

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

NGUYỄN THỊ THÚY

KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG
NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN
NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN

LUẬN ÁN TIẾN SĨ

HÀ NỘI, NĂM 2026

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

NGUYỄN THỊ THÚY

**KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG
NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN
NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN**

**CHUYÊN NGÀNH : KẾ TOÁN
MÃ SỐ : 9340301**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC
PGS, TS. NGUYỄN PHÚ GIANG**

HÀ NỘI, NĂM 2026

LỜI CAM ĐOAN

Tôi đã đọc và hiểu về các hành vi vi phạm sự trung thực trong học thuật. Tôi cam kết bằng danh dự cá nhân rằng nghiên cứu này do tôi thực hiện và không vi phạm về sự trung thực trong học thuật.

Hà Nội, ngày tháng năm 2026
Nghiên cứu sinh

Nguyễn Thị Thúy

LỜI CẢM ƠN

Luận án tiến sĩ này là kết quả của một quá trình nghiên cứu nghiêm túc và bền bỉ. Tuy nhiên, tôi ý thức sâu sắc rằng, đây không chỉ là thành quả của riêng cá nhân tôi mà còn là sự kết tinh từ những đóng góp quý báu của nhiều tập thể và cá nhân.

Với tất cả lòng kính trọng và biết ơn sâu sắc, tôi xin chân thành gửi lời cảm ơn tới các thầy giáo, cô giáo, các nhà khoa học, các cơ quan, doanh nghiệp, bạn bè và đồng nghiệp những người đã tận tình chỉ dẫn, hỗ trợ và động viên tôi trong suốt quá trình học tập, nghiên cứu và hoàn thành luận án tiến sĩ này.

Đặc biệt, tôi xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới PGS, TS. Nguyễn Phú Giang, người hướng dẫn khoa học trực tiếp đã luôn tận tâm, nhiệt huyết và đồng hành cùng tôi trong suốt hành trình nghiên cứu, với những chỉ dẫn quý báu cả về học thuật lẫn tinh thần.

Tôi cũng xin trân trọng cảm ơn Ban Giám hiệu Trường Đại học Thương mại, Viện Đào tạo Sau đại học, Viện Kế toán - Kiểm toán và Bộ môn Kiểm toán đã tạo điều kiện thuận lợi, hỗ trợ thiết thực và cung cấp môi trường học thuật chuyên nghiệp giúp tôi hoàn thành tốt quá trình nghiên cứu và thực hiện luận án.

Đồng thời, tôi xin gửi lời cảm ơn chân thành tới Ban Giám hiệu Trường Đại học Công nghiệp Quảng Ninh, Khoa Kinh tế và Bộ môn Kế Toán nơi tôi đang công tác đã luôn quan tâm, tạo điều kiện thuận lợi và hỗ trợ nhiệt tình trong suốt quá trình học tập và nghiên cứu. Sự động viên, chia sẻ và giúp đỡ quý báu của tập thể lãnh đạo và đồng nghiệp là nguồn khích lệ to lớn giúp tôi vượt qua mọi khó khăn để hoàn thành công trình khoa học này.

Cuối cùng, tôi xin bày tỏ lòng biết ơn chân thành và sâu sắc nhất tới gia đình, những người thân yêu đã luôn bên cạnh, tạo điều kiện tốt nhất cả về vật chất lẫn tinh thần để tôi yên tâm học tập, nghiên cứu và hoàn thành luận án tiến sĩ này.

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN.....	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC.....	iii
DANH MỤC HÌNH VẼ	vii
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	viii
CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU.....	1
1.1. Tính cấp thiết của đề tài.....	1
1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài.....	2
1.2.1. Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.....	3
1.2.2. Các nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động liên quan đến sử dụng ngân sách địa phương.	13
1.2.3. Khoảng trống nghiên cứu	16
1.3. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu của luận án	17
1.3.1. Mục tiêu nghiên cứu	17
1.3.2. Câu hỏi nghiên cứu.....	18
1.4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án	18
1.5. Phương pháp nghiên cứu	19
1.5.1. Phương pháp nghiên cứu định tính	19
1.5.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng.....	21
1.6. Những đóng góp mới của luận án	22
1.6.1. Những đóng góp mới về học thuật, lý luận:.....	22
1.6.2. Những đóng góp mới về thực tiễn của luận án	22
1.7. Kết cấu của luận án	23
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN.....	24
2.1. Tổng quan về ngân sách địa phương và việc sử dụng ngân sách địa phương	24
2.1.1. Khái niệm, bản chất, vai trò của ngân sách địa phương và việc sử dụng ngân sách địa phương.....	24
2.1.2. Nội dung, nguyên tắc và quy trình sử dụng ngân sách địa phương...25	

2.2. Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương..	29
2.2.1. <i>Khái niệm, bản chất và vai trò của kiểm toán hoạt động</i>	29
2.2.2. <i>Khái niệm, bản chất và vai trò của kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.....</i>	31
2.2.3. <i>Mục tiêu kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương ..</i>	32
2.2.4. <i>Tiêu chí kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương theo khung 3E.....</i>	34
2.3. Nội dung kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.....	39
2.3.1. <i>Kiểm toán hoạt động đối với chi thường xuyên của ngân sách địa phương.</i>	39
2.3.2. <i>Kiểm toán hoạt động đối với chi đầu tư phát triển của ngân sách địa phương.....</i>	40
2.4. Phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương...	41
2.4.1. <i>Phương pháp kiểm toán theo kết quả.....</i>	42
2.4.2. <i>Phương pháp kiểm toán theo hệ thống</i>	42
2.4.3. <i>Phương pháp kiểm toán theo vấn đề</i>	43
2.5. Các lý thuyết nền tảng vận dụng trong nghiên cứu kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	44
2.5.1. <i>Lý thuyết vốn nhân lực (Human Capital Theory)</i>	44
2.5.2. <i>Lý thuyết đại diện (Agency Theory).....</i>	45
2.5.3. <i>Lý thuyết thể chế (Institutional Theory).....</i>	45
2.5.4. <i>Lý thuyết quản lý công mới – NPM (New Public Management)</i>	45
2.5.5. <i>Lý thuyết giá trị công (Public Value Theory).....</i>	46
2.5.6. <i>Khái quát vận dụng 5 lý thuyết vào mô hình nghiên cứu của luận án</i>	46
2.6 Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước thực hiện	46
2.6.1 <i>Các nhân tố bên trong.....</i>	47
2.6.2 <i>Các nhân tố bên ngoài</i>	50
2.6.3. <i>Khái quát mối quan hệ giữa các nhóm nhân tố và hiệu quả kiểm toán hoạt động</i>	51
2.7. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán hoạt động ngân sách địa phương và bài học kinh nghiệm.....	52

2.7.1 Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.....	52
2.7.2. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	54
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	57
CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN.....	58
3.1. Khái quát chung về kiểm toán hoạt động của kiểm toán nhà nước Việt Nam.	58
3.1.1 Đặc điểm hoạt động của kiểm toán nhà nước	58
3.1.2 Sự phát triển kiểm toán hoạt động do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.	59
3.2. Thực trạng kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.....	60
3.2.1. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện	60
3.2.2. Tiêu chí kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.	64
3.2.3. Nội dung kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện	78
3.2.3. Nội dung kiểm toán số 3.3: Đánh giá công tác quyết toán dự án hoàn thành của tỉnh A có đảm bảo	90
3.2.4 Phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.	91
3.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.....	92
3.3.1. Mô hình đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	92
3.3.2 Giả thuyết nghiên cứu.....	99
3.3.3 Kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương ở Việt Nam.....	101
3.4. Đánh giá thực trạng kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.	111

3.4.1. Một số kết quả đạt được trong việc xây dựng tiêu chí, nội dung, phương pháp kiểm toán hoạt động.....	111
3.4.2. Một số hạn chế và nguyên nhân.....	115
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	119
CHƯƠNG 4: GIẢI PHÁP VÀ KHUYẾN KHỊ HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN.....	120
4.1. Định hướng phát triển và yêu cầu hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	120
4.1.1. Định hướng phát triển kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương của kiểm toán nhà nước Việt Nam.....	120
4.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương của kiểm toán nhà nước.....	121
4.2. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện	123
4.2.1 Hoàn thiện tiêu chí kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	123
4.2.2. Hoàn thiện nội dung kiểm toán trong kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	133
4.2.3. Hoàn thiện phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	136
4.3. Khuyến nghị và điều kiện để thực hiện giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương	139
4.3.1 Về phía Nhà nước.....	139
4.3.2 Về phía các đơn vị được kiểm toán.....	141
4.3.3 Về phía kiểm toán nhà nước	143
4.3.4 Về phía kiểm toán viên	145
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4.....	148
KẾT LUẬN CHUNG	149
DANH MỤC BÀI BÁO VÀ CÔNG TRÌNH KHOA HỌC	150
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	152
DANH MỤC PHỤ LỤC.....	159

DANH MỤC HÌNH VẼ

Hình 3.1: Biểu đồ mức độ chênh lệch số dự toán và số quyết toán chi thường xuyên và chi đầu tư tỉnh A.	65
Hình 3.2: Biểu đồ so sánh một số tỉnh mức độ chênh lệch số dự toán và số quyết toán chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển của năm N+2.	66
Hình 3.3: Sơ đồ áp dụng mô hình IASSAB 2014	94

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

Từ viết tắt	Ký hiệu viết tắt
Trung ương	TW
Hội đồng nhân dân	HĐND
Ủy ban nhân dân	UBND
Ngân sách nhà nước	NSNN
Ngân sách trung ương	NSTW
Ngân sách địa phương	NSDP
Kiểm toán nhà nước	KTNN
Kiểm toán viên	KTV
Báo cáo tài chính	BCTC
Kiểm toán hoạt động	KTHĐ
Kiểm toán tuân thủ	KTTT
Kiểm toán viên nhà nước	KTVNN
Chi cải cách tiền lương	CCCT
Báo cáo kiểm toán	BCKT
Báo cáo quyết toán	BCQT
Báo cáo quyết toán ngân sách	BCQTNS
Chuẩn mực kiểm toán	CMKT
Công nghệ thông tin	CNTT
Kho bạc nhà nước	KBNN
Kế hoạch kiểm toán	KHKT
Kiểm soát chất lượng	KSCL
Kiểm soát nội bộ	KSNB
Nhà nước	NN
Ngân sách	NS
Xây dựng cơ bản	XDCB
Chi phí bổ sung hợp lý	CBH
Hiệu quả kiểm toán hoạt động	HQKT

Viết đầy đủ (tiếng Anh)	Viết tắt (tiếng Anh)
Financial Reporting Council	FRC
The International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
The International Organization of Supreme Audit Institutions	INTOSAI

CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1.1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong quá trình cải cách quản trị nhà nước và đổi mới cơ chế điều hành tài chính công, việc bảo đảm chất lượng quản lý và phân bổ nguồn lực ngân sách ngày càng được đặt ra như một yêu cầu quan trọng đối với nhiều quốc gia. Xu hướng quản trị công hiện đại không chỉ chú trọng đến việc bảo đảm các khoản chi được thực hiện đúng quy định mà còn nhấn mạnh đến khả năng tạo ra giá trị kinh tế – xã hội từ các nguồn lực được huy động. Điều này dẫn đến sự thay đổi trong cách tiếp cận của hoạt động giám sát tài chính công, khi việc đánh giá không chỉ dừng lại ở khía cạnh hợp lệ của chi tiêu ngân sách mà còn mở rộng sang việc xem xét kết quả và tác động của các chương trình công. Trong bối cảnh đó, kiểm toán ngày càng được kỳ vọng đóng vai trò cung cấp bằng chứng khách quan nhằm hỗ trợ các cơ quan quản lý cải thiện chất lượng điều hành và nâng cao hiệu quả của các chính sách công.

Trên thế giới, KTHĐ được hình thành trong bối cảnh nhiều quốc gia thúc đẩy cải cách khu vực công và yêu cầu đánh giá “giá trị đồng tiền” trong chi tiêu ngân sách. Từ cuối thập niên 1960, các quốc gia như Hoa Kỳ, Canada, Thụy Điển và Đức đã từng bước phát triển loại hình kiểm toán này như một phương thức đánh giá toàn diện đối với các chương trình và hoạt động của khu vực công. Khác với các hình thức kiểm toán truyền thống, cách tiếp cận này chú trọng phân tích mối liên hệ giữa nguồn lực được huy động, quá trình tổ chức thực hiện và những kết quả đạt được. Thông qua việc xem xét đồng thời các khía cạnh về mức độ tiết kiệm trong sử dụng nguồn lực, hiệu suất thực hiện và khả năng đạt mục tiêu của chương trình công, kiểm toán góp phần cung cấp thông tin quan trọng để các cơ quan quản lý hoàn thiện cơ chế điều hành ngân sách, đồng thời tăng cường tính minh bạch trong khu vực công.

Tại Việt Nam, cùng với quá trình phát triển kinh tế – xã hội và xu hướng mở rộng phân cấp trong quản lý tài chính công, ngân sách địa phương ngày càng trở thành nguồn lực quan trọng bảo đảm cho việc thực hiện các mục tiêu phát triển ở từng địa bàn. Quy mô chi tiêu của các địa phương có xu hướng gia tăng qua các năm, đồng thời phạm vi sử dụng ngân sách cũng mở rộng sang nhiều lĩnh vực thiết yếu như đầu tư kết cấu hạ tầng, giáo dục, y tế và các chương trình an sinh xã hội. Trong bối cảnh đó, yêu cầu đặt ra không chỉ là bảo đảm việc sử dụng ngân sách

tuân thủ các quy định của pháp luật mà còn cần xem xét mức độ hợp lý trong việc phân bổ nguồn lực cũng như kết quả đạt được từ các khoản chi ngân sách.

Tuy nhiên, thực tiễn hoạt động của kiểm toán nhà nước Việt Nam cho thấy các cuộc kiểm toán ngân sách hiện nay vẫn chủ yếu tập trung vào kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ. Nội dung đánh giá theo hướng tiếp cận của KTHĐ trong nhiều trường hợp chưa được tổ chức thành các cuộc kiểm toán chuyên đề độc lập mà thường được lồng ghép trong các cuộc kiểm toán NSDP. Vì vậy, việc xem xét kết quả và tác động của các khoản chi ngân sách chưa được thực hiện một cách toàn diện theo đúng bản chất của KTHĐ. Ở góc độ nghiên cứu, các công trình khoa học trong nước liên quan đến lĩnh vực này phần lớn mới dừng lại ở việc trình bày cơ sở lý luận chung hoặc phân tích một số khía cạnh riêng lẻ của kiểm toán ngân sách nhà nước. Những nghiên cứu tập trung trực tiếp vào KTHĐ đối với việc sử dụng ngân sách ở cấp địa phương còn khá hạn chế, đặc biệt trong việc xác định nội dung kiểm toán, xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá theo cách tiếp cận 3E cũng như đề xuất các phương pháp kiểm toán phù hợp với điều kiện quản lý NSDP.

Trong bối cảnh đó, Chiến lược phát triển kiểm toán Nhà nước đến năm 2030 đã xác định việc mở rộng triển khai KTHĐ là một định hướng quan trọng nhằm nâng cao chất lượng quản lý và sử dụng tài chính công. Điều này cho thấy nhu cầu nghiên cứu chuyên sâu về KTHĐ đối với việc sử dụng NSDP là hết sức cần thiết. Xuất phát từ yêu cầu thực tiễn đó, việc nghiên cứu đề tài “*Kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do Kiểm toán Nhà nước thực hiện*” có ý nghĩa quan trọng cả về phương diện lý luận và thực tiễn. Kết quả nghiên cứu không chỉ góp phần bổ sung cơ sở khoa học cho việc phát triển KTHĐ trong lĩnh vực NSDP mà còn đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, qua đó góp phần cải thiện hiệu quả việc sử dụng NSDP trong bối cảnh đổi mới quản trị tài chính công hiện nay.

1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài

Kiểm toán hoạt động là một lĩnh vực quan trọng trong hoạt động kiểm toán Nhà nước, tập trung vào việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của việc quản lý và sử dụng nguồn lực công. Trong bối cảnh đổi mới quản lý tài chính công và yêu cầu ngày càng cao về minh bạch ngân sách, các nghiên cứu về KTHĐ đã có những bước phát triển đáng kể.

Nhiều công trình nghiên cứu trong và ngoài nước đã tiếp cận KTHĐ từ những góc độ khác nhau. Ở trong nước, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào cơ sở lý luận

về KTHĐ, vai trò của KTHĐ trong việc sử dụng NSNN, cũng như nội dung, tiêu chí và phương pháp thực hiện KTHĐ đối với các chương trình, dự án đầu tư công, đơn vị hành chính sự nghiệp và các lĩnh vực cụ thể khác. Đồng thời, một số nghiên cứu cũng phân tích tác động của các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả sử dụng NSDP. Ngược lại, các nghiên cứu quốc tế lại nhấn mạnh việc áp dụng các tiêu chuẩn quốc tế trong KTHĐ, coi đây là công cụ quan trọng nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kiểm toán, đồng thời thúc đẩy tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong khu vực công.

Trên cơ sở đó, tổng quan nghiên cứu được cấu trúc theo các hướng chính: (i) nghiên cứu về nội dung KTHĐ liên quan đến việc sử dụng NSDP; (ii) nghiên cứu về tiêu chí kiểm toán theo khung 3E; (iii) nghiên cứu về phương pháp kiểm toán; và (iv) nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP.

1.2.1. Các nghiên cứu về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Trong những năm gần đây, KTHĐ liên quan đến việc sử dụng NSDP đã thu hút sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu trong nước, đặc biệt trong bối cảnh yêu cầu nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công và tăng cường trách nhiệm giải trình trong sử dụng ngân sách. Các nghiên cứu chủ yếu tập trung làm rõ vai trò của kiểm toán hoạt động trong việc sử dụng NSDP, đồng thời đề cập đến các khía cạnh tổ chức, quy trình và phương thức thực hiện kiểm toán.

Một số công trình tiếp cận vấn đề từ góc độ tổ chức và triển khai hoạt động kiểm toán NSDP. Chẳng hạn, Hà Thị Mỹ Dung và Lê Đình Thắng (2013) trong công trình “*Tổ chức kiểm toán lồng ghép trong hoạt động kiểm toán ngân sách địa phương*” đã hệ thống hóa cơ sở lý luận về kiểm toán Nhà nước và phân tích cách thức lồng ghép nội dung kiểm toán NSDP trong KTHĐ. Nghiên cứu nhấn mạnh các yếu tố tổ chức và điều hành có ảnh hưởng đến hiệu quả thực hiện kiểm toán, đồng thời đề xuất một số giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng NSDP. Tuy nhiên, công trình chủ yếu tập trung vào khía cạnh tổ chức và quy trình thực hiện kiểm toán, trong khi khung nội dung riêng cho KTHĐ việc sử dụng NSDP, đặc biệt đối với các khoản chi trọng yếu như chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển, vẫn chưa được làm rõ một cách hệ thống.

Một hướng tiếp cận khác tập trung vào vai trò của kiểm toán trong việc nâng cao hiệu quả quản lý NSDP. Tiêu biểu là nghiên cứu của Nguyễn Thị Thanh Diệp (2016) với đề tài “*Hoàn thiện kiểm toán NSDP với việc tăng cường quản lý ngân sách của các địa phương*”. Công trình khẳng định kiểm toán NSDP không chỉ có chức năng phát hiện sai phạm mà còn đóng vai trò tư vấn, kiến nghị nhằm hoàn thiện cơ chế quản lý ngân sách. Nghiên cứu cũng đề xuất vận dụng bộ tiêu chí 3E

(tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực) trong đánh giá việc sử dụng NSDP. Tuy nhiên, hệ thống tiêu chí đánh giá mới dừng lại ở mức định hướng khái quát, chưa được cụ thể hóa thành các chỉ tiêu đo lường phù hợp với từng loại chi ngân sách.

Bên cạnh đó, một số nghiên cứu mang tính phản ánh thực tiễn kiểm toán hoạt động việc sử dụng NSDP. Chẳng hạn, *Nguyễn Ngọc Bích* (2020) trong bài viết “*Trao đổi kinh nghiệm kiểm toán và các phát hiện kiểm toán trong kiểm toán thu, chi NSNN đối với kiểm toán ngân sách địa phương*” đã chỉ ra những khó khăn trong quá trình thực hiện kiểm toán, như hạn chế trong việc đối chiếu thuế với doanh nghiệp, khó khăn trong quản lý hồ sơ kiểm toán và sự thiếu phối hợp giữa các cơ quan liên quan. Tương tự, *Nguyễn Lộc* (2021) với bài viết “*Chú trọng các phát hiện mới, nâng cao chất lượng kiểm toán ngân sách địa phương*” nhấn mạnh tác động tích cực của kiểm toán đối với việc nâng cao hiệu quả việc sử dụng NSDP. Tuy nhiên, các nghiên cứu này chủ yếu tập trung phản ánh thực tiễn hoạt động kiểm toán, chưa xây dựng được khung nội dung, phạm vi và tiêu chí riêng cho KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Ở góc độ thực tiễn quản lý kiểm toán, *Lê Đức Luận* (2021) trong bài viết “*Đổi mới hoạt động kiểm toán ngân sách địa phương*” đăng trên Tạp chí Kiểm toán đã nhấn mạnh yêu cầu đổi mới hoạt động kiểm toán trong bối cảnh quy mô ngân sách và cơ chế phân cấp quản lý ngày càng mở rộng. Tác giả đề xuất tăng cường năng lực kiểm toán viên, ứng dụng công nghệ thông tin và cải tiến quy trình kiểm toán nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán NSDP. Tuy nhiên, nghiên cứu chủ yếu mang tính định hướng thực tiễn, chưa làm rõ cấu trúc nội dung và tiêu chí riêng của KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Ở phạm vi rộng hơn của KTHĐ trong khu vực công, *Lê Xuân Thiện* (2021) với luận án “*KTHĐ nâng cao vai trò kiểm toán nhà nước trong quản lý tài chính, tài sản công ở Việt Nam*” đã phân tích vai trò của KTHĐ trong việc tăng cường giám sát và kiểm soát việc quản lý tài chính công. Luận án vận dụng mô hình 3E để hình thành các tiêu chí kiểm toán, qua đó làm rõ vai trò của Kiểm toán Nhà nước trong việc nâng cao hiệu quả quản lý tài chính và tài sản công. Tuy nhiên, nghiên cứu này chủ yếu tiếp cận KTHĐ ở phạm vi chung của quản lý tài chính công, chưa đi sâu phân tích đặc thù KTHĐ đối với việc sử dụng NSDP.

Bên cạnh các nghiên cứu trong nước, nhiều công trình quốc tế đã góp phần hình thành nền tảng lý luận cho KTHĐ trong khu vực công. Trong lĩnh vực kiểm toán nội bộ, *Brink, V. Z., & Witt, H.* (1982) với tác phẩm “*Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls*” đã đưa ra những tiếp cận hiện đại đầu tiên về KTHĐ, nhấn mạnh vai trò của kiểm toán viên trong việc đánh giá hệ

thống kiểm soát nội bộ và hiệu quả hoạt động của tổ chức. Tuy nhiên, phạm vi nghiên cứu chủ yếu giới hạn trong khu vực tư, chưa phát triển thành mô hình lý thuyết cho KTHĐ trong khu vực công.

Bước sang thập niên 1990, các nghiên cứu về KTHĐ trong khu vực công bắt đầu phát triển mạnh mẽ. *Shand, D., & Anand, P.* (1996) trong công trình *“Performance Auditing in the Public Sector: Approaches and Issues in OECD Member Countries”*, cùng với các nghiên cứu của *Glynn* (1996), *Pollitt và cộng sự* (1997, 1999) và *Lonsdale et al.* (2011), đã làm rõ vai trò của KTHĐ trong việc thúc đẩy trách nhiệm giải trình và cải thiện hiệu quả quản trị công. Tuy nhiên, các nghiên cứu này chủ yếu tập trung ở cấp độ chương trình và chính sách công nói chung, chưa xây dựng được hệ thống nội dung kiểm toán riêng cho NSDP.

Trong các nghiên cứu về quản lý tài chính công địa phương, *Shah, A.* (2007) với tác phẩm *“Local Public Financial Management”* đã nhấn mạnh vai trò của minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý NSDP. Tiếp đó, *Bahl, R., & Bird, R. M.* (2018) trong *“Fiscal Decentralization and Local Finance in Developing Countries”* phân tích quá trình phân cấp tài chính và những thách thức trong quản lý ngân sách ở các quốc gia đang phát triển. Đồng thời, *Cangiano, M. M., Curristine, M. T. R., & Lazare, M. M.* (2013) trong *“Public Financial Management and Its Emerging Architecture”* đã đề xuất các cải cách ngân sách theo thông lệ quốc tế nhằm nâng cao hiệu quả và trách nhiệm giải trình trong việc sử dụng ngân sách công.

Một hướng nghiên cứu thực chứng đáng chú ý là *Nalewaik, A., & Mills, A.* (2015) với công trình *“Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results”*, trong đó mô hình 3E được sử dụng để đánh giá hiệu quả các dự án đầu tư công. Tuy nhiên, phạm vi nghiên cứu chủ yếu tập trung vào các dự án riêng lẻ, chưa khái quát hóa cho kiểm toán hoạt động ngân sách địa phương. Trong khi đó, *Rubin, I. S.* (2019) với tác phẩm *“The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing”* lại phân tích tác động của yếu tố chính trị đối với quá trình lập và sử dụng ngân sách công, qua đó bổ sung góc nhìn quản trị và chính sách công vào nghiên cứu về ngân sách.

Từ việc tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước có thể thấy rằng, mặc dù KTHĐ trong khu vực công đã được nghiên cứu khá rộng rãi, song vẫn còn tồn tại một số khoảng trống nghiên cứu quan trọng. Thứ nhất, các nghiên cứu trong nước chủ yếu tiếp cận kiểm toán NSDP từ góc độ tổ chức, quy trình hoặc phản ánh thực tiễn kiểm toán, trong khi khung lý luận về nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP vẫn chưa được xây dựng một cách hệ thống. Thứ hai, hệ thống tiêu chí đánh giá

KTHĐ theo khung 3E mặc dù đã được đề cập trong một số nghiên cứu, nhưng chưa được cụ thể hóa thành các tiêu chí và chỉ tiêu đo lường phù hợp với đặc thù quản lý và sử dụng NSĐP. Thứ ba, các nghiên cứu trước đây chủ yếu mang tính phân tích định tính, trong khi việc xác định và kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP bằng các phương pháp nghiên cứu thực nghiệm vẫn còn hạn chế. Đây chính là khoảng trống nghiên cứu mà luận án tập trung làm rõ và bổ sung.

1.2.1.2. Nghiên cứu về tiêu chí kiểm toán hoạt động liên quan đến ngân sách địa phương.

Trong nghiên cứu về KTHĐ, việc xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá đóng vai trò quan trọng trong việc định hướng nội dung kiểm toán và đánh giá kết quả kiểm toán. Các tiêu chí kiểm toán không chỉ giúp kiểm toán viên xác định trọng tâm kiểm toán mà còn tạo cơ sở để đo lường mức độ kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý và sử dụng ngân sách công. Trong những năm gần đây, nhiều công trình nghiên cứu trong và ngoài nước đã đề cập đến vấn đề này dưới nhiều góc độ khác nhau, góp phần hình thành nền tảng lý luận và thực tiễn cho việc xây dựng tiêu chí KTHĐ.

Một số nghiên cứu tập trung làm rõ cơ sở lý luận và phương pháp xây dựng tiêu chí kiểm toán trong khu vực công. Chẳng hạn, *Ngô Văn Quý* (2015) với đề tài “*Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong kiểm toán đầu tư dự án công*” đã làm rõ nền tảng lý luận cho việc xác định và xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá trong KTHĐ. Tác giả nhấn mạnh sự cần thiết của việc lượng hóa các chỉ tiêu và kết hợp phân tích định lượng nhằm bảo đảm tính khách quan, chính xác và phù hợp với đặc thù từng loại dự án công. Công trình cũng đề xuất mô hình tiêu chí dựa trên ba nhóm chỉ tiêu gồm đầu vào (input), đầu ra (output) và kết quả tác động (outcome), qua đó tạo cơ sở đánh giá toàn diện hiệu quả quản lý và sử dụng vốn đầu tư công. Tuy nhiên, phạm vi nghiên cứu chủ yếu tập trung vào lĩnh vực dự án đầu tư, chưa mở rộng sang các khoản chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển của NSĐP, do đó chưa hình thành được hệ thống tiêu chí tổng thể cho KTHĐ việc sử dụng NSĐP.

Ở góc độ xây dựng tiêu chí kiểm toán gắn với thực tiễn quản lý NSĐP, *Trần Minh và Nguyễn Quang Hợp* (2022) trong nghiên cứu “*Xây dựng hệ thống tiêu chí kiểm toán trong kiểm toán ngân sách địa phương*” đã nhấn mạnh vai trò của hệ thống tiêu chí kiểm toán trong việc định hướng nội dung và đánh giá kết quả kiểm toán NSĐP. Nghiên cứu cho rằng việc thiết kế tiêu chí dựa trên khung 3E không chỉ giúp kiểm toán viên tập trung vào các lĩnh vực trọng yếu mà còn góp phần nâng cao tính khách quan, nhất quán và khả năng đo lường hiệu quả trong kiểm toán NSĐP. Các tác giả đề xuất một số nhóm tiêu chí trọng yếu như tuân thủ pháp luật, kết quả

thực hiện ngân sách và hiệu quả sử dụng NSDP, qua đó giúp kiểm toán viên tập trung vào các lĩnh vực then chốt và phát hiện sớm các rủi ro tài chính. Tuy nhiên, nghiên cứu chưa làm rõ phương pháp đo lường định lượng cho từng nhóm tiêu chí, cũng như chưa phân tích sâu mối liên hệ giữa các tiêu chí với mục tiêu kiểm toán, nên chưa hình thành được khung đánh giá thống nhất cho kiểm toán hoạt động việc sử dụng NSDP.

Bên cạnh đó, một số nghiên cứu tiếp cận vấn đề tiêu chí kiểm toán từ góc độ hoàn thiện hệ thống đánh giá trong kiểm toán việc sử dụng NSDP. Chẳng hạn, *Nguyễn Văn Hùng* (2018) với đề tài “*Hoàn thiện hệ thống tiêu chí đánh giá trong kiểm toán ngân sách địa phương*” đã đề xuất bộ tiêu chí đánh giá tương đối chi tiết cho kiểm toán việc sử dụng NSDP, tập trung vào các nội dung như lập dự toán, phân bổ vốn, quản lý và thực hiện chi tiêu ngân sách. Các tiêu chí được xây dựng theo hướng kết hợp giữa chỉ tiêu định lượng (tỷ lệ giải ngân, tỷ lệ vượt chi) và chỉ tiêu định tính (tính minh bạch, mức độ tuân thủ quy trình), qua đó góp phần nâng cao khả năng đánh giá toàn diện trong kiểm toán. Tuy nhiên, bộ tiêu chí này vẫn chủ yếu phản ánh khía cạnh tuân thủ và quản lý tài chính, chưa bao quát đầy đủ các yếu tố về hiệu quả và hiệu lực của hoạt động ngân sách, cũng như chưa chỉ rõ mối liên hệ giữa các tiêu chí với mục tiêu và kết quả của KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Ở góc độ gắn tiêu chí kiểm toán với cải cách quản lý tài chính công, *Phạm Thị Minh Châu* (2020) trong bài viết “*Xây dựng tiêu chí KTHĐ trong kiểm toán NSDP tại Việt Nam*” nhấn mạnh rằng việc xây dựng tiêu chí kiểm toán cần gắn liền với quá trình đổi mới quản lý tài chính công. Tác giả tập trung vào ba nội dung chính gồm hiệu quả sử dụng ngân sách, mức độ đạt được các mục tiêu kinh tế – xã hội và khả năng cân đối ngân sách dài hạn. Cách tiếp cận này giúp hệ thống tiêu chí kiểm toán phù hợp hơn với thực tiễn quản lý ngân sách, đồng thời cung cấp thông tin hữu ích cho cơ quan kiểm toán trong việc hỗ trợ ra quyết định phân bổ nguồn lực. Tuy nhiên, nghiên cứu vẫn thiếu hướng dẫn cụ thể về phương pháp lượng hóa và đánh giá từng tiêu chí, khiến việc áp dụng trong thực tiễn kiểm toán còn mang tính khái quát và chưa bảo đảm tính thống nhất giữa các cuộc kiểm toán.

Ngoài các nghiên cứu mang tính học thuật, một số đề tài nghiên cứu thực tiễn cũng đề cập đến việc hoàn thiện tiêu chí kiểm toán trong các lĩnh vực sử dụng vốn công. Chẳng hạn, đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ do *Vũ Duy Bắc* và *Lê Đức Thọ* (2023) đồng chủ nhiệm với công trình “*Hoàn thiện Hướng dẫn kiểm toán các dự án có sử dụng vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA)*” đã hướng tới việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý và sử dụng vốn ODA. Nghiên cứu chỉ ra nhiều hạn chế trong quá trình kiểm toán và đề xuất hoàn thiện cơ chế,

chính sách cũng như tăng cường năng lực cho kiểm toán viên. Tuy nhiên, phạm vi nghiên cứu chủ yếu tập trung vào lĩnh vực dự án ODA, chưa mở rộng sang KTHĐ việc sử dụng NSDP nói chung.

Bên cạnh các nghiên cứu trong nước, nhiều công trình quốc tế cũng đã đề cập đến việc xây dựng tiêu chí KTHĐ trong quản lý tài chính công. Chẳng hạn, Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L., & Vakkuri, J. (2001) trong nghiên cứu *“Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway”* đăng trên *European Accounting Review* đã phân tích mô hình KTHĐ tại chính quyền địa phương ở Phần Lan và Na Uy. Kết quả nghiên cứu nhấn mạnh vai trò của các tiêu chí 3E trong việc nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình tài chính công. Tuy nhiên, nghiên cứu chủ yếu mang tính mô tả và so sánh, chưa đi sâu phân tích định lượng tác động của KTHĐ đối với hiệu quả tài chính địa phương.

Ở góc độ nghiên cứu thực nghiệm, Olaoye, F. O., & Adediji, A. Q. (2019) với công trình *“Performance audit and public sector budgetary efficiency in Southwest Nigeria”* đăng trên *Journal of Accounting, Business and Finance Research* đã phân tích mối quan hệ giữa KTHĐ và hiệu quả ngân sách công. Kết quả nghiên cứu cho thấy việc áp dụng các tiêu chí KTHĐ góp phần nâng cao hiệu quả phân bổ và sử dụng ngân sách. Tuy nhiên, phạm vi khảo sát chỉ giới hạn trong khu vực Tây Nam Nigeria nên tính khái quát còn hạn chế.

Một số nghiên cứu gần đây tiếp cận tiêu chí KTHĐ từ góc độ hiệu quả quản trị công và chất lượng dịch vụ công. Chẳng hạn, Saipuloh và cộng sự (2023) trong nghiên cứu *“The Effect of Audit Findings, Local Government Losses, and Follow-up of Audit Recommendations on the Public Services Quality Through the Audit Opinion of Local Government Financial Statements in Sulawesi”* đã phân tích mối liên hệ giữa phát hiện kiểm toán, tổn thất ngân sách và việc thực hiện kiến nghị kiểm toán với chất lượng dịch vụ công. Kết quả cho thấy việc tuân thủ các tiêu chí KTHĐ có thể góp phần nâng cao chất lượng dịch vụ công và cải thiện ý kiến kiểm toán tài chính. Tuy nhiên, nghiên cứu chưa làm rõ cơ chế tác động cụ thể giữa chất lượng kiểm toán và kết quả dịch vụ công.

Bên cạnh đó, Fathirah và cộng sự (2024) trong bài viết *“Budget Transparency and Accountability in Local Government”* đã phân tích vai trò của minh bạch ngân sách và trách nhiệm giải trình đối với hiệu quả hoạt động của chính quyền địa phương. Nghiên cứu cho rằng việc áp dụng các tiêu chí KTHĐ kết hợp với mô hình Thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard) có thể góp phần nâng cao

hiệu quả quản lý tài chính công. Tuy nhiên, nghiên cứu vẫn thiếu các bằng chứng thực nghiệm cụ thể để kiểm chứng mức độ tác động của hệ thống tiêu chí này.

Tương tự, Wu, J., Fu, Y., Gao, X., & Zhu, X. (2024) trong nghiên cứu “*Research on Local Government Budget Performance Management Issues*” đăng trên *Frontiers in Humanities and Social Sciences* đã chỉ ra những hạn chế trong việc xây dựng và áp dụng các chỉ số đánh giá hiệu suất NSDP. Nhóm tác giả đề xuất hệ thống tiêu chí dựa trên mô hình 3E nhằm đo lường mức độ thành công của chính quyền địa phương trong thực thi nhiệm vụ công. Tuy nhiên, nghiên cứu vẫn chưa mô tả rõ cơ chế vận hành của hệ thống tiêu chí trong từng bối cảnh việc sử dụng ngân sách cụ thể.

Tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước cho thấy rằng việc xây dựng hệ thống tiêu chí KTHĐ đã được quan tâm ở nhiều góc độ khác nhau. Các nghiên cứu quốc tế đã cung cấp nhiều kinh nghiệm về việc áp dụng mô hình 3E và gắn KTHĐ với quản trị tài chính công hiện đại, trong khi các nghiên cứu trong nước đã phản ánh khá rõ thực tiễn kiểm toán ngân sách và yêu cầu hoàn thiện hệ thống tiêu chí trong bối cảnh Việt Nam. Tuy nhiên, vẫn tồn tại một số khoảng trống nghiên cứu quan trọng. Thứ nhất, hệ thống tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP vẫn chưa được xây dựng một cách đầy đủ và có tính hệ thống. Thứ hai, các nghiên cứu trước đây chưa làm rõ mối liên hệ giữa tiêu chí kiểm toán, mục tiêu kiểm toán và kết quả KTHĐ. Thứ ba, các nghiên cứu thực nghiệm về tác động của hệ thống tiêu chí đối với hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP còn hạn chế. Đây chính là khoảng trống nghiên cứu mà luận án hướng tới làm rõ và bổ sung.

1.2.1.3. Nghiên cứu về phương pháp kiểm toán liên quan đến ngân sách địa phương

Theo nghiên cứu của Đinh Trọng Hanh (2008) với đề tài “*Hoàn thiện phương pháp phân tích và đánh giá tổng quát trong kiểm toán ngân sách địa phương*”, phương pháp phân tích tổng quát giữ vai trò quan trọng trong việc phát hiện các sai phạm và nhận diện các dấu hiệu bất thường trong quá trình quản lý và sử dụng NSDP. Nghiên cứu nhấn mạnh rằng việc áp dụng các kỹ thuật phân tích dữ liệu trong quá trình kiểm toán có thể giúp kiểm toán viên đánh giá xu hướng biến động của các chỉ tiêu ngân sách, phát hiện những dấu hiệu rủi ro tài chính và hỗ trợ đưa ra các kiến nghị kịp thời nhằm nâng cao hiệu quả quản lý ngân sách. Trên nền tảng các phương pháp phân tích truyền thống, nghiên cứu cũng gợi mở khả năng ứng dụng các công cụ phân tích dữ liệu hiện đại như Big Data, trí tuệ nhân tạo (AI), khai phá dữ liệu (data mining) và các mô hình phân tích dự báo nhằm hỗ trợ kiểm toán viên nhận diện xu hướng và rủi ro tài chính nhanh hơn. Tuy nhiên, nghiên cứu chủ yếu mang tính định hướng về phương pháp, thiếu minh chứng thực nghiệm cụ

thể và chưa xem xét đầy đủ các điều kiện triển khai như hạ tầng dữ liệu, hệ thống công nghệ thông tin và năng lực công nghệ của kiểm toán viên, do đó tính khả thi trong thực tiễn kiểm toán NSDP vẫn còn hạn chế.

Tiếp cận ở góc độ hoàn thiện phương pháp KTHĐ trong lĩnh vực đầu tư công, luận án của *Trần Thị Ngọc Hân* (2012) với đề tài “*Hoàn thiện nội dung, quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động các dự án xây dựng cầu đường bằng nguồn vốn nhà nước do KTNN thực hiện*” đã đề xuất nhiều giải pháp đổi mới phương pháp kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán trong lĩnh vực xây dựng cơ bản. Nghiên cứu nhấn mạnh việc kết hợp các phương pháp kiểm toán truyền thống với các công cụ công nghệ như hệ thống thông tin địa lý (GIS), phần mềm mô phỏng và các công cụ quản lý dự án nhằm nâng cao tính chính xác, khách quan trong quá trình kiểm toán. Cách tiếp cận này góp phần mở rộng khả năng ứng dụng công nghệ trong KTHĐ, đặc biệt trong việc phân tích dữ liệu dự án và đánh giá hiệu quả đầu tư công. Tuy nhiên, các giải pháp được đề xuất vẫn chủ yếu mang tính định hướng và chưa có minh chứng thực nghiệm rõ ràng về hiệu quả áp dụng trong thực tiễn kiểm toán.

Ở góc độ tiếp cận dựa trên rủi ro, nghiên cứu của *Nguyễn Văn Bình* (2017) với đề tài “*Xây dựng phương pháp kiểm toán hoạt động trong lĩnh vực quản lý đầu tư xây dựng cơ bản tại địa phương*” đã đề xuất áp dụng phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro (Risk-Based Audit – RBA) nhằm tối ưu hóa việc xác định trọng yếu và phạm vi kiểm toán. Theo cách tiếp cận này, kiểm toán viên sẽ tập trung nguồn lực vào các lĩnh vực có mức độ rủi ro cao trong quản lý và sử dụng ngân sách, từ đó nâng cao hiệu quả và tính trọng tâm của cuộc kiểm toán. Phương pháp này cũng giúp tăng cường khả năng phát hiện các sai phạm tiềm ẩn và hỗ trợ việc đánh giá hiệu quả quản lý nguồn lực công. Tuy nhiên, nghiên cứu mới dừng ở mức đề xuất lý thuyết, chưa có bằng chứng thực nghiệm rõ ràng về hiệu quả áp dụng phương pháp RBA trong kiểm toán NSDP, đồng thời chưa xem xét đầy đủ các điều kiện triển khai trong môi trường kiểm toán khu vực công.

Bên cạnh đó, nghiên cứu của *Phạm Hồng Thái* (2020) với bài viết “*Phương pháp kiểm toán trong đánh giá tính hiệu quả của các dự án đầu tư công*” đề xuất mô hình KTHĐ kết hợp giữa phương pháp truyền thống và các công cụ phân tích định lượng hiện đại như R, Python, Power BI. Cách tiếp cận này giúp nâng cao năng suất, độ chính xác và tính minh bạch trong đánh giá hiệu quả đầu tư công. Tuy nhiên, nghiên cứu còn hạn chế ở phạm vi thử nghiệm, chưa đánh giá sâu khả năng áp dụng rộng rãi trong môi trường kiểm toán công và phụ thuộc nhiều vào năng lực công nghệ của kiểm toán viên

Ngoài ra, nghiên cứu của Lê Thị Phương Anh (2021) với bài viết "*Ứng dụng phần mềm kiểm toán trong các cuộc kiểm toán NSDP*" khẳng định hiệu quả của các phần mềm như IDEA, ACL và Excel trong việc phân tích dữ liệu lớn, phát hiện bất thường và sai phạm tiềm ẩn trong quản lý ngân sách. Tác giả cho rằng đào tạo và phổ biến kỹ năng sử dụng các công cụ này sẽ góp phần nâng cao năng lực kiểm toán viên. Tuy nhiên, nghiên cứu còn hạn chế ở khía cạnh thực tiễn, chưa đánh giá mức độ sẵn sàng về hạ tầng và kỹ năng công nghệ trong các đơn vị kiểm toán địa phương.

Các nghiên cứu trên đã đóng góp quan trọng trong việc hoàn thiện hệ thống phương pháp kiểm toán NSDP, đặc biệt là trong bối cảnh đổi mới quản lý tài chính công và đòi hỏi ngày càng cao về tính minh bạch và hiệu quả trong sử dụng ngân sách nhà nước. Ngoài các nghiên cứu trong nước, các học giả quốc tế cũng tập trung phát triển các phương pháp KTHĐ sử dụng ngân sách.

Theo nghiên cứu của Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). (2011) "*Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government. Edward Elgar Publishing.*" các tác giả phát triển mô hình kiểm toán theo kết quả dựa trên ba tiêu chí cơ bản: tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Phương pháp này giúp đánh giá mức độ sử dụng nguồn lực công trong việc đạt được mục tiêu của các chương trình đầu tư công. Tuy nhiên, nghiên cứu chưa đưa ra cách đo lường cụ thể cho từng tiêu chí và chưa đề cập khả năng áp dụng trong các hệ thống tài chính khác nhau

Nghiên cứu của "Power, M. (2007) trong cuốn sách *Organized uncertainty: Designing a world of risk management*. Oxford University Press." Giới thiệu mô hình kiểm toán theo hệ thống, nhấn mạnh việc đánh giá toàn diện quy trình quản lý NSDP. Tác giả đề cao ứng dụng kiểm toán dựa trên rủi ro (Risk-Based Audit) và kiểm toán tuân thủ (Compliance Audit) nhằm giảm thất thoát ngân sách. Tuy nhiên, mô hình này thiên về lý thuyết quản trị rủi ro, chưa chỉ rõ cơ chế vận dụng cụ thể trong thực tiễn kiểm toán công.

Theo nghiên cứu của Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2012) trong bài viết "*The relationship between risk management and internal audit effectiveness at local government level. Journal of Social and Development Sciences*", phương pháp này nhấn mạnh vai trò của kiểm toán nội bộ kết hợp quản lý rủi ro trong việc phát hiện lãng phí, chi vượt ngân sách hoặc tham nhũng trong quản lý tài chính địa phương. Hạn chế của nghiên cứu là thiếu bằng chứng thực nghiệm và chưa đánh giá được mức độ tác động của kiểm toán nội bộ đối với hiệu quả quản lý ngân sách.

Cùng năm, nghiên cứu của Daujotaitė, D., & Mačerinskienė, I. (2008, May). “Development of performance audit in public sector. In *The 5th international conference “Business and management’2008: selected papers.”* chứng minh rằng phương pháp kiểm toán theo vấn đề giúp phát hiện kịp thời sai sót và hạn chế trong quản lý NSDP, đặc biệt ở các lĩnh vực như y tế, giáo dục và giao thông. Tuy nhiên, nghiên cứu chưa phân tích mối liên hệ giữa kết quả kiểm toán và việc cải thiện quản lý công sau kiểm toán

Đến nghiên cứu của Ferry, L., & Eckersley, P. (2015) trong bài viết “*Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: Act three “accountability and audit arrangements”*”. Public Money & Management.” các tác giả khẳng định kiểm toán theo kết quả đặc biệt hữu ích trong việc đánh giá hiệu quả các chương trình tiết kiệm và cải cách chi tiêu công tại chính quyền địa phương Vương quốc Anh. Tuy nhiên, nghiên cứu chỉ tập trung vào bối cảnh Anh quốc, chưa chứng minh khả năng mở rộng sang các quốc gia có cơ chế ngân sách khác biệt.

Cũng trong năm 2015, nghiên cứu của Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). “*Big data as complementary audit evidence*. Accounting Horizons”. đề xuất tích hợp dữ liệu lớn (Big Data) vào quy trình kiểm toán theo hệ thống, giúp phát hiện sớm gian lận và sai phạm tài chính thông qua phân tích xu hướng và bất thường. Tuy nhiên, nghiên cứu chưa xem xét đầy đủ vấn đề bảo mật, khả năng quản trị dữ liệu và trình độ công nghệ của kiểm toán viên.

Bên cạnh đó, nghiên cứu của Muda, I., Erlina, I. Y., & AA, N. (2018) với bài viết “*Performance audit and balanced scorecard perspective*. International Journal of Civil Engineering and Technology” kết hợp phương pháp kiểm toán theo kết quả với mô hình Thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard – BSC) để đánh giá cả hiệu quả tài chính và phi tài chính, như mức độ hài lòng của người dân và tác động xã hội. Tuy vậy, nghiên cứu mới được thử nghiệm tại một số địa phương ở Indonesia, chưa kiểm chứng được tính khả thi trong quy mô quốc gia.

Theo nghiên cứu của Saipuloh, S., Ismail, T., & Adha, W. M. (2023) với bài viết “*The effect of audit findings, local government losses, and follow-up of audit recommendations on the public services quality through the audit opinion of local government financial statements in Sulawesi*. International Journal Of Applied Business And International Management.” Các tác giả áp dụng phương pháp kiểm toán theo hệ thống để đánh giá ảnh hưởng của các phát hiện kiểm toán đối với chất lượng dịch vụ công. Cách tiếp cận này giúp chính quyền địa phương điều chỉnh kịp thời chính sách tài chính, nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách và cải thiện chất lượng phục vụ người dân. Tuy nhiên, nghiên cứu còn hạn chế khi chưa phân tích tác

động dài hạn của việc thực hiện kiến nghị kiểm toán, cũng như chưa xem xét sự khác biệt giữa các địa phương trong khả năng khắc phục sai phạm sau kiểm toán.

Tổng hợp các nghiên cứu trên cho thấy rằng phương pháp KTHĐ trong lĩnh vực ngân sách công đã được tiếp cận từ nhiều góc độ khác nhau như kiểm toán theo kết quả, kiểm toán theo hệ thống, kiểm toán theo vấn đề, kiểm toán dựa trên rủi ro và ứng dụng công nghệ phân tích dữ liệu. Tuy nhiên, phần lớn các nghiên cứu vẫn tập trung vào các lĩnh vực cụ thể như dự án đầu tư công hoặc cải cách tài chính công nói chung, trong khi các nghiên cứu chuyên sâu về phương pháp KTHĐ việc sử dụng NSDP còn khá hạn chế. Đồng thời, nhiều nghiên cứu mới dừng ở mức độ lý thuyết hoặc thử nghiệm, chưa hình thành được khung phương pháp KTHĐ có tính hệ thống và phù hợp với đặc thù quản lý NSDP. Đây chính là khoảng trống nghiên cứu mà luận án hướng tới làm rõ thông qua việc phân tích và đề xuất hệ thống phương pháp KTHĐ phù hợp với kiểm toán việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện.

1.2.2. Các nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động liên quan đến sử dụng ngân sách địa phương.

Trong nhiều thập kỷ qua, cả lý luận và thực tiễn đều khẳng định rằng hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP không phải là kết quả của một yếu tố đơn lẻ, mà được hình thành từ sự tương tác phức hợp giữa nhiều nhóm nhân tố khác nhau. Nhiều công trình nghiên cứu trong và ngoài nước đã nỗ lực phân tích cơ chế tác động của từng nhóm yếu tố đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, từ đó xây dựng các khung lý thuyết và mô hình đánh giá phù hợp với đặc thù của khu vực công. Cách tiếp cận này không chỉ chú trọng vai trò riêng lẻ của từng biến số mà còn xem xét mối tương tác đa chiều giữa chúng, qua đó hình thành nền tảng lý luận và bằng chứng thực nghiệm phong phú, có giá trị tham chiếu quan trọng trong việc xây dựng và hoàn thiện các mô hình đánh giá hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Một trong những đóng góp sớm và nền tảng nhất thuộc về Pollitt và cộng sự (1999), với mô hình logic xem KTHĐ như một hệ thống tổng thể bao gồm các yếu tố đầu vào, quy trình, đầu ra, mục tiêu. Mô hình này đặt trọng tâm vào việc đánh giá toàn diện qua ba tiêu chí 3E: tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Tiếp nối hướng tiếp cận này, Hội đồng Chuẩn mực Kiểm toán Quốc tế (IAASB, 2014) đã mở rộng khuôn mẫu thành năm yếu tố: đầu vào, quy trình, đầu ra, tương tác và bối cảnh. Sự bổ sung này cho phép gắn hoạt động kiểm toán với môi trường vận hành thực tế, phản ánh tính động và đa chiều của khu vực công. Mặc dù được thiết kế cho kiểm toán tổng thể, khuôn khổ của IAASB vẫn chứng minh được giá trị ứng dụng trong đánh giá hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP tại nhiều quốc gia, trong đó có Việt Nam.

Ở nhóm nhân tố *đầu vào*, các nghiên cứu từ đầu thập niên 1980 đã khẳng định vai trò nền tảng của năng lực, kinh nghiệm, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên đối với hiệu quả KTHĐ việc sử dụng ngân sách địa phương. *DeAngelo* (1981) và *Carcello, Hermanson & McGrath* (1992) cho rằng kinh nghiệm nghề nghiệp giúp nâng cao chất lượng xét đoán và hạn chế sai sót trong quá trình kiểm toán, qua đó góp phần nâng cao hiệu quả của hoạt động kiểm toán. *Beattie & Fearnley* (1995) và *Duff* (2004) bổ sung rằng kỹ năng pháp luật, công nghệ thông tin và phân tích rủi ro là những yếu tố tác động trực tiếp đến chất lượng và hiệu quả kiểm toán. Đến đầu thế kỷ XXI, *Mihret, James & Mula* (2007), thông qua nghiên cứu tại khu vực công Ethiopia, đã chứng minh rằng năng lực và sự ổn định nhân sự kiểm toán là điều kiện tiên quyết để bảo đảm hiệu quả kiểm toán và tính liêm chính trong quản lý, sử dụng ngân sách. Cùng với đó, *Cohen, Kaimenakis & Venieris* (2010) nhấn mạnh rằng trách nhiệm nghề nghiệp và sự tuân thủ chuẩn mực giúp duy trì tính độc lập, khách quan và uy tín của kiểm toán viên trong môi trường công, từ đó góp phần nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng ngân sách địa phương.

