTNN

Hiệu lực các kiến nghị của KTNN thể hiện hiệu lực của hoạt động kiểm toán Nhà nước; tính hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán còn thể hiện vai trò của KTNN trong hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát tài chính công của Nhà nước, thể hiện sự hoàn thiện, tính nghiêm minh của các định chế pháp luật trong lĩnh vực quản lý tài chính và tài sản công của Nhà nước.

Thực trạng về hiệu lực các kiến nghị của KTNN qua 10 năm hoạt động

Sau 10 năm hoạt động, cùng với sự phát triển của KTNN, quy mô và phạm vi hoạt động kiểm toán hàng năm của KTNN ngày càng mở rộng, chất lượng hoạt động kiểm toán đã được cải thiện rõ rệt, đã tạo ra những tiền đề quan trọng để nâng cao tính hiệu lực cho các kiến nghị kiểm toán nói riêng và hiệu lực của hoạt động KTNN nói chung.

Các kiến nghị của KTNN được đưa ra cho hai nhóm đối tượng chủ yếu là kiến nghị với các đơn vị được kiểm toán và các kiến nghị của KTNN với các cơ quan chức năng Nhà nước trong lĩnh vực quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công. Trong những năm qua, cùng với sự phát triển của cơ quan KTNN và quá trình hoàn thiện hệ thống pháp luật của Nhà nước, các kiến nghị kiểm toán ngày càng được mở rộng về quy mô, tăng cường về chất lượng, đồng thời hiệu lực pháp lý của các kiến nghị kiểm toán cũng từng bước được tăng cường. Tuy nhiên, hiệu lực kiến nghị nói riêng và hiệu lực hoạt động của KTNN nói chung còn chưa ngang tầm với vai trò của KTNN trong Nhà nước pháp quyền XHCN. Báo cáo tổng kết 10 năm hoạt động của KTNN đã nêu rõ: *"Trong những năm qua, bên cạnh những đơn vị thực hiện tương đối tốt các kiến nghị kiểm toán, vẫn còn nhiều trường hợp không thực hiện đầy đủ, nghiêm túc các kiến nghị của KTNN...."* (Trích Báo cáo tổng kết 10 năm hoạt động của KTNN - 10 năm xây dựng và phát triển KTNN - Trang 42).

- **Thứ Nhất:** *Hiệu lực các kiến nghị của KTNN đối với các đơn vị được kiểm toán*

Kiến nghị đối với các đơn vị được kiểm toán là một bộ phận quan trọng trong cơ cấu các Báo cáo kiểm toán của KTNN, với hơn 500 cuộc kiểm toán đã được thực hiện trong 10 năm qua KTNN đã đưa ra nhiều kiến nghị với các đơn vị được kiểm toán. Các kiến nghị của KTNN đối với các đơn vị được kiểm gồm các kiến nghị về tăng thu, tiết kiệm chi cho Ngân sách, các kiến nghị nhằm nhen nhúm việc chấp hành các định chế pháp luật và các chính sách chế độ của Nhà nước tại đơn vị, các kiến nghị mang tính tư vấn cho các đơn vị nhằm hoàn thiện công tác quản lý kinh tế tài chính và nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị.

(1). Các kiến nghị về tăng thu, tiết kiệm chi cho NSNN. Đây là những kiến nghị chủ yếu của các cuộc kiểm toán Báo cáo tài chính, những kiến nghị này trong những năm qua được các đơn vị thực hiện tương đối tốt đặc biệt là các khoản thu từ thuế của các doanh nghiệp, các khoản kiến nghị ghi thu, ghi chi qua NSNN và các khoản chi sai định mức, sai chế độ trong các chương

trình, dự án đầu tư bằng nguồn vốn NSNN đang trong giai đoạn thực hiện. Tuy nhiên, do trong các quy phạm pháp luật về quản lý điều hành NSNN (đặc biệt là Luật NSNN) chưa những định chế cụ thể để xử lý những khoản chi sai nguyên tắc, sai chế độ sau khi quyết toán Ngân sách đã được phê duyệt nên các kiến nghị của KTNN đối với những vi phạm trong lĩnh vực này tại các cơ quan hành chính Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp Nhà nước thường có tính khả thi không cao dẫn đến tính hiệu lực của các kiến nghị loại này còn thấp.

Những kiến nghị nhằm thu hồi các khoản chi sai định mức, sai chế độ trong lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản và các chương trình mục tiêu Quốc gia phần lớn không được các đơn vị thực hiện một cách nghiêm túc do các công trình, dự án đầu tư đã hoàn thành và kết thúc giai đoạn đầu tư, ban quản lý dự án đã giải thể (hoặc các đơn vị nhận thầu là phía nước ngoài đã hoàn thành hợp đồng rút về nước) và KTNN chưa thực hiện kiểm toán trách nhiệm kinh tế trong nhiệm kỳ đối với các cán bộ lãnh đạo, cán bộ quản lý trong các cơ quan, các tổ chức kinh tế Nhà nước.

(2). Các kiến nghị với đơn vị được kiểm toán về tính tuân thủ pháp luật, tuân thủ các chính sách chế độ của Nhà nước trong quản lý kinh tế tài chính. Những kiến nghị này được đưa ra căn cứ vào các định chế pháp luật, các chính sách chế độ của Nhà nước trong lĩnh vực quản lý kinh tế tài chính và tình hình chấp hành các định chế pháp luật, các chính sách chế độ tại đơn vị. Đây là những kiến nghị có căn cứ pháp lý và thực tiễn cao nên được các đơn vị chấp hành khá nghiêm túc và kịp thời góp phần làm lành mạnh các quan hệ tài chính tiền tệ.

(3). Các kiến nghị của KTNN nhằm sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực của Nhà nước và nâng cao hiệu quả quản lý kinh tế tài chính của đơn vị đã được các đơn vị được kiểm toán tiếp thu và thực hiện nghiêm túc. Tuy nhiên, các kiến nghị trong lĩnh vực này đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp, các đơn vị sự nghiệp Nhà nước cũng chưa hoàn toàn được thực hiện một cách triệt để do những giàng buộc bởi hệ thống pháp luật hoặc do thiếu những định chế pháp luật.

- **Thứ Hai:** *Hiệu lực kiến nghị của KTNN đối với Quốc Hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước*

Hàng năm KTNN đã tổng hợp kết quả từ các cuộc kiểm toán để đưa ra những nhận xét, kiến nghị mang tính tổng hợp về tình hình thực hiện tổng quyết toán NSNN, tình hình chấp hành dự toán Ngân sách của các đơn vị dự toán ngân sách; đưa ra các kiến nghị và các giải pháp với các cơ quan chức năng của Nhà nước để xử lý các những sai phạm trong quản lý và sử dụng ngân sách, sử dụng tài sản và công quỹ của Nhà nước; kiến nghị với Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng hoàn thiện hệ thống pháp luật, các chính sách chế độ trong lĩnh vực quản lý kinh tế tài chính.

Tuy nhiên, do phạm vi và quy mô kiểm toán hàng năm của KTNN còn hạn chế, hàng năm KTNN chỉ kiểm toán được báo cáo quyết toán ngân sách của một số đơn vị dự toán cấp I (Bộ, Ngành, địa phương); một số đơn vị sự nghiệp Nhà nước, một phần các quỹ tài chính không thuộc Ngân sách Nhà nước do Nhà nước quản lý và một bộ phận Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp Nhà nước. Do vậy các kết luận và kiến nghị của KTNN mang tính đơn lẻ, chưa có sự tổng hợp và phân tích và đưa ra các kiến nghị kèm theo các giải pháp tổng quan làm cơ sở cho Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước tăng cường công tác quản lý vĩ mô của Nhà nước, hoàn thiện hệ thống pháp luật và các chính sách chế độ của Nhà nước để nâng cao hiệu quản lý vĩ mô nền kinh tế. Vì vậy, các kiến nghị của KTNN trong những năm qua chưa đáp ứng được yêu cầu đặt ra đối với KTNN, các kiến nghị chủ yếu còn mang tính tham khảo chưa thực sự có hiệu ngang tầm với vai trò của KTNN đối với các cơ quan chức năng của Nhà nước.

2.4. Nguyên nhân ảnh hưởng đến hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Những tồn tại và vướng mắc xảy ra trong công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị đã nêu trên là do những nguyên nhân chủ yếu sau:

2.4.1. Những nguyên nhân khách quan

KTNN chưa có một môi trường pháp lý đầy đủ, chưa có đủ điều kiện cụ thể đảm bảo cho KTNN kiểm tra việc thực hiện kiến nghị đã nêu trong báo cáo kiểm toán.

+ Việc kiểm tra thực hiện kiến nghị chỉ được thể hiện trong quy trình kiểm toán của KTNN và các KTNN chuyên ngành do Tổng KTNN ban hành. Trong các văn bản pháp lý liên quan như nghị định 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ và quyết định 61/TTg ngày 24/1/1995 của Thủ tướng Chính phủ không quy định rõ KTNN phải tổ chức theo dõi, kiểm tra các đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý có liên quan phải gửi báo cáo về việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn KTNN về cơ quan KTNN; cũng như không có quy định quyền hạn của cơ quan KTNN trong trường hợp đơn vị cố tình không thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn KTNN.

+ Trong hệ thống các văn bản pháp lý của Nhà nước cũng chưa có điều khoản nào quy định cách thức giải quyết khi có sự bất đồng ý kiến giữa cơ quan KTNN với các cơ quan kiểm tra khác.

+ Các điều kiện cụ thể để KTNN phát huy hiệu quả, hiệu lực của hoạt động kiểm toán nói chung để thực hiện công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị nói riêng chưa được đầy đủ:

- Nguồn kinh phí hạn hẹp do vậy những đơn vị đóng trên địa bàn xa thường không thực hiện được việc kiểm tra thực hiện kiến nghị của KTNN.

- Không có một tài khoản riêng (TK tạm giữ) để yêu cầu các đơn vị nộp thuế và các khoản phải nộp khác theo kết luận của Đoàn KTNN để có thể theo dõi được tình hình thực hiện các kiến nghị của Đoàn KTNN về thuế và các khoản phải nộp vào NSNN.

Tóm lại các nguyên nhân dẫn đến những hạn chế về tính hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán được khái quát như sau

- **Thứ Nhất:** Địa vị pháp lý của cơ quan KTNN trong cơ cấu phân chia quyền lực - chức năng của thiết chế Nhà nước và tính độc lập của KTNN chưa được xác lập phù hợp với chức năng nhiệm vụ và vai trò của KTNN. KTNN là cơ quan kiểm tra, kiểm soát các nguồn lực tài chính và tài sản công, kiểm tra

đánh giá tính hiệu quả hiệu lực và hiệu năng của các cơ quan Nhà nước các cấp, các đơn vị sự nghiệp Nhà nước, các tổ chức kinh tế Nhà nước và các quỹ tài chính ngoài ngân sách do Nhà nước quản lý. Để các kiến nghị của KTNN đảm bảo tính độc lập, khách quan và không chịu sự chi phối của các cơ quan khác trong hệ thống quyền lực Nhà nước, cần đảm bảo một vị trí pháp lý vững chắc cho KTNN trong cơ cấu nhà nước pháp quyền và đảm bảo tính độc lập cần thiết cho KTNN về nhân sự, về kinh phí và hoạt động kiểm toán. Hiện nay các định chế pháp luật về địa vị pháp lý và tính độc lập của KTNN Việt Nam chưa đảm bảo cho KTNN là cơ quan kiểm tra kiểm soát từ bên ngoài đối với chu trình NSNN và việc kiểm tra, đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực và hiệu năng của các cơ quan Nhà nước. Đây là một trong những nguyên nhân cơ bản làm cho các kiến nghị của KTNN có tính pháp lý thấp và chưa được các đơn vị được kiểm toán tôn trọng.

- **Thứ Hai:** Hoạt động KTNN chưa được thực hiện trong một khung pháp lý phù hợp, các sai phạm do KTNN phát hiện trong quá trình kiểm toán chưa có những chế tài xử lý cụ thể. Cơ cấu tổ chức và chức năng nhiệm vụ của KTNN được quy định bởi Nghị định số 93/NĐ-CP của Chính phủ. Nghị định này đã bước đầu xác định vị trí của KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ, hoàn thiện hơn cơ cấu tổ chức bộ máy và phạm vi hoạt động của KTNN so với Nghị định số 70/NĐ-CP của Chính phủ. Tuy nhiên, Nghị định số 93/NĐ-CP còn nhiều hạn chế về khung pháp lý cho hoạt động KTNN, các chế tài xử lý những sai phạm do KTNN phát hiện, các quy định về trách nhiệm và mối quan hệ giữa KTNN và các cơ quan chức năng Nhà nước trong việc thực hiện các kiến nghị của KTNN và đặc biệt là chưa có những quy định cụ thể về quyền công khai kết quả kiểm toán của KTNN. Những hạn chế này đã làm giảm hiệu lực hoạt động của KTNN nói chung và giảm tính hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán của KTNN nói riêng.

- **Thứ Ba:** Môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán Nhà nước chưa hoàn thiện, chưa đồng bộ. Hoạt động KTNN liên quan đến các cơ quan, đơn vị, và các tổ chức kinh tế thuộc các lĩnh vực hoạt động khác nhau, mỗi lĩnh

vực hoạt động được điều chỉnh bằng những quy phạm pháp luật mang tính đặc thù. Trong điều kiện các quy khung pháp lý cho hoạt động kiểm toán còn hạn chế; các quy phạm pháp luật trong các lĩnh vực kiểm toán (Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Doanh nghiệp Nhà nước, Luật Ngân hàng và các tổ chức tín dụng, các luật Thuế, v.v...) chưa hoàn thiện, các chế tài xử lý vi phạm thiếu sự thống nhất, chưa quy định cụ thể việc phối hợp giữa các cơ quan chức năng trong việc trao đổi thông tin và xử các sai phạm, các quy phạm pháp luật luôn có sự thay đổi, vv... đã gây ra những trở ngại lớn cho hoạt động kiểm toán, đồng thời làm hạn chế tính hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán của KTNN.

- **Thứ Tư:** Lực lượng kiểm toán viên Nhà nước còn thiếu về số lượng, còn hạn chế về chất lượng và tính độc lập trong hoạt động. Bên cạnh đó KTNN chưa có cơ sở pháp lý đầy đủ để mở rộng phạm vi hoạt động kiểm toán đối với các cuộc kiểm toán chuyên đề, kiểm toán hoạt động, v.v ...; các cuộc kiểm toán được thực hiện hàng năm chiếm một tỷ trọng khiêm tốn so với khối lượng công việc kiểm toán cần thực hiện. Phạm vi kiểm toán hạn chế, các kiến nghị kiểm toán đưa ra từ các cuộc của KTNN chưa có tính khái quát cao, chưa đánh giá một cách toàn diện các hoạt động tình hình và hiệu quả quản lý, sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công.

- **Thứ Năm:** Công tác kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán; công tác kiểm tra, giám sát tính tuân thủ pháp luật Nhà nước, tuân thủ các quy định của ngành trong hoạt động kiểm toán của Đoàn KTNN và của Kiểm toán viên chưa được coi trọng đúng mức dẫn tới chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và chất lượng, tính khả thi của các kiến nghị kiểm toán nói riêng chưa được đảm bảo.

- **Thứ Sáu:** Công tác kiểm tra, giám sát các đơn vị có liên quan thực hiện các kiến nghị của KTNN chưa được thực hiện một cách thường xuyên như một nội dung trong quy trình kiểm toán của KTNN; chưa có những giải pháp, những chế tài xử lý đối với những đơn vị và các không nghiêm túc thực hiện các kiến nghị của KTNN.

Thực tế cho thấy các kết luận, kiến nghị của Đoàn KTNN nhìn chung đều được đơn vị chấp thuận và quan tâm thực hiện. Tuy nhiên ít có đơn vị nào thực hiện đầy đủ các kết luận, kiến nghị của đoàn KTNN. Đối với các DNN, các đơn vị thụ hưởng NSNN hàng năm, các chương trình dự án vẫn đang trong thời gian thực hiện thì các kết luận, kiến nghị của đoàn KTNN có tính khả thi hơn đối với các công trình đầu tư XD CB, dự án chương trình đã hoàn thành. Nhưng đối với các kiến nghị về chấn chỉnh công tác tài chính, kế toán do các nguyên nhân về cơ cấu tổ chức, cơ chế quản lý theo nề nếp cũ không dễ gì thay đổi nên thường không được thực hiện, hoặc thực hiện không đầy đủ. Một số ít đơn vị chưa nghiêm túc thực hiện, không trung thực khi đoàn kiểm tra đến để kiểm tra tình hình thực hiện hoặc tìm cách chống chế, lảng tránh, gây áp lực.

- Đối với các công trình đầu tư XD CB và các chương trình dự án đã hoàn thành: các kiến nghị về công tác quản lý tài chính, kế toán được thực hiện tương đối đầy đủ nhưng việc thực hiện các kiến nghị về thu NSNN gặp rất nhiều khó khăn trở ngại trong việc truy cứu trách nhiệm vì sau một thời gian dài các bên tham gia đã có nhiều thay đổi về nhân sự.

2.4.5. Những nguyên nhân chủ quan

- Việc triển khai thực hiện quy trình chưa được tổ chức một cách có hiệu quả, chưa được quán triệt và có tính bắt buộc phải thực hiện, chưa tổ chức tổng kết rút kinh nghiệm trong công tác này dẫn đến tình trạng một số cuộc kiểm toán chưa được thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN; nội dung kiểm tra chưa đầy đủ, biên bản kiểm tra tại các doanh nghiệp Nhà nước không theo mẫu đã quy định và chưa lập báo cáo gửi Lãnh đạo cơ quan KTNN.

Như đã trình bày ở trên, công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị chỉ dừng ở nội bộ đơn vị được kiểm toán, các kiến nghị của Đoàn KTNN đối với các cơ quan quản lý có liên quan có được các cơ quan này thực hiện hay không, KTNN không được biết và cũng không có thẩm quyền được biết. Trên thực tế thì một phần không nhỏ các kiến nghị đối với các cơ quan quản lý có liên quan của KTNN đã được thực hiện (ví dụ như sau kết luận kiểm toán các cơ

quan đã ban hành các thông tin chỉ đạo, xây dựng các quy chế quản lý mới phù hợp hơn...) nhưng nếu những kiến nghị này gây ảnh hưởng đến quyền lợi của các nhà quản lý hoặc vì nguyên nhân nào đó mà các kiến nghị này không được thực hiện thì trong cả hai trường hợp, KTNN đều không nhận bất cứ thông tin phản hồi chính thức nào.

Do vậy nếu KTNN không có đủ hiệu lực và không tích cực đôn đốc thực hiện thì đơn vị được kiểm toán sẽ không cố gắng triển khai thực hiện. Điều này còn ảnh hưởng đến các cuộc kiểm toán tiếp theo vì đơn vị được kiểm toán sau sẽ không có thái độ nghiêm túc đối với các kết luận và kiến nghị của KTNN. Và như vậy những kết luận của kiểm toán dù là đúng đắn xác thực cũng không đem lại hiệu quả

- Chưa có một quy trình hoàn thiện cho việc kiểm tra đơn vị được kiểm toán việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán. Cụ thể như sau:

- + Trong quy trình kiểm toán có nêu một trong những nội dung cần phải thực hiện của bước kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của Đoàn kiểm toán là: kiểm tra về thời gian nộp báo cáo và nội dung báo cáo của đơn vị được kiểm toán về tình hình và kết quả thực hiện các kiến nghị của Đoàn KTNN nhưng trong mẫu biên bản kiểm toán không ghi nội dung yêu cầu đơn vị phải gửi báo cáo về tình hình thực hiện KTNN. ở đây có sự không thống nhất giữa các bước thực hiện kiểm toán với bước kiểm tra thực hiện kiến nghị. Do vậy trong biên bản kiểm toán chỉ ghi KTNN sẽ kiểm tra việc thực hiện của đơn vị vào tháng, quý, năm và hầu hết các đơn vị không gửi báo cáo về tình hình thực hiện cho cơ quan KTNN.

- + Chưa quy định rõ ai là người phải thực hiện giai đoạn này. Do đó thời gian thực hiện cũng không được xác định trước trong kế hoạch công tác năm của kiểm toán chuyên ngành và kế hoạch kiểm toán của Đoàn kiểm toán. Vì vậy thường xảy ra tình trạng thời gian thực hiện giai đoạn này cũng không đúng với thời gian đã nêu trong biên bản kiểm toán hoặc giai đoạn này không được thực hiện.

+ Trong phạm vi kiểm tra chưa quy định rõ trường hợp nào cần phải kiểm tra thực tế tại đơn vị thuộc và trực thuộc đơn vị được kiểm toán và cần phải kiểm tra bao nhiêu đơn vị trong tổng số các đơn vị thuộc và trực thuộc KTNN đã thực hiện kiểm toán.

+ Chưa quy định rõ trình tự và nội dung các bước thực hiện. Do vậy công tác kiểm tra chưa được tiến hành một cách bài bản từ khâu lập kế hoạch chi tiết, thành lập tổ kiểm tra, gửi công văn thông báo cho đơn vị được kiểm tra đến kiểm tra thực tế tại đơn vị được kiểm toán...

+ Chưa đưa ra được những phương pháp cơ bản để tổ kiểm tra có thể áp dụng thực hiện nhiệm vụ được giao.

+ Sau khi kiểm tra, trường hợp đơn vị được kiểm toán còn một số tồn tại vướng mắc; trong quy trình cũng chưa quy định rõ ai là người phải thực hiện kiểm tra, giám sát việc thực hiện của đơn vị và báo cáo lãnh đạo KTNN; chưa quy định trong trường hợp nào thì cần phải triển khai các bước kiểm tra tiếp theo.

+ Chưa quy định báo cáo kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn KTNN phải gửi cho phòng, ban nào, bộ phận nào hay gửi trực tiếp với Tổng KTNN.

CHƯƠNG III

PHƯƠNG THỨC VÀ GIẢI PHÁP NÂNG CAO HIỆU LỰC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

3.1. Phương thức nâng cao hiệu lực các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Nâng cao hiệu lực hoạt động và hiệu lực các kiến nghị của KTNN về thực chất là tăng cường vai trò và quyền hạn của KTNN trong thiết chế nhà nước pháp quyền ở Việt Nam. Phát triển KTNN để thực sự trở thành công cụ quan trọng và đủ mạnh của Nhà nước nhằm thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát nghiêm ngặt tài chính công và tài sản công của Nhà nước là đòi hỏi tất yếu và khách quan của việc xây dựng Nhà nước pháp quyền XHCN với nền kinh tế thị trường theo định hướng XHCN ở nước ta.

Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN phải gắn liền với quá trình phát triển KTNN; phải dựa trên cơ sở quán triệt và thể chế hoá các quan điểm của Đảng về phát triển và nâng cao vai trò của KTNN đã được ghi trong các nghị quyết của Đảng: đề cao vai trò của cơ quan KTNN trong việc kiểm toán mọi cơ quan, tổ chức có sử dụng ngân sách Nhà nước; thực hiện chế độ định kỳ kiểm toán nhà nước, công khai thu, chi ngân sách cho dân biết; nâng cao hiệu lực pháp lý và chất lượng KTNN như một công cụ mạnh của Nhà nước v.v..

Phát triển KTNN phải tuân thủ và đáp ứng các yêu cầu, đòi hỏi của hệ thống pháp luật, chính sách, chế độ của Nhà nước, đặc biệt là Luật Ngân sách Nhà nước sửa đổi và Chương trình tổng thể cải cách hành chính Nhà nước giai đoạn 2001-2010 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.

Phát triển KTNN đảm bảo xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, phù hợp với các nguyên tắc, thông lệ quốc tế và sát hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Đảm bảo địa vị pháp lý độc lập và tương xứng về tổ chức bộ máy và hoạt động của KTNN; đảm bảo thực hiện đầy đủ các chức năng vốn có của Kiểm toán Nhà nước về kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động để kiểm tra và đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả trong sử dụng Ngân sách Nhà nước và tài sản công.

Nhà nước đảm bảo đầy đủ và có chính sách ưu tiên thích đáng các nguồn lực cần thiết cho tổ chức bộ máy và hoạt động của KTNN để đảm bảo tính độc lập trong quá trình thực hiện các chức năng và nhiệm vụ được giao.

Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN phải dựa trên nâng cao chất lượng các báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán của KTNN được khẳng định là căn cứ pháp lý xác nhận mức độ đúng đắn, trung thực hợp lý, tuân thủ pháp luật về tình hình tài chính của các đơn vị được kiểm toán. Các kết luận, kiến nghị kiểm toán có chất lượng cao, được các cơ quan quản lý Nhà nước, các đơn vị được kiểm toán thực hiện nghiêm túc, đầy đủ và kịp thời. Cung cấp, báo cáo kịp thời kết quả kiểm toán theo định kỳ hoặc đột xuất cho Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chính phủ và các cấp chính quyền địa phương được kiểm toán hàng năm. Tổ chức thực hiện công khai kết quả kiểm toán theo quy định của pháp luật.

Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN phải dựa trên các định hướng sau:

3.1.1. Tăng cường vai trò của KTNN và xác lập địa vị pháp lý của KTNN tại văn bản pháp luật cao nhất là Hiến pháp. Đồng thời ban hành luật về KTNN. Phát triển, nâng cao hiệu lực hoạt động của KTNN Phải phù hợp với quan điểm phát triển kinh tế của Nhà nước trong từng giai đoạn phát triển của đất nước

KTNN là một công cụ trong hệ thống các công cụ quản lý vĩ mô nền kinh tế của Nhà nước, việc tăng cường vai trò của công cụ này đòi hỏi phải dựa trên các cơ sở pháp lý đó là Hiến pháp và luật kiểm toán nhà nước và phải phù hợp với định hướng chung về chiến lược phát triển kinh tế của Nhà nước trong từng thời kỳ. Các mục tiêu trong chiến lược phát triển kinh tế mà Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ IX đã chỉ ra bao gồm:

- Hoàn thiện các loại thị trường đi đôi với xây dựng khuôn khổ pháp lý và thể chế, tăng cường sự kiểm tra, giám sát của Nhà nước để thị trường hoạt động năng động, có hiệu quả, có trật tự kỷ cương trong môi trường cạnh tranh lành mạnh, công khai minh bạch, hạn chế và kiểm soát độc quyền kinh doanh.

Xây dựng Luật KTNN phải có những quy định cụ thể về trách nhiệm thực hiện các kiến nghị của KTNN, có khung hình phạt về pháp lý để điều chỉnh những hành vi cố tình không thực hiện và kéo dài thời gian thực hiện các kiến nghị của KTNN.

- Nhà nước kiểm tra, kiểm soát, thanh tra mọi hoạt động kinh doanh theo quy định của pháp lý, chống buôn lậu, làm hàng giả, gian lận thương mại. Có giải pháp hữu hiệu chống buôn lậu và gian lận thương mại.

- Tiếp tục đổi mới các công cụ quản lý vĩ mô của Nhà nước đối với nền kinh tế, nâng cao chất lượng công tác xây dựng các chiến lược quy hoạch và kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội, tăng cường thông tin kinh tế trong và ngoài nước, công tác kế toán, thống kê, ứng dụng rộng rãi các thành tựu khoa học và công nghệ trong dự báo, kiểm tra tình hình thực hiện ở cả cấp vĩ mô và vi mô.

Xây dựng định hướng tăng cường vai trò của KTNN trong quản lý vĩ mô nền KTQD cần phải dựa trên các quan điểm phát triển kinh tế của Đảng và Nhà nước ,KTNN phải trở thành một công cụ kiểm tra, kiểm soát chủ yếu đối với nền kinh tế và đối với việc thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế của Nhà nước.

3.1.2. Nâng cao địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước, bảo đảm cho cơ quan này thực hiện được đầy đủ các quyền năng và tính độc lập

Nếu so sánh địa vị pháp lý của cơ quan KTNN Việt Nam trong khuôn khổ pháp lý chung của thông lệ quốc tế thì các văn bản pháp luật hiện có điều chỉnh địa vị pháp lý đối với KTNN Việt nam mới ở cấp độ dưới luật, chưa tương xứng với vai trò, chức trách, nhiệm vụ, quyền hạn, phương thức hoạt động của KTNN. Việc thể hiện thẩm quyền của KTNN trong các quy định của các văn bản pháp luật, cũng như nhận thức về vai trò vị trí của KTNN trong hệ thống các công cụ kiểm soát ở các ngành, các cấp cần được nâng cao và hoàn thiện nhằm tăng cường hiệu quả, hiệu lực hoạt động của KTNN. Việc phát triển KTNN trên cơ sở tăng cường quyền hạn và trách nhiệm pháp lý của KTNN là điều kiện căn bản để đưa cơ quan này trở thành cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam. Việc

nâng cao được địa vị pháp lý của KTNN sẽ là cơ sở nâng cao tính độc lập quyền hạn của KTNN. Đây là nhân tố trực tiếp tác động đến hiệu lực các kiến nghị của KTNN đối với các cá nhân tổ chức có liên quan.

- Phát triển KTNN trên cơ sở nâng cao hiệu lực pháp lý và chất lượng kiểm toán; xác định KTNN như một công cụ mạnh của Nhà nước để từng bước xây dựng nền tài chính quốc gia lành mạnh, công khai, minh bạch, dân chủ, sử dụng có hiệu quả toàn bộ nguồn lực tài chính của đất nước, có đủ tiềm lực và đủ mạnh thúc đẩy nền kinh tế tăng trưởng nhanh và bền vững, thực hiện công nghiệp hóa, hiện đại hóa.

- Đảm bảo địa vị pháp lý cho sự phát triển của KTNN trên cơ sở đề cao vai trò của cơ quan KTNN trong việc kiểm toán mọi cơ quan, tổ chức có sử dụng NSNN. Cơ quan KTNN phải báo cáo kết quả kiểm toán cho Quốc hội, Chính phủ và công khai cho dân biết.

3.1.3. Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước phải trên cơ sở hoàn thiện mô hình tổ chức, cơ cấu bộ máy, cơ chế hoạt động, chuẩn mực, quy trình và phương pháp kiểm toán

Định hướng này nhằm đảm bảo về tổ chức, cơ chế hoạt động của KTNN; các qui trình, phương pháp, các công cụ chuẩn cho hoạt động kiểm toán mà thông qua đó hoạt động kiểm toán của KTNN có thể đạt được hiệu quả, hiệu lực cao. Thực hiện định hướng này sẽ đáp ứng được yêu cầu tăng cường vai trò của KTNN trong quản lý vĩ mô của nhà nước đối với nền kinh tế hoạt động theo cơ chế thị trường. Đổi mới cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN phải gắn liền với công cuộc cải cách hệ thống quản lý vĩ mô nền kinh tế trên nguyên tắc tinh giản gọn nhẹ đảm bảo hoạt động có hiệu lực, hiệu quả.

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

- Tăng cường thêm các bộ phận tham mưu cho lãnh đạo.

- Xây dựng các KTNN khu vực hoạt động theo hướng chuyên môn hoá và phân bố một cách thích hợp theo vùng lãnh thổ để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán trên địa bàn các địa phương một cách có hiệu quả cao nhất. Phải nâng cao chất lượng của báo cáo kiểm toán, thì các kiến nghị của KTNN mới mang tính khả thi và tính hiệu lực mới được nâng cao.

3.1.4. Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước phải dựa trên việc tăng cường và kiện toàn đội ngũ cán bộ quản lý, lãnh đạo và Kiểm toán viên Nhà nước

Đây là định hướng cho việc phát triển nguồn lực bên trong của KTNN để đảm bảo cho hoạt động kiểm toán của KTNN phát triển thực chất, tăng cường hiệu quả hoạt động của KTNN. Để có thể thực hiện được nhiệm vụ, chức trách của KTNN thì ngoài những yêu cầu về nâng cao địa vị pháp lý, đổi mới cơ cấu, bộ máy tổ chức, còn cần phải hoàn thiện về con người trong bộ máy đó để đảm bảo được năng lực lãnh đạo, năng lực chuyên môn, tính độc lập trong hoạt động của kiểm toán của KTNN. Nâng cao chất lượng kiểm toán và đạo đức hành nghề của KTVNN là vấn đề có quan hệ trực tiếp tới hiệu các kiến nghị của KTNN. Hiện nay, KTNN còn thiếu những cán bộ có kinh nghiệm để thực hiện chức năng kiểm soát các hoạt động kiểm toán của KTV. Mặt khác công tác kiểm soát chất lượng và đạo đức hành nghề đối với KTV chưa được sự quan tâm chú trọng thường xuyên từ các cấp lãnh đạo, trong khi hoạt động kiểm toán của KTV bị phân tán vì vậy gây khó khăn cho việc kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán và đạo đức hành nghề của KTV. Những nhân tố này có ảnh hưởng lớn đến kết quả của hoạt động kiểm toán. Từng bước xây dựng chương trình - kế hoạch kiểm toán theo những định hướng dài hạn, xác định kế hoạch kiểm toán hàng năm phải xuất phát từ các mục tiêu, bảo đảm tính trọng yếu nhằm đánh giá được một cách có hệ thống tình hình quản lý tài chính, ngân sách của Nhà nước theo từng thời kỳ phát triển của nền kinh tế.

- Nâng cao hiệu lực hoạt động và hiệu lực các kiến nghị của KTNN không thể tách rời việc xây dựng đội ngũ cán bộ lãnh đạo, quản lý và KTV của KTNN đủ về số lượng, có phẩm chất chính trị tốt, có bản lĩnh vững vàng,

có đạo đức trong sáng, có tác phong lễ lối làm việc văn minh, khoa học, có nghiệp vụ tinh thông.

3.1.5. Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước phải dựa trên cơ sở mở rộng các loại hình kiểm toán

KTNN cần mở rộng các loại hình kiểm toán ,thực hiện kiểm toán,

- Kiểm toán báo cáo tài chính;
- Kiểm toán tuân thủ;
- Kiểm toán hoạt động;
- Kiểm toán các dự toán;
- Kiểm toán chuyên đề.

Hiện nay KTNN mới chủ yếu thực hiện loại hình kiểm toán báo cáo tài chính và có thực hiện một số nội dung của kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động nhưng chưa thực hiện các các loại hình kiểm toán này một cách độc lập. Trong khi đó, việc kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả , tính hiệu lực trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công là nhiệm vụ chủ yếu của KTNN. Vì vậy, định hướng tăng cường vai trò của KTNN trước hết cần phải mở rộng các loại hình kiểm toán của KTNN.

3.2. Nguyên tắc xây dựng các giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

KTNN là hoạt động kiểm tra, kiểm soát các nguồn lực tài chính và tài sản công của nhà nước, là công cụ quan trọng trong hệ thống các công cụ quản lý vĩ mô nền kinh tế. Tuy nhiên, các kiến nghị của KTNN đưa ra từ các cuộc kiểm toán đã thực hiện trong những năm qua chưa được nhận thức và đánh giá đúng mức cả về mặt lý luận và thực tiễn. Do vậy, hiệu lực của các kiến nghị của KTNN chưa tương xứng với chức năng nhiệm vụ của KTNN. Để phát huy hiệu quả của hoạt động KTNN, phát huy đúng mức vai trò kiểm tra, kiểm soát của KTNN đòi hỏi phải có những giải pháp mang tính toàn diện và đồng bộ dựa trên những nguyên tắc cơ bản sau:

3.2.1. Các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán nhà nước phải phù hợp với tiến trình cải cách hành chính và tiến trình xây dựng nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa Việt Nam

KTNN công cụ kiểm tra, kiểm soát trong hệ thống các công cụ quản lý vĩ mô của Nhà nước, một bộ phận trong cơ cấu thiết chế quyền lực Nhà nước thống nhất. Do vậy, sự phát triển của KTNN nói chung và các giải pháp tăng cường hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị của KTNN nói riêng, đặc biệt là những giải pháp liên quan đến vị trí pháp lý, chức năng nhiệm vụ và tính độc lập của KTNN, v.v... phải được xây dựng phù hợp với định hướng và lộ trình cải cách nền hành chính Nhà nước; phù hợp với tiến trình kiện toàn và xây dựng bộ máy Nhà nước để đảm bảo sự thống nhất của thể chế Nhà nước pháp quyền.

3.2.2. Các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán nhà nước phải phù hợp với hệ thống pháp luật về Kiểm toán nhà nước và phù hợp với môi trường pháp lý chi phối và tác động đến hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước

Hệ thống pháp luật về KTNN và môi trường pháp lý của hoạt động KTNN là một trong những nhân tố quan trọng nhất, quyết định tính hiệu lực của các kết luận và kiến nghị của KTNN. Tuy nhiên, để nhân tố này phát huy được tác dụng trong điều kiện tăng cường pháp chế XHCN cần thực hiện đồng bộ các nội dung cơ bản sau:

- Đảm bảo một vị trí và chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong cơ cấu quyền lực nhà nước; đảm bảo tính độc lập về nhân sự, về hoạt động kiểm toán và về kinh phí cho KTNN bằng những quy định cụ thể trong bộ luật cao nhất là Hiến pháp.

- Đảm bảo về cơ cấu tổ chức, quyền hạn và trách nhiệm của KTNN; quy định cụ thể các chế tài xử lý những vi phạm trong việc quản lý, sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công do KTNN phát hiện bằng Luật Kiểm toán nhà nước, phù hợp với các quy định chung của Hiến pháp.

- Đảm bảo một môi trường pháp lý đồng bộ cho hoạt động KTNN với các định chế pháp luật hoàn chỉnh về Ngân sách Nhà nước, Doanh nghiệp Nhà nước, về các tổ chức Tín dụng và Ngân hàng, về Thị trường chứng khoán, vv...

3.2.3. Các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán nhà nước phải được thực hiện trong sự đồng bộ với các giải pháp hoàn thiện hệ thống tổ chức bộ máy, hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, hoàn thiện các phương pháp kiểm toán và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán

Để đảm bảo cho các kết luận và kiến nghị của KTNN có hiệu lực, ngoài việc tuân thủ các định chế pháp luật thì các kiến nghị đó phải đảm bảo sự trung thực, khách quan và có tính khả thi cao. Các yêu cầu về tính trung thực, khách quan và tính khả thi của các kết luận, kiến nghị của KTNN được thiết lập từ chính bản thân hoạt động kiểm toán của KTNN. Để thực hiện nguyên tắc này, về phía cơ quan KTNN phải đáp ứng các yêu cầu sau:

- Hoàn thiện bộ máy tổ chức, tăng cường số lượng và chất lượng đội ngũ kiểm toán viên Nhà nước; đảm bảo tính thường xuyên của hoạt động KTNN đồng thời phát triển các loại hình hoạt động kiểm toán (Kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động, kiểm toán điều tra, kiểm toán trách nhiệm kinh tế, vv...) trong một cuộc kiểm toán để đảm bảo những bằng chứng kiểm toán cần thiết cho các kết luận của KTNN mang tính toàn diện.

- Xây dựng và hoàn thiện hệ thống các Chuẩn mực, Quy trình và các phương pháp kiểm toán, phù hợp với các loại hình hoạt động kiểm toán và các định chế pháp luật nhằm đảm bảo sự duy trì và không ngừng nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán của KTNN.

- Xây dựng và hoàn thiện các văn bản quy phạm của KTNN (Quy chế hoạt động của Đoàn kiểm toán, Quy chế đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên Nhà nước, vv...) phù hợp với các định chế pháp luật và tổ chức trần khai áp dụng thống nhất trong toàn ngành nhằm đảm bảo tính độc lập, khách quan và trung thực của hoạt động KTNN.

- Tăng cường công tác kiểm tra, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán như một nhiệm vụ trọng tâm mang tính thường xuyên của KTNN.

3.2.4. Các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán nhà nước phải phù hợp với các chủ trương, chính sách của Đảng và Nhà nước về quá trình dân chủ hoá, công khai tài chính của các cơ quan, các tổ chức kinh tế Nhà nước và công khai kết quả kiểm toán của Kiểm toán nhà nước

Công khai hoá các thông tin kinh tế tài chính là xu thế tất yếu của kinh tế thị trường và tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế. Một trong những mục tiêu trong chiến lược phát triển kinh tế xã hội của Đảng và Nhà nước quá trình xây dựng Nhà nước pháp quyền XHCN là đảm bảo thực hiện cơ chế dân chủ hoá, công khai hoá, minh bạch hoá các quan hệ tài chính nói chung và tài chính công nói riêng. Trong xu thế đó, việc công bố công khai kết quả kiểm toán và kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN trên các phương tiện thông tin đại chúng là cần thiết khách quan. Công khai kết quả kiểm toán trước hết đảm bảo việc tăng cường tính hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị của KTNN, đồng thời có tác dụng to lớn trong việc ngăn ngừa, chấn chỉnh những sai phạm trong lĩnh vực quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công của Nhà nước.

Thực hiện công khai kết quả kiểm toán và kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN là một bước đột phá quan trọng trong tiến trình cải cách hành chính nói chung và quá trình đổi mới hoạt động KTNN nói riêng. Tuy nhiên, để đảm bảo tính khả thi, việc công khai kết quả kiểm toán của KTNN phải được quy định cụ thể về phạm vi và quy trình thực hiện bằng những điều khoản cụ thể của Luật Kiểm toán Nhà nước.

Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN về thực chất là nâng cao quyền lực của cơ quan KTNN. Đồng thời là vấn đề then chốt nhất để nâng cao tính tiết kiệm và hiệu quả việc quản lý, sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản của nhà nước. Trong bối cảnh hiện nay, có nhiều giải pháp để nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN, tuy nhiên các giải pháp này phải thực hiện đồng bộ thì mới thực sự có hiệu quả. các giải pháp này bao gồm:

3.3. Các giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

3.3.1. Giải pháp hoàn thiện hệ thống pháp luật và nâng cao địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước

Hiệu lực hoạt động và hiệu lực các kiến nghị của KTNN trước hết được quyết định bởi các văn bản pháp luật như Hiến pháp, luật kiểm toán về KTNN... đây được coi là cơ sở pháp lý, nhân tố từ bên ngoài đối với hiệu lực các kiến nghị của KTNN.

- Hiện nay KTNN vẫn hoạt động theo các văn bản dưới luật (Nghị định 70/CP ngày 11/7/1994; Nghị định 93/CP ngày 13/8/2003 đã thay thế Nghị định 70/CP). Với hành lang pháp lý chật hẹp sẽ tác động không thuận đến việc thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do NSNN cấp. Hiệu lực các kiến nghị của KTNN trên thực tế bị hạn chế rất lớn bởi các văn bản pháp lý này nếu không nói là có tính quyết định.

- Mặc dù KTNN là cơ quan mới ra đời, tính chất và hiệu năng hoạt động của cơ quan này chưa được nhận thức đầy đủ trong công chúng nói chung và trong các cơ quan luật pháp nói riêng. Nhưng đứng trước sự cần thiết phải cải cách, đổi mới cơ chế quản lý, giám sát hoạt động tài chính công, nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực tài chính công và hội nhập quốc tế, Việt Nam nhất thiết phải thực hiện cơ chế kiểm toán độc lập. Nghị quyết đại hội lần thứ IX của Đảng nêu rõ là phải: *“Nâng cao quyền hạn và trách nhiệm của Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp trong việc quyết định và thực hiện ngân sách, thực hiện công khai, minh bạch trong thực hiện chi tiêu ngân sách”, “Thiết lập cơ chế giám sát tài chính - tiền tệ nhằm bảo đảm an ninh tài chính quốc gia”, “Nâng cao hiệu lực pháp lý và chất lượng kiểm toán nhà nước như một công cụ mạnh của Nhà nước”*. Đây là một nhân tố căn bản trong cải cách nền hành chính công ở Việt Nam

- Trên cơ sở quan điểm, đường lối của Đảng các văn bản pháp luật được triển khai. Luật NSNN (năm 2002) quy định cơ quan KTNN có trách nhiệm *báo cáo kết quả kiểm toán với Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội. Chính phủ* và cơ quan khác theo quy định của pháp luật. Trong trường hợp quyết toán ngân sách chưa được Quốc hội, Hội đồng nhân dân phê chuẩn thì Chính phủ, Ủy ban nhân dân trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình và cơ quan KTNN đã kiểm toán phải tiếp tục làm rõ những vấn đề Quốc hội, Hội đồng nhân dân yêu cầu để trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân vào thời gian Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định. Các kiến nghị của KTNN là cơ sở để Quốc hội, Chính phủ, hội đồng nhân dân các cấp, các cơ quan chức năng ... thực hiện đầy đủ các quyền năng của mình một cách có hiệu quả cao nhất.

- Trong hệ thống các công cụ kiểm tra kiểm soát của nhà nước đối với nền kinh tế, KTNN là cơ quan giúp Quốc hội thực hiện quyền giám sát tối cao của mình đối với nền kinh tế trong lĩnh vực tài chính công. Thật vậy, bản thân Quốc hội là cơ quan lập pháp, muốn thực hiện quyền giám sát tối cao đối với Chính phủ, với hoạt động tài chính công thì phải thông qua các cơ quan chuyên môn, các công cụ nhất định. Trong quan hệ kinh tế thị trường như hiện nay ở Việt Nam cũng như các quốc gia khác trên thế giới thì KTNN là cơ quan kiểm tra, kiểm soát chuyên môn độc lập, cao nhất của Nhà nước về lĩnh vực tài chính công đây là vấn đề chủ yếu của thiết chế nhà nước pháp quyền XHCN.

- KTNN là cơ quan chuyên môn, là công cụ của Quốc hội thực hiện chức năng giám sát tối cao đối với mọi hoạt động của nền kinh tế. Căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ của Quốc hội trong lĩnh vực NSNN đã được quy định trong Hiến pháp, Luật tổ chức Quốc hội và Luật NSNN, việc tổ chức cơ quan kiểm toán làm nhiệm vụ chuyên môn giúp Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội, Hội đồng dân tộc và các Ủy ban của Quốc hội trong việc thẩm tra, quyết định dự toán NSNN, phương án phân bổ NSTW, giám sát việc chấp hành NSNN và phê chuẩn Tổng quyết toán NSNN là hết sức cần thiết.

- KTNN theo các văn bản pháp lý là cơ quan thuộc Chính phủ, giúp việc cho Thủ tướng chính phủ. Như vậy về thực chất KTNN là cơ quan kiểm tra tài

công nội bộ của Chính phủ. điều này hạn chế rất lớn đến tính độc lập, địa vị pháp lý của cơ quan KTNN và làm hạn chế đến hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Qua nghiên cứu tổ chức KTNN của các nước trên thế giới cho thấy, trong tổng số 55 nước thì 30 nước có KTNN trực thuộc Quốc hội (55%); 7 nước có KTNN trực thuộc Chính phủ (13%); 9 nước có KTNN trực thuộc Tổng thống (16%); 3 nước có KTNN thuộc hệ thống tư pháp (5%); 2 nước có KTNN độc lập (không thuộc lập pháp, hành pháp hay tư pháp). Không có quốc gia nào cơ quan KTNN có địa vị pháp lý khiêm tốn như ở Việt nam. Do đó vấn đề nâng cao địa vị pháp lý của KTNN hiện nay là một vấn đề hết sức cấp bách. Địa vị pháp lý của cơ quan kiểm toán hiện nay là chưa thích hợp với vai trò của cơ quan KTNN. Muốn đưa nền kinh tế nước ta vận động theo cơ chế thị trường mà đặt địa vị pháp lý của cơ quan KTNN như quy định của Nghị định 70/CP và hiện nay là Nghị định 93/ 2003/ NĐ-CP là chưa phù hợp. Với tính chất là công cụ kiểm tra, giám sát một cách độc lập các hoạt động tài chính công, một lĩnh vực trọng của đời sống kinh tế - xã hội thì cơ quan KTNN phải có một quyền lực tương ứng với nhiệm vụ được giao.

Các trách nhiệm của Kiểm toán Nhà nước phải được quy định cụ thể và bao gồm các nhiệm vụ sau:

- Hàng năm phải đưa ra ý kiến nhận xét về tổng quyết toán ngân sách của Chính phủ và ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính của đơn vị và doanh nghiệp Nhà nước được kiểm toán trong năm;

- Báo cáo đánh giá về hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí ngân sách trong hoạt động của Chính phủ, các cơ quan hành chính, của các đơn vị và các doanh nghiệp Nhà nước;

- Đưa ra các ý kiến kiểm toán tài chính và hiệu quả về các dự án đầu tư xây dựng cơ bản, chương trình, mục tiêu và các khoản vay, nợ, tài trợ của Chính phủ;

- Đưa ra ý kiến tư vấn cho Chính phủ, cho các đơn vị và doanh nghiệp Nhà nước về các vấn đề liên quan nội dung kiểm toán trong năm;

- Cung cấp các báo cáo đặc biệt khi được yêu cầu;

- Hàng năm phải báo cáo về hoạt động của Kiểm toán Nhà nước và lập kế hoạch hoạt động cho năm sau.