Xét đến nhóm *quy trình*, nhiều học giả đồng thuận rằng hiệu quả KTHĐ phụ thuộc chặt chẽ vào nội dung kiểm toán, phương pháp tiếp cận, chế độ đãi ngộ và cơ chế kiểm soát chất lượng. *Pollitt et al.* (1999) và *Arena, Arnaboldi & Azzone* (2010) cho rằng sự kết hợp hài hòa giữa kiểm toán theo kết quả, theo hệ thống và theo vấn đề sẽ giúp nâng cao tính toàn diện và hiệu quả của hoạt động kiểm toán. *Christensen, Glover & Wolfe* (2002) cùng *Trần Văn Hòa* (2020) chỉ ra rằng chế độ đãi ngộ hợp lý là động lực quan trọng thúc đẩy hiệu suất làm việc và tinh thần trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên, từ đó góp phần nâng cao hiệu quả KTHĐ. Ở khía cạnh kiểm soát chất lượng, *Beattie, Fearnley & Hines* (2013) và *Knechel et al.* (2013) khẳng định rằng các chính sách kiểm soát nội bộ, quy trình thẩm định và văn hóa tổ chức là những yếu tố bảo đảm độ tin cậy của báo cáo kiểm toán và nâng cao hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Đáng chú ý, khuôn khổ *Audit Quality Framework* của *FRC* (2008) với 26 chỉ báo chia thành 5 nhóm – bao gồm văn hóa nghề nghiệp, kỹ năng, quy trình kiểm toán, kinh nghiệm và môi trường bên ngoài – được xem là chuẩn mực quan trọng trong việc duy trì chất lượng và hiệu quả kiểm toán khu vực công. Bên cạnh đó, *OECD* (2016) và *European Court of Auditors* (2024) cũng nhấn mạnh rằng nội dung kiểm toán cần bao quát toàn bộ vòng đời ngân sách, từ khâu lập dự toán đến quyết toán, nhằm bảo đảm tính minh bạch và nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Trên phương diện *phương pháp luận*, nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã áp dụng các công cụ định lượng để đo lường những nhân tố có tính định tính trong

kiểm toán. *Beattie & Fearnley* (1995), *Schroeder et al.* (1986), *Bakar et al.* (2005) và *Beattie et al.* (2013) đều sử dụng các kỹ thuật như phân tích nhân tố khám phá (EFA), hồi quy đa biến hoặc thang đo Likert nhằm lượng hóa ảnh hưởng của năng lực, kỹ năng và quy trình kiểm toán đối với chất lượng và hiệu quả kiểm toán. Những nghiên cứu này đã cung cấp thêm bằng chứng thực nghiệm và mở rộng khả năng so sánh quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán công, qua đó góp phần làm rõ các yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ.

Ở nhóm *đầu ra*, các nghiên cứu tập trung vào giá trị và tác động thực tiễn của kiến nghị kiểm toán đối với hiệu quả KTHĐ. *Hossain* (2013) khẳng định rằng một kế hoạch kiểm toán khoa học cùng với việc ứng dụng công nghệ thông tin sẽ giúp nâng cao tính kịp thời và khả năng áp dụng của kiến nghị kiểm toán. *Sharma, Boo & Tan* (2017) cho rằng chỉ khi kiến nghị kiểm toán có tính khả thi và phù hợp với thực tiễn quản lý thì chúng mới tạo ra tác động thực chất đối với hoạt động quản lý tài chính công. Cùng quan điểm, *Waymire, Webb & Tschakert* (2019) nhấn mạnh rằng giá trị của kiểm toán chỉ được khẳng định khi các khuyến nghị kiểm toán thực sự góp phần cải thiện hiệu quả quản lý và sử dụng ngân sách công, từ đó nâng cao hiệu quả KTHĐ.

Đối với nhóm *tương tác*, *Reichborn-Kjennerud* (2014) cho rằng sự phối hợp minh bạch và thiện chí giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán là điều kiện quan trọng để nâng cao hiệu quả KTHĐ. *Arif, Khan & Hussain* (2023), thông qua phân tích tổng hợp nhiều nghiên cứu trên phạm vi toàn cầu, cũng chỉ ra rằng sự thiếu phối hợp giữa các bên liên quan là một trong những nguyên nhân chính dẫn đến hiệu quả kiểm toán thấp, đặc biệt phổ biến tại các quốc gia đang phát triển.

Cuối cùng, ở nhóm *bối cảnh*, các yếu tố như môi trường pháp lý, văn hóa chính trị, đạo đức công và hạ tầng công nghệ thông tin được xem là nền tảng quan trọng đối với hiệu quả KTHĐ trong khu vực công. *Ahmad, Othman & Jusoff* (2009) chứng minh rằng tại Malaysia, sự ủng hộ của lãnh đạo địa phương và thái độ tích cực của các nhà quản lý là yếu tố then chốt bảo đảm hiệu quả kiểm toán. Gần đây hơn, *Drammah et al.* (2025), khi nghiên cứu so sánh giữa Gambia và Indonesia, khẳng định rằng văn hóa tổ chức, môi trường công nghệ và khung pháp lý quốc gia có ảnh hưởng chi phối đến mức độ thành công và hiệu quả của kiểm toán khu vực công. Cùng với đó, các tổ chức quốc tế như *FRC* (2008) và *European Court of Auditors* (2024) đều thống nhất rằng hệ thống pháp luật và các chuẩn mực quốc tế đóng vai trò quyết định trong việc duy trì hiệu quả, tính minh bạch và tính bền vững của hoạt động kiểm toán công.

Từ việc tổng hợp các công trình trên, có thể thấy hiệu quả KTHĐ trong việc sử dụng NSDP là kết quả tác động tổng hợp của nhiều nhóm nhân tố: năng lực, kinh nghiệm, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên; nội dung, phương pháp, chế độ đãi ngộ và cơ chế kiểm soát chất lượng trong quy trình kiểm toán; chất lượng và tính khả thi của kiến nghị kiểm toán; mức độ phối hợp giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán; cùng với đặc thù bối cảnh địa phương và khung pháp lý. Sự tương tác của các yếu tố này tạo nên một hệ thống toàn diện, phản ánh bản chất phức tạp của hiệu quả KTHĐ trong khu vực công. Việc kế thừa các nghiên cứu quốc tế (*Mihret et al.*, 2007; *Ahmad et al.*, 2009; *Cohen et al.*, 2010; *Arif et al.*, 2023; *European Court of Auditors*, 2024; *Drammah et al.*, 2025) kết hợp với các công trình trong nước (*Nguyễn Lương Thuyết*, 2020; *Trần Văn Điệp*, 2023; *Tuấn & Dũng*, 2024) đã tạo nền tảng vững chắc cho việc phát triển mô hình kiểm định hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP tại Việt Nam.

Bổ sung thêm, các lý thuyết nền tảng như Lý thuyết vốn nhân lực (*Human Capital Theory* – *Becker*, 1964), Lý thuyết đại diện (*Agency Theory* – *Jensen & Meckling*, 1976), Lý thuyết thể chế (*Institutional Theory* – *Meyer & Rowan*, 1977), Lý thuyết quản lý công mới (*New Public Management* – *Hood*, 1991; *Pollitt & Bouckaert*, 2011) và Lý thuyết giá trị công (*Public Value Theory* – *Moore*, 1995) đã cung cấp cơ sở lý luận quan trọng để giải thích cơ chế hình thành, vận hành và cải thiện hiệu quả KTHĐ trong khu vực công. Việc tích hợp các lý thuyết này cho phép nhìn nhận hiệu quả KTHĐ không chỉ như kết quả của một quy trình kỹ thuật nhằm phát hiện sai phạm, mà còn như một cơ chế quản trị hiện đại góp phần tăng cường tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và nâng cao giá trị công trong việc sử dụng NSDP.

1.2.3. Khoảng trống nghiên cứu

Mặc dù các nghiên cứu trong và ngoài nước đã góp phần hình thành nền tảng lý luận và phương pháp luận cho KTHĐ, song vẫn còn những hạn chế nhất định. Phần lớn công trình quốc tế tập trung vào khu vực công nói chung, nhưng làm rõ đặc thù của NSDP trong bối cảnh phân cấp tài chính và cải cách tài chính công. Ở Việt Nam, đa số nghiên cứu còn mang tính mô tả, thiếu tính hệ thống, chưa gắn kết giữa nội dung, tiêu chí và phương pháp kiểm toán, cũng như chưa tiếp cận xu hướng áp dụng các phương pháp kiểm toán hiện đại trong hoạt động KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Về nội dung, chưa có nghiên cứu nào xây dựng khung lý thuyết toàn diện cho KTHĐ việc sử dụng NSDP, đặc biệt với hai khoản chi trọng yếu là chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển. Về tiêu chí, dù khung 3E (kinh tế, hiệu quả, hiệu lực) được thừa nhận rộng rãi, nhưng đến nay vẫn thiếu hệ thống tiêu chí chuẩn hóa, làm rõ nội hàm và gắn với các chỉ báo có khả năng đo lường/khả năng lượng hóa phù

hợp với đặc thù NSDP. Về phương pháp, các công trình hiện nay chủ yếu dừng ở khung khái niệm, chưa tích hợp giữa kiểm toán theo kết quả, theo hệ thống và theo vấn đề.

Từ những hạn chế này, có thể xác định ba khoảng trống nghiên cứu chủ yếu: (i) thiếu nội dung KTHĐ cụ thể cho sử dụng NSDP; (ii) chưa có hệ thống tiêu chí toàn diện, chuẩn hóa và có khả năng lượng hóa theo khung 3E; và (iii) phương pháp kiểm toán còn rời rạc, chủ yếu dựa trên các phương pháp kiểm toán chung, chưa có phương pháp riêng cho KTHĐ. Trên cơ sở đó, luận án định hướng: (1) hoàn thiện hệ thống tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP; (2) Hoàn thiện nội dung kiểm toán tập trung vào các khoản chi trọng yếu; và (3) đổi mới phương pháp kiểm toán nhằm nâng cao tính minh bạch, hiệu quả và khả năng phát hiện rủi ro trong việc sử dụng NSDP

1.3. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu của luận án

1.3.1. Mục tiêu nghiên cứu

1.3.1.1 Mục tiêu nghiên cứu chung

Trên cơ sở xác định khoảng trống nghiên cứu về nội dung, tiêu chí và phương pháp KTHĐ việc sử dụng NSDP, luận án nhằm xây dựng và hoàn thiện khung lý luận, đánh giá có hệ thống thực trạng và đề xuất các giải pháp hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện, qua đó góp phần nâng cao hiệu quả KTHĐ, tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong việc sử dụng NSDP.

1.3.1.2. Mục tiêu nghiên cứu cụ thể

Để trực tiếp giải quyết các khoảng trống nghiên cứu đã xác định, luận án hướng tới ba mục tiêu nghiên cứu cụ thể sau:

1. Hoàn thiện cơ sở lý luận và hệ thống tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP, theo hướng xây dựng bộ tiêu chí toàn diện, chuẩn hóa và có khả năng lượng hóa theo khung 3E, làm cơ sở cho đánh giá hiệu quả sử dụng NSDP.
2. Phân tích, đánh giá thực trạng nội dung và các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện, tập trung vào các khoản chi ngân sách trọng yếu, nhằm làm cơ sở đề xuất khuyến nghị và điều kiện hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP.
3. Đề xuất các giải pháp hoàn thiện nội dung và phương pháp KTHĐ việc sử dụng NSDP, theo hướng đổi mới phương pháp tiếp cận kiểm toán phù hợp với đặc thù KTHĐ, nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán, tính minh bạch và khả năng phát hiện rủi ro trong quản lý, sử dụng NSDP.

1.3.2. Câu hỏi nghiên cứu

1.3.2.1. Câu hỏi nghiên cứu tổng quát .

Xuất phát từ những khoảng trống nghiên cứu về nội dung, tiêu chí và phương pháp KTHĐ việc sử dụng NSDP, luận án đặt ra câu hỏi nghiên cứu tổng quát sau: KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN thực hiện hiện nay được tổ chức và triển khai như thế nào, còn tồn tại những hạn chế gì và cần được hoàn thiện ra sao để nâng cao hiệu quả KTHĐ, góp phần tăng cường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong việc sử dụng NSDP?

1.3.2.2. Các câu hỏi nghiên cứu cụ thể.

Để trả lời câu hỏi tổng quát trên và gắn với các khoảng trống nghiên cứu đã xác định, luận án tập trung giải quyết bốn câu hỏi nghiên cứu cụ thể sau:

1. Cơ sở lý luận về KTHĐ việc sử dụng NSDP gồm những nội dung, tiêu chí và phương pháp chủ yếu nào, và những vấn đề lý luận nào còn chưa được làm rõ trong các nghiên cứu trước đây?

2. Thực trạng KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện hiện nay ra sao, xét trên các khía cạnh nội dung kiểm toán, tiêu chí đánh giá và phương pháp kiểm toán?

3. Những nhân tố nào ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP?

4. Cần áp dụng những giải pháp và khuyến nghị nào để hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện, nhằm khắc phục các khoảng trống nghiên cứu và hạn chế thực tiễn đã được chỉ ra?

1.4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án

Đối tượng nghiên cứu của luận án: Luận án tập trung nghiên cứu KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước thực hiện. Cụ thể, nghiên cứu làm rõ nội dung, tiêu chí và phương pháp KTHĐ nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong sử dụng NSDP.

Phạm vi nghiên cứu của luận án:

Phạm vi về nội dung: Nghiên cứu các vấn đề lý luận và thực tiễn về KTHĐ việc sử dụng NSDP, bao gồm tiêu chí đánh giá, phương pháp kiểm toán, nội dung thực hiện. Luận án không nghiên cứu việc sử dụng nguồn thu NSDP mà tập trung vào kiểm toán các khoản chi từ NSDP. Nội dung KTHĐ chủ yếu tập trung vào hai nội dung chính: chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển. Luận án nghiên cứu KTHĐ theo quan điểm tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của đối tượng kiểm toán.

Về phạm vi nghiên cứu, luận án không mở rộng sang các nội dung quản lý tài chính công khác mà chỉ tiếp cận KTHĐ việc sử dụng NSDP thông qua khung đánh giá 3E, làm rõ hệ thống tiêu chí, nội dung và phương pháp kiểm toán đối với hai

nhóm chi trọng yếu là chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển, bảo đảm tính tập trung, nhất quán với mục tiêu và đối tượng nghiên cứu đã xác định.

Phạm vi về không gian:

Nghiên cứu được thực hiện thông qua khảo sát, thu thập tài liệu thực tế về KTHĐ việc sử dụng NSDP do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện, minh họa dẫn chứng các cuộc kiểm toán tại một số tỉnh, thành phố khu vực phía Bắc Việt Nam. Khu vực này có đặc điểm kinh tế, xã hội đa dạng, bao gồm các địa phương công nghiệp, dịch vụ, nông nghiệp, miền núi và ven biển, qua đó phản ánh tương đối toàn diện bức tranh việc sử dụng NSDP. Đồng thời, đây là khu vực được Kiểm toán Nhà nước Việt Nam tiến hành KTHĐ thường xuyên giai đoạn 2018–2024, cung cấp nguồn dữ liệu thứ cấp liên tục, tin cậy. Sự thuận lợi về địa lý và sự phối hợp tích cực từ các đơn vị được kiểm toán cũng tạo điều kiện cho việc thu thập dữ liệu sơ cấp, bảo đảm tiến độ và chất lượng nghiên cứu. Với sự đa dạng và tính bao quát này, khu vực phía Bắc có thể được xem như mẫu nghiên cứu điển hình, cho phép khái quát hóa kết quả nghiên cứu đối với các địa phương có điều kiện tương đồng trên phạm vi cả nước.

Phạm vi về thời gian: Luận án phân tích thực trạng KTHĐ việc sử dụng NSDP tại Việt Nam do Kiểm toán Nhà nước thực hiện, trên cơ sở dữ liệu và số liệu kiểm toán được tổng hợp từ các cuộc kiểm toán trong giai đoạn 2019–2024 (tương ứng với các năm ngân sách 2018–2023).

1.5. Phương pháp nghiên cứu

1.5.1. Phương pháp nghiên cứu định tính

Luận án sử dụng chủ yếu phương pháp định tính để khảo sát thực trạng KTHĐ việc sử dụng NSDP do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện. Luận án đã vận dụng phương pháp nghiên cứu định tính làm công cụ chủ đạo nhằm phân tích sâu thực trạng, nhận diện các vấn đề nổi bật và tìm hiểu nguyên nhân của những hạn chế trong thực tiễn kiểm toán. Cách tiếp cận định tính được triển khai thông qua việc tổng hợp, đối chiếu và phân tích các nguồn dữ liệu thứ cấp, bao gồm hệ thống báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2018–2024, các chuẩn mực kiểm toán công, văn bản pháp lý và báo cáo quyết toán NSDP. Song song đó, tác giả quan sát trực tiếp các cuộc KTHĐ tại một số tỉnh, thành phố khu vực phía Bắc, nơi có sự đa dạng về điều kiện kinh tế – xã hội, để ghi nhận quy trình, phương pháp và cách thức vận dụng tiêu chí trong thực tế.

Đặc biệt, luận án thực hiện phỏng vấn sâu 20 chuyên gia và cán bộ có kinh nghiệm, bao gồm lãnh đạo cấp vụ, trưởng đoàn kiểm toán, tổ trưởng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước, cùng với cán bộ tài chính và đại biểu Hội đồng nhân dân tại các địa

phương. Nội dung phỏng vấn tập trung vào các vấn đề như: mức độ phù hợp của mục tiêu, nội dung và tiêu chí KTHĐ; phương pháp tiếp cận được sử dụng trong kiểm toán; năng lực chuyên môn và mức độ độc lập nghề nghiệp của kiểm toán viên; cơ chế phối hợp giữa Kiểm toán Nhà nước với đơn vị được kiểm toán; cũng như các rào cản thể chế và tổ chức ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Việc kết hợp nhiều kỹ thuật nghiên cứu định tính như phân tích tài liệu, quan sát thực tiễn và phỏng vấn chuyên gia cho phép tác giả đánh giá thực trạng một cách toàn diện, phản ánh trung thực các góc nhìn từ những chủ thể trực tiếp tham gia vào hoạt động kiểm toán. Đồng thời, phương pháp này giúp làm rõ mối quan hệ giữa khung lý luận và thực tiễn áp dụng, từ đó xác định những kết quả đạt được, các hạn chế còn tồn tại và nguyên nhân cốt lõi ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Những kết quả phân tích này là cơ sở khoa học quan trọng cho việc đề xuất các giải pháp hoàn thiện nội dung, tiêu chí và phương pháp KTHĐ trong các chương tiếp theo của luận án.

Ngoài ra, phương pháp nghiên cứu định tính còn được sử dụng ở giai đoạn đầu của nghiên cứu nhằm khám phá và kiểm chứng sơ bộ các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Thông qua việc tổng hợp tài liệu lý thuyết, quan sát thực tiễn và phỏng vấn sâu các chuyên gia – bao gồm lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán viên và cán bộ tài chính địa phương – tác giả thu thập thông tin liên quan đến năng lực và kinh nghiệm của kiểm toán viên, kỹ năng chuyên môn, quy trình kiểm toán, môi trường pháp lý, cơ chế tổ chức và mức độ phối hợp giữa các bên liên quan trong quá trình kiểm toán.

Kết quả phân tích định tính cho thấy ba nhóm nhân tố chính ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, bao gồm:

- (i) nhóm nhân tố thuộc về kiểm toán viên, phản ánh năng lực chuyên môn, kinh nghiệm, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp;
- (ii) nhóm nhân tố thuộc về tổ chức Kiểm toán Nhà nước, bao gồm nội dung kiểm toán, phương pháp tiếp cận, chế độ đãi ngộ và cơ chế kiểm soát chất lượng;
- (iii) nhóm nhân tố thuộc môi trường bên ngoài, liên quan đến bối cảnh pháp lý, cơ chế phối hợp và điều kiện quản lý ngân sách tại địa phương.

Những kết quả này là cơ sở quan trọng để xây dựng mô hình nghiên cứu, hệ thống thang đo gồm 12 biến quan sát với 51 chỉ báo, phục vụ cho bước phân tích định lượng nhằm kiểm định mức độ tác động của các nhân tố đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP trong các phần tiếp theo của luận án

1.5.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

Trên cơ sở kết quả của nghiên cứu định tính, luận án tiếp tục triển khai nghiên cứu định lượng nhằm kiểm định mô hình nghiên cứu và các giả thuyết về mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP. Mục tiêu của nghiên cứu định lượng là đo lường và xác định mức độ tác động của các nhân tố đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP, qua đó kiểm chứng các giả thuyết nghiên cứu được đề xuất trong mô hình.

Dữ liệu nghiên cứu được thu thập thông qua bảng hỏi cấu trúc, sử dụng thang đo Likert 5 mức để đánh giá mức độ tác động của các nhân tố đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP (1 – *rất thấp*; 2 – *thấp*; 3 – *trung bình*; 4 – *cao*; 5 – *rất cao*). Bảng hỏi được gửi đến 350 đối tượng khảo sát, bao gồm lãnh đạo và kiểm toán viên của Kiểm toán Nhà nước, cán bộ Sở Tài chính và đại biểu Hội đồng nhân dân tại các địa phương. Sau quá trình thu thập và sàng lọc, 345 phiếu hợp lệ được sử dụng cho phân tích, đáp ứng yêu cầu về cỡ mẫu đối với nghiên cứu định lượng.

Cấu trúc bảng hỏi gồm bốn phần chính: (i) thông tin chung của người trả lời; (ii) đánh giá thực tiễn KTHĐ việc sử dụng NSĐP; (iii) đánh giá mức độ tác động của 12 nhân tố độc lập đến hiệu quả KTHĐ; và (iv) đánh giá mức độ đạt được của các tiêu chí 3E, bao gồm tính kinh tế (Economy), hiệu quả (Efficiency) và hiệu lực (Effectiveness), được sử dụng làm cơ sở đo lường biến phụ thuộc là hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP (HQKT).

Dữ liệu sau khi thu thập được mã hóa và xử lý bằng phần mềm SPSS phiên bản 26.0 thông qua các bước phân tích sau: (i) thống kê mô tả nhằm khái quát đặc điểm mẫu nghiên cứu; (ii) kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha, với ngưỡng chấp nhận $\geq 0,7$; (iii) phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis – EFA) nhằm xác định cấu trúc các nhân tố, với điều kiện hệ số KMO $\geq 0,6$ và kiểm định Bartlett's Test có ý nghĩa thống kê (Sig < 0,05); (iv) phân tích tương quan Pearson nhằm xem xét mối quan hệ giữa các biến; và (v) phân tích hồi quy tuyến tính đa biến để xác định mức độ và chiều hướng tác động của từng nhân tố độc lập đến biến phụ thuộc là hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP (HQKT).

Kết quả phân tích định lượng cho phép đánh giá mức độ tác động của từng nhóm nhân tố đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP, đồng thời cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho việc kiểm định mô hình nghiên cứu và làm cơ sở đề xuất các giải pháp nâng cao hiệu quả KTHĐ do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện.

1.6. Những đóng góp mới của luận án

1.6.1. Những đóng góp mới về học thuật, lý luận:

Luận án đóng góp vào việc bổ sung và phát triển cơ sở lý luận về KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN thực hiện. Trên phương diện lý luận, nghiên cứu đã hệ thống hóa và làm rõ bản chất, vai trò, mục tiêu và nguyên tắc của KTHĐ việc sử dụng NSDP, đồng thời xây dựng khung lý thuyết về các tiêu chí đánh giá dựa trên mô hình 3E (tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực). Luận án chỉ ra cách thức vận dụng mô hình này trong kiểm toán NSDP, qua đó hình thành khung đánh giá toàn diện về hiệu quả sử dụng ngân sách. Ngoài ra, luận án còn phát triển cách tiếp cận kiểm toán tích hợp giữa kiểm toán theo kết quả, kiểm toán theo hệ thống và kiểm toán theo vấn đề, nhằm đảm bảo việc đánh giá được tiến hành khách quan, đa chiều và phản ánh đầy đủ thực trạng sử dụng NSDP. Những đóng góp này không chỉ làm phong phú thêm lý luận về KTHĐ trong bối cảnh Việt Nam mà còn mở rộng hướng tiếp cận theo chuẩn mực quốc tế, góp phần nâng cao giá trị khoa học và ứng dụng của mô hình 3E trong lĩnh vực tài chính công.

1.6.2. Những đóng góp mới về thực tiễn của luận án

Xuất phát từ các khoảng trống nghiên cứu về nội dung, tiêu chí và phương pháp KTHĐ việc sử dụng NSDP, đồng thời hướng tới mục tiêu nâng cao hiệu quả, tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý, sử dụng NSDP, luận án đã tạo ra những đóng góp mới có giá trị thực tiễn đối với hoạt động kiểm toán nhà nước tại Việt Nam.

Thứ nhất, luận án cung cấp hệ thống bằng chứng thực tiễn có độ tin cậy về KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện trong giai đoạn 2019–2024. Trên cơ sở dữ liệu thu thập từ báo cáo kiểm toán, hồ sơ nghiệp vụ, khảo sát và phỏng vấn tại nhiều địa phương, nghiên cứu đã đánh giá một cách có hệ thống thực trạng KTHĐ. Kết quả nghiên cứu không chỉ chỉ ra những kết quả tích cực đã đạt được, mà còn xác định rõ các hạn chế chủ yếu và nguyên nhân, đặc biệt là sự thiếu thống nhất trong áp dụng tiêu chí 3E, nội dung kiểm toán còn dàn trải, và phương pháp kiểm toán chủ yếu dựa trên các kỹ thuật kiểm toán chung, chưa phản ánh đầy đủ bản chất của KTHĐ.

Thứ hai, trên cơ sở khắc phục khoảng trống về tiêu chí kiểm toán, luận án đã đề xuất và hoàn thiện bộ tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP theo khung 3E, được xây dựng theo hướng toàn diện, có cấu trúc rõ ràng và gắn với các chỉ báo có khả năng lượng hóa. Bộ tiêu chí này góp phần làm rõ nội hàm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng NSDP, đồng thời tăng tính minh bạch, khả năng so sánh và khả năng vận dụng trong thực tiễn kiểm toán tại Kiểm toán Nhà nước Việt Nam.

Thứ ba, nhằm khắc phục khoảng trống về nội dung kiểm toán, luận án đã định hướng hoàn thiện nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP, theo hướng tập trung vào các khoản chi ngân sách trọng yếu, đặc biệt là chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển. Cách tiếp cận này giúp nâng cao trọng tâm, trọng điểm của KTHĐ, đồng thời tạo điều kiện đánh giá đầy đủ hơn mối quan hệ giữa nguồn lực đầu vào, quá trình sử dụng và kết quả đầu ra trong quản lý NSDP.

Thứ tư, để xử lý khoảng trống về phương pháp kiểm toán, luận án đã đề xuất các giải pháp đổi mới phương pháp và công cụ KTHĐ, theo hướng xây dựng phương pháp kiểm toán phù hợp với đặc thù KTHĐ việc sử dụng NSDP. Các giải pháp nhấn mạnh việc tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin và phân tích dữ liệu, kết hợp với tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro, nhằm nâng cao khả năng phát hiện sai sót, bất cập và rủi ro trong sử dụng NSDP, đồng thời gia tăng giá trị gia tăng của kết quả kiểm toán.

Thứ năm, luận án đã xây dựng và kiểm định mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP tại Việt Nam, qua đó định lượng mức độ tác động của từng nhóm nhân tố và cung cấp cơ sở thực nghiệm cho việc hoàn thiện KTHĐ theo hướng dựa trên bằng chứng.

Bên cạnh đó, luận án còn đưa ra các khuyến nghị thực tiễn về hoàn thiện khung pháp lý, cơ chế phối hợp giữa Kiểm toán Nhà nước với các cơ quan quản lý NSDP, cũng như nâng cao năng lực chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và điều kiện làm việc của kiểm toán viên. Những khuyến nghị này góp phần tăng cường tính khả thi của việc áp dụng KTHĐ trong thực tiễn, đồng thời từng bước tiệm cận các thông lệ và chuẩn mực quốc tế.

Tổng thể, những đóng góp mới về thực tiễn của luận án không chỉ trực tiếp khắc phục các khoảng trống nghiên cứu đã được xác định, mà còn cung cấp luận cứ khoa học có giá trị cho việc hoàn thiện hoạt động kiểm toán nhà nước và nâng cao hiệu quả quản trị tài chính công, qua đó thúc đẩy minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả sử dụng NSDP trong bối cảnh mới.

1.7. Kết cấu của luận án

Nội dung chính của luận án được kết cấu gồm các chương như sau:

- **Chương 1:** Giới thiệu về đề tài nghiên cứu
- **Chương 2:** Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương
- **Chương 3:** Thực trạng và các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương ở Việt Nam do kiểm toán nhà nước thực hiện
- **Chương 4:** Giải pháp và khuyến nghị hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương ở Việt Nam do kiểm toán nhà nước thực hiện

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN.

2.1. Tổng quan về ngân sách địa phương và việc sử dụng ngân sách địa phương

2.1.1. *Khái niệm, bản chất, vai trò của ngân sách địa phương và việc sử dụng ngân sách địa phương*

Theo khoản 13, Điều 4 Luật Ngân sách Nhà nước năm 2015, NSDP được định nghĩa là “Các khoản thu ngân sách nhà nước phân cấp cho cấp địa phương hưởng, thu bổ sung từ ngân sách trung ương cho NSDP, và các khoản chi ngân sách nhà nước thuộc nhiệm vụ chi của cấp địa phương”. Như vậy, NSDP không chỉ đơn thuần là tập hợp các khoản thu, chi theo quy định pháp luật, mà còn là công cụ tài chính công chủ yếu để chính quyền địa phương thực hiện chức năng quản lý nhà nước, cung cấp dịch vụ công, đầu tư phát triển kết cấu hạ tầng, bảo đảm an sinh xã hội và thúc đẩy tăng trưởng kinh tế xã hội bền vững. Từ khái niệm này có thể thấy, nền tảng pháp lý giữ vai trò định hình phạm vi và phương thức sử dụng NSDP, đồng thời tạo cơ sở để xem xét bản chất của hoạt động này.

Bản chất của việc sử dụng NSDP phản ánh cách thức chính quyền cấp tỉnh, cấp xã huy động, phân bổ và quản lý các nguồn lực tài chính công nhằm thực hiện mục tiêu phát triển kinh tế xã hội, bảo đảm an sinh xã hội và duy trì hoạt động quản lý nhà nước tại địa phương. Việc sử dụng NSDP không chỉ là quá trình thu chi theo quy định pháp luật, mà còn là một công cụ quản trị tài chính công chiến lược, chịu sự chi phối bởi các nguyên tắc công khai, minh bạch, tiết kiệm, hiệu quả và trách nhiệm giải trình (Luật NSNN 2015, Điều 8).

Mặc dù có tính độc lập tương đối trong khuôn khổ ngân sách nhà nước thống nhất, NSDP vẫn chịu sự giám sát của Hội đồng nhân dân, sự điều hành của Ủy ban nhân dân các cấp và phải tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của quản lý tài chính công hiện đại. Theo INTOSAI (2019), việc sử dụng NSDP cần bảo đảm ba tiêu chí trọng yếu: tính kinh tế tối ưu hóa chi tiêu công với chi phí thấp nhất; tính hiệu quả bảo đảm đầu vào được chuyển hóa thành đầu ra có giá trị gia tăng; và tính hiệu lực đạt được mục tiêu chính sách và tác động xã hội mong đợi.

Trên thực tế, NSDP giữ vai trò huyết mạch trong bảo đảm hoạt động của bộ máy chính quyền, đầu tư phát triển hạ tầng thiết yếu (giao thông, y tế, giáo dục, công trình công cộng), cung cấp dịch vụ công cơ bản (vệ sinh môi trường, chiếu sáng, an ninh trật tự) và thực hiện các chương trình an sinh xã hội (hỗ trợ người nghèo, người thất nghiệp, nhóm yếu thế). Điều này cho thấy việc sử dụng NSDP

không chỉ mang tính tài chính kế toán, mà còn là công cụ quản trị chiến lược, đòi hỏi quá trình lập kế hoạch, phân bổ và giám sát sử dụng nguồn lực công phải được thực hiện một cách khoa học, minh bạch và gắn với trách nhiệm giải trình.

Xuất phát từ bản chất trên, NSDP còn giữ vai trò điều tiết và cân đối phát triển giữa các khu vực, bảo đảm ổn định tài khóa và hướng tới phát triển bền vững. Việc sử dụng NSDP cần được đánh giá không chỉ dựa trên tuân thủ pháp luật mà còn trên kết quả và tác động xã hội thực tế, tạo tiền đề cho hoạt động KTHĐ (performance audit) nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực công.

Tóm lại, sử dụng NSDP là một quá trình quản trị tài chính công mang tính hệ thống, vừa tuân thủ khuôn khổ pháp luật, vừa hướng đến tối ưu hóa việc sử dụng nguồn lực trong bối cảnh gia tăng yêu cầu về hiệu quả việc sử dụng NSDP. Đồng thời, quá trình này gắn chặt với ba tiêu chí trọng tâm: kinh tế, hiệu quả và hiệu lực, cũng chính là mục tiêu then chốt của KTHĐ việc sử dụng NSDP hiện nay. Chính từ yêu cầu đó, KTHĐ việc sử dụng NSDP được đặt ra như một công cụ đánh giá độc lập, khách quan nhằm cung cấp thông tin, tin cậy cho cơ quan giám sát và cộng đồng, qua đó góp phần tăng cường tính minh bạch, hiệu quả và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công.

2.1.2. Nội dung, nguyên tắc và quy trình sử dụng ngân sách địa phương

➤ Nội dung sử dụng ngân sách địa phương

Việc sử dụng NSDP, một công cụ của chính sách tài chính Quốc gia có tác động rất lớn đối với sự phát triển của nền kinh tế. Sử dụng NSDP chủ yếu bao gồm chi cho đầu tư phát triển và chi tiêu dùng thường xuyên gọi chung là nhiệm vụ chi. Nhiệm vụ chi của NSDP được quy định cụ thể tại Điều 16 Nghị định 163/2016/NĐ-CP và Điều 6 Thông tư 342/2016/TT-BTC của Việt nam, bao gồm ba nhóm cơ bản: chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển và chi dự phòng bổ sung quỹ dự trữ tài chính.

Chi thường xuyên chủ yếu nhằm duy trì hoạt động của bộ máy quản lý nhà nước, bảo đảm cung cấp dịch vụ công và thực hiện các chính sách kinh tế xã hội của địa phương. Cụ thể, (i) giáo dục, đào tạo và dạy nghề là lĩnh vực then chốt, bảo đảm kinh phí cho hệ thống giáo dục từ mầm non đến đại học, giáo dục nghề nghiệp và bồi dưỡng chuyên môn; (ii) khoa học và công nghệ phục vụ nghiên cứu, ứng dụng và đổi mới sáng tạo; (iii) quốc phòng, an ninh và trật tự an toàn xã hội nhằm bảo vệ ổn định chính trị và an ninh địa phương; (iv) y tế, dân số và gia đình bao gồm y tế dự phòng, khám chữa bệnh, bảo hiểm y tế và công tác kế hoạch hóa gia đình; (v) văn hóa, thông tin, phát thanh, truyền hình và thể dục thể thao nhằm bảo tồn di sản, phát triển đời sống văn hóa – tinh thần; (vi) bảo vệ môi trường và ứng

phó biến đổi khí hậu bao gồm kiểm soát ô nhiễm, khắc phục sự cố môi trường và vệ sinh đô thị; (vii) các hoạt động kinh tế như quản lý hạ tầng giao thông, nông – lâm – ngư nghiệp, thủy lợi, phát triển nông thôn, xúc tiến đầu tư, thương mại, du lịch; (viii) hoạt động của cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị – xã hội; (ix) an sinh xã hội như cứu trợ, bảo trợ xã hội, phòng chống tệ nạn xã hội; và (x) các khoản chi khác theo quy định pháp luật, bao gồm nộp, trả ngân sách cấp trên.

Chi đầu tư phát triển có tính chất tích lũy và định hướng dài hạn, nhằm gia tăng năng lực sản xuất và cơ sở hạ tầng kinh tế xã hội. Trong đó, (i) đầu tư xây dựng cơ bản cho các chương trình, dự án phát triển do địa phương quản lý; (ii) đầu tư và hỗ trợ vốn cho doanh nghiệp cung cấp dịch vụ công ích, các tổ chức kinh tế, tổ chức tài chính tại địa phương; và (iii) các khoản chi đầu tư phát triển khác theo quy định của pháp luật nhằm thúc đẩy tăng trưởng bền vững.

Chi dự phòng và bổ sung quỹ dự trữ tài chính giữ vai trò là công cụ linh hoạt để ứng phó với các biến động bất thường và rủi ro tài khóa. Cụ thể, (i) chi dự phòng được sử dụng khi phát sinh các nhiệm vụ cấp bách như thiên tai, dịch bệnh, biến động giá cả; và (ii) bổ sung quỹ dự trữ tài chính nhằm tạo dư địa ngân sách, đảm bảo an toàn tài chính công và ổn định kinh tế vĩ mô trong các tình huống khẩn cấp.

Cơ cấu nhiệm vụ chi NSDP với ba nhóm trên phản ánh vai trò kép của ngân sách: vừa bảo đảm vận hành thường xuyên, vừa định hướng phát triển dài hạn, đồng thời duy trì cơ chế dự phòng tài chính nhằm nâng cao khả năng chống chịu trước các cú sốc kinh tế và xã hội.

➤ Nguyên tắc sử dụng ngân sách địa phương

Nguyên tắc thống nhất và toàn diện: Nguyên tắc này yêu cầu mọi khoản thu, chi NSDP phải được lập dự toán đầy đủ, đảm bảo tính chính xác và tổng hợp vào ngân sách nhà nước theo đúng quy trình. Điều này giúp tạo ra sự đồng bộ trong quản lý ngân sách, tránh tình trạng thất thoát hoặc chi tiêu không đúng mục đích. Quá trình thực hiện ngân sách phải tuân thủ các chế độ, tiêu chuẩn và định mức tài chính do các cơ quan có thẩm quyền quy định, đảm bảo ngân sách được sử dụng một cách hiệu quả và đúng mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội.

Nghiên cứu của Allen và cộng sự (2021) đã nhấn mạnh rằng việc đảm bảo tính thống nhất trong ngân sách giúp các địa phương quản lý nguồn lực hiệu quả hơn, đồng thời đảm bảo sự phối hợp chặt chẽ giữa các cơ quan quản lý ngân sách nhằm tối ưu hóa nguồn lực tài chính công.

Nguyên tắc công khai và minh bạch: Nguyên tắc này nhấn mạnh rằng mọi thông tin liên quan đến NSDP, bao gồm dự toán, kết quả thực hiện và quyết toán ngân sách, đều phải được công khai rộng rãi. Điều này giúp người dân dễ dàng tiếp cận thông

tin, theo dõi và giám sát quá trình sử dụng ngân sách của chính quyền địa phương. Việc minh bạch trong ngân sách là công cụ quan trọng để hạn chế tham nhũng, lãng phí và nâng cao trách nhiệm giải trình của các cơ quan Nhà nước.

Nghiên cứu của Robinson (2020) đã khẳng định rằng việc công khai thông tin tài chính không chỉ tạo ra lòng tin nơi công chúng mà còn giúp người dân tham gia vào việc đề xuất các ưu tiên ngân sách, từ đó góp phần cải thiện hiệu quả phân bổ NSDP.

Nguyên tắc hiệu quả và tiết kiệm: Nguyên tắc này đòi hỏi các địa phương phải sử dụng ngân sách công một cách hợp lý nhằm tối ưu hóa các nguồn lực, giảm thiểu lãng phí và đạt được các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội. Để thực hiện nguyên tắc này, các địa phương cần áp dụng các phương pháp đánh giá hiệu quả đầu tư, đặc biệt là phân tích chi phí - lợi ích (Cost-Benefit Analysis) để so sánh giữa chi phí đầu vào và kết quả đầu ra.

Nghiên cứu của Schick (2022) đã nhấn mạnh rằng việc sử dụng ngân sách hiệu quả đòi hỏi các địa phương cần ưu tiên các dự án có khả năng sinh lợi cao, đồng thời loại bỏ các khoản chi tiêu không cần thiết nhằm tối ưu hóa kết quả đầu tư công.

Nguyên tắc trách nhiệm giải trình: Nguyên tắc này yêu cầu các cơ quan Nhà nước, đặc biệt là chính quyền địa phương, phải chịu trách nhiệm về việc quản lý, sử dụng và báo cáo ngân sách. Cơ quan sử dụng ngân sách cần giải thích rõ các khoản chi tiêu, báo cáo công khai kết quả thực hiện ngân sách, đồng thời chịu trách nhiệm pháp lý nếu xảy ra sai phạm trong quản lý tài chính công.

Nghiên cứu của Ferry và cộng sự (2023) đã làm rõ rằng việc xây dựng cơ chế giám sát nội bộ kết hợp với báo cáo tài chính minh bạch là giải pháp quan trọng nhằm nâng cao trách nhiệm giải trình của các cơ quan sử dụng ngân sách công.

Nguyên tắc tham gia của cộng đồng: Nguyên tắc này đề cao vai trò của người dân trong việc góp ý, giám sát và theo dõi quá trình lập kế hoạch, phân bổ và thực hiện NSDP. Việc tham vấn ý kiến cộng đồng giúp chính quyền địa phương hiểu rõ hơn nhu cầu thực tế của người dân, từ đó đưa ra các quyết định ngân sách phù hợp và mang lại hiệu quả cao nhất.

Nghiên cứu của Saipuloh và cộng sự (2023) đã chỉ ra rằng việc khuyến khích người dân tham gia vào quy trình ngân sách giúp chính quyền xác định được các ưu tiên cấp bách, đồng thời nâng cao tính minh bạch và hiệu quả trong quản lý NSDP.

Việc tuân thủ các nguyên tắc này giúp chính quyền địa phương quản lý ngân sách hiệu quả, minh bạch và bền vững, đồng thời tạo điều kiện cho cộng đồng tham gia tích cực vào quá trình sử dụng ngân sách. Những nguyên tắc này không chỉ

nâng cao trách nhiệm giải trình mà còn góp phần quan trọng trong việc phát triển kinh tế - xã hội của các địa phương.

➤ **Quy trình sử dụng ngân sách địa phương**

Quy trình sử dụng NSDP là quá trình quản lý ngân sách được thực hiện theo một trình tự khoa học, trong một khoảng thời gian nhất định, nhằm bảo đảm việc huy động, phân bổ và sử dụng nguồn lực tài chính công tại cấp địa phương một cách hợp lý, công khai, minh bạch và hiệu quả. Quy trình này tuân thủ các quy định của Luật Ngân sách Nhà nước (NSNN) năm 2015, đồng thời tiệm cận với các chuẩn mực và khuyến nghị quốc tế về quản trị ngân sách công của Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD) và Quỹ Tiền tệ Quốc tế (IMF) (OECD, 2019; IMF, 2014). Quy trình NSDP bao gồm ba giai đoạn cơ bản có mối quan hệ hữu cơ, kế thừa và phản hồi lẫn nhau, gồm: (i) lập dự toán ngân sách, (ii) chấp hành ngân sách, và (iii) quyết toán ngân sách. Các giai đoạn này được thực hiện lặp lại hằng năm, hình thành chu kỳ ngân sách, áp dụng cho tất cả các cấp chính quyền địa phương. Lập dự toán ngân sách là khâu khởi đầu, có vai trò định hướng toàn bộ chu trình ngân sách, bao gồm dự báo nguồn thu, ước tính nhu cầu chi và xác định cân đối ngân sách (bội chi hoặc kết dư nếu có) dựa trên mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội và định hướng tài khóa của quốc gia và địa phương; theo Điều 43,45 Luật NSNN 2015, lập dự toán NSDP được thực hiện theo trình tự: các cơ quan, đơn vị sử dụng ngân sách lập dự toán gửi cơ quan tài chính cùng cấp; cơ quan tài chính tổng hợp, lập dự toán trình Ủy ban nhân dân (UBND); UBND trình Hội đồng nhân dân (HĐND) cùng cấp xem xét, quyết định; ở nhiều quốc gia, giai đoạn này được nâng cao bằng cách áp dụng khuôn khổ chi tiêu trung hạn (Medium-Term Expenditure Framework – MTEF) nhằm tăng tính dự báo và gắn kết kế hoạch ngân sách với chiến lược phát triển dài hạn (World Bank, 2013). Chấp hành ngân sách là quá trình tổ chức thực hiện các khoản thu chi NSDP theo dự toán đã được HĐND phê duyệt, bao gồm huy động và quản lý nguồn thu (thuế, phí, lệ phí, thu từ đất đai, bổ sung từ ngân sách trung ương), phân bổ và giải ngân các khoản chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển, chi dự phòng và điều chỉnh dự toán khi có biến động lớn; việc chấp hành ngân sách phải bảo đảm đúng mục tiêu, tiết kiệm, hiệu quả và tuân thủ thẩm quyền quy định tại Điều 52,54 Luật NSNN 2015; OECD (2019) khuyến nghị giai đoạn này cần tăng cường minh bạch, trách nhiệm giải trình và cơ chế giám sát độc lập nhằm hạn chế chi vượt dự toán hoặc nợ đọng ngân sách. Quyết toán ngân sách là giai đoạn tổng kết, đánh giá kết quả thực hiện ngân sách sau một kỳ tài chính nhằm xác định tính trung thực, hợp pháp và hiệu quả sử dụng nguồn lực công; theo Điều 61–63 Luật NSNN 2015 và Nghị định số 31/2017/NĐ-CP, quy trình này bao

gồm: lập báo cáo quyết toán của các đơn vị sử dụng ngân sách; cơ quan tài chính thẩm định và tổng hợp quyết toán cấp mình; UBND trình HĐND phê chuẩn; sau đó kết quả được gửi Kiểm toán Nhà nước để kiểm toán, bảo đảm tính khách quan và minh bạch; ở nhiều quốc gia, quyết toán ngân sách đồng thời là công cụ phản hồi, cung cấp dữ liệu đầu vào để cải thiện chất lượng lập dự toán và thúc đẩy ngân sách theo kết quả đầu ra (result-based budgeting) (IMF, 2014; OECD, 2019). Nhìn chung, quy trình NSDP được vận hành trong một chu kỳ ngân sách hằng năm nhưng ngày càng gắn kết với kế hoạch tài chính, ngân sách trung hạn và dài hạn, phù hợp với định hướng cải cách quản lý tài chính công và yêu cầu hội nhập quốc tế; việc thực hiện quy trình này chặt chẽ, công khai và minh bạch không chỉ nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực công mà còn tạo nền tảng cho phát triển kinh tế xã hội bền vững tại địa phương.

2.2. Cơ sở lý luận về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

2.2.1. Khái niệm, bản chất và vai trò của kiểm toán hoạt động

KTHĐ xuất hiện từ khoảng những năm 1940 và bắt đầu được áp dụng rộng rãi tại nhiều cơ quan kiểm toán nhà nước từ cuối những năm 1960 trong bối cảnh yêu cầu nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng nguồn lực công ngày càng được chú trọng. Trong quá trình phát triển, KTHĐ được gọi bằng nhiều thuật ngữ khác nhau như kiểm toán kết quả (performance audit), kiểm toán quản lý (management audit), kiểm toán việc sử dụng tiền (value-for-money audit) hay kiểm toán tổng hợp. Sự đa dạng về tên gọi phản ánh sự phát triển của loại hình kiểm toán này trong các hệ thống quản lý công khác nhau, đồng thời cho thấy phạm vi và nội dung của KTHĐ tương đối rộng và linh hoạt.

Mặc dù chưa có một định nghĩa hoàn toàn thống nhất, nhiều tổ chức nghề nghiệp và học giả đã đưa ra các cách tiếp cận khác nhau về KTHĐ. Văn phòng Trách nhiệm Giải trình của Chính phủ Hoa Kỳ (GAO) cho rằng KTHĐ bao gồm việc kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu quả và kiểm toán chương trình. Tổng Kiểm toán Canada định nghĩa KTHĐ là việc kiểm tra có hệ thống, có tổ chức và khách quan các hoạt động của Chính phủ nhằm cung cấp cho Quốc hội những đánh giá về hoạt động thông qua thông tin, quan sát và các khuyến nghị nhằm nâng cao trách nhiệm giải trình, hiệu quả và chất lượng dịch vụ công. Theo Arens và Loebbecke, KTHĐ là quá trình thẩm tra các trình tự và phương pháp tác nghiệp của một bộ phận trong tổ chức nhằm đánh giá mức độ hiệu năng và hiệu quả của hoạt động. Trong khi đó, Viện Kiểm toán viên Nội bộ (IIA) cho rằng KTHĐ là quá trình đánh giá có hệ thống về tính hữu hiệu, hiệu quả và tính kinh tế của các hoạt động dưới sự

kiểm soát của nhà quản lý, đồng thời đưa ra các kiến nghị thích hợp nhằm cải tiến hoạt động.

Từ các cách tiếp cận trên có thể thấy rằng, mặc dù có sự khác nhau về cách diễn đạt, các định nghĩa đều thống nhất ở một số đặc điểm cốt lõi của KTHĐ. Trước hết, đối tượng của KTHĐ là các hoạt động cụ thể của tổ chức, bao gồm quá trình quản lý, điều hành và sử dụng các nguồn lực. Thứ hai, chức năng của KTHĐ không chỉ dừng lại ở việc xác minh thông tin mà còn bao gồm việc kiểm tra, đánh giá và đưa ra các khuyến nghị nhằm cải thiện hiệu quả hoạt động. Thứ ba, mục tiêu của KTHĐ gắn với việc đánh giá ba khía cạnh cơ bản của hoạt động quản lý, bao gồm tính kinh tế (economy), tính hiệu quả (efficiency) và tính hiệu lực (effectiveness), thường được gọi chung là mô hình “3E”.

Về bản chất, KTHĐ là công cụ quan trọng nhằm đánh giá mối quan hệ giữa nguồn lực đầu vào (input), quá trình thực hiện (process) và kết quả đầu ra (output) của hoạt động. Thông qua việc xem xét cách thức huy động và sử dụng nguồn lực, cũng như mức độ đạt được mục tiêu đã đề ra, KTHĐ giúp phát hiện những hạn chế trong cơ chế quản lý, nhận diện các rủi ro trong việc sử dụng nguồn lực và đề xuất các giải pháp cải thiện hiệu quả hoạt động của tổ chức. Do đó, KTHĐ không chỉ tập trung vào việc phát hiện sai phạm mà còn hướng tới việc nâng cao hiệu quả quản lý và hiệu quả sử dụng nguồn lực.

Trong khu vực công, KTHĐ giữ vai trò đặc biệt quan trọng trong việc tăng cường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công. Thông qua việc đánh giá hiệu quả thực hiện các chương trình, chính sách và hoạt động công, KTHĐ cung cấp các thông tin độc lập và khách quan cho cơ quan lập pháp, cơ quan quản lý nhà nước và công chúng về mức độ hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực công. Đồng thời, các kết quả và khuyến nghị kiểm toán cũng góp phần hỗ trợ các cơ quan quản lý hoàn thiện cơ chế quản lý, nâng cao hiệu quả hoạt động và cải thiện chất lượng dịch vụ công.

Như vậy, KTHĐ có thể được hiểu là quá trình đánh giá độc lập, có hệ thống và khách quan đối với các hoạt động của tổ chức nhằm xác định mức độ kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc sử dụng các nguồn lực, đồng thời đưa ra các khuyến nghị nhằm cải thiện hiệu quả hoạt động và nâng cao trách nhiệm giải trình. Trong khu vực công, KTHĐ thường được áp dụng để đánh giá hiệu quả thực hiện các chương trình, chính sách và việc quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước. Trên cơ sở khung lý luận chung về KTHĐ, việc vận dụng vào KTHĐ đối với việc sử dụng NSDP cần được xem xét với những đặc thù riêng về đối tượng, mục tiêu và tiêu chí kiểm toán, được trình bày cụ thể trong các mục tiếp theo.

Bên cạnh việc xác định khái niệm, bản chất và vai trò của KTHĐ, trong lý luận kiểm toán hiện đại, nội dung và phương pháp kiểm toán cũng được xem là những thành tố quan trọng cấu thành khuôn khổ của KTHĐ. Nội dung KTHĐ thường gắn với việc đánh giá các khía cạnh kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động việc sử dụng thông qua việc xem xét mối quan hệ giữa đầu vào, quá trình thực hiện và kết quả đầu ra của hoạt động. Trong khi đó, phương pháp KTHĐ được xây dựng dựa trên các cách tiếp cận khác nhau như kiểm toán theo kết quả, kiểm toán theo hệ thống và kiểm toán theo vấn đề, nhằm giúp kiểm toán viên thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán một cách toàn diện. Trên cơ sở lý luận chung này, việc vận dụng vào KTHĐ đối với việc sử dụng NSDP cần được cụ thể hóa về nội dung và phương pháp kiểm toán phù hợp với đặc thù việc sử dụng ngân sách ở cấp địa phương, được trình bày chi tiết trong các mục tiếp theo.

2.2.2. Khái niệm, bản chất và vai trò của kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

KTHĐ việc sử dụng NSDP, theo Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước Việt Nam số 300 – *Các nguyên tắc cơ bản của KTHĐ* (KTNN, 2020), là quá trình kiểm tra và đánh giá độc lập, khách quan và có hệ thống nhằm xác định tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý, phân bổ và sử dụng các nguồn lực tài chính công do ngân sách nhà nước phân cấp cho địa phương. Hoạt động này tập trung xem xét các chương trình, dự án, chính sách hoặc lĩnh vực chi tiêu cụ thể nhằm đánh giá mức độ đạt được mục tiêu đề ra, đồng thời phân tích nguyên nhân của những hạn chế và đưa ra các kiến nghị nhằm nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng ngân sách.

Theo chuẩn mực ISSAI 300 của INTOSAI (2019) và hướng dẫn của Cơ quan Kiểm toán Chính phủ Hoa Kỳ (GAO, 2021), KTHĐ không chỉ dừng lại ở việc đánh giá tính tuân thủ hay phát hiện sai phạm, mà còn bao gồm việc xem xét mức độ tiết kiệm, hợp lý và tối ưu trong việc sử dụng nguồn lực công, đồng thời xác định các nguyên nhân sâu xa của sự kém hiệu quả nhằm phục vụ cho việc cải thiện quản trị công. Trong bối cảnh đó, KTHĐ việc sử dụng NSDP trở thành công cụ quan trọng để đánh giá hiệu quả của các hoạt động quản lý và sử dụng ngân sách ở cấp chính quyền địa phương.

Từ khái niệm trên có thể thấy rằng bản chất của KTHĐ việc sử dụng NSDP không chỉ dừng lại ở việc phát hiện các sai sót hoặc bất cập trong quá trình sử dụng NSDP, mà còn tập trung vào việc phân tích các nguyên nhân gốc rễ của tình trạng lãng phí nguồn lực, trùng lặp chi tiêu, thiếu minh bạch hoặc chưa đạt được mục tiêu chính sách. Trên cơ sở đó, KTHĐ đưa ra các kiến nghị nhằm nâng cao hiệu quả

quản lý và sử dụng NSDP, đồng thời tăng cường trách nhiệm giải trình và tính minh bạch trong quản lý tài chính công.

Xét từ góc độ quản trị công, KTHĐ việc sử dụng NSDP không chỉ thực hiện chức năng giám sát mà còn góp phần thúc đẩy cải thiện hiệu quả quản lý tài chính công. Đối với cơ quan Kiểm toán Nhà nước, KTHĐ là công cụ quan trọng để thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát và tư vấn chính sách, qua đó phát hiện những hạn chế mang tính hệ thống trong quản lý ngân sách và đề xuất các định hướng cải cách. Đối với các cơ quan quản lý địa phương, kết quả KTHĐ cung cấp những thông tin phản hồi khách quan về tình hình quản lý và sử dụng ngân sách, góp phần cải thiện cơ chế phân bổ nguồn lực, quy trình ra quyết định, mức độ minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý ngân sách.

Có thể khái quát rằng KTHĐ việc sử dụng NSDP mang hai chức năng cơ bản: (i) chức năng giám sát và kiểm soát việc quản lý, phân bổ và sử dụng ngân sách của chính quyền địa phương; và (ii) chức năng đánh giá và kiến nghị cải thiện nhằm nâng cao hiệu quả quản trị tài chính công. Thông qua các kết luận và kiến nghị kiểm toán, hoạt động này góp phần tối ưu hóa việc sử dụng nguồn lực công và nâng cao hiệu quả quản lý ngân sách ở cấp địa phương.

Bên cạnh các đặc điểm chung của KTHĐ trong khu vực công, KTHĐ việc sử dụng NSDP còn có một số đặc điểm riêng. Thứ nhất, đối tượng kiểm toán gắn trực tiếp với quá trình phân bổ, quản lý và sử dụng NSDP phục vụ cho các mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội của địa phương. Thứ hai, nội dung kiểm toán thường bao quát nhiều lĩnh vực chỉ tiêu công khác nhau như chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển và các chương trình, dự án công, do đó phạm vi kiểm toán mang tính liên ngành và có mức độ phức tạp cao. Thứ ba, kết quả kiểm toán không chỉ phục vụ cho hoạt động quản lý tài chính mà còn góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình của chính quyền địa phương trước cơ quan dân cử và xã hội.

Những đặc điểm trên cho thấy KTHĐ việc sử dụng NSDP vừa kế thừa các nguyên tắc chung của KTHĐ trong khu vực công, vừa mang những yêu cầu riêng về đối tượng, nội dung và phạm vi kiểm toán. Trên cơ sở đó, việc xác định mục tiêu KTHĐ việc sử dụng NSDP trở thành nội dung quan trọng nhằm định hướng phạm vi và phương pháp thực hiện kiểm toán, được trình bày cụ thể trong mục tiếp theo.

2.2.3. Mục tiêu kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

KTHĐ ngày càng được quan tâm và phát triển trong khu vực công, đặc biệt ở cấp chính quyền địa phương nơi trực tiếp quản lý, phân bổ và sử dụng phần lớn ngân sách nhà nước cho các chương trình, dự án và hoạt động thiết yếu. Trong bối cảnh yêu cầu về hiệu quả chi tiêu công, minh bạch ngân sách và trách nhiệm giải trình ngày càng gia tăng,

KTHĐ việc sử dụng NSDP đóng vai trò then chốt trong việc giám sát và cải thiện chất lượng quản trị tài chính công.

Theo định hướng chung của Ủy ban các tổ chức tài trợ (COSO), KTHĐ được thực hiện với mục tiêu cung cấp “sự đảm bảo hợp lý” rằng các hoạt động quản lý và sử dụng nguồn lực công đang được thực hiện một cách hợp pháp, hợp lý và tối ưu, góp phần đạt được các mục tiêu đã đặt ra một cách hiệu quả nhất. Trên cơ sở đó, kiểm toán không chỉ đơn thuần là quá trình đánh giá tuân thủ hay phát hiện sai phạm, mà còn bao gồm cả chức năng tư vấn, cải tiến và nâng cao hiệu suất của hệ thống tài chính công tại địa phương.

Theo Chambers và cộng sự (2011) trong tác phẩm *The Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes*, KTHĐ còn được định nghĩa là một công cụ chiến lược hỗ trợ các cơ quan quản lý trong việc nâng cao hiệu quả, hiệu lực của quản trị nhà nước. Đặc biệt trong môi trường NSDP – nơi ngân sách được phân bổ theo nhu cầu dân sinh, phát triển hạ tầng và an sinh xã hội – KTHĐ có vai trò quan trọng trong việc đánh giá xem ngân sách có thực sự mang lại giá trị và kết quả thiết thực cho cộng đồng hay không.

Từ góc nhìn tổng thể, mục tiêu chung của KTHĐ việc sử dụng NSDP là đánh giá mức độ sử dụng ngân sách có đảm bảo tính kinh tế (economy), tính hiệu quả (efficiency) và tính hiệu lực (effectiveness) hay không. Ba mục tiêu này tạo thành trụ cột định hướng xuyên suốt quá trình kiểm toán, đồng thời là cơ sở để xây dựng nội dung, đối tượng, phạm vi, phương pháp và tiêu chí kiểm toán cụ thể. Việc xác định rõ ràng các mục tiêu giúp kiểm toán viên tiếp cận đúng bản chất vấn đề, đồng thời đảm bảo kết luận kiểm toán có giá trị và có khả năng hỗ trợ cho việc ra quyết định chính sách tài chính ở cấp địa phương.

Mục tiêu về tính kinh tế

Tính kinh tế trong KTHĐ đề cập đến việc sử dụng các nguồn lực NSDP một cách tiết kiệm, hợp lý, đúng định mức, đúng thời điểm và phù hợp với giá trị thực tế của thị trường. Mục tiêu này nhằm đánh giá liệu các khoản chi tiêu từ NSDP có được hoạch định và thực hiện với mức chi phí tối thiểu nhưng vẫn bảo đảm chất lượng và quy mô cần thiết hay không.

Mục tiêu về tính hiệu quả

Tính hiệu quả phản ánh mối quan hệ giữa đầu vào (tài chính, nhân lực, vật lực) và đầu ra (sản phẩm, dịch vụ, kết quả cụ thể). Kiểm toán viên sẽ đánh giá mức độ mà địa phương sử dụng ngân sách để tạo ra kết quả thực chất, tức là liệu các khoản chi tiêu có được tối ưu hóa và chuyển hóa thành các kết quả đầu ra đáng kể hay không.

Mục tiêu về tính hiệu lực

Tính hiệu lực đo lường mức độ hoàn thành các mục tiêu, chính sách hoặc chương trình đã đề ra trong quá trình sử dụng ngân sách. Mục tiêu này hướng đến việc kiểm tra xem các khoản chi từ NSDP có thực sự đóng góp vào việc đạt được các kết quả dự kiến, phù hợp với kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội của địa phương hay không.

Ngoài ba mục tiêu chính nêu trên, KTHĐ việc sử dụng NSDP còn hướng đến những mục tiêu phụ trợ quan trọng khác như: tăng cường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình, thúc đẩy cải tiến thể chế và năng lực điều hành ngân sách, và tạo lập lòng tin của người dân đối với bộ máy công quyền. Đây là những khía cạnh không thể hiện trực tiếp qua con số, nhưng lại có giá trị chiến lược trong quản trị công hiện đại.

Tóm lại, mục tiêu của KTHĐ việc sử dụng NSDP không chỉ dừng lại ở việc kiểm tra sự đúng đắn về mặt pháp lý hay kế toán, mà mở rộng ra việc đánh giá toàn diện hiệu suất và hiệu quả trong quản lý nguồn lực công. Việc xác định rõ và triển khai đầy đủ các mục tiêu kiểm toán này sẽ góp phần nâng cao hiệu quả các nhân tố ảnh hưởng đến KTHĐ và trách nhiệm giải trình, đồng thời hỗ trợ chính quyền địa phương hoạch định chính sách tài chính phù hợp với thực tiễn và yêu cầu phát triển bền vững.

2.2.4. Tiêu chí kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương theo khung 3E.

Theo tài liệu hướng dẫn của INTOSAI: *“Tiêu chí KTHĐ là những tiêu chuẩn thực hiện mang tính hợp lý và có thể đạt được xét về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Chúng phản ánh mô hình kiểm soát chuẩn tắc về vấn đề đang được đánh giá. Chúng đại diện cho thông lệ hay nói cách khác là kỳ vọng hợp lý và những thông tin về những gì cần phải như nó vốn có”*. [17, tr.287]

Tiêu chí KTHĐ là những quy tắc, tiêu chuẩn định tính và định lượng có tính hợp lý có thể đạt được mà căn cứ vào đó có thể đánh giá tính tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực hoạt động sử dụng NSDP của đơn vị.

KTNN xây dựng các tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP phù hợp với điều kiện cụ thể của đơn vị được kiểm toán, tương ứng với các nội dung kiểm toán và liên quan đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực. KTVNN so sánh giữa thực tế với tiêu chí để có được phát hiện kiểm toán. Nếu thực tế đáp ứng được hoặc vượt hơn cả tiêu chí thì đó là thực hành tốt nhất ngược lại nếu không đáp ứng được tiêu chí thì cần thực hiện các biện pháp cải thiện.

Như vậy, tiêu chí kiểm toán là những tiêu chuẩn mang tính khả thi và phù hợp được sử dụng như những thước đo để đánh giá nội dung kiểm toán. KTV so sánh giữa

thực tế với tiêu chí để có được phát hiện kiểm toán. Nếu thực tế đáp ứng được hoặc vượt hơn cả tiêu chí thì đó là thực hành tốt nhất, ngược lại nếu không đáp ứng được tiêu chí thì có những tồn tại cần phải thực hiện các biện pháp cải thiện phù hợp.

KTHĐ việc sử dụng NSĐP (NSĐP) tập trung vào ba tiêu chí chính là tính kinh tế (Economy), tính hiệu quả (Efficiency) và tính hiệu lực (Effectiveness). Dưới đây là tóm tắt nội dung các tiêu chí này, kèm theo các chỉ số đo lường cụ thể giúp kiểm toán viên đánh giá mức độ đạt được mục tiêu trong quá trình kiểm toán.

Trong phạm vi luận án, khung tiêu chí 3E (tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực) được sử dụng như công cụ đánh giá hiệu quả của hoạt động kiểm toán đối với việc sử dụng NSĐP, mà không đồng nhất với việc đo lường trực tiếp hiệu quả sử dụng ngân sách của các đơn vị được kiểm toán. Theo đó, các tiêu chí 3E phản ánh mức độ mà hoạt động KTHĐ của Kiểm toán Nhà nước có khả năng xem xét, phân tích, phát hiện và đánh giá một cách đầy đủ, có hệ thống các khía cạnh kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc sử dụng NSĐP. Cách tiếp cận này giúp phân biệt rõ giữa hiệu quả của hoạt động kiểm toán (hiệu quả thực thi chức năng giám sát, đánh giá và kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước) với hiệu quả sử dụng NSĐP, đồng thời bảo đảm tính nhất quán giữa cơ sở lý luận, mô hình nghiên cứu và các phân tích thực nghiệm trong các chương tiếp theo của luận án.

a. Tính kinh tế (Economy)

Tính kinh tế đề cập đến việc sử dụng các nguồn lực với chi phí tối thiểu mà vẫn đạt được kết quả mong đợi về chất lượng và số lượng. Đánh giá tính kinh tế nhằm xác định liệu đơn vị được kiểm toán có sử dụng hợp lý các nguồn lực đầu vào như tài chính, nhân lực và vật lực không.

Chỉ số đo lường tính kinh tế:

* Tỷ lệ chi phí thực tế so với dự toán (Actual Budgeted Cost)

$$\text{Tỷ lệ chi phí thực tế} = \frac{\text{Tổng chi phí thực tế}}{\text{Tổng chi phí dự toán}} \times 100 \quad (\%)$$

* Chỉ số chi phí tiết kiệm (Cost Saving Index)

$$\text{Chỉ số tiết kiệm} = \frac{\text{Chi phí dự toán} - \text{Chi phí thực tế}}{\text{Tổng chi phí dự toán}} \times 100 \quad (\%)$$

* Tỷ lệ chi phí đầu vào trên đơn vị đầu ra (Input Cost per Output Unit)

$$\text{Chi phí đầu vào/đầu ra} = \frac{\text{Tổng chi phí đầu vào}}{\text{Tổng sản phẩm đầu ra}}$$

Các trường hợp không đảm bảo tính kinh tế bao gồm:

Sử dụng lãng phí nguồn lực;

Vượt định mức hoặc quy định chi tiêu;

Thanh toán cho các đầu vào chất lượng cao hơn mức cần thiết hoặc mua sắm không đúng thời điểm.

Đối với tiêu chí tính kinh tế, kiểm toán viên sẽ tập trung vào việc đánh giá xem các nguồn lực có được sử dụng với chi phí tối thiểu mà vẫn đảm bảo mục tiêu đặt ra hay không. Các thủ tục kiểm toán quan trọng bao gồm: kiểm tra hồ sơ kế hoạch tài chính và dự toán ngân sách để so sánh chi phí thực tế với dự toán được phê duyệt, kiểm tra quy trình đấu thầu và mua sắm công nhằm xác minh việc lựa chọn nhà thầu với giá cạnh tranh nhất, đồng thời xem xét các tài liệu thẩm định giá và hợp đồng mua sắm. Bên cạnh đó, kiểm toán viên sẽ phân tích chi phí đầu vào, đặc biệt là nguyên vật liệu, nhân công và các khoản chi tiêu lớn, để phát hiện các khoản chi phí bất hợp lý hoặc vượt mức. Ngoài ra, phỏng vấn các bộ phận quản lý tài chính để làm rõ nguyên nhân chênh lệch giữa dự toán và thực tế cũng là một thủ tục quan trọng.

b. Tính hiệu quả (Efficiency)

Tính hiệu quả đánh giá mức độ tối đa hóa kết quả đầu ra từ một mức đầu vào nhất định hoặc đạt được kết quả mong đợi với mức đầu vào tối thiểu. Kiểm toán viên tập trung vào việc đánh giá hiệu quả trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính công, nhân lực và vật lực.

Chỉ số đo lường tính hiệu quả:

* Tỷ lệ đầu ra đầu vào (Output/ Input Ratio)

$$\text{Tỷ lệ đầu ra/đầu vào} = \frac{\text{Tổng đầu ra đạt được}}{\text{Tổng đầu vào đã sử dụng}}$$

* Tỷ lệ chi phí trên mỗi đơn vị đầu ra (Cost per Output Input)

$$\frac{\text{Chi phí mỗi đơn vị đầu ra}}{\text{đầu ra}} = \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{Tổng đơn vị đầu ra}}$$

* Tỷ lệ hoàn thành kế hoạch đúng hạn (Time Completion Rate)

$$\frac{\text{Tỷ lệ hoàn thành đúng hạn}}{\text{đúng hạn}} = \frac{\text{Số dự án hoàn thành đúng hạn}}{\text{Tổng số dự án}} \times 100 (\%)$$

Các dấu hiệu không đảm bảo tính hiệu quả bao gồm:

Sử dụng nhân lực, tài chính hoặc vật lực kém hiệu quả;

Chương trình/dự án không đạt kết quả như mong đợi dù đã sử dụng nguồn lực lớn;

Dịch vụ công không được cung cấp kịp thời hoặc chất lượng giảm sút.

Đối với tiêu chí tính hiệu quả, kiểm toán viên sẽ tập trung vào việc đánh giá mối quan hệ giữa đầu vào (nguồn lực) và đầu ra (kết quả đạt được), nhằm xác định mức độ tối ưu trong việc sử dụng ngân sách. Các thủ tục kiểm toán phổ biến bao gồm: phân tích kết quả đạt được so với nguồn lực đã sử dụng, so sánh tỷ lệ đầu

vào/đầu ra với các dự án hoặc chương trình tương tự để đánh giá hiệu quả chi tiêu. Kiểm toán viên cũng sẽ kiểm tra tiến độ thực hiện các dự án thông qua việc đối chiếu tiến độ thực tế với kế hoạch, đồng thời xác định các nguyên nhân gây chậm trễ như chậm giải ngân hoặc các thủ tục hành chính phức tạp. Ngoài ra, kiểm toán viên cần đánh giá quy trình làm việc và các biện pháp cải tiến của đơn vị nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách.

c. Tính hiệu lực (Effectiveness)

Tính hiệu lực đo lường mức độ mà các mục tiêu đặt ra đã được thực hiện thành công, đặc biệt là trong trung hạn và dài hạn. Việc đánh giá tính hiệu lực không chỉ tập trung vào kết quả đầu ra mà còn chú trọng đến các tác động thực sự đối với cộng đồng và xã hội.

Chỉ số đo lường tính hiệu lực:

Tỷ lệ hoàn thành mục tiêu (Goal Achievement rate)

$$\text{Tỷ lệ hoàn thành mục tiêu} = \frac{\text{Số lượng mục tiêu đạt được}}{\text{Tổng số mục tiêu đặt ra}} \times 100 (\%)$$

Tỷ lệ thực hiện chính sách đúng quy định (Compliance Rate)

$$\text{Tỷ lệ tuân thủ quy định} = \frac{\text{Số chương trình/ dự án tuân thủ đầy đủ}}{\text{Tổng số chương trình/ dự án}} \times 100 (\%)$$

Tỷ lệ hài lòng của người dân (Citizen satisfaction Rate)

$$\text{Tỷ lệ hài lòng} = \frac{\text{Số người dân hài lòng}}{\text{Tổng số người dân được khảo sát}} \times 100 (\%)$$

Các trường hợp không đảm bảo tính hiệu lực bao gồm:

Mục tiêu đề ra không đạt được do việc lập kế hoạch không phù hợp hoặc quản lý kém hiệu quả;

Các dự án hoàn thành nhưng không mang lại lợi ích lâu dài hoặc bền vững.

Về tiêu chí tính hiệu lực, kiểm toán viên sẽ đánh giá mức độ hoàn thành các mục tiêu đề ra và tác động thực tế của các chương trình, dự án đối với xã hội. Các thủ tục kiểm toán chính bao gồm: kiểm tra hồ sơ mục tiêu và kế hoạch triển khai để đánh giá tính rõ ràng, hợp lý và khả thi của các mục tiêu, đồng thời đánh giá mức độ phân bổ nguồn lực có đảm bảo phù hợp với các mục tiêu đề ra hay không. Kiểm toán viên cũng sẽ kiểm tra các báo cáo kết quả thực hiện để đối chiếu với mục tiêu đặt ra, đồng thời phân tích các yếu tố tác động đến kết quả đạt được. Ngoài ra, việc khảo sát ý kiến người hưởng lợi từ các chương trình hoặc dự án, đặc biệt là đánh giá mức độ hài lòng của người dân, giúp kiểm toán viên đánh giá mức độ thành công của các hoạt động được triển khai. Bên cạnh đó, kiểm toán viên cần xem xét tác

động dài hạn của các dự án, bao gồm cả những hiệu quả kinh tế - xã hội hoặc môi trường để đánh giá mức độ bền vững của kết quả đạt được.

Ba tiêu chí chính trong KTHĐ việc sử dụng NSDP là tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực đóng vai trò quan trọng trong việc đánh giá mức độ sử dụng nguồn lực công một cách hợp lý, tối ưu và đạt được các mục tiêu đề ra. Các chỉ số đo lường cụ thể nêu trên giúp kiểm toán viên có cơ sở khoa học và khách quan để đưa ra kết luận chính xác. Bên cạnh các thủ tục riêng cho từng tiêu chí, kiểm toán viên cũng cần áp dụng các thủ tục chung nhằm đảm bảo tính toàn diện của cuộc kiểm toán. Các thủ tục này bao gồm kiểm tra tài liệu pháp lý, quy định quản lý ngân sách để đánh giá tính tuân thủ; đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm xác định các sai sót hoặc lỗ hổng trong quản lý tài chính; so sánh kết quả thực hiện giữa các địa phương hoặc đơn vị có quy mô tương tự để đánh giá mức độ tối ưu trong việc sử dụng ngân sách và tham vấn chuyên gia nhằm thu thập thêm các ý kiến khách quan. Việc kết hợp chặt chẽ các thủ tục kiểm toán này giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng đầy đủ để đưa ra kết luận chính xác về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong việc sử dụng NSDP, đồng thời đề xuất các giải pháp cải thiện quản lý ngân sách nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực công.

Kiểm toán viên sử dụng nhiều nguồn tài liệu khác nhau và vận dụng chuyên môn để xây dựng bộ tiêu chí kiểm toán phù hợp cho từng cuộc KTHĐ. Các nguồn thông tin phục vụ xây dựng tiêu chí kiểm toán rất đa dạng, từ hệ thống văn bản pháp lý, báo cáo tài chính cho đến những nghiên cứu chuyên sâu và ý kiến tư vấn độc lập. Dưới đây là những nguồn tài liệu chính thường được KTV tham khảo khi xác lập tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Văn bản pháp lý và chính sách của chính phủ: bao gồm các văn bản quy phạm pháp luật, chế độ chính sách do cơ quan có thẩm quyền ban hành (ví dụ: Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Đầu tư công, các định mức chi tiêu, quy chế tài chính của Bộ Tài chính, Kiểm toán Nhà nước). Đây là cơ sở quan trọng để KTV xác lập tiêu chí dựa trên các yêu cầu, mục tiêu quản lý nhà nước đối với NSDP.

Báo cáo tài chính, quyết toán ngân sách và kết quả kiểm toán: bao gồm báo cáo NSDP (báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính) và các báo cáo kiểm toán trước đây do cơ quan kiểm toán công bố. Những tài liệu này phản ánh số liệu thực tế về việc phân bổ, sử dụng ngân sách, cũng như các phát hiện, kết luận đã được kiểm toán trước đó, giúp KTV định hình các tiêu chí phù hợp với thực tiễn.

Kết quả nghiên cứu, thông tin chuyên ngành: các công trình nghiên cứu khoa học, tài liệu phân tích chuyên môn, báo cáo kinh tế - tài chính về quản lý NSDP. Nguồn tài liệu này cung cấp góc nhìn chuyên sâu, các thông lệ quản lý tiên tiến và

thực tiễn tốt trong ngành, làm cơ sở để KTV tham khảo xây dựng tiêu chí kiểm toán sát với thực tế hoạt động.

Tham vấn ý kiến chuyên gia: việc trao đổi với các chuyên gia trong lĩnh vực tài chính, kế toán, kiểm toán hoặc quản lý công giúp KTV thu thập ý kiến độc lập và kinh nghiệm thực tiễn. Thông qua tham vấn chuyên gia, các tiêu chí kiểm toán đề ra sẽ được rà soát, hoàn thiện và có tính khả thi cao hơn trong bối cảnh thực tế.

Dữ liệu hoạt động của đơn vị được kiểm toán: thông tin nội bộ của chính địa phương hoặc đơn vị được kiểm toán về quy trình quản lý, phân bổ và sử dụng ngân sách (ví dụ: kế hoạch ngân sách, báo cáo tình hình thực hiện ngân sách, hệ thống kiểm soát nội bộ...). Nguồn dữ liệu này phản ánh hiệu quả và tính minh bạch trong chi tiêu công tại địa phương, giúp KTV xây dựng tiêu chí để đánh giá trực tiếp các khía cạnh hoạt động của đơn vị.

Ngoài các nguồn trên, kiểm toán viên còn có thể tham khảo tài liệu quốc tế từ các tổ chức tài chính, kiểm toán quốc tế (chẳng hạn hướng dẫn của INTOSAI) và các báo cáo nghiên cứu của cơ quan chuyên môn, nhằm đối chiếu với thông lệ tốt trên thế giới

2.3. Nội dung kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

KTHĐ việc sử dụng NSDP là công cụ quan trọng nhằm đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật, tính minh bạch, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý ngân sách công. Theo chuẩn mực quốc tế ISSAI 3000 - *Standard for Performance Auditing*, việc KTHĐ việc sử dụng NSDP cần được thực hiện theo hai nhóm chính: kiểm toán chi thường xuyên và kiểm toán chi đầu tư phát triển.

2.3.1. Kiểm toán hoạt động đối với chi thường xuyên của ngân sách địa phương.

Chi thường xuyên là khoản chi nhằm đảm bảo hoạt động quản lý Nhà nước, cung cấp dịch vụ công và duy trì hoạt động của bộ máy hành chính. Việc KTHĐ việc sử dụng ngân sách chi thường xuyên nhằm đánh giá các khía cạnh sau:

Tính kinh tế trong quản lý chi thường xuyên: theo ISSAI 3000 – *Performance Auditing*, tính kinh tế đề cập đến việc sử dụng các nguồn lực với chi phí thấp nhất có thể mà vẫn đảm bảo được chất lượng, số lượng và mục tiêu đã đề ra. Trong kiểm toán chi thường xuyên của NSDP, kiểm toán viên cần đánh giá:

Cơ sở xây dựng dự toán chi thường xuyên: các khoản dự toán phải dựa trên cơ sở hợp lý, phản ánh đúng nhu cầu thực tế và đảm bảo không xảy ra tình trạng lãng phí. Theo khuyến nghị của *OECD Principles of Budgetary Governance*, việc lập dự toán phải căn cứ trên dữ liệu tài chính chính xác và kế hoạch tài chính trung hạn. Việc tối ưu hóa các khoản chi phí trong mua sắm công, hợp đồng dịch vụ và quản lý nhân sự nhằm tránh tình trạng dư thừa nguồn lực hoặc sử dụng ngân sách không cần thiết.

Tính hiệu quả trong quản lý chi thường xuyên: theo *Government Auditing Standards (Yellow Book)* của GAO (Mỹ), tính hiệu quả được đánh giá dựa trên mức độ tối ưu hóa nguồn lực trong quá trình thực hiện các hoạt động quản lý, đảm bảo chi phí phù hợp với kết quả đạt được. Để đánh giá tính hiệu quả, kiểm toán viên cần kiểm tra: việc phân bổ ngân sách theo đúng nhu cầu thực tế, ưu tiên các nhiệm vụ trọng tâm của địa phương; Tính hợp lý của các khoản chi thường xuyên như chi trả lương, quản lý hành chính, vận hành bộ máy nhà nước nhằm đảm bảo không phát sinh các khoản chi ngoài dự toán mà không có lý do chính đáng; Đánh giá hiệu quả việc giao quyền tự chủ tài chính cho các đơn vị sử dụng ngân sách theo hướng dẫn của *OECD Best Practices for Budget Transparency*.

Tính hiệu lực trong quản lý chi thường xuyên: theo *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Framework*, tính hiệu lực được đánh giá dựa trên khả năng đạt được các mục tiêu đề ra khi sử dụng ngân sách. Kiểm toán viên cần kiểm tra: Việc thực hiện các khoản chi thường xuyên có tuân thủ đúng quy trình, trình tự lập, thẩm tra và phê duyệt dự toán hay không; Đánh giá hiệu quả của các giải pháp quản lý thu - chi ngân sách mà địa phương đã thực hiện; Kiểm tra công tác quản lý các khoản kinh phí thực hiện chính sách nhà nước như kinh phí cải cách tiền lương, kinh phí tinh giản biên chế để đảm bảo sử dụng đúng mục đích, không xảy ra thất thoát hoặc lạm dụng ngân sách.

2.3.2. Kiểm toán hoạt động đối với chi đầu tư phát triển của ngân sách địa phương

Chi đầu tư phát triển là khoản chi có quy mô lớn, liên quan trực tiếp đến các dự án đầu tư công, xây dựng cơ sở hạ tầng, phát triển kinh tế - xã hội của địa phương. Việc KTHĐ việc sử dụng ngân sách chi đầu tư phát triển đóng vai trò quan trọng trong đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách nhà nước, đặc biệt trong các dự án có vốn đầu tư lớn. Nội dung kiểm toán bao gồm:

** Tính kinh tế trong quản lý chi đầu tư phát triển*

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế *ISSAI 3100 – Performance Audit Guideline on Public Debt Management*, kiểm toán viên cần đánh giá:

- Việc lập kế hoạch đầu tư có dựa trên cơ sở hợp lý, đầy đủ và phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương hay không.
- Việc phân bổ ngân sách cho các dự án đầu tư có đúng quy trình và đảm bảo không xảy ra tình trạng đội vốn hoặc thiếu vốn đầu tư.
- Kiểm tra việc thực hiện đấu thầu có minh bạch, cạnh tranh và đảm bảo lựa chọn nhà thầu có chi phí hợp lý nhất để tránh thất thoát ngân sách nhà nước.

** Tính hiệu quả trong quản lý chi đầu tư phát triển*

Theo nghiên cứu của Pollitt & Bouckaert (2011), tính hiệu quả của các dự án đầu tư được đánh giá qua:

- Khả năng hoàn thành dự án theo đúng tiến độ và ngân sách đã phê duyệt.
- Đảm bảo không phát sinh các khoản chi phí không cần thiết trong quá trình thực hiện dự án.
- Kiểm tra việc quản lý hợp đồng, điều chỉnh kế hoạch vốn, kiểm soát công nợ và thanh toán trong các dự án đầu tư công.

** Tính hiệu lực trong quản lý chi đầu tư phát triển*

Theo ISSAI 3100, tính hiệu lực thể hiện qua việc các dự án đầu tư có đạt được mục tiêu đã đề ra hay không. Kiểm toán viên cần kiểm tra:

- Việc thực hiện đúng trình tự, thủ tục phê duyệt đầu tư từ khâu lập dự án đến nghiệm thu và bàn giao công trình.
- Đánh giá các biện pháp giám sát trong quá trình triển khai dự án nhằm đảm bảo tiến độ thực hiện và chất lượng công trình theo quy định.
- Kiểm tra công tác quản lý các khoản đầu tư kéo dài, các khoản nợ đọng trong quá trình triển khai dự án để kịp thời điều chỉnh kế hoạch tài chính phù hợp với thực tế.

KTHĐ việc sử dụng NSĐP là hoạt động quan trọng nhằm đảm bảo nguồn lực công được sử dụng đúng mục tiêu, hiệu quả và minh bạch. Việc thực hiện kiểm toán dựa trên các mục tiêu về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực sẽ giúp cơ quan kiểm toán đưa ra các kiến nghị kịp thời, góp phần nâng cao chất lượng quản lý ngân sách tại địa phương. Đồng thời, tham khảo các chuẩn mực quốc tế như ISSAI, IPSAS và PEFA giúp nâng cao tính khoa học và chính xác của các hoạt động kiểm toán, phù hợp với xu hướng quản trị tài chính công hiện đại trên thế giới.

KTHĐ việc sử dụng NSĐP là công cụ quan trọng nhằm đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật, tính minh bạch, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý ngân sách công. Theo chuẩn mực quốc tế ISSAI 3000 - *Standard for Performance Auditing*, việc KTHĐ việc sử dụng NSĐP cần được thực hiện theo hai nhóm chính: kiểm toán chi thường xuyên và kiểm toán chi đầu tư phát triển.

2.4. Phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Phương pháp KTHĐ là tập hợp các kỹ thuật, thủ tục kiểm toán được sử dụng để thu thập bằng chứng đầy đủ và phù hợp nhằm đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán. Phương pháp kiểm toán không chỉ giúp kiểm toán viên lựa chọn nội dung kiểm toán mà còn đóng vai trò quan trọng trong việc xây dựng tiêu chí, cách thức triển khai và phương pháp đánh giá kết quả kiểm toán. Theo các chuẩn mực quốc tế như ISSAI 3000 - *Performance Auditing Standard* và *Government Auditing Standards (Yellow Book)* của GAO (Mỹ), có ba phương pháp kiểm toán phổ biến

trong KTHĐ việc sử dụng NSDP, bao gồm phương pháp kiểm toán theo kết quả, phương pháp kiểm toán theo hệ thống và phương pháp kiểm toán theo vấn đề.

2.4.1. Phương pháp kiểm toán theo kết quả

Phương pháp kiểm toán theo kết quả tập trung vào việc đánh giá xem các chương trình, dự án hoặc hoạt động có đạt được các mục tiêu đề ra hay không. Theo *ISSAI 3000* và *ISSAI 3100 – Guidelines on Performance Auditing*, phương pháp này đặc biệt phù hợp với các chương trình có mục tiêu rõ ràng, kết quả đầu ra cụ thể và có các tiêu chí đánh giá được xác định từ trước.

Khi áp dụng phương pháp này, kiểm toán viên sẽ tập trung vào các chỉ tiêu đo lường kết quả như tỷ lệ hoàn thành công việc, số lượng sản phẩm đầu ra hoặc mức độ cải thiện dịch vụ công. Phương pháp này đặc biệt hữu ích trong việc đánh giá các dự án đầu tư công, cải cách hành chính hoặc các chương trình xã hội có mục tiêu định lượng rõ ràng.

Trong việc kiểm toán chi thường xuyên của NSDP, kiểm toán viên sẽ đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch dự toán, hiệu quả của các khoản chi trong các lĩnh vực như giáo dục, y tế và phúc lợi xã hội. Trong kiểm toán chi đầu tư phát triển, kiểm toán viên tập trung vào việc đánh giá các kết quả đạt được từ các dự án đầu tư cơ sở hạ tầng, bao gồm tiến độ hoàn thành dự án, chất lượng công trình và mức độ đóng góp vào sự phát triển kinh tế - xã hội của địa phương.

Phương pháp này giúp kiểm toán viên phát hiện các điểm yếu trong quá trình thực hiện dự án hoặc chương trình và đưa ra các khuyến nghị nhằm cải thiện hiệu quả quản lý ngân sách nhà nước.

2.4.2. Phương pháp kiểm toán theo hệ thống

Phương pháp kiểm toán theo hệ thống được thiết kế để đánh giá tính hiệu lực của hệ thống quản lý trong việc kiểm soát rủi ro, đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý ngân sách nhà nước. Theo *ISSAI 3000* và *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Framework*, phương pháp này giúp kiểm toán viên đánh giá các cơ chế quản lý, quy trình kiểm soát nội bộ và các quy trình ra quyết định liên quan đến ngân sách.

Kiểm toán viên sẽ kiểm tra các quy trình từ khâu lập kế hoạch, phê duyệt, thực hiện và quyết toán ngân sách để xác định xem các biện pháp kiểm soát có được thiết lập và vận hành đúng theo quy định hay không. Đặc biệt, trong kiểm toán việc sử dụng NSDP, phương pháp này giúp đánh giá các vấn đề như:

- Tính minh bạch trong quá trình phê duyệt các khoản chi ngân sách.
- Hiệu quả của hệ thống giám sát nội bộ trong việc ngăn ngừa gian lận, tham nhũng hoặc các sai sót trong quản lý tài chính công.

- Khả năng theo dõi, kiểm soát và điều chỉnh kịp thời các khoản chi ngân sách phát sinh trong thực tế so với kế hoạch.

Phương pháp này đặc biệt phù hợp với các dự án có quy mô lớn, các chương trình kéo dài nhiều năm hoặc các chính sách có sự tham gia của nhiều cơ quan, tổ chức khác nhau. Theo *OECD Principles of Budgetary Governance*, việc thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả là yếu tố then chốt giúp nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách công.

2.4.3. Phương pháp kiểm toán theo vấn đề

Phương pháp kiểm toán theo vấn đề tập trung vào việc tìm kiếm nguyên nhân và giải pháp cho các vấn đề, hạn chế hoặc sai lệch trong việc quản lý ngân sách. Theo *ISSAI 3100* và tài liệu hướng dẫn kiểm toán của INTOSAI, phương pháp này đặc biệt hữu ích khi có các dấu hiệu hoặc bằng chứng ban đầu cho thấy ngân sách bị sử dụng kém hiệu quả, xảy ra lãng phí hoặc có nguy cơ sai phạm trong quản lý tài chính công.

Phương pháp này thường không đòi hỏi kiểm toán viên phải xây dựng các tiêu chí đánh giá cụ thể, mà thay vào đó tập trung vào việc xác định nguyên nhân gây ra các vấn đề đã được phát hiện. Trong KTHĐ việc sử dụng NSDP, phương pháp kiểm toán theo vấn đề thường được áp dụng để xác minh các vấn đề như:

- Nguyên nhân các dự án đầu tư kéo dài dẫn đến đội vốn.
- Nguyên nhân các khoản kinh phí bổ sung không được sử dụng đúng mục đích.
- Xác định trách nhiệm của các cá nhân, tổ chức trong việc để xảy ra các sai phạm trong quản lý tài chính công.

Phương pháp này giúp kiểm toán viên đưa ra các kiến nghị nhằm khắc phục các hạn chế, đồng thời cải thiện các biện pháp kiểm soát nội bộ để tránh lặp lại các vấn đề trong tương lai.

Kiểm toán viên không nhất thiết chỉ sử dụng một phương pháp tiếp cận mà có thể kết hợp linh hoạt các phương pháp kiểm toán để đạt được hiệu quả tốt nhất. Việc kết hợp các phương pháp này giúp đánh giá toàn diện các vấn đề liên quan đến tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý NSDP. Khi kiểm toán chi thường xuyên, phương pháp kiểm toán theo kết quả giúp đánh giá hiệu quả các khoản chi hành chính, trong khi phương pháp kiểm toán theo hệ thống giúp xác định các bất cập trong quy trình phê duyệt và quản lý chi tiêu. Đối với kiểm toán chi đầu tư phát triển, việc kết hợp phương pháp kiểm toán theo hệ thống và kiểm toán theo vấn đề sẽ giúp phát hiện nguyên nhân gây ra các vấn đề trong quá trình thực hiện dự án, từ khâu đấu thầu, thi công đến quyết toán công trình.

Theo *ISSAI 3000* và *ISSAI 3100*, phương pháp kiểm toán theo kết quả và theo hệ thống được xem là phương pháp phù hợp nhất trong KTHĐ việc sử dụng NSDP,

vì giúp đánh giá toàn diện các khía cạnh định lượng và định tính liên quan đến các tiêu chí kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

Việc lựa chọn phương pháp kiểm toán phù hợp là yếu tố quan trọng giúp kiểm toán viên đạt được các mục tiêu kiểm toán đã đề ra. Việc áp dụng linh hoạt các phương pháp kiểm toán theo kết quả, theo hệ thống và theo vấn đề theo các hướng dẫn của *ISSAI 3000*, *PEFA Framework* và *Yellow Book* giúp đảm bảo KTHĐ đạt được các phát hiện có giá trị thực tiễn cao, góp phần nâng cao chất lượng quản lý NSDP. Đồng thời, các phương pháp này hỗ trợ cơ quan kiểm toán đưa ra các khuyến nghị kịp thời nhằm cải thiện công tác quản lý tài chính công, tăng cường minh bạch và trách nhiệm giải trình trong sử dụng ngân sách nhà nước.

2.5. Các lý thuyết nền tảng vận dụng trong nghiên cứu kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Trên cơ sở kế thừa và tổng hợp các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước, luận án lựa chọn và tích hợp năm lý thuyết nền tảng gồm: Lý thuyết vốn nhân lực (Becker, 1964), Lý thuyết đại diện (Jensen & Meckling, 1976), Lý thuyết thể chế (Meyer & Rowan, 1977), Lý thuyết quản lý công mới – NPM (Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2011) và Lý thuyết giá trị công (Moore, 1995). Việc tích hợp năm lý thuyết này phản ánh cách tiếp cận đa cấp, cho rằng hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP (NSDP) không thể được lý giải đầy đủ nếu chỉ xét một nhóm yếu tố đơn lẻ, mà cần đặt trong mối quan hệ tương tác giữa cấp độ cá nhân (kiểm toán viên), cấp độ tổ chức (kiểm toán nhà nước và cơ chế vận hành kiểm toán) và cấp độ thể chế – bối cảnh (khung pháp lý và điều kiện thực thi tại địa phương). Trên nền tảng đó, các lý thuyết vừa đóng vai trò khung giải thích, vừa định hướng lựa chọn biến, xây dựng thang đo và thiết kế mô hình nghiên cứu đánh giá HQKT theo tiêu chí 3E (tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực) trong bối cảnh quản trị tài chính công ở Việt Nam.

2.5.1. Lý thuyết vốn nhân lực (*Human Capital Theory*)

Lý thuyết vốn nhân lực nhấn mạnh chất lượng nguồn lực con người là yếu tố quyết định năng suất và kết quả thực thi nhiệm vụ. Vận dụng vào KTHĐ, lý thuyết này giúp luận án giải thích rằng hiệu quả kiểm toán không chỉ phụ thuộc vào sự tồn tại của quy trình hay chuẩn mực, mà phụ thuộc đáng kể vào năng lực, kinh nghiệm, kỹ năng và xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Đặc biệt, KTHĐ việc sử dụng NSDP đòi hỏi đánh giá đồng thời ba tiêu chí 3E, nên yêu cầu kiểm toán viên có tri thức đa lĩnh vực, khả năng phân tích mối quan hệ đầu vào – đầu ra – kết quả, tư duy phản biện, kỹ năng tổng hợp bằng chứng và năng lực lập luận kiến nghị dựa trên dữ liệu. Do đó, lý thuyết vốn nhân lực là cơ sở để luận án xác

lập nhóm nhân tố thuộc về kiểm toán viên (năng lực chuyên môn, kinh nghiệm nghề nghiệp, kỹ năng, trách nhiệm nghề nghiệp/tuân thủ chuẩn mực) như các cấu phần quan trọng tác động đến HQKT.

2.5.2. Lý thuyết đại diện (Agency Theory)

Lý thuyết đại diện cung cấp cơ sở để nhận diện kiểm toán nhà nước như một cơ chế giám sát nhằm giảm bất cân xứng thông tin và chi phí đại diện giữa người ủy quyền (Nhà nước/công dân) và người được ủy quyền (chính quyền địa phương, đơn vị sử dụng NSDP). Theo logic này, KTHĐ không chỉ nhằm phát hiện sai phạm, mà hướng tới bảo đảm nguồn lực công được sử dụng đúng mục tiêu, hạn chế hành vi cơ hội, tăng cường trách nhiệm giải trình và củng cố niềm tin xã hội. Vận dụng vào luận án, lý thuyết đại diện định hướng việc xem xét HQKT như kết quả của hiệu lực cơ chế giám sát: (i) chất lượng tổ chức thực hiện kiểm toán (kiểm soát chất lượng, phương pháp và nội dung kiểm toán); và (ii) mức độ làm cho đối tượng được kiểm toán “chịu trách nhiệm” thông qua kiến nghị rõ ràng, khả thi, kịp thời và có tính theo dõi thực hiện. Như vậy, lý thuyết đại diện là nền tảng để luận án xây dựng nhóm nhân tố thuộc về kiểm toán nhà nước (nội dung kiểm toán, phương pháp kiểm toán, kiểm soát chất lượng, phối hợp và tính hữu ích của kiến nghị).

2.5.3. Lý thuyết thể chế (Institutional Theory)

Lý thuyết thể chế nhấn mạnh rằng hiệu quả hoạt động của tổ chức công chịu tác động mạnh mẽ từ các quy tắc chính thức (pháp luật, chuẩn mực, quy trình) và các yếu tố phi chính thức (thói quen hành chính, kỳ vọng xã hội, cơ chế phối hợp). Đối với KTHĐ việc sử dụng NSDP, môi trường thể chế bao gồm hệ thống pháp luật về ngân sách, đầu tư công, kế toán, kiểm toán; chuẩn mực nghề nghiệp; và các cơ chế công khai, minh bạch và trách nhiệm giải trình. Vận dụng lý thuyết này, luận án lý giải rằng HQKT không chỉ phụ thuộc vào năng lực kiểm toán viên hay cách thức tổ chức cuộc kiểm toán, mà còn chịu ảnh hưởng bởi mức độ đầy đủ, rõ ràng và khả thi của khung pháp lý, cũng như điều kiện thực thi tại địa phương (mức độ tuân thủ, tiếp thu và phản hồi đối với kiến nghị). Vì vậy, lý thuyết thể chế là nền tảng để luận án đưa nhóm nhân tố bên ngoài (môi trường pháp lý; đặc thù địa phương trong điều kiện vận hành và thực thi quản trị ngân sách) vào mô hình, qua đó phản ánh tính “bối cảnh” của HQKT trong khu vực công.

2.5.4. Lý thuyết quản lý công mới – NPM (New Public Management)

Lý thuyết quản lý công mới (NPM) nhấn mạnh quản trị theo mục tiêu, hướng tới kết quả, đo lường hiệu suất, tối ưu hóa nguồn lực và tăng cường trách nhiệm giải trình. Vận dụng vào KTHĐ việc sử dụng NSDP, NPM cung cấp nền tảng lý luận cho sự chuyển dịch trọng tâm từ “kiểm tra tuân thủ” sang “đánh giá kết quả và hiệu

suất”, trong đó bộ tiêu chí 3E (economy–efficiency–effectiveness) trở thành trục đo lường cốt lõi. Theo NPM, KTHĐ chỉ có giá trị khi làm rõ được: (i) nguồn lực có được sử dụng tiết kiệm và hợp lý (kinh tế); (ii) đầu vào có được chuyển hóa thành đầu ra tối ưu (hiệu quả); và (iii) chương trình/hoạt động có đạt mục tiêu và tạo tác động mong đợi (hiệu lực). Do đó, NPM định hướng trực tiếp cách luận án khái niệm hóa và đo lường HQKT theo 3E, đồng thời định hướng lựa chọn các nội dung kiểm toán trọng yếu, phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro, và yêu cầu cải tiến kỹ thuật kiểm toán theo hướng dựa trên bằng chứng và kết quả.

2.5.5. Lý thuyết giá trị công (Public Value Theory)

Lý thuyết giá trị công mở rộng đánh giá hiệu quả hoạt động của khu vực công theo hướng không chỉ dừng ở “đúng quy trình” hay “đạt chỉ tiêu kỹ thuật”, mà hướng tới khả năng tạo ra giá trị cho xã hội. Trong nghiên cứu này, lý thuyết giá trị công giúp luận án luận giải rằng HQKT của KTHĐ việc sử dụng NSDP chỉ thực sự có ý nghĩa khi kết quả kiểm toán góp phần cải thiện thực chất quản trị NSDP: tăng minh bạch, tăng trách nhiệm giải trình, nâng cao chất lượng ra quyết định, và củng cố niềm tin của người dân đối với quản lý tài chính công. Theo đó, Giá trị công đóng vai trò định hướng “đầu ra kỳ vọng” của KTHĐ, làm rõ ý nghĩa của việc đo lường HQKT theo 3E không chỉ là đo lường kỹ thuật, mà còn là đánh giá mức độ đóng góp vào quản trị công tốt và phát triển bền vững.

2.5.6. Khái quát vận dụng 5 lý thuyết vào mô hình nghiên cứu của luận án

Trên nền tảng năm lý thuyết nêu trên, luận án xây dựng logic nghiên cứu theo hướng: hiệu quả kiểm toán hoạt động (HQKT) đối với việc sử dụng ngân sách địa phương (NSDP) là kết quả tổng hợp của các tác động ở ba cấp độ. *Thứ nhất*, ở cấp độ cá nhân, lý thuyết vốn nhân lực định hướng nhóm nhân tố thuộc về kiểm toán viên, bao gồm năng lực chuyên môn, kinh nghiệm nghề nghiệp, kỹ năng nghiệp vụ và trách nhiệm nghề nghiệp. Các yếu tố này ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng thu thập bằng chứng kiểm toán, mức độ xét đoán nghề nghiệp và độ tin cậy của kết luận kiểm toán. *Thứ hai*, ở cấp độ tổ chức và cơ chế giám sát, lý thuyết đại diện định hướng nhóm nhân tố thuộc về Kiểm toán Nhà nước, bao gồm nội dung và phương pháp kiểm toán, cơ chế kiểm soát chất lượng, mức độ phối hợp giữa các chủ thể liên quan và tính hữu ích của các kiến nghị kiểm toán. Những yếu tố này góp phần nâng cao hiệu lực giám sát và giảm thiểu bất cân xứng thông tin trong quản lý và sử dụng NSDP. *Thứ ba*, ở cấp độ bối cảnh, lý thuyết thể chế giải thích vai trò của môi trường pháp lý và điều kiện kinh tế – xã hội của địa phương trong việc tạo thuận lợi hoặc đặt ra các ràng buộc đối với quá trình triển khai kiểm toán

cũng như mức độ tiếp thu và thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Bên cạnh đó, cách tiếp cận quản lý công mới (New Public Management – NPM) cung cấp cơ sở để đo lường HQKT theo khung 3E (Economy, Efficiency, Effectiveness) và định hướng kiểm toán theo kết quả; trong khi lý thuyết giá trị công làm rõ ý nghĩa của HQKT như một công cụ góp phần tăng cường minh bạch, trách nhiệm giải trình và nâng cao chất lượng quản trị NSDP. Trên cơ sở các nền tảng lý thuyết này, luận án tiến hành xác định các nhóm nhân tố, xây dựng mô hình nghiên cứu và kiểm định thực nghiệm mức độ tác động của từng nhóm yếu tố đến HQKT của kiểm toán hoạt động đối với việc sử dụng NSDP trong điều kiện Việt Nam.

2.6 Các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước thực hiện

Trên cơ sở các lý thuyết nền tảng đã phân tích tại Mục 2.5, có thể khẳng định rằng hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP không phải là kết quả của một yếu tố đơn lẻ, mà được hình thành từ sự tương tác của nhiều nhân tố ở các cấp độ khác nhau. Các lý thuyết vốn nhân lực, đại diện, thể chế, quản lý công mới và giá trị công cho thấy KTHĐ là một quá trình quản trị công phức hợp, chịu tác động đồng thời từ chủ thể thực hiện kiểm toán, cơ chế tổ chức và vận hành của kiểm toán nhà nước, cũng như môi trường pháp lý và bối cảnh thực thi tại địa phương.

Theo đó, để bảo đảm tính logic giữa cơ sở lý luận và mô hình nghiên cứu, luận án hệ thống hóa các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP thành hai nhóm lớn: (i) các nhân tố bên trong và (ii) các nhân tố bên ngoài. Cách phân loại này phản ánh trực tiếp cấu trúc tiếp cận đa cấp của luận án, đồng thời tạo cơ sở khoa học cho việc xây dựng mô hình nghiên cứu và giả thuyết ở Chương 3.

2.6.1 Các nhân tố bên trong

** Các nhân tố thuộc về kiểm toán viên*

Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên

Năng lực chuyên môn là yếu tố cốt lõi quyết định hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Trong bối cảnh quản lý tài chính công ngày càng phức tạp, đặc biệt ở lĩnh vực đầu tư công, kiểm toán viên (KTV) phải có khả năng phân tích, xét đoán và hiểu sâu về ba tiêu chí 3E – tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Theo chuẩn mực KTNN số 150 (2024), KTV cần đảm bảo trình độ chuyên môn, tính độc lập, khách quan và đạo đức nghề nghiệp để duy trì chất lượng kiểm toán. Các nghiên cứu gần đây như Abu Bakar & Saleh (2021), Alzeban (2020) và Istianah & Akbar (2024) khẳng định năng lực chuyên môn và kiến thức đa lĩnh vực của KTV là nhân tố hàng đầu quyết định hiệu quả kiểm toán khu vực công.

Kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên

Kinh nghiệm là nhân tố quan trọng giúp KTV tích lũy kiến thức thực tiễn, rèn luyện khả năng xét đoán nghề nghiệp và xử lý linh hoạt các tình huống phát sinh. Những KTV có nhiều năm kinh nghiệm thường có khả năng nhận diện sai sót, đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách và đưa ra khuyến nghị thực tiễn hơn. Nghiên cứu của Gaynor et al. (2016) và Roussy & Rodrigue (2018) chỉ ra rằng kinh nghiệm giúp KTV hiểu rõ đặc thù hoạt động của đơn vị được kiểm toán, từ đó nâng cao giá trị thông tin kiểm toán. Tuy nhiên, để kinh nghiệm phát huy hiệu quả, cần có cơ chế luân chuyển kiểm toán viên và giám sát độc lập nhằm hạn chế sự thiên lệch hoặc chủ quan nghề nghiệp.

Kỹ năng của kiểm toán viên

Kỹ năng toàn diện của KTV bao gồm kỹ năng phân tích dữ liệu, tư duy phân biện, giao tiếp, làm việc nhóm và ứng dụng công nghệ – đóng vai trò quyết định trong việc đảm bảo chất lượng kiểm toán. Theo IAASB (2019) và INTOSAI (2020), năng lực công nghệ và kỹ năng xử lý dữ liệu lớn (big data analytics) là yêu cầu thiết yếu trong kiểm toán hiện đại. KTV có kỹ năng phân tích mạnh mẽ có thể phát hiện sai phạm, đánh giá mối quan hệ giữa chi phí và kết quả đầu ra, đồng thời truyền đạt phát hiện kiểm toán một cách logic và thuyết phục, góp phần nâng cao giá trị thông tin của báo cáo kiểm toán.

Trách nhiệm nghề nghiệp và tuân thủ chuẩn mực

Trách nhiệm nghề nghiệp và việc tuân thủ chuẩn mực là nền tảng đảm bảo tính độc lập, liêm chính và khách quan trong hoạt động kiểm toán. KTV có tinh thần trách nhiệm cao sẽ chủ động phát hiện và kiến nghị xử lý sai phạm, ngăn ngừa lãng phí ngân sách và tăng tính minh bạch trong quản lý tài chính công. Theo Christensen et al. (2022) và IFAC (2021), tuân thủ chuẩn mực và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp là yếu tố bảo đảm niềm tin của công chúng đối với kết quả kiểm toán. Bên cạnh đó, việc gắn trách nhiệm nghề nghiệp với đạo đức công vụ giúp KTV thực hiện tốt vai trò “người được ủy thác” trong việc bảo vệ tài sản công và lợi ích xã hội.

** Các nhân tố thuộc về kiểm toán nhà nước*

Nội dung thực hiện kiểm toán

Nội dung kiểm toán là yếu tố trung tâm trong việc đánh giá hiệu quả sử dụng NSDP theo ba tiêu chí 3E – tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Nội dung cần bao quát toàn bộ quy trình lập, phân bổ, sử dụng và quyết toán ngân sách, nhằm phát hiện các điểm dễ phát sinh sai phạm hoặc lãng phí. Kiểm toán tính kinh tế tập trung vào các khoản chi vượt dự toán hoặc chi sai mục đích; tính hiệu quả xem xét mỗi

tương quan giữa đầu vào – đầu ra; còn tính hiệu lực đánh giá mức độ đạt được mục tiêu chính sách. Các nghiên cứu gần đây của OECD (2020) và INTOSAI (2019, 2021) khẳng định nội dung kiểm toán cần tiếp cận theo hướng tạo giá trị công, bảo đảm tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và xem xét ngân sách như một hệ thống tổng thể liên kết.

Phương pháp kiểm toán

Phương pháp kiểm toán là công cụ cốt lõi giúp kiểm toán viên (KTV) đánh giá toàn diện ba tiêu chí 3E. Theo INTOSAI (2019) và European Court of Auditors (2022), phương pháp hiện đại không chỉ bao gồm kỹ thuật thu thập bằng chứng mà còn là cách tiếp cận chiến lược trong phân tích đầu vào – đầu ra và mục tiêu chính sách. Các phương pháp như kiểm toán theo kết quả, kiểm toán dựa trên rủi ro hay kiểm toán kỹ thuật số ngày càng phổ biến, giúp nâng cao chất lượng và giá trị thông tin kiểm toán. Ở Việt Nam, Nguyễn Thị Minh và cộng sự (2020) nhấn mạnh cần tăng cường công nghệ dữ liệu lớn, phân tích định lượng và định tính kết hợp để nâng cao tính khách quan và hiệu quả.