Các phát hiện kiểm toán và các báo cáo hàng năm phải được báo cáo lên Quốc hội. Tuy nhiên, trong những bước khởi đầu thì việc tất cả các báo cáo của Kiểm toán Nhà nước đều được trình Chính phủ sau đó tới Quốc hội là hoàn toàn thích hợp. Một khi KTNN trở thành một tổ chức độc lập trực thuộc Quốc hội thì khi đó việc gửi các báo cáo lên Quốc hội, đồng thời gửi cho Chính phủ là phù hợp. Báo cáo hàng năm của KTNN phải trở thành báo cáo kết quả kiểm toán hiệu quả là chủ yếu trên cơ sở tổng hợp, phân tích và đưa ra những vấn đề lớn có tầm quan trọng ở tầm vĩ mô đối với nền tài chính quốc gia.

Quyền lực Nhà nước Suy cho cùng là sự quản lý của Nhà nước đối với xã hội trên cơ sở pháp luật và việc tuân thủ, chấp hành pháp luật của mọi cá nhân, tổ chức. Trong đó bao hàm cả việc cơ quan, nhân viên Nhà nước thực thi mọi quyền hạn, trách nhiệm mà pháp luật trao cho họ. Như vậy, việc trước tiên là Nhà nước phải ban hành pháp luật. Tiếp đó phải có một bộ máy các cơ quan Nhà nước, một đội ngũ cán bộ, công chức để thực thi pháp luật. Ban hành pháp luật và tổ chức thực hiện pháp luật đồng thời phải xem xét việc chấp hành, tuân theo, thực thi pháp luật, xử lý những vi phạm pháp luật để đảm bảo trật tự, kỷ cương. Những yếu tố đó là điều kiện cơ bản để thực hiện được quyền lực Nhà nước, xem xét việc thực hiện pháp luật, phát hiện và xử lý những vi phạm pháp luật. Có thể quan niệm KTNN, là công cụ của nhà nước trong việc xem xét, đánh giá và ngăn chặn các vi phạm pháp luật trong hoạt động tài chính công.

Nhận thức về bản chất của KTNN như là một biện pháp thực thi quyền lực Nhà nước có ý nghĩa luận và thực tiễn hết sức quan trọng.

Thứ nhất: là cơ sở để xác định đúng vị trí, vai trò của hoạt động KTNN trong việc thực hiện quyền lực Nhà nước.

Thứ hai: đây là căn cứ để phân định một cách khoa học chức năng, nhiệm vụ, phạm vi hoạt động của cơ quan KTNN với các cơ quan thực hiện chức năng thanh tra, kiểm tra, giám sát khác.

Thứ ba: xây dựng cơ sở pháp lý cho việc thiết kế mô hình tổ chức, hoàn thiện các thiết chế thực hiện chức năng KTNN đồng thời xác lập các mục tiêu, nguyên tắc, phương châm hoạt động và trách nhiệm pháp lý của từng thiết chế trong việc thực hiện chức năng kiểm tra kiểm soát tài chính công.

Thứ tư, Cần làm rõ chức năng, nhiệm vụ về kiểm tra, kiểm soát tài chính công giữa các cơ quan kiểm tra, kiểm soát của nhà nước với KTNN.

Ở nước ta, quyền lực Nhà nước là thống nhất trên phương diện quản lý vĩ mô Nhà nước sử dụng quyền lực này thông qua hệ thống các công cụ kiểm tra kiểm soát của mình. Cơ quan KTNN và các cơ quan kiểm tra khác của Nhà nước đều tổ chức và hoạt động theo nguyên tắc tập trung dân chủ; nhân danh Nhà nước để quản lý xã hội. Ở đâu có quản lý sử dụng tài chính công thì ở đó có hoạt động của KTNN. Hoạt động kiểm toán gắn liền với quản lý nhà nước, là chức năng của quản lý nhà nước, được thực hiện ở tất cả các giai đoạn của quá trình quản lý nhà nước. Từ đây rút ra kết luận là: hoạt động KTNN được thực hiện bởi nhiều phương thức, hình thức với tư cách là biện pháp thực thi quyền lực Nhà nước.

Theo thể chế hiện hành, các cơ quan Nhà nước tiến hành hoạt động kiểm toán, thanh tra, kiểm tra, giám sát đóng vai trò như những phân hệ trong một chỉnh thể các cơ quan thực thi chức năng kiểm tra và giám sát của Nhà nước về các hoạt động tài chính công, gắn liền với yêu cầu quản lý của Nhà nước. Trong chỉnh thể này, từng phân hệ vừa thể hiện tính đồng nhất về mục tiêu hoạt động, về quan hệ với chủ thể quản lý, về nhân danh quyền lực khi tác động đến khách thể quản lý; đồng thời vừa có những đặc điểm riêng, thể hiện ở những quy định về chức năng, nhiệm vụ, tổ chức, bộ máy, đối tượng, mối quan hệ giữa các thành tố, bộ phận cấu thành trong từng phân hệ phù hợp với yêu cầu quản lý của phân hệ. Giữa các phân hệ này có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, đảm bảo tính thống nhất, hiệu quả trong hoạt động của chỉnh thể các cơ quan có chức năng kiểm toán, thanh tra, kiểm tra, giám sát của Nhà nước. Đồng thời, đối với mỗi phân hệ lại có một hệ thống các quy tắc ràng buộc, chi phối cả về tổ chức bộ máy, lề lối làm việc, cả về phương thức hoạt động. Các

mối quan hệ giữa các phân hệ, cộng với hệ thống các quy tắc ràng buộc hành vi của từng phân hệ hợp thành phương thức hoạt động của cả chỉnh thể. Những nội dung trên chính là nội hàm của khái niệm cơ chế. Cơ chế thực chất là một hệ thống các quy tắc ràng buộc hành vi của các phần tử, các bộ phận, các phân hệ của hệ thống. Để vận hành cơ chế đó thì phải đặt chúng trong một hệ thống pháp luật thống nhất. Trong hệ thống các cơ quan kiểm tra, kiểm soát của nhà nước thì KTNN luôn đóng vai trò là cơ quan kiểm tra tài chính công độc lập; kiểm toán từ bên ngoài đối với quá trình quản lý, điều hành và sử dụng tài chính và tài sản công của nhà nước. Trong bộ máy của nhà nước có rất nhiều cơ quan được pháp luật quy định có chức năng kiểm tra. Thực tiễn cho thấy, mặc dù có những tên gọi khác nhau: Kiểm toán, giám sát, kiểm soát, kiểm tra, thanh tra... nhưng đều có một điểm chung là sự kiểm tra mang tính quyền lực Nhà nước đối với tất cả mọi đối tượng. Những vấn đề đặt ra với sự hoàn thiện cơ cấu tổ chức và cơ chế hoạt động của KTNN là tăng cường tính độc lập; hình thành một cơ quan chuyên môn về kiểm tra, giám sát tài chính công như một công cụ mạnh của Quốc hội để thực hiện các quyền giám sát tối cao của Quốc hội.

Các phương thức hoạt động của từng loại hình cơ quan phù hợp với yêu cầu quản lý kinh tế, quản lý Nhà nước, quản lý xã hội và đáp ứng được yêu cầu của thực tiễn. Việc phân định chức năng, nhiệm vụ, thẩm quyền của các cơ quan phải đảm bảo rõ ràng, rành mạch, không bỏ trống, bỏ sót đối tượng cần thanh tra, kiểm tra, giám sát những cũng không chồng chéo, trùng lặp trong hoạt động giữa các cơ quan; phải có sự phối hợp chặt chẽ, nhịp nhàng giữa các cơ quan, các vụ việc được giải quyết kịp thời, đúng thẩm quyền. Để khắc phục hạn chế đó, cần phải hoàn thiện cơ chế quản lý và phân định phạm vi hoạt động của các thiết chế kiểm toán, giám sát, kiểm soát, thanh tra, kiểm tra một cách khoa học, phù hợp yêu cầu và nội dung quản lý.

Đối với KTNN hoàn thiện hệ thống pháp luật nhằm bảo đảm cho cơ quan này có các chức năng:

- Với tư cách là công cụ của quyền lực nhà nước, KTNN thực hiện quyền giám sát các hoạt động tài chính công của nền kinh tế

- Sự điều tiết vĩ mô của nhà nước thông qua hoạt động của KTNN chính là sự quyền giám sát của KTNN trong việc phân phối ngân sách nhà nước; NSNN phải được các cơ quan tổ chức sử dụng một cách có hiệu quả và đúng mục đích. KTNN có trách nhiệm giúp nhà nước quản lí và kiểm soát vấn đề này, đồng thời đưa ra những kiến nghị giúp chính phủ và các cơ quan chức năng của nhà nước điều chỉnh kịp thời các quyết sách của mình đối với nền kinh tế. Các cơ quan, tổ chức và đơn vị khi nhận được các kiến nghị của KTNN phải tôn trọng thực hiện ở mức độ cao nhất. Nếu không thực hiện phải giải trình rõ lí do.

Đối với cơ quan KTNN tính độc lập là tiền đề cơ bản đảm bảo cho công tác kiểm tra tài chính công có hiệu lực và hiệu quả. Tính độc lập đầy đủ của cơ quan KTNN và kiểm toán viên Nhà nước phải được bảo đảm về mặt pháp lý. Trên thế giới tính độc lập của KTNN được xác định ngay trong Hiến pháp theo một số điều khoản nhất định và trong bộ luật của KTNN. Tại Cộng hoà Liên bang Đức tại khoản 2 điều 114 Hiến pháp: *“Kiểm toán Nhà nước Liên bang Đức, mà các thành viên độc lập như thẩm phán, kiểm tra hoạt động kế toán cũng như tính kinh tế và tính tuân thủ của việc quản lý ngân sách và kinh tế...”* hay điều 97 Hiến pháp Cộng hoà Séc: *“Cục kiểm toán tối cao là một cơ quan chấp hành Ngân sách Nhà Nước”* và cụ thể hoá bằng Luật KTNN, Luật quy định cụ thể về tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà Nước, đáng lưu ý để đảm bảo tính độc lập cho KTNN, Luật xác định rõ đối tượng, phạm vi kiểm toán của KTNN cũng như việc đảm bảo ngân sách cho hoạt động kiểm toán, đồng thời quy định rõ cơ chế bổ nhiệm Tổng KTNN theo cơ chế này Tổng KTNN do Thủ tướng Chính phủ đề nghị Quốc hội bầu và Chủ tịch nước hoặc Tổng thống bổ nhiệm. Tổng KTNN được pháp luật qui định phải có tính độc lập rất cao trên mọi phương diện.

Trong phạm vi quyền hạn và trách nhiệm của mình, đặc trưng cơ bản về hoạt động của KTNN là cơ quan nghiệp vụ chuyên môn, tính độc lập, khách

quan được coi là xương sống của hoạt động KTNN. Theo tuyên bố LIMA tại Hội nghị lần thứ IX của tổ chức INTOSAI việc sử dụng thống nhất và hiệu quả các khoản công quỹ là những đòi hỏi thiết yếu đầu tiên cho việc sử dụng hợp lý các nguồn tài chính và hiệu năng các quy định của các cơ quan có thẩm quyền thì mỗi quốc gia phải có một cơ quan kiểm toán Tối cao được pháp luật bảo đảm tính độc lập. Cơ quan KTNN chỉ có thể hoàn thành nhiệm vụ của mình một cách khách quan khi nó độc lập với các đơn vị được kiểm toán và được bảo vệ chống lại các ảnh hưởng từ bên ngoài. Trong bối cảnh cơ quan KTNN không thể độc lập toàn diện, hay nói đúng hơn đang là một cơ quan thuộc Chính phủ thì KTNN phải có sự độc lập về mặt tổ chức và chức năng đủ để hoàn thành nhiệm vụ của mình.

Tính độc lập của cơ quan KTNN được thực hiện trước hết bởi việc duy trì tính độc lập và trình độ khả năng chuyên môn cao của các kiểm toán viên. Nếu không thoả mãn yêu cầu này thì cuộc kiểm toán sẽ bị giảm về chất lượng và giảm độ tin cậy. Các khía cạnh liên quan đến đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên được giám sát một cách đúng đắn.

Như vậy vấn đề nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN không thể tách rời với việc nâng cao địa vị pháp lý của KTNN và việc ban hành các văn bản pháp, đó là Hiến pháp, luật KTNN.

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

Bên cạnh chức năng xác nhận mức độ trung thực, hợp lý các thông tin trên báo cáo tài chính của các đơn vị, cơ quan tổ chức sử dụng NSNN, KTNN có chức năng chủ yếu (trong tương lai) kiểm toán hiệu quả đối với việc sử

dụng ngân sách và hiệu quả quản lý kinh tế, tài chính của các đơn vị thuộc đối tượng kinh tế của mình. Kết quả kiểm toán không thuần túy là các sai phạm được phát hiện mà là các đơn vị đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực về hoạt động của các đơn vị được kiểm toán đó. Việc đưa ra kiến nghị về điều chỉnh hay xử lý các hoạt động này có ý nghĩa đặc biệt quan trọng với việc quản lý, điều hành quản lý vĩ mô của Nhà nước.

Qua thời gian thực hiện kiểm toán, KTNN đã góp phần đáng kể cho công tác quản lý kinh tế và điều hành Ngân sách Nhà Nước. Song chưa đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin phục vụ có hiệu quả công tác quản lý của Nhà nước. Lí do chủ yếu là vai trò, địa vị pháp lí của cơ quan KTNN chưa được đặt đúng chỗ, chưa tương xứng với vai trò của KTNN. Vì vậy để tạo điều kiện cho KTNN hoạt động có hiệu quả; nâng cao các hiệu lực các kiến của KTNN cần bổ sung vào Hiến pháp một hoặc hai điều quy định về KTNN và dựa vào đó ban hành Luật KTNN.

Trong luật KTNN, các trách nhiệm của KTNN về các kiến nghị phải được quy định cụ thể và bao gồm:

- Hàng năm phải đưa ra ý kiến nhận xét về tổng quyết toán ngân sách của Chính phủ và ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính của đơn vị và doanh nghiệp Nhà nước được kiểm toán trong năm;
- Báo cáo đánh giá về hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí ngân sách trong hoạt động của Chính phủ, các cơ quan hành chính, của các đơn vị và các doanh nghiệp Nhà nước;
- Đưa ra các ý kiến kiểm toán tài chính và hiệu quả về các dự án đầu tư xây dựng cơ bản, chương trình, mục tiêu và các khoản vay, nợ, tài trợ của Chính phủ;
- Đưa ra ý kiến tư vấn cho Chính phủ, cho các đơn vị và doanh nghiệp Nhà nước về các vấn đề liên quan nội dung kiểm toán trong năm;
- Cung cấp các báo cáo đặc biệt khi được yêu cầu;
- Hàng năm phải báo cáo về hoạt động của KTNN và lập kế hoạch hoạt động cho năm sau.

Các phát hiện kiểm toán và các báo cáo hàng năm phải được đệ trình lên Quốc hội. Tuy nhiên, trong những bước khởi đầu thì việc tất cả các báo cáo của KTNN đều được trình Chính phủ sau đó tới Quốc hội là hoàn toàn thích hợp. Khi KTNN trở thành một tổ chức độc lập trực thuộc Quốc hội thì khi đó việc gửi các báo cáo lên Quốc hội, đồng thời gửi cho Chính phủ là phù hợp. Báo cáo hàng năm của KTNN phải trở thành báo cáo kết quả kiểm toán hiệu quả là chủ yếu trên cơ sở tổng hợp, phân tích và đưa ra những vấn đề lớn có tầm quan trọng ở tầm vĩ mô đối với nền tài chính quốc gia.

3.3.2. Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN

Nâng cao chất lượng kiểm toán nhằm bảo đảm các kiến nghị của KTNN được đưa ra dựa trên các cuộc kiểm toán có chất lượng các. Các kiến nghị của KTNN là hoàn toàn khách quan; có cơ sở khoa học và thực tiễn; Kiến nghị của KTNN nhằm đạt lợi ích tối cao của nhà nước , của nhân dân. Việc nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN dựa trên các giải pháp sau:

- Đổi mới cơ chế hoạt động của KTNN để nâng cao chất lượng của hoạt động KTNN là vấn đề là vấn đề quan trọng nhất. Mô hình tổ chức tập trung, thống nhất trực tuyến của Cơ quan KTNN bao gồm các bộ phận giúp việc Tổng KTNN, các KTNN chuyên ngành ở Trung ương và các KTNN Khu vực ở các địa phương về cơ bản là phù hợp với yêu cầu về tính độc lập trong hoạt động của cơ quan KTNN. Cần củng cố và hoàn thiện cơ cấu tổ chức bộ máy KTNN Trung ương theo hướng chuyên môn hoá theo ngành hẹp; tăng cường năng lực cho các bộ phận có chức năng tham mưu, tổng hợp chuyên môn nghiệp vụ; thành lập bộ phận giám định, kiểm tra chất lượng kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp của KTV. Phát triển dần mạng lưới các KTNN Khu vực đủ để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán NSNN trên địa bàn các địa phương theo phân vùng; xây dựng cơ cấu tổ chức các KTNN Khu vực phù hợp với yêu cầu nhiệm vụ kiểm toán NSNN trên địa bàn theo hướng tinh giản bộ máy hành chính gián tiếp để tăng cường cho bộ phận trực tiếp thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Đến năm 2010, hình thành đủ 09 KTNN Khu vực để đáp ứng yêu cầu kiểm toán NSNN theo quy định của Luật NSNN sửa đổi (có phụ lục kèm theo); nghiên

cứu để có thể thành lập một số văn phòng đại diện của KTNN tại một số bộ, ngành có số thu, chi NSNN lớn. Đây là những vấn đề chủ yếu đã được nêu trong chiến lược phát triển của KTNN đến năm 2010.

Trên thực tế công việc kiểm toán của KTNN hiện nay mới chủ yếu tập trung vào kiểm toán số liệu báo cáo tài chính về thu chi ngân sách của các Bộ, các tỉnh Thành phố, các chương trình dự án, đầu tư xây dựng cơ bản và kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp Nhà nước. Sau 10 năm hoạt động KTNN đã có được những bước tiến vượt bậc trong việc kiểm toán các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán hàng năm của cơ quan đơn vị thuộc phạm vi kiểm toán của mình. Tuy nhiên so với yêu cầu đặt ra cũng như để khẳng định vị thế của mình trong công cuộc cải cách hành chính, theo chúng tôi, cần nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm trên các mặt sau:

Đổi mới cơ chế hoạt động kiểm toán, phương pháp và cách thức kiểm toán, hình thành một trung tâm tư liệu để lưu giữ một cách liên tục tình hình hoạt động tài chính công, tình hình biến động tài sản tại tất cả các cơ quan, đơn vị thuộc phạm vi đối tượng của KTNN. Đưa hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính của KTNN không liên tục hiện nay đối với các cơ quan, đơn vị thành hoạt động kiểm toán có hệ thống và liên tục theo thời gian. Cần phân loại tính chất trọng yếu và không trọng yếu về hoạt động tài chính công đối với các cơ quan, đơn vị thuộc phạm vi kiểm toán để từ đó áp dụng các phương pháp kiểm toán và bố trí lực lượng kiểm toán thích hợp.

Thực hiện giám sát liên tục đối với các cơ quan, đơn vị có vị trí trọng yếu trong hoạt động tài chính công. Chuyển phương thức kiểm toán tại các cơ quan đơn vị như hiện nay sang kiểm toán tại Văn phòng KTNN là chủ yếu dựa trên báo cáo tài chính và chứng từ, sổ sách kế toán, tài liệu liên quan do đơn vị cung cấp. Công việc kiểm toán tại các cơ quan đơn vị sử dụng tài chính công chủ yếu là quan sát thực tế, đánh giá thực tế tài sản, xác nhận công việc v.v... Tuy nhiên với các khâu trọng yếu hoặc do đặc thù hoạt động đối với các cơ quan đơn vị cơ sở sử dụng tài chính công có thể bố trí một lực lượng kiểm toán viên của KTNN kiểm tra giám sát tại chỗ một cách liên tục như nơi thu

đổi tiền cũ, phát hành tiền mới của ngân sách Nhà nước; các công trình, dự án quan trọng do vốn ngân sách tài trợ, các bộ phận dự toán, cấp phát ngân sách; các doanh nghiệp Nhà nước có vị trí quan trọng như Hãng hàng không Việt Nam; Tổng Công ty Bưu chính viễn thông Việt Nam, Tổng công ty Điện lực Việt Nam ...KTNN thực hiện chức năng giám sát thường xuyên đối với các đơn vị, các khâu trọng yếu của các hoạt động tài chính công.

Phạm vi kiểm toán của KTNN hiện còn đang trong quá trình thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán của một cuộc kiểm tra tài chính. Tức là chủ yếu xoay quanh việc tăng thu, xuất toán chi của các cơ quan đơn vị sử dụng tài chính công được kiểm toán. Vấn đề chỉ ra nguyên nhân của các sai phạm cũng như trách nhiệm các tổ chức cá nhân liên quan để đưa ra các kiến nghị giúp cho các cấp có thẩm quyền xử lý còn bị hạn chế và không được coi trọng. Chính những tồn tại này hiện nay đang đe dọa uy tín của cơ quan KTNN trước Quốc hội, Chính phủ và trước công chúng. Trong bối cảnh hiện nay tình trạng tham nhũng công quỹ đang có chiều hướng gia tăng thì hoạt động kiểm toán của KTNN phải thực sự trở thành một công cụ quan trọng nhất trong các công cụ kiểm tra, giám sát các hoạt động công, phát hiện kịp thời các hành vi tham nhũng, hối lộ, lãng phí tài chính công để đưa ra kiến nghị làm cơ sở cho các cơ quan chức năng có được các quyết định xử lý thích đáng đối với các hành vi sai phạm đó. Muốn giải quyết được vấn đề này cơ quan KTNN nhất thiết phải có sự chấn chỉnh lại qui trình, nội dung kiểm toán cách thức lập báo cáo kiểm toán và đưa ra kiến nghị.

Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính cần đi đôi với việc tăng cường cơ chế giám sát chặt chẽ hoạt động của các đoàn, tổ kiểm toán và kiểm toán viên nhằm tránh những sai sót hoặc sai phạm trong hoạt động kiểm toán của KTNN. Thông qua kiểm tra các báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán của các Đoàn, tổ kiểm toán để phân loại đánh giá chất lượng của các kiểm toán viên và các cá nhân phụ trách các tổ, đoàn kiểm toán. Vấn đề này là làm tốt thì ngay lập tức có tác động trực tiếp tới động thái và các hành vi của kiểm toán viên. những giải pháp kiểm soát nội bộ của cơ quan KTNN hiện nay có

phần bị xem nhẹ cần phải củng cố và hoàn thiện. Tổng KTNN cần đưa ra quy định công khai về các mối quan hệ giữa đoàn, tổ kiểm toán, kiểm toán viên với đơn vị được kiểm toán để làm cơ sở cho quá trình kiểm soát nội bộ các hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính của KTNN đạt hiệu quả cao.

Công tác lập kế hoạch kiểm toán hiện nay của KTNN còn bộc lộ nhiều hạn chế có ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng các cuộc kiểm toán. Việc lựa chọn các đơn vị kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán năm còn mang nặng tính chủ quan, thiếu tính hệ thống và không có mục đích chung về gắn kết tất cả các cuộc kiểm toán và hoạt động kiểm toán của KTNN trong năm. Hoạt động của KTNN không ngoài mục đích làm cho cơ quan đơn vị Nhà nước hoạt động có hiệu quả hơn, tính hiệu lực cao hơn, đáp ứng đầy đủ các yêu cầu về quản lý Nhà nước và những nguyện vọng của nhân dân. Các kiến nghị của KTNN phải nhằm giải quyết các vấn đề sau:

Thứ nhất, khi kiểm toán các cơ quan, đơn vị Nhà nước trên phương diện tài chính công thì KTNN phải đưa ra nhận xét đánh giá liệu các cá nhân, bộ phận hay chính cơ quan tổ chức Nhà nước có tuân thủ đầy đủ các quy định của các văn bản pháp luật như Luật ngân sách, Luật doanh nghiệp Nhà nước, Luật Ngân Hàng v.v.. hay không. KTNN phải chỉ ra những lý do không tuân thủ, xác định hậu quả gây ra, xác định trách nhiệm của cá nhân, tổ chức có liên quan để kiến nghị với cơ quan có thẩm quyền ra quyết định xử lý theo pháp luật.