Chế độ đãi ngộ kiểm toán viên

Chế độ đãi ngộ là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến động lực, sự độc lập và hiệu quả làm việc của KTV. Các nghiên cứu gần đây như Alzeban (2020), Bananuka et al. (2021) và Okere et al. (2022) cho thấy thu nhập, phúc lợi và cơ hội phát triển nghề nghiệp công bằng giúp nâng cao sự hài lòng và cam kết nghề nghiệp, qua đó tăng tính kinh tế và hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Cơ chế đãi ngộ minh bạch, gắn với năng lực và kết quả kiểm toán giúp củng cố đạo đức nghề nghiệp và giảm rủi ro thiên vị.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán

Kiểm soát chất lượng là cơ chế bảo đảm độ tin cậy, tính nhất quán và hiệu lực của hoạt động kiểm toán. Các nghiên cứu của Christensen et al. (2022) và IFAC (2021) chỉ ra rằng một hệ thống kiểm soát chất lượng mạnh giúp giảm sai sót, nâng cao độ tin cậy của kết quả và tăng tính minh bạch trong quản trị công. Việc tăng cường kiểm tra chéo, đánh giá đồng cấp và ứng dụng công nghệ giám sát chất lượng là xu hướng tất yếu của kiểm toán công hiện đại.

Phối hợp và tính hữu ích của kiến nghị kiểm toán

Sự phối hợp giữa KTNN và đơn vị được kiểm toán giúp đảm bảo quá trình kiểm toán đạt tính kinh tế (giảm chi phí, thời gian), tính hiệu quả (nâng cao năng suất) và tính hiệu lực (gia tăng tác động chính sách). Theo IAASB (2019), Arif et al. (2023) và Christensen et al. (2022), việc trao đổi thông tin minh bạch, phản hồi kịp thời và cam kết thực hiện kiến nghị giúp nâng cao giá trị thực tiễn của kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán chỉ có ý nghĩa khi được công bố đúng thời điểm, với khuyến nghị khả thi, rõ ràng và hữu ích cho việc ra quyết định của cơ quan quản lý.

2.6.2 Các nhân tố bên ngoài

Đặc thù của địa phương

Đặc thù địa phương là yếu tố khách quan có ảnh hưởng mạnh mẽ đến hiệu quả của KTHĐ việc sử dụng NSDP. Mỗi địa phương có sự khác biệt về trình độ phát triển kinh tế – xã hội, mô hình quản trị, cơ sở hạ tầng, năng lực cán bộ và văn hóa hành chính, khiến cho việc áp dụng quy trình kiểm toán cần được điều chỉnh linh hoạt. Các nghiên cứu gần đây như Alzeban (2020), Christensen et al. (2022) và Arif et al. (2023) đều nhấn mạnh rằng bối cảnh địa phương là nhân tố chi phối độ tin cậy, giá trị thông tin và tác động thực tiễn của kiểm toán công.

Thứ nhất, trình độ quản lý và hiểu biết pháp lý của lãnh đạo địa phương quyết định mức độ tuân thủ và minh bạch trong sử dụng ngân sách. Địa phương có đội ngũ lãnh đạo có năng lực và đạo đức công vụ cao thường có kết quả sử dụng ngân sách hiệu quả hơn, giúp kiểm toán viên (KTV) dễ dàng xác định và đánh giá các tiêu chí 3E.

Thứ hai, cơ cấu tổ chức và tinh thần hợp tác của đơn vị được kiểm toán ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng thu thập dữ liệu và tính chính xác của kết luận kiểm toán. Khi đơn vị được kiểm toán hợp tác, cung cấp thông tin minh bạch và kịp thời, quá trình đánh giá sẽ nhanh hơn, tiết kiệm chi phí và giảm rủi ro sai lệch.

Thứ ba, hạ tầng công nghệ và điều kiện vật chất quyết định tốc độ, chất lượng xử lý dữ liệu và tính kịp thời của báo cáo. Các địa phương có hệ thống công nghệ thông tin hiện đại và dữ liệu tài chính số hóa giúp KTV dễ dàng phân tích, đối chiếu và phát hiện bất thường.

Về cơ sở lý luận, Contingency Theory (Donaldson, 2018) cho rằng hiệu quả tổ chức phụ thuộc vào sự phù hợp giữa phương pháp và bối cảnh. Trong kiểm toán công, điều này có nghĩa là KTV phải linh hoạt trong cách tiếp cận và quy mô kiểm toán để phù hợp với điều kiện của từng địa phương. Bên cạnh đó, Resource Dependence Theory (Hillman et al., 2019) khẳng định rằng cơ quan kiểm toán và chính quyền địa phương có mối quan hệ tương hỗ về nguồn lực và thông tin; do đó, hiểu đúng đặc thù địa phương giúp KTNN đánh giá chính xác hơn tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng NSDP.

Tóm lại, đặc thù địa phương là yếu tố nền tảng ảnh hưởng đến cả ba tiêu chí 3E. Việc nhận diện và phân tích chính xác đặc điểm từng địa phương giúp kiểm toán viên đưa ra kết luận sát thực tế, nâng cao chất lượng kiểm toán và thúc đẩy việc sử dụng NSDP minh bạch, hiệu quả và bền vững.

Môi trường pháp lý

Môi trường pháp lý là nền tảng bảo đảm tính hợp pháp, minh bạch và hiệu quả của KTHĐ việc sử dụng NSDP. Nó bao gồm các luật, nghị định, chuẩn mực kiểm toán và cơ chế phối hợp giữa các cơ quan quản lý tài chính công. Các nghiên cứu của Ferry, Midgley & Ruggiero (2023), IFAC (2021) và Christensen et al. (2022) chỉ ra rằng khung pháp lý đầy đủ, minh bạch và đồng bộ giúp tăng độ tin cậy, hiệu lực và tác động chính sách của kiểm toán khu vực công.

Trên phương diện tính kinh tế, môi trường pháp lý minh bạch giúp KTV phát hiện sớm các khoản chi vượt định mức hoặc lãng phí. Đối với tính hiệu quả, sự thống nhất giữa Luật Ngân sách, Luật Kiểm toán Nhà nước và Luật Đầu tư công giúp KTV theo dõi toàn bộ chu trình tài chính công một cách liền mạch. Còn về tính hiệu lực, các quy định rõ ràng về mục tiêu, chỉ tiêu và trách nhiệm giải trình cho phép KTV đánh giá chính xác kết quả chương trình, dự án.

Theo Institutional Theory (Scott, 2017), hành vi và hiệu quả của tổ chức công bị chi phối bởi khung thể chế pháp lý. Một hệ thống pháp luật minh bạch và ổn định sẽ giúp KTNN thực hiện tốt vai trò giám sát, củng cố uy tín và niềm tin công chúng. Đồng thời, các nghiên cứu gần đây về Legal Environment and Governance (OECD, 2021; World Bank, 2022) cũng nhấn mạnh rằng chất lượng pháp lý cao thúc đẩy kỷ luật tài chính, nâng cao hiệu quả giám sát và giảm chi phí rủi ro trong quản lý công.

Tóm lại, một môi trường pháp lý đồng bộ, minh bạch và khả thi không chỉ là điều kiện đảm bảo cho tính 3E của KTHĐ mà còn là công cụ thúc đẩy kỷ luật tài chính, tăng cường trách nhiệm giải trình và hiệu quả sử dụng NSDP.

Tóm lại các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP theo hai nhóm chính: bên trong (năng lực, kinh nghiệm, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp của KTV; nội dung, phương pháp, kiểm soát chất lượng và chế độ đãi ngộ của KTNN; mức độ phối hợp và tính kịp thời – hữu ích của kiến nghị) và bên ngoài (đặc thù địa phương và môi trường pháp lý).

2.6.3. Khái quát mối quan hệ giữa các nhóm nhân tố và hiệu quả kiểm toán hoạt động

Từ phân tích trên, có thể khái quát rằng hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP là kết quả tổng hợp của các nhân tố bên trong và bên ngoài, trong đó các nhân tố bên trong đóng vai trò trực tiếp trong quá trình tạo ra kết quả kiểm toán, còn các nhân tố bên ngoài chi phối điều kiện triển khai và mức độ phát huy tác động của kết quả đó trong thực tiễn quản trị NSDP. Cách tiếp cận này bảo đảm sự nhất quán giữa cơ sở lý luận, hệ thống nhân tố và khung phân tích nghiên cứu của luận án.

Trên nền tảng phân loại và luận giải các nhóm nhân tố ảnh hưởng nêu trên, Chương 3 của luận án sẽ tiếp tục cụ thể hóa các nhân tố thành các biến nghiên cứu, xây dựng

mô hình và giả thuyết nghiên cứu, đồng thời tiến hành phân tích thực trạng và kiểm định thực nghiệm nhằm đánh giá mức độ và cơ chế tác động của từng nhóm nhân tố đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP trong điều kiện Việt Nam

2.7. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán hoạt động ngân sách địa phương và bài học kinh nghiệm.

2.7.1 Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

Kiểm toán Nhà nước (KTNN) đã hình thành và phát triển hàng trăm năm tại nhiều quốc gia trên thế giới, với chức năng cốt lõi là giám sát việc quản lý và sử dụng tài chính công, đặc biệt tập trung vào NSNN. Việc thành lập Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) năm 1953, quy tụ 194 thành viên và 5 thành viên liên kết, đã đánh dấu bước ngoặt quan trọng trong tiến trình chuẩn hóa và phát triển hệ thống kiểm toán công toàn cầu. Trong bối cảnh đó, KTHĐ việc sử dụng NSDP ngày càng được coi trọng như một công cụ thiết yếu nhằm bảo đảm tính minh bạch, nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách và thúc đẩy trách nhiệm giải trình của các cơ quan quản lý tài chính công. Trên phạm vi quốc tế, nhiều quốc gia đã xây dựng mô hình kiểm toán tiên tiến để giám sát việc sử dụng NSDP, góp phần cải thiện chất lượng dịch vụ công và tối ưu hóa nguồn lực tài chính

**** Kinh nghiệm của Hoa Kỳ***

Kinh nghiệm của Hoa Kỳ cho thấy KTHĐ (performance audit) được triển khai bài bản ở cả cấp liên bang và địa phương, với trọng tâm là đánh giá hiệu quả, tính kinh tế và tính hiệu lực trong việc sử dụng ngân sách công. Văn phòng Kiểm toán Chính phủ Hoa Kỳ (GAO) đóng vai trò trung tâm, thực hiện các cuộc kiểm toán không chỉ nhằm phát hiện sai phạm, lãng phí mà còn đánh giá kết quả thực thi của các chương trình, dự án. Một đặc điểm nổi bật của hệ thống này là sự phối hợp chặt chẽ giữa GAO và các cơ quan kiểm toán địa phương, bảo đảm sự giám sát toàn diện và xuyên suốt quá trình chi tiêu ngân sách. Các cơ quan kiểm toán cấp bang và thành phố thường xuyên tiến hành kiểm toán độc lập, tập trung vào hiệu quả thực hiện các dự án công, mức độ tuân thủ pháp luật và tính hợp lý của chi tiêu. Đồng thời, kết quả kiểm toán được công khai trên các nền tảng trực tuyến, giúp người dân và các tổ chức xã hội tham gia giám sát, qua đó tăng cường tính minh bạch và trách nhiệm giải trình. Những phát hiện và khuyến nghị của kiểm toán viên thường được sử dụng làm căn cứ điều chỉnh chính sách tài chính, cải thiện quy trình phân bổ ngân sách và nâng cao hiệu quả cung cấp dịch vụ công.

**** Kinh nghiệm của Vương Quốc Anh***

Tại Vương quốc Anh, mô hình KTHĐ phát triển mạnh mẽ, gắn với mục tiêu bảo đảm chi tiêu công hiệu quả, minh bạch và có trách nhiệm. Văn phòng Kiểm

toán Quốc gia (NAO) cùng các cơ quan kiểm toán địa phương chịu trách nhiệm thực hiện kiểm toán các chương trình, dự án công nhằm đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách và chất lượng dịch vụ công. Điểm đặc trưng của hệ thống này là sự kết hợp giữa kiểm toán độc lập và cơ chế kiểm tra nội bộ, giúp bảo đảm vừa có sự khách quan trong đánh giá, vừa có tính giám sát thường xuyên. KTHĐ tại Anh không chỉ tập trung vào việc phát hiện sai phạm mà còn hướng đến đánh giá kết quả đầu ra và tác động thực tế của các chính sách công, đặc biệt trong các lĩnh vực giáo dục, y tế và hạ tầng. Kết quả kiểm toán được công bố công khai, trở thành cơ sở quan trọng để Chính phủ điều chỉnh chính sách, cải thiện quy trình quản lý ngân sách và thúc đẩy cải cách tài chính công. Hệ thống này giúp nâng cao tính trách nhiệm của các cơ quan công quyền và củng cố lòng tin của người dân vào sự minh bạch của chính quyền địa phương

** Kinh nghiệm của Trung Quốc*

Trung Quốc cũng là quốc gia có nhiều nỗ lực trong cải cách và hoàn thiện hệ thống KTHĐ đối với NSĐP. Cơ quan Kiểm toán Nhà nước Trung Quốc (National Audit Office – NAO) và các cơ quan kiểm toán cấp tỉnh, thành phố chịu trách nhiệm giám sát việc sử dụng ngân sách ở cả cấp trung ương và địa phương. Các cuộc kiểm toán tập trung vào đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật, tính hiệu quả và kết quả của chi tiêu công, đồng thời xác định nguyên nhân gây lãng phí, thất thoát hoặc tham nhũng. Hệ thống này đặc biệt chú trọng việc đánh giá hiệu quả của các chương trình, dự án công thông qua các chỉ tiêu cụ thể về đầu ra và tác động xã hội. Các kết quả kiểm toán được tổng hợp trong báo cáo của Chính phủ và trình Quốc hội, qua đó nâng cao trách nhiệm giải trình của cơ quan quản lý ngân sách. Tuy vẫn còn tồn tại thách thức về tính độc lập và năng lực giám sát tại cấp cơ sở, nhưng Trung Quốc đang từng bước cải cách để tăng cường minh bạch, chuẩn hóa quy trình và mở rộng phạm vi kiểm toán theo hướng hiện đại, phù hợp với thông lệ quốc tế (Y. Liu, 2023).

** Kinh nghiệm KTHĐ của Canada*

Canada có hệ thống KTHĐ được đánh giá cao nhờ sự kết hợp chặt chẽ giữa ba tiêu chí tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Kiểm toán viên tập trung vào việc phân tích nguyên nhân gốc rễ (Root Cause Analysis) để phát hiện các điểm yếu trong việc sử dụng ngân sách, từ đó đưa ra khuyến nghị cụ thể giúp tiết kiệm chi phí và tối ưu hóa hiệu quả sử dụng nguồn lực. Tính kinh tế được chú trọng nhằm bảo đảm nguồn lực công được sử dụng tiết kiệm và hợp lý; tính hiệu quả tập trung vào tối đa hóa giá trị đầu ra với chi phí thấp nhất; còn tính hiệu lực hướng tới đánh giá mức độ đạt được các mục tiêu của chương trình, chính sách. Hệ thống kiểm toán của

Canada góp phần cải thiện quy trình hoạch định và thực thi ngân sách, đồng thời thúc đẩy minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả quản trị công.

** KTHĐ của PASAI*

Theo hướng dẫn của Tổ chức PASAI (Pacific Association of Supreme Audit Institutions), KTHĐ đối với NSDP là công cụ quan trọng để đánh giá việc quản lý và sử dụng nguồn lực công trên ba khía cạnh 3E. Hướng dẫn này nhấn mạnh lập kế hoạch kiểm toán chiến lược, trong đó chủ đề kiểm toán phải được lựa chọn dựa trên phân tích rủi ro và đặc thù từng địa phương. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên cần kết hợp cả phương pháp định lượng và định tính để có đánh giá toàn diện, khách quan. PASAI cũng khuyến nghị sử dụng đa dạng kỹ thuật thu thập bằng chứng như phỏng vấn, khảo sát, phân tích tài liệu và dữ liệu tài chính. Báo cáo kiểm toán phải được trình bày khách quan, rõ ràng và có khuyến nghị khả thi, giúp các cơ quan địa phương cải thiện hiệu quả quản lý ngân sách, đồng thời tăng cường trách nhiệm giải trình và niềm tin của người dân.

Tổng kết lại, kinh nghiệm quốc tế cho thấy KTHĐ việc sử dụng NSDP chỉ thực sự hiệu quả khi bao quát toàn bộ chu trình ngân sách (lập, phân bổ, sử dụng, quyết toán), bảo đảm tính độc lập, minh bạch và công khai kết quả, chú trọng đánh giá đầu ra và tác động chính sách, đồng thời ứng dụng công nghệ, phân tích dữ liệu và các phương pháp kiểm toán hiện đại. Việc tăng cường phối hợp giữa các cơ quan kiểm toán, thanh tra và chính quyền địa phương là điều kiện quan trọng để nâng cao chất lượng kiểm toán. Những kinh nghiệm này là cơ sở tham khảo giá trị cho Việt Nam trong quá trình hoàn thiện hoạt động kiểm toán NSDP, hướng đến một hệ thống kiểm toán chuyên nghiệp, minh bạch và hiệu quả.

2.7.2. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Từ kinh nghiệm quốc tế về KTHĐ trong việc sử dụng NSDP tại các quốc gia như Hoa Kỳ, Vương quốc Anh, Nhật Bản, Trung Quốc, Canada, khu vực PASAI, có thể rút ra nhiều bài học quan trọng giúp Việt Nam nâng cao hiệu quả KTHĐ, tăng cường tính minh bạch và hiệu quả trong quản lý tài chính công. Ở các nước này, KTHĐ được xem là công cụ trọng yếu để Chính phủ đánh giá hiệu quả, tính kinh tế và tính hiệu lực của các chương trình, đồng thời thúc đẩy trách nhiệm giải trình và tạo dựng lòng tin công chúng. Việc thực hiện kiểm toán tuân thủ quy trình chuẩn mực, đặc biệt là trong xây dựng tiêu chí, xác định nội dung và lựa chọn phương pháp kiểm toán, là nền tảng giúp nâng cao giá trị và uy tín của cơ quan kiểm toán tối cao

2.7.2.1. Bài học về xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động

Các cơ quan kiểm toán tối cao (SAIs) quốc tế đều khẳng định không tồn tại một bộ tiêu chí chung cho mọi cuộc KTHĐ. Tiêu chí cần được thiết kế riêng cho từng chương trình trên cơ sở mục tiêu, bối cảnh và rủi ro thực tế, đồng thời đảm bảo đo lường được theo khung 3E (tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực). Kinh nghiệm từ GAO (Hoa Kỳ), NAO (Anh) và PASAI cho thấy việc trao đổi, tham vấn chuyên gia ngay từ khâu lập kế hoạch giúp bảo đảm tiêu chí phù hợp và khả thi. Đặc biệt, kỹ thuật phân tích nguyên nhân gốc rễ (Root Cause Analysis) hỗ trợ xác định các yếu tố ảnh hưởng đến kết quả, giúp tiêu chí phản ánh được cả hiệu quả và tác động chính sách. Bài học rút ra cho Việt Nam là cần chuẩn hóa hệ thống tiêu chí 3E theo hướng lượng hóa, phù hợp với từng loại hình chi ngân sách và gắn với kết quả đầu ra của chương trình, dự án.

2.7.2.2 Bài học về nội dung kiểm toán hoạt động

Các quốc gia tiên tiến đều thực hiện KTHĐ bao quát toàn bộ chu trình ngân sách, từ khâu lập, phân bổ, thực hiện đến quyết toán, song vẫn tập trung vào những khoản chi trọng yếu và rủi ro cao. Nội dung kiểm toán không chỉ dừng ở tính tuân thủ mà còn đánh giá mức độ đạt được mục tiêu, chất lượng dịch vụ công và tác động xã hội. Kinh nghiệm của Anh, Canada và Trung Quốc cho thấy cần kết hợp đánh giá định tính và định lượng, đồng thời công khai kết quả kiểm toán nhằm tăng cường giám sát xã hội và trách nhiệm giải trình. Bài học cho Việt Nam là cần xây dựng nội dung KTHĐ tập trung vào các lĩnh vực chi ngân sách trọng yếu, phản ánh được hiệu quả quản lý và sử dụng NSDP, qua đó cung cấp thông tin hữu ích cho hoạch định và điều chỉnh chính sách

2.7.2.3. Bài học về nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

Về nâng cao hiệu quả KTHĐ, kinh nghiệm của các nước cho thấy việc hiện đại hóa phương pháp kiểm toán và phát triển năng lực kiểm toán viên là yếu tố quyết định. Việc ứng dụng công nghệ số, phân tích dữ liệu lớn (Big Data) và xây dựng hệ thống chỉ số đánh giá hiệu suất (KPI) giúp phát hiện sớm rủi ro, tăng tốc độ xử lý thông tin và nâng cao chất lượng báo cáo. Đồng thời, cần nâng cao năng lực đội ngũ kiểm toán viên về kỹ năng phân tích, sử dụng công nghệ và đánh giá hiệu quả chính sách; kết hợp chặt chẽ giữa kiểm toán trung ương và địa phương để bảo đảm tính thống nhất và hiệu lực của hệ thống kiểm toán công.

Từ những kinh nghiệm quốc tế này, có thể định hướng ba nội dung hoàn thiện trọng tâm phù hợp với thực tiễn Việt Nam: (1) Hoàn thiện hệ thống tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP theo khung 3E, có thể lượng hóa và so sánh. (2) Hoàn thiện nội dung kiểm toán, tập trung vào các khoản chi trọng yếu và lĩnh vực rủi ro cao

(3) Đổi mới phương pháp kiểm toán theo hướng tích hợp định tính định lượng và ứng dụng công nghệ số, nhằm nâng cao tính minh bạch, hiệu quả và khả năng phát hiện rủi ro trong việc sử dụng NSDP

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 của luận án đã hệ thống hóa và làm sáng tỏ cơ sở lý luận về KTHĐ việc sử dụng NSDP trong khu vực công. Trên nền tảng phân tích khái niệm, mục tiêu, nội dung và phương pháp KTHĐ, chương này đã xác định ba tiêu chí cốt lõi để đánh giá kết quả kiểm toán gồm tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong sử dụng ngân sách. Đồng thời, luận án đã trình bày cụ thể các nội dung và phương pháp tiếp cận KTHĐ như kiểm toán theo kết quả, theo hệ thống và theo vấn đề, qua đó hình thành khung lý luận tổng quát cho việc đánh giá hiệu quả sử dụng NSDP.

Phân phân tích kinh nghiệm quốc tế từ INTOSAI và các quốc gia điển hình đã cung cấp những bài học thực tiễn có giá trị về mô hình tổ chức, quy trình thực hiện và tiêu chí đánh giá trong KTHĐ, tạo cơ sở tham chiếu quan trọng để vận dụng phù hợp với điều kiện Việt Nam.

Nhìn chung, chương 2 không chỉ củng cố nền tảng lý luận cho việc khảo sát và phân tích thực trạng KTHĐ trong các chương tiếp theo mà còn định hướng cho việc xây dựng mô hình nghiên cứu, xác định hệ thống biến độc lập và phụ thuộc, làm căn cứ đề xuất các giải pháp hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam thực hiện

CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN HIỆU QUẢ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN

3.1. Khái quát chung về kiểm toán hoạt động của kiểm toán nhà nước Việt Nam.

3.1.1 Đặc điểm hoạt động của kiểm toán nhà nước

Kiểm toán Nhà nước (KTNN) Việt Nam được thành lập trong bối cảnh đổi mới, là một thiết chế hoàn toàn mới trong hệ thống quản lý tài chính công, không có tiền thân tổ chức hay tiền lệ hoạt động trước đó. Việc ban hành Nghị định số 70/CP và Quyết định số 61/1995/QĐ-TTg được xem như “tuyên ngôn khai sinh” của KTNN, đánh dấu sự ra đời của một công cụ giám sát tài chính công độc lập, góp phần hoàn thiện cơ chế kiểm tra, kiểm soát ngân sách nhà nước. Từ đó, KTNN vừa phải xây dựng nền tảng pháp lý, thể chế và chuẩn mực nghề nghiệp, vừa từng bước hoàn thiện quy trình và cơ sở vật chất phục vụ hoạt động kiểm toán, đặc biệt là kiểm toán việc sử dụng NSDP.

Tiếp nối giai đoạn hình thành, Luật Kiểm toán Nhà nước năm 2005, được củng cố qua Hiến pháp 2013, Luật năm 2015 và sửa đổi năm 2019, đã xác lập vị thế độc lập và chỉ tuân theo pháp luật của KTNN. Các quy định này mở rộng thẩm quyền, tăng cường tính pháp lý của kết luận và kiến nghị kiểm toán, đồng thời nâng cao hiệu quả KTHĐ trong giám sát tài chính công. Đặc biệt, Nghị quyết số 999/2020/UBTVQH14 về Chiến lược phát triển KTNN đến năm 2030 định hướng xây dựng KTNN thành cơ quan kiểm toán công chuyên nghiệp, hiện đại, tiệm cận chuẩn mực quốc tế, khẳng định vai trò của KTHĐ trong việc bảo đảm tính minh bạch và trách nhiệm giải trình ngân sách.

Về tổ chức bộ máy, KTNN hiện gồm bốn khối với 32 đơn vị trực thuộc, phản ánh sự chuyên môn hóa và phân cấp rõ ràng: khối tham mưu hoạch định chính sách và kiểm soát chất lượng; khối kiểm toán chuyên ngành tập trung vào các bộ, ngành, tập đoàn kinh tế; khối kiểm toán khu vực phụ trách NSDP; và khối sự nghiệp công lập phục vụ nghiên cứu, đào tạo và truyền thông. Đáng chú ý, 13 KTNN khu vực, mỗi đơn vị đảm nhiệm từ 4–6 tỉnh, là lực lượng trực tiếp thực hiện KTHĐ việc sử dụng NSDP, quyết định phạm vi, chiều sâu và chất lượng kiểm toán ở cấp địa phương.

Về cơ chế lãnh đạo, KTNN do Quốc hội thành lập, đứng đầu là Tổng Kiểm toán Nhà nước cùng các Phó Tổng Kiểm toán và Kiểm toán trưởng chuyên ngành, khu vực. Cơ chế này bảo đảm tính độc lập, khách quan trong hoạt động nhưng đồng thời đặt ra yêu cầu cao về trách nhiệm giải trình trước Quốc hội, Chính phủ và công chúng. Do

đó, mỗi kết luận và khuyến nghị KTHĐ không chỉ mang giá trị kỹ thuật mà còn có ý nghĩa pháp lý và chính trị, tác động trực tiếp đến quản lý, điều hành NSDP.

Theo Điều 9 Luật KTNN năm 2015, chức năng cơ bản của KTNN là đánh giá, xác nhận, kết luận và khuyến nghị về việc quản lý, sử dụng tài chính và tài sản công. Nhờ vậy, KTNN trở thành công cụ trọng yếu trong kiểm soát tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của ngân sách nhà nước, trong đó có NSDP. Ngoài kế hoạch kiểm toán hằng năm, KTNN còn thực hiện các nhiệm vụ đột xuất theo yêu cầu của Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan có thẩm quyền, mở rộng phạm vi KTHĐ gắn với các vấn đề quản trị tài chính công cấp địa phương.

Cuối cùng, KTNN không chỉ phục vụ Quốc hội và Chính phủ trong công tác lập pháp, giám sát và điều hành, mà còn hỗ trợ Hội đồng nhân dân và Ủy ban nhân dân trong việc theo dõi, quyết định các vấn đề trọng yếu của địa phương. Điều này cho thấy, KTHĐ việc sử dụng NSDP không chỉ là một quy trình kỹ thuật chuyên môn, mà còn là công cụ quản trị đa cấp, góp phần nâng cao tính minh bạch, hiệu quả và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công ở Việt Nam.

3.1.2 Sự phát triển kiểm toán hoạt động do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

Tại Việt Nam, sự hình thành và phát triển của KTHĐ do Kiểm toán Nhà nước (KTNN) thực hiện gắn liền với tiến trình đổi mới quản trị công và hội nhập quốc tế. Mặc dù KTNN được thành lập từ năm 1994, song phải đến đầu những năm 2000, cùng với yêu cầu tăng cường trách nhiệm giải trình và cải cách thể chế tài chính công, KTHĐ mới thực sự được chú trọng và từng bước triển khai.

Giai đoạn 2000–2005, KTNN tập trung tiếp cận lý luận và học hỏi kinh nghiệm quốc tế thông qua hợp tác với các tổ chức như WB, UNDP, JICA và các cơ quan kiểm toán tiên tiến của Canada, Nhật Bản, Thụy Điển... Đây là giai đoạn đặt nền móng cho việc hình thành cơ sở pháp lý và phương pháp luận KTHĐ, đồng thời nâng cao năng lực chuyên môn của đội ngũ kiểm toán viên.

Từ năm 2006 đến 2012, KTNN bắt đầu thực hiện các cuộc KTHĐ thử nghiệm như kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia về nước sạch, đầu tư xây dựng cơ bản, kiểm toán vốn ODA... Các cuộc kiểm toán này từng bước vận dụng phương pháp tiếp cận 3E (Economy, Efficiency, Effectiveness) và được xem là bước chuyển từ kiểm toán tuân thủ sang kiểm toán đánh giá hiệu quả. Song song, KTNN cũng xây dựng hướng dẫn nghiệp vụ và đào tạo đội ngũ kiểm toán viên chuyên trách cho lĩnh vực này.

Giai đoạn từ 2013 đến nay đánh dấu bước phát triển rõ nét khi Luật Kiểm toán Nhà nước năm 2015 chính thức luật hóa KTHĐ là một trong ba loại hình kiểm toán cơ bản. Từ đó, KTNN mở rộng nhanh về phạm vi, quy mô và lĩnh vực kiểm toán,

đặc biệt trong các chương trình, chính sách và dự án công có tác động xã hội lớn như giảm nghèo, giáo dục, y tế, môi trường, an sinh xã hội và NSĐP. Các kết quả kiểm toán không chỉ mang giá trị kiểm tra mà còn đóng vai trò tư vấn chính sách và kiến nghị cải thiện hiệu quả quản lý công.

Đáng chú ý, KTNN đã ban hành Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước số 3000 về KTHĐ cùng nhiều hướng dẫn nghiệp vụ chuyên ngành, tiếp cận trực tiếp với chuẩn mực quốc tế ISSAI 3000 của INTOSAI. Điều này giúp KTNN từng bước chuẩn hóa quy trình, nâng cao chất lượng đánh giá và hội nhập với thông lệ quốc tế trong kiểm toán công.

Thực tiễn cho thấy, KTHĐ do KTNN Việt Nam thực hiện có ba đặc trưng cơ bản:

- Đối tượng kiểm toán không phải báo cáo tài chính, mà là hoạt động, chương trình, dự án, hoặc chính sách cụ thể của khu vực công.
- Phương pháp tiếp cận chú trọng đánh giá, kiến nghị cải tiến, thay vì chỉ xác định đúng – sai.
- Mục tiêu kiểm toán hướng tới bảo đảm tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực (3E) trong sử dụng ngân sách nhà nước.

Trong bối cảnh minh bạch hóa ngân sách và hiện đại hóa quản lý tài chính công, KTHĐ ngày càng trở thành công cụ giám sát hữu hiệu giúp Quốc hội, Chính phủ và chính quyền các cấp đánh giá chất lượng quản trị, điều chỉnh chính sách phù hợp, đồng thời tăng cường niềm tin của xã hội vào việc sử dụng nguồn lực công. Hiện nay, KTNN Việt Nam đã trở thành thành viên tích cực của INTOSAI, ASOSAI, đóng vai trò tiên phong trong khu vực về đổi mới mô hình KTHĐ. Theo Chiến lược phát triển KTNN đến năm 2030, tầm nhìn 2045, KTHĐ được xác định là định hướng trọng tâm, góp phần nâng cao chất lượng quản trị công, trách nhiệm giải trình và hiệu quả sử dụng ngân sách, hướng tới phát triển kinh tế – xã hội bền vững

3.2. Thực trạng kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

3.2.1. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

3.2.1.1 Mục tiêu kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Mục tiêu của KTHĐ việc sử dụng NSĐP là đảm bảo tính minh bạch, hiệu quả và trách nhiệm trong việc sử dụng nguồn ngân sách của địa phương. Mục tiêu này đóng vai trò là nền tảng cho toàn bộ quá trình kiểm toán, xác định nguyên nhân và các điều cần đạt được trong cuộc kiểm toán. Mục tiêu chung của KTHĐ do Kiểm toán Nhà nước (KTNN) Việt Nam thực hiện là kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu

quả và hiệu lực trong quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công, đồng thời đưa ra các kiến nghị cải thiện tình hình.

Mục tiêu cụ thể của cuộc KTHĐ việc sử dụng NSDP có thể được xác định dựa trên mục tiêu kiểm toán chủ yếu của ngành hàng năm (nếu có). Dựa trên mục tiêu chung, Kiểm toán viên Nhà nước (KTVNN) sẽ xác định các mục tiêu kiểm toán liên quan đến các nguyên tắc về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Mục tiêu kiểm toán cần phải được xác định dựa trên đánh giá căn cứ vào trọng yếu, rủi ro và giá trị gia tăng của cuộc kiểm toán, đồng thời phải liên quan đến các nguyên tắc này và là căn cứ để xác định các nội dung kiểm toán cụ thể.

Việc kiểm toán NSDP giúp đảm bảo rằng các khoản chi ngân sách được thực hiện công khai, minh bạch, tuân thủ đúng quy định pháp luật và quy trình NSDP. Đồng thời, nó cũng xác định rõ trách nhiệm của các cá nhân hoặc tổ chức trong việc sử dụng ngân sách. Đánh giá hoạt động việc sử dụng NSDP cũng giúp xác định mức độ các nguồn chi trên địa bàn sử dụng tiết kiệm và hiệu quả nguồn ngân sách trong phạm vi dự toán được giao.

Ngoài ra, kiểm toán nhà nước cũng giúp phát hiện và kiến nghị xử lý các sai phạm trong việc lập kế hoạch, phân bổ và sử dụng ngân sách, bao gồm cả gian lận tài chính, tham nhũng, hoặc quản lý không đúng đắn. Kiểm toán viên cũng sẽ rà soát việc quản lý tài sản công và dự án đầu tư công để đảm bảo tuân thủ quy định, từ đó góp phần điều chỉnh các chính sách, quy trình và phương thức quản lý NSDP nhằm đạt hiệu quả cao hơn trong tương lai.

Mục đích chính của KTHĐ việc sử dụng NSDP là đưa ra ý kiến đánh giá về tính hiệu lực và tuân thủ các quy định, chuẩn mực pháp lý của địa phương được kiểm toán. Bên cạnh đó, kiểm toán cũng đánh giá tính hiệu quả và hiệu lực của các chương trình, dự án về ngân sách của địa phương và các cơ quan liên quan. Ví dụ, kiểm toán sẽ xem xét các chi phí tổn kém, chi phí đầu vào cao, hoặc các cơ sở vật chất không hữu dụng, đồng thời đánh giá tác động của các quy trình kém hiệu quả, như nguồn lực nhân rồi hoặc quản lý kém, dẫn đến lãng phí tài nguyên và thời gian và được minh họa qua giấy tờ làm việc của tỉnh X như sau:

Phụ lục 3.1 GIẤY TỜ LÀM VIỆC

XÁC ĐỊNH MỤC TIÊU KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NSDP

Cuộc kiểm toán: KTHĐ việc sử dụng NSDP tỉnh X năm N

Đơn vị thực hiện: Kiểm toán Nhà nước khu vực A

Căn cứ: Công văn số/KTNN-TH ngày .../01/N của KTNN và kết quả khảo sát tại tỉnh A

Mục tiêu KTHĐ việc sử dụng NSDP năm N của tỉnh A

Căn cứ định hướng kiểm toán năm N của Kiểm toán Nhà nước và kết quả khảo sát thực địa tại tỉnh A, mục tiêu KTHĐ việc sử dụng NSDP năm N được xác định như sau:

Đánh giá tính hiệu quả, tiết kiệm và tính hiệu lực trong việc sử dụng nguồn kinh phí NSDP năm N. Kiểm tra mức độ tuân thủ dự toán được giao, xác định việc phân bổ và sử dụng ngân sách có phù hợp với chức năng, nhiệm vụ và mục tiêu ưu tiên của các đơn vị hay không.

Đánh giá sự phù hợp giữa hoạt động chi tiêu ngân sách với các mục tiêu, định hướng phát triển kinh tế – xã hội và các nhiệm vụ trọng tâm đã được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt tại tỉnh A trong năm N.

Xác định sai phạm, hạn chế và bất cập trong việc sử dụng ngân sách, làm rõ nguyên nhân và trách nhiệm của tổ chức, cá nhân liên quan; từ đó, kiến nghị biện pháp xử lý, khắc phục và hoàn thiện cơ chế chính sách nhằm nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công.

Cung cấp thông tin, số liệu kiểm toán khách quan, đầy đủ và kịp thời, phục vụ HĐND tỉnh A trong việc xem xét, phê chuẩn quyết toán NSDP năm N và hỗ trợ các cơ quan có thẩm quyền thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát theo quy định của pháp luật.

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.1. Giấy tờ làm việc tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện)

3.2.1.2 Trọng tâm kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

Trong KTHĐ đặc biệt là đối với việc sử dụng NSDP, việc xác định trọng tâm kiểm toán có ý nghĩa then chốt, bởi nó quyết định phạm vi, mục tiêu và cách tiếp cận của cuộc kiểm toán. Trọng tâm phản ánh mức độ quan trọng và mức độ ảnh hưởng của một vấn đề, hoạt động hoặc nội dung kiểm toán trong bối cảnh cụ thể. Quá trình này được thực hiện ngay từ giai đoạn lập kế hoạch, nhằm định hướng xây dựng mục tiêu, tiêu chí đánh giá và thủ tục kiểm toán phù hợp, đảm bảo cuộc kiểm toán đạt hiệu quả cao nhất.

Trong KTHĐ, trọng tâm được KTNN xem xét theo cả khía cạnh định lượng và định tính, song yếu tố định tính thường chiếm ưu thế do đặc trưng của loại hình này hướng đến đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực (3E). Ngoài ra, KTNN còn cân nhắc yếu tố chính trị, xã hội, mức độ quan tâm của công chúng, Quốc hội và Chính phủ, bởi đây là những nhân tố có thể tác động trực tiếp đến việc lựa chọn chủ đề và nội dung kiểm toán.

Về phương diện kỹ thuật, Tại Việt Nam việc xác định trọng tâm trong KTHĐ việc sử dụng NSDP được KTNN thực hiện theo các chuẩn mực quốc tế (như ISSAI 200, ISSAI 1315) kết hợp với Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước số 3000 và quy trình nghiệp vụ hiện hành. Theo hướng dẫn của ISSAI 200, cơ quan kiểm toán cần thu thập thông tin, khảo sát, xác định rõ trọng tâm, thời gian và nguồn lực để đảm bảo tính hiệu lực của cuộc kiểm toán. Trong khi đó, ISSAI 1315 nhấn mạnh việc hiểu rõ đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động để đánh giá rủi ro trọng yếu và lựa chọn nội dung phù hợp.

Trên cơ sở đó, KTNN thường xác định trọng tâm KTHĐ việc sử dụng NSDP theo các hướng chính sau:

- Đánh giá việc sử dụng các nguồn lực tài chính, nhân lực và vật chất có bảo đảm tiết kiệm, hợp lý và hiệu quả hay không;
- So sánh kết quả thực tế với mục tiêu của chương trình, dự án được giao;
- Kiểm tra mức độ tuân thủ pháp luật và quy định quản lý ngân sách, cũng như tính công khai, minh bạch và trách nhiệm giải trình trong sử dụng ngân sách;
- Nhận diện, phân tích các rủi ro tiềm ẩn như lập dự toán thiếu chính xác, thất thoát, lãng phí;
- Đánh giá tính công bằng và hợp lý trong phân bổ ngân sách, đảm bảo đúng đối tượng, lĩnh vực và khu vực ưu tiên.

Trong thực tiễn, các cuộc KTHĐ của KTNN về NSDP thường tập trung vào hai nhóm nội dung chính

Thứ nhất là quản lý và điều hành chi thường xuyên, nơi vẫn tồn tại tình trạng giao dự toán thấp hơn kế hoạch được duyệt hoặc phân bổ chậm, ảnh hưởng đến hoạt động của các đơn vị sử dụng ngân sách.

Thứ hai là quản lý đầu tư xây dựng cơ bản, thường gặp các vấn đề như phê duyệt dự án chưa sát thực tế, chậm điều chỉnh kế hoạch vốn, phân bổ chưa hợp lý, giải ngân và quyết toán chậm, làm gia tăng nguy cơ thất thoát, lãng phí. Ngoài ra, công tác lưu trữ hồ sơ, báo cáo còn thiếu đầy đủ, ảnh hưởng đến khả năng kiểm chứng và đánh giá hiệu quả đầu tư.

Bên cạnh đó, KTNN tại Việt Nam cũng ưu tiên kiểm toán những lĩnh vực có quy mô chi lớn, biến động bất thường hoặc chịu tác động của thay đổi chính sách, như các khoản vay, viện trợ nước ngoài và gói hỗ trợ kinh tế xã hội. Việc lựa chọn trọng tâm không chỉ dựa vào giá trị tài chính, mà còn xét đến mức độ ảnh hưởng đối với quản trị công, hiệu quả điều hành ngân sách và niềm tin xã hội. Do đó, kiểm toán viên cần khảo sát kỹ lưỡng, đánh giá rủi ro và phối hợp chặt chẽ với các cơ quan quản lý địa phương để nhận diện đúng vấn đề trọng yếu, từ đó nâng cao chất lượng, hiệu lực và giá trị thực tiễn của cuộc KTHĐ.

3.2.2. Tiêu chí kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

Dựa trên điều kiện khảo sát thực tế và số liệu kiểm toán, nghiên cứu tập trung phân tích KTHĐ việc sử dụng NSDP tại một số tỉnh, thành phố khu vực phía Bắc do KTNN thực hiện. Do yêu cầu bảo mật thông tin, các đơn vị kiểm toán trong nghiên cứu được mã hóa, tuân thủ nghiêm quy định pháp luật và quy chế về tài liệu mật.

Trong những năm gần đây, KTNN Việt Nam đã triển khai nhiều cuộc KTHĐ nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc sử dụng NSDP. Các đoàn kiểm toán không chỉ xác nhận tính trung thực và hợp lý của số liệu tài chính và báo cáo quyết toán, mà còn phân tích việc tuân thủ pháp luật, hiệu quả việc sử dụng tài sản công. Kết quả kiểm toán giúp phát hiện kịp thời sai phạm, lãng phí, tham nhũng; đồng thời kiến nghị các cấp có thẩm quyền hoàn thiện cơ chế, chính sách, nâng cao minh bạch và trách nhiệm giải trình trong việc sử dụng NSDP.

KTHĐ được xem là công cụ quan trọng giúp đánh giá liệu các chương trình, dự án và đơn vị sử dụng NSDP có hoạt động phù hợp với nguyên tắc 3E : tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực hay không, cũng như xác định các điểm cần cải tiến. Kiểm toán viên (KTV) đối chiếu kết quả thực hiện với các tiêu chí kiểm toán, phân tích nguyên nhân chênh lệch và đưa ra khuyến nghị nhằm nâng cao KTHĐ việc sử dụng NSDP. Như vậy, mục tiêu của KTHĐ không chỉ là kiểm tra, mà còn thúc đẩy cải thiện quản trị công, bảo đảm sử dụng ngân sách hợp lý, tiết kiệm và hiệu quả.

So với kiểm toán báo cáo tài chính (KTBTC) và kiểm toán tuân thủ (KTTT), KTHĐ có đặc trưng riêng ở việc xây dựng bộ tiêu chí kiểm toán phù hợp với mục tiêu của từng cuộc kiểm toán. Đây là căn cứ để đánh giá kết quả, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động ngân sách, thay vì chỉ xác minh tính đúng đắn của số liệu. Tuy nhiên, trên thực tế, KTNN chưa có hệ thống tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP mang tính toàn diện và thống nhất. Việc đánh giá vẫn chủ yếu dựa vào các chỉ tiêu thống kê trong báo cáo quyết toán ngân sách, trong khi mỗi địa phương có đặc thù chỉ tiêu khác nhau theo chức năng và nhiệm vụ được giao.

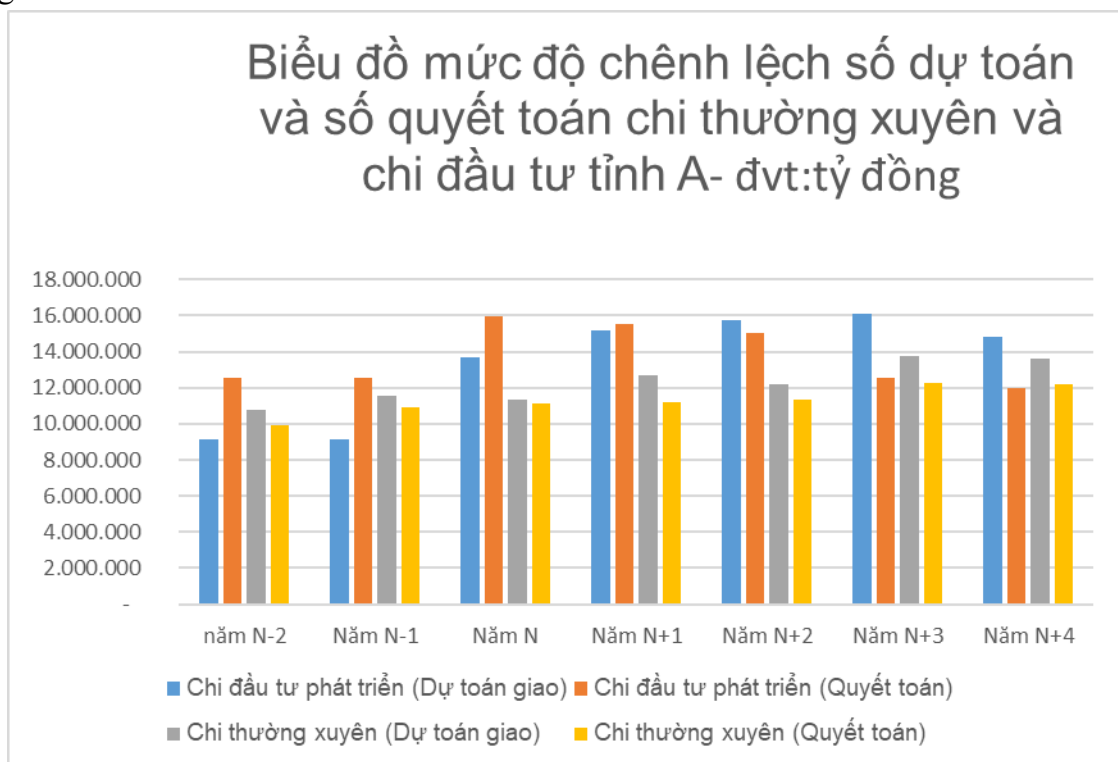
Điều này cho thấy cần thiết phải xây dựng và hoàn thiện hệ thống tiêu chí KTHĐ việc sử dụng NSDP, làm cơ sở khoa học để đánh giá khách quan, toàn diện và lượng hóa được kết quả kiểm toán theo hướng tiếp cận 3E.

3.2.2.1. Tiêu chí đánh giá tính kinh tế (tiết kiệm) việc sử dụng ngân sách địa phương

Trong bối cảnh ngân sách công ngày càng hạn chế, yêu cầu nâng cao hiệu quả và tiết kiệm trong chi tiêu trở nên cấp thiết. Vì vậy, việc đánh giá tiêu chí tính kinh tế đã trở thành một nội dung trọng yếu trong KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN Việt Nam Thực hiện. Tiêu chí này nhằm xác định mức độ hợp lý và tiết kiệm trong huy động, phân bổ và sử dụng các nguồn lực tài chính công, bảo đảm đạt được kết quả mong muốn với chi phí thấp nhất nhưng vẫn duy trì chất lượng đầu ra.

Trong cuộc KTHĐ việc sử dụng NSDP giai đoạn 2018–2024, với năm 2020 được chọn làm mốc (N = 2020), Kiểm toán Nhà nước (KTNN) đã triển khai nhiều

thủ tục kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, bao gồm: rà soát hồ sơ dự toán và quyết toán ngân sách nhằm kiểm tra tính hợp lý của căn cứ lập dự toán và mức độ bám sát thực tế; đối chiếu giữa dự toán và quyết toán chi để xác định nguyên nhân chênh lệch; kiểm tra quy trình đấu thầu, mua sắm công, thẩm định giá và hợp đồng nhằm đánh giá tính cạnh tranh, minh bạch; phỏng vấn đơn vị được kiểm toán và khảo sát thực địa để làm rõ nguyên nhân biến động chi phí; đồng thời kiểm tra tiến độ giải ngân và quyết toán vốn đầu tư công, đặc biệt với các dự án chậm tiến độ hoặc điều chỉnh kế hoạch nhiều lần. Kết quả kiểm toán được thể hiện tại Hình 3.1, phản ánh chênh lệch đáng kể giữa dự toán và quyết toán chi ngân sách tỉnh A trong giai đoạn nghiên cứu.



Hình 3.1: Biểu đồ mức độ chênh lệch số dự toán và số quyết toán chi thường xuyên và chi đầu tư tỉnh A.

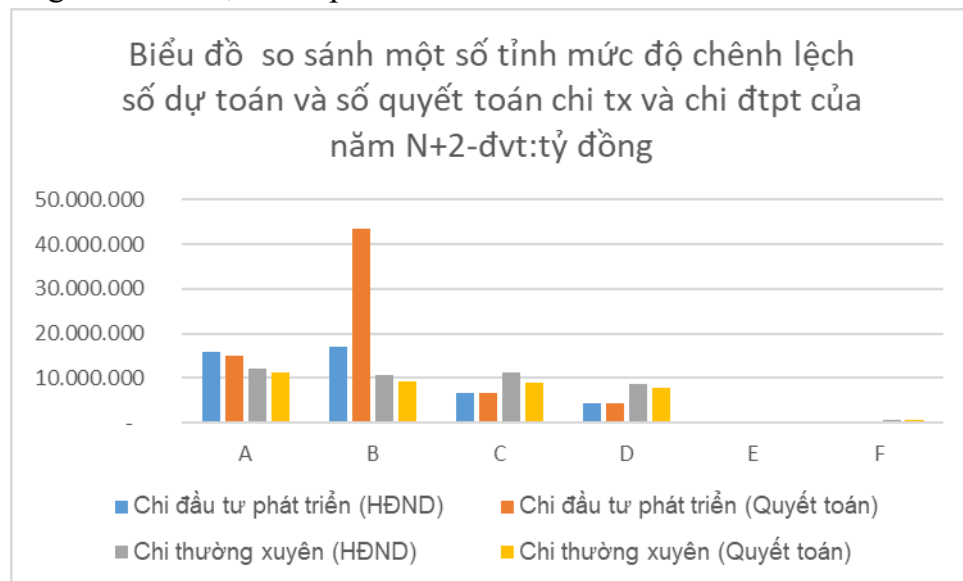
Nguồn: Tác giả tổng hợp số liệu sở tài chính tỉnh A.

Phân tích Hình 3.1 cho thấy, trong giai đoạn từ N-2 đến N+1, chi đầu tư phát triển (ĐTPT) thường xuyên vượt dự toán, đặc biệt năm N+1 đạt mức 211%, phản ánh nguy cơ sử dụng ngân sách vượt kế hoạch, thiếu tiết kiệm và chưa tuân thủ kỷ luật tài chính. Ngược lại, từ năm N+2 đến N+4, tỷ lệ chi ĐTPT giảm dưới mức dự toán, biểu hiện sự tiết kiệm chi tiêu nhưng đồng thời tiềm ẩn rủi ro giải ngân chậm, gây lãng phí cơ hội đầu tư và phát triển. Đối với chi thường xuyên (TX), tỷ lệ thực hiện dao động trong khoảng 79%–93% dự toán, cho thấy khả năng kiểm soát ngân sách tương đối tốt. Tuy nhiên, việc chi thấp kéo dài cũng đặt ra yêu cầu KTNN phải

xem xét tác động của việc tiết giảm chi tới chất lượng dịch vụ công, thông qua phỏng vấn đơn vị thụ hưởng và kiểm tra hồ sơ nhiệm vụ chi.

Các kết quả kiểm toán cho thấy rằng chi thấp hơn dự toán không đồng nghĩa với tiết kiệm thực chất nếu phần vốn dư không được tái phân bổ cho các mục tiêu ưu tiên; trong khi đó, chi vượt dự toán chưa chắc là biểu hiện của lãng phí nếu việc tăng chi mang lại kết quả đầu ra tích cực và đúng mục tiêu. Do đó, việc đánh giá tính kinh tế cần được thực hiện một cách toàn diện, trên cơ sở phân tích mối quan hệ giữa chi phí, kết quả và hiệu quả đầu ra, thay vì chỉ dựa vào so sánh số liệu tuyệt đối. Các tài liệu thẩm định giá, hợp đồng mua sắm, chi phí nguyên vật liệu và nhân công cũng được kiểm tra, đối chiếu để đánh giá tính hợp lý của chi phí đầu vào. Ngoài ra, KTV còn tiến hành phỏng vấn các bộ phận chuyên môn và cán bộ quản lý tài chính để làm rõ nguyên nhân biến động và mức độ tiết kiệm thực tế trong từng khoản chi. Một thủ tục quan trọng khác là kiểm tra tiến độ giải ngân, thanh toán và quyết toán vốn đầu tư công, đặc biệt tại các dự án chậm tiến độ hoặc điều chỉnh kế hoạch nhiều lần, nhằm đánh giá tính tuân thủ và khả năng sử dụng vốn hiệu quả.

Để có cái nhìn khái quát hơn, Tác giả đã tổng hợp dữ liệu kiểm toán từ nhiều địa phương, thể hiện tại Hình 3.2, nhằm so sánh sự khác biệt trong việc sử dụng ngân sách giữa các tỉnh, thành phố



Hình 3.2: Biểu đồ so sánh một số tỉnh mức độ chênh lệch số dự toán và số quyết toán chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển của năm N+2.

Nguồn: Tác giả tổng hợp số liệu sở tài chính các tỉnh

Kết quả phân tích cho thấy sự khác biệt rõ rệt giữa các địa phương. Tỉnh A duy trì chi ĐTPT ở mức 95%, thể hiện xu hướng chi tiêu hợp lý; tỉnh B có mức vượt chi cao, đòi hỏi KTNN phải kiểm tra quy trình điều chỉnh dự toán, thẩm quyền phê duyệt và hồ sơ chi bổ sung; tỉnh C tiết kiệm chi thường xuyên đáng kể, cần xem

xét tác động đến chất lượng hoạt động công vụ; trong khi tỉnh F ghi nhận vượt chi TX do các nhiệm vụ phát sinh đột xuất, yêu cầu xác minh tính hợp pháp và cần thiết của các khoản chi này. Những khác biệt này cho thấy năng lực lập dự toán, cơ chế giám sát và mức độ tuân thủ kỷ luật tài chính của từng địa phương có ảnh hưởng trực tiếp đến mức độ tiết kiệm và tính kinh tế trong sử dụng NSDP.

Để minh họa cụ thể hơn cho kết quả kiểm toán, tỉnh E được lựa chọn làm trường hợp điển hình. UBND tỉnh cùng các sở, ngành và chủ đầu tư đã nâng cao tinh thần trách nhiệm, tăng cường quản lý đầu tư xây dựng cơ bản, đẩy nhanh tiến độ và giảm nợ đọng vốn đầu tư. Sở Tài chính đã chủ động trong công tác quyết toán dự án hoàn thành, góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng vốn. Tuy nhiên, kiểm toán cũng phát hiện một số hạn chế như quản lý chi phí đầu tư chưa chặt chẽ, điều chỉnh bổ sung làm tăng tổng mức đầu tư, dẫn đến chưa đảm bảo tính tiết kiệm trong sử dụng vốn. Kết quả này cho thấy dù đã có chuyển biến tích cực, song tính kinh tế vẫn chưa được duy trì ổn định giữa các dự án, đòi hỏi địa phương phải tăng cường kiểm soát chi phí, tuân thủ quy định đầu tư công và hoàn thiện quy trình thẩm định, phê duyệt dự án.

Trên cơ sở thực tiễn kiểm toán, các tiêu chí đánh giá tính kinh tế được tổng hợp tại Phụ lục 3.2 dưới đây, thể hiện cách tiếp cận của KTNN trong đánh giá mức độ tiết kiệm và hợp lý của việc sử dụng NSDP.

Phụ lục 3.2: Tiêu chí về tính kinh tế

Mục tiêu kiểm toán	Tiêu chí	Đánh giá
Đánh giá tính kinh tế sử dụng nguồn lực	Đánh giá mức độ sử dụng các nguồn lực (nhân lực, vật lực, tài chính) có hợp lý và tính kinh tế hay không, tránh tình trạng sử dụng lãng phí hoặc thừa thãi	Cơ quan được kiểm toán có thể đạt được tính kinh tế cao nếu biết lựa chọn và sử dụng các nguồn lực một cách hợp lý, ví dụ như mua sắm với giá thấp, lựa chọn nhà thầu có chi phí thấp nhưng đảm bảo chất lượng.
Tối ưu hóa chi phí trong các dự án	Đánh giá khả năng tối ưu hóa chi phí trong khi vẫn đảm bảo chất lượng các sản phẩm, dịch vụ hoặc dự án	Việc chọn các giải pháp, nguyên vật liệu, nhà cung cấp có giá thành thấp hơn nhưng không làm giảm chất lượng cho thấy tính kinh tế tốt. Ngược lại, nếu chi phí cao mà chất lượng không tương ứng, thì đó là dấu hiệu của việc sử dụng ngân sách không tiết kiệm.

Mục tiêu kiểm toán	Tiêu chí	Đánh giá
Đảm bảo tính công bằng trong đấu thầu	Kiểm tra việc tuân thủ các quy định về đấu thầu, mua sắm công, lựa chọn nhà thầu nhằm đảm bảo chi phí thấp nhất cho ngân sách nhà nước	Nếu việc mua sắm, ký kết hợp đồng được thực hiện đúng quy trình, cạnh tranh công bằng và đảm bảo lựa chọn nhà thầu có giá thành hợp lý nhất, thì đây là tiêu chí thể hiện sự tiết kiệm. Việc tránh được các tình huống "chỉ định thầu" hoặc đấu thầu không minh bạch cũng là một yếu tố đánh giá tính kinh tế.
Kiểm soát thất thoát và lãng phí ngân sách	Kiểm tra khả năng quản lý và kiểm soát thất thoát, lãng phí trong việc sử dụng nguồn ngân sách	Các biện pháp để kiểm soát và ngăn ngừa thất thoát, lãng phí như sử dụng các hệ thống quản lý, kiểm soát nội bộ hiệu quả sẽ giúp đảm bảo tính kinh tế. Ngược lại, nếu có những sai sót dẫn đến lãng phí tài nguyên, thời gian, và tiền bạc, thì đó là dấu hiệu của sự thiếu tiết kiệm.
Ứng dụng công nghệ và giải pháp sáng tạo	Đánh giá việc sử dụng các công nghệ mới, giải pháp sáng tạo để giảm chi phí quản lý và vận hành mà vẫn đảm bảo mục tiêu hoạt động	Nếu cơ quan, đơn vị áp dụng công nghệ hoặc cải tiến quy trình để giảm bớt chi phí lao động, thời gian, và tài nguyên mà vẫn đạt được tiết kiệm tương tự hoặc cao hơn, đây là một tiêu chí mạnh để đánh giá tính kinh tế.
Đánh giá sự hợp lý của chi phí và kết quả	So sánh chi phí và kết quả đạt được của đơn vị với các chuẩn mực, chỉ số tương tự hoặc so với các đơn vị khác có quy mô và chức năng tương đương	Nếu chi phí của đơn vị kiểm toán cao hơn đáng kể so với các đơn vị tương đương mà kết quả không khác biệt đáng kể, điều này cho thấy tính kinh tế không được đảm bảo.
Đánh giá tính hợp lý của các quyết định chi tiêu	Xem xét các quyết định chi tiêu có phù hợp với mục tiêu của chương trình, dự án	Những quyết định đầu tư và chi tiêu không hợp lý (ví dụ: đầu tư vào những dự án ít hiệu quả hoặc mua sắm trang thiết bị không cần thiết) có thể gây lãng

Mục tiêu kiểm toán	Tiêu chí	Đánh giá
	hay không, đặc biệt là những quyết định lớn liên quan đến đầu tư cơ sở hạ tầng, mua sắm trang thiết bị	phí ngân sách và vi phạm nguyên tắc tiết kiệm.
Đảm bảo hoàn thành dự án đúng tiến độ và trong ngân sách	Đánh giá khả năng hoàn thành các dự án trong thời gian quy định và tránh kéo dài thời gian thực hiện, gây đội chi phí	Nếu dự án được thực hiện và hoàn thành đúng hoặc trước thời hạn mà không phát sinh thêm chi phí không cần thiết, thì đây là một dấu hiệu tích cực của tính tiết kiệm.

Tham chiếu tại Phụ lục 3.2 Tiêu chí về tính kinh tế

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện).

Tiêu chí tính kinh tế (tiết kiệm) trong KTHĐ việc sử dụng NSDP hướng đến việc bảo đảm các nguồn lực ngân sách được huy động và sử dụng với chi phí thấp nhất có thể, nhưng vẫn đáp ứng chất lượng và mục tiêu đầu ra đã định. Kiểm toán viên không chỉ xem xét mức chi tiêu thực tế, mà còn đánh giá toàn diện tính hợp lý của các quyết định chi tiêu, hiệu quả quản lý hợp đồng, quy trình đấu thầu, và cơ chế kiểm soát nội bộ. Trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán, KTNN đưa ra nhận định khách quan về mức độ tiết kiệm trong chi tiêu công, đồng thời kiến nghị các giải pháp nhằm tăng cường kỷ luật ngân sách, nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực và bảo đảm tính minh bạch, trách nhiệm trong quản lý tài chính công của địa phương.

3.2.2.2. Tiêu chí đánh giá tính hiệu quả việc sử dụng ngân sách địa phương

Tính hiệu quả trong KTHĐ phản ánh mức độ tối ưu hóa giữa kết quả đầu ra và nguồn lực đầu vào được sử dụng. Một hoạt động được coi là hiệu quả khi đạt được mục tiêu đề ra với chi phí thấp nhất có thể, hoặc với cùng một mức đầu vào nhưng tạo ra được kết quả cao hơn. Trong KTHĐ, tiêu chí này có ý nghĩa trung tâm, bởi nó cho phép xác định mức độ đạt được của các mục tiêu quản lý tài chính công và khả năng chuyển hóa nguồn lực ngân sách thành kết quả cụ thể, hữu ích cho xã hội..

Để đánh giá tính hiệu quả, kiểm toán viên triển khai các thủ tục kiểm toán như phân tích mối quan hệ giữa chi phí đầu vào và kết quả đầu ra, đối chiếu tỷ lệ chi phí – sản lượng giữa các chương trình hoặc dự án có tính chất tương đồng, và so sánh tiến độ thực hiện với kế hoạch được phê duyệt. Bên cạnh đó, kiểm toán viên cũng xem xét các nguyên nhân ảnh hưởng đến hiệu quả như chậm trễ trong giải ngân, vướng mắc hành chính, hoặc cách thức tổ chức thực hiện thiếu đồng bộ. Việc đánh

giá hiệu quả không chỉ giới hạn ở khía cạnh tài chính mà còn mở rộng sang các yếu tố tổ chức, năng lực quản lý, và khả năng thích ứng của đơn vị được kiểm toán trong quá trình sử dụng ngân sách.

Thực tế kiểm toán cho thấy, việc sử dụng ngân sách tại nhiều địa phương chưa tương xứng với nguồn lực đã huy động. Một số chương trình, dự án được đầu tư với quy mô lớn nhưng kết quả đầu ra còn hạn chế, chủ yếu do khâu triển khai còn hình thức, thiếu tính phù hợp với điều kiện thực tế, hoặc thiếu sự gắn kết giữa các khâu trong chuỗi thực hiện. Nhiều công trình hạ tầng hoàn thành về kỹ thuật nhưng không thể đưa vào khai thác do thiếu kết nối, thiếu bộ máy vận hành hoặc không được tích hợp vào quy hoạch tổng thể, phản ánh sự thiếu hiệu quả trong quá trình đầu tư và sử dụng ngân sách..

Bên cạnh đó, cơ cấu chi ngân sách vẫn còn mất cân đối khi chi thường xuyên cho bộ máy hành chính chiếm tỷ trọng lớn, trong khi các khoản chi cho đổi mới, sáng tạo hoặc cải thiện năng suất khu vực công lại ở mức thấp. Điều này cho thấy việc phân bổ nguồn lực chưa thực sự hướng đến mục tiêu hiệu quả lâu dài, làm cho kết quả đầu ra chưa tương xứng với tiềm năng đầu vào. KTHĐ, nếu được triển khai bài bản và định lượng, sẽ là công cụ quan trọng giúp phát hiện các điểm nghẽn trong quản lý ngân sách, phân tích mối quan hệ giữa chi phí và kết quả, từ đó đề xuất giải pháp nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách công.

Tuy nhiên, việc áp dụng tiêu chí tính hiệu quả trên thực tế vẫn gặp một số khó khăn như thiếu hệ thống đo lường chuẩn hóa, dữ liệu định lượng chưa đầy đủ, và năng lực phân tích của kiểm toán viên chưa đồng đều. Chính vì vậy, việc phân tích các minh chứng thực tế là cần thiết để làm rõ vai trò của KTHĐ trong việc nâng cao hiệu quả sử dụng NSĐP

Qua khảo sát thực tế dự án “Cải tạo, sửa chữa và nâng cấp trụ sở làm việc Tỉnh A” tại *Phụ lục 3.3: về hiệu quả đầu tư các dự án hoàn thành trong số 13 dự án chọn kiểm toán*

HIỆU QUẢ ĐẦU TƯ CÁC DỰ ÁN HOÀN THÀNH TRONG SỐ 13 DỰ ÁN CHỌN KIỂM TOÁN QUA CÔNG TÁC QUYẾT TOÁN DỰ ÁN HOÀN THÀNH									
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Đơn vị tính: triệu đồng

Nguồn: Báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện

Trường hợp dự án “Cải tạo, sửa chữa và nâng cấp trụ sở làm việc Tỉnh A” là ví dụ điển hình. Dự án hoàn thành năm 2022 với tổng dự toán phê duyệt 54.549 triệu đồng, giá trị quyết toán 51.908 triệu đồng, tiết kiệm được 69 triệu đồng, tương đương -0,13%. Tỷ lệ tiết kiệm thấp cho thấy dự toán ban đầu được lập tương đối sát, song dư địa tiết kiệm ngân sách còn hạn chế. Quá trình thực hiện bị chậm tiến độ tổng cộng 6 tháng do vướng mắc trong lập hồ sơ quyết toán và thẩm tra, ảnh hưởng đến tiến độ giải ngân và phân bổ vốn cho các dự án khác. Kiểm toán viên đã triển khai thủ tục kiểm toán trên ba khía cạnh: tài chính, tiến độ và nguyên nhân. Thủ tục này bao gồm việc xác định mức chênh lệch giữa dự toán và quyết toán, phân tích nguyên nhân chậm trễ và xem xét yếu tố chủ quan cũng như khách quan trong quá trình triển khai. Ngoài ra, kiểm toán viên cũng mở rộng đánh giá sang hồ

sơ pháp lý, quy trình phê duyệt và mức độ tuân thủ quy định nhằm đưa ra kết luận khách quan hơn về tính hiệu quả của dự án.

Thủ tục kiểm toán trong trường hợp này đã thể hiện rõ tính chất của KTHĐ thông qua việc đánh giá toàn diện ba khía cạnh: (1) Tài chính xác định mức chênh lệch giữa dự toán và quyết toán, nhận diện chi phí phát sinh không cần thiết; (2) Tiến độ kiểm tra thời gian thực hiện và nguyên nhân chậm trễ; (3) Nguyên nhân phân tích cả yếu tố khách quan (vướng mắc giải phóng mặt bằng, khối lượng phát sinh) và chủ quan (quản lý hồ sơ, phối hợp giữa các đơn vị). Việc không chỉ dừng ở đối chiếu số liệu, mà còn mở rộng sang xác minh hồ sơ pháp lý, quy trình phê duyệt, và đánh giá mức độ tuân thủ quy định đã giúp kiểm toán viên đưa ra kết luận khách quan về tính hiệu quả của dự án.

Kết quả cho thấy tính hiệu quả tổng thể của dự án chỉ đạt mức trung bình: chi phí thực tế sát với dự toán nhưng tiến độ và công tác quản lý vốn chưa đảm bảo, làm giảm giá trị đầu tư công và ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ công. Trên cơ sở đó, kiểm toán viên đã kiến nghị một số giải pháp như nâng cao độ chính xác của công tác lập dự toán, tăng cường giám sát tiến độ, xử lý phát sinh kịp thời và hoàn thiện quy trình nghiệm thu – quyết toán để hạn chế lãng phí. Để tiếp tục củng cố các nhận định này và mở rộng phạm vi đánh giá, minh chứng cụ thể có thể thấy tham chiếu tại *Phụ lục 3.4 về hiệu quả đầu tư của 12 dự án được chọn kiểm toán qua công tác quyết toán dự án hoàn thành*, Cung cấp thêm minh chứng thực tiễn, phản ánh bức tranh toàn diện hơn về mức độ đạt được mục tiêu, hiệu quả sử dụng sau đầu tư và các yếu tố tác động đến chất lượng công trình, qua đó làm rõ hơn những vấn đề cốt lõi trong việc sử dụng ngân sách địa phương.

Khi mở rộng phân tích trên phạm vi 12 dự án tương tự được kiểm toán, kết quả cho thấy mặc dù 93,75% dự án đáp ứng quy hoạch và hoàn thành đầu tư, nhưng chỉ 50% đạt mục tiêu và hiệu quả sử dụng. Điều này phản ánh khoảng cách đáng kể giữa việc hoàn thành công trình và việc phát huy giá trị thực tế của công trình sau đầu tư. Một số dự án đạt được mức tiết kiệm đáng kể như “Cải tạo, nâng cấp Trường THCS thị trấn” tiết kiệm 1.329 triệu đồng ($\approx 9,14\%$) và “Nhà công vụ, hàng rào, cổng, nhà tắm cho học sinh” tiết kiệm 1.497 triệu đồng ($\approx 7,57\%$), song phần lớn các dự án đều chậm tiến độ lập hồ sơ hoặc thẩm định từ 3–6 tháng, chủ yếu do chậm nghiệm thu, hoàn thiện hồ sơ hoặc vướng mắc pháp lý. Đây là các yếu tố làm giảm hiệu quả giải ngân và tác động đến hiệu quả phân bổ vốn đầu tư công nói chung.

Phân tích tổng hợp từ các dự án cho thấy, việc đánh giá tính hiệu quả trong KTHĐ phải kết hợp nhiều phương pháp, bao gồm so sánh đầu vào – đầu ra, đánh giá chất lượng và tiến độ, xem xét tính bền vững sau đầu tư, đồng thời phân tích các

tác động xã hội và môi trường. Một dự án được coi là hiệu quả khi vừa hoàn thành đúng tiến độ, vừa đạt được kết quả đầu ra có chất lượng, đem lại lợi ích kinh tế – xã hội lớn hơn so với chi phí bỏ ra và có khả năng duy trì kết quả mà không cần bổ sung thêm nguồn lực từ ngân sách. Ngoài ra, yếu tố so sánh và học hỏi cũng đóng vai trò quan trọng, bởi việc đối chiếu kết quả của đơn vị được kiểm toán với các đơn vị tương đồng giúp nhận diện rõ hơn mức độ hiệu quả tương đối, đồng thời tạo cơ sở rút kinh nghiệm cho những chu kỳ đầu tư tiếp theo.

Từ góc độ tổng thể, việc áp dụng tiêu chí tính hiệu quả trong KTHĐ việc sử dụng NSDP cho phép KTNN không chỉ đánh giá mức độ tương xứng giữa chi phí và kết quả, mà còn giúp phát hiện những bất cập trong quản lý, tổ chức thực hiện, và khai thác công trình sau đầu tư. Thông qua đó, kiểm toán viên có thể đưa ra các kiến nghị mang tính hệ thống, góp phần hoàn thiện cơ chế giám sát, nâng cao tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả sử dụng nguồn lực công trong quản lý NSDP.

Các tiêu chí cụ thể dùng để đánh giá tính hiệu quả trong KTHĐ việc sử dụng NSDP được tổng hợp và trình bày tại Phụ lục 3.5 dưới đây

Phụ lục 3.5: Tiêu chí về tính hiệu quả

	Tiêu chí	Đánh giá
Đạt được kết quả đề ra	Tỷ lệ hoàn thành	Đo lường phần trăm hoàn thành các mục tiêu và nhiệm vụ được giao, như hoàn thành các dự án xây dựng cơ sở hạ tầng, chương trình phúc lợi xã hội, v.v.
Tối đa hóa lợi ích từ nguồn lực	Cân đối giữa đầu vào và đầu ra	Kiểm tra mối tương quan giữa chi phí và kết quả đạt được. Nếu kết quả cao với chi phí hợp lý, thì là hiệu quả.
	Tỷ lệ chi phí cho mỗi đơn vị đầu ra	Đánh giá chi phí cần thiết để đạt được mỗi đơn vị kết quả. Tỷ lệ này càng thấp thì tính hiệu quả càng cao.
	Tỷ lệ giữa chi phí và lợi ích	Đánh giá lợi ích mang lại từ chương trình, dự án so với chi phí bỏ ra. Nếu lợi ích lớn hơn nhiều so với chi phí đầu tư thì dự án được coi là hiệu quả.
Chất lượng đầu ra	Chất lượng đầu ra	Đánh giá chất lượng của kết quả, sản phẩm, hoặc dịch vụ (chẳng hạn như chất lượng công trình xây dựng hoặc mức độ hài lòng của người dân trong các dịch vụ công).
Tính bền vững	Tính bền vững	Đánh giá tính lâu dài và khả năng duy trì kết quả mà không cần hỗ trợ tài chính thêm từ ngân sách sau khi

	Tiêu chí	Đánh giá
		kết thúc chương trình, dự án.
Đảm bảo tiến độ	Hiệu quả kịp thời	Đánh giá khả năng hoàn thành các mục tiêu trong thời gian quy định, tránh tình trạng kéo dài và phát sinh chi phí.
	Giảm thiểu chậm trễ	Đánh giá khả năng điều chỉnh và ứng phó với khó khăn để đảm bảo tiến độ, giảm thiểu chi phí phát sinh và tăng tính hiệu quả.
Tác động xã hội và môi trường	Tác động xã hội	Đánh giá tác động tích cực đến cộng đồng, đời sống người dân, và chất lượng dịch vụ công
	Tác động môi trường	Kiểm tra mức độ ảnh hưởng của các hoạt động sử dụng ngân sách đến môi trường. Một dự án hiệu quả cần hạn chế tác động tiêu cực đến môi trường.
So sánh hiệu quả	So sánh với các đơn vị khác	Đánh giá hiệu quả của đơn vị sử dụng ngân sách so với các đơn vị tương tự. Điều này giúp xác định mức độ hiệu quả trong quản lý và sử dụng ngân sách.
	Chuẩn mực ngành	Đánh giá xem đơn vị có tuân theo chuẩn mực ngành hoặc quốc gia trong việc quản lý tài chính và thực hiện dự án hay không.
Tối ưu hóa nguồn lực	Khả năng tối ưu hóa nguồn lực	Đánh giá đơn vị có triển khai biện pháp cải tiến để nâng cao hiệu quả trong tương lai (như áp dụng công nghệ mới, quy trình hiện đại) hay không.
Rút kinh nghiệm	Kinh nghiệm và bài học rút ra	Đánh giá khả năng rút ra bài học từ các hoạt động trước để cải thiện hiệu quả trong tương lai. Các đơn vị biết học từ sai sót sẽ có khả năng cải thiện hiệu quả.

Tham chiếu tại Phụ lục 3.5 Tiêu chí về tính hiệu quả

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện)

3.2.2.3. Tiêu chí đánh giá tính hiệu lực việc sử dụng ngân sách địa phương

a. Đánh giá tính hiệu lực trong công tác lập, phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư xây dựng cơ bản (XDCB)

Trong NSDP, công tác lập, phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư xây dựng cơ bản (XDCB) không chỉ yêu cầu tuân thủ đầy đủ các quy định pháp luật mà còn phải hướng tới việc thực hiện hiệu quả các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội. Kiểm toán viên đóng vai trò quan trọng trong việc đánh giá cả hai khía cạnh này thông qua việc áp dụng hệ thống thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm xem xét tính tuân thủ, tính trung thực của số liệu tài chính và đặc biệt là mức độ hiệu lực trong việc sử

dụng nguồn vốn đầu tư công. Trước hết, kiểm toán viên tiến hành kiểm tra cơ sở pháp lý của dự án bằng cách đối chiếu quyết định phê duyệt, hồ sơ thiết kế – dự toán với các quy định của Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Đầu tư công và các văn bản hướng dẫn có liên quan. Tiếp theo, thực hiện đối chiếu giữa số liệu dự toán và quyết toán do chủ đầu tư báo cáo với hồ sơ được phê duyệt để xác định chênh lệch, nguyên nhân và trách nhiệm. Bên cạnh đó, kiểm toán viên theo dõi tiến độ thực hiện dự án thông qua kế hoạch vốn được giao, nhật ký công trình, biên bản nghiệm thu và thời điểm bàn giao, đồng thời khảo sát thực tế, phỏng vấn đơn vị sử dụng để đánh giá sự phù hợp giữa thiết kế, công năng và nhu cầu thực tế. Kết quả các bước này được tổng hợp nhằm xác định mức độ ảnh hưởng của các sai sót, chậm trễ hoặc bất cập đến hiệu lực và tác động của dự án. Theo số liệu tại Phụ lục 3.3 (biểu mẫu số 7.7/BCKT-KTĐP), dự án *Cải tạo, sửa chữa và nâng cấp Trụ sở Tỉnh A* có tổng mức đầu tư được duyệt 54.549 triệu đồng, giá trị quyết toán 51.908 triệu đồng, tiết kiệm 69 triệu đồng (0,13%). Tuy nhiên, qua kiểm tra hồ sơ pháp lý, biên bản nghiệm thu và tiến độ thi công cho thấy dự án chậm ở nhiều khâu như thẩm định thiết kế, thi công và nghiệm thu bàn giao. Nguyên nhân chủ yếu xuất phát từ việc giải phóng mặt bằng chậm, điều chỉnh thiết kế nhiều lần và bố trí vốn không kịp thời, dẫn đến công trình không được đưa vào khai thác đúng kế hoạch, làm giảm khả năng đáp ứng nhu cầu sử dụng của cơ quan, đơn vị và người dân. Trường hợp này cho thấy rằng trong KTHĐ việc sử dụng NSDP, việc tiết kiệm chi phí chưa thể hiện đầy đủ tính hiệu lực của dự án nếu mục tiêu đầu tư, công năng sử dụng và thời hạn hoàn thành không được đảm bảo. Như vậy, tính hiệu lực cần được đánh giá trên cơ sở tổng hợp của ba yếu tố: mức độ hoàn thành mục tiêu, tính phù hợp công năng và khả năng đáp ứng kịp thời nhu cầu thụ hưởng. Do đó, quy trình KTHĐ cần được thiết kế theo hướng không chỉ kiểm tra tính tuân thủ và tính chính xác của số liệu tài chính mà còn phải phản ánh được mức độ đạt được mục tiêu thực chất và tác động xã hội của việc sử dụng ngân sách công.

b. Đánh giá tính hiệu lực trong xử lý nợ đọng xây dựng cơ bản (XD CB)

Nợ đọng xây dựng cơ bản (XD CB) là một trong những vấn đề nổi cộm, gây áp lực lớn lên cân đối NSDP và ảnh hưởng trực tiếp đến tính bền vững tài chính công. Tính hiệu lực trong xử lý nợ đọng được thể hiện ở khả năng triển khai các giải pháp nhằm xử lý dứt điểm các khoản nợ tồn đọng, đồng thời ngăn ngừa phát sinh nợ mới. Theo hướng dẫn của ISSAI 3000, kiểm toán viên cần đánh giá việc thực hiện mục tiêu xử lý nợ thông qua các tiêu chí cụ thể như: mức độ hoàn thành kế hoạch xử lý nợ, kết quả giảm nợ đọng và hiệu quả các biện pháp phòng ngừa nợ mới.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên xem xét hiệu lực quản lý nguồn thu của địa phương nhằm đảm bảo các khoản thu đạt kế hoạch, đặc biệt là thu từ đầu giá quyền sử dụng đất, thuế và phí. Khi các khoản thu không đạt chỉ tiêu mà địa phương không có biện pháp điều chỉnh phù hợp, điều đó phản ánh sự thiếu linh hoạt và kém hiệu lực trong điều hành ngân sách. Việc không kịp thời điều chỉnh kế hoạch thu - chi có thể dẫn đến chậm thanh toán cho nhà thầu, kéo dài tình trạng nợ đọng và làm gián đoạn tiến độ thực hiện các dự án đầu tư khác.

Bên cạnh đó, kiểm toán viên đánh giá các giải pháp mà địa phương đã áp dụng để xử lý nợ cũ. Nếu kết quả cho thấy số dư nợ giảm đáng kể hoặc các khoản nợ kéo dài được thanh toán, có thể khẳng định địa phương đã thực hiện hiệu quả công tác xử lý nợ. Ngược lại, việc nợ tiếp tục gia tăng hoặc các khoản nợ cũ không được xử lý đúng kế hoạch sẽ thể hiện hạn chế trong quản lý và điều hành tài chính.

Ngoài việc xem xét kết quả tài chính, kiểm toán viên còn đánh giá biện pháp xử lý trách nhiệm đối với các tổ chức, cá nhân để xảy ra sai phạm trong quản lý, dẫn đến phát sinh hoặc kéo dài nợ đọng. Theo chuẩn mực CMKTNN 3000, các hình thức xử lý cần được thực hiện kịp thời, đúng quy định, nhằm tăng tính răn đe và ngăn ngừa tái diễn vi phạm. Việc xác định rõ trách nhiệm và xử lý nghiêm minh không chỉ góp phần củng cố kỷ luật tài chính mà còn nâng cao tính minh bạch, hiệu quả trong quản lý ngân sách nhà nước.

Nhìn chung, việc đánh giá tính hiệu lực trong KTHĐ sử dụng NSDP có ý nghĩa quan trọng trong việc xác định mức độ đạt được mục tiêu của các chương trình, chính sách tài chính công. Thông qua đó, kiểm toán viên có thể chỉ ra các tồn tại, bất cập trong công tác quản lý ngân sách, đồng thời đề xuất các giải pháp nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực, góp phần tăng cường kỷ luật tài chính và thúc đẩy phát triển kinh tế - xã hội bền vững. Nội dung này được cụ thể hóa trong .

Phụ lục 3.6: Tiêu chí về tính hiệu lực

Mục tiêu kiểm toán	Tiêu chí	Đánh giá
Hiệu lực kết quả đạt được so với mục tiêu	Tính phù hợp của mục tiêu	Mục tiêu cần phù hợp với tình hình thực tế của địa phương và nhu cầu xã hội. Mục tiêu không khả thi sẽ giảm hiệu lực.
	Kết quả đạt được so với mục tiêu	Đánh giá xem các mục tiêu có được thực hiện đầy đủ, đạt các chỉ tiêu về số lượng và chất lượng hay không.
Hiệu lực tuân thủ quy định pháp luật và chính sách	Tương thích với chiến lược phát triển	Ngân sách cần phù hợp với các chiến lược phát triển kinh tế - xã hội của địa phương, tránh sử dụng vào các hoạt động không

Mục tiêu kiểm toán	Tiêu chí	Đánh giá
		liên quan.
	Tuân thủ quy định pháp luật	Việc sử dụng ngân sách phải tuân thủ đầy đủ các quy định pháp luật và chính sách hiện hành. Nếu không, sẽ làm giảm hiệu lực.
Hiệu lực đáp ứng nhu cầu xã hội	Mức độ hài lòng của người dân	Đánh giá mức độ hài lòng của người dân với các dịch vụ công, hạ tầng được cung cấp từ NSDP.
	Đáp ứng nhu cầu xã hội	Đánh giá xem ngân sách có đáp ứng đúng nhu cầu thực tế của người dân và cộng đồng không.
Hiệu lực đúng hạn	Kịp thời	Đánh giá tính kịp thời của việc sử dụng ngân sách trong các tình huống cần thiết như phòng chống thiên tai, cải thiện hạ tầng.
	Hoàn thành đúng hạn	Kiểm tra xem các dự án và chương trình có hoàn thành đúng thời gian cam kết hay không.
Hiệu lực tính phù hợp và tính bền vững	Tính bền vững của kết quả	Đánh giá liệu các kết quả của chương trình có mang lại giá trị lâu dài và có thể duy trì sau khi nguồn tài trợ từ ngân sách kết thúc.
	Tính liên tục và ổn định	Đánh giá khả năng duy trì các kết quả và hoạt động sau khi chương trình, dự án kết thúc.
Hiệu lực tác động thực tế	Đóng góp vào phát triển địa phương	Đánh giá mức độ đóng góp của các chương trình, dự án vào sự phát triển kinh tế - xã hội, nâng cao chất lượng cuộc sống của người dân.
	Tác động đến cộng đồng	Đánh giá sự thay đổi tích cực trong xã hội như cải thiện mức sống, giảm nghèo, và phát triển cơ sở hạ tầng
Hiệu lực khả năng điều chỉnh linh hoạt	Đối phó với rủi ro	Đánh giá khả năng của đơn vị quản lý ngân sách trong việc điều chỉnh kế hoạch khi gặp tình huống không lường trước,

Mục tiêu kiểm toán	Tiêu chí	Đánh giá
		như thay đổi chính sách hoặc nhu cầu xã hội.
	Điều chỉnh linh hoạt trong thực hiện	Đánh giá khả năng điều chỉnh mục tiêu và kế hoạch trong quá trình thực hiện để phù hợp với hoàn cảnh mới.
Hiệu lực phối hợp giữa các cơ quan Hiệu lực phối hợp giữa các cơ quan	Hợp tác giữa các cơ quan	Đánh giá mức độ hợp tác và phối hợp giữa các cơ quan quản lý, đơn vị thực hiện dự án để đạt được kết quả hiệu quả.
	Hợp tác công - tư	Đánh giá mức độ phối hợp giữa khu vực công và tư nhân, cũng như sự tham gia của các tổ chức xã hội để nâng cao hiệu lực của các chương trình sử dụng ngân sách.

Tham chiếu tại Phụ lục 3.6 Tiêu chí về tính hiệu lực

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện)

3.2.3. Nội dung kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

3.2.3.1 Kiểm toán hoạt động quản lý, điều hành việc sử dụng ngân sách địa phương có đảm bảo sử dụng nguồn kinh phí được giao tiết kiệm, hiệu quả, trong phạm vi dự toán được giao.

Nội dung 01: Kiểm toán lập, thẩm định, phân bổ và giao dự toán chi sử dụng ngân sách địa phương.

a. Kiểm toán lập, thẩm định và phân bổ dự toán chi thường xuyên:

Công tác lập, thẩm định và phân bổ dự toán chi thường xuyên có vai trò đặc biệt quan trọng trong việc sử dụng NSDP, bởi đây là căn cứ để các cơ quan, đơn vị sử dụng ngân sách triển khai thực hiện nhiệm vụ được giao. Thông qua KTHĐ, Kiểm toán Nhà nước đánh giá mức độ tuân thủ quy định của pháp luật, cũng như hiệu quả và hiệu lực trong quá trình lập và phân bổ ngân sách. Để minh họa cho nội dung này, có thể xem xét kết quả kiểm toán thực tế tại tỉnh A

Kiểm toán hoạt động việc lập, thẩm định và phân bổ dự toán chi thường xuyên dựa trên mục tiêu đảm bảo dự toán phản ánh đúng nhu cầu thực tế, quá trình thẩm định đảm bảo tính hợp lý và tuân thủ các quy định, cũng như phân bổ dự toán một cách công bằng và hiệu quả. Trọng tâm của KTHĐ là xem xét ba yếu tố quan trọng: tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả. Trong đó, tính kinh tế phản ánh khả năng tối ưu hóa chi phí đầu vào nhằm đảm bảo nguồn lực được sử dụng một cách tiết kiệm nhất. Kiểm toán thực hiện các thủ tục như so sánh chi phí thực tế với chi phí

dự toán hoặc với các đơn vị tương tự để đánh giá mức độ tối ưu của việc sử dụng ngân sách. Tính hiệu lực tập trung vào việc đánh giá xem ngân sách có được sử dụng để đạt được các mục tiêu đề ra hay không, đồng thời xem xét mức độ phù hợp của các mục tiêu này với tình hình thực tế của địa phương và nhu cầu xã hội. Điều này giúp xác định liệu các chương trình, dự án được tài trợ từ ngân sách có mang lại kết quả như mong đợi và đáp ứng đúng các yêu cầu phát triển kinh tế - xã hội hay không. Điều này đòi hỏi kiểm toán phải rà soát quy trình lập và phân bổ ngân sách, kiểm tra việc tuân thủ các quy định của Bộ Tài chính, UBND tỉnh và nghị quyết của HĐND nhằm đảm bảo ngân sách được sử dụng đúng định hướng phát triển kinh tế - xã hội của địa phương. Trong khi đó, hiệu quả đánh giá mối quan hệ giữa nguồn lực đã sử dụng và kết quả đạt được. Kiểm toán sẽ kiểm tra các hoạt động thực tế, đồng thời đánh giá mức độ tiết kiệm ngân sách bằng cách đo lường tỷ lệ giá trị tiết kiệm được qua quá trình thẩm tra, phê duyệt quyết toán. Tỷ lệ này được tính bằng cách lấy giá trị tiết kiệm chia cho giá trị đề nghị quyết toán của dự án.

Để thực hiện kiểm toán một cách khoa học và chặt chẽ, kiểm toán áp dụng các thủ tục kiểm toán cụ thể, bao gồm: (i) thu thập và phân tích hồ sơ lập dự toán ngân sách của các thành phố, so sánh với số liệu thực tế của các năm trước để đánh giá tính hợp lý và chính xác; (ii) rà soát quy trình thẩm định dự toán tại Sở Tài chính và các đơn vị liên quan để kiểm tra việc tuân thủ quy định; (iii) kiểm tra tính minh bạch trong phân bổ ngân sách bằng cách đối chiếu các quyết định phân bổ với kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội cũng như chế độ, định mức chi tiêu theo quy định hiện hành; (iv) phỏng vấn cán bộ tài chính và đại diện đơn vị sử dụng ngân sách để đánh giá mức độ phù hợp của nguồn ngân sách so với nhu cầu thực tế.

Từ các thủ tục trên, kiểm toán viên phát hiện rằng quá trình lập dự toán chi thường xuyên tại các thành phố nhìn chung tuân thủ các quy định, nhưng vẫn còn tồn tại một số bất cập. Một số khoản chi chưa sát với thực tế, chẳng hạn như chi phí quốc phòng cao hơn mức dự kiến của năm trước, và các khoản chi khác cũng tăng đáng kể, làm cho dự toán chưa phản ánh chính xác tình hình tài chính của địa phương. Ngoài ra, một số thành phố vẫn chưa phân bổ nguồn lực sát với nhu cầu thực tế, dẫn đến việc phải điều chỉnh trong quá trình thực hiện ngân sách.

“2.1. Nội dung kiểm toán số 2.1: Hoạt động lập, thẩm định, phân bổ và giao dự toán ngân sách chi thường xuyên của thành phố đảm bảo: (i) Xác định thứ tự ưu tiên bố trí kinh phí thực hiện các nhiệm vụ chi thường xuyên phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương (trên cơ sở quy định về phân cấp ngân sách, mục đích sử dụng nguồn kinh phí, các lĩnh vực chi trọng tâm theo định hướng của Tỉnh và trung ương); (ii) Đảm bảo đúng đối tượng, chế độ, định mức phù hợp với quy định.”

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.7. Nội dung làm việc tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện)

b. Kiểm toán việc giao dự toán và phân bổ ngân sách chi thường xuyên

Kiểm toán viên đã thực hiện một loạt các thủ tục để đánh giá việc phân bổ ngân sách có đảm bảo tính hợp lý, đúng đối tượng, về tính khả thi hay không. Bên cạnh việc kiểm tra sự tuân thủ các quy định tài chính, trọng tâm của kiểm toán còn nằm ở ba yếu tố cốt lõi: tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả. Đây là những tiêu chí quan trọng để xác định liệu việc giao dự toán và phân bổ ngân sách chi thường xuyên có đúng mục tiêu và đạt được kết quả mong đợi hay không.

Trước tiên, tính kinh tế trong việc sử dụng ngân sách liên quan đến việc sử dụng nguồn lực một cách tiết kiệm và hợp lý để tránh tình trạng sử dụng lãng phí hoặc thừa thải. Ví dụ việc kiểm toán đối chiếu biên chế với ngân sách lương giúp đảm bảo rằng ngân sách dành cho lương không bị lãng phí, đồng thời tránh tình trạng thiếu hụt ngân sách. Khi số lượng nhân sự thực tế thấp hơn so với biên chế được giao, dẫn đến sự chênh lệch trong phân bổ quỹ lương, điều này gây lãng phí nguồn lực tài chính, không tối ưu hóa được chi tiêu. Từ đó, việc điều chỉnh biên chế sát với nhu cầu thực tế là cần thiết để tối ưu hóa nguồn lực tài chính, giúp ngân sách được sử dụng hiệu quả hơn. Ngoài ra, việc kiểm tra danh mục chi ngân sách cho các lĩnh vực như giáo dục, y tế, và môi trường cũng phản ánh tính kinh tế, đảm bảo ngân sách được phân bổ hợp lý và tiết kiệm theo các mục tiêu đã đề ra. Hoặc mua sắm với giá thấp qua đó lựa chọn nhà thầu có chi phí thấp nhưng đảm bảo chất lượng.

Bên cạnh đó, tính hiệu lực được xem xét khi đánh giá mức độ đáp ứng của ngân sách đối với các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội. Một số vấn đề được phát hiện việc như phân bổ ngân sách chưa đủ cho một số khoản chi sự nghiệp, đặc biệt là lĩnh vực môi trường, cho thấy ngân sách không đáp ứng đầy đủ nhu cầu phát triển bền vững của địa phương, làm giảm hiệu lực sử dụng ngân sách. Khi một số lĩnh vực không được phân bổ đủ nguồn lực, điều này ảnh hưởng đến việc thực hiện các mục tiêu phát triển, đặc biệt là những lĩnh vực quan trọng như bảo vệ môi trường. Việc giảm nguồn thu từ thay đổi cơ chế thu phí dịch vụ dẫn đến khả năng chi ngân

sách hạn chế, làm giảm khả năng hoàn thành các mục tiêu phát triển bền vững. Do đó, cần có các biện pháp điều chỉnh ngân sách phù hợp, bảo đảm sự phân bổ hiệu quả và kịp thời nhằm đạt được mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội.

Cuối cùng, tính hiệu quả thể hiện qua việc đánh giá mối quan hệ giữa nguồn lực đã sử dụng và kết quả đạt được. Việc phân bổ ngân sách không đầy đủ, đặc biệt là trong các nhiệm vụ quan trọng, như môi trường và các lĩnh vực sự nghiệp khác, có thể dẫn đến giảm chất lượng dịch vụ công và ảnh hưởng đến tiến độ triển khai các chương trình, dự án. Điều này làm suy giảm hiệu quả sử dụng ngân sách, vì nguồn lực không được phân bổ đúng mức để đạt được kết quả mong muốn. Đồng thời, sự chậm trễ trong phân bổ kinh phí cho các nhiệm vụ quan trọng có thể làm ảnh hưởng đến tiến độ triển khai các chương trình, dự án, dẫn đến giảm hiệu quả hoạt động và gây ra những tác động tiêu cực đến sự phát triển kinh tế - xã hội của địa phương.

Qua các phát hiện và phân tích trên, có thể thấy rằng quá trình giao dự toán và phân bổ ngân sách chi thường xuyên đã được thực hiện đúng quy trình nhưng vẫn còn tồn tại một số bất cập cần khắc phục. Những vấn đề như việc phân bổ ngân sách chưa đầy đủ, chậm trễ trong phân bổ kinh phí và sự chênh lệch trong biên chế nhân sự đều có thể ảnh hưởng đến hiệu quả quản lý ngân sách và chất lượng cung cấp dịch vụ công. Do đó, cần có các biện pháp cải tiến để đảm bảo tính chính xác, kịp thời và hiệu quả trong việc phân bổ và sử dụng ngân sách chi thường xuyên.

Trong quá trình kiểm toán NSDP của tỉnh A, kiểm toán viên sẽ tiến hành nhiều thủ tục nhằm đảm bảo tính minh bạch, tuân thủ và hiệu quả trong quản lý tài chính công. Đầu tiên, kiểm toán viên cần lập kế hoạch kiểm toán rõ ràng, xác định phạm vi và đối tượng kiểm toán, bao gồm các đơn vị hành chính cấp xã, phường, các phòng chuyên môn và các đơn vị sự nghiệp công lập trực thuộc UBND tỉnh, thành phố. Điều này giúp đảm bảo mọi đơn vị sử dụng ngân sách đều được đưa vào diện kiểm tra phù hợp. Sau đó, kiểm toán viên sẽ lựa chọn mẫu hồ sơ từ các đơn vị kiểm toán. Mẫu này có thể bao gồm các báo cáo quyết toán, hợp đồng chi tiêu và chứng từ liên quan đến các khoản thu chi, nhằm đảm bảo tính đại diện của mẫu và phản ánh đầy đủ các hoạt động tài chính của từng đơn vị.

Tiếp theo, kiểm toán viên tiến hành kiểm tra và đối chiếu tài liệu, xác minh tính hợp pháp, hợp lệ của các báo cáo tài chính cũng như việc tuân thủ các quy định về quản lý và sử dụng ngân sách. Việc kiểm tra này không chỉ dừng lại ở việc xem xét các khoản thu chi mà còn phải kiểm tra các quyết toán chi đầu tư, chi thường xuyên để đảm bảo mức chi đạt tỷ lệ dự toán do UBND tỉnh và HĐND thành phố giao. Song song đó, kiểm toán viên có thể phỏng vấn các cán bộ quản lý, kế toán để

làm rõ thêm các vấn đề liên quan đến quy trình lập và thực hiện dự toán, cũng như khó khăn trong quá trình quản lý ngân sách.

Qua quá trình kiểm tra, kiểm toán viên sẽ thu thập bằng chứng và đối chiếu với các quy định hiện hành để đưa ra kết luận về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực về mức độ tuân thủ quy định pháp luật và chính sách của các đơn vị được kiểm toán. Nếu phát hiện các sai phạm, kiểm toán viên sẽ đề xuất các kiến nghị khắc phục, chẳng hạn như điều chỉnh quy trình phân bổ ngân sách, cải thiện chất lượng báo cáo tài chính, hoặc thực hiện các biện pháp để đảm bảo tính minh bạch và hiệu quả trong việc quản lý tài chính công. Cuối cùng, vai trò của Kiểm toán Nhà nước (KTNN) là giám sát và đảm bảo rằng mọi quy trình kiểm toán được thực hiện một cách đúng đắn, trung thực và khách quan, từ đó góp phần tăng cường tính minh bạch, lành mạnh và sử dụng hiệu quả ngân sách nhà nước.

2.1.2. Hoạt động phân bổ và giao dự toán ngân sách chi thường xuyên của tỉnh A năm N.

“Năm N, trên cơ sở các Quyết định của UBND tỉnh về việc giao chỉ tiêu biên chế công chức, viên chức, hợp đồng; Sau khi có quyết định giao dự toán của UBND tỉnh, UBND thành phố đã thực hiện phân bổ và trình HĐND thành phố quyết định dự toán ngân sách và phân bổ dự toán ngân sách theo quy định.”

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.8. Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện)

Nội dung 2: Kiểm toán chi thường xuyên ngân sách đảm bảo bám sát dự toán được duyệt, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả và đảm bảo quy định các nguồn kinh phí trong phạm vi dự toán được giao

Đối với nội dung này, kiểm toán sử dụng các thủ tục bao gồm rà soát các quyết định phân bổ ngân sách của Hội đồng nhân dân và Ủy ban nhân dân, đối chiếu số liệu quyết toán với dự toán, và kiểm tra danh mục chi tiêu trong các lĩnh vực như giáo dục, y tế, và môi trường. Những thủ tục này đảm bảo các khoản chi tiêu được lập kế hoạch hợp lý, phân bổ đúng đối tượng, và thực hiện theo Luật Ngân sách Nhà nước.

Kiểm toán viên đã phát hiện một số sai sót trong quá trình chi tiêu tại một số địa phương. Ví dụ, mặc dù việc quản lý ngân sách cơ bản tuân thủ quy định, vẫn có sai phạm trong quyết toán chi bảo vệ môi trường vào chi sự nghiệp kinh tế và phân bổ kinh phí chưa hợp lý cho một số công trình. Điều này cho thấy ngân sách chưa được phân bổ hiệu quả, có nguy cơ ảnh hưởng đến kết quả sử dụng. Ở một số tỉnh, có những khoản chi chưa đạt tỷ lệ quy định, như kinh phí bảo vệ môi trường chỉ đạt một mức thấp, trong khi các khoản chi tiêu khác lại vượt mức dự toán. Sự mất cân đối này cho thấy những hạn chế trong việc quản lý ngân sách và phân bổ nguồn lực.

Việc tối ưu hóa các khoản chi tiêu, hạn chế lãng phí và chỉ chi vào những nhu cầu thiết yếu, kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm đánh giá việc sử dụng ngân sách có tiết kiệm và hiệu quả không, bằng cách kiểm tra các khoản chi tiết cụ thể, xác định các khoản chi không cần thiết, và so sánh chi tiêu với các năm trước. Tại một số tỉnh, kiểm toán viên phát hiện rằng nguồn tăng thu trong những năm trước đã được sử dụng để bù hụt thu cho chi đầu tư, thể hiện quản lý nguồn lực hợp lý. Tuy nhiên, vẫn tồn tại tình trạng một số kinh phí không được sử dụng hết và không trả kịp thời về ngân sách cấp trên, gây lãng phí tài chính.

Đánh giá hiệu quả chi tiêu là một nhiệm vụ quan trọng của kiểm toán viên. Các khoản chi ngân sách cần phải mang lại kết quả cụ thể và hữu ích, góp phần hoàn thành mục tiêu phát triển kinh tế, xã hội, và môi trường. Kiểm toán viên sẽ đánh giá kết quả đạt được từ các dự án, đối chiếu với chi phí đã bỏ ra, và kiểm tra xem các khoản chi có góp phần vào việc hoàn thành các chỉ tiêu phát triển đã đề ra hay không. Một số phát hiện cho thấy việc phân bổ kinh phí bảo vệ môi trường cho các công trình đầu tư chưa phù hợp với quy định, cho thấy sự lãng phí và sai mục đích. Một số dự án xử lý rác thải và vệ sinh môi trường cũng chưa hiệu quả do tiến độ chậm và phương pháp xử lý không tối ưu, làm giảm hiệu quả chi tiêu trong lĩnh vực này.

Đảm bảo tuân thủ quy định về các nguồn kinh phí là yếu tố quan trọng trong việc quản lý ngân sách công. Kiểm toán viên kiểm tra xem các khoản chi có tuân thủ Luật Ngân sách Nhà nước và các quy định liên quan hay không, cũng như đánh giá lý do và tính hợp lý của các khoản chi vượt dự toán. Tại một số địa phương, kiểm toán phát hiện một số khoản kinh phí cấp cho ngân sách cấp dưới không được trả về NSDP khi không còn nhiệm vụ chi, vi phạm quy định quản lý tài chính. Các tỉnh cũng chưa lập phương án sử dụng nguồn tăng thu theo đúng quy định, dẫn đến việc quản lý ngân sách chưa chặt chẽ và hiệu quả.

Những phát hiện trên của kiểm toán viên nhấn mạnh tầm quan trọng của việc tuân thủ quy định, sử dụng tiết kiệm và hiệu quả ngân sách công. Kiểm toán không chỉ phát hiện sai sót mà còn đóng góp vào việc cải thiện quản lý tài chính, đảm bảo rằng ngân sách được sử dụng một cách hợp lý để hỗ trợ các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương. Việc chỉ ra các bất cập giúp cải thiện công tác quản lý ngân sách, từ đó ngăn ngừa tình trạng lãng phí và sử dụng sai mục đích trong tương lai.

“2.2.Nội dung kiểm toán số 2.2: (i) Hoạt động quản lý chi thường xuyên ngân sách tỉnh A đảm bảo bám sát dự toán được duyệt, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả và đảm bảo quy định các nguồn kinh phí trong phạm vi dự toán được giao; (ii) Hoạt động quản lý và sử dụng các nguồn thu, chi sự nghiệp tại các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp có đảm bảo đúng quy định, tiết kiệm, hiệu quả; (iii) Các giải pháp tiết kiệm chi thường xuyên,

đồng thời chủ động rà soát, điều chỉnh, cắt giảm những nhiệm vụ chi không cần thiết hoặc không phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương.

2.2.1. Hoạt động quản lý chi thường xuyên ngân sách tỉnh A đảm bảo bám sát dự toán được duyệt, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả và đảm bảo quy định các nguồn kinh phí trong phạm vi dự toán được giao.”

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.9. Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện

c: Kiểm toán việc sử dụng các khoản chi sự nghiệp tại các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp có đảm bảo đúng quy định, tiết kiệm, hiệu quả.

Kiểm toán tập trung vào các khoản chi quan trọng như bồi thường giải phóng mặt bằng, học phí, và các khoản thu từ việc bán hồ sơ mời thầu. Tiếp theo, kiểm toán viên sẽ thu thập các tài liệu liên quan như báo cáo tài chính, dự toán thu chi, và hồ sơ về các khoản thu học phí, kinh phí bồi thường giải phóng mặt bằng cũng như tiền thu từ bán hồ sơ mời thầu. Cuối cùng, kiểm toán viên xây dựng kế hoạch chi tiết, phân công nhiệm vụ cho từng thành viên trong đoàn và xác định các khoản mục ưu tiên, chẳng hạn như các khoản thu học phí chưa có dự toán riêng và tiền chưa nộp vào ngân sách nhà nước từ bán hồ sơ mời thầu.

Tiếp theo, kiểm toán viên tiến hành thực hiện kiểm toán chi tiết tại các tỉnh. Đối với một số địa phương, kiểm toán viên sẽ kiểm tra việc lập dự toán và quyết toán cho kinh phí bồi thường giải phóng mặt bằng trong các năm trước, nhằm xác minh lý do chưa hoàn thành các thủ tục này và đảm bảo việc sử dụng ngân sách công minh bạch, hợp lý. Kiểm toán viên cũng sẽ kiểm tra việc kê khai thuế tại các địa phương, phát hiện những thiếu hụt trong việc kê khai và yêu cầu đơn vị khắc phục. Ngoài ra, kiểm toán viên sẽ xem xét việc không lập dự toán riêng cho các khoản thu học phí trong một số năm, đánh giá việc sử dụng các khoản thu này theo quy định và xem xét tác động của việc không lập phương án sử dụng. Kiểm toán viên cũng rà soát các khoản tiền từ bán hồ sơ mời thầu chưa được nộp vào ngân sách, xác minh nguyên nhân và đề xuất biện pháp xử lý phù hợp.

Trong quá trình KTHĐ tài chính của các đơn vị NSDP, kiểm toán sẽ thực hiện một loạt các thủ tục để đảm bảo tính tuân thủ và hiệu quả trong việc quản lý ngân sách.

Trước hết, kiểm toán tiến hành thu thập và kiểm tra tài liệu liên quan đến kế hoạch phòng, chống tham nhũng và các báo cáo kết quả thực hành tiết kiệm, chống tham nhũng, chống lãng phí đã được các địa phương ban hành và thực hiện trong từng năm. Kiểm toán viên cũng rà soát các quyết định và chương trình về tiết kiệm và lãng phí, đồng thời đối chiếu với báo cáo kết quả thực hiện.

Tiếp theo, kiểm toán đối chiếu và kiểm tra việc lập dự toán và phân bổ NSDP cho từng năm. Điều này bao gồm việc xác minh các khoản tiết kiệm từ chi thường xuyên, như việc thực hiện tiết kiệm 10% chi thường xuyên để ưu tiên nguồn lực cho các nhiệm vụ cấp bách, chẳng hạn như công tác phòng, chống dịch bệnh. Kiểm toán sẽ đánh giá tính hợp lệ của các khoản chi tiết kiệm và việc tuân thủ các quy định tài chính.

Ngoài ra, kiểm toán sẽ kiểm tra việc tinh giản biên chế và các biện pháp tiết kiệm chi phí hoạt động tại các địa phương. Việc giảm biên chế được đánh giá dựa trên các chính sách quản lý nhân sự và hiệu quả tài chính. Các chi phí hoạt động khác như điện, điện thoại, văn phòng phẩm, xăng dầu, và các khoản chi cho hội nghị, công tác phí cũng được rà soát để đảm bảo rằng các biện pháp tiết kiệm đã được thực hiện đúng quy định và có hiệu quả.

Cuối cùng, kiểm toán sẽ đánh giá kết quả của các biện pháp tiết kiệm chi thường xuyên qua các năm tại địa phương. Các khoản tiết kiệm từ chi ngân sách và việc thực hiện các chỉ đạo về tiết giảm chi phí sẽ được đối chiếu với các quy định tài chính hiện hành để xác nhận mức độ tuân thủ. Đồng thời, việc tinh giản biên chế và các biện pháp tiết kiệm khác sẽ được kiểm tra nhằm đảm bảo hiệu quả sử dụng ngân sách.

Kiểm toán sẽ kết luận quá trình kiểm toán bằng cách tổng hợp các sai phạm hoặc thiếu sót, nếu có, trong việc thực hiện các biện pháp tiết kiệm, chống lãng phí. Từ đó, đưa ra các đề xuất khắc phục nhằm đảm bảo các đơn vị NSDP thực hiện đúng quy định về lập dự toán, quản lý và sử dụng ngân sách. Kiểm toán viên cũng có kế hoạch giám sát việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán để đảm bảo các biện pháp tiết kiệm, chống lãng phí được thực hiện một cách hiệu quả và nghiêm túc.