Mặt khác, trong một số trường hợp nếu có điều khoản hoặc một văn bản pháp luật không phù hợp, cản trở quá trình cải cách nền hành chính quốc gia thì kiến nghị với Chính phủ, Quốc hội để sửa đổi hoặc loại bỏ những văn bản pháp luật đó.

Thứ hai, Kiểm toán các mục tiêu, mục đích đề ra có rõ ràng, có phù hợp với lợi ích quốc gia hay không. Các mục tiêu, mục đích đề ra cần kiểm toán định tính và định lượng để tạo điều kiện cho việc đưa ra quyết định sử dụng các biện pháp cụ thể có tính khả thi và tối ưu. Kiểm toán nội dung khối lượng công việc hoàn thành, mức độ thoả mãn nhu cầu do khối lượng công việc tạo

ra; kiểm toán các chi phí phát sinh đến khối lượng công việc hoàn thành như các chi phí về nhân lực, chi phí vật chất; kiểm toán các giá trị lợi ích của các hoạt động mang lại; kiểm toán về tính hợp lý, tối ưu của cơ chế tổ chức và trình tự giải quyết công việc của cơ quan, đơn vị Nhà nước được kiểm toán.

Thứ ba, phải đánh giá được tính kinh tế trong sử dụng các nguồn lực tài chính công của các cơ quan, đơn vị Nhà nước. Trên phương diện này cơ quan kiểm toán Nhà nước phải đánh giá liệu có kết quả tạo ra về hoạt động của các cơ quan đơn vị Nhà nước có hợp lý so với chi phí bỏ ra để đạt được kết quả đó hay không. Theo quy định quốc tế về kiểm toán các hoạt động tài chính công bao gồm việc kiểm tra tính tiết kiệm, tính hiệu quả và tính kinh tế của các hoạt động Nhà nước. Tính kinh tế được hiểu là:

- Đạt được tỷ lệ có lợi nhất giữa mục tiêu theo đuổi và kinh phí sử dụng (chi phí).
- Giảm thiểu tối đa kinh phí sử dụng (chi phí) cho tới mức cần thiết để hoàn thành tốt công việc (nguyên tắc tối thiểu).
- Tận dụng tối đa các nguồn lực hiện có để đạt được tối đa mục đích đề ra (nguyên tắc tối đa).
- Bảo đảm sự thích hợp giữa hiệu quả và tính hợp lý trong hoạt động của cơ quan Nhà nước.
- Phải chỉ rõ các nhân tố cản trở các cơ quan Nhà nước khi hoạt động không bảo đảm tính kinh tế đáng kể.
- Đưa ra kiến nghị dựa trên kết quả kiểm toán.

Thứ ba, trên cơ sở kiểm toán báo cáo tài chính KTNN phải đánh giá hiệu quả hoạt động của các cơ quan đơn vị Nhà nước. Tính kinh tế trong việc các nguồn tài chính công của các cơ quan đơn vị Nhà nước cũng là một nội dung cơ bản trong việc đánh giá tính hiệu quả của hoạt động. Tuy nhiên tính hiệu quả của hoạt động có nội dung rộng lớn hơn, trong đó so sánh kết quả đầu ra so với đầu vào, kết quả phản ứng dây chuyền từ một hoạt động của cơ quan, đơn vị Nhà nước và vấn đề quan trọng nhất là hiệu năng, hiệu lực hoạt động

của các cơ quan Nhà nước Chúng tôi sẽ đề cập phân kiểm toán hoạt động ở giải pháp sau.

Thứ tư, giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán để nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN bao gồm việc KTNN phải chỉ ra khả năng tiết kiệm về thời gian, nhân viên, chi phí vật chất trong các hoạt động tài chính công và kiến nghị một cơ cấu tổ chức tối ưu của cơ quan, đơn vị Nhà nước được kiểm toán. Để đạt được điều này nhất thiết phải có sự bổ sung thêm các chức năng và nhiệm vụ về kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động của KTNN trong các văn bản pháp luật hiện nay. Đây là nội dung cơ bản để đổi mới hoạt động của KTNN nhằm tăng cường vai trò của KTNN trong quản lý vĩ mô nền kinh tế. KTNN là công cụ giúp Quốc hội, Chính phủ trong việc thẩm định kiểm tra đánh giá đối với các cơ quan đơn vị Nhà nước trong lĩnh vực sử dụng tài chính công để giúp Quốc hội, Chính phủ thực hiện tốt hơn, hiệu quả hơn các chức năng, nhiệm vụ của mình.

Như chúng tôi đã phân tích ở trên Chất lượng kiểm toán là thước đo tính hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Chất lượng kiểm toán được thể hiện bằng việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét đúng đắn về tính trung thực, hợp pháp các thông tin được kiểm toán nhằm phục vụ cho công tác quản lý và điều hành Ngân sách Nhà nước các cấp, hoạt động đầu tư tài chính, quản trị doanh nghiệp và các quan hệ giao dịch kinh tế - tài chính. Như vậy chất lượng kiểm toán có vai trò quan trọng trong việc đưa ra các quyết định quản lý kinh tế, nếu kết quả kiểm toán đưa ra những thông tin không phù hợp về thực trạng tài chính của đơn vị được kiểm tra sẽ dẫn đến hậu quả khó lường trong hoạt động kinh tế - tài chính. Vì vậy việc nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN là một đòi hỏi bức xúc trong công tác quản lý. Nghị quyết Đại hội Đảng IX có nêu *“Nâng cao hiệu lực Pháp luật và chất lượng Kiểm toán Nhà nước như một công cụ mạnh của Nhà nước”*. Để thực hiện tinh thần của Nghị quyết cần tiến hành các giải pháp phát triển đội ngũ cán bộ, KTV đảm bảo đủ về số lượng; hợp lý về cơ cấu có kiến thức, kỹ năng và đạo đức nghề nghiệp

tương xứng với yêu cầu của nghề nghiệp kiểm toán và đáp ứng yêu cầu mới về kiểm tra kiểm soát các hoạt động tài chính công một cách có hiệu quả.

Để giải quyết vấn đề này vấn đề đặt ra phải chuẩn hoá tiêu chuẩn các ngạch bậc KTV; định kỳ kiểm tra, sát hạch, đánh giá đội ngũ cán bộ, công chức, KTV để có kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng và sử dụng phù hợp. Khuyến khích các KTV Nhà nước tham dự các kỳ thi Quốc gia để được cấp chứng chỉ KTV chuyên nghiệp (CPA) của Việt Nam. Có kế hoạch tuyển chọn và tập trung kinh phí để đào tạo trong và ngoài nước một số KTV có trình độ cao, phấn đấu đến năm 2010 đội ngũ KTV có bản lĩnh chính trị vững vàng, đạo đức nghề nghiệp trong sáng, tinh thông nghiệp vụ chuyên môn, thành thạo về tin học và ngoại ngữ, trong đó có được một số chuyên gia đạt trình độ khá của khu vực và có khả năng hội nhập tích cực với KTNN các nước trong khu vực và trên thế giới trên thế giới. Chất lượng kiểm toán còn thể hiện khả năng kiểm soát đạo đức hành nghề của KTV từ phía KTNN. Nhất thiết nên duy trì sự kiểm tra, kiểm soát liên tục đối với đạo đức hành nghề của các KTV NN.

3.3.3. Giải pháp về nâng cao chất lượng lập các báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và chất lượng các kiến nghị

Báo cáo kiểm toán của KTNN phải khẳng định được tính chính xác, tính hợp pháp, tính đầy đủ của các số liệu, mẫu biểu, chỉ tiêu nêu trong báo cáo quyết toán. Tuy nhiên, để tăng thêm độ tin cậy giúp Quốc hội, Hội đồng nhân dân xem xét, phê chuẩn quyết toán thì phạm vi KTNN phải được thực hiện trên diện rộng (năm ngân sách 2002 mặc dù đã có nhiều cố gắng, KTNN mới kiểm toán được 17/61 tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, 6 Bộ, ngành).

Báo cáo kiểm toán của KTNN phải đánh giá rõ kết quả thực hiện các mục tiêu về ngân sách được Quốc hội, Hội đồng nhân dân quyết định (tỷ lệ động viên thu ngân sách so GDP, tỷ lệ và mức bội chi ngân sách, tỷ lệ chi cho giáo dục đào tạo, chi khoa học công nghệ so tổng chi,...) đã đạt được như thế nào và nguyên nhân. Đồng thời, cũng phải đưa ra được các nhận xét, đánh giá tương đối toàn diện về công tác tổ chức điều hành ngân sách trong năm của Chính phủ, Ủy ban nhân dân theo Nghị quyết của Quốc hội, Hội đồng nhân

dân và các quy định của pháp luật như các giải pháp về huy động, động viên nguồn thu, chống thất thu, các giải pháp về tiết kiệm, chống thất thoát lãng phí trong chi tiêu, các biện pháp thực hiện cân đối ngân sách, việc sử dụng các nguồn tăng thu, dự trữ, dự phòng ngân sách trong quá trình điều hành ngân sách,... cũng như hiệu quả việc sử dụng NSNN.

Báo cáo kiểm toán của KTNN phải đưa ra các đề xuất, kiến nghị đối với Quốc hội, Chính phủ cũng như Hội đồng nhân dân, Ủy ban nhân dân về những vấn đề cần chấn chỉnh, rút kinh nghiệm như công tác xây dựng và quyết định dự toán ngân sách, công tác tổ chức điều hành ngân sách của Chính phủ, Ủy ban nhân dân. Đề xuất với các cơ quan có thẩm quyền sửa đổi các cơ chế chính sách mà thông qua công tác kiểm toán đã phát hiện những thiếu sót, nhược điểm của cơ chế chính sách như định mức phân bổ ngân sách, chế độ tiêu chuẩn chi tiêu,...

Cũng cần lưu ý là thực tế hiện nay báo cáo kiểm toán ngân sách của KTNN còn chưa thật sự đi sâu vào các nội dung tổ chức chỉ đạo điều hành của Chính phủ, phân tích tính hiệu quả trong việc sử dụng kinh phí từ NSNN, đặc biệt trong lĩnh vực xây dựng cơ bản (chủ trương đầu tư, lựa chọn phương án đầu tư,...), chi tiêu trong các đơn vị hành chính sự nghiệp, các chương trình mục tiêu quốc gia và quản lý tài sản công cũng như việc đề xuất sửa đổi các cơ chế chính sách về tài chính ngân sách.

Báo cáo kiểm toán phải thể hiện quan điểm, thái độ rõ ràng của KTNN đối với các sai phạm đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và cuối cùng là kiến nghị Quốc hội, Hội đồng nhân dân có phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách hay không phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách.

Kết quả hoạt động KTNN gắn liền với việc sử dụng tài chính công là chủ yếu. Vấn đề phát hiện sai phạm trong hoạt động kiểm toán cũng như truy tìm các khoản thu và xuất toán các khoản chi để tăng các khoản thuế và thu cho Ngân sách chỉ là một phần nhỏ trong mục đích kiểm toán. Vấn đề quan trọng nhất là qua kiểm toán để xác nhận mức độ trung thực hợp lý của các báo cáo tài chính mà các đơn vị, cơ quan, tổ chức sử dụng ngân sách trước khi trình cơ

quan có thẩm quyền phê duyệt. Về căn bản sự xác nhận này là cơ sở cho việc tạo niềm tin để các cơ quan có thẩm quyền, đặc biệt là Quốc hội (cơ quan lập pháp) phê duyệt các báo cáo quyết toán tài chính của các cơ quan đó, kể cả báo cáo quyết toán của Chính phủ.

Đối với chất lượng các kiến nghị của KTV

- Những kiến nghị của KTV cần phải có tính vĩ mô nhằm thoả mãn các yêu cầu quản lý vĩ mô của Đảng và Nhà nước trong các giai đoạn đổi mới và chuyển nền kinh tế của Việt Nam sang nền kinh tế thị trường.

- Các kiến nghị phải qui trách nhiệm cụ thể đối với các cá nhân hoặc tổ chức có sai phạm được phát hiện trong kiểm toán.

- Các kiến nghị phải có bằng chứng thuyết phục và ghi rõ chế tài xử lý.

3.3.4. Giải pháp về qui định rõ các chế tài xử lý đối với các sai phạm được phát hiện trong quá trình kiểm toán của KTNN

Như chúng tôi đã trình bày ở trên, nâng cao địa vị pháp lý của KTNN trong cơ cấu Nhà nước trong giai đoạn hiện nay là một vấn đề hết sức cấp thiết. Vì sao cho đến nay địa vị pháp lý của KTNN chưa được nâng cao. Các kiến nghị của KTNN đối với các sai phạm phát hiện trong các cuộc kiểm toán của KTNN chưa được các cấp có thẩm quyền tôn trọng thực hiện đầy đủ. Nguyên nhân về những vấn đề này có thể chia làm 3 loại:

Thứ nhất, sự ra đời của cơ quan KTNN ở Việt Nam cũng như hoạt động của cơ quan này hoàn toàn mới mẻ chưa có tiền lệ trong các hoạt động của các cơ quan Nhà nước Việt Nam. Tính nguyên tắc trong việc kiểm toán từ bên ngoài bắt buộc đối với các hoạt động tài chính công đang bị xem nhẹ (nếu không nói là chưa trở thành phổ biến). Từ các nhà quản lý, cho đến công chúng chưa hoặc ít hiểu biết về tính ích lợi của hoạt động kiểm toán của KTNN (cơ quan kiểm tra, giám sát, sau đó báo cáo với Chính phủ như Bộ Tài chính, Bộ kế hoạch và Đầu tư, v.v... tự tổ chức điều hành ngân sách theo sự phân công của Chính phủ, tự mình kiểm tra giám sát, sau đó báo cáo với Chính phủ để Chính phủ báo cáo Quốc hội. Các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của các cơ quan đơn vị Nhà nước cho đến báo cáo quyết toán của

Ủy ban nhân dân hay của Chính phủ khi trình Hội đồng nhân dân hay Quốc hội phê duyệt chưa có báo cáo nhận xét đánh giá của KTNN mà đã được phê duyệt là tình trạng chung hiện nay của hoạt động các cơ quan Nhà nước.

Điều này không phù hợp với các thông lệ quốc tế cần được sửa đổi trong một thời gian sớm nhất.

Thứ hai, sau 10 năm hoạt động KTNN đã có những bước tiến vượt bậc, qua kiểm toán thu về cho NSNN hàng ngàn tỷ đồng mỗi năm kiểm toán, góp phần đáng kể trong việc làm lành mạnh hoá các quan hệ tài chính công, giúp Chính phủ, các cơ quan đơn vị Nhà nước chấn chỉnh kịp thời những sai phạm trong hoạt động thu chi NSNN. Tuy nhiên phần lớn các sai phạm đưa ra còn chung chung chưa chỉ ra những yếu phạm cụ thể, trách nhiệm của cá nhân, tổ chức liên quan để giúp cho các cấp có thẩm quyền đưa ra các quyết định xử lý thích hợp. Với kết quả kiểm toán như vậy, rõ ràng để cho KTNN có được uy tín, vị trí thích đáng trong suy nghĩ của công chúng cũng như trong các cơ quan Nhà nước.

Thứ ba, một cơ chế xử lý các sai phạm ngay trong quy chế hoạt động của KTNN hoặc trong các bộ luật Luật NSNN cũng chưa rõ ràng. Vấn đề này khiến cả hai phía: Cơ quan KTNN và các cơ quan, đơn vị được kiểm toán thiếu nhất quán trong việc đưa ra kiến nghị và xử lý kiến nghị của KTNN. Kết thúc đợt kiểm toán, phải tổ chức kiểm tra lại việc thực hiện, chấp hành các kiến nghị của KTNN có được đầy đủ, nghiêm túc tại các đơn vị được kiểm toán, đồng thời yêu cầu đơn vị chủ quản phải thường xuyên đôn đốc, nhắc nhở đối với các đơn vị thuộc và trực thuộc. Báo cáo đầy đủ bằng văn bản về tình hình thực hiện các kiến nghị của KTNN và chịu trách nhiệm trước KTNN, Chính phủ về việc thực hiện của các đơn vị do mình quản lý.

Chúng tôi cho rằng đã đến lúc phải giải quyết vấn đề này một cách nghiêm túc, phải xây dựng và thực hiện những chế tài trong việc xử lý các sai phạm liên quan đến các cá nhân, tổ chức trong việc tham ô, lãng phí, bòn rút tài sản công.v.v.. đã được phát hiện trong các cuộc kiểm toán.

Nội dung của vấn đề này phải được quy định trong Luật KTNN, đòi hỏi KTNN trong từng cuộc kiểm toán phải nêu cụ thể nội dung những kiến nghị của đoàn KTNN (bản chất sai phạm, nguyên nhân, tổn thất gây ra, cá nhân tổ chức nào có liên quan và kiến nghị xử lý của cơ quan KTNN). Các kiến nghị này thể hiện bằng văn bản gửi cho cấp có thẩm quyền xử lý. Trong trường hợp kiến nghị của mình không được xử lý thì KTNN có quyền kiến nghị ở cấp cao hơn thậm chí báo cáo với Thủ Tướng Chính phủ hoặc Quốc hội để xử lý các cá nhân, tổ chức không tuân thủ các kiến nghị của KTNN. KTNN phải có quyền hạn nhất định buộc các cá nhân, tổ chức phải tôn trọng thực hiện các kiến nghị của mình. Trong một số trường hợp nhất định KTNN có quyền công khai kiến nghị của mình trước công chúng nếu thấy cần thiết.

Đối với các cơ quan, đơn vị được kiểm toán và các cấp có thẩm quyền của Nhà nước khi nhận được kiến nghị của KTNN phải có nghĩa vụ thực hiện (đối với cơ quan đơn vị được kiểm toán) hay ra quyết định thực hiện (đối với các cấp có thẩm quyền như cơ quan Công an, Tòa án, Chính phủ, Quốc hội). Trong một số trường hợp nếu kiến nghị của KTNN mà các cơ quan đơn vị, các cấp có thẩm quyền không thực hiện thì phải nêu rõ lý do bằng văn bản với KTNN. Trong trường hợp không có lý do chính đáng hoặc trì hoãn việc thực hiện kiến nghị của KTNN thì các cá nhân, tổ chức phải chịu trách nhiệm trước pháp luật.

Theo tuyên bố Lima các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) thì với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công tối cao, KTNN phải thực hiện 4 nhiệm vụ quan trọng:

- KTNN phải báo cáo và tư vấn cho Quốc hội về những vấn đề có liên quan trong quá trình ra các quyết định của Quốc hội, không những ở chừng mực Quốc hội là cơ quan giám sát cơ quan hành pháp, mà cả trong việc thực hiện nhiệm vụ của mình với tư cách là cơ quan ban hành Luật NSNN và các đạo luật chuyên môn có hiệu lực tài chính.

- KTNN phải báo cáo, tư vấn và giải toả trách nhiệm cho Chính phủ, cụ thể là cho các cấp quản lý hành chính Nhà nước, các bộ, ban ngành trong việc

thực hiện nhiệm vụ của mình, cũng như về tác động tài chính của những biện pháp đề ra.

- KTNN thực hiện chức năng phòng ngừa và răn đe đối với các sai phạm tiềm ẩn trong bộ máy hành chính Nhà nước nhằm chống lại việc sử dụng phung phí và lạm dụng các phương tiện tài chính của Nhà nước.

- KTNN cần thông báo công khai trước công luận về việc sử dụng các phương tiện tài chính Nhà nước của Chính phủ và Quốc hội.

3.3.5. Giải pháp xây dựng qui trình kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Sự cần thiết phải có giai đoạn kiểm toán việc thực hiện các kiến nghị trong qui trình của KTNN

Đối với tổ chức kiểm toán độc lập (loại hình doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán theo nhu cầu của thị trường) quy trình một cuộc kiểm toán gồm 3 giai đoạn: chuẩn bị và lập kế hoạch kiểm toán; tổ chức thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán và lập thư quản lý. Sau khi bàn giao báo cáo kiểm toán và Thư quản lý cho đơn vị được kiểm toán coi như đã kết thúc hợp đồng kiểm toán. Các kiến nghị, tư vấn của kiểm toán viên đối với đơn vị được kiểm toán, lãnh đạo của đơn vị đó có tiếp thu hay không, không liên quan đến kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán độc lập.

Ngược lại, KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính độc lập cao nhất của Nhà nước, với mục đích cuối cùng là bảo đảm việc quản lý, sử dụng tài chính công ở mọi đơn vị, tổ chức, cá nhân có liên quan phải tiết kiệm, có hiệu quả, đúng mục đích và tuân thủ pháp luật. Do đó, quy trình kiểm toán của KTNN không dừng lại ở việc lập báo cáo đưa ra kiến nghị mà còn phải theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của mình được thực hiện như thế nào? nhằm thoả mãn mục đích đặt ra đối với hoạt động kiểm toán của KTNN.

Mặt khác, xét trên tất cả các khía cạnh về vai trò, địa vị pháp lý của KTNN cho đến hiệu năng, hiệu lực hoạt động của KTNN có đạt được yêu cầu đặt ra hay không tựu trung lại ở điểm cuối cùng là kiến nghị của KTNN đối

với các cá nhân, đơn vị có liên quan đến quản lý và sử dụng tài chính công có được tôn trọng thực hiện hay không?.

Hơn nữa việc quy trình kiểm toán của KTNN cần phải có giai đoạn thứ tư chính là nhằm thực hiện hiệu lực các kiến nghị của KTNN và điều này cũng đồng nghĩa với việc các sai phạm trong hoạt động quản lý sử dụng tài chính công như: tham ô, lãng phí, sử dụng sai mục đích, không tuân thủ pháp luật của các cá nhân, tổ chức liên quan có được ngăn chặn và loại trừ hay không?

Không những thế nhờ có giai đoạn thứ tư thì kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN mới có cơ sở xác định cá nhân, tổ chức nào không thực hiện; thực hiện không đầy đủ; lý do mà họ đưa ra có hợp lý không, để từ đó có được các hành vi tiếp theo: như đề nghị cấp trên của các cá nhân, tổ chức liên quan đó thực hiện các biện pháp xử lý cần thiết; đề nghị cơ quan chức năng như công an, Viện kiểm sát ... điều tra, xử lý các sai phạm; kiến nghị tiếp theo đối với Chính phủ, Quốc hội về các vấn đề quan trọng hoặc công khai trước công chúng nếu thấy cần thiết.

Kiến nghị xây dựng qui trình kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN

- Phương án thứ nhất

Trong phạm vi đề tài, chúng tôi không đề cập cụ thể quy trình kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN. Tuy nhiên, để thực hiện giai đoạn bốn của quy trình kiểm toán, các nội dung cơ bản của qui trình này cần được chia thành ba giai đoạn như sau:

1) Giai đoạn chuẩn bị và lập kế hoạch

- Trong giai đoạn này, bộ phận tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN hoặc bộ phận chuyên môn theo dõi việc thực hiện các kiến nghị của KTNN đã đưa ra trong tất cả các báo cáo kiểm toán của các cuộc đã thực hiện xác định những kiến nghị nào đã thực hiện; kiến nghị nào chưa được thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ, xem xét những lý do mà cá nhân hay tổ chức thực hiện kiến nghị của KTNN nêu ra, lý giải cho việc không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ có xác đáng, có hợp lý hay không?

- Lựa chọn các kiến nghị chưa thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ không có lý do xác đáng để tiến hành kiểm tra.

- Lập kế hoạch và chương trình cho quá trình kiểm tra các kiến nghị được lựa chọn.

- Thành lập Đoàn kiểm tra theo quyết định của Tổng KTNN.

2) Giai đoạn thực hiện việc kiểm tra

- Theo kế hoạch, chương trình đã vạch ra, Đoàn kiểm tra sẽ thực hiện kiểm tra đối với từng kiến nghị theo các tiêu chí đã vạch ra.

- Điều tra, xác minh về các vấn đề chưa rõ, chưa thoả mãn trong báo cáo của đơn vị, cá nhân được kiểm tra hoặc là vấn đề trọng yếu mà kiểm toán viên quan tâm.

3) Lập Báo cáo

- Tổ chức đánh giá kết quả kiểm tra,

- Lập báo cáo kiểm tra và đưa ra kiến nghị xử lý tiếp theo nếu cần.

Trường hợp KTNN không tổ chức bộ phận chuyên môn hoặc bộ phận tổng hợp chung của toàn ngành, để tổng hợp, theo dõi, kiểm tra các kiến nghị của KTNN như hiện nay thì công việc này giao cho từng KTNN chuyên ngành và KTNN các khu vực thực hiện. Để thực hiện việc kiểm tra các kiến nghị một cách có hiệu quả nhất thiết KTNN phải xây dựng quy trình cụ thể, đồng thời phải có văn bản pháp lý quy định hiệu lực xử lý các sai phạm của KTNN được nêu ra trong các báo cáo kiểm toán hoặc trên văn bản riêng về kiến nghị xử lý sai phạm của KTNN.

- Phương án thứ hai

Dựa vào qui trình kiểm toán chung có thể đưa ra qui trình kiểm toán với những nội dung cơ bản sau.

Công tác kiểm tra các đơn vị kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị của Đoàn KTNN được quy định trong quy trình kiểm toán với nội dung cơ bản như sau:

1. Đơn vị thực hiện theo dõi kiểm tra:

Các KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực có trách nhiệm tổ chức kiểm tra và lập báo cáo gửi lãnh đạo KTNN.

2. Phạm vi kiểm tra:

Tất cả các đơn vị được kiểm toán, giới hạn trong phạm vi các kết luận, kiến nghị của Đoàn Kiểm toán đã được thể hiện trong báo cáo kiểm toán.

3. Nội dung kiểm tra:

- Kiểm tra báo cáo của đơn vị cho KTNN về thực hiện những kiến nghị của Đoàn kiểm toán, gồm các công việc như sau:

+ Nội dung báo cáo có phù hợp với nội dung kiến nghị của Đoàn KTNN

+ Những việc đã thực hiện, đang thực hiện và chưa thực hiện được.

+ Nguyên nhân của kiến nghị chưa thực hiện được.

- Kiểm tra thực tế tại đơn vị gồm các công việc sau:

+ Kiểm tra thực tế những công việc mà đơn vị làm.

+ Thu thập bằng chứng chứng minh đơn vị đã thực hiện kiến nghị của Đoàn Kiểm toán và lập biên bản kiểm tra tại đơn vị.

4. Lập báo cáo kết quả kiểm tra thực hiện kiến nghị gửi lãnh đạo KTNN:

- Tổng hợp tình hình và số liệu đã kiểm tra

- Đưa ra những nhận xét về việc thực hiện của đơn vị, nêu những tồn tại mà đơn vị chưa thực hiện được, phân tích nguyên nhân và kiến nghị với lãnh đạo KTNN biện pháp xử lý tiếp theo (nếu có).

- Các biện pháp chấn chỉnh quản lý, tổ chức sản xuất kinh doanh, bộ máy kế toán và công tác kế toán thống kê.

Trong quá trình thực hiện kết luận của Đoàn KTNN, đơn vị có thể có những vấn đề giải trình trở lại do gặp những khó khăn nào đó mà không thực hiện đầy đủ kết luận của đoàn. Trong trường hợp này khi kiểm tra phải xem xét cụ thể chứng từ, sổ sách và tình hình thực tế, thu thập các bằng chứng về vấn đề đó để làm căn cứ cho việc lập biên bản kiểm tra. Kiểm toán viên được cử đi kiểm tra không được sửa đổi những kết luận và kiến nghị của Đoàn kiểm toán, trường hợp phát sinh những vấn đề cần chấn chỉnh lại kết luận và kiến

ng nghị của Đoàn KTNN thì kiểm toán viên phải lập biên bản và báo cáo KTNN xem xét quyết định.

Như vậy, quy trình kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận và kiến nghị của Đoàn KTNN mới chỉ đưa ra những công việc chủ yếu cần phải làm khi tiến hành kiểm tra mà chưa quy định cụ thể các bước thực hiện: Từ khâu lập kế hoạch, thông báo cho đơn vị được kiểm toán, thực hiện kiểm tra cho đến lập báo cáo kết quả kiểm tra và những kiến nghị tiếp theo. Hơn thế nữa như theo nội dung đã trình bày trong quy trình thì KTNN chỉ theo dõi kiểm tra nội bộ đơn vị được kiểm toán có thực hiện hay không thực hiện các kiến nghị của KTNN mà không theo dõi kiểm tra các địa phương, Bộ ngành cơ quan có liên quan trong việc thực hiện các kiến nghị của đoàn KTNN.

3.3.6. Giải pháp phát triển các loại hình kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán dự toán

1. Phát triển kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ

Phần lớn các kiến nghị của KTNN trên thế giới chủ yếu dựa trên các kết quả kiểm toán hoạt động. Đối với KTNN của các quốc gia trên thế giới kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động được coi là chức năng nhiệm vụ chủ yếu của KTNN. Trên phương tài chính công, KTNN hiện nay chức năng kiểm toán hoạt động đang được triển khai thực hiện. Ngoài ra theo sự phát triển của nền hành chính thì hình thức kiểm toán các dự toán (kiểm toán trước), kiểm toán điều tra (kiểm toán làm rõ các vụ việc bất thường phát sinh trong quá trình điều hành hoạt động tài chính của Nhà nước) ở các nước đang có xu hướng phát triển. Vấn đề phạm vi kiểm toán của KTNN như hiện nay chưa đáp ứng được đòi hỏi yêu cầu của quản lý vĩ mô của nhà nước. Phạm vi kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động của KTNN được thể hiện trên các mặt sau:

Với những qui định tại các văn bản pháp luật quy định hiện hành, KTNN là cơ quan thuộc Chính phủ thực hiện việc kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí do Ngân sách Nhà nước cấp. KTNN thực

hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình Hội đồng nhân dân và Tổng quyết toán ngân sách Nhà nước của Chính phủ trước khi trình Quốc hội; báo cáo tài chính của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án nhân dân, Viện Kiểm sát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng NSNN; báo cáo quyết toán và các báo cáo tài chính của các chương trình, dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và các doanh nghiệp Nhà nước theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ đột xuất do Thủ tướng Chính phủ hoặc cơ quan có thẩm quyền yêu cầu. KTNN có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Chính phủ, báo cáo với Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội khi có yêu cầu. Khi Quốc hội, ủy ban thường vụ Quốc hội yêu cầu thì KTNN có trách nhiệm kiểm toán và báo cáo kết quả. Như vậy trên phương diện pháp lý KTNN chưa có chức năng kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ một cách đầy đủ, trong khi đó đây mới là vấn đề trọng tâm của hoạt động KTNN các quốc gia trên thế giới. Hoạt động KTNN với tính chất là cơ quan kiểm tra xác nhận và đánh giá hiệu quả cũng như việc tuân thủ pháp luật Nhà nước về sử dụng tài chính công từ bên ngoài, có tính độc lập cao. Kết quả kiểm toán là cơ sở để cơ quan hành pháp, cơ quan lập pháp, cơ quan tư pháp và công chúng trong việc quản lý và giám sát các hoạt động tài chính công. Kết quả kiểm tra và các kiến nghị KTNN là cơ sở để các cấp có thẩm quyền đưa ra các quyết định đúng đắn và tối ưu về quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính công. Chính chức năng này mới thể hiện đầy đủ quyền năng thực sự của cơ quan KTNN. Trong điều kiện như hiện nay việc chuyển hướng kiểm toán báo cáo tài chính sang chức năng kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ có lẽ chưa thích hợp, nhưng từ năm 2005 trở đi thì đây là nội dung chủ yếu nhất đối với hoạt động của KTNN để tăng cường vai trò của KTNN đối với vai trò quản lý vĩ mô nền kinh tế quốc dân.

Nội dung kiểm toán hoạt động bao gồm:

- Kiểm toán tính kinh tế của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính công.

- Đánh giá tính hiệu quả đối với việc sử dụng các nguồn lực tài chính công.

- Kiểm toán tính hiệu lực trong hoạt động của các đơn vị, cá nhân được kiểm toán.

2. Phát triển kiểm toán dự toán

Việc kiểm tra dự toán NSNN nhằm mục đích đánh giá tính kinh tế, tính khoa học, và tính khả thi của các dự toán đã lập và đã được phê duyệt nhằm để cắt giảm chi tiêu bất hợp lý của các cơ quan tổ chức, các đơn vị sử dụng tài chính công. Thông qua kết quả kiểm toán, KTNN kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và các chế độ trong công tác quản lý và sử dụng NSNN, phát hiện những bất hợp lý và các trường hợp sử dụng lãng phí, sai mục đích kinh phí NSNN. Từ đó cân đối giữa nhu cầu kinh phí cần thiết với khối lượng công việc được giao dự toán và cắt giảm số lượng kinh phí vượt định mức. Đồng thời phát hiện những nguồn thu của NSNN mà đơn vị không chấp hành giao nộp NSNN, như thu từ bán tài sản, các loại phí, lệ phí và các nguồn thu khác của NSNN. Trong trường hợp này KTNN phải gửi báo cáo kiểm toán cho Quốc hội và các cơ quan hành pháp để đôn đốc các đơn vị được kiểm toán thực hiện. Việc cắt giảm kinh phí mà không được dự báo trước cho đơn vị có thể gây ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động của các đơn vị và dự toán ngân sách trong tương lai. Khi cắt giảm chi tiêu của một đơn vị, KTNN có trách nhiệm xác định rõ những ảnh hưởng có thể xảy ra như:

- + Việc cắt giảm kinh phí thường xuyên có thể tạo ra sự ùn tắc nhiệm vụ mà bắt buộc phải có đầu tư hoặc thay thế khác, thậm chí có dẫn tới lãng phí tài sản trong tương lai không.

- + Việc cắt giảm kinh phí có ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm của nền hành chính công hoặc tạo nên những rủi ro làm cho các dịch vụ hành chính công được cung cấp yếu kém ngoài mong muốn.

Khi đưa những quyết định cắt giảm chi tiêu, KTNN cần thận trọng để tránh những hậu quả xấu do việc cắt giảm kinh phí có thể gây nên.

Các kiến nghị của KTNN đối với loại hình kiểm toán dự toán rất quan trọng. Kết quả kiểm toán các dự toán cũng như các kiến nghị của KTNN có tác dụng ngăn chặn trước các thất thoát lãng phí tài chính công. Ở các nước mọi dự án, dự toán ngân sách trước khi trình quốc hội đối với ngân sách Trung ương; trước khi trình hội đồng nhân dân các cấp đối với ngân sách địa phương phải được KTNN thẩm tra xác nhận. ý kiến, kiến nghị của KTNN là căn cứ để Quốc hội, Hội đồng nhân dân các cấp phê duyệt các dự toán NSNN và các dự án đầu tư.

3.3.7. Giải pháp về tham gia xây dựng các văn bản pháp luật về kinh tế - tài chính của Chính phủ, Quốc hội, các bộ ngành, các cấp chính quyền địa phương

Với sự phát triển liên tục của nền kinh tế Thế giới qua thời gian Chính phủ các nước đang phải đối mặt với nhu cầu phát triển ngày càng tăng về công nghệ thông tin, năng lượng và bảo đảm an ninh quốc phòng, y tế, môi trường trước sức ép của cộng đồng dân cư ở từng quốc gia và trên toàn thế giới. Sự can thiệp ngày một lớn hơn của Nhà nước vào các lĩnh vực này trở thành vấn đề bức xúc. Để Nhà nước thực hiện các chức năng trọng tâm của mình, KTNN phải đưa ra kiến nghị đối với cơ quan lập pháp và hành pháp về việc xây dựng cơ chế chính sách và các hoạt động lập pháp trên lĩnh vực tài chính công để giúp Quốc hội, Chính phủ xây dựng các cơ chế, chính sách phù hợp với điều kiện cụ thể. Thực hiện nhiệm vụ này, KTNN cần đưa ra các ý kiến về:

- + Sự cần thiết phải xây dựng Luật đối với khu vực, lĩnh vực tài chính công nào.
- + Số lượng và chất lượng văn bản luật hiện nay có đáp ứng được yêu cầu quản lý kinh tế - xã hội không.
- + Hiệu quả và hiệu lực hoạt động có được thực hiện ở bất kỳ các cấp chính quyền không.

Ngoài ra, qua kết quả kiểm tra KTNN phát hiện về đề xuất kiến nghị xử lý các trường hợp ban hành văn bản không đúng thẩm quyền, văn bản trái với chính sách, chế độ tài chính của Nhà nước.

- Kiểm tra việc thực hiện hiệu quả điều hành quản lý chức năng, nhiệm vụ của các cơ quan hành chính Nhà nước thông qua việc sử dụng nguồn kinh phí được cấp (Đây cũng là một nội dung chủ yếu của kiểm toán hoạt động mà chúng tôi đã đề cập ở trên).

Những yêu cầu về phân cấp, phân quyền trong việc phân phối và sử dụng các nguồn lực tài chính công của cấp dưới luôn là một đòi hỏi đặt ra cho Chính phủ. Trong trường hợp Chính phủ giao quyền phù hợp cho cấp dưới thì cấp dưới có thể giải quyết công việc một cách linh hoạt và hiệu quả hơn, đáp ứng đòi hỏi của nhân dân và ngược lại. Để tư vấn cho Chính phủ, KTNN cần xem xét chức năng, nhiệm vụ của Chính phủ, các bộ, ngành và chính quyền địa phương các cấp, mà trọng tâm là xem xét các cơ quan, đơn vị đó trên phương diện hoạt động tài chính công có tuân thủ pháp luật hay lạm dụng quyền hạn trong quá trình thực thi nhiệm vụ và có để cho quyền lợi cá nhân chi phối đến nhiệm vụ công; hoặc chức năng, nhiệm vụ không còn phù hợp, không đáp ứng được yêu cầu thực tế. Thông qua kết quả Kiểm toán, KTNN đưa ra các ý kiến đánh giá, nhận xét về: Hiệu quả điều hành, quản lý và sử dụng tài chính công.

3.3.8. Giải pháp phát triển nguồn nhân lực

KTNN hiện đang đứng trước một vấn đề hết sức nghiêm trọng, đó là thiếu lực về số lượng, yếu về chất lượng đội ngũ kiểm toán viên. Đội ngũ kiểm toán viên hiện tại chủ yếu được tuyển dụng những người đã qua công tác kế toán, chưa làm kiểm toán viên bao giờ. Trong khi đó công tác đào tạo còn nhiều bất cập. Do tình trạng thu nhập của KTNN thấp, nên KTNN không có khả năng thu hút được đội ngũ các chuyên gia giỏi từ bên ngoài vào. Vì vậy yêu cầu phát triển đội ngũ cán bộ, KTV đảm bảo đủ về số lượng; hợp lý về cơ cấu; có kiến thức, kỹ năng và đạo đức nghề nghiệp tương xứng với yêu cầu của nghề nghiệp kiểm toán và đáp ứng yêu cầu sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá là rất bức xúc đối với cơ quan KTNN.

Chỉ có những Kiểm toán viên giỏi mới có khả năng thực hiện hết trách nhiệm của; mới bảo đảm được chất lượng của cuộc kiểm toán và từ đó mới đưa

ra được các kiến nghị kiểm toán có giá trị, đúng tầm cho quá trình, quản lý kinh tế, quản lý Nhà nước.

Theo chiến lược phát triển của KTNN đến năm 2010: để thực hiện được các nhiệm vụ theo mục tiêu nói trên, đến năm 2005 biên chế của toàn ngành có khoảng 700 - 750 người, năm 2010 là 1.200 người, trong đó có khoảng 850 KTV, 150 trợ lý KTV và 200 người làm công tác tham mưu, quản lý và sự nghiệp; được cơ cấu:

Mỗi vụ chức năng có từ 15 - 20 người; mỗi KTNN chuyên ngành có 50 - 60 người; mỗi KTNN khu vực có từ 70 - 80 người; Văn phòng KTNN có 50 - 60 người; Học viện Kiểm toán có 40 - 50 người; Trung tâm tin học, Trung tâm thông tin, lưu trữ có từ 15 - 20 người.

+ Chuẩn hoá tiêu chuẩn các ngạch bậc KTV; định kỳ kiểm tra, sát hạch, đánh giá đội ngũ cán bộ, công chức, KTV để có kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng và sử dụng phù hợp. Khuyến khích KTV Nhà nước tham dự các kỳ thi Quốc gia để được cấp chứng chỉ KTV chuyên nghiệp (CPA) của Việt Nam. Có kế hoạch tuyển chọn và tập trung kinh phí để đào tạo trong và ngoài nước một số KTV có trình độ cao, phấn đấu đến năm 2010 đội ngũ KTV có bản lĩnh chính trị vững vàng, đạo đức nghề nghiệp trong sáng, tinh thông về nghiệp vụ chuyên môn, thành thạo về tin học và ngoại ngữ, trong đó có được một số chuyên gia đạt trình độ khá của khu vực và có khả năng hội nhập tích cực với KTNN các nước trên Thế giới.

+ Tăng cường năng lực cho Trung tâm Khoa học và bồi dưỡng cán bộ, phấn đấu đến giai đoạn 2006 - 2010 nâng cấp Trung tâm Khoa học và Bồi dưỡng cán bộ thành Học viện Kiểm toán, vừa thực hiện chức năng nghiên cứu khoa học, vừa thực hiện nhiệm vụ đào tạo, bồi dưỡng cán bộ, công chức, KTV cho KTNN. Hoàn thiện các quy chế quản lý đào tạo, bồi dưỡng; phát triển đội ngũ giảng viên cơ hữu và giảng viên kiêm chức trong và ngoài ngành; đổi mới phương pháp giảng dạy và phương pháp đánh giá chất lượng học viên; đến 2005 xây dựng hoàn chỉnh chương trình đào tạo, bồi dưỡng theo các trình độ, ngạch bậc công chức, KTV; đến 2010 biên soạn và phát hành đồng bộ hệ thống giáo trình, tài liệu giảng dạy.

Công tác nghiên cứu khoa học và bồi dưỡng đào tạo kiểm toán viên phải đi trước một bước. Kết hợp với thực tiễn kiểm toán để nhanh chóng rút kinh nghiệm trong công tác đào tạo bồi dưỡng KTV. Chúng tôi cho rằng đây là giải pháp quan trọng nhất hiện nay. Trong điều kiện chưa chuẩn mực hoá được về nghiệp vụ kiểm toán, trình độ chuyên môn của các KTV chưa được xác định một cách đúng đắn thì nên chỉ tập trung thực hiện kiểm toán ở một số khâu quan trọng trong chu trình vận động tài chính công.

KTNN một khi có đủ số nhân viên cần thiết và có chương trình đào tạo thích hợp cho các KTV trong lĩnh vực kiểm toán thì KTNN sẽ có đủ khả năng để thực hiện đầy đủ các hình thức kiểm toán, nhất là đối với kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hiệu quả các hoạt động của Chính phủ, của các cơ quan và doanh nghiệp Nhà nước. Để đảm đương được các trách nhiệm này thì KTNN cần phải có một chương trình bồi dưỡng phù hợp. Ban đầu, việc bồi dưỡng này phải tập trung vào kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tính tuân thủ. Sau đó, kiểm toán hiệu quả phải được chú trọng hơn. Tuy nhiên, để trở thành một kiểm toán viên kiểm toán giỏi thì việc đầu tiên là phải tạo được khả năng kiểm toán báo cáo tài chính: Việc kiểm toán báo cáo tài chính phải dựa trên cơ sở các chuẩn mực kiểm toán quốc tế, tạo ra một bộ khung cần thiết của tính độc lập, một kỷ luật và năng lực để thực hiện kiểm toán.

Vấn đề phát triển nguồn nhân lực của KTNN trên cả hai phương diện số lượng và chất lượng là yêu cầu trực tiếp và cấp bách nhất hiện nay. Vấn đề này có liên quan đến quan điểm của Chính phủ, Quốc hội và tất cả các cơ quan, các ngành, các cấp chính quyền địa phương và bản thân cơ quan KTNN. Chúng tôi đã trình bày những giải pháp chính trong chiến lược phát triển nguồn nhân lực của KTNN ở phần trên.

3.3.9. Giải pháp phát triển và ứng dụng công nghệ thông tin vào hoạt động kiểm toán của KTNN

Trong thời đại, công nghệ thông tin phát triển như vũ bão và trở thành một bộ phận của lực lượng sản xuất của xã hội. Hoạt động của KTNN không thể đứng ngoài quá trình phát triển đó. Hơn nữa áp dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán hiện nay là điều kiện tiên quyết để nâng cao chất lượng và

hiệu quả của hoạt động KTNN. Từ đó làm cơ sở nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Chính vì vậy trong chiến lược phát triển, KTNN đã đặt ra:

Chiến lược phát triển công nghệ thông tin (CNTT): Đến năm 2005 cơ bản xây dựng xong hạ tầng CNTT và triển khai tin học hoá các hoạt động quản lý hành chính nhà nước của KTNN, bước đầu ứng dụng tin học trong nghiệp vụ kiểm toán: 100% các đơn vị có mạng LAN được kết nối với Trung tâm tích hợp dữ liệu của KTNN; xây dựng xong các cơ sở dữ liệu điện tử quan trọng, các phần mềm ứng dụng phục vụ công tác quản lý, điều hành; 100% các cán bộ quản lý, 60% KTV có máy vi tính để bàn và 100% tổ kiểm toán được trang bị máy tính xách tay; 100% KTV và chuyên viên thành thạo tin học văn phòng, 50% công chức biết sử dụng và khai thác INTERNET. Giai đoạn 2006 - 2010: Hoàn thiện và nâng cấp hệ thống thông tin điện tử, củng cố và nâng cấp mạng diện rộng (WAN), xây dựng và kết nối các mạng LAN tại các đơn vị mới thành lập; xây dựng xong và đưa vào sử dụng rộng rãi các cơ sở dữ liệu điện tử, các phần mềm trợ giúp nghiệp vụ kiểm toán và các dịch vụ công của KTNN; 100% KTV và cán bộ quản lý có máy tính để sử dụng vào công tác chuyên môn và biết sử dụng mạng, INTERNET, 5-10% KTV có khả năng bổ sung và phát triển các phần mềm ứng dụng trong hoạt động kiểm toán.

Nhờ áp dụng công nghệ thông tin vào lưu trữ, xử lý hồ sơ kiểm toán và thực hiện kiểm toán dưới sự trợ giúp của các phần mềm tin học sẽ giúp cho KTNN thực hiện kiểm toán nhiều hơn các cuộc kiểm toán trong năm; tiết kiệm thời gian chi phí cho các cuộc kiểm toán. Nhờ công nghệ tin học mà công việc kiểm toán có thể được thay đổi, KTNN có thể kiểm toán từ xa; kiểm toán tại ngay cơ quan kiểm toán của KTNN. Giá trị đặc biệt của công nghệ thông tin chính là ở chỗ; việc xử lý, phân tích các thông tin sẽ cho các kết quả kiểm toán nhanh hơn, chính xác hơn, đạt hiệu quả cao hơn

3.3.10. Giải pháp hội nhập và hợp tác quốc tế về Kiểm toán Nhà nước

Là một quốc gia có thời gian phát triển nền kinh tế dựa trên quan hệ thị trường rất ngắn, song Việt nam đã nhập cuộc chơi rất nhanh. không đầy 15 năm sau ngày mở cửa nền kinh tế Việt nam đã thực sự hội nhập toàn diện với

nền kinh tế thế giới. Có thể nói rằng sự phát triển của Việt nam như ngày nay chủ yếu nhờ chính sách mở cửa của Đảng và nhà nước ta. Đối với KTNN mặc dù mới sau có 10 năm hoạt động nhưng từ tổ chức đến cơ chế hoạt động, đến các kĩ năng, phương pháp kiểm toán đã có sự phát triển vượt bậc. KTNN Việt nam là hội viên của tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao INTOSAI, ASOSAI. KTNN có quan hệ trực tiếp với nhiều cơ quan KTNN các nước trên thế giới như Cộng hoà liên bang Đức; Trung Quốc; Thái Lan, vv.. Nhờ các quan hệ và hội nhập quốc tế cơ quan KTNN Việt nam đã có sự phát triển vượt bậc. Trong chiến lược của mình KTNN chủ trương:

Duy trì và phát triển các mối quan hệ, hợp tác quốc tế đã có; mở rộng hơn nữa, đa dạng hoá và nâng cao hiệu quả các mối quan hệ, các hình thức hợp tác song phương và đa phương với nước trong khu vực, các tổ chức quốc tế về kiểm toán và các cơ quan KTNN trên thế giới; tranh thủ tốt nhất sự trợ giúp của các tổ chức và cơ quan KTNN trên thế giới phù hợp với sự phát triển KTNN Việt Nam.