“2.3. Nội dung kiểm toán số 2.3: (i) Công tác quyết toán ngân sách cấp tỉnh đảm bảo đầy đủ cơ sở để phân tích, đánh giá việc thực hiện dự toán thu, nhiệm vụ chi ngân sách có được thực hiện phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương và qua đó điều chỉnh kịp thời cho hoạt động quản lý, điều hành ngân sách các năm tiếp theo.

Qua kiểm toán cho thấy năm N nhìn chung, ngân sách tỉnh đã quan tâm đến đầu tư phát triển, trong khi chi thường xuyên do cắt giảm nên không đạt dự toán giao, đã thực hiện công tác khóa sổ kế toán; công tác khóa sổ kế toán cơ bản đảm bảo theo hướng dẫn; Báo cáo quyết toán ngân sách tỉnh năm N đã được phê duyệt và đối chiếu với Kho bạc nhà nước tỉnh A, biểu mẫu quyết toán theo quy định.”

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.10. Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTTN khu vực X thực hiện)

3.2.3.2. KTHĐ phân bổ, giao kế hoạch vốn đầu tư công; quản lý, sử dụng vốn đầu tư vốn đầu tư công; việc quyết toán dự án hoàn thành.

Nội dung 1: Kiểm toán việc lập phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư

Để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc lập, phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư ngân sách cấp huyện, kiểm toán viên đã thực hiện một loạt các thủ tục kiểm toán. Trước hết, kiểm toán viên thu thập các hồ sơ liên quan đến kế hoạch vốn đầu tư công, bao gồm các văn bản phê duyệt đầu tư, quyết định phân bổ vốn và tài liệu về tiến độ thực hiện dự án. Qua đó, kiểm toán viên đối chiếu kế hoạch vốn được giao với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương nhằm đảm bảo việc lập kế hoạch vốn phù hợp với các mục tiêu đề ra và các nhiệm vụ trọng tâm của địa

phương. Quá trình kiểm tra còn bao gồm việc đối chiếu thời gian giao vốn với tiến độ thực hiện của các dự án để đánh giá tính kịp thời và hợp lý trong việc phân bổ ngân sách. Kiểm toán viên đã phát hiện một số trường hợp phân bổ vốn không đúng tiến độ hoặc không phù hợp với kế hoạch, dẫn đến tình trạng chậm trễ, làm giảm hiệu quả đầu tư công.

Trong quá trình kiểm tra việc sử dụng vốn đầu tư, kiểm toán viên đã tiến hành rà soát hồ sơ giải ngân, bao gồm các chứng từ thanh toán, báo cáo tiến độ giải ngân và hồ sơ quyết toán của từng dự án. Việc đối chiếu các khoản mục chi thực tế với kế hoạch đầu tư giúp kiểm toán viên xác định các trường hợp sử dụng vốn chưa đúng mục tiêu hoặc không tuân thủ quy định về giải ngân, gây chậm trễ tiến độ dự án và ảnh hưởng đến hiệu quả đầu tư. Ngoài ra, kiểm toán viên cũng kiểm tra các hồ sơ quyết toán dự án để đánh giá tính đầy đủ và chính xác của các khoản quyết toán. Qua đó, kiểm toán viên phát hiện một số dự án đã hoàn thành nhưng việc quyết toán lại bị chậm trễ, dẫn đến tồn đọng các khoản thanh toán, làm tăng chi phí quản lý dự án và kéo dài thời gian nợ công.

Bên cạnh đó, kiểm toán viên tiến hành rà soát số liệu nợ đọng xây dựng cơ bản của địa phương thông qua các báo cáo tài chính, hồ sơ công nợ và tài liệu liên quan. Kiểm toán viên đối chiếu số liệu nợ đọng do địa phương báo cáo với hồ sơ thực tế của các chủ đầu tư và đơn vị thi công nhằm đánh giá tính chính xác của thông tin. Kiểm toán viên phát hiện một số địa phương chưa xác định đầy đủ và chính xác nợ đọng xây dựng cơ bản, dẫn đến tình trạng không kiểm soát được mức độ nợ thực tế, gây áp lực lên NSDP và ảnh hưởng đến việc thực hiện các dự án mới. Việc chưa có biện pháp xử lý dứt điểm nợ đọng xây dựng cơ bản tiếp tục tạo ra những khó khăn trong công tác quản lý tài chính và phân bổ vốn đầu tư công.

“2.2.2. Lĩnh vực chi đầu tư:

- Việc giao kế hoạch vốn đầu tư công:

+ Vốn ngân sách tỉnh còn bố trí cho dự án khởi công mới khi còn tồn đọng nợ xây dựng cơ bản là chưa đảm bảo quy định: Theo báo cáo, đến 31/01/N+2, nợ các dự án sử dụng nguồn vốn NS Tỉnh là 103.986trđ; tuy nhiên NS Tỉnh đầu năm

còn bố trí cho khởi công mới số vốn 515.468trđ.

+ Chưa giao đầy đủ kế hoạch vốn nguồn trung ương bổ sung có mục tiêu (vốn trong nước) ngay từ đầu năm: Nguồn TW bổ sung có mục tiêu là 1.101.677trđ - kế hoạch đầu tư công chỉ lập và giao đầu năm 732.506trđ.”

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.11. Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh D do KTNN khu vực XX thực hiện)

Nội dung 2: KTHĐ quản lý vốn đầu tư

Nội dung chủ yếu của KTHĐ việc sử dụng NSDP đối với quản lý vốn đầu tư thường gồm các nội dung: Kiểm toán công tác lập, thẩm định và phê duyệt chủ trương đầu tư và dự án đầu tư; việc lập, thẩm định và phê duyệt thiết kế, dự toán; công tác tổ chức đấu thầu, lựa chọn nhà thầu; thương thảo và ký kết hợp đồng, thực hiện hợp đồng phù hợp với quy định hiện hành, đảm bảo vốn đầu tư được sử dụng tiết kiệm, hiệu quả, không thất thoát, lãng phí vốn ngân sách.

Đầu tiên, kiểm toán viên sẽ tiến hành kiểm tra quá trình lập và phê duyệt dự toán ngân sách. Quá trình này cần phải được thực hiện đúng theo các quy định hiện hành, đồng thời đảm bảo phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương. Việc lập dự toán cần thể hiện đầy đủ và hợp lý các nguồn thu và nhiệm vụ chi, giúp đảm bảo tính minh bạch và chính xác trong việc phân bổ ngân sách.

Tiếp theo, kiểm toán viên sẽ xem xét kỹ lưỡng việc phân bổ và giao dự toán cho các đơn vị trực thuộc. Ở giai đoạn này, kiểm toán viên tập trung vào việc đánh giá xem ngân sách có được phân bổ đúng thời điểm và đúng theo quy định hay không. Việc phân bổ chậm hoặc không phù hợp có thể dẫn đến sự trì trệ trong quá trình thực hiện các nhiệm vụ, ảnh hưởng tiêu cực đến hiệu quả sử dụng nguồn vốn. Kiểm toán viên sẽ đặc biệt lưu ý những điểm bất cập trong quá trình này để đề xuất các biện pháp khắc phục kịp thời.

Sau đó, kiểm toán viên tiến hành đánh giá quá trình quản lý và sử dụng ngân sách của địa phương. Đây là một bước quan trọng nhằm xác định xem các khoản chi tiêu có tuân thủ đúng mục tiêu, nhiệm vụ và các quy định pháp luật hay không. Việc chi tiêu ngân sách cần phải được quản lý chặt chẽ, tránh lãng phí, thất thoát vốn và đảm bảo rằng nguồn lực tài chính của địa phương được sử dụng một cách hợp lý, tiết kiệm.

Bên cạnh đó, kiểm toán viên cũng sẽ rà soát công tác giải ngân và quyết toán. Việc giải ngân vốn phải được thực hiện đúng tiến độ và tuân thủ quy định, trong khi công tác quyết toán cần cung cấp đầy đủ hồ sơ, đảm bảo rằng các khoản chi được thanh toán và hạch toán chính xác. Điều này giúp đánh giá chính xác mức độ hoàn thành nhiệm vụ chi và hiệu quả của các hoạt động tài chính tại địa phương.

Cuối cùng, trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên sẽ kiểm tra công tác đấu thầu và quản lý các dự án đầu tư công. Đây là bước quan trọng nhằm đảm bảo tính minh bạch, công bằng và hiệu quả trong việc lựa chọn nhà thầu, ký kết và thực hiện hợp đồng. Kiểm toán viên sẽ xem xét quá trình đấu thầu có được thực hiện đúng theo quy định không, đồng thời kiểm tra tiến độ và chất lượng công trình để đảm bảo rằng các dự án đầu tư công được thực hiện theo đúng cam kết và mang lại giá trị thực sự cho địa phương.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phát hiện rằng việc phân bổ vốn đầu tư cho các dự án giao thông tại tỉnh chưa được thực hiện đúng tiến độ, gây trì trệ trong triển khai dự án. Một số dự án đã được lập dự toán nhưng không kịp thời phê duyệt dẫn đến việc không được giao đủ vốn theo kế hoạch, khiến dự án phải kéo dài thời gian thực hiện.

2.2.2. Nội dung kiểm toán 2.2: Quản lý chi sự nghiệp kinh tế có tính chất đầu tư (kinh phí để thực hiện các công trình sửa chữa, bảo trì, cải tạo, nâng cấp, mở rộng cơ sở vật chất...)

- Về việc quản lý, sử dụng nguồn vốn: Qua kiểm toán tổng hợp tại Sở Tài chính và kiểm toán chi tiết cho thấy còn hạn chế: Giai đoạn N-N+2 còn tình trạng trên địa bàn xây dựng và phân bổ vốn từ nguồn chi thường xuyên chỉ cho sự nghiệp kinh tế để thực hiện các công trình, dự án thuộc danh mục kế hoạch đầu tư công hoặc công trình có tính chất xây dựng mới, các công trình có tính chất cải tạo, nâng cấp, mở rộng chưa phù hợp quy định của Luật Đầu tư công, và các văn bản liên quan khác. ** Hoạt động quản lý các dự án, công trình sửa chữa, bảo trì, cải tạo, nâng cấp, mở rộng cơ sở vật chất.*

a. Tổng hợp kết quả kiểm toán chi tiết dự án đầu tư:

Kiểm tra, đối chiếu chi phí đầu tư của 24 công trình sử dụng kinh phí sự nghiệp kinh tế, kết quả như sau:

- Số báo cáo:	293.480.288.836đ;
- Số được kiểm tra, đối chiếu:	292.425.997.870đ;
- Số kiểm tra, đối chiếu xác định:	291.154.290.494đ;
- Chênh lệch giảm:	1.271.707.376đ;

Nguyên nhân chênh lệch: do sai khối lượng là 398.709.055đ; sai đơn giá, định mức 111.723.560đ; do sai khác: 761.274.760đ (Chi tiết tại phụ lục Phụ lục số 05a, 05b/BCKT-BCQT).

b. Việc tuân thủ các quy định pháp luật về đầu tư xây dựng

Qua kiểm tra, đối chiếu chi tiết các dự án chọn mẫu, cho thấy công tác quản lý dự án đầu tư vẫn còn các hạn chế sau:

- Việc xây dựng kế hoạch tu bổ đê điều còn chưa đầy đủ các tài liệu chi tiết

- Công tác quản lý chi phí đầu tư, nghiệm thu thanh toán, quyết toán dự án: Việc kiểm tra, soát xét trong quá trình nghiệm thu chưa kỹ nên chưa phát hiện và loại trừ hết các khối lượng sai sót của dự toán như đã nêu trên; chưa loại trừ các khối lượng thay đổi trong quá trình thực tế thi công; Thời gian chủ đầu tư trình thẩm tra phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành còn chậm; Chưa giảm trừ thuế GTGT theo Nghị định số 15/2022/NĐ-CP ngày 28/01/2022 của Chính phủ; Hồ sơ, tài liệu chưa đủ cơ sở để xác nhận giá trị quyết toán đối với dự án Cải tạo, chỉnh trang đường khu trung tâm hành chính, Hạng mục Đèn LED trang trí .”

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.12. Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh D do KTTN khu vực XX thực hiện

Nội dung 3: Đánh giá công tác quyết toán dự án hoàn thành .

Thủ tục kiểm toán việc lập, thẩm tra và phê duyệt quyết toán các dự án sử dụng NSDP thường bao gồm nhiều bước và quy trình nhằm đảm bảo tính minh bạch, đúng quy định, và tối ưu hóa việc sử dụng vốn ngân sách.

Kiểm toán viên thu thập và xem xét báo cáo quyết toán từ chủ đầu tư. Nội dung báo cáo này cần phản ánh đầy đủ các yếu tố tài chính, chi tiêu và việc sử dụng vốn trong quá trình thực hiện dự án. Nếu báo cáo có sai sót hoặc thiếu sót, kiểm toán viên sẽ yêu cầu chủ đầu tư cung cấp thêm các tài liệu, chứng từ cần thiết để hoàn thiện hồ sơ.

Kiểm toán viên kiểm tra kỹ lưỡng các khoản chi phí đã được lập trong hồ sơ quyết toán, đối chiếu với khối lượng công việc đã hoàn thành, các hợp đồng đã ký và các điều khoản thanh toán trong hợp đồng. Đối với các dự án điều chỉnh quy mô hoặc tăng tổng mức đầu tư, kiểm toán viên sẽ đánh giá lại khả năng cân đối nguồn vốn, đồng thời kiểm tra xem các quyết định điều chỉnh này đã được phê duyệt kịp thời và đúng quy định chưa. Nếu phát hiện các trường hợp điều chỉnh chưa hợp lệ, kiểm toán viên sẽ yêu cầu điều chỉnh lại kế hoạch vốn và các hạng mục công việc để đảm bảo tính hợp pháp và hiệu quả của dự án.

Việc quản lý đấu thầu và công khai thông tin là một trong những điểm được chú trọng trong quá trình kiểm toán. Các dự án phải tuân thủ đúng quy định về đấu thầu, từ việc công khai thông tin, kết quả đấu thầu cho đến việc ký kết hợp đồng. Kiểm toán viên sẽ kiểm tra xem các gói thầu đã được thực hiện đúng lộ trình hay không, có công khai đầy đủ thông tin hay không, và các nhà thầu có đáp ứng đủ yêu cầu pháp lý về chất lượng và năng lực tài chính hay không. Trường hợp các sai phạm về công khai thông tin đấu thầu hoặc không lưu giữ đầy đủ hồ sơ quản lý chất lượng công trình sẽ được kiểm tra, xử lý kịp thời để đảm bảo tính minh bạch và trách nhiệm giải trình.

Một phần quan trọng khác của quy trình kiểm toán là đánh giá chi phí bồi thường, hỗ trợ tái định cư và giải phóng mặt bằng (GPMB). Kiểm toán viên sẽ kiểm

tra xem các khoản chi phí này đã được phê duyệt và tính toán đúng quy định chưa, có nằm trong cơ cấu tổng mức đầu tư hay không. Nếu phát hiện các sai sót trong tính toán hoặc phê duyệt, kiểm toán viên sẽ yêu cầu điều chỉnh để đảm bảo tính hợp pháp của việc sử dụng vốn ngân sách.

Trong quá trình kiểm tra dự án, nếu phát hiện có những dự án đã sử dụng một phần nguồn vốn nhưng sau đó bị dừng triển khai, kiểm toán viên sẽ đánh giá mức độ lãng phí của các khoản chi phí đã giải ngân và yêu cầu làm rõ trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân có liên quan. Các khoản chi phí này sẽ được rà soát, thu hồi hoặc điều chỉnh tùy theo quy định để tránh tình trạng lãng phí ngân sách nhà nước.

Kiểm toán viên sẽ kiểm tra xem các dự án có hoàn thành đúng tiến độ theo hợp đồng hay không, các điều chỉnh về tiến độ có được phê duyệt kịp thời không, và những nguyên nhân gây chậm tiến độ. Trường hợp các dự án bị chậm do vấn đề giải phóng mặt bằng, kiểm toán viên sẽ yêu cầu chủ đầu tư phối hợp với các bên liên quan để giải quyết vấn đề này một cách hiệu quả, đảm bảo tiến độ thực hiện dự án.

Cuối cùng, khi tiến hành kiểm toán, việc phát hiện và xác định rõ các sai phạm trong quá trình đầu tư là điều cần thiết. Kiểm toán viên sẽ làm việc với các cơ quan quản lý tài chính, chủ đầu tư và nhà thầu để xác định trách nhiệm và có biện pháp khắc phục. Những khoản chi tiêu không hợp lý sẽ được yêu cầu giảm trừ hoặc thu hồi, đảm bảo tính minh bạch và hiệu quả trong việc sử dụng vốn NSDP.

Như vậy, kết quả kiểm toán không chỉ giúp phát hiện các sai phạm, kiến nghị xử lý tài chính mà còn là cơ sở để đánh giá toàn diện về tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, sử dụng NSDP. Trên cơ sở đó, luận án tổng hợp các nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP, được trình bày trong bảng sau.

3.2.3. Nội dung kiểm toán số 3.3: Đánh giá công tác quyết toán dự án hoàn thành của tỉnh A có đảm bảo

3.3.1. Lập, thẩm tra, phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành kịp thời, đúng quy định, dự án sau khi phê duyệt quyết toán không còn thất thoát lãng phí.

** Việc lập, thẩm tra, phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành.*

Qua kiểm toán tổng hợp công tác tổng hợp báo cáo, công tác thẩm tra, phê duyệt quyết toán và qua kiểm tra chọn mẫu 11 hồ sơ dự án đã có báo cáo quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành năm N cho thấy các chủ đầu tư cơ bản đã chấp hành các quy định trong việc lập báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, phòng TCKH tỉnh A đã lập báo cáo quyết toán dự án hoàn thành và báo cáo quyết toán vốn đầu tư, công tác thẩm tra của phòng Tài chính Kế hoạch cơ bản tuân thủ quy trình thẩm tra quyết toán theo quy định; thẩm quyền phê duyệt, cơ quan chủ trì thẩm tra quyết toán qua kiểm toán cho thấy đã thực hiện.“

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.13. Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện)

3.2.4 Phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

Kiểm toán Nhà nước (KTNN) khi tiến hành kiểm toán sử dụng NSDP hiện nay chủ yếu áp dụng phương pháp tiếp cận hệ thống, với phạm vi kiểm tra bao trùm toàn bộ các khâu quản lý ngân sách, từ lập dự toán, phê duyệt, phân bổ vốn đến tổ chức thực hiện và quyết toán. Quy trình kiểm toán thường được triển khai theo ba giai đoạn chuẩn: (1) Chuẩn bị kiểm toán, gồm khảo sát, thu thập hồ sơ pháp lý, lập kế hoạch và xác định nội dung trọng tâm; (2) Thực hiện kiểm toán, tiến hành kiểm tra hồ sơ, đối chiếu số liệu, phỏng vấn, khảo sát hiện trường và áp dụng các kỹ thuật phân tích; (3) Lập và phát hành báo cáo kiểm toán, tổng hợp phát hiện, xác định nguyên nhân, đề xuất giải pháp và đánh giá tác động.

Trong quá trình kiểm toán, KTNN sử dụng đa dạng các phương pháp thu thập bằng chứng nhằm đảm bảo tính khách quan và độ tin cậy của kết quả. Cụ thể, các phương pháp tổng hợp, phân tích, so sánh, đối chiếu và thống kê được triển khai tại các cơ quan quản lý tổng hợp để đánh giá việc tuân thủ quy định, cũng như mức độ đạt được về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong sử dụng NSDP. Đồng thời, phương pháp chọn mẫu được áp dụng cho các đơn vị được kiểm toán, với quy định mỗi nội dung kiểm toán phải kiểm tra từ 3 đến 15 hồ sơ nhằm đánh giá mức độ tuân thủ trong quản lý, sử dụng và quyết toán ngân sách nhà nước.

Ưu điểm của phương pháp này là giúp KTNN có cái nhìn tổng thể về toàn bộ quá trình quản lý NSDP, đảm bảo tính tuân thủ và đầy đủ thông tin ở mọi khâu. Tuy nhiên, do không tập trung phân tích rủi ro để khoanh vùng trọng tâm, nguồn lực kiểm toán dễ bị dàn trải, dẫn đến giảm chiều sâu chuyên môn ở các khu vực rủi ro cao. Hệ quả là nhiều cuộc kiểm toán chỉ dừng lại ở mức kiến nghị mang tính hình thức, thiếu các đề xuất cụ thể nhằm cải thiện hiệu quả và kết quả thực tế; đồng thời, việc đo lường đầu ra và đánh giá tác động kinh tế – xã hội của các chương trình, dự án còn hạn chế. Ngoài ra, dữ liệu phục vụ đánh giá hiệu lực cũng thường chưa đầy đủ, nhất là ở khâu thống kê sản lượng, chỉ tiêu định lượng và phản hồi từ đối tượng thụ hưởng. Những hạn chế này cho thấy KTNN cần chuyển đổi dần từ mô hình kiểm toán toàn diện sang mô hình kiểm toán dựa trên rủi ro, kết hợp đo lường đầu ra, nhằm vừa đảm bảo phạm vi bao quát, vừa nâng cao hiệu lực và giá trị gia tăng của hoạt động kiểm toán.

Trong KTHĐ việc sử dụng NSDP, bằng chứng kiểm toán được Kiểm toán viên Nhà nước (KTV) thu thập liên tục qua tất cả các giai đoạn, từ việc đánh giá hệ

thống kiểm soát nội bộ để xác định mục tiêu và trọng yếu kiểm toán, đến giai đoạn thực hiện kiểm toán và tổng hợp kết quả nhằm đưa ra kết luận, kiến nghị. Bằng chứng này mang tính tích lũy, được tổng hợp từ nhiều nguồn khác nhau, đảm bảo tính khách quan, đầy đủ và có thể kiểm chứng.

Thực tiễn cho thấy bằng chứng kiểm toán chi NSDP thường gồm hai nhóm chính. Nhóm thứ nhất là bằng chứng liên quan đến số liệu và thông tin làm căn cứ kiểm toán, bao gồm báo cáo quyết toán ngân sách, biên bản kiểm toán, sổ kế toán, chứng từ chi tiêu, xác nhận từ bên thứ ba, kết quả phân tích và ghi chép phỏng vấn. Dựa trên các tài liệu này, KTV đánh giá tính phù hợp, hợp pháp và hợp lý của các khoản chi so với dự toán được giao. Nhóm thứ hai là bằng chứng liên quan đến các phát hiện, sai sót, tồn tại và kiến nghị kiểm toán, như bảng tính điều chỉnh số liệu chi, nhật ký kiểm toán, bảng kê nghiệp vụ chi cùng các hồ sơ và tài liệu kỹ thuật phản ánh sai sót trong chi đầu tư xây dựng cơ bản.

Ngoài các nguồn trên, KTV còn áp dụng các thủ tục bổ sung như xác minh trực tiếp với bên thứ ba, tham vấn chuyên gia để đánh giá hồ sơ kỹ thuật, hoặc đối chiếu chéo thông tin từ nhiều nguồn độc lập. Khi phát hiện dấu hiệu vi phạm nghiêm trọng, có yếu tố hình sự, tham nhũng hoặc lãng phí, KTV phải kịp thời báo cáo cho cấp có thẩm quyền để chỉ đạo xử lý.

Về phương pháp thu thập bằng chứng, trong thực tế kiểm toán chi NSDP, KTV chủ yếu sử dụng hai phương pháp: kiểm tra – đối chiếu và tính toán lại. Phương pháp kiểm tra – đối chiếu là việc so sánh hồ sơ, tài liệu chi ngân sách với tiêu chí kiểm toán nhằm xác minh tính chính xác, hợp pháp và hợp lý; ví dụ như đối chiếu số liệu chi thường xuyên, chi đầu tư giữa báo cáo của địa phương và số liệu từ kho bạc. Phương pháp tính toán lại được dùng để kiểm tra độ chính xác của số liệu, chẳng hạn tính lại khối lượng từ bản vẽ thiết kế hoặc bản vẽ hoàn công để so sánh với khối lượng đề nghị quyết toán. Sự kết hợp linh hoạt các phương pháp này giúp đảm bảo bằng chứng kiểm toán đầy đủ, tin cậy và phù hợp, làm cơ sở vững chắc cho các kết luận về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong sử dụng NSDP.

3.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

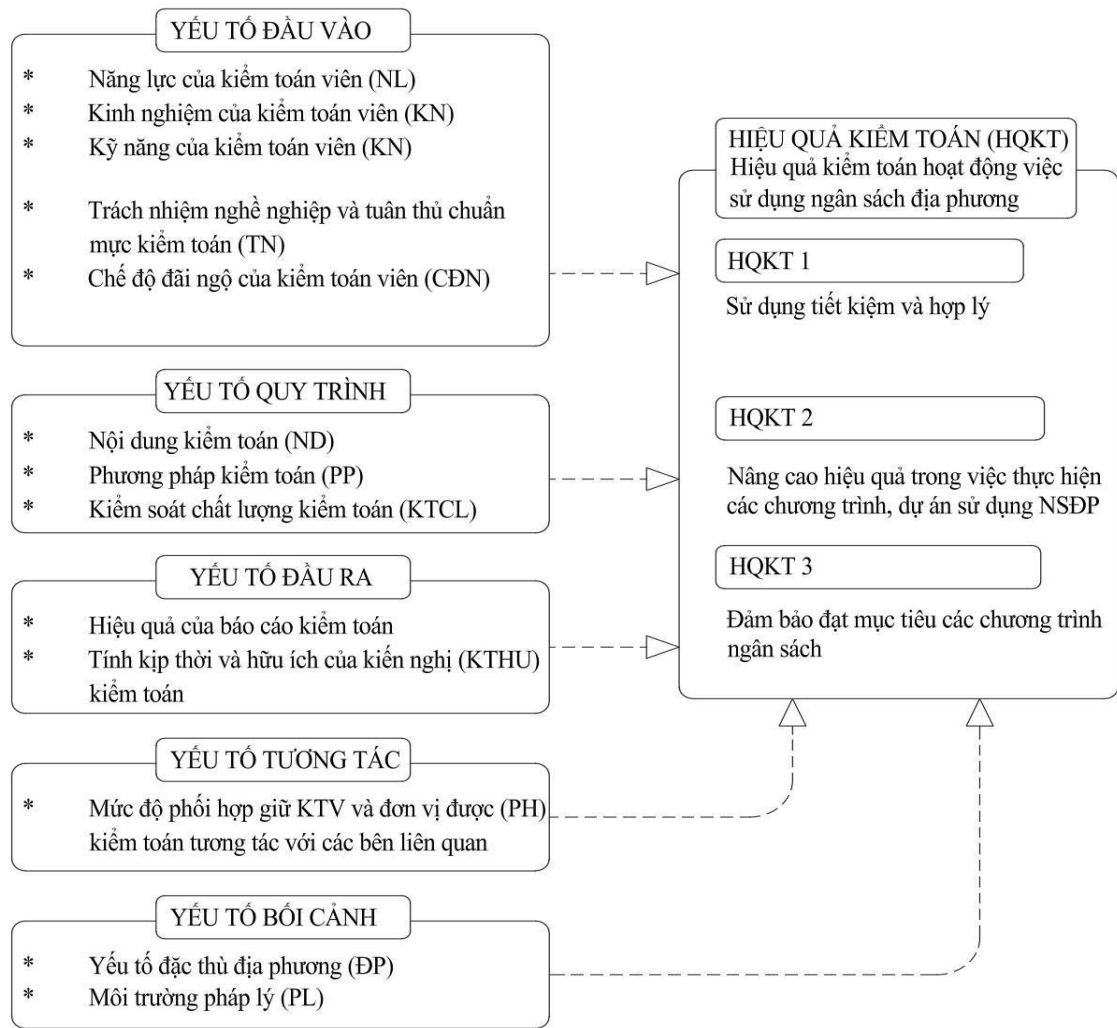
3.3.1. Mô hình đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Hình 3.3 mô tả mô hình đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP theo cách tiếp cận tích hợp giữa các yếu tố bên trong và bên ngoài Kiểm toán Nhà nước. Mô hình phản ánh mối quan hệ giữa 12 biến độc lập, bao gồm các nhóm nhân tố thuộc về kiểm toán viên, tổ chức Kiểm toán Nhà nước

và môi trường bên ngoài, với biến phụ thuộc là hiệu quả KTHĐ (HQKT). Các mũi tên thể hiện hướng tác động giả định của từng nhân tố đến HQKT, qua đó làm rõ cách thức các yếu tố về con người, quy trình, phương pháp, tổ chức và bối cảnh thể chế cùng tương tác để quyết định chất lượng và hiệu quả của KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Trong luận án này, hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP được tiếp cận dưới góc độ của chủ thể kiểm toán – kiểm toán nhà nước, và được hiểu là mức độ mà hoạt động kiểm toán đạt được các mục tiêu đặt ra theo ba tiêu chí 3E gồm tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong việc đánh giá, giám sát và kiến nghị cải thiện công tác việc sử dụng NSDP. Theo cách tiếp cận này, HQKT phản ánh năng lực của kiểm toán viên, mức độ phù hợp của nội dung, phương pháp và quy trình kiểm toán, hiệu lực của cơ chế kiểm soát chất lượng, mức độ phối hợp với đơn vị được kiểm toán, cũng như tác động của môi trường pháp lý và đặc thù địa phương đến giá trị và tính hữu ích của kết quả kiểm toán.

Cần nhấn mạnh rằng, HQKT trong mô hình nghiên cứu không đồng nhất với hiệu quả sử dụng NSDP của các đơn vị được kiểm toán. Việc sử dụng ngân sách hiệu quả hay không là đối tượng được kiểm toán và là nội dung đánh giá của KTHĐ, trong khi HQKT phản ánh mức độ mà hoạt động kiểm toán thực hiện tốt chức năng đánh giá, phát hiện vấn đề và đưa ra các kiến nghị có giá trị thực tiễn. Do đó, trong luận án, HQKT được đo lường thông qua mức độ mà hoạt động kiểm toán làm rõ và đánh giá được các tiêu chí 3E, chứ không phải thông qua kết quả tài chính – kinh tế trực tiếp của các đơn vị sử dụng ngân sách. Cách tiếp cận này nhằm bảo đảm sự nhất quán giữa cơ sở lý luận, mô hình nghiên cứu và các kết quả định lượng được trình bày ở các phần tiếp theo.



Hình 3.3: Mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP
(Nguồn: Tác giả tổng hợp và xây dựng)

Phụ lục 3.14: Đề xuất các nhân tố ảnh hưởng

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mã hóa	Tài liệu
A. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTV		
1.Năng lực của KTV	NL	DeAngelo (1981), Boon et al. (2008), FRC (2008) Theo Cangiano, Curristine và Lazare (2013), Richard, 2006).
1.1 Kiểm toán viên có trình độ chuyên môn phù hợp (kinh tế, tài chính, kế toán hoặc lĩnh vực liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán)..	NL1	
1.2 Kiểm toán viên được đào tạo đầy đủ và có chứng chỉ kiểm toán viên của Kiểm toán Nhà nước.	NL2	

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mã hóa	Tài liệu
1.3 KTV sử dụng các công cụ và kỹ thuật kiểm toán hiện đại	NL3	
1.4. KTV tham gia đào tạo các khóa học ngắn hạn trong và ngoài nước	NL4	
2.Kinh nghiệm của KTV	KN	Theo DeAngelo (1981), Palmrose (1988) và Carcello et al. (1992), Suyono (2012) và Behn et al. (1997)
2.1. Kinh nghiệm làm việc liên tục từ 5 năm trở lên theo chuyên ngành được đào tạo.	KN1	
2.2. Kinh nghiệm xử lý các tình huống đặc thù của NSDP trong kiểm toán.	KN2	
2.3. Kinh nghiệm chọn mẫu kiểm toán phù hợp với đặc thù NSDP.	KN3	
2.4. Kinh nghiệm lập và hoàn thiện báo cáo kiểm toán.	KN4	
2.5. Kinh nghiệm thu thập, đánh giá và lưu trữ bằng chứng kiểm toán.	KN5	
2.6. Kinh nghiệm làm nghiệp vụ kiểm toán tại Kiểm toán Nhà nước.	KN6	
3. Kỹ năng của KTV	KS	Carcello et al. (1992), Behn et al. (1997) và Kilgore et al. (2011) DeAngelo (1981), Duff (2004), Boon và cộng sự (2008), Craswell và cộng sự, (1995); Solomon và cộng sự (1999), Maletta và Wright(1996),Kwon(1996), FR(2008), IAASB (2014)
3.1.Kiểm toán viên có hiểu biết sâu về các quy định pháp luật về NSDP	KS1	
3.2 Kỹ năng giao tiếp và làm việc nhóm hiệu quả trong quá trình kiểm toán.	KS2	
3.3 Sử dụng thành thạo các công cụ công nghệ thông tin hỗ trợ kiểm toán ngân sách	KS3	
3.4 Có kỹ năng phân tích báo cáo kiểm toán, đánh giá rủi ro và phát hiện các dấu hiệu bất thường trong việc sử dụng NSDP.	KS4	
4.Trách nhiệm nghề nghiệp và sự tuân thủ chuẩn mực	TN	Carcello và cộng sự (1992), Behn và cộng sự (1997), Boon và cộng sự (2008), FRC (2008), IAASB (2014)
4.1Đảm bảo tính khách quan và độc lập trong quá trình kiểm toán.	TN1	
4.2 Tuân thủ quy trình kiểm toán và hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ	TN2	
4.3Tuân thủ pháp luật và các chuẩn mực đạo	TN3	

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mã hóa	Tài liệu
đức nghề nghiệp kiểm toán và các quy định pháp lý khác.		
B. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTNN		
5. Lựa chọn nội dung thực hiện KTHĐ việc sử dụng NSDP	ND	Jean Rattegeau và Fermand Dubois (1984)Barzelay et al. (1996) Johnsen, Åge, và cộng sự (2001) OECD (2020) và INTOSAI (2019, 2021)
5.1. Xem xét mức độ tuân thủ trong điều hành ngân sách, bảo đảm các khoản chi và phân bổ kinh phí được thực hiện trong phạm vi dự toán được phê duyệt, đúng quy định và định hướng phát triển địa phương	ND1	
5.2. Đánh giá tính đầy đủ, hợp lý và minh bạch của công tác lập, thẩm định và phân bổ dự toán chi thường xuyên, nhằm đảm bảo ngân sách phản ánh đúng nhu cầu thực tế và tiết kiệm nguồn lực	ND2	
5.3. Phân tích mức độ tuân thủ quy trình trong việc phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư công, đảm bảo phù hợp với quy định pháp luật và mục tiêu phát triển bền vững của địa phương.	ND3	
5.4 Kiểm tra toàn bộ quá trình quản lý, sử dụng vốn đầu tư công -từ khâu phân bổ, thực hiện đến thanh quyết toán -để xác định hiệu quả sử dụng vốn và phát hiện các sai lệch, lãng phí.	ND4	
5.5 Đánh giá công tác quyết toán các dự án đầu tư hoàn thành, bao gồm việc lập hồ sơ, tuân thủ trình tự phê duyệt và tính hợp pháp của các khoản chi, nhằm bảo đảm tính chính xác và trách nhiệm giải trình trong chu trình NSDP.	ND5	
6.Phương pháp kiểm toán	PP	
6.1.Phương pháp kiểm toán theo kết quả được áp dụng để phân tích mối liên hệ giữa đầu vào, hoạt động và đầu ra của chương trình sử dụng NSDP.	PP1	Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013), Mock & Samet (1982)European Court of Auditors (2022)
6.2 Phương pháp kiểm toán theo vấn đề được sử	PP2	

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mã hóa	Tài liệu
dụng nhằm phát hiện và làm rõ các nguyên nhân gốc rễ của những bất cập trong việc thực hiện NSDP.		
6.3 Phương pháp kiểm toán theo hệ thống để đánh giá tính đầy đủ và hiệu quả của hệ thống quản lý, kiểm soát nội bộ trong quá trình sử dụng NSDP	PP3	
7. Chế độ đãi ngộ đối với KTV nhà nước	ĐN	
7.1. Phương tiện hỗ trợ công việc kiểm toán.	ĐN1	Pollitt et al. (1999)
7.2 Cơ hội phát triển bản thân và sự ghi nhận đóng góp	ĐN2	Arena, Arnaboldi & Azzone (2010)
7.3. Chế độ tiền lương và các khoản bổ sung	ĐN3	Alzeban (2020), Bananuka et al. (2021) và Okere et al. (2022)
7.4 Cơ chế trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên được quy định rõ ràng, công bằng và được thực hiện nghiêm túc trong hoạt động kiểm toán	ĐN4	
8. Kiểm soát về chất lượng kiểm toán	KSCL	
8. Hệ thống thông tin liên quan đến hoạt động kiểm soát chất lượng được truyền đạt đầy đủ, rõ ràng và đúng thời điểm	KSCL 1	
8.2 Mọi kết quả đánh giá, kiểm tra chất lượng đều được giải trình công khai, minh bạch, đảm bảo tính trách nhiệm và khả năng truy xuất của từng quyết định kiểm toán	KSCL 2	Cushing (1989), Deis và Giroux (1992), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013). Christensen et al. (2022) và IFAC (2021)
8.3. Xây dựng, cập nhật và tuân thủ hệ thống chính sách, quy trình, hướng dẫn nghiệp vụ chuẩn hóa.	KSCL 3	
8.4. Đội ngũ thẩm định có trình độ chuyên môn sâu, kinh nghiệm thực tiễn phong phú và kỹ năng đánh giá độc lập.	KSCL 4	
8.5. Văn hóa tổ chức đề cao tính trung thực, minh bạch và tuân thủ chuẩn mực kiểm toán.	KSCL 5	
9. Mức độ phối hợp giữa KTV và đơn vị	PH	Reichborn-Kjennerud

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mã hóa	Tài liệu
được kiểm toán		(2014)
9.1 Đơn vị cung cấp hồ sơ, tài liệu đầy đủ và đúng thời hạn theo yêu cầu của đoàn kiểm toán.	PH1	Arif, Khan & Hussain (2023)
9.2 Đơn vị trao đổi, phản hồi kịp thời và minh bạch các vấn đề đoàn kiểm toán nêu ra	PH2	
9.3 Thái độ hợp tác tích cực, tạo điều kiện cho đoàn kiểm toán	PH3	
9.4 Cam kết, phân công rõ ràng trong việc thực hiện kiến nghị kiểm toán	PH4	
10.Tính kịp thời & hữu ích	KTHU	
10.1 Công tác lập kế hoạch và quản lý tiến độ kiểm toán được thực hiện khoa học, đảm bảo ban hành kiến nghị kịp thời.	KTHU 1	Hossain (2013) . Sharma, Boo & Tan (2017) Waymire, Webb & Tschakert (2019)
10.2 Khả năng vận dụng CNTT và công cụ hiện đại để rút ngắn thời gian kiểm toán	KTHU 2	
10.3 Kiến nghị có tính khả thi, phù hợp thực tiễn địa phương	KTHU 3	
10.4 Kiến nghị giúp cải thiện rõ rệt hiệu quả quản lý, sử dụng ngân sách công	KTHU 4	
C.CÁC NHÂN TỔ BÊN NGOÀI		
11.Yếu tố địa phương	ĐP	
11.1.Mức độ nắm vững luật KTNN, chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp lý của lãnh đạo các sở, ban ngành địa phương	ĐP1	Alzeban (2020), Christensen et al. (2022) và Arif et al. (2023)
11.2 Sự liên chính của Ban lãnh đạo	ĐP2	
11.3Cơ cấu tổ chức của đơn vị được thiết lập rõ ràng và ổn định	ĐP3	
11.4 Mọi quan hệ hợp tác giữa đơn vị và kiểm toán viên trong việc cung cấp hồ sơ và thực hiện kiến nghị kiểm toán.	ĐP4	
11.5 Điều kiện cơ sở vật chất và hạ tầng công nghệ thông tin của địa phương được bảo đảm, hỗ trợ tích cực cho tiến độ và hiệu quả của các cuộc kiểm toán	ĐP5	

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mã hóa	Tài liệu
12. Môi trường pháp lý	PL	
12.1. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán chặt chẽ, cập nhật thường xuyên và phù hợp với thông lệ quốc tế.	PL1	Theo Francis (2004), Knechel và cộng sự (2013), FRC (2008)
12.2 Hệ thống pháp luật đầy đủ, rõ ràng và đồng bộ.	PL2	
12.3 Cơ chế phối hợp giữa KTNN và các cơ quan thanh tra, kiểm tra, giám sát được quy định minh bạch, chặt chẽ.	PL3	
12.4 Khung pháp lý phù hợp với đặc thù của từng địa phương và thực tiễn quản lý tài chính công.	PL4	
Hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam (Biến phụ thuộc)	HQKT	Pollitt et al. (1999) . IAASB (2014) .Hood
13.1. Kiểm toán tính kinh tế	HQKT 1	(1991.FRC (2008) . Mihret et al. (2007), Ahmad et al.
13.2. Kiểm toán tính hiệu quả	HQKT 2	(2009), Cohen et al. (2010), Lino et al. (2023), ECA
13.3. Kiểm toán tính hiệu lực	HQKT 3	(2024), Drammah et al. (2025), cùng các nghiên cứu trong nước (Nguyễn Lương Thuyết, 2020; Trần Văn Điệp, (2023);

(Tham chiếu tại Phụ lục 3.14. : Đề xuất các nhân tố ảnh hưởng)

(Nguồn: Tác giả tự xây dựng và tổng hợp)

3.3.2 Giả thuyết nghiên cứu

Dựa trên các nghiên cứu trước và cơ sở lý luận nêu trên, mô hình hồi quy tuyến tính bội được xây dựng nhằm xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến KTHĐ việc sử dụng NSDP. Phương trình mô hình được biểu diễn như sau

$$HQKT = \beta_0 + \beta_1 * NL + \beta_2 * KN + \beta_3 * KS + \beta_4 * TN + \beta_5 * ND + \beta_6 * PP + \beta_7 * ĐN + \beta_8 * KSCL + \beta_9 * PH + \beta_{10} * KTHU + \beta_{11} ĐP + \beta_{12} PL + \epsilon_i$$

Trong đó:

Biến phụ thuộc:

HQKT: Hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP

(KTHĐ đã được giải thích trong phần các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP ở trên)

Biến độc lập:

NL: Năng lực; KN: Kinh nghiệm; KS: Kỹ năng; TN: trách nhiệm & chuẩn mực kiểm toán; ND: nội dung; PP: phương pháp; ĐN: đãi ngộ; KSCL: kiểm soát chất lượng; PH: phối hợp; KTHU: kịp thời hữu ích; ĐP: Yếu tố địa phương; PL: pháp lý

β_0 là hệ số chặn và β_1 là sai số của hàm hồi quy

Các giả thuyết liên quan đến mô hình hồi quy đó là:

Giả thuyết 1: Năng lực nghề nghiệp của KTV (NL) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 2: Kinh nghiệm của KTV (KN) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 3: Kỹ năng làm việc của KTV (KS) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 4: Trách nhiệm và chuẩn mực KTNN của KTV (TN) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 5: Nội dung của KTNN (ND) đảm bảo đánh giá được tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 6: Phương pháp kiểm toán (PP) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 7: Chế độ đãi ngộ của KTNN (ĐN) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 8: Kiểm soát chất lượng kiểm toán (KSCL) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 9: Phối hợp giữa các bên liên quan (PH) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 10: Tính kịp thời và hữu ích của kết quả kiểm toán (KTHU) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 11: Yếu tố thuộc về địa phương (ĐP) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Giả thuyết 12: Môi trường pháp lý (PL) có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NS địa phương ở Việt Nam. (kỳ vọng: +)

Từ mô hình trên, luận án đề xuất 12 giả thuyết nghiên cứu, thể hiện mối quan hệ giữa các nhân tố độc lập và hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Cụ thể, năng lực, kinh nghiệm, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên (KTV) được kỳ vọng tác động tích cực đến hiệu quả KTHĐ (H1–H4). Các yếu tố thuộc về tổ chức Kiểm toán Nhà nước (KTNN), bao gồm nội dung, phương pháp, chế độ đãi ngộ, kiểm soát chất lượng, mức độ phối hợp và tính kịp thời hữu ích của kết quả kiểm toán, được giả định có ảnh hưởng thuận chiều đến quá trình thực hiện và giá trị của KTHĐ (H5–H10). Bên cạnh đó, đặc thù địa phương và môi trường pháp lý, hai yếu tố thuộc nhóm bên ngoài cũng được kỳ vọng có tác động tích cực đến hiệu quả triển khai và kết quả của KTHĐ (H11–H12). Các giả thuyết này sẽ được kiểm định định lượng thông qua phân tích hồi quy đa biến, sau khi đánh giá độ tin cậy và giá trị hội tụ của thang đo bằng Cronbach's Alpha và EFA trong phần tiếp theo.

3.3.3 Kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương ở Việt Nam

Từ mô hình lý thuyết trên, tác giả tiến hành nghiên cứu định lượng để kiểm định các mối quan hệ giữa 12 nhân tố độc lập và KTHĐ việc sử dụng NSDP biến phụ thuộc trong mô hình. Bộ thang đo gồm 54 biến quan sát, được đo bằng thang Likert 5 mức độ ((1 – *rất thấp*; 2 – *thấp*; 3 – *trung bình*; 4 – *cao*; 5 – *rất cao*). Đối tượng khảo sát bao gồm các cán bộ có kinh nghiệm thực tiễn trong lĩnh vực kiểm toán NSDP, như Vụ trưởng, Trưởng đoàn, Tổ trưởng, Kiểm toán viên tại các KTNN khu vực, cán bộ kiểm soát chất lượng kiểm toán, cùng cán bộ tài chính – kế hoạch cấp tỉnh. Tổng cộng 350 phiếu khảo sát được phát ra bằng nhiều hình thức (trực tiếp, qua email và Google Docs), trong đó thu về 345 phiếu; loại bỏ 5 phiếu không hợp lệ, còn lại 345 phiếu hợp lệ, đạt tỷ lệ phản hồi 97,1%, đảm bảo độ tin cậy và tính đại diện của mẫu.

➤ Dữ liệu thu thập được xử lý bằng phần mềm SPSS 26.0. Quá trình phân tích định lượng được tiến hành theo các bước:

➤ Thống kê mô tả, nhằm khái quát đặc điểm mẫu và các biến nghiên cứu; Kiểm định độ tin cậy thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha, loại bỏ các biến không đảm bảo tính nhất quán nội tại;

➤ Phân tích nhân tố khám phá (EFA), xác định cấu trúc thang đo, kiểm tra giá trị hội tụ và phân biệt giữa các nhóm nhân tố;

➤ Phân tích tương quan Pearson, xem xét mối liên hệ tuyến tính giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc;

➤ Phân tích hồi quy tuyến tính đa biến, nhằm lượng hóa mức độ và chiều hướng tác động của từng nhân tố độc lập đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, đồng thời kiểm định 12 giả thuyết (H1–H12) đã đề xuất.

3.3.3.1. Kiểm định độ tin cậy thang đo và thống kê mô tả

a. Kiểm định độ tin cậy Cronbach's Alpha

Việc đánh giá độ tin cậy của thang đo là bước quan trọng nhằm đảm bảo các biến quan sát có khả năng đo lường khái niệm nghiên cứu một cách nhất quán. Nghiên cứu này sử dụng hệ số Cronbach's Alpha để kiểm định độ tin cậy nội tại của từng thang đo thành phần. Theo Nunnally (1978), hệ số Cronbach's Alpha ≥ 0.7 được coi là chấp nhận được, trong khi Hair et al. (2010) cho rằng hệ số ≥ 0.6 có thể chấp nhận trong nghiên cứu khám phá.

Phụ lục 3.15 .Kết quả kiểm định độ tin cậy và thống kê tổng hợp

Thang đo	Ký hiệu	Số biến	Cronbach's Alpha	Đánh giá	TB chung	ĐLC TB	Xếp hạng
Tính kịp thời và hữu ích	KTHU	4	0.923	Rất tốt	2.59	0.888	12
Môi trường pháp lý	PL	4	0.901	Rất tốt	2.97	0.751	11
Kiểm soát chất lượng	KSCL	5	0.869	Rất tốt	2.99	0.764	10
Yếu tố địa phương	ĐP	5	0.853	Rất tốt	3.00	0.758	9
Nội dung kiểm toán	ND	5	0.836	Tốt	3.30	0.796	4
Mức độ phối hợp	PH	4	0.828	Tốt	3.03	0.732	8
Kinh nghiệm kiểm toán viên	KN	6	0.825	Tốt	2.52	0.782	13
Năng lực kiểm toán viên	NL	4	0.786	Tốt	3.44	0.806	3
Chế độ đãi ngộ	ĐN	4	0.762	Tốt	3.29	0.796	5
Kỹ năng kiểm toán viên	KS	4	0.749	Chấp nhận	3.77	0.751	1
KTHĐ	HQKT	3	0.745	Chấp nhận	3.06	0.781	7
Phương pháp kiểm toán	PP	3	0.711	Chấp nhận	3.77	0.804	2
Trách nhiệm nghề nghiệp	TN	3	0.640	Chấp nhận	3.21	0.795	6

Ghi chú: TB = Trung bình; ĐLC = Độ lệch chuẩn

Kết quả phân tích độ tin cậy cho thấy tất cả các thang đo đều đạt mức độ tin cậy từ chấp nhận đến rất tốt. Trong 13 thang đo được kiểm định, có 4 thang đo đạt mức "Rất tốt" ($\alpha \geq 0.85$), 7 thang đo đạt mức "Tốt" ($0.7 \leq \alpha < 0.85$) và 2 thang đo ở mức "Chấp nhận" ($0.6 \leq \alpha < 0.7$). Đáng chú ý, Thang đo "Tính kịp thời và hữu ích

của kiến nghị kiểm toán" (KTHU) có độ tin cậy cao nhất với $\alpha = 0.923$, theo sau là "Môi trường pháp lý" (PL) với $\alpha = 0.901$ và "Kiểm soát chất lượng kiểm toán" (KSCL) với $\alpha = 0.869$. Điều này cho thấy các biến quan sát trong những thang đo này có tương quan mạnh với nhau và đo lường khái niệm một cách nhất quán. Thang đo có độ tin cậy thấp nhất là "Trách nhiệm nghề nghiệp" với $\alpha = 0.640$, tuy nhiên vẫn đạt mức chấp nhận được theo tiêu chuẩn nghiên cứu khám phá.

Kết quả thống kê mô tả, có sự chênh lệch đáng kể giữa các nhóm thang đo. Nhóm "Kỹ năng kiểm toán viên" và "Phương pháp kiểm toán" đều đạt điểm trung bình cao (3.77), thể hiện sự đánh giá tích cực về kỹ năng và phương pháp luận hiện tại. Trong khi đó, nhóm "Kinh nghiệm kiểm toán viên" (2.52) và "Tính kịp thời và hữu ích" (2.59) là hai điểm yếu lớn nhất cần được cải thiện.

Đáng chú ý, thang đo "Tính kịp thời và hữu ích" có độ tin cậy cao nhất ($\alpha = 0.923$) nhưng lại có điểm trung bình thấp nhất (2.59). Điều này cho thấy đối tượng khảo sát có sự đồng thuận rất cao về việc các kiến nghị kiểm toán hiện tại chưa đạt được mức độ kịp thời và hữu ích như mong đợi. Độ lệch chuẩn cao (0.888) cho thấy có sự phân hóa trong đánh giá, có thể bắt nguồn từ khác biệt về vị trí công tác hoặc thâm niên nghề nghiệp. Thực tiễn tại Việt Nam cho thấy nhiều báo cáo kiểm toán ban hành chậm so với tiến độ quản lý ngân sách, trong khi một số kiến nghị còn thiếu tính khả thi đối với điều kiện địa phương; thêm vào đó, việc ứng dụng công nghệ thông tin trong xử lý dữ liệu kiểm toán còn hạn chế, làm gia tăng độ trễ thông tin. Đối với kinh nghiệm kiểm toán viên, điểm trung bình thấp phản ánh thực trạng đội ngũ kiểm toán viên nhà nước hiện nay có tỷ lệ lớn là cán bộ trẻ, ít cơ hội luân chuyển qua nhiều loại hình đơn vị, dẫn đến hạn chế về trải nghiệm thực tế. Trong khi đó, những kiểm toán viên nhiều kinh nghiệm lại thường có xu hướng đánh giá khắt khe hơn về chính sách đãi ngộ và hiệu quả công việc, tạo nên sự khác biệt trong nhận thức.

Các thang đo thuộc bối cảnh bên ngoài như "Môi trường pháp lý", "Kiểm soát chất lượng" và "Yếu tố địa phương" đều có giá trị trung bình xoay quanh mức 3.0, cho thấy mức độ đánh giá trung tính đến tích cực vừa phải. Nhóm "Mức độ phối hợp" có độ lệch chuẩn thấp (0.732), phản ánh sự đồng thuận tương đối cao về mức độ hợp tác giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán chính là một yếu tố then chốt giúp giảm thiểu bất cân xứng thông tin..

Nhìn chung, dữ liệu thu thập có chất lượng tốt với độ tin cậy cao. Tất cả 13 thang đo đều vượt qua ngưỡng chấp nhận, trong đó 11 thang đo đạt mức tốt trở lên. Việc có một số thang đo có giá trị trung bình thấp hơn điểm trung tâm lý thuyết (3.0) phản ánh thực trạng khách quan của KTHĐ việc sử dụng NSDP tại Việt Nam, tạo cơ

sở để đề xuất các giải pháp và khuyến nghị cải thiện trong những phần tiếp theo.

b. Phân tích thống kê mô tả các biến quan sát

Phần này trình bày kết quả thống kê mô tả cho 51 biến quan sát từ 345 phiếu khảo sát hợp lệ. Với thang đo Likert 5 mức độ ((1 – rất thấp; 2 – thấp; 3 – trung bình; 4 – cao; 5 – rất cao), điểm trung tâm lý thuyết là 3.0. Các giá trị trên 3.0 thể hiện sự đồng tình, ngược lại dưới 3.0 cho thấy không đồng tình với phát biểu.