Giai đoạn 2001 - 2005: *Giai đoạn chuẩn bị các tiền đề cơ bản cho hội nhập và hợp tác quốc tế.* Trong giai đoạn này tiếp tục duy trì và củng cố các mối quan hệ và hợp tác hiện có; thực hiện các nghĩa vụ tối thiểu của thành viên tổ chức INTOSAI và ASOSAI; tích cực đào tạo về chuyên môn, tin học và tiếng Anh cho một số cán bộ, kể cả cán bộ cấp cao để chuẩn bị cho giai đoạn kế tiếp; đẩy mạnh công tác tuyên truyền quảng bá thông tin về KTNN Việt Nam trên INTERNET và báo chí.

Giai đoạn 2006 - 2010: *Giai đoạn hội nhập tích cực:* Có cán bộ tham gia vào các Uỷ ban hoặc nhóm làm việc của INTOSAI và ASOSAI, tiến tới có thể ứng cử vào Ban điều hành của ASOSAI; tham gia tích cực vào các hoạt động đào tạo quốc tế và các cuộc kiểm toán phối hợp với các đối tác nước ngoài đối với các chương trình, dự án ODA; chủ trì và tổ chức hội thảo, đào tạo quốc tế tại Việt Nam, tiến tới có thể đăng cai tổ chức các Hội nghị và đại hội của ASOSAI tại Việt Nam để nâng cao hơn nữa vị thế của KTNN trong khu vực và

trên thế giới; xây dựng WEBSAIE KTNN bằng 2 thứ tiếng Việt - Anh, phát hành bản tin KTNN Việt - Anh theo định kỳ.

Những quan điểm chiến lược này sẽ có tác dụng to lớn đối với cơ quan KTNN trong việc xây dựng và hoàn thiện các qui trình, chuẩn mực, các phương pháp và kỹ năng kiểm toán của KTNN tương xứng với trình độ thế giới hiện nay.

3.4. Điều kiện thực hiện các giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

3.4.1. Điều kiện về tổ chức, cơ chế hoạt động đối với bản thân cơ quan Kiểm toán Nhà nước

Nâng cao chất lượng kiểm toán và nâng cao giá trị thực sự các kiến nghị của KTNN trước hết phải dựa vào chính bản thân nội lực của KTNN. Nếu chất lượng các cuộc kiểm toán đạt hiệu quả cao, các kiến nghị, kết luận kiểm toán đưa ra xác đáng thì vấn đề hiệu lực các kiến nghị đó sẽ được công nhận và tôn trọng thực hiện một cách hiển nhiên.

Hiện nay xã hội đã có nhận thức khá đúng đắn về các kiến nghị của KTNN trong nền kinh tế nói chung và trong quan hệ tài chính công nói riêng. Quốc hội, Chính phủ cho đến các cơ quan trong bộ máy quản lý Nhà nước đã có sự đánh giá cao những kiến nghị, đặc biệt là báo tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2003 vừa qua của cơ quan KTNN và đang tạo điều kiện để mở rộng hoạt động và phát triển cơ quan này. Bên cạnh đó Đảng đã xác định rõ trách nhiệm rất lớn của KTNN trong công cuộc xây dựng nền kinh tế và trong cuộc chiến chống tham nhũng, lãng phí trong các hoạt động tài chính công.

Như vậy, các nhân tố bên ngoài đã có những tác dụng hỗ trợ rất to lớn đối với việc nâng cao hiệu lực các kiến nghị của cơ quan KTNN. Tuy nhiên như chúng tôi đã đề cập ở trên, yếu tố quan trọng nhất để nâng cao hiệu lực các kiến nghị của cơ quan KTNN trước hết là chất lượng kiểm toán của cơ quan này cao hay thấp. Các kết luận và kiến nghị của KTNN có đáng tin cậy không? chính bản thân cơ quan KTNN đã thấy thoả mãn với các kiến nghị đó chưa? muốn vậy cơ quan này phải có sự tự hoàn thiện không ngừng về mặt. tổ chức, cơ chế hoạt động:

Về tổ chức: Chúng tôi cho rằng cơ quan KTNN cần hoàn thiện về tổ chức theo các định hướng sau:

- Bộ máy tổ chức, các vụ KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực phải hoàn thiện và phát triển theo hướng, duy trì được tính độc lập, sự chuyên môn hoá và đặc biệt là phù hợp với chu trình của ngân sách và sự phân cấp ngân sách theo luật NSNN.

- Các vụ KTNN phải lấy vai trò kiểm toán viên làm hạt nhân để đổi mới việc bố trí nhân lực. Hiện nay việc tổ chức các KTNN chuyên ngành theo các phòng còn mang tính chất hình thức và trên thực tế không có hiệu quả. Nên chăng hình thành cơ chế chuyên viên kiểm toán, đảm trách các công việc chuyên môn hoặc một số lĩnh vực hoạt động nhất định của tài chính công, để tăng cường tính độc lập cho các kiểm toán viên trong các cuộc kiểm toán. Mạnh dạn gia tăng quyền hạn và trách nhiệm đối với các kiểm toán viên. Chúng tôi cho rằng đây chính là điểm then chốt nhất hiện nay để nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán và nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Cơ quan KTNN cần duy trì sự kiểm soát trực tiếp đối với các kiểm toán viên, nhất là kiểm soát về đạo đức nghề nghiệp.

- Tổ chức các KTNN khu vực cần có sự hoàn thiện lại về bố trí nhân sự, nên thay đổi cơ chế tổ chức bố trí theo phòng chuyển sang bố trí theo cơ chế quản lý theo chuyên viên, lấy kiểm toán viên làm hạt nhân để đổi mới về tổ chức và cơ chế hoạt động. Cũng như các kiểm toán chuyên ngành các kiểm toán viên phải được tăng cường quyền hạn và trách nhiệm trong hoạt động kiểm toán.

Trên phương diện chung cơ quan KTNN hiện nay đang hình thành các KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực là khá phù hợp để duy trì tính độc lập cao của cơ quan KTNN. Nhưng vẫn không đảm bảo được tính độc lập cho các kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán. Các đơn vị thuộc phạm vi của KTNN không được theo dõi liên tục gây khó khăn lớn cho việc giám sát và kiểm toán hàng năm của KTNN. Mỗi năm thực hiện kiểm toán một đơn vị nào đó thì

phải thực hiện như kiểm toán năm đầu tiên. Điều này gây tốn rất nhiều chi phí và thời gian cho các cuộc kiểm toán của KTNN.

Xây dựng một đội ngũ kiểm toán viên có trình độ năng lực chuyên môn cao và có đạo đức nghề nghiệp.

Hoàn thiện cơ chế hoạt động, với tính chất là công cụ kiểm toán, kiểm soát vĩ mô của Nhà nước, KTNN cần hoàn thiện cơ chế hoạt động trên các mặt:

Việc tổ chức các Đoàn KTNN như hiện nay mang dáng dấp là tổ chức một đoàn cán bộ thanh tra, hơn là kiểm toán. Tính chất trọng yếu của phạm vi kiểm toán được xác định một cách khá đơn giản. Chủ yếu dựa vào tiêu thức "quy mô lớn", các đơn vị được lựa chọn để kiểm toán là đơn vị có số thu, chi ngân sách cao, các doanh nghiệp Nhà nước có doanh thu lớn hoặc kiểm toán theo sự luân chuyển hàng năm.

Hình thành một cách đầy đủ các quy trình chuẩn mực kiểm toán để làm cơ sở cho các kiểm toán viên tiến hành kiểm toán và để kiểm soát hoạt động của kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán. Các quy trình và chuẩn mực của KTNN hiện nay trong bước đầu đã phát huy tác dụng khá to lớn trong hoạt động của KTNN, nhưng theo yêu cầu đặt vẫn còn nhiều khiếm khuyết cần phải có sự hoàn thiện và tăng cường tính pháp lý đối với các quy trình chuẩn mực kiểm toán của KTNN. Vấn đề xây dựng và hoàn thiện quy trình lập báo cáo kiểm toán ở từng khâu đây là vấn đề nổi cộm, cần phải giải quyết ngay. Chúng tôi cho rằng các báo cáo kiểm toán của KTNN là tổng hợp các kết quả kiểm toán. Chất lượng của các báo cáo kiểm toán thể hiện chất lượng về hoạt động kiểm toán, phản ánh về trình độ năng lực của kiểm toán viên, cần phải có một tổ chuyên gia kiểm tra và đánh giá về các báo cáo kiểm toán này. Có như vậy các báo cáo kiểm toán cuối cùng do Tổng KTNN ký được phát hành mới đạt được yêu cầu mong muốn và nâng cao được uy tín của cơ quan KTNN, các kiến nghị của KTNN mới thực sự có hiệu lực.

Bản thân cơ quan KTNN do tính chất và đặc thù của ngành, vấn đề đảm bảo kinh phí đầy đủ cho các hoạt động kiểm toán, giảm dần tiến tới có thể tự chủ được kinh phí, không phải nhờ vả các đơn vị được kiểm toán là một vấn

đề lớn hiện nay, để bảo đảm tính độc lập cho cơ quan KTNN. Nhà nước có chế độ đãi ngộ thích hợp cho cán bộ, công chức, kiểm toán viên KTNN. Có thể cho phép ngành KTNN được trích một tỷ lệ % thích hợp trên tổng số thu hồi cho NSNN hàng năm theo kết quả kiểm toán để bổ sung kinh phí hoạt động, đầu tư, mua sắm trang thiết bị và khuyến khích vật chất đối với cán bộ, công chức, kiểm toán viên KTNN.

3.4.2. Đối với Quốc hội, Chính phủ, các Bộ ngành, chính quyền nhân dân các cấp

Mặc dù hiện nay các kiến nghị của cơ quan KTNN chưa nhiều sau kết quả kiểm toán hàng năm. Mặt khác các kiến nghị của KTNN đưa ra trong các cuộc kiểm toán còn đơn giản chưa có nhiều kiến nghị quan trọng; các kiến nghị này mới chỉ tôn trọng thực hiện ở mức khiêm tốn.

Như chúng tôi đã nêu và phân tích ở trên, hiện nay Quốc hội, Chính phủ, các ngành, các cấp, các địa phương đã nhận thức và thấy được vai trò, tính tất yếu của cơ quan KTNN trong công cuộc đổi mới quản lý vĩ mô nền kinh tế ở Việt Nam.

Tuy nhiên đó mới chỉ là quan điểm, nhận thức chung còn trong thực tế KTNN đang hoạt động bằng một văn bản Pháp lý dưới luật (Nghị định 70/CP trước đây và nghị định 93/2003/NĐ-CP hiện nay) cho thấy vai trò của KTNN trên phương diện pháp lý chưa được coi trọng. Theo các văn bản này thì KTNN là cơ quan đứng trên các bộ ngành và ý kiến, kết luận KTNN về các sai phạm, xử lý sai phạm có liên quan đến các cá nhân, tổ chức tham ô, biển thủ, lãng phí tài chính công phải được tôn trọng thực hiện triệt để. Kết luận, kiến nghị của KTNN là ý kiến cuối cùng, các cơ quan, tổ chức cá nhân có liên quan phải thực hiện không được quyền khước từ nếu không có lý do chính đáng.

Ở Việt Nam có thể KTNN chưa thể tách ra khỏi Chính phủ để trở thành một cơ quan KTNN độc lập với Chính phủ nhưng địa vị pháp lý của KTNN cần phải được xác định bằng các văn bản pháp lý cao nhất từ Hiến pháp đến Luật và văn bản dưới luật, phải coi KTNN chính là công cụ kiểm soát vĩ mô nền kinh tế hoạt động theo kinh tế thị trường, chỉnh đốn và hoàn chỉnh lại hệ

thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát vĩ mô của Nhà nước để tránh tình trạng kiểm tra, kiểm soát trùng lặp, chồng chéo như hiện nay.

Để cơ quan KTNN có thể đảm nhiệm được những chức năng, nhiệm vụ của mình và nâng cao được hiệu lực các kiến nghị trong hoạt động kiểm tra, kiểm các hoạt động tài chính công thì Quốc hội phải đáp ứng 3 vấn đề cơ bản:

Thứ nhất, tính độc lập của KTNN đối với các cơ quan Nhà nước phải được đảm bảo bằng đạo luật gốc (Hiến pháp):

- Đảm bảo tính độc lập về thiết chế bộ máy và vị trí người lãnh đạo cao nhất của cơ quan KTNN (Tổng KTNN).

- Đảm bảo quyền chủ động của KTNN trong việc xây dựng chương trình kế hoạch kiểm toán, mục tiêu của từng cuộc kiểm toán và nội dung kiểm toán.

- Ghi trong luật kiểm toán của KTNN về giá trị các kết luận, kiến nghị của KTNN, yêu cầu các cá nhân, tổ chức có liên quan phải tôn trọng thực hiện.

- Đảm bảo quyền được công khai kết quả kiểm toán trước công luận nếu KTNN cho là cần thiết.

Thứ hai, yêu cầu kiểm toán đầy đủ đối với các đơn vị thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN, phải được xác định bằng luật pháp, có nghĩa là:

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

- Thẩm quyền kiểm toán của KTNN không nên bị hạn chế trên bất kỳ một lĩnh vực hoạt động tài chính công nào. Điều đó có nghĩa là việc kiểm toán các hoạt động tài chính công bao gồm kiểm tra tính hợp pháp, tính tuân thủ, tính kinh tế và tính hiệu quả.

Thứ ba, phải có một cơ chế để một khi có các cản trở đối với hoạt động kiểm tra tài chính công thì KTNN có thể khiếu kiện khi tính độc lập và thẩm quyền kiểm toán của mình bị xâm phạm:

- Khi tính độc lập của mình bị xâm phạm thì con đường pháp lý mở ra đối với c KTNN là kiện lên Tòa án tối cao.

- Đối với kiểm tra tài chính, khi có thắc mắc về thẩm quyền kiểm toán thì con đường giải quyết về mặt pháp lý sẽ thông qua các Tòa án.

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

Quá trình kiểm toán phải có cơ chế kiểm soát liên tục các hoạt động của tài chính công. Các bộ phận chuyên kiểm của cơ quan KTNN đối với các Bộ, Ngành, địa phương đối với cơ sở phải luôn nắm được đầy đủ về hiệu năng hiệu lực hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ các đơn vị đó. Phải lượng hoá các rủi ro kiểm toán để làm cơ sở cho việc lập kế hoạch kiểm toán và tổ chức thực hiện kiểm toán.

Độc lập về tài chính là điều kiện bảo đảm tính tự chủ trong công việc, nếu bị hạn chế tài chính sẽ dẫn đến phạm vi kiểm toán bị thu hẹp và lệ thuộc một phần vào đối tượng kiểm toán. Trên thế giới, ở hầu hết các nước đều quy định việc cấp phát ngân sách cho kiểm toán Nhà nước *"Do ủy Ban riêng biệt trước khi ngân sách này được trình lên Hạ viện"*, hay Luật KTNN trong khi thiết lập ngân sách: *"phải tôn trọng tối đa tính độc lập của kiểm toán Nhà nước trong khi thiết lập ngân sách"*. Đối với nước ta các văn bản pháp lý hiện hành quy định: Ngân sách phục vụ cho hoạt động của KTNN do Thủ tướng Chính phủ phê duyệt. Như vậy việc cấp phát kinh phí cho KTNN được thực hiện như các cơ quan đơn vị hành chính sự nghiệp khác. Điều đáng lưu ý là hoạt động của KTNN có phạm vi rộng liên tục xa cơ quan với thời gian dài 8 tháng trên một năm. Vì vậy nếu ngân sách cấp phát cho KTNN bình quân như các đơn vị khác thì liên tục bị thiếu hụt, do đó Nhà nước phải đảm bảo ngân sách cho hoạt động KTNN và có chế độ phụ cấp dưỡng liêm cho kiểm toán viên tạo cơ sở thúc đẩy các KTV hăng say trong công việc. Đây là những điều

kiện có tác động trực tiếp đến chất lượng, hiệu quả kiểm toán và hiệu lực các kiến nghị của KTNN trong giai đoạn hiện nay.

Quản lý gắn liền với cơ chế kinh tế, với điều kiện xã hội cụ thể (trình độ kinh tế và dân trí, trình độ quản lý, tính kỷ cương và truyền thống luật pháp). hoạt động kiểm toán của KTNN gắn liền với quản lý, nảy sinh và phát triển từ chính nhu cầu quản lý. Hoạt động của KTNN được thực hiện có thể đồng thời với các chức năng quản lý khác trên cùng một bộ máy thống nhất của Nhà nước, nhưng hoạt động của KTNN thường tách ra thành một hoạt động độc lập và được thực hiện bằng một cơ quan chức năng chuyên nghiệp. Dù đã được tách ra (không thực hiện đồng thời với chức năng rời quản lý, mà tồn tại với tư cách là phương tiện, là công cụ của quản lý, bảo đảm cho mục tiêu của quản lý được thực hiện theo đúng yêu cầu đặt ra.

Nghiên cứu mối quan hệ giữa quản lý vĩ mô nền kinh tế của nhà nước và hoạt động của KTNN cho thấy: nội dung quản lý quyết định nội dung của hoạt động của KTNN và là tiền đề và căn cứ để xác định phạm vi, đối tượng, nội dung kiểm toán; quản lý quy định cơ chế và chi phối phương thức kiểm toán; tiếp nhận hoặc không tiếp nhận kết quả kiểm toán. Mặt khác, mặc dù bị ràng buộc, chế ước bởi quản lý nhưng đồng thời KTNN cũng có tác động trở lại, góp phần điều chỉnh các cách thức, phương pháp quản lý, bổ sung hoàn thiện chính nội dung quản lý và nó đưa đến hệ quả; hoạt động của KTNN chính là một trong những công cụ để đánh giá hiệu quả của quản lý.

Nội dung trên đòi hỏi, muốn hoàn thiện cơ chế hoạt động của KTNN thì phải sớm hoàn thiện việc phân công và phối hợp giữa cơ quan KTNN trong việc thực hiện quyền lực Nhà nước. Trọng tâm của quá trình này là việc tập trung làm rõ chức năng, thẩm quyền của Quốc hội, Chính phủ, Tòa án và Viện kiểm sát trong việc thực hiện các quyền lập pháp, hành pháp và tư pháp (bao gồm cả hoạt động xét xử và Công tố) với nguyên tắc quyền lực Nhà nước là thống nhất và không phân chia.

Với quan điểm kiểm toán nhà nước là công cụ thực hiện chức năng của quản lý, được thực hiện ở tất cả các giai đoạn của quá trình quản lý và là biện pháp, phương thức thực hiện quyền lực Nhà nước nên có kết luận là: Quốc hội,

Chính phủ và các cơ quan khác của Nhà nước phải có sự điều chỉnh chức năng cho phù hợp khi có sự hoạt động của cơ quan KTNN hiện diện để bảo đảm sự giám sát phù hợp với chức năng, thẩm quyền và vị trí pháp lý của mình.

Quốc hội thực hiện chức năng lập hiến, lập pháp và quyết định những vấn đề quan trọng của đất nước, vì vậy đồng thời Quốc hội phải thực hiện công tác giám sát của mình. Hoạt động giám sát của Quốc hội vừa để xem xét, đánh giá việc tuân theo Hiến pháp, luật, vừa để xem xét, đánh giá tính khả thi của những đạo luật, chính sách, nguyên tắc mà chính Quốc hội quy định. Mục tiêu của việc xem xét này trước hết là để nâng cao chất lượng lập hiến, lập pháp; để các quyết định của Quốc hội phù hợp với thực tế cuộc sống, đáp ứng các yêu cầu, đòi hỏi bức thiết của đời sống xã hội; đề luật hoá các quan hệ xã hội mà Quốc hội thấy cần thiết.

Chính phủ là cơ quan chấp hành của Quốc hội, có nhiệm vụ bảo đảm việc tôn trọng và chấp hành Hiến pháp và pháp luật; bảo đảm việc thi hành Hiến pháp và pháp luật trong các cơ quan Nhà nước, tổ chức kinh tế, tổ chức xã hội, đơn vị vũ trang và công dân; bảo đảm hiệu lực của bộ máy Nhà nước từ Trung ương đến cơ sở. Do vậy Chính phủ phải kiểm soát cả bộ máy và mọi cơ quan, tổ chức, cá nhân trong xã hội. Mục tiêu của hoạt động kiểm soát là bảo đảm việc thực hiện pháp luật, tăng cường pháp chế, giữ gìn kỷ luật trong quản lý Nhà nước, thực hiện quyền dân chủ xã hội chủ nghĩa.

Hiện nay nhà nước đang hàng ngày, hàng giờ có sự nghiên cứu để đổi mới các chế độ chính sách về quản lý tài chính công, thể hiện: Nhà nước sửa đổi Luật NSNN, ban hành các Nghị định mới để điều chỉnh kịp thời những bất hợp lý trong quá trình vận hành nền tài chính công. Luật Kế toán được ban hành, Bộ tài chính và các bộ ngành chức năng để nghiên cứu, xây dựng và ban hành các tiêu chuẩn, định mức sử dụng kinh phí, ngân sách và phương tiện (ô tô, điện thoại, máy tính xách tay, công tác phí, chi phí nghiệp vụ, chi phí đào tạo bồi dưỡng cán bộ) thích hợp. Tuy nhiên vấn đề tồn tại nhiều hệ thống kiểm tra kiểm soát đối với nền kinh tế mà không làm rõ trách nhiệm như hiện nay quả là đang gây khó khăn lớn cho các đơn vị trong nền kinh tế.

KẾT LUẬN

Hiệu lực các kiến nghị của KTNN thực chất là một trong hiệu lực các quyền hạn của KTNN. Nếu hiệu lực các kiến nghị của KTNN về xử lý các kết quả kiểm toán bị suy giảm hoặc không được tôn trọng thực hiện thì sẽ làm giảm vai trò và địa vị pháp lý của cơ quan KTNN, đồng thời làm giảm hiệu lực và hiệu quả quá trình kiểm tra, giám sát, kiểm soát quá trình hoạt động, quản lý điều hành và sử dụng tài chính và tài sản công của KTNN.

Dựa trên các luận cứ khoa học, các tiền đề khách quan, đề tài đã phân tích làm rõ bản chất các kiến nghị và hiệu lực các kiến nghị của KTNN xét trên giác độ chung và xét trong mối quan hệ đối với các quan hệ tài chính và tài sản công của nhà nước. Đây là vấn đề có tính nhạy cảm cao, hơn nữa chưa được nhận thức thấu đáo ở Việt nam vì vậy sẽ có nhiều quan điểm khác nhau về vấn đề này. Ban chủ nhiệm đề tài hy vọng sẽ nhận được nhiều ý kiến của các nhà chuyên môn, các nhà khoa học tham luận về vấn đề này.

Thông qua phân tích thực trạng về kết quả kiểm toán và các kết quả kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động đề tài đã chỉ ra nhưng nguyên nhân chủ yếu nhất làm giảm hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Đồng thời từ thực tiễn hoạt động kiểm toán đưa ra những vấn đề cần phải hoàn thiện, cần phải khắc phục để nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Trên cơ sở phân tích các luận cứ khoa học đã đề cập ở chương I và thực tiễn những vấn đề đặt ra cho hoạt động của KTNN sau 10 - năm hoạt động ở chương II, Đề tài đã đưa ra các quan điểm về định hướng, nguyên tắc và giải pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của cơ quan KTNN trong điều kiện hiện nay và theo chiến lược phát triển kiểm toán từ nay đến năm 2010.

Vận dụng kết quả nghiên cứu nhiều đề tài khoa học, chiến lược kiểm toán nhà nước đến năm 2010 và các tổng hợp kết quả kiểm toán của 10 năm, đặc biệt là năm 2003 của KTNN, Ban chủ nhiệm đề tài đã cố gắng hoàn thiện tối đa các quan điểm về kiến nghị của mình. Tuy nhiên đây là vấn đề mới, còn nhiều nhận thức khác nhau. Ban chủ nhiệm đề tài mong sẽ nhận được nhiều ý kiến đóng góp của các nhà khoa học và của bạn đọc./.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Cẩm nang Kiểm toán Nhà nước - NXB Chính trị Quốc gia, 2000;
 2. So sánh quốc tế địa vị pháp lý và các chức năng của cơ quan Kiểm toán tối cao - Dự án GTZ;
 3. Chiến lược phát triển KTNN 2001 - 2010
 4. Cơ sở khoa học và thực tiễn trong việc xác định phạm vi hoạt động của KTNN và sự khác nhau giữa hoạt động KTNN với Thanh tra nhà nước và Thanh tra tài chính - Đề tài khoa học cấp Bộ, 2001;
 5. Vai trò của Kiểm toán Nhà nước trong công cuộc cải cách nền hành chính nhà nước - Đề tài khoa học cấp Bộ, 2002;
 6. Luật Ngân sách Nhà nước - NXB Bộ Tài chính, 2003;
 7. Nghị định 70/CP, ngày 11/7/1994 của Chính phủ;
 8. Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 18/ ... /2003 của Chính phủ;
 9. Quyết định 61/TTg ngày 24/1/1995 của Thủ tướng chính phủ;
 10. Kiểm toán quốc tế - Nhà xuất bản thống kê;
 11. Văn kiện Đại hội IX của Đảng cộng sản Việt Nam - NXB Chính trị Quốc gia, 2001;
 12. Văn kiện Hội nghị lần thứ ba, BCH TW Đảng (Khoá VIII);
 13. Văn kiện Hội nghị lần thứ tư, BCH TW Đảng (Khoá VIII);
 14. Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2002;
 15. Các kết luận và kiến nghị của KTNN từ năm 1995 đến 2003;
 16. Tài liệu KTNN Cộng hoà liên Bang đức;
 17. Tài liệu KTNN Cộng hoà nhân Trung hoa;
 18. Tài liệu KTNN Thái Lan;
-

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TÓM TẮT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU PHƯƠNG THỨC VÀ GIẢI PHÁP TĂNG CƯỜNG TÍNH HIỆU LỰC ĐỐI VỚI CÁC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
LÊ QUANG BÌNH**

HÀ NỘI - 2003

MỞ ĐẦU

Kiểm toán Nhà nước (KTNN) ra đời và phát triển đã 10 năm, xét trên cả hai mặt cơ chế tổ chức và chất lượng hoạt động, đã có những bước phát triển rất lớn. Tuy nhiên vẫn còn nhiều yếu tố cản trở quá trình phát triển của KTNN. Trước hết đó là nhận thức chưa đầy đủ và đúng đắn về vai trò của KTNN trong thiết chế nhà nước pháp quyền CNXH, với tính chất là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của nhà nước. Bản thân KTNN do địa vị pháp lý và quyền hạn, tính độc lập chưa đúng tầm và còn nhiều yếu tố khác cản trở nảy sinh ngay trong hoạt động của KTNN như chất lượng kiểm toán, các tiêu cực phát sinh trong quá trình kiểm toán, ... Những tác động của các nhân tố này làm ảnh hưởng đến hiệu lực hoạt động của KTNN, làm cho hiệu lực các kiến nghị của KTNN đối với các cuộc kiểm toán không được tôn trọng thực hiện một cách đầy đủ, kịp thời. Theo chúng tôi đây là vấn đề cơ bản và là điểm mấu chốt cần phải giải quyết hiện nay để nâng cao uy tín và hiệu quả hoạt động của KTNN. Vấn đề này nếu được giải quyết tốt sẽ làm cơ sở để đổi mới, phát triển cơ quan KTNN cả về tổ chức và chất lượng hoạt động trong những năm tới.

Để xây dựng cơ sở khoa học và các giải pháp cho việc nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN, đề tài khoa học cấp Bộ *"Phương thức và giải pháp tăng cường tính hiệu lực đối với các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước"* đã được Tổng KTNN ra quyết định nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu của đề tài sẽ có tác dụng rất lớn trong việc giải quyết cơ sở lý luận và thực tiễn đối với việc xây dựng các phương thức và phương pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN và điều này sẽ có những tác động tiếp theo để giúp cho KTNN cải biến tích cực đối với toàn bộ quá trình hoạt động của mình.

1. Mục đích của đề tài

- Xây dựng các cơ sở lý luận khoa học và thực tiễn để tăng cường hiệu lực kiến nghị của KTNN.
- Xây dựng các phương pháp, cách thức tác động thích hợp nhất để bảo đảm những kiến nghị của KTNN đối với các đối tượng có liên quan được thực

hiện một cách đầy đủ nhất với hiệu lực và tính khả thi cao nhất. Mục đích lớn nhất mà đề tài đặt ra nhằm bảo đảm các nguồn lực tài chính công được sử dụng tiết kiệm và đạt hiệu quả cao nhất, ngăn chặn có hiệu quả tình trạng tham ô, lãng phí và sử dụng kém hiệu quả các nguồn vốn của nhà nước hiện nay.

- Giải quyết các mối quan hệ giữa kiến nghị của KTNN với quá trình Kiểm toán nói riêng và mối quan hệ với các đối tượng kiểm toán với Chính phủ, Quốc hội.

2. Đối tượng nghiên cứu

- Các phương thức và giải pháp tăng cường tính hiệu lực kiến nghị của KTNN trong các cuộc Kiểm toán.

- Các kết quả Kiểm toán và các kiến nghị của KTNN sau hơn 10 năm hoạt động.

- Mối quan hệ liên quan đến kiến nghị của KTNN.

3. Phạm vi nghiên cứu

- Các hoạt động và kiến nghị của KTNN trong lĩnh vực Tài chính công.

- Phương thức và giải pháp thực hiện và duy trì quyền lực của KTNN trong các kiến nghị xử lý sai phạm của tổ chức các cơ quan Kiểm toán tối cao INTO SAI, ASOSAI và KTNN một số quốc gia khác trên thế giới.

4. Phương pháp nghiên cứu

- Sử dụng phương pháp điều tra khảo sát hoạt động KTNN sau hơn 10 năm hoạt động. Phương pháp phân tích tổng quát và khảo sát chi tiết thực tiễn về tổ chức và cơ chế hoạt động KTNN.

- Kết hợp phương pháp điều tra, phân tích với phương pháp tư duy lý luận theo quan điểm biện chứng để giải quyết các nội dung nghiên cứu của đề tài.

5. Nội dung của đề tài

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

- Chương I. Hiệu lực và vai trò các kiến nghị của KTNN đối với việc nâng cao tính kinh tế và tính hiệu quả các hoạt động Tài chính công

- Chương II. Thực trạng hiệu lực kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động

- Chương III. Phương hướng và giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN.

CHƯƠNG I

HIỆU LỰC VÀ VAI TRÒ CÁC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC ĐỐI VỚI VIỆC NÂNG CAO TÍNH KINH TẾ VÀ HIỆU QUẢ CÁC HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH CÔNG

1.1. Hiệu lực kiến nghị và các biện pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

1.1.1. Kiến nghị và các loại kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Mục đích hoạt động của KTNN các Quốc gia trên thế giới nói chung và Việt Nam nói riêng là nhằm bảo đảm việc quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công tại các đơn vị thực hiện đúng pháp luật, đúng mục đích, tiết kiệm và đạt hiệu quả cao nhất

Các chức năng cơ bản của KTNN

Giám sát một cách độc lập các hoạt động tài chính công

- Kiểm tra xác nhận mức độ đúng đắn, mức độ trung thực hợp lý các Báo cáo tài chính, Báo cáo quyết toán của các đơn vị sử dụng tài chính công;
- Thông qua hoạt động kiểm toán của mình để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và sự tuân thủ pháp luật đối với các đơn vị sử dụng tài chính công được kiểm toán;
- Thực hiện chức năng thẩm định, đánh giá các dự toán ngân sách nhà nước, dự toán các đề án đầu tư XD CB, các chương trình mục tiêu Quốc gia trước khi trình Quốc hội, Hội đồng Nhân dân các cấp phê duyệt
- Thực hiện chức năng tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng nhân các cấp về các văn bản pháp luật có liên quan đến điều chỉnh đúng đắn có hiệu quả các quan hệ tài chính công.

Khái niệm về kiến nghị của KTNN

- Kiến nghị của KTNN trên giác độ chung về thực chất là một phần chức năng quan trọng của KTNN với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước.

- Nếu xét theo quá trình kiểm toán thì các kiến nghị của KTNN là một nội dung cơ bản trong Báo cáo kiểm toán của KTNN, là sản phẩm của quá trình kiểm toán nhằm góp phần ngăn chặn các sai phạm, các hiện tượng tham nhũng, lãng phí và sử dụng kém hiệu quả các nguồn lực tài chính công trong các đơn vị thuộc phạm vi của KTNN.

- Trên quan điểm, lập trường của một tổ chức thì kiến nghị của KTNN thể hiện quan điểm, lập trường của cơ quan KTNN về kết quả kiểm toán.

- Trên giác độ quyền hạn của một cơ quan công quyền thì kiến nghị của KTNN là một quyền hạn quan trọng của cơ quan KTNN.

Các loại kiến nghị của KTNN

Dựa vào các chức năng của KTNN có các loại kiến nghị sau

Thứ nhất, kiến nghị về xử lý các sai phạm phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Thứ hai, kiến nghị về chấn chỉnh chế độ kế toán, tài chính, tổ chức nhân sự, cơ chế hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

Thứ ba, kiến nghị có tính chất tư vấn cho Quốc hội, Chính phủ, các Bộ ngành, Hội đồng nhân dân và chính quyền nhân dân các cấp.

Thứ tư, kiến nghị yêu cầu các cá nhân, tổ chức đang điều hành, quản lý và sử dụng tài chính công phải tôn trọng thực hiện các quy định, quy phạm pháp luật của Nhà nước,

Thứ năm, kiến nghị của KTNN đối với Quốc hội, Chính phủ, các Bộ ngành, các cấp chính quyền địa phương liên quan đến xử lý kết quả kiểm toán

Dựa vào cơ quan nhận kiến nghị

- Kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán về điều chỉnh, sửa đổi báo cáo tài chính, xử lý các hành vi vi phạm chế độ tài chính.

- Kiến nghị xử lý các sai phạm của các cá nhân, tổ chức có liên quan đến việc tham ô, lãng phí tài chính công với các cơ quan chức năng của nhà nước.

- Kiến nghị với Quốc hội, Chính phủ về các vấn đề quan trọng có tính vĩ mô.

- Kiến nghị thông qua công khai kết quả kiểm toán.

Dựa vào loại hình kiểm toán

- Các kiến nghị từ kết quả kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán.
- Các kiến nghị từ kết quả kiểm toán hoạt động.
- Các kiến nghị từ kết quả kiểm toán tuân thủ.
- Các kiến nghị từ kết quả kiểm toán thẩm định các đầu tư dự toán (kiểm toán trước).

1.1.2. Khái niệm về hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán

Hiệu lực kiến nghị thể hiện trên: hiệu quả hoạt động, hiệu lực mà kết quả hoạt động đem lại và hiệu năng của bộ máy quản lý.

KTNN muốn trở thành một công cụ hữu hiệu và quan trọng trong kiểm soát vĩ mô nền kinh tế, một công cụ mạnh của Nhà nước pháp quyền XHCN Việt Nam thì một trong những vấn đề đầu tiên phải chú trọng là nâng cao hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Vậy thuật ngữ hiệu lực là gì ?

Đại từ điển bách khoa Nhà xuất bản giáo dục đã nêu: một hiệu lực bao gồm 2 nội hàm: một là chỉ Tác dụng đích thực (như hiệu lực của lời nói, hoặc thuốc này rất có hiệu lực), hai là chỉ giá trị thi hành của một văn bản, một quyết định.

Như vậy, *thuật ngữ hiệu lực chỉ khả năng thực thi, tác dụng có thật và cụ thể của lời nói, kiến nghị, kết luận; nói như vậy cũng có nghĩa là: hiệu lực là một hiện thực, là kết quả cụ thể mà kết luận, kiến nghị đưa lại, làm cho đời sống hiện thực bị tác động và phát triển theo chiều hướng tích cực hơn*

Hiệu lực đã hàm ý cải tạo, thay đổi; cách tân hiện thực.

Kết luận và kiến nghị trong báo cáo kiểm toán của KTNN sẽ có hiệu lực khi nó hướng vào sự khẳng định và tôn vinh cái đúng, tôn vinh những quan hệ tài chính lành mạnh, phê phán những vi phạm, sai sót, chỉ ra cách cải tiến, đổi mới, theo chiều hướng tiến bộ. Kết luận, kiến nghị của KTNN sẽ tỏ rõ hiệu lực khi nó giúp tăng cường kỷ luật tài chính, xây dựng nền nếp quản lý khoa học và củng cố trật tự, kỷ cương trong quản lý và điều hành nền tài chính công.

Hiệu lực kiến nghị của KTNN xác lập giá trị của KTNN đối với nền kinh tế và thể hiện trên các tiêu chí sau:

- Khẳng định giá trị pháp lý và khẳng định quyền lực của cơ quan KTNN cũng như kết quả hoạt động của cơ quan này trong thiết chế nhà nước pháp quyền, nhà nước dân chủ, nhà nước do dân và vì dân;

- Xác lập và tăng cường địa vị pháp lý của cơ quan KTNN;

- Là cơ sở để xây dựng và hoàn thiện về tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan KTNN, nâng cao chất lượng các cuộc kiểm toán và hoạt động của KTNN;

- Thông qua việc thực hiện kiến nghị của KTNN để bảo đảm các nguồn lực tài chính công được quản lý, điều hành và sử dụng có hiệu quả hơn; ngăn chặn các tệ nạn tiêu cực trong việc sử dụng tài chính công như tham ô, lãng phí, sử dụng sai mục đích, không tuân thủ pháp luật đối với các cá nhân, tổ chức có liên quan đến tài chính công.

1.1.3. Các nhân tố tác động đến việc nâng cao hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Các nhân tố này bao gồm:

1. Tăng cường tính pháp lý của hoạt động kiểm toán và của các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

2. củng cố và tăng cường địa vị pháp lý của KTNN.

3. Chất lượng hoạt động và chất lượng các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

4. Trách nhiệm của các cơ quan hữu trách và các đơn vị thuộc đối tượng bắt buộc kiểm toán của KTNN trong việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

5. Công khai kết quả kiểm toán

1.2. Vai trò và tác động của các kiến nghị của Kiểm toán nhà nước đối với các hoạt động tài chính công

- Kiểm toán nhà nước, công cụ kiểm soát các hoạt động tài chính công của nhà nước Việt Nam

- Kiến nghị của KTNN là một trong những nhân tố góp phần đảm bảo duy trì tính kinh tế, hiệu quả trong hoạt động kinh tế.

- Kiến nghị của KTNN về việc thực hiện kết quả kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ trong các hoạt động kinh tế - tài chính góp phần làm lành mạnh hoá các quan hệ kinh tế - tài chính trong nền kinh tế.

- KTNN thông qua kết quả kiểm toán của mình đưa ra các kiến nghị để thực hiện cơ chế chính sách tài chính, lập và giao kế hoạch NSNN, kiểm tra việc thực hiện kế hoạch NSNN, đồng thời xử lý các sai phạm trong thu, chi, điều hành và quyết toán NSNN.

- Thông qua kết quả kiểm toán và kiến nghị kiểm toán KTNN cung cấp cơ sở dữ liệu cho Chính phủ, các cơ quan chức năng ra quyết định và quản lý NSNN sát thực và có hiệu quả hơn.

- KTNN đề xuất kiến nghị nhiều giải pháp đối với chính phủ, quốc hội nhằm hoàn thiện cơ chế, chính sách về kinh tế - tài chính khắc phục những tồn tại trong việc quản lý kinh tế - tài chính và NSNN ở các cơ quan, đơn vị.

- Thông qua việc thẩm định dự toán và kiểm toán việc thực hiện ngân sách KTNN sẽ chỉ ra những điểm bất hợp lý, thiếu căn cứ khoa học đối với quá trình lập, chấp hành (tổ chức thực hiện) và quyết toán ngân sách, các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền khác nhau đối với từng khâu của quy trình này.

- Những tác động của các kết luận, kiến nghị của KTNN

Các kết luận và kiến nghị của KTNN (nhân danh quyền lực công) đã khẳng định quyền lực và trách nhiệm của KTNN thực thi pháp quyền đối với quá trình vận hành NSNN, các quỹ và tài sản công.

1.3. Kinh nghiệm của KTNN một số nước trên thế giới trong việc tăng cường hiệu lực kiến nghị

Kinh nghiệm của INTOSAI về tăng cường hiệu lực kiến nghị của Cơ quan KTNN tối cao

Thứ nhất: Nhóm giải pháp từ phía Nhà nước gồm những giải pháp để giải quyết những vấn đề về địa vị pháp lý, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, tính độc lập của Cơ quan KTNN tối cao.

Thứ hai: Nhóm giải pháp giải quyết những vấn đề từ phía các cơ quan Kiểm toán tối cao của các Quốc gia.

Kiểm toán nhà nước Cộng hoà Thái Lan

"Là cơ quan kiểm tra kiểm soát việc sử dụng các nguồn tài chính công của đất nước, kiểm tra và xử lý các vi phạm trong lĩnh vực quản lý sử dụng"

Ngân sách Nhà nước, hoạt động độc lập với các thiết chế Nhà nước và không có cơ quan nào được ra lệnh cho KTNN" (Điều 312 Hiến pháp Thái Lan 1997

Thứ nhất: Những quy định của Hiến pháp, Luật Kiểm toán nhà nước và các định chế pháp luật liên quan đến môi trường pháp lý của hoạt động KTNN.

Thứ hai: Sự đảm bảo cho tính hiệu lực của các kết luận và kiến nghị kiểm toán xét từ phía cơ quan KTNN.

Kiểm toán nhà nước Trung Quốc

Thứ nhất: Sự đảm bảo tính hiệu lực cho các kiến nghị và kết luận của KTNN bằng hệ thống pháp luật

- Đảm bảo vị trí và tính độc lập của cơ quan KTNN bằng Hiến pháp

(1). Về vị trí của cơ quan KTNN:

(2). Về nhân sự của KTNN:.

(3). Về hoạt động kiểm toán:

(4). Quy định kinh phí cho hoạt động của KTNN:

(5). Những quy định đặc biệt đối với các kiểm toán viên Nhà nước:

- Đảm bảo cho hoạt động kiểm toán được thực hiện trong môi trường pháp lý đồng bộ

Thứ hai: Sự đảm bảo tính hiệu lực cho các kiến nghị và kết luận của KTNN bằng hệ thống những quy định của ngành.

(1). Ban hành hệ thống Chuẩn mực KTNN gồm 20 chuẩn mực kiểm toán làm định hướng cho hoạt động của kiểm toán viên nhà nước và hoạt động của KTNN nói chung.

(2). Ban hành quy chế về các Biện pháp kiểm soát chất lượng các hoạt động kiểm toán của KTNN.

(3). Ban hành hệ thống các quy định nội bộ nhằm tăng cường kỷ cương trong hoạt động của KTNN như: *"Những quy định về tăng cường kỷ luật kiểm toán của KTNN", "8 điều không cho phép của kiểm toán viên nhà nước".*

(4). Tổ chức kiểm tra tình hình thực hiện các kiến nghị của KTNN

- Những kinh nghiệm rút ra từ các giải pháp tăng cường hiệu lực kiến nghị của INTOSAI và các cơ quan Kiểm toán tối

Thứ nhất: Việc tăng cường hiệu lực cho các kết luận và kiến nghị kiểm toán là hệ quả tất yếu đạt được trong quá trình hoàn thiện một địa vị pháp lý vững chắc, bảo đảm tính độc lập cần thiết của cơ quan KTNN.

Thứ hai: Hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán chỉ được tăng cường trong điều kiện Nhà nước có những giải pháp hoàn thiện Hệ thống pháp luật về KTNN và môi trường pháp lý cho hoạt động KTNN.

Thứ ba: Để đảm bảo vai trò của KTNN trong quản lý vĩ mô nền kinh tế với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước thì việc tăng cường hiệu lực các kết luận và kiến nghị kiểm toán phải được đặt ra như một giải pháp tiên quyết

Thứ tư: Kết luận và kiến nghị của KTNN liên quan đến nhiều lĩnh vực hoạt động, nhiều cơ quan, đơn vị và các tổ chức mà tại đó có sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công được điều chỉnh bằng những bộ luật khác nhau.

Thứ năm: Với một địa vị pháp lý và tính độc lập tương xứng với vai trò của KTNN, một hành lang pháp lý hoàn thiện và một môi trường pháp lý phù hợp cho hoạt động kiểm toán thì vấn đề mang tính quyết định đến hiệu lực của các kết luận và kiến nghị của KTNN là chất lượng của hoạt động kiểm toán.

Thứ sáu: Vấn đề công khai kết quả kiểm toán tạo ra những tác động vô hình từ xã hội theo hai chiều hướng: thúc đẩy các đơn vị được kiểm toán, các cơ quan quản lý, các cơ quan chức năng của Nhà nước thực hiện các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

CHƯƠNG II

THỰC TRẠNG HIỆU LỰC CÁC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SAU 10 NĂM HOẠT ĐỘNG

2.1 Tổng quan về hoạt động và thực trạng kết quả hoạt động của Kiểm toán Nhà nước

2.1.1. hái quát về sự ra đời và phát triển của KTNN

KTNN thành lập theo Nghị định số 70 CP ngày 11/7/1994 của chính phủ. Qua 10 năm hoạt động và trưởng thành, KTNN đã không ngừng lớn mạnh cả về tổ chức và chất lượng hoạt động, thường xuyên được Đảng, Quốc hội và Chính Phủ quan tâm. Trong 10 năm hoạt động KTNN đã có sự điều chỉnh chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn, cơ cấu tổ chức thông qua Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ nhằm tăng cường địa vị pháp lý cho cơ quan KTNN.

2.1.2. Kết quả kiểm toán đạt được trong những năm gần đây của Kiểm toán Nhà nước

Trong phần đề tài đã nêu và đánh giá một cách tổng quát kết quả hoạt động kiểm toán của KTNN trong 10 năm hoạt động trên các lĩnh vực sau:

- Kết quả kiểm toán NSNN,
- Kết quả kiểm toán lĩnh vực DNNN,
- Kết quả kiểm toán lĩnh vực đầu tư XDCB,
- Kiểm toán an ninh quốc phòng,

2.2. Tổng hợp và phân loại kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động

Dựa trên tài liệu 10 năm hoạt động của KTNN đề tài đã tổng hợp các kiến nghị nêu trong các báo kiểm toán như sau:

2.2.1 Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán DNNN

Đối với doanh nghiệp không phải là doanh nghiệp tài chính

Kiến nghị về quản lý sử dụng tài sản và nguồn vốn gồm:

- Kiến nghị về xử lý sai sót về doanh thu, thu nhập khác, chí phí và kết quả kinh doanh;

- Kiến nghị về xử lý sai sót việc thực hiện nghĩa vụ với Ngân sách Nhà nước;

- Kiến nghị về xử lý sai sót việc chấp hành Luật, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán Nhà nước;

- Kiến nghị điều chỉnh số liệu trên sổ kế toán và báo cáo tài chính (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán đã thông báo);

- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).

- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính- Kế toán, cải tiến và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Kiến nghị về tính trung thực hợp lý của báo cáo quyết toán NSNN)

Đối với khối doanh nghiệp là Ngân hàng thương mại nhà nước

Gồm các loại kiến nghị:

- Kiến nghị về quản lý sử dụng Tài sản và Nguồn vốn;

- Kiến nghị về thu - chi tài chính;

- Kiến nghị về hoạt động đầu tư và tín dụng;

- Kiến nghị điều chỉnh số liệu trên sổ kế toán và báo cáo tài chính (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị thành viên);

- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).

- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính- Kế toán khác phụ, sửa chữa sai phạm, cải tiến và hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Kiến nghị về tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính (Chấp nhận toàn bộ, chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hay từ chối)

2.2.2. Các kiến nghị trong lĩnh vực kiểm toán Ngân sách nhà nước

Kiến nghị về công tác lập và giao dự toán thu - chi ngân sách

- Lập và giao dự toán thu NSNN;

- Lập và giao dự toán chi NSNN;

Kiến nghị về chấp hành ngân sách

- Chấp hành thu ngân sách;
- Chấp hành chi ngân sách (chi đầu tư XDCCB và chi thường xuyên);
- Quản lý và sử dụng ngân sách.

Kiến nghị về kế toán và quyết toán NSNN

- Kế toán và quyết toán thu NSNN;
- Kế toán và quyết toán chi NSNN (chi đầu tư và chi thường xuyên);

Điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo quyết toán (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị được kiểm toán)

- Kiến nghị về xử lý các khoản chênh lệch thu - chi NSNN, các khoản tồn đọng, kết dư, thâm hụt, thất thoát.

- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán, những giải pháp khắc phục và hoàn thiện công tác quản lý Tài chính - Kế toán.

- Kiến nghị về tính trung thực hợp lý của báo cáo quyết toán NSNN (Chấp nhận toàn bộ, chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hay từ chối).

2.2.3. Kiểm toán đầu tư và chương trình mục tiêu quốc gia

- Kiến nghị về quản lý nguồn vốn đầu tư;
- Kiến nghị công tác quản lý vốn đầu tư;
- Kiến nghị chấp hành chế độ đầu tư và XDCCB của Nhà nước;
- Kiến nghị chấp hành các luật định, các chính sách, chế độ Tài chính - Kế toán Nhà nước;

- Kiến nghị điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo quyết toán (theo báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán ở các đơn vị được kiểm toán).

- Kiến nghị về xử lý tài chính (Nộp vào NSNN thuế và các khoản phải thu khác, các khoản giảm trừ do KTNN xác định).

- Kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý Tài chính - Kế toán, những giải pháp khắc phục và hoàn thiện công tác quản lý Tài chính - Kế toán.

2.2.4. Kiểm toán lĩnh vực an ninh quốc phòng

2.2.5. Kiến nghị với các cơ quan chức năng trong việc xử lý các kiến nghị

- Đối với cơ quan chủ quản;
- Kiến nghị đối với cơ quan thuế;

- Kiến nghị đối với cơ quan tài chính.

2.3. Thực trạng về kiến nghị và hiệu lực kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

2.3.1. Thực trạng về đánh giá và đưa ra kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Thực trạng các đánh giá và việc đưa ra các kiến nghị của KTNN được thực hiện trước và sau khi tổng KTNN ban hành các qui trình và chuẩn mực kiểm toán như sau:

Tổng quan các kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động

Giai đoạn 1995-1999

Đây là giai đoạn từ khi KTNN thành lập và bắt đầu thực hiện kiểm toán nhưng quy trình kiểm toán chưa được ban hành.

- Số lượng các cuộc kiểm tra: Thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị và kết luận của Đoàn kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán (tỷ lệ: 27,7% trên tổng số 62,2% trên tổng các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán tổng công ty).

- Thời gian thực hiện: Việc kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn KTNN thường được thực hiện vào thời gian sau các cuộc kiểm toán,

- Về trình tự nội dung các bước thực hiện: Trong giai đoạn này, công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị không được lập kế hoạch từ trước và cũng không có một quy định cụ thể nào về trình tự các bước thực hiện.

- Về nội dung kiểm tra: Dù chưa có văn bản nào quy định nhưng khi thực hiện công tác kiểm tra các kiểm toán viên đều căn cứ vào các kết luận, kiến nghị đã ghi trong biên bản, báo cáo kiểm toán để xem xét việc thực hiện của đơn vị. Tuy vậy, các kiến nghị về sửa chữa khắc phục những tồn tại trong công tác quản lý tài chính, kế toán có được thực hiện hay không chưa được đề cập đến trong một số biên bản kiểm tra.

- Về phương pháp thực hiện: Các tổ thường căn cứ vào báo cáo quyết toán quý, năm sau để kiểm tra việc lập lại báo cáo tài chính theo số liệu sau kiểm toán và tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN.

Giai đoạn từ năm 2000 đến nay

Đây là giai đoạn quy trình kiểm toán đã được ban hành và có hiệu lực. Như đã nói ở trên, quy trình KTNN và các quy trình kiểm toán chuyên ngành đều bao gồm 4 bước (giai đoạn): Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo và thông báo kết quả kiểm toán, kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán.

Tính đến hết tháng 11 năm 2003, đã thực hiện bước kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán (đạt tỷ lệ 70% trên tổng số các cuộc kiểm toán, riêng kiểm toán báo cáo quyết toán Tổng công ty đạt tỷ lệ 100%, kiểm toán vốn ĐTXDCB đạt tỷ lệ 27%). Như vậy, vẫn còn một số kiểm toán chưa thực hiện bước kiểm tra thực hiện kiến nghị nhưng so với giai đoạn quy trình chưa được ban hành, ở giai đoạn này các kiểm toán chuyên ngành đã quan tâm nhiều hơn đến việc thực hiện bước kiểm tra này.

- Về phương pháp thực hiện: Trước khi thực hiện kiểm tra tổ kiểm tra xác định những phương pháp cụ thể cần áp dụng khi thực hiện kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán.

Những vướng mắc xảy ra trong quá trình kiểm tra thực hiện kiến nghị

Hoạt động kiểm tra cho thấy từ khi quy trình kiểm toán chưa được ban hành cho đến khi quy trình đã được triển khai thực hiện, thực tế công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị phát sinh một số vướng mắc sau:

- Trong nội dung kiến nghị của Báo cáo kiểm toán thường báo gồm 2 phần:
 - + Kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán.
 - + Kiến nghị đối với Nhà nước, các Bộ ngành quản lý có liên quan.

Nhưng trong thực tế hoạt động kiểm tra thực hiện kiến nghị, trong nội dung báo cáo kiểm toán cũng như trong quy trình kiểm toán, KTNN nói chung, kiểm toán chuyên ngành và các đoàn kiểm toán mới chỉ đề cập đến việc kiểm tra nội bộ đơn vị được kiểm toán có thực hiện các kết luận và kiến nghị của đoàn kiểm toán hay không mà không theo dõi kiểm tra các Bộ, ngành đơn vị có liên quan trong việc thực hiện các kiến nghị của KTNN.

Trong phần này đề tài đi sâu nghiên cứu kết quả kiểm toán, báo cáo kiểm toán tổng hợp năm 2002 của KTNN, đã được Quốc hội, Chính phủ đánh giá là có chất lượng và phản ánh đúng thực chất các hoạt động tài chính công trong năm 2002.

2.3.2. Những hạn chế và bất cập

Mặc dù đã đạt được những thành tựu nêu trên, nhưng nhìn chung năng lực, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của KTNN vẫn còn những hạn chế nhất định.

- Nền tảng pháp lý cho tổ chức và hoạt động của KTNN chưa đủ tầm, chưa đầy đủ và chưa đồng bộ.

- Địa vị pháp lý của KTNN chưa tương xứng với chức năng nhiệm vụ vốn có và chưa đảm bảo đầy đủ tính độc lập trong tổ chức và hoạt động của KTNN.

- Mối quan hệ giữa KTNN với các cơ quan thanh tra, kiểm tra, bảo vệ pháp luật, đặc biệt là với hệ thống thanh tra tài chính chưa được xác lập đầy đủ và phân định rõ ràng nên còn tình trạng chồng chéo, thiếu sự hỗ trợ, phối hợp.

- Hệ thống các chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán và kiểm tra chất lượng kiểm toán còn đang trong quá trình nghiên cứu, xây dựng, khảo nghiệm và hoàn thiện nên chưa đầy đủ, chưa đồng bộ.

- Hệ thống tổ chức và đội ngũ trình độ KTV còn nhiều hạn chế so với yêu cầu công việc và chức năng, nhiệm vụ được giao..

- Cơ sở vật chất còn rất thiếu thốn; hạ tầng công nghệ thông tin hầu như chưa có gì; kinh phí được cấp hàng năm còn hạn hẹp nên còn phải trông chờ vào sự trợ giúp của đơn vị được kiểm toán làm hạn chế tính độc lập của kiểm toán viên.

- Mức độ hội nhập của KTNN Việt Nam với khu vực và thế giới còn rất hạn chế, các hình thức hợp tác còn ở mức độ thấp, chưa đủ điều kiện và khả năng để tham gia tích cực vào các hoạt động của INTOSAI và ASOSAI.

2.3.3. Về phạm vi của các kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động

- **Thứ nhất:** Quy mô hoạt động kiểm toán và các kiến nghị tăng thu, tiết kiệm chi cho Ngân sách Nhà nước.

- **Thứ Hai:** Kiến nghị của KTNN tư vấn cho các đơn vị được kiểm toán nhằm chấn chỉnh công tác quản lý, nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực tài chính và tài sản công tại đơn vị.

- **Thứ Ba:** Kiến nghị của KTNN tăng cường tính tuân thủ pháp luật và các chính sách, chế độ của Nhà nước và tăng cường hiệu quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán

- **Thứ Tư:** Kiến nghị của KTNN giúp Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan Nhà nước hoàn thiện cơ chế, chính sách trong lĩnh vực quản lý kinh tế, tài chính công

2.3.4. Thực trạng về chất lượng các kiến nghị của KTNN

Chất lượng hoạt động kiểm toán là một trong những nhân tố quyết định đến chất lượng các kiến nghị của KTNN.

- **Thứ Nhất:** Các kiến của KTNN trong việc quản lý, sử dụng tài chính công của Nhà nước đã đóng góp một phần quan trọng trong việc tăng thu, tiết kiệm chi cho Ngân sách Nhà nước.

- **Thứ Hai:** Các kiến nghị của KTNN góp phần quan trọng vào việc chấn chỉnh việc tuân thủ pháp luật và các chính sách chế độ của Nhà nước tại các đơn vị được kiểm toán.

- **Thứ Ba:** Các kiến nghị của KTNN đối với Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước đóng góp một phần quan trọng trong việc hoàn thiện hệ thống pháp luật, các chính sách chế độ của Nhà nước và tăng cường vai trò của Nhà nước trong quản lý vĩ mô nền kinh tế.

Tuy nhiên, xét về chất lượng các kiến nghị của KTNN trong những năm qua các kiến nghị của KTNN còn một số hạn chế cơ bản sau:

Thứ nhất, những kiến nghị có tính vĩ mô chưa nhiều, nên chưa thoả mãn các yêu cầu quản lý vĩ mô của Đảng và nhà nước trong các giai đoạn đổi mới và chuyển nền kinh tế của Việt nam sang nền kinh tế thị trường.

Thứ hai, các kiến nghị vẫn còn né tránh việc qui trách nhiệm cụ thể đối với các cá nhân hoặc tổ chức có sai phạm được phát hiện trong kiểm toán.

Thứ ba, phần lớn các kiến nghị còn mang tính chung chung, thiếu bằng chứng thuyết phục và không rõ chế tài xử lý.

Thứ tư, tổ chức thực hiện việc kiểm tra các kiến nghị chưa bài bản, chưa có qui trình cụ thể

2.3.5. Thực trạng về hiệu lực của các kiến nghị kiểm toán của KTNN

Báo cáo tổng kết 10 năm hoạt động của KTNN đã nêu rõ: *"Trong những năm qua, bên cạnh những đơn vị thực hiện tương đối tốt các kiến nghị kiểm toán, vẫn còn nhiều trường hợp không thực hiện đầy đủ, nghiêm túc các kiến nghị của KTNN...."*

2.4. Nguyên nhân hạn chế hiệu lực thực hiện kiến nghị của KTNN

Những tồn tại và vướng mắc xảy ra trong công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị đã nêu trên là do những nguyên nhân chủ yếu sau:

2.4.1. Những nguyên nhân khách quan

- **Thứ Nhất:** Địa vị pháp lý của cơ quan KTNN trong cơ cấu quyền lực nhà nước chưa rõ ràng và tính độc lập của KTNN chưa được xác lập phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của KTNN.

- **Thứ Hai:** Hoạt động KTNN chưa được thực hiện trong một khung pháp lý phù hợp, các sai phạm do KTNN phát hiện trong quá trình kiểm toán chưa có những chế tài xử lý cụ thể.

- **Thứ Ba:** Môi trường pháp lý cho hoạt động KTNN chưa hoàn thiện, chưa đồng bộ...

- **Thứ Tư:** Lực lượng kiểm toán viên Nhà nước còn thiếu về số lượng, còn hạn chế về chất lượng

- **Thứ Năm:** Công tác kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán; công tác kiểm tra, giám sát tính tuân thủ pháp luật Nhà nước, tuân thủ các quy định của ngành trong hoạt động kiểm toán của Đoàn KTNN và của

2.4.2. Những nguyên nhân chủ quan

- Việc triển khai thực hiện quy trình chưa được tổ chức một cách có hiệu quả,

- Công tác kiểm tra, giám sát các đơn vị có liên quan thực hiện các kiến nghị của KTNN chưa được thực hiện một cách thường xuyên

- Chưa có một quy trình hoàn thiện cho việc kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán.

CHƯƠNG III

PHƯƠNG THỨC VÀ GIẢI PHÁP NÂNG CAO HIỆU LỰC KIẾN NGHỊ CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

3.1. Phương thức nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN

Nâng cao hiệu lực hoạt động và hiệu lực các kiến nghị của KTNN về thực chất là tăng cường vai trò và quyền hạn của KTNN trong thiết chế nhà nước pháp quyền ở Việt Nam. Phát triển KTNN để thực sự trở thành công cụ quan trọng và đủ mạnh của Nhà nước nhằm thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát nghiêm ngặt tài chính công và tài sản công của Nhà nước là đòi hỏi tất yếu và khách quan của việc xây dựng Nhà nước pháp quyền XHCN với nền kinh tế thị trường theo định hướng XHCN ở nước ta.

1. Tăng cường vai trò của KTNN và xác lập địa vị pháp lý của KTNN tại văn bản pháp luật cao nhất là Hiến pháp. Đồng thời ban hành luật về KTNN. Phát triển, nâng cao hiệu lực hoạt động của KTNN Phải phù hợp với quan điểm phát triển kinh tế của Nhà nước trong từng giai đoạn phát triển của đất nước.

2. Nâng cao địa vị pháp lý của KTNN, bảo đảm cho cơ quan này thực hiện được đầy đủ các quyền năng và tính độc lập trong quá trình hoạt động.

3. Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN phải trên cơ sở hoàn thiện mô hình tổ chức, cơ cấu bộ máy, cơ chế hoạt động, chuẩn mực, quy trình và phương pháp kiểm toán.

4. Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN phải dựa trên việc tăng cường và kiện toàn đội ngũ cán bộ quản lý, lãnh đạo và KTV của KTNN.

5. Nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN phải dựa trên cơ sở mở rộng các loại hình kiểm toán của KTNN.

3.2. Nguyên tắc xây dựng các giải pháp nâng cao hiệu lực kiến nghị của KTNN

1. Phải phù hợp với tiến trình cải cách hành chính và tiến trình xây dựng nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

2. Phải phù hợp với hệ thống pháp luật về KTNN và phù hợp với môi trường pháp lý chi phối và tác động đến hoạt động kiểm toán của KTNN.

3. Phải được thực hiện trong sự đồng bộ với các giải pháp hoàn thiện hệ thống tổ chức bộ máy, hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, hoàn thiện các phương pháp kiểm toán và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán của KTNN.

4. Phải phù hợp với các chủ trương, chính sách của Đảng và Nhà nước về quá trình dân chủ hoá, công khai tài chính của các cơ quan, các tổ chức kinh tế Nhà nước và công khai kết quả kiểm toán của KTNN.

3.3. Giải pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN

Trong bối cảnh hiện nay, có nhiều giải pháp để nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN, các giải pháp này phải thực hiện đồng bộ thì mới thực sự có hiệu quả. Các giải pháp này bao gồm:

1. Giải pháp hoàn thiện hệ thống pháp luật và nâng cao địa vị pháp lý của KTNN.

2. Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN.

3. Giải pháp về nâng cao chất lượng lập các báo cáo kiểm toán của KTNN và chất lượng các kiến nghị của KTV

4. Giải pháp về qui định rõ các chế tài xử lý đối với các sai phạm được phát hiện trong quá trình kiểm toán của KTNN.

5. Giải pháp xây dựng qui trình kiểm toán việc thực hiện các kiến nghị của KTNN.

- Sự cần thiết phải có giai đoạn kiểm toán việc thực hiện các kiến nghị trong qui trình của KTNN

Đối với tổ chức kiểm toán độc lập (loại hình doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán theo nhu cầu của thị trường) quy trình một cuộc kiểm toán gồm 3 giai đoạn: chuẩn bị và lập kế hoạch kiểm toán; tổ chức thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán và lập thư quản lý. Sau khi bàn giao báo cáo kiểm toán và Thư quản lý cho đơn vị được kiểm toán coi như đã kết thúc hợp đồng kiểm toán. Các kiến nghị, tư vấn của kiểm toán viên đối với đơn vị được kiểm toán,

lãnh đạo của đơn vị đó có tiếp thu hay không, không liên quan đến kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán độc lập.

Ngược lại, KTNN là cơ quan kiểm tra tài chính độc lập cao nhất của Nhà nước, với mục đích cuối cùng là bảo đảm việc quản lý, sử dụng tài chính công ở mọi đơn vị, tổ chức, cá nhân có liên quan phải tiết kiệm, có hiệu quả, đúng mục đích và tuân thủ pháp luật. Do đó, quy trình kiểm toán của KTNN không dừng lại ở việc lập báo cáo đưa ra kiến nghị mà còn phải theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của mình được thực hiện như thế nào? nhằm thoả mãn mục đích đặt ra đối với hoạt động kiểm toán của KTNN.

Xét trên tất cả các khía cạnh về vai trò, địa vị pháp lý của KTNN cho đến hiệu năng, hiệu lực hoạt động của KTNN có đạt được yêu cầu đặt ra hay không tựu trung lại ở điểm cuối cùng là kiến nghị của KTNN đối với các cá nhân, đơn vị có liên quan đến quản lý và sử dụng tài chính công có được tôn trọng thực hiện hay không?.

Hơn nữa việc quy trình kiểm toán của KTNN cần phải có giai đoạn thứ tư chính là nhằm thực hiện hiệu lực các kiến nghị của KTNN - và điều này cũng đồng nghĩa với việc các sai phạm trong hoạt động quản lý sử dụng tài chính công như: tham ô, lãng phí, sử dụng sai mục đích, không tuân thủ pháp luật của các cá nhân, tổ chức liên quan có được ngăn chặn và loại trừ hay không?

Không những thế nhờ có giai đoạn thứ tư thì kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của KTNN mới có cơ sở xác định cá nhân, tổ chức nào không thực hiện; thực hiện không đầy đủ; lý do mà họ đưa ra có hợp lý không, để từ đó có được các hành vi tiếp theo: như đề nghị cấp trên của các cá nhân, tổ chức liên quan đó thực hiện các biện pháp xử lý cần thiết; đề nghị cơ quan chức năng như công an, Viện kiểm sát,... điều tra, xử lý các sai phạm; kiến nghị tiếp theo đối với Chính phủ, Quốc hội về các vấn đề quan trọng hoặc công khai trước công chúng nếu thấy cần thiết.

- Kiến nghị xây dựng qui trình kiểm tra việc thực hiện kiến nghị

Đề tài đưa ra 2 phương án

Nội dung cơ bản của qui trình này cần được chia thành ba giai đoạn :

1) Giai đoạn chuẩn bị và lập kế hoạch

- Trong giai đoạn này, bộ phận tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN hoặc bộ phận chuyên môn theo dõi việc thực hiện các kiến nghị của KTNN đã đưa ra trong tất cả các báo cáo kiểm toán của các cuộc đã thực hiện xác định những kiến nghị nào đã thực hiện; kiến nghị nào chưa được thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ, xem xét những lý do mà cá nhân hay tổ chức thực hiện kiến nghị của KTNN nêu ra, lý giải cho việc không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ có xác đáng, có hợp lý hay không?

- Lựa chọn các kiến nghị chưa thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ không có lý do xác đáng để tiến hành kiểm tra.

- Lập kế hoạch và chương trình cho quá trình kiểm tra các kiến nghị được lựa chọn.

- Thành lập Đoàn kiểm tra theo quyết định của Tổng KTNN.

2) Giai đoạn thực hiện việc kiểm tra

- Theo kế hoạch, chương trình đã vạch ra, Đoàn kiểm tra sẽ thực hiện kiểm tra đối với từng kiến nghị theo các tiêu chí đã vạch ra.

- Điều tra, xác minh về các vấn đề chưa rõ, chưa thoả mãn trong báo cáo của đơn vị, cá nhân được kiểm tra hoặc là vấn đề trọng yếu mà KTV quan tâm.

3) Lập Báo cáo

- Tổ chức đánh giá kết quả kiểm tra,

- Lập báo cáo kiểm tra và đưa ra kiến nghị xử lý tiếp theo nếu cần.

Trong trường hợp KTNN không tổ chức bộ phận chuyên môn hoặc bộ phận tổng hợp chung của toàn ngành, để tổng hợp, theo dõi, kiểm tra các kiến nghị của KTNN như hiện nay thì công việc này giao cho từng KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực thực hiện.

6. Giải pháp phát triển các loại hình kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ, kiểm toán dự toán trong hoạt động của KTNN

7. Giải pháp về tham gia xây dựng các văn bản pháp luật về kinh tế - tài chính đối với Chính phủ, Quốc hội, các Bộ ngành, các cấp chính quyền địa phương.

8. Giải pháp phát triển nguồn nhân lực

9. Giải pháp phát triển và ứng dụng công nghệ thông tin vào hoạt động kiểm toán của KTNN

10. Giải pháp hội nhập và hợp tác quốc tế về KTNN.

3.4. Điều kiện thực hiện các giải pháp

3.4.1. Các điều kiện về tổ chức, cơ chế hoạt động của KTNN

2. Đối với Quốc hội, Chính phủ, các Bộ ngành, Hội đồng nhân dân và chính quyền nhân các cấp

Thứ nhất, tính độc lập của cơ quan KTNN phải được đảm bảo bằng đạo luật gốc (Hiến pháp).

Thứ hai, yêu cầu kiểm toán đầy đủ đối với các đơn vị thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN, phải được xác định bằng luật pháp.

Thứ ba, phải có một cơ chế để một khi có các cản trở đối với hoạt động kiểm tra tài chính công thì cơ quan Kiểm toán Nhà nước có thể khiếu kiện khi tính độc lập và thẩm quyền kiểm toán của mình bị xâm phạm:

KẾT LUẬN

Hiệu lực các kiến nghị của KTNN thực chất là một trong hiệu lực các quyền hạn của KTNN. Nếu hiệu lực các kiến nghị của KTNN về xử lý các kết quả kiểm toán bị suy giảm hoặc không được tôn trọng thực hiện thì sẽ làm giảm vai trò và địa vị pháp lý của cơ quan KTNN, đồng thời làm giảm hiệu lực và hiệu quả quá trình kiểm tra, giám sát, kiểm soát quá trình hoạt động, quản lý điều hành và sử dụng tài chính và tài sản công nhà nước của KTNN.

Dựa trên các luận cứ khoa học, các tiền đề khách quan, đề tài đã phân tích làm rõ bản chất các kiến nghị và hiệu lực các kiến nghị của KTNN xét trên giác độ chung và xét trong mối quan hệ đối với các quan hệ tài chính và tài sản công của nhà nước. Đây là vấn đề có tính nhạy cảm cao, hơn nữa chưa được nhận thức thấu đáo ở Việt nam vì vậy sẽ có nhiều quan điểm khác nhau về vấn đề này. Ban chủ nhiệm đề tài hi vọng sẽ nhận được nhiều ý kiến của các nhà chuyên môn, các nhà khoa học tham luận về vấn đề này.

Thông qua phân tích thực trạng về kết quả kiểm toán và các kết quả kiến nghị của KTNN sau 10 năm hoạt động đề tài đã chỉ ra nhưng nguyên nhân chủ yếu nhất làm giảm hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Đồng thời từ thực tiễn hoạt động kiểm toán đưa ra những vấn đề cần phải hoàn thiện, cần phải khắc phục để nâng cao hiệu lực các kiến nghị của KTNN. Trên cơ sở phân tích các luận cứ khoa học đã đề cập ở chương I và thực tiễn những vấn đề đặt ra cho hoạt động của KTNN sau 10- năm hoạt động ở chương II, Đề tài đã đưa ra các quan điểm về định hướng, nguyên tắc và giải pháp nâng cao hiệu lực các kiến nghị của cơ quan KTNN trong điều kiện hiện nay và theo chiến lược phát triển kiểm toán từ nay đến năm 2010.

Vận dụng kết quả nghiên cứu nhiều đề tài khoa học, chiến lược kiểm toán nhà nước đến năm 2010 và các tổng hợp kết quả kiểm toán của 10 năm, đặc biệt là năm 2003 của KTNN, Ban chủ nhiệm đề tài đã cố gắng hoàn thiện tối đa các quan điểm về kiến nghị của mình. Tuy nhiên đây là vấn đề mới, còn nhiều nhận thức khác nhau. Ban chủ nhiệm đề tài mong sẽ nhận được nhiều ý kiến đóng góp của các nhà khoa học và của bạn đọc.