Phụ lục 3.16: Thống kê mô tả các biến quan sát (N = 345)

Biến	Nội dung	Min	Max	TB	ĐLC
Năng lực kiểm toán viên					
NL1	Trình độ chuyên môn	1	5	3.38	0.764
NL2	Chứng chỉ KTNN	1	5	3.43	0.853
NL3	Công cụ kỹ thuật hiện đại	1	5	3.44	0.812
NL4	Đào tạo ngắn hạn	1	5	3.49	0.796
Kinh nghiệm kiểm toán viên					
KN1	Kinh nghiệm làm việc	1	4	2.55	0.776
KN2	Xử lý tình huống đặc thù	1	5	2.55	0.769
KN3	Chọn mẫu kiểm toán	1	5	2.50	0.804
KN4	Lập báo cáo kiểm toán	1	5	2.55	0.769
KN5	Thu thập bằng chứng	1	5	2.51	0.771
KN6	Nghị vụ tại KTNN	1	4	2.47	0.803
Kỹ năng kiểm toán viên					
KS1	Kiến thức pháp luật	2	5	3.74	0.755
KS2	Giao tiếp làm việc nhóm	2	5	3.77	0.740
KS3	Công nghệ thông tin	2	5	3.76	0.729
KS4	Phân tích đánh giá rủi ro	2	5	3.80	0.781
Trách nhiệm nghề nghiệp					
TN1	Tính khách quan độc lập	1	5	3.21	0.803
TN2	Tuân thủ quy trình	1	5	3.13	0.796
TN3	Đạo đức nghề nghiệp	1	5	3.28	0.787
Nội dung kiểm toán					
ND1	Điều hành ngân sách	1	5	3.28	0.761
ND2	Lập dự toán chi	1	5	3.31	0.770
ND3	Phân bổ vốn đầu tư	1	5	3.32	0.786
ND4	Quản lý vốn đầu tư	1	5	3.28	0.860
ND5	Quyết toán dự án	1	5	3.30	0.804

Biến	Nội dung	Min	Max	TB	ĐLC
Phương pháp kiểm toán					
PP1	Kiểm toán theo kết quả	1	5	3.79	0.830
PP2	Kiểm toán theo vấn đề	2	5	3.79	0.783
PP3	Kiểm toán theo hệ thống	2	5	3.73	0.800
Chế độ đãi ngộ					
ĐN1	Hệ thống thông tin hỗ trợ	1	5	3.30	0.781
ĐN2	Cơ hội phát triển	1	5	3.27	0.751
ĐN3	Chế độ lương bổ sung	1	5	3.30	0.843
ĐN4	Cơ chế trách nhiệm	1	5	3.27	0.811
Kiểm soát chất lượng					
KSCL1	Thông tin kiểm soát	1	5	3.06	0.781
KSCL2	Giải trình kết quả	1	5	2.95	0.780
KSCL3	Chính sách thủ tục	1	5	2.94	0.751
KSCL4	Đội ngũ thẩm định	1	5	3.01	0.778
KSCL5	Văn hóa tổ chức	1	5	2.97	0.731
Yếu tố địa phương					
ĐP1	Nắm vững pháp luật	1	5	3.05	0.757
ĐP2	Liên chính lãnh đạo	1	5	2.95	0.783
ĐP3	Cơ cấu tổ chức	1	5	2.98	0.749
ĐP4	Mối quan hệ hợp tác	1	5	3.01	0.770
ĐP5	Cơ sở vật chất	1	5	3.00	0.733
Môi trường pháp lý					
PL1	Chuẩn mực kiểm toán	1	5	3.03	0.810
PL2	Hệ thống pháp lý	1	5	2.95	0.742
PL3	Quy trình phối hợp	1	5	2.93	0.704
PL4	Tính phù hợp pháp lý	1	5	2.98	0.747
Mức độ phối hợp					
PH1	Cung cấp hồ sơ	2	5	3.10	0.736
PH2	Trao đổi phản hồi	1	5	3.01	0.766
PH3	Thái độ hợp tác	1	5	2.99	0.682
PH4	Thực hiện kiến nghị	2	5	3.03	0.744
Tính kịp thời và hữu ích					
KTHU1	Lập kế hoạch tiến độ	1	5	2.70	0.937
KTHU2	Ứng dụng CNTT	1	5	2.55	0.885

Biến	Nội dung	Min	Max	TB	ĐLC
KTHU3	Tính khả thi kiến nghị	1	5	2.63	0.815
KTHU4	Cải thiện hiệu quả	1	5	2.48	0.915
Hiệu quả KTHĐ					
HQKT1	Kiểm toán tính kinh tế	1	5	3.09	0.791
HQKT2	Kiểm toán tính hiệu quả	1	5	3.09	0.767
HQKT3	Kiểm toán tính hiệu lực	1	5	2.99	0.785

Ghi chú: TB = Trung bình; ĐLC = Độ lệch chuẩn

Kết quả cho thấy sự phân hóa rõ rệt giữa các nhóm biến. Các biến thuộc nhóm "Kỹ năng kiểm toán viên" và "Phương pháp kiểm toán" có giá trị trung bình cao nhất. Cụ thể, biến KS4 (Phân tích đánh giá rủi ro) đạt 3.80, PP1 và PP2 (Kiểm toán theo kết quả và theo vấn đề) cùng đạt 3.79. Điều này phản ánh sự đánh giá tích cực của đối tượng khảo sát về năng lực kỹ năng của kiểm toán viên và phương pháp luận được áp dụng.

Ngược lại, các biến thuộc nhóm "Tính kịp thời và hữu ích của kiến nghị" có giá trị trung bình thấp nhất. Đặc biệt, KTHU4 (Cải thiện hiệu quả) chỉ đạt 2.48, KTHU2 (Ứng dụng CNTT) đạt 2.55. Tiếp theo là nhóm "Kinh nghiệm kiểm toán viên" với KN6 (Nghiệp vụ tại KTNN) đạt 2.47, KN3 (Chọn mẫu kiểm toán) đạt 2.50. Những kết quả này cho thấy đây là các điểm yếu cần được cải thiện trong KTHĐ việc sử dụng NSĐP.

Các nhóm "Môi trường pháp lý", "Kiểm soát chất lượng" và "Yếu tố địa phương" đều có giá trị trung bình xoay quanh mức 3.0, cho thấy mức độ đánh giá trung tính đến tích cực vừa phải. Nhóm "Mức độ phối hợp" có độ lệch chuẩn tương đối thấp, phản ánh sự đồng thuận cao về mức độ hợp tác giữa kiểm toán viên và đơn vị được kiểm toán.

Độ lệch chuẩn của hầu hết các biến dao động từ 0.7 đến 0.9, cho thấy mức độ đồng thuận tương đối cao trong đánh giá. Tuy nhiên, các biến thuộc nhóm "Tính kịp thời và hữu ích" có độ lệch chuẩn khá cao, đặc biệt là KTHU1 (0.937) và KTHU4 (0.915), phản ánh sự phân tán lớn trong ý kiến về khía cạnh này. Điều này có thể do sự khác biệt về kinh nghiệm và vị trí công tác của đối tượng khảo sát.

Đáng chú ý, thang đo "Tính kịp thời và hữu ích của kiến nghị kiểm toán" có độ tin cậy cao nhất ($\alpha = 0.923$) nhưng lại có giá trị trung bình thấp nhất, cho thấy sự đồng thuận cao của đối tượng khảo sát về việc các khuyến nghị kiểm toán hiện tại chưa đạt mức độ kịp thời và hữu ích như mong muốn. Kết quả này phản ánh thực trạng khách quan của KTHĐ việc sử dụng NSĐP tại Việt Nam, tạo cơ sở để đề xuất các giải pháp cải thiện trong những phần tiếp theo.

C. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

➤ Kiểm định điều kiện thực hiện EFA

Trước khi tiến hành phân tích nhân tố khám phá (EFA), nghiên cứu kiểm định sự phù hợp của dữ liệu. Kết quả cho thấy chỉ số KMO = 0.811 > 0.5, đạt mức “khá tốt” theo tiêu chí của Kaiser (1974) và chứng tỏ mẫu dữ liệu có mức độ tương quan đủ lớn để tiến hành EFA. Đồng thời, kiểm định Bartlett’s Test có giá trị Chi-Square = 7794.586 với mức ý nghĩa Sig. = 0.000 < 0.05, cho phép bác bỏ giả thuyết không về ma trận tương quan đơn vị. Như vậy, dữ liệu hoàn toàn đáp ứng điều kiện cần thiết để thực hiện phân tích nhân tố khám phá

➤ Kết quả phân tích nhân tố

Sử dụng phương pháp Principal Component Analysis với tiêu chí eigenvalue > 1.0, nghiên cứu trích xuất được 12 nhân tố từ 51 biến quan sát ban đầu. Tổng phương sai trích đạt 65.198%, vượt ngưỡng 60% theo khuyến nghị của Hair et al. (2010).

Phụ lục 3.17 : Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Nhân tố	Tên nhân tố	Eigenvalue	% Phương sai	Hệ số tải cao nhất
1	Kinh nghiệm kiểm toán viên	6.733	13.202	KN1 (0.745)
2	Kiểm soát chất lượng	3.786	7.423	KSCL2 (0.826)
3	Tính kịp thời và hữu ích	3.542	6.945	KTHU3 (0.927)
4	Yếu tố địa phương	3.205	6.284	ĐP2 (0.812)
5	Nội dung kiểm toán	2.876	5.639	ND2 (0.756)
6	Môi trường pháp lý	2.733	5.359	PL2 (0.908)
7	Mức độ phối hợp	2.590	5.078	PH2 (0.849)
8	Năng lực kiểm toán viên	1.999	3.920	NL4 (0.779)
9	Chế độ đãi ngộ	1.651	3.236	ĐN1 (0.759)
10	Kỹ năng kiểm toán viên	1.637	3.209	KS2 (0.745)
11	Phương pháp kiểm toán	1.361	2.668	PP1 (0.748)
12	Trách nhiệm nghề nghiệp	1.140	2.235	TN1 (0.792)
	Tổng cộng		65.198	

Ghi chú: KMO = 0.811; Bartlett's Test: Chi-Square = 7794.586, Sig. = 0.000

Sau khi thực hiện xoay nhân tố bằng phương pháp Varimax với Kaiser Normalization, ma trận xoay nhân tố cho thấy sự phân nhóm rõ ràng của các biến quan sát theo 12 nhân tố. Tất cả các biến đều có hệ số tải nhân tố > 0.5, đáp ứng tiêu chí về ý nghĩa thống kê.

Nhân tố "Kinh nghiệm kiểm toán viên" giải thích nhiều nhất phương sai (13.202%), cho thấy tầm quan trọng của yếu tố này trong mô hình nghiên cứu. Các nhân tố tiếp theo là "Kiểm soát chất lượng" (7.423%) và "Tính kịp thời và hữu ích" (6.945%). Nhiều biến có hệ số tải > 0.7, thể hiện mức độ tương quan mạnh với nhân tố tương ứng. Đặc biệt, một số biến có hệ số tải rất cao như KTHU3 (0.927), KTHU2 (0.925), PL2 (0.908).

Cấu trúc nhân tố sau EFA không có sự thay đổi lớn so với thang đo lý thuyết ban đầu. Các biến quan sát tập trung đúng vào nhóm khái niệm dự kiến, không xuất

hiện tải chéo hay hiện tượng phân tán. Kết quả này khẳng định tính hợp lý của mô hình nghiên cứu, đồng thời đảm bảo giá trị hội tụ và giá trị phân biệt của các thang đo. Đây là cơ sở vững chắc cho việc tiếp tục thực hiện phân tích nhân tố khẳng định (CFA) và hồi quy trong các bước tiếp theo.

d. Phân tích tương quan giữa các biến nghiên cứu

Phân tích tương quan Pearson được thực hiện để xem xét mối quan hệ tuyến tính giữa biến phụ thuộc “hiệu quả kiểm toán hoạt động” (HQKT) và các biến độc lập trong mô hình nghiên cứu. Kết quả phân tích tương quan cung cấp thông tin ban đầu về hướng và cường độ mối quan hệ giữa các biến, tạo cơ sở cho việc xây dựng mô hình hồi quy tuyến tính.

Phụ lục 3.18: Ma trận tương quan giữa các biến nghiên cứu (N = 345)

Biến	HQKT	NL	KN	KS	TN	ND	PP	ĐN	KSCL	ĐP	PL	PH	KTHU
HQKT	1.000												
NL	0.496**	1.000											
KN	0.443**	0.443**	1.000										
KS	0.484**	0.304**	0.309**	1.000									
TN	0.186**	0.096	-0.005	0.143**	1.000								
ND	0.538**	0.420**	0.360**	0.461**	0.091	1.000							
PP	0.475**	0.237**	0.345**	0.383**	0.189**	0.411**	1.000						
ĐN	0.194**	0.030	-0.134*	0.063	-0.061	0.022	0.021	1.000					
KSCL	0.236**	0.056	0.064	0.039	0.022	0.156**	0.022	0.048	1.000				
ĐP	0.222**	0.118*	0.055	0.052	-0.052	-0.057	0.082	-0.007	-0.090	1.000			
PL	0.183**	0.020	-0.019	-0.017	0.059	0.040	-0.017	0.010	0.025	-0.010	1.000		
PH	0.159**	-0.027	-0.032	0.049	-0.013	-0.025	0.052	-0.067	-0.032	0.048	0.055	1.000	
KTHU	0.209**	0.124*	0.101	-0.015	-0.022	0.008	-0.027	0.047	0.061	0.038	0.047	-0.026	1.000

Ghi chú: ** $p < 0.01$; * $p < 0.05$ NL: Năng lực; KN: Kinh nghiệm; KS: Kỹ năng; TN: Trách nhiệm; ND: Nội dung; PP: Phương pháp; ĐN: Đãi ngộ; KSCL: Kiểm soát chất lượng; ĐP: Địa phương; PL: Pháp lý; PH: Phối hợp; KTHU: Kịp thời hữu ích

d.1. Mối quan hệ giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập

Kết quả phân tích cho thấy tất cả 12 biến độc lập đều có tương quan dương và có ý nghĩa thống kê với biến phụ thuộc “Hiệu quả KTHĐ” (HQKT). Điều này phù hợp với kỳ vọng lý thuyết và giả thuyết nghiên cứu đã đặt ra.

Trong đó, biến "Nội dung kiểm toán" (ND) có mức tương quan mạnh nhất với HQKT ($r = 0.538$, $p < 0.01$), cho thấy việc hoàn thiện nội dung kiểm toán có vai trò quan trọng nhất trong việc nâng cao hiệu quả KTHĐ. Tiếp theo là các biến "Năng

lực kiểm toán viên" (NL) với $r = 0.496$, "Kỹ năng kiểm toán viên" (KS) với $r = 0.484$, và "Phương pháp kiểm toán" (PP) với $r = 0.475$.

Các biến thuộc nhóm yếu tố con người như năng lực, kỹ năng, kinh nghiệm của kiểm toán viên đều thể hiện mức tương quan từ trung bình đến mạnh với hiệu quả kiểm toán, khẳng định vai trò then chốt của nguồn nhân lực trong hoạt động kiểm toán. Đặc biệt, biến "Kinh nghiệm kiểm toán viên" (KN) có hệ số tương quan $r = 0.443$, mặc dù có giá trị trung bình thấp trong thống kê mô tả trước đó.

d.2. Các biến có mức tương quan thấp với biến phụ thuộc

Một số biến có mức tương quan tương đối thấp với HQKT, bao gồm "Mức độ phối hợp" (PH) với $r = 0.159$, "Môi trường pháp lý" (PL) với $r = 0.183$, và "Trách nhiệm nghề nghiệp" (TN) với $r = 0.186$. Tuy nhiên, tất cả các hệ số tương quan này đều có ý nghĩa thống kê ở mức $p < 0.01$ hoặc $p < 0.05$, cho thấy vẫn tồn tại mối quan hệ có ý nghĩa giữa các biến này với hiệu quả kiểm toán.

Biến "Chế độ đãi ngộ" (ĐN) có hệ số tương quan $r = 0.194$ với HQKT, thấp hơn so với các yếu tố khác thuộc về KTNN. Điều này có thể phản ánh thực trạng hiện tại về chính sách đãi ngộ chưa tạo được động lực mạnh mẽ cho việc nâng cao hiệu quả công việc.

d.3. Tương quan giữa các biến độc lập

Ma trận tương quan cũng cho thấy mối quan hệ giữa các biến độc lập với nhau. Một số cặp biến có tương quan khá cao như NL-KN ($r = 0.443$), ND-KS ($r = 0.461$), ND-NL ($r = 0.420$), và ND-PP ($r = 0.411$). Điều này là hợp lý vì các yếu tố này có mối liên hệ logic với nhau trong thực tiễn KTHĐ.

Tuy nhiên, các hệ số tương quan giữa các biến độc lập đều < 0.7 , cho thấy không có hiện tượng đa cộng tuyến nghiêm trọng. Điều này tạo điều kiện thuận lợi cho việc đưa tất cả các biến vào mô hình hồi quy mà không lo ngại về vấn đề đa cộng tuyến.

d.4. Một số nhận xét về mối quan hệ đặc biệt

Đáng chú ý là biến "Kinh nghiệm kiểm toán viên" (KN) có tương quan âm với "Chế độ đãi ngộ" (ĐN) với $r = -0.134$, có ý nghĩa thống kê ở mức $p < 0.05$. Điều này có thể phản ánh thực trạng những kiểm toán viên có nhiều kinh nghiệm lại đánh giá thấp hơn về chế độ đãi ngộ hiện tại, có thể do kỳ vọng cao hơn hoặc so sánh với các cơ hội nghề nghiệp khác.

Các biến thuộc nhóm yếu tố bên ngoài như ĐP, PL, PH có xu hướng tương quan thấp hoặc không có ý nghĩa thống kê với nhiều biến khác, cho thấy tính độc lập tương đối của những yếu tố này. Điều này phù hợp với bản chất của các yếu tố môi trường bên ngoài, ít chịu tác động trực tiếp từ các yếu tố nội tại của kiểm toán viên và tổ chức KTNN.

Nhìn chung, kết quả các hệ số tương quan phù hợp với giả thuyết nghiên cứu, xác nhận mối quan hệ tích cực giữa hầu hết các yếu tố về con người, phương pháp và nội dung kiểm toán với hiệu quả kiểm toán. Đồng thời, dữ liệu không gặp vấn đề đa cộng tuyến nghiêm trọng, đảm bảo điều kiện cần thiết để tiếp tục phân tích hồi quy bội, từ đó xác định mức độ ảnh hưởng cụ thể của từng biến độc lập đến HQKT.

e. Phân tích hồi quy bội và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

e.1. Đánh giá độ phù hợp của mô hình

Mô hình hồi quy bội được xây dựng với biến phụ thuộc là "Hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSĐP" (HQKT) và 12 biến độc lập từ kết quả EFA. Mô hình tổng quát có dạng:

$$HQKT = \beta_0 + \beta_1 * NL + \beta_2 * KN + \beta_3 * KS + \beta_4 * TN + \beta_5 * ND + \beta_6 * PP + \beta_7 * ĐN + \beta_8 * KSCL + \beta_9 * PH + \beta_{10} * KTHU + \beta_{11} * ĐP + \beta_{12} * PL + \varepsilon_i$$

Các chỉ số đánh giá mô hình cho thấy độ phù hợp cao. Hệ số tương quan bội $R = 0.818$ thể hiện mối quan hệ tuyến tính mạnh giữa các biến. Hệ số xác định $R^2 = 0.669$ cho biết 66.9% sự biến thiên trong hiệu quả kiểm toán được giải thích bởi 12 biến độc lập. Hệ số xác định hiệu chỉnh Adjusted $R^2 = 0.657$ chỉ giảm nhẹ so với R^2 , cho thấy tất cả biến đều có đóng góp thực sự.

Sai số chuẩn của ước lượng = 0.372 tương đương 7.4% trên thang đo, được coi là mức chấp nhận được. Chỉ số Durbin-Watson = 1.913 nằm trong khoảng 1.5-2.5, khẳng định không có tự tương quan đáng lo ngại.

e.2. Kiểm định ý nghĩa thống kê (ANOVA)

Kết quả ANOVA cho thấy thống kê $F = 55.978$ với $p\text{-value} = 0.000 < 0.001$, cho phép bác bỏ mạnh mẽ giả thuyết H_0 về việc tất cả hệ số hồi quy bằng 0. Điều này khẳng định mô hình tổng thể có khả năng giải thích có ý nghĩa thống kê đối với sự biến thiên của biến phụ thuộc.

e.3. Kết quả phân tích hồi quy và kiểm định giả thuyết

Phụ lục 3.19: Kết quả phân tích hồi quy bội

STT	Biến độc lập	Ký hiệu	Beta	t-value	p-value	Kết quả	VIF
1	Nội dung kiểm toán	ND	0.226	5.621	0.000***	Ủng hộ H5	1.622
2	Chế độ đãi ngộ	ĐN	0.197	6.050	0.000***	Ủng hộ H7	1.063
3	Yếu tố địa phương	ĐP	0.193	5.942	0.000***	Ủng hộ H9	1.057
4	Kinh nghiệm KTV	KN	0.177	4.628	0.000***	Ủng hộ H2	1.470
5	Phương pháp kiểm toán	PP	0.174	4.655	0.000***	Ủng hộ H6	1.397
6	Năng lực KTV	NL	0.168	4.419	0.000***	Ủng hộ H1	1.448
7	Kiểm soát chất lượng	KSCL	0.168	5.213	0.000***	Ủng hộ H8	1.042
8	Mức độ phối hợp	PH	0.164	5.148	0.000***	Ủng hộ H11	1.025
9	Kỹ năng KTV	KS	0.160	4.261	0.000***	Ủng hộ H3	1.412
10	Môi trường pháp lý	PL	0.153	4.802	0.000***	Ủng hộ H10	1.016
11	Tính kịp thời hữu ích	KTHU	0.148	4.613	0.000***	Ủng hộ H12	1.038
12	Trách nhiệm nghề nghiệp	TN	0.109	3.326	0.001**	Ủng hộ H4	1.083

Ghi chú: *** $p < 0.001$; ** $p < 0.01$; $R^2 = 0.669$; Adjusted $R^2 = 0.657$; $F = 55.978$; Durbin-Watson = 1.913

e.4. Phân tích kết quả theo mức độ tác động

Kết quả cho thấy tất cả 12 giả thuyết nghiên cứu đều được ủng hộ với mức ý nghĩa thống kê cao. Các biến có tác động mạnh nhất ($\beta > 0.190$) bao gồm "Nội dung kiểm toán" ($\beta = 0.226$), "Chế độ đãi ngộ" ($\beta = 0.197$) và "Yếu tố địa phương" ($\beta = 0.193$).

Biến "Nội dung kiểm toán" có tác động mạnh nhất, phản ánh vai trò quyết định của việc thiết kế nội dung kiểm toán phù hợp với đặc thù NSĐP. "Chế độ đãi ngộ" đứng thứ hai với hệ số t cao nhất (6.050), khẳng định tầm quan trọng của yếu tố động lực trong nâng cao hiệu quả công việc.

Các yếu tố thuộc về con người như kinh nghiệm ($\beta = 0.177$), năng lực ($\beta = 0.168$) và kỹ năng ($\beta = 0.160$) đều có tác động tích cực đáng kể. "Phương pháp kiểm toán" ($\beta = 0.174$) cũng thể hiện vai trò quan trọng của việc lựa chọn phương pháp luận phù hợp.

Các yếu tố môi trường như "Yếu tố địa phương" ($\beta = 0.193$) và "Mức độ phối hợp" ($\beta = 0.164$) có tác động tích cực, cho thấy tính chất hợp tác của hoạt động kiểm toán NSĐP.

e.5. Kiểm định đa cộng tuyến

Tất cả các biến đều có chỉ số VIF < 5 và Tolerance > 0.1 , cho thấy mô hình không gặp vấn đề đa cộng tuyến nghiêm trọng. Điều này đảm bảo các ước lượng hệ số hồi quy là không thiên lệch và đáng tin cậy.

Phương trình hồi quy cuối cùng: $HQKT = 0.226 \times ND + 0.197 \times ĐN + 0.193 \times ĐP + 0.177 \times KN + 0.174 \times PP + 0.168 \times NL + 0.168 \times KSCL + 0.164 \times PH + 0.160 \times KS + 0.153 \times PL + 0.148 \times KTHU + 0.109 \times TN$

Kết quả này cung cấp cơ sở khoa học vững chắc để xây dựng các giải pháp nhằm hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSĐP.

3.4. Đánh giá thực trạng kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

3.4.1. Một số kết quả đạt được trong việc xây dựng tiêu chí, nội dung, phương pháp kiểm toán hoạt động

Thứ nhất, việc hình thành các tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc sử dụng NSĐP đã được triển khai trên cơ sở pháp lý và các định hướng chiến lược quan trọng. Luật Kiểm toán Nhà nước (sửa đổi) năm 2020 cùng với Quyết định số 1925/2021 của KTNN đã tạo nền tảng pháp lý vững chắc và khung định hướng cho KTHĐ. Theo đó, lãnh đạo KTNN đã xác định rõ trọng tâm đánh giá theo ba khía cạnh: (i) tính kinh tế, bảo đảm việc sử dụng ngân sách với chi phí tối ưu, tránh lãng phí; (ii) tính hiệu quả, phản ánh mức độ hoàn thành mục tiêu

của các chương trình, dự án sử dụng vốn NSNN; và (iii) tính hiệu lực, nhấn mạnh việc tuân thủ chính sách, quy định pháp luật trong việc sử dụng chi tiêu công. Việc đẩy mạnh áp dụng các tiêu chí này không chỉ đáp ứng yêu cầu giám sát tài chính công, mà còn góp phần nâng cao hiệu quả việc sử dụng NSDP và minh bạch hóa ngân sách nhà nước.

Thứ hai, trong thực tiễn, các tiêu chí đánh giá chưa được xây dựng thành một bộ thống nhất và độc lập, mà chủ yếu được lồng ghép trong các cuộc báo cáo kiểm toán NSDP hoặc kiểm toán quản lý, sử dụng nguồn kinh phí sự nghiệp kinh tế. Tuy nhiên, những nỗ lực ban đầu này đã tạo tiền đề quan trọng cho việc mở rộng và tiến tới tổ chức các cuộc KTHĐ chuyên sâu, toàn diện hơn trong việc sử dụng NSDP. Đây cũng là định hướng phát triển mà KTNĐ đặt ra nhằm nâng cao hiệu quả và tính minh bạch của KTHĐ trong thời gian tới.

Thứ ba, hệ thống tiêu chí bước đầu đã thể hiện rõ vai trò trong việc phát hiện những sai sót, vi phạm việc sử dụng NSDP, đồng thời đưa ra các khuyến nghị đối với UBND các cấp, các sở, ngành và HĐND địa phương nhằm hoàn thiện quy trình việc sử dụng ngân sách. Điều này không chỉ giúp khắc phục những bất cập hiện hữu mà còn góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng NSDP, bảo đảm tính tiết kiệm và hiệu quả trong quản lý tài chính công.

Thứ tư, trong giai đoạn 2020–2024, mặc dù bối cảnh kinh tế - xã hội gặp nhiều khó khăn do thiên tai, dịch bệnh và tác động của đại dịch Covid-19, các địa phương vẫn đạt được những kết quả đáng ghi nhận trong việc sử dụng NSDP theo tiêu chí kinh tế, hiệu lực và hiệu quả. Công tác lập và giao dự toán ngân sách được thực hiện đúng trình tự, thủ tục và thời gian, bảo đảm phân bổ nguồn lực cho các lĩnh vực ưu tiên. KTHĐ việc sử dụng NSDP được triển khai tương đối bài bản, tập trung vào các đơn vị trọng yếu, giúp tổng hợp quyết toán đúng quy định và tối ưu hóa nguồn lực tài chính. Những kết quả này không chỉ cho thấy việc sử dụng ngân sách tiết kiệm, đúng mục đích mà còn khẳng định hiệu lực và hiệu quả của hệ thống quản lý NSDP, đóng góp tích cực vào ổn định và phát triển kinh tế - xã hội.

Như vậy, dù chưa có bộ tiêu chí chuẩn hóa thống nhất, nhưng thực tiễn khảo sát cho thấy các tiêu chí cơ bản gắn với mục tiêu đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả đã từng bước được hình thành. Việc bước đầu đưa ra các tiêu chí định hướng, dù còn mang tính định tính, đã tạo ra khung tham chiếu quan trọng cho kiểm toán viên trong quá trình xác định phạm vi và đối tượng đánh giá. Đây chính là nền tảng cần thiết để tiếp tục phát triển thành hệ thống tiêu chí thống nhất, chuẩn hóa và lượng hóa trong tương lai, phù hợp với thông lệ quốc tế và yêu cầu cải cách quản lý tài chính công ở Việt Nam.

3.4.1.1. Về nội dung kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

Nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNV Việt Nam thực hiện đã từng bước được thiết kế theo hướng bao quát toàn diện toàn bộ chu trình ngân sách, từ khâu lập dự toán, thẩm định, phân bổ và giao dự toán đến thực hiện, quản lý và quyết toán. Thông qua đó, KTHĐ không chỉ dừng lại ở việc xác minh số liệu tài chính mà còn tập trung đánh giá tính hợp lý, tiết kiệm, minh bạch và hiệu lực trong việc sử dụng NSDP.

Cụ thể, công tác lập, thẩm định và giao dự toán thu NSDP được thực hiện phù hợp với quy định pháp luật, bảo đảm tính minh bạch và cơ sở pháp lý. Hoạt động lập và phân bổ dự toán chi thường xuyên tại các thành phố bám sát định mức, tiêu chuẩn đã được phê duyệt, qua đó nâng cao hiệu quả phân bổ nguồn lực. Trong quá trình thực hiện, công tác quản lý chi thường xuyên được triển khai theo hướng tiết kiệm, tuân thủ quy định và chủ động rà soát, cắt giảm các khoản chi không cần thiết hoặc chưa phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương.

Bên cạnh đó, việc quản lý và sử dụng các nguồn chi sự nghiệp tại cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp công lập được đưa vào phạm vi kiểm toán nhằm bảo đảm tuân thủ quy định, phòng ngừa lãng phí và nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách. Công tác quyết toán ngân sách tại các địa phương được thực hiện đầy đủ, có căn cứ rõ ràng, giúp phân tích, đánh giá mức độ phù hợp của việc thực hiện dự toán thu – chi với các mục tiêu phát triển đã đề ra, đồng thời cung cấp cơ sở để điều chỉnh, hoàn thiện cho các năm ngân sách tiếp theo.

Đặc biệt, nội dung kiểm toán cũng chú trọng đến quản lý vốn đầu tư công và xử lý nợ xây dựng cơ bản (XDCCB). Các dự án đầu tư được kiểm toán quyết toán theo đúng quy định, góp phần hạn chế thất thoát, lãng phí. Công tác xử lý nợ XDCCB được triển khai kịp thời và có hiệu quả, với sự phối hợp chặt chẽ giữa các chủ đầu tư và cơ quan tài chính trong việc rà soát danh mục nợ và tham mưu giải pháp xử lý.

Những nội dung kiểm toán này không chỉ giúp nâng cao hiệu quả việc sử dụng NSDP mà còn góp phần tăng cường tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và tính bền vững trong tài chính công, từ đó hỗ trợ phát triển kinh tế - xã hội ổn định và dài hạn ở các địa phương. Kết quả khảo sát cũng cho thấy nhóm nội dung kiểm toán đạt điểm trung bình 3.3/5, phản ánh mức độ đồng thuận khá cao của KTV về tính toàn diện của nội dung kiểm toán. Việc lồng ghép KTHĐ trong các cuộc kiểm toán ngân sách thường niên, kiểm toán quyết toán và kiểm toán vốn đầu tư công đã giúp từng bước mở rộng phạm vi kiểm toán, bao quát đầy đủ chu trình ngân sách thay vì chỉ dừng ở việc rà soát số liệu tài chính.

3.4.1.2. Về phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Trong KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN Việt Nam thực hiện, quá trình thu thập và quản lý bằng chứng đã được thực hiện nghiêm ngặt theo quy định của Kiểm toán Nhà nước (KTNN) về hệ thống mẫu biểu hồ sơ và quy trình kiểm toán. Các kiểm toán viên (KTV) không chỉ áp dụng các phương pháp truyền thống mà còn linh hoạt vận dụng những phương pháp đặc thù nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán việc sử dụng NSDP, như phát phiếu khảo sát để thu thập thông tin thực tế và huy động chuyên gia bên ngoài để đánh giá những vấn đề có tính kỹ thuật chuyên sâu.

Kết quả khảo sát cho thấy nhóm Phương pháp kiểm toán đạt điểm trung bình 3.34 cao hơn so với nhiều nhóm yếu tố khác. Điều này phản ánh sự chủ động và đa dạng trong cách tiếp cận của KTV, với việc kết hợp nhiều phương pháp như kiểm toán theo hệ thống, kiểm toán theo vấn đề và kiểm toán theo kết quả. Việc phối hợp các phương pháp không chỉ hỗ trợ phát hiện bất cập ở từng khâu của quá trình sử dụng NSDP, mà còn giúp làm rõ nguyên nhân gốc rễ và mối quan hệ giữa đầu vào – đầu ra – hiệu quả. Đây là tín hiệu tích cực cho thấy KTHĐ tại Việt Nam đang từng bước tiếp cận gần hơn với thông lệ quốc tế.

Ngoài ra, hệ thống mẫu biểu KTHĐ hiện hành đã được thiết kế tích hợp các thủ tục phân tích sơ bộ đối với một số chỉ tiêu tài chính, chẳng hạn như so sánh chi tiêu và kết quả thực hiện qua các năm. Cách tiếp cận này tạo điều kiện để KTV có cái nhìn tổng quát ban đầu về xu hướng, đặc điểm và hiệu quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán, từ đó khoanh vùng những lĩnh vực trọng yếu, tiềm ẩn rủi ro cần đi sâu phân tích.

Trong suốt quá trình kiểm toán, tài liệu làm việc và bằng chứng kiểm toán được thu thập, ghi chép chi tiết, không chỉ làm cơ sở cho việc lập báo cáo mà còn phục vụ quá trình phân tích, phát hiện sai sót và tồn tại trong sử dụng NSDP. Đây cũng là nền tảng quan trọng để đảm bảo tính minh bạch, khách quan của kết luận kiểm toán.

Bên cạnh đó, hệ thống tài liệu và bằng chứng này tiếp tục phát huy vai trò trong giai đoạn sau kiểm toán, khi được sử dụng làm căn cứ cho công tác kiểm tra, giám sát và theo dõi việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Nhờ đó, các kiến nghị của KTNN có điều kiện được triển khai hiệu quả hơn, góp phần nâng cao trách nhiệm giải trình và hiệu quả việc sử dụng NSDP trong những năm tiếp theo.

3.4.1.3. Về mục tiêu và trọng tâm kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

Kiểm toán hoạt động việc sử dụng NSDP tập trung vào việc đánh giá toàn diện tính hiệu quả, tiết kiệm, tính hiệu lực trong quản lý, phân bổ và sử dụng nguồn ngân sách. Ưu điểm nổi bật của cách tiếp cận này là giúp KTNN có cái nhìn tổng thể, đồng thời cụ thể hóa các nội dung trọng tâm phù hợp với đặc điểm và tình hình thực

tế của từng địa phương, từ đó nâng cao tính thực tiễn và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Trọng tâm kiểm toán được xác định dựa trên việc thu thập thông tin cơ bản về công tác quản lý, điều hành, sử dụng tài chính và tài sản công tại địa phương, đồng thời đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và kết quả thanh tra, kiểm toán trước đó. Qua đó, các kế hoạch kiểm toán (KHKT) đã chủ động xác định các lĩnh vực có rủi ro cao, trọng điểm như việc phân bổ và sử dụng dự toán ngân sách, chấp hành quy định pháp luật và chính sách tài chính kế toán, nhằm tập trung nguồn lực kiểm toán một cách hiệu quả.

Mục tiêu KTHĐ NSDP không chỉ dừng lại ở việc kiểm tra tính hợp pháp, hợp lý và chính xác của các khoản chi mà còn hướng đến việc đánh giá sự phù hợp giữa chi tiêu ngân sách với các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội đã được phê duyệt, xác định các sai phạm, hạn chế trong quản lý và sử dụng ngân sách, cũng như làm rõ trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân liên quan. Đồng thời, kiểm toán còn nhằm đề xuất các giải pháp cải tiến, hoàn thiện cơ chế chính sách, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công địa phương.

Trong quá trình kiểm toán, các thủ tục kiểm toán được thực hiện một cách chặt chẽ và có hệ thống nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng khách quan, từ đó đảm bảo tính chính xác và tin cậy của kết quả kiểm toán.

Thông qua việc cung cấp thông tin, số liệu kiểm toán khách quan, đầy đủ và kịp thời, KTHĐ NSDP hỗ trợ Hội đồng nhân dân tỉnh trong việc xem xét, phê chuẩn quyết toán NSDP, đồng thời giúp các cơ quan có thẩm quyền thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát, từ đó góp phần nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm trong quản lý, sử dụng nguồn ngân sách công.

3.4.2. Một số hạn chế và nguyên nhân

Bên cạnh những kết quả đạt được, quá trình kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách tại các địa phương vẫn còn một số hạn chế nhất định.

3.4.2.1. Hạn chế về xây dựng tiêu chí kiểm toán

Trong thực tiễn, KTHĐ việc sử dụng NSDP do kiểm toán nhà nước thực hiện hiện nay mới chủ yếu được lồng ghép trong các cuộc kiểm toán ngân sách, kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP hoặc kiểm toán các nguồn kinh phí sự nghiệp, chứ chưa được tổ chức như một loại hình kiểm toán chuyên sâu, độc lập. Điều này dẫn đến khoảng trống cả về cơ sở lý luận và thực tiễn, khiến KTHĐ chưa phát huy đầy đủ vai trò là công cụ đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc sử dụng NSDP. Một trong những nguyên nhân quan trọng của hạn chế này là thiếu hệ thống chuẩn mực và hướng dẫn nghiệp vụ cụ thể cho KTHĐ trong lĩnh vực NSDP. Trong khi kiểm toán tài chính đã có khung chuẩn mực rõ ràng, thì KTHĐ lại chưa có bộ hướng dẫn thống

nhất. Phần lớn kiểm toán viên (KTV) phải tự xác định tiêu chí và phương pháp dựa trên mục tiêu và đặc thù của từng đơn vị, dẫn đến sự không đồng nhất về cách tiếp cận và mức độ đánh giá, làm giảm tính so sánh và thuyết phục của kết quả kiểm toán.

Bên cạnh đó, hệ thống tiêu chí đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách chưa được chuẩn hóa, thiếu bộ chỉ số thống nhất áp dụng ở phạm vi quốc gia. Việc đo lường hiệu quả vẫn chủ yếu dựa trên số liệu quyết toán, trong khi các công cụ phân tích định lượng và đánh giá tác động dài hạn (về năng suất, chi phí – lợi ích, hiệu quả xã hội và môi trường) chưa được áp dụng rộng rãi.

3.4.2.2 Hạn chế về nội dung kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Thứ nhất, trong kiểm toán các dự án đầu tư công, các thủ tục kiểm tra về tính hợp lệ của hồ sơ thiết kế, dự toán và quy trình phê duyệt dự án chưa được triển khai toàn diện. Nhiều cuộc kiểm toán vẫn chủ yếu tập trung vào khâu quyết toán, mà chưa xem xét chi tiết từng giai đoạn từ lập kế hoạch, thẩm định, triển khai đến giám sát tiến độ. Hậu quả là các sai sót trong thiết kế và dự toán không được phát hiện kịp thời, làm phát sinh điều chỉnh trong quá trình thi công, kéo dài tiến độ và làm tăng chi phí đầu tư. Thủ tục kiểm toán hồ sơ giải phóng mặt bằng và các khoản bồi thường còn thiếu chiều sâu, gây ra tình trạng chậm trễ trong giải ngân vốn, ảnh hưởng trực tiếp đến tiến độ và hiệu quả của các dự án trọng điểm.

Thứ hai, trong việc lập kế hoạch và phân bổ vốn đầu tư, kiểm toán viên chưa áp dụng đầy đủ các thủ tục phân tích biến động chi phí. Việc thiếu đối chiếu và so sánh số liệu dự toán với thực tế khiến nhiều khoản đầu tư không được điều chỉnh kịp thời khi phát sinh vướng mắc. Bên cạnh đó, công tác giám sát tiến độ dự án còn hạn chế, dẫn đến tình trạng chậm tiến độ, thậm chí không đạt được mục tiêu đầu tư. Việc kiểm tra hồ sơ thiết kế và dự toán ngay từ giai đoạn đầu chưa được thực hiện nghiêm túc, làm gia tăng tình trạng dự án phải điều chỉnh nhiều lần trong quá trình triển khai, gây lãng phí ngân sách nhà nước. Ngoài ra, việc thiếu các thủ tục đánh giá chi tiết phương án giải phóng mặt bằng cũng khiến nhiều dự án bị đình trệ, làm giảm hiệu quả sử dụng vốn đầu tư công.

Thứ ba, trong thẩm tra và phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành, thủ tục kiểm toán vẫn còn nhiều bất cập. Kiểm toán viên thường chỉ dựa vào báo cáo tài chính mà chưa đi sâu kiểm tra hồ sơ chi tiết, dẫn đến nhiều sai sót trong quyết toán không được phát hiện kịp thời. Đặc biệt, các khoản bồi thường, hỗ trợ tái định cư chưa được tính toán chính xác do thiếu thủ tục kiểm tra trực tiếp hồ sơ giải phóng mặt bằng. Bên cạnh đó, công tác kiểm toán hồ sơ đấu thầu chưa toàn diện, khiến một số trường hợp lựa chọn nhà thầu không bảo đảm năng lực, làm ảnh hưởng đến chất lượng công trình và hiệu quả đầu tư.

Thứ tư, trong kiểm toán quản lý vốn đầu tư công, các thủ tục kiểm toán để xác định chính xác tình trạng nợ đọng xây dựng cơ bản chưa được triển khai đầy đủ. Việc thiếu đối chiếu và rà soát chi tiết các khoản nợ khiến nhiều địa phương không đánh giá hết nghĩa vụ tài chính, tạo áp lực lớn lên ngân sách và hạn chế khả năng khởi động dự án mới. Đồng thời, việc chưa có thủ tục đánh giá chuyên sâu đối với các khoản vốn đã giải ngân nhưng chưa sử dụng đúng mục tiêu cũng làm gia tăng tình trạng lãng phí. Kiểm toán viên cũng chưa áp dụng hiệu quả các thủ tục phân tích dòng tiền đầu tư công, dẫn đến việc đánh giá khả năng thanh toán và kiểm soát nợ đọng còn nhiều hạn chế.

3.4.2.3 Hạn chế về phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Mặc dù phương pháp kiểm toán trong KTHĐ việc sử dụng NSDP đã từng bước được mở rộng và có nhiều cải tiến, song thực tiễn triển khai vẫn còn bộc lộ những hạn chế nhất định, ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng và giá trị thực tiễn của kết quả kiểm toán.

Thứ nhất, phương pháp kiểm toán chưa được áp dụng một cách toàn diện và khoa học theo hướng tiếp cận hệ thống. Trong nhiều cuộc kiểm toán, KTV mới chỉ tập trung vào một số khâu riêng lẻ như quyết toán hoặc phân bổ vốn, trong khi chưa bao quát đầy đủ toàn bộ chu trình quản lý ngân sách từ lập dự toán, phân bổ, thực hiện đến quyết toán. Hệ quả là các điểm yếu trong cơ chế kiểm soát nội bộ chưa được phát hiện kịp thời, và mức độ kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong sử dụng NSDP chưa được đánh giá một cách chính xác và toàn diện. Bên cạnh đó, các phương pháp kiểm toán hiện đại như kiểm toán theo kết quả, kiểm toán theo vấn đề tuy đã được áp dụng nhưng chưa đồng bộ, khiến cho khả năng phân tích nguyên nhân gốc rễ và tác động dài hạn của việc sử dụng NSDP còn hạn chế.

Thứ hai, Chất lượng phân tích và xử lý bằng chứng kiểm toán còn nhiều hạn chế. Một số bằng chứng được thu thập chưa đảm bảo tính pháp lý và độ tin cậy, chẳng hạn như báo cáo quyết toán chỉ là bản sao photo, thiếu chữ ký, dấu xác nhận hoặc chưa được thẩm tra, soát xét đầy đủ. Ngoài ra, việc kết nối và phân tích dữ liệu từ nhiều nguồn khác nhau để đưa ra kết luận tổng hợp còn hạn chế; các công cụ phân tích định lượng như phân tích chi phí – lợi ích, phân tích dòng tiền, hay đánh giá tác động xã hội chưa được vận dụng phổ biến. Điều này dẫn đến tình trạng nhiều báo cáo kiểm toán vẫn thiên về mô tả số liệu, thiếu phân tích chuyên sâu, làm giảm giá trị tham khảo đối với nhà quản lý.

Thứ ba, việc ghi chép, lưu trữ và quản lý tài liệu kiểm toán chưa thật sự thống nhất và đầy đủ. Các tài liệu làm việc quan trọng như nhật ký kiểm toán, biên bản xác nhận số liệu, phiếu khảo sát hoặc phân tích sơ bộ nhiều khi chưa được lập và lưu trữ đúng quy định. Bằng chứng chủ yếu tập trung vào các sai phạm đã phát hiện, trong khi

chưa chú trọng nhiều đến việc ghi nhận thực trạng hoạt động hay phân tích xu hướng quản lý NSDP của đơn vị. Điều này không chỉ hạn chế khả năng tham chiếu và so sánh trong các kỳ kiểm toán tiếp theo mà còn làm giảm giá trị của hồ sơ kiểm toán như một nguồn dữ liệu cho nghiên cứu và hoạch định chính sách.

Tóm lại, phương pháp kiểm toán trong KTHĐ việc sử dụng NSDP hiện nay còn thiếu tính chuẩn hóa, thiếu công cụ phân tích định lượng và phụ thuộc nhiều vào kinh nghiệm cá nhân của KTV. Điều này vừa làm giảm khả năng so sánh và tính thuyết phục của kết quả kiểm toán, vừa hạn chế tác động cải cách quản lý tài chính công. Do đó, việc hoàn thiện phương pháp kiểm toán cần tập trung vào việc chuẩn hóa quy trình, đa dạng hóa kỹ thuật thu thập bằng chứng, ứng dụng các công cụ phân tích hiện đại và tăng cường quản lý hồ sơ kiểm toán, nhằm nâng cao hiệu quả kiểm toán, tính minh bạch và sức ảnh hưởng của KTHĐ trong thời gian tới.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 của luận án đã trình bày một cách hệ thống thực trạng KTHĐ việc sử dụng NSDP tại Việt Nam, trên cơ sở kết hợp phân tích định tính và khảo sát định lượng. Nội dung nghiên cứu đã làm rõ quá trình hình thành và phát triển của Kiểm toán Nhà nước (KTNN) Việt Nam, sự mở rộng vai trò của KTHĐ trong giám sát NSDP, cũng như mục tiêu, phạm vi, tiêu chí, nội dung và phương pháp mà KTNN hiện đang áp dụng. Kết quả khảo sát với 12 nhóm nhân tố cho thấy hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP đã bước đầu đóng góp tích cực vào việc nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công, đồng thời cung cấp những bằng chứng khoa học quan trọng phục vụ hoạch định và điều hành chính sách. Tuy nhiên, bên cạnh những kết quả đạt được, hoạt động này vẫn còn bộc lộ nhiều hạn chế: (i) hệ thống tiêu chí đánh giá chưa chuẩn hóa và thiếu khả năng lượng hóa; (ii) nội dung kiểm toán thiên về khâu quyết toán, chưa bao quát toàn bộ chu trình ngân sách; (iii) phương pháp kiểm toán còn thiếu chuẩn hóa, phụ thuộc nhiều vào kinh nghiệm cá nhân kiểm toán viên; (iv) năng lực, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp của đội ngũ kiểm toán viên chưa đồng đều; và (v) cơ chế phối hợp, minh bạch và thực thi kiến nghị sau kiểm toán còn bất cập. Những hạn chế này phần nào lý giải vì sao hiệu quả sử dụng NSDP vẫn còn khoảng cách lớn giữa đầu vào và đầu ra, nhiều dự án hoàn thành về mặt hình thức nhưng chưa đạt hiệu quả thực chất, làm giảm sức thuyết phục và tác động chính sách của báo cáo kiểm toán.

Trên cơ sở đó, có thể khẳng định rằng các mục tiêu nghiên cứu của luận án đã được tiếp cận và thực hiện một cách toàn diện: hệ thống hóa cơ sở lý luận, phân tích thực trạng, đánh giá nhân tố ảnh hưởng hiệu quả kiểm toán hoạt động, đồng thời xác định những khoảng trống cần khắc phục. Đây chính là nền tảng khoa học và thực tiễn quan trọng để Chương 4 tiếp tục đề xuất hệ thống giải pháp và khuyến nghị, nhằm hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP, bảo đảm tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý, sử dụng nguồn lực công tại địa phương trong giai đoạn tới.

CHƯƠNG 4: GIẢI PHÁP VÀ KHUYẾN NGHỊ HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG VIỆC SỬ DỤNG NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM THỰC HIỆN

Trên cơ sở những phân tích thực trạng và hạn chế ở Chương 3, có thể thấy kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương tại Việt Nam đã góp phần nâng cao minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công, song vẫn chưa phát huy đầy đủ vai trò của một công cụ giám sát định hướng kết quả và tư vấn chính sách. Các hạn chế nổi bật gồm: hệ thống tiêu chí chưa thống nhất và còn thiếu lượng hóa; nội dung kiểm toán còn thiên về tuân thủ, quyết toán; phương pháp chưa chuẩn hóa theo tiếp cận đầu vào–đầu ra–kết quả; năng lực phân tích, kỹ năng và cơ chế phối hợp trong thực thi kiến nghị còn chưa đồng bộ.

Trong luận án, hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương (HQKT) được hiểu là hiệu quả của hoạt động kiểm toán do KTNN thực hiện thể hiện mức độ cuộc kiểm toán đánh giá được 3E, chất lượng bằng chứng và kết luận, tính kịp thời, tính khả thi và mức độ thực hiện kiến nghị. HQKT không đồng nhất với hiệu quả sử dụng NSDP của đơn vị được kiểm toán; tác động đến hiệu quả sử dụng NSDP (nếu có) chỉ được xem là hệ quả gián tiếp thông qua việc thực hiện kiến nghị và cải thiện quản trị tài chính công.

Theo đó, Chương 4 được cấu trúc theo hai lớp: (i) nhóm giải pháp thuộc phạm vi chức năng và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước nhằm hoàn thiện kiểm toán hoạt động đối với việc sử dụng ngân sách địa phương và nâng cao hiệu quả kiểm toán; và (ii) nhóm khuyến nghị và điều kiện đối với Nhà nước, đơn vị được kiểm toán và các chủ thể liên quan nhằm tạo môi trường và cơ chế hỗ trợ để các giải pháp của KTNN được triển khai hiệu lực.

4.1. Định hướng phát triển và yêu cầu hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

4.1.1. Định hướng phát triển kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương của kiểm toán nhà nước Việt Nam

Trong bối cảnh đổi mới quản lý tài chính công, hội nhập quốc tế và yêu cầu ngày càng cao về minh bạch và trách nhiệm giải trình, KTHĐ việc sử dụng NSDP cần được định hướng theo hướng chuẩn hóa, chuyên nghiệp hóa và hiện đại hóa. Trước hết, việc hoàn thiện hệ thống tiêu chí, nội dung và phương pháp kiểm toán được xem là nền tảng, nhằm từng bước xây dựng bộ tiêu chí quốc gia cho KTHĐ việc sử dụng NSDP, gắn kết chặt chẽ với chuẩn mực quốc tế và phù hợp với thực

tiền Việt Nam. Đây không chỉ là cơ sở để mở rộng phạm vi kiểm toán, mà còn bảo đảm chất lượng đánh giá ngày càng toàn diện, khoa học và có thể lượng hóa.

Song song với đó, định hướng phát triển KTHĐ phải đặt trọng tâm vào nâng cao năng lực, kỹ năng và trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên (KTV). Việc phát triển đội ngũ KTV có chuyên môn liên ngành, am hiểu thực tiễn địa phương, thành thạo công cụ phân tích hiện đại và tuân thủ chuẩn mực đạo đức sẽ là nhân tố quyết định bảo đảm nâng cao hiệu quả kiểm toán. Bên cạnh yếu tố con người, tăng cường cơ chế phối hợp và minh bạch hóa kết quả kiểm toán cũng là một trụ cột quan trọng. Sự phối hợp chặt chẽ giữa KTNN với HĐND, UBND, MTTQ và cộng đồng dân cư sẽ không chỉ góp phần nâng cao hiệu quả giám sát mà còn củng cố niềm tin xã hội, thúc đẩy trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công.

Cuối cùng, định hướng phát triển KTHĐ việc sử dụng NSDP phải gắn liền với tiến trình chuyển đổi số và hoàn thiện khung pháp lý. Việc ứng dụng dữ liệu lớn (Big Data), trí tuệ nhân tạo (AI) và các hệ thống quản lý kiểm toán điện tử sẽ giúp KTNN nâng cao năng lực phân tích, dự báo và kịp thời đưa ra khuyến nghị chính sách. Đồng thời, việc hoàn thiện khung pháp lý và cơ chế chế tài sẽ bảo đảm tính khả thi, hiệu lực và hiệu quả của kết luận, kiến nghị kiểm toán. Với những định hướng trên, KTNN không chỉ củng cố vai trò giám sát độc lập mà còn khẳng định vị thế là cơ quan kiểm toán tối cao chuyên nghiệp, hiện đại và minh bạch, góp phần thúc đẩy việc sử dụng NSDP theo hướng kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

4.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương của kiểm toán nhà nước

Để việc nghiên cứu đề xuất giải pháp và khuyến nghị đúng hướng và có tính khả thi, việc hoàn thiện KTHĐ đối với việc sử dụng NSDP phải đáp ứng được các yêu cầu cơ bản sau

Thứ nhất: Yêu cầu về tiêu chí kiểm toán

Một trong những yêu cầu quan trọng để nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP là chuẩn hóa và lượng hóa hệ thống tiêu chí. Hiện nay, các tiêu chí còn thiếu tính thống nhất, phụ thuộc nhiều vào cách tiếp cận của từng đoàn kiểm toán, gây khó khăn cho việc so sánh, đánh giá kết quả và đưa ra khuyến nghị nhất quán. Do đó, cần thiết kế một bộ tiêu chí thống nhất ở tầm quốc gia, được xây dựng dựa trên nguyên tắc 3Es (tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực), đồng thời bổ sung các yếu tố phản ánh bền vững, công bằng xã hội và tác động môi trường. Việc lượng hóa tiêu chí phải gắn với chỉ số định lượng như tỷ lệ giải ngân, hệ số chi phí – lợi ích, giá trị hiện tại ròng, mức tiết kiệm chi ngân sách..., kết hợp với chỉ số định tính như mức độ hài lòng của người dân hay tác động xã hội. Điều này giúp bảo

đảm tính minh bạch, khách quan và giá trị thực tiễn của kết quả kiểm toán, đồng thời phù hợp với chuẩn mực ISSAI 300 của INTOSAI.

Thứ hai :Yêu cầu về nội dung kiểm toán

Nội dung KTHĐ cần được xác định rõ ràng, toàn diện và bám sát mục tiêu việc sử dụng NSDP. Thực tế cho thấy nhiều cuộc kiểm toán mới chỉ dừng lại ở việc kiểm tra số liệu, chưa đi sâu phân tích hiệu quả hoạt động. Vì vậy, nội dung kiểm toán phải bao quát cả quá trình quản lý và sử dụng ngân sách, từ khâu lập dự toán, phân bổ, thực hiện, đến quyết toán và đánh giá kết quả. Ngoài ra, cần tập trung vào các lĩnh vực trọng điểm như chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển, quản lý nợ công địa phương, và các chương trình mục tiêu quốc gia. Việc mở rộng nội dung kiểm toán theo hướng này giúp phát hiện kịp thời những bất cập trong cơ chế phân bổ, sử dụng ngân sách, đồng thời cung cấp cơ sở khoa học để kiến nghị giải pháp cải cách quản lý tài chính công.

Thứ ba:Yêu cầu về phương pháp kiểm toán

Để bảo đảm tính khoa học và khách quan, phương pháp KTHĐ cần được đổi mới theo hướng hiện đại và có khả năng lượng hóa kết quả. Ngoài các phương pháp truyền thống như đối chiếu, so sánh hay phân tích, cần tăng cường áp dụng các kỹ thuật tiên tiến như phân tích chi phí – lợi ích, phân tích xu hướng, mô hình hóa dữ liệu và đánh giá tác động. Đặc biệt, việc khai thác cơ sở dữ liệu lớn (Big Data) và các công cụ phân tích định lượng sẽ giúp nâng cao độ tin cậy và tính kịp thời của kết quả kiểm toán. Bên cạnh đó, phương pháp kiểm toán cần bảo đảm tính linh hoạt, có khả năng thích ứng với đặc thù từng địa phương, ngành hoặc chương trình, qua đó nâng cao giá trị tham khảo và khả năng áp dụng của kết quả kiểm toán.

Thứ tư: Yêu cầu về nền tảng và năng lực thực thi

Bên cạnh việc chuẩn hóa hệ thống tiêu chí, nội dung và phương pháp, hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP còn phụ thuộc lớn vào các điều kiện nền tảng và năng lực thực thi. Trước hết, cần xây dựng đội ngũ kiểm toán viên (KTV) có chuyên môn đa ngành (tài chính, kỹ thuật, xã hội), có khả năng sử dụng công cụ phân tích định lượng và phương pháp hiện đại, đồng thời tuân thủ chuẩn mực đạo đức, bảo đảm tính độc lập và liêm chính. Tiếp đến, cơ chế phối hợp giữa Kiểm toán Nhà nước với HĐND, UBND, MTTQ và cộng đồng dân cư cần được hoàn thiện nhằm bảo đảm các kiến nghị kiểm toán được thực thi nghiêm túc và tăng cường trách nhiệm giải trình. Ngoài ra, hệ thống pháp lý phải được rà soát, bổ sung và đồng bộ với các luật chuyên ngành, tạo nền tảng pháp lý đầy đủ và thống nhất cho hoạt động kiểm toán. Song song, việc đẩy mạnh chuyển đổi số, ứng dụng Big Data, trí tuệ nhân tạo (AI) và các phần mềm phân tích hiện đại sẽ góp phần nâng cao tính kịp thời, độ tin cậy và năng lực tư vấn chính sách của kiểm toán. Như vậy, yêu cầu về nền tảng và năng

lực thực thi chính là điều kiện bảo đảm để KTHĐ việc sử dụng NSDP trở thành cơ chế giám sát tài chính công minh bạch, khách quan và có hiệu lực cao.

4.2. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện

4.2.1 Hoàn thiện tiêu chí kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Việc xây dựng một bộ tiêu chí thống nhất để áp dụng cho mọi cuộc KTHĐ gặp nhiều thách thức do sự đa dạng trong mục tiêu, phạm vi và đặc thù hoạt động của từng ngành, địa phương. Mặc dù mục tiêu chung của KTHĐ là đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong việc triển khai các nghị quyết của Quốc hội về ngân sách nhà nước (NSNN), song tính đặc thù của từng địa phương và ngành khiến cho việc áp dụng một khuôn mẫu tiêu chí duy nhất trở nên không khả thi.

Mỗi địa phương, ngành có vai trò, vị trí và cơ cấu tổ chức khác nhau, dẫn đến sự khác biệt trong mô hình quản lý và loại hình hoạt động. Điều này đặt ra yêu cầu về tính linh hoạt và tùy chỉnh trong việc xây dựng các tiêu chí đánh giá. Các tiêu chí cần được thiết kế không chỉ để phù hợp với bối cảnh thực tiễn của từng đơn vị, mà còn phải đảm bảo tạo điều kiện thuận lợi cho việc sử dụng ngân sách một cách hiệu quả, góp phần thực hiện các nhiệm vụ và chức năng theo quy định.

Bên cạnh đó, việc xây dựng tiêu chí cần hướng đến mục tiêu tăng cường tính chủ động và khả năng vận dụng linh hoạt của kiểm toán viên (KTV) trong quá trình thực hiện kiểm toán thực tiễn. Điều này đòi hỏi các tiêu chí phải bao quát, vừa cụ thể để đánh giá được các khía cạnh then chốt, vừa đủ rộng để thích nghi với những thay đổi về bối cảnh, yêu cầu nhiệm vụ, và đặc thù hoạt động của từng đơn vị. Như vậy, không chỉ đảm bảo được tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản lý NSNN, các tiêu chí còn góp phần nâng cao chất lượng và giá trị của công tác KTHĐ.

Xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Quá trình xây dựng hệ thống tiêu chí này cần được thực hiện theo một trình tự cơ bản như sau:

Thứ nhất, cần dự kiến ban đầu hệ thống tiêu chí đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực dựa trên các mục tiêu đặc thù của từng cuộc kiểm toán cụ thể, chẳng hạn như thu ngân sách, chi thường xuyên NSDP, chi đầu tư NSDP, v.v.

Thứ hai, cần rà soát lại các tiêu chuẩn hiện có dùng để đánh giá hoạt động. Các tiêu chuẩn này có thể bao gồm các chỉ tiêu trong dự toán và quyết toán ngân sách nhà nước, các tài liệu kinh tế, kỹ thuật liên quan, hoặc các quy tắc pháp lý hiện hành.

Thứ ba, xây dựng hệ thống tiêu chí đồng bộ để đo lường kết quả hoạt động, đảm bảo tính nhất quán và khả năng áp dụng rộng rãi.

Thứ tư, hoàn thiện hệ thống tiêu chí để đánh giá toàn diện hoạt động, bao gồm

các nhóm tiêu chí đánh giá về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Mỗi nhóm tiêu chí sẽ được xây dựng riêng biệt, đảm bảo phản ánh đầy đủ các yếu tố cần thiết..

4.2.1.1. Bổ sung tiêu chí kiểm toán tính kinh tế theo chức năng sử dụng ngân sách địa phương

Để kiểm toán tính kinh tế theo chức năng sử dụng ngân sách tại NSDP, cần tập trung vào việc đảm bảo tiết kiệm, hợp lý và hiệu quả trong sử dụng nguồn lực. Việc sử dụng được kiểm toán về tính tiết kiệm thông qua so sánh chi phí mua sắm hàng hóa, dịch vụ với giá thị trường, đồng thời xem xét quy trình đấu thầu và mua sắm có tuân thủ nguyên tắc tiết kiệm ngân sách hay không. Tính hợp lý được đánh giá dựa trên mức độ phù hợp của các khoản chi với dự toán ngân sách và các quy định pháp luật, tránh lãng phí nguồn lực. Tính hiệu quả cần xem xét kết quả đạt được so với mục tiêu đề ra, đặc biệt là khả năng tạo ra các giá trị bền vững cho địa phương. Minh bạch trong báo cáo tài chính và tuân thủ pháp luật cũng là yếu tố quan trọng, đảm bảo việc sử dụng được thực hiện một cách rõ ràng, dễ kiểm soát. Các khoản việc sử dụng cần phù hợp với chiến lược phát triển của địa phương, tập trung vào các lĩnh vực ưu tiên và đảm bảo tính công bằng trong phân bổ nguồn lực. Đồng thời, cần kiểm toán tính đồng bộ và sự phối hợp giữa các cơ quan trong việc thực hiện các chương trình chi tiêu, tránh sự trùng lặp và đảm bảo hiệu quả tổng thể.

Bên cạnh đó, cần bổ sung các tiêu chí liên quan đến dự toán năm và thực hiện ngân sách. Cụ thể, kiểm tra sự chênh lệch giữa dự toán ngân sách được phê duyệt và kết quả thực hiện, làm rõ nguyên nhân nếu có sự khác biệt và đánh giá việc điều chỉnh ngân sách có hợp lý hay không. Đồng thời, cần đánh giá tỷ lệ hoàn thành dự toán và tính linh hoạt trong điều chỉnh dự toán khi có sự thay đổi về tình hình kinh tế - xã hội. Kiểm toán tiến độ giải ngân và thực hiện chi tiêu so với kế hoạch dự toán, đánh giá xem các khoản chi có được thực hiện đúng thời gian dự kiến hay bị chậm trễ. Cũng cần đối chiếu giữa khối lượng công việc dự kiến và thực tế, đánh giá lý do và tính hợp lý của các thay đổi trong khối lượng công việc để đảm bảo không có sự lãng phí hoặc sai sót trong quá trình thực hiện. Những tiêu chí này giúp đánh giá không chỉ về tính tiết kiệm, hợp lý và hiệu quả trong việc sử dụng ngân sách, mà còn đảm bảo việc thực hiện ngân sách đúng kế hoạch, điều chỉnh kịp thời và hiệu quả khi có sự thay đổi.

Bổ sung thang điểm đánh giá thực hành tiết kiệm trong KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Ngoài ra, cần xây dựng tiêu chí thang điểm đánh giá thực hành tiết kiệm, lãng phí trong chi thường xuyên với mức thang điểm tối đa 100 điểm theo hướng dẫn tại phụ lục để đánh giá tính kinh tế trong hoạt động chi thường xuyên.

Cụ thể, Phụ lục 4.1 *Tiêu chí thang điểm đánh giá hoạt động tiết kiệm trong chi thường xuyên của KTHĐ*

Dưới đây là bảng tiêu chí thang điểm đánh giá hoạt động tiết kiệm trong chi thường xuyên của KTHĐ, bao gồm các yếu tố chính liên quan đến việc tối ưu hóa và tiết kiệm ngân sách.

Phụ lục 4.1: Tiêu chí thang điểm đánh giá hoạt động tiết kiệm trong chi thường xuyên của KTHĐ

Tiêu chí đánh giá	Thang điểm	Mô tả chi tiết
1. Quản lý và phân bổ nguồn lực tài chính hợp lý	0 - 20 điểm	Đánh giá mức độ hợp lý và hiệu quả trong việc phân bổ ngân sách cho các mục tiêu chi thường xuyên.
2. Tối ưu hóa chi phí	0 - 20 điểm	Đánh giá khả năng giảm thiểu chi phí không cần thiết trong chi tiêu ngân sách thường xuyên, đảm bảo chi phí thấp nhất mà vẫn đạt được hiệu quả cao.
3. Tiết kiệm trong chi tiêu	0 - 15 điểm	Đánh giá mức độ tiết kiệm chi phí trong các khoản chi tiêu thường xuyên, tránh các khoản chi lãng phí.
4. Sử dụng lao động công hiệu quả	0 - 10 điểm	Đánh giá mức độ tối ưu trong việc sử dụng lao động công, bao gồm hiệu quả công việc và tránh lãng phí nguồn lực nhân sự.
5. Tuân thủ quy định về chi thường xuyên	0 - 10 điểm	Đánh giá mức độ tuân thủ các quy định, chính sách pháp luật trong việc chi tiêu ngân sách thường xuyên.
6. Hiệu quả sử dụng tài sản công	0 - 10 điểm	Đánh giá việc sử dụng và quản lý tài sản công trong chi thường xuyên, tránh tình trạng tài sản không được khai thác hết giá trị.
7. Kết quả đầu ra so với chi phí	0 - 15 điểm	Đánh giá mức độ hiệu quả của các chương trình, dự án sau khi chi tiêu ngân sách, đảm bảo kết quả thu được tương xứng với chi phí bỏ ra.
8. Quản lý các khoản chi tiêu không lãng phí	0 - 10 điểm	Đánh giá mức độ hiệu quả của các chương trình, dự án sau khi chi tiêu ngân sách, đảm bảo kết quả thu được tương xứng với chi phí bỏ ra.

Nguồn: (Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện).

4.2.1.2 Hoàn thiện tiêu chí đánh giá tính hiệu quả trong kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước thực hiện

Đánh giá tính hiệu quả kinh tế trong các dự án hoàn thành của KTHĐ việc sử dụng NSDP là một phần quan trọng trong việc xác định mức độ sử dụng hợp lý và

hiệu quả nguồn lực công. Việc đánh giá này không chỉ giúp nhìn nhận kết quả của các dự án sau khi hoàn thành mà còn giúp cải thiện quy trình quản lý và phân bổ ngân sách trong các dự án tương lai.

Các bước đánh giá tính hiệu quả kinh tế trong các dự án hoàn thành có thể bao gồm:

Xác định giá trị đầu ra của dự án

Giá trị đầu ra trong các dự án đầu tư sử dụng NSDP thường được thể hiện dưới các chỉ tiêu kinh tế – xã hội, chẳng hạn như:

Mức độ hoàn thành các mục tiêu đầu tư (cơ sở hạ tầng, dịch vụ công, giáo dục, y tế, v.v.).

Tăng trưởng kinh tế trong khu vực.

Các lợi ích xã hội (như cải thiện chất lượng cuộc sống của người dân, giảm nghèo, bảo vệ môi trường).

Đánh giá hiệu quả chi tiêu đầu tư theo kết quả đầu ra của KTHĐ việc sử dụng NSDP là một quá trình quan trọng nhằm đảm bảo sử dụng nguồn lực công một cách hiệu quả và minh bạch. Việc đánh giá này thường dựa trên các tiêu chí chính như so sánh kết quả thực tế đạt được với các mục tiêu đã đề ra, đồng thời xem xét chất lượng và tính bền vững của các kết quả đó. Cùng với đó, quá trình kiểm toán còn kiểm tra mức độ tối ưu hóa sử dụng các nguồn lực tài chính, nhân lực và tài nguyên để đạt được mục tiêu đầu tư, đánh giá tỷ lệ giữa chi phí và hiệu quả mang lại. Ngoài ra, việc tuân thủ các quy định pháp luật trong quản lý chi tiêu và trách nhiệm giải trình của các cơ quan sử dụng ngân sách cũng được đánh giá kỹ lưỡng.

Bên cạnh đó, kiểm toán cũng xem xét tác động lâu dài của các dự án đầu tư đến phát triển kinh tế - xã hội của địa phương, như đóng góp vào tăng trưởng kinh tế, tạo việc làm hay cải thiện chất lượng cuộc sống cho người dân. Quản lý rủi ro trong quá trình chi tiêu và đầu tư cũng là một yếu tố quan trọng, khi kiểm toán đánh giá các biện pháp giảm thiểu rủi ro và đảm bảo kết quả đạt được. Cuối cùng, qua quá trình kiểm toán, những điểm yếu trong quy trình chi tiêu và triển khai đầu tư được phát hiện, từ đó đề xuất các biện pháp cải thiện nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách, đảm bảo nguồn lực công được sử dụng một cách hiệu quả nhất và mang lại giá trị cao cho xã hội.

Tính toán chi phí đầu vào

Tổng chi phí đầu vào bao gồm toàn bộ các khoản chi tiêu để thực hiện dự án. Đây là các khoản chi phí như:

Chi phí cho nhân lực (lương, phụ cấp).

Chi phí vật liệu, trang thiết bị, phương tiện.

Chi phí cho các dịch vụ và nguyên vật liệu liên quan.

Chi phí khấu hao cơ sở vật chất, phương tiện.

Các chi phí phát sinh khác (ví dụ chi phí hành chính, chi phí giám sát, v.v.).

Việc thu thập và kiểm tra chi phí đầu vào chính xác giúp đảm bảo rằng các số liệu về chi phí được tính toán đầy đủ và chính xác.

Tiêu chí đánh giá theo hiệu quả kinh tế (tính thành tiền) là phương pháp đo lường hiệu quả của một hoạt động hoặc chương trình bằng cách so sánh giá trị đầu ra (lợi ích thu được) với tổng chi phí đầu vào. Giá trị đầu ra phản ánh lợi ích kinh tế mà hoạt động, dự án hoặc chương trình mang lại, có thể được đo lường bằng các chỉ số tài chính như doanh thu, tiết kiệm chi phí, tăng trưởng kinh tế, hay các chỉ số khác liên quan đến hiệu quả của các dịch vụ công. Trong khi đó, tổng chi phí đầu vào bao gồm tất cả các yếu tố cần thiết để thực hiện hoạt động, bao gồm chi phí nhân lực, kinh phí, nguyên vật liệu, khấu hao phương tiện và cơ sở vật chất, cũng như chi phí năng lượng.

Để đánh giá hiệu quả kinh tế, ta so sánh tổng giá trị thu được từ kết quả đầu ra với tổng chi phí đầu vào thông qua tỷ số hiệu quả kinh tế. Công thức tính là:

$$\text{Hiệu quả kinh tế} = \frac{\text{Giá trị đầu ra}}{\text{Tổng chi phí đầu vào}}$$

Nếu tỷ số này lớn hơn 1, có nghĩa là giá trị thu được cao hơn chi phí bỏ ra, cho thấy hoạt động đó có hiệu quả kinh tế.

Ngược lại, nếu tỷ số này nhỏ hơn 1, hoạt động sẽ không mang lại hiệu quả kinh tế tốt.

Đánh giá thời gian và tiến độ

Đánh giá không chỉ dựa trên chi phí và kết quả mà còn cần xét đến thời gian hoàn thành dự án. Việc chậm trễ trong dự án có thể dẫn đến chi phí phát sinh thêm, ảnh hưởng đến hiệu quả kinh tế. Do đó, việc đánh giá thời gian lập quyết toán, thời gian thẩm tra quyết toán và thời gian thực hiện dự án là rất quan trọng trong việc xác định mức độ hiệu quả.

Việc đánh giá tính hiệu quả, kinh tế của các dự án hoàn thành đóng vai trò quan trọng trong việc không chỉ đảm bảo tính minh bạch và trách nhiệm trong sử dụng NSDP mà còn giúp các cơ quan chức năng rút ra bài học thực tiễn để nâng cao quản lý, phê duyệt và triển khai dự án trong tương lai. Những bài học từ quá trình kiểm toán sẽ là nền tảng để đề xuất các cải tiến nhằm tối ưu hóa quy trình và tiết kiệm chi phí, đồng thời vẫn đảm bảo chất lượng công trình và dịch vụ ở mức cao nhất.

4.2.1.3 Hoàn thiện tiêu chí đánh giá tính hiệu lực trong kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do kiểm toán nhà nước thực hiện

Để xây dựng và đánh giá tính hiệu lực trong quản lý chi tiêu NSDP, cần thiết lập các tiêu chí cụ thể nhằm đo lường mức độ đạt được các mục tiêu đề ra. Các bảng tiêu chí dưới đây cung cấp khung đánh giá cho từng khía cạnh liên quan đến lập dự toán, quyết toán ngân sách, và quản lý các hoạt động ngân sách:

a. *Tiêu chí đánh giá hiệu lực quản lý hoạt động chi tiêu ngân sách của NSDP được thể hiện tại*

Phụ Lục 4.2: Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực theo chức năng chi tiêu NSDP

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí được giao	Chênh lệch	Nguyên nhân	Kết luận kiểm toán	Kiến nghị
Năng lực lập dự toán ngân sách						
Quy trình lập dự toán ngân sách						
Áp dụng kỹ thuật trong lập dự toán ngân sách						
Kỹ năng quyết toán ngân sách						
Tổ chức các cuộc họp để triển khai hoạt động ngân sách						

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện).

b. *Tiêu chí đánh giá hiệu lực ban hành chính sách, văn bản quy phạm pháp luật liên quan đến NSDP được trình bày chi tiết tại*

Phụ lục 4.3: Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực ban hành chính sách liên quan đến NSDP

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí được giao	Chênh lệch	Nguyên nhân	Kết luận kiểm toán	Kiến nghị
Quy trình xây dựng văn bản quy phạm pháp luật về tài chính và đầu tư theo quy định						
Lấy ý kiến các đơn vị dự toán cấp dưới về dự thảo văn bản quy phạm pháp luật						
Văn bản quy phạm pháp luật được ban hành có đáp ứng nhu cầu thực tiễn và mục tiêu quản lý NSDP						

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện).

c. Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực quản lý hoạt động để gia tăng hiệu quả được thể hiện

Phụ lục 4.4: Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực quản lý hoạt động để gia tăng hiệu quả

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí được giao	Chênh lệch	Nguyên nhân	Kết luận kiểm toán	Kiến nghị
Tỷ lệ tối ưu hóa chi phí hoạt động						
Tỷ lệ hoàn thành chi tiêu từ nguồn vốn NSDP						
Tiến độ đưa các dự án đầu tư trọng điểm vào hoạt động						

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện).

Trong đó Tỷ lệ tối ưu hóa chi phí hoạt động = (Chi phí chi theo quy định kỳ này - lương để tăng thu nhập) / (Chi phí chi theo quy định kỳ trước - lương để tăng thu nhập)

Chỉ số này phản ánh mức độ cải thiện việc sử dụng chi phí cho hoạt động của NSDP qua các kỳ. Nó so sánh chi tiêu hiện tại (loại trừ khoản lương nhằm tăng thu nhập) với chi tiêu của kỳ trước để xem xét liệu có sự tiết kiệm và nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách hay không. Nếu tỷ lệ lớn hơn 1, tức là ngân sách đã được sử dụng hợp lý hơn và giảm thiểu chi phí hoạt động.

Tỷ lệ hoàn thành chi tiêu từ nguồn vốn NSDP = (Kết quả quyết toán chi ngân sách hoàn thành) / (Tổng mức chi theo dự toán được giao)

Tỷ lệ này cho thấy mức độ thực hiện chi tiêu NSDP so với ngân sách được dự tính ban đầu. Nếu tỷ lệ đạt 1 hoặc vượt qua 1, điều đó có nghĩa là kế hoạch chi tiêu đã được thực hiện đầy đủ hoặc nhiều hơn dự toán. Ngược lại, nếu tỷ lệ dưới 1, điều này có thể ngụ ý rằng các khoản chi tiêu chưa đáp ứng được mức dự tính ban đầu.

Tiến độ đưa các dự án đầu tư trọng điểm vào hoạt động = (Số dự án trọng điểm đã hoàn thành) / (Tổng số dự án đầu tư mà NSDP đang quản lý)

Tỷ lệ này phản ánh tiến trình triển khai các dự án đầu tư quan trọng của địa phương so với tổng số dự án cần thực hiện. Một tỷ lệ cao thể hiện rằng nhiều dự án đã hoàn thành đúng kế hoạch, cho thấy việc quản lý ngân sách và thực hiện dự án diễn ra hiệu quả. Nếu tỷ lệ thấp, điều này có thể cho thấy sự chậm trễ trong tiến độ thực hiện các dự án đầu tư.

Các tiêu chí này giúp đánh giá toàn diện tính hiệu lực của việc quản lý và sử dụng ngân sách tại địa phương, từ đó cung cấp cơ sở để cải thiện quy trình quản lý và đảm bảo hiệu quả chi tiêu tốt hơn.

Xây dựng tiêu chí đánh giá tính hiệu lực trong trách nhiệm giải trình của NSĐP về chi ngân sách là một yếu tố quan trọng nhằm đảm bảo minh bạch, công khai và tuân thủ đúng quy định pháp luật. Các tiêu chí này giúp đo lường mức độ trách nhiệm của các cơ quan, đơn vị sử dụng NSĐP trong việc quản lý, báo cáo và giải trình việc chi tiêu công.

Dưới đây là những tiêu chí chính có thể áp dụng để đánh giá tính hiệu lực trong trách nhiệm giải trình của NSĐP về chi ngân sách được trình bày tại

Phụ lục 4.5: Tiêu chí đánh giá tính hiệu lực trong trách nhiệm giải trình của NSĐP về chi ngân sách

Nội dung	Thực hiện	Tiêu chí được giao	Chênh lệch	Nguyên nhân	Kết luận kiểm toán	Kiến nghị
Công khai minh bạch ngân sách	Đảm bảo các báo cáo ngân sách được công bố đầy đủ, đúng thời gian và đúng quy định	Mức độ tuân thủ các quy định về công khai ngân sách				
Báo cáo và giải trình chi ngân sách	Đáp ứng đầy đủ yêu cầu báo cáo định kỳ về tình hình chi tiêu ngân sách theo quy định	Tỷ lệ hoàn thành báo cáo đúng hạn				
Chất lượng thông tin báo cáo	Báo cáo ngân sách cung cấp thông tin đầy đủ, rõ ràng, dễ hiểu và có căn cứ	Mức độ đầy đủ và chính xác của thông tin trong các báo cáo chi ngân sách				
Tuân thủ pháp luật và quy định	Mức độ tuân thủ các quy định pháp luật và quy chế trong quản lý và chi tiêu ngân sách	Tỷ lệ tuân thủ các quy định pháp luật liên quan đến chi tiêu NSĐP				
Giám sát và kiểm tra nội bộ	Việc thực hiện kiểm tra, giám sát chi tiêu nội bộ để đảm bảo chi tiêu ngân sách hợp lý và hiệu quả	Số lượng và chất lượng các cuộc giám sát, kiểm tra nội bộ về chi tiêu ngân sách				
Xử lý sai phạm	Đối với các sai phạm trong chi tiêu ngân sách,	Mức độ khắc phục sai phạm và				

	đơn vị thực hiện các biện pháp xử lý kịp thời và nghiêm túc	thực hiện các kiến nghị từ kiểm toán, thanh tra				
Trách nhiệm giải trình trước cơ quan giám sát	Cơ quan sử dụng NSDP có thực hiện trách nhiệm giải trình trước các cơ quan giám sát (Hội đồng nhân dân, Ủy ban kiểm tra) về tình hình chi tiêu ngân sách	Số lượng và chất lượng các buổi giải trình trước cơ quan giám sát				

(Nguồn: Tổng hợp tài liệu kiểm toán do KTNN thực hiện).

Trong đó:

Công khai minh bạch ngân sách: Đảm bảo rằng toàn bộ quá trình chi tiêu ngân sách được công khai đầy đủ và kịp thời theo đúng quy định, bao gồm việc công bố các báo cáo chi tiêu công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng và website của cơ quan nhà nước.

Báo cáo và giải trình chi ngân sách: Đảm bảo rằng tất cả các báo cáo về tình hình chi tiêu ngân sách được gửi đúng thời gian và tuân thủ đúng quy định của nhà nước. Đồng thời, các báo cáo này phải rõ ràng và có căn cứ để phản ánh đúng tình hình thực tế.

Chất lượng thông tin báo cáo: Báo cáo về chi tiêu ngân sách cần được lập dựa trên số liệu chính xác, đầy đủ, và dễ hiểu để các cơ quan quản lý cũng như người dân có thể theo dõi và đánh giá.

Giám sát và kiểm tra nội bộ: Đảm bảo rằng đơn vị có quy trình giám sát và kiểm tra nội bộ hiệu quả để phát hiện và xử lý sớm các sai sót trong chi tiêu ngân sách.

Xử lý sai phạm: Đối với những sai phạm trong chi tiêu ngân sách, cần có biện pháp xử lý kịp thời và nghiêm minh. Đồng thời, thực hiện đầy đủ các kiến nghị từ các cơ quan kiểm toán, thanh tra để đảm bảo không tái diễn sai phạm.

Trách nhiệm giải trình trước cơ quan giám sát: Đơn vị sử dụng ngân sách phải thực hiện trách nhiệm giải trình một cách minh bạch trước các cơ quan giám sát như Hội đồng nhân dân hoặc Ủy ban kiểm tra, đảm bảo việc chi tiêu được thực hiện một cách hợp lý và có hiệu quả.

Các tiêu chí này giúp đảm bảo rằng NSDP được quản lý và sử dụng đúng mục đích, minh bạch và tuân thủ đúng pháp luật, đồng thời nâng cao hiệu quả quản lý tài chính công.

4.2.1.4 Xây dựng tiêu chí khác về kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.

Để đánh giá toàn diện KTHĐ việc sử dụng NSDP, cần xây dựng hệ thống tiêu chí phản ánh đầy đủ ba khía cạnh của mô hình 3E đồng thời mở rộng sang các tiêu chí bổ trợ về minh bạch, trách nhiệm giải trình, đổi mới quản trị, giám sát và tính bền vững. Hệ thống tiêu chí này không chỉ giúp đánh giá mức độ tuân thủ và tiết kiệm ngân sách, mà còn đo lường giá trị gia tăng mà KTHĐ mang lại cho quản lý tài chính công.

Thứ nhất, tiêu chí về tính kinh tế (Economy) tập trung vào việc sử dụng các nguồn lực ngân sách đúng quy định, tiết kiệm và hợp lý. Cần kiểm tra quá trình lập, thẩm định, phân bổ và phê duyệt ngân sách, đảm bảo phân bổ đúng mục tiêu, định mức và tránh tình trạng vượt chi, phân bổ sai đối tượng. Việc mua sắm, đấu thầu và thanh toán phải bảo đảm tính cạnh tranh, công khai và tuân thủ pháp luật, đồng thời phản ánh giá trị thực của thị trường.

Thứ hai, tiêu chí về tính hiệu quả (Efficiency) hướng đến mối quan hệ giữa chi phí đầu vào và kết quả đầu ra. Kiểm toán cần xem xét tiến độ, chất lượng và hiệu quả thực hiện các chương trình, dự án; đánh giá khả năng tối ưu hóa chi phí, hạn chế thất thoát và lãng phí. Ngoài ra, cần bổ sung tiêu chí về hiệu quả vận hành quản trị ngân sách, đo lường năng suất lao động, tỷ lệ giải ngân và chất lượng báo cáo quyết toán, nhằm phản ánh toàn diện khả năng đạt được kết quả với chi phí thấp nhất.

Thứ ba, tiêu chí về tính hiệu lực (Effectiveness) đánh giá mức độ đạt được các mục tiêu chính sách, tác động kinh tế - xã hội và mức độ hài lòng của người dân đối với dịch vụ công. Các dự án, chương trình được coi là có hiệu lực khi mang lại kết quả bền vững, đúng định hướng phát triển địa phương và góp phần nâng cao năng lực quản lý nhà nước.

Thứ tư, tiêu chí về minh bạch và trách nhiệm giải trình đòi hỏi công khai thông tin ngân sách, báo cáo kiểm toán, kết quả thực hiện kiến nghị và tình hình xử lý vi phạm. Mức độ phản hồi của cơ quan, đơn vị được kiểm toán và khả năng khắc phục sai sót là chỉ báo quan trọng thể hiện trách nhiệm trong sử dụng NSDP.

Thứ năm, tiêu chí về cải cách và đổi mới quản trị phản ánh khả năng điều chỉnh, hoàn thiện cơ chế, quy trình và thể chế quản lý ngân sách. Kiểm toán cần đánh giá mức độ ứng dụng công nghệ thông tin, số hóa quy trình và sử dụng dữ liệu lớn (Big Data) trong quản lý chi tiêu công. Đồng thời, tiêu chí này xem xét mức độ sáng tạo, linh hoạt và kịp thời trong việc đổi mới chính sách tài chính công ở địa phương.

Thứ sáu, tiêu chí về quản trị rủi ro và giám sát sau kiểm toán cần được bổ sung để phản ánh tính chủ động trong phòng ngừa sai phạm. Hoạt động kiểm toán nên đánh giá cơ chế kiểm soát nội bộ, khả năng phát hiện, cảnh báo và xử lý sớm các rủi ro ngân sách. Bên cạnh đó, việc theo dõi, giám sát thực hiện kiến nghị sau kiểm toán là tiêu chí quan trọng thể hiện hiệu lực và tác động thực tiễn của kết quả kiểm toán.

Thứ bảy, tiêu chí về tính bền vững (Sustainability) đo lường mức độ ổn định và lâu dài của việc sử dụng NSDP. Các khoản chi cần hướng đến mục tiêu phát triển bền vững, sử dụng tài nguyên hợp lý, đảm bảo cân đối ngân sách và hiệu quả dài hạn cho cộng đồng.

Tổng thể, việc xây dựng và áp dụng đồng bộ các nhóm tiêu chí trên giúp KTNN đánh giá toàn diện KTHĐ việc sử dụng NSDP, không chỉ ở mức độ tuân thủ và tiết kiệm mà còn ở khả năng cải thiện quản trị công, nâng cao trách nhiệm giải trình và tính minh bạch trong sử dụng ngân sách. Đây cũng là cơ sở khoa học để KTNN Việt Nam phát triển mô hình KTHĐ hiện đại, hướng tới quản trị dựa trên kết quả và phát triển tài chính công bền vững.

4.2.2. Hoàn thiện nội dung kiểm toán trong kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Do giới hạn về phạm vi và thời gian của mỗi cuộc kiểm toán, việc lựa chọn nội dung kiểm toán có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong KTHĐ việc sử dụng NSDP, bởi nội dung kiểm toán quyết định phạm vi thu thập bằng chứng, trọng tâm đánh giá và khả năng phát hiện các vấn đề trọng yếu trong quản lý ngân sách. Kết quả phân tích dữ liệu khảo sát trong mô hình nghiên cứu cho thấy nhân tố “Nội dung kiểm toán” có hệ số Cronbach’s Alpha = 0,836 (được đánh giá tốt), với giá trị trung bình chung 3,30, xếp hạng thứ 4/13 yếu tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Kết quả này phản ánh rằng nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP đã được quan tâm ở mức khá trong thực tiễn kiểm toán, tuy nhiên chưa phải là yếu tố nổi bật hàng đầu trong việc nâng cao hiệu quả KTHĐ.

Mức điểm trung bình trên 3,0 cho thấy kiểm toán viên đánh giá nội dung kiểm toán có tính khả thi và phù hợp với thực tiễn triển khai kiểm toán, song các nội dung kiểm toán hiện nay vẫn có xu hướng nghiêng về kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính. Trong khi đó, các nội dung đặc trưng của KTHĐ như đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực, phân tích tác động kinh tế – xã hội và môi trường của các khoản chi NSDP vẫn chưa được khai thác đầy đủ, làm hạn chế giá trị gia tăng của hoạt động kiểm toán đối với quản lý NSDP. Kết quả này phù hợp với nhận định trong nhiều nghiên cứu về KTHĐ trong khu vực công, theo đó các cuộc kiểm toán ngân sách tại nhiều quốc gia đang phát triển vẫn còn thiên về phát hiện sai sót tài chính hơn là đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực công.

Từ góc độ lý luận, nội dung KTHĐ cần được định hình trên cơ sở các nguyên tắc của Chuẩn mực KTHĐ ISSAI 300 và Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, theo đó nội dung kiểm toán phải tập trung đánh giá mối quan hệ giữa đầu vào, quá trình thực hiện và kết quả đầu ra của hoạt động ngân sách thông qua ba

tiêu chí cơ bản là tính kinh tế (Economy), tính hiệu quả (Efficiency) và tính hiệu lực (Effectiveness). Kinh nghiệm quốc tế cho thấy kiểm toán ngân sách công không chỉ dừng lại ở việc kiểm tra tính đúng đắn của số liệu thu – chi và việc lập, thẩm tra quyết toán ngân sách, mà còn mở rộng sang việc phân tích kết quả đầu ra của các chương trình chi tiêu công, hiệu quả sử dụng nguồn lực và mức độ hoàn thành các mục tiêu phát triển kinh tế – xã hội.

Tuy nhiên, so với thông lệ quốc tế, hoạt động kiểm toán NSDP ở Việt Nam vẫn còn thiên về phát hiện sai sót tài chính và tuân thủ quy định, trong khi việc phân tích chi phí – lợi ích, đánh giá hiệu quả phân bổ nguồn lực và đo lường tác động của chi tiêu công đối với chất lượng dịch vụ công và sự hài lòng của người dân vẫn chưa được thực hiện một cách hệ thống. Điều này cho thấy sự cần thiết phải hoàn thiện nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP theo hướng tiếp cận toàn diện hơn, gắn với mục tiêu nâng cao hiệu quả quản trị tài chính công ở cấp địa phương.

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu định lượng và các nguyên tắc của KTHĐ theo chuẩn mực quốc tế, việc cải tiến nội dung và thủ tục kiểm toán cần được thực hiện theo hướng mở rộng phạm vi thu thập bằng chứng kiểm toán, tăng cường các biện pháp đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý ngân sách công. Cụ thể, các giải pháp cải tiến thủ tục kiểm toán bao gồm:

Cải tiến thủ tục kiểm toán quy trình lập và phân bổ ngân sách

Nhằm khắc phục tình trạng kiểm toán viên chỉ tập trung vào các báo cáo quyết toán mà chưa đánh giá đầy đủ quá trình lập dự toán ngân sách, các thủ tục kiểm toán sau cần được bổ sung:

Phân tích và đối chiếu số liệu dự toán với tình hình thực tế: Kiểm toán viên cần thu thập thông tin từ các đơn vị thụ hưởng ngân sách để xác định tính hợp lý của các khoản dự toán, đặc biệt đối với các lĩnh vực có nhu cầu ngân sách biến động như y tế, giáo dục và quốc phòng.

Áp dụng thủ tục phỏng vấn trực tiếp: Kiểm toán viên cần thực hiện phỏng vấn các bộ phận lập dự toán và quản lý ngân sách tại địa phương để đánh giá tính đầy đủ của các số liệu đầu vào và căn cứ chi tiêu.

Xây dựng thủ tục đánh giá chuyên sâu: Đối với các khoản ngân sách chưa được phân bổ kịp thời cho các nhiệm vụ trọng yếu, kiểm toán viên cần rà soát kỹ lưỡng cơ sở lập kế hoạch, đồng thời đề xuất các biện pháp điều chỉnh ngân sách nhằm đáp ứng tốt hơn nhu cầu thực tế.

Kiểm toán quỹ lương và tình hình nhân sự thực tế: Kiểm toán viên cần tăng cường các thủ tục kiểm tra việc phân bổ quỹ lương, đối chiếu biên chế được giao

với số lượng nhân sự thực tế nhằm phát hiện kịp thời các khoản ngân sách lương không hợp lý, tránh lãng phí tài chính.

Cải tiến thủ tục kiểm toán các dự án đầu tư công

Nhằm giải quyết tình trạng kiểm toán chưa đầy đủ các hồ sơ thiết kế, dự toán và quy trình phê duyệt dự án, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục sau:

Kiểm tra chi tiết hồ sơ thiết kế và dự toán ngay từ giai đoạn đầu: Kiểm toán viên cần rà soát các hồ sơ này để đảm bảo tính đầy đủ, chính xác, tránh tình trạng điều chỉnh phát sinh trong quá trình thực hiện dự án.

Tăng cường kiểm toán hồ sơ giải phóng mặt bằng: Kiểm toán viên cần đối chiếu giữa kế hoạch giải phóng mặt bằng với các phương án thực tế triển khai để đánh giá tính hợp lý, khả thi và tránh các khoản bồi thường không đúng đối tượng.

Xây dựng thủ tục giám sát tiến độ giải ngân vốn: Kiểm toán viên cần đối chiếu kế hoạch giải ngân với tiến độ thực tế, kết hợp phỏng vấn đơn vị quản lý dự án để phát hiện kịp thời các vấn đề chậm trễ, tránh việc vốn đầu tư bị ứ đọng hoặc sử dụng không đúng mục đích.

Phân tích biến động chi phí trong quá trình thực hiện dự án: Kiểm toán viên cần bổ sung thủ tục đối chiếu các thay đổi phát sinh trong dự toán với tình hình thực tế nhằm đánh giá tính hợp lý của các khoản điều chỉnh ngân sách.

Cải tiến thủ tục kiểm toán lập, thẩm tra và phê duyệt quyết toán

Để khắc phục hạn chế trong việc chỉ tập trung vào các báo cáo tài chính mà chưa kiểm tra đầy đủ hồ sơ quyết toán chi tiết, các thủ tục sau cần được bổ sung:

Rà soát hồ sơ thiết kế, dự toán và hạch toán chi phí ngay từ đầu: Kiểm toán viên cần đối chiếu các hồ sơ này với kế hoạch ban đầu để đánh giá mức độ chính xác và đầy đủ của các khoản chi.

Kiểm toán trực tiếp các khoản bồi thường và hỗ trợ tái định cư: Kiểm toán viên cần đối chiếu các khoản bồi thường với hồ sơ giải phóng mặt bằng để phát hiện các khoản chi sai mục đích hoặc không đúng đối tượng.

Kiểm toán các gói thầu và hồ sơ đấu thầu: Kiểm toán viên cần kiểm tra tính minh bạch trong lựa chọn nhà thầu, đối chiếu năng lực thực tế của nhà thầu với tiêu chí trong hồ sơ để đảm bảo lựa chọn được đơn vị thi công đủ năng lực.

Cải tiến thủ tục kiểm toán trong quản lý vốn đầu tư công

Để giải quyết tình trạng kiểm toán chưa phát hiện đầy đủ các khoản nợ đọng xây dựng cơ bản, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục sau:

Đối chiếu chi tiết các khoản nợ đọng xây dựng cơ bản: Kiểm toán viên cần rà soát các khoản công nợ tại thời điểm kết thúc dự án để đánh giá chính xác tình trạng nợ và nghĩa vụ tài chính của các địa phương.

Kiểm toán dòng tiền đầu tư công: Kiểm toán viên cần xây dựng các thủ tục phân tích dòng tiền trong quá trình thực hiện dự án nhằm phát hiện kịp thời các khoản vốn bị giải ngân sai mục đích hoặc không phục vụ đúng nhiệm vụ đầu tư công.

Ngoài ra, nhằm khắc phục các hạn chế trong đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách, kiểm toán viên cần bổ sung các thủ tục sau:

Phân tích chi phí - lợi ích: Kiểm toán viên cần đánh giá tính hợp lý của các khoản chi tiêu dựa trên kết quả đầu ra, đảm bảo các khoản chi mang lại giá trị thực tế, tránh tình trạng lãng phí.

Kiểm toán kết quả hoạt động theo mục tiêu đề ra: Kiểm toán viên cần đối chiếu giữa mục tiêu ban đầu với kết quả thực tế đạt được để đánh giá mức độ hiệu quả trong việc sử dụng ngân sách.

Kiểm tra sự phối hợp giữa các cơ quan trong việc thực hiện chương trình, dự án: Việc đánh giá mức độ liên kết, phối hợp giữa các đơn vị sẽ giúp kiểm toán viên phát hiện các vấn đề trùng lặp, cản trở hiệu quả triển khai nhiệm vụ.

Việc cải tiến các thủ tục kiểm toán theo hướng mở rộng phạm vi thu thập bằng chứng, tăng cường phân tích dữ liệu và đánh giá chuyên sâu sẽ giúp kiểm toán viên phát hiện kịp thời các vấn đề trong quản lý NSDP. Những giải pháp này không chỉ góp phần nâng cao tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong sử dụng ngân sách mà còn đảm bảo các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội tại địa phương được thực hiện đúng kế hoạch.

4.2.3. Hoàn thiện phương pháp kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Kết quả khảo sát định lượng tại Chương 3 cho thấy thang đo “Phương pháp kiểm toán” đạt Cronbach’s Alpha = 0,711, thể hiện độ tin cậy ở mức chấp nhận được theo tiêu chuẩn của Hair và cộng sự (2010), với giá trị trung bình 3,77, đứng thứ hai trong số 13 nhân tố ảnh hưởng đến KTHĐ việc sử dụng NSDP. Điều này phản ánh rằng phương pháp kiểm toán hiện nay đã được áp dụng ở mức khá trong thực tiễn kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, song vẫn còn những hạn chế nhất định về tính hệ thống, khả năng đo lường và phân tích kết quả đầu ra – đầu vào của các chương trình chi ngân sách. Do đó, việc đánh giá hiệu quả sử dụng ngân sách trong nhiều trường hợp vẫn thiên về kiểm tra tính tuân thủ và hợp pháp của chi tiêu hơn là phân tích giá trị công (public value) mà ngân sách mang lại cho xã hội. Kết quả này cũng phù hợp với nhận định trong các nghiên cứu về KTHĐ trong khu vực công, theo đó nhiều hệ thống kiểm toán vẫn đang trong quá trình chuyển dịch từ kiểm toán tuân thủ sang kiểm toán dựa trên kết quả.

Từ góc độ lý luận, Lý thuyết Quản trị công mới (New Public Management – Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2011) và Lý thuyết Quản lý dựa trên kết quả

(Result-Based Management – OECD, 2005) là nền tảng quan trọng cho việc đổi mới phương pháp KTHĐ trong khu vực công. Hai lý thuyết này nhấn mạnh việc chuyển đổi từ mô hình “quản lý đầu vào” sang “quản lý theo kết quả”, coi hiệu quả hoạt động, kết quả đầu ra và trách nhiệm giải trình là thước đo trọng yếu trong đánh giá hiệu quả quản trị công. Quan điểm này cũng được phản ánh trong Chuẩn mực KTHĐ ISSAI 300 của INTOSAI, theo đó KTHĐ cần tập trung đánh giá mối quan hệ giữa nguồn lực sử dụng và kết quả đạt được nhằm xác định mức độ kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động công.

Đồng thời, Lý thuyết Đại diện (Agency Theory – Jensen & Meckling, 1976) chỉ ra rằng trong mối quan hệ giữa Nhà nước (bên ủy quyền) và các đơn vị sử dụng NSDP (bên được ủy quyền), sự bất cân xứng thông tin và thiếu cơ chế giám sát hiệu quả có thể làm phát sinh các hành vi chi tiêu kém hiệu quả hoặc không tối ưu. Trong bối cảnh đó, KTHĐ với cách tiếp cận dựa trên kết quả chính là công cụ quan trọng nhằm giảm thiểu bất cân xứng thông tin, tăng cường trách nhiệm giải trình của các đơn vị sử dụng ngân sách, đồng thời bảo đảm NSDP được sử dụng đúng mục tiêu, tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực.

Trên cơ sở đó, việc đổi mới phương pháp KTHĐ cần được định hướng lấy kết quả làm trung tâm, coi đây là trục chính của toàn bộ quy trình kiểm toán. Trọng tâm của phương pháp mới là phân tích định lượng, nhằm lượng hóa mối quan hệ giữa đầu vào, đầu ra, kết quả và tác động của các chương trình chi ngân sách, qua đó đánh giá hiệu quả và giá trị gia tăng của chi ngân sách đối với sự phát triển kinh tế – xã hội địa phương. Các công cụ định lượng hiện đại như phân tích chi phí – lợi ích (Cost – Benefit Analysis – CBA), phân tích hiệu quả tương đối (Data Envelopment Analysis – DEA), mô hình hồi quy tuyến tính hoặc đa biến, và phân tích so sánh chuẩn (benchmarking) cần được áp dụng thường xuyên trong KTHĐ. Việc sử dụng các phương pháp này cho phép kiểm toán viên (KTV) không chỉ khẳng định tính hợp pháp của chi tiêu mà còn xác định được mức độ tạo ra giá trị công (public value) của từng chương trình, dự án ngân sách, phù hợp với cách tiếp cận đánh giá hiệu quả chi tiêu công trong quản trị tài chính công hiện đại.

Song song với đó, các phương pháp phân tích định tính đóng vai trò bổ trợ quan trọng, giúp lý giải nguyên nhân và bối cảnh của các kết quả định lượng. Các kỹ thuật như phỏng vấn sâu, khảo sát người thụ hưởng ngân sách, phân tích chính sách công và quan sát hiện trường giúp làm rõ các yếu tố phi tài chính ảnh hưởng đến hiệu quả và hiệu lực của hoạt động ngân sách, đồng thời đánh giá mức độ hài lòng của người dân đối với các dịch vụ công được tài trợ từ NSDP. Việc kết hợp hài hòa giữa định lượng và định tính giúp hoạt động kiểm toán không chỉ dừng ở đánh

giá hiệu quả tài chính mà còn phản ánh được tác động kinh tế – xã hội toàn diện của ngân sách công, phù hợp với định hướng của KTHĐ theo chuẩn mực quốc tế.

Đặc biệt, phương pháp kiểm toán cần được thiết kế theo chuỗi giá trị kết quả (value chain), bao gồm đầu vào (inputs), đầu ra (outputs), kết quả (outcomes) và tác động (impacts). Cách tiếp cận này giúp KTV đánh giá không chỉ tuân thủ trong chi tiêu mà còn xác định được mức độ đạt được mục tiêu chính sách và tác động lan tỏa của ngân sách đối với sự phát triển địa phương. Việc xác định trọng yếu và rủi ro cũng cần chuyển từ tiêu chí tài chính thuần túy sang rủi ro chính sách, tức là tập trung vào những lĩnh vực có tác động lớn đến người dân, kinh tế và xã hội.

Đổi mới phương pháp kiểm toán cũng đồng nghĩa với đổi mới cách thức vận hành quy trình kiểm toán theo hướng linh hoạt và thích ứng. Thay vì tuân thủ cứng nhắc ba giai đoạn (chuẩn bị – thực hiện – kết thúc) theo cách tiếp cận truyền thống, quy trình kiểm toán cần được vận hành dưới góc nhìn phương pháp, trong đó các giai đoạn có thể phản hồi lẫn nhau dựa trên kết quả phân tích dữ liệu và đánh giá rủi ro. Ví dụ, trong quá trình thực hiện kiểm toán, nếu phân tích định lượng cho thấy sai lệch đáng kể giữa chi phí và kết quả đầu ra, KTV cần điều chỉnh kế hoạch kiểm toán để tập trung sâu hơn vào những nội dung có rủi ro cao hoặc có tác động lớn đến hiệu quả sử dụng NSDP. Nhờ đó, phương pháp kiểm toán sẽ đóng vai trò “dẫn đường” cho toàn bộ quy trình, bảo đảm tính logic, hiệu quả và khả năng thích ứng với thực tiễn quản lý NSDP.

Một hướng phát triển quan trọng khác là số hóa phương pháp kiểm toán. Việc áp dụng kiểm toán dựa trên dữ liệu (data-driven audit) thông qua khai thác các hệ thống dữ liệu như TABMIS, Hệ thống thông tin đầu tư công quốc gia, cơ sở dữ liệu của Kho bạc Nhà nước và các hệ thống quản lý NSDP sẽ giúp KTV tự động hóa quá trình thu thập và phân tích dữ liệu. Các công cụ phân tích dữ liệu lớn (big data analytics), trí tuệ nhân tạo (AI) và machine learning có thể được sử dụng để phát hiện các mẫu bất thường trong chi tiêu ngân sách, nhận diện xu hướng sai lệch và dự báo rủi ro trong các chương trình, dự án đầu tư công. Việc số hóa quy trình kiểm toán thông qua dashboard giám sát điện tử, nhật ký kiểm toán số và chữ ký điện tử cũng góp phần nâng cao tính minh bạch, rút ngắn thời gian kiểm toán và tăng khả năng kiểm soát chất lượng trong toàn ngành KTNN.

Tóm lại, việc đổi mới phương pháp KTHĐ theo hướng lấy kết quả làm trung tâm không chỉ là yêu cầu tất yếu để đáp ứng xu hướng quốc tế trong quản trị tài chính công, mà còn là giải pháp mang tính chiến lược để nâng cao chất lượng, hiệu quả và tính hữu ích của hoạt động kiểm toán Nhà nước. Khi phương pháp kiểm toán được xây dựng trên nền tảng phân tích định lượng khoa học, kết hợp với phân tích

định tính sâu sắc và ứng dụng công nghệ dữ liệu hiện đại, KTNN sẽ có khả năng đưa ra kết luận kiểm toán toàn diện, khách quan và có giá trị định hướng chính sách, góp phần củng cố tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả trong việc sử dụng NSDP.

4.3. Khuyến nghị và điều kiện để thực hiện giải pháp hoàn thiện kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương

Trên cơ sở các giải pháp được đề xuất tại mục 4.2 và kết quả phân tích định lượng ở Chương 3, luận án xây dựng hệ thống khuyến nghị nhằm tạo lập các điều kiện cần thiết để các giải pháp hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP được triển khai hiệu quả trong thực tiễn. Các khuyến nghị này tập trung vào bốn nhóm chủ thể chính, bao gồm: Nhà nước, các đơn vị sử dụng NSDP, Kiểm toán Nhà nước và đội ngũ kiểm toán viên. Đối với mỗi nhóm chủ thể, luận án xác định các điều kiện tương ứng về thể chế, tổ chức, nguồn lực và năng lực thực thi, qua đó bảo đảm tính khả thi, tính đồng bộ và tính bền vững của quá trình hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Thực tiễn nghiên cứu cho thấy, hiệu quả KTHĐ không chỉ phụ thuộc vào nội dung và phương pháp kiểm toán được áp dụng, mà còn chịu tác động đáng kể từ khuôn khổ thể chế, cơ chế tổ chức và thực thi của Kiểm toán Nhà nước, mức độ hợp tác và tuân thủ của các đơn vị được kiểm toán, cũng như năng lực chuyên môn và trách nhiệm nghề nghiệp của đội ngũ kiểm toán viên. Kết quả khảo sát định lượng tại Chương 3 cũng cho thấy nhiều nhân tố thuộc môi trường thể chế và tổ chức có ảnh hưởng đáng kể đến hiệu quả KTHĐ, trong đó các nhân tố liên quan đến môi trường pháp lý, khả năng cung cấp thông tin và cơ chế thực hiện kiến nghị kiểm toán đều có mức độ tác động tích cực nhưng chưa đạt mức cao. Đồng thời, các ý kiến thu thập trong quá trình khảo sát chuyên gia và phỏng vấn sâu cũng cho thấy nhiều khó khăn trong việc tiếp cận dữ liệu ngân sách, sự thiếu đồng bộ của hệ thống thông tin và cơ chế phối hợp giữa các cơ quan liên quan. Do đó, việc triển khai các giải pháp nêu tại mục 4.2 chỉ có thể phát huy đầy đủ hiệu lực khi đi kèm với việc hoàn thiện đồng bộ các điều kiện bảo đảm ở các cấp độ khác nhau. Đây là yêu cầu tất yếu nhằm nâng cao tính khả thi, củng cố hiệu quả thực tiễn và duy trì tác động lâu dài của các giải pháp hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP.

4.3.1 Về phía Nhà nước

Từ góc độ thể chế, luận án khuyến nghị Nhà nước tiếp tục hoàn thiện môi trường pháp lý và nền tảng quản trị tài chính công như một điều kiện tiên quyết nhằm nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Theo đó, việc hoàn thiện môi trường pháp luật theo hướng minh bạch, tăng cường trách nhiệm giải trình và quản lý dựa trên kết quả được xem là nền tảng để nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Cải cách hành chính trong lĩnh vực ngân sách, gắn với công khai hóa quy trình lập, phân bổ, thực hiện và quyết toán NSDP, không chỉ góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách mà còn tạo tiền đề quan trọng cho việc triển khai KTHĐ một cách thực chất và hiệu quả. Kết quả khảo sát định tính cho thấy nhiều kiểm toán viên và chuyên gia tài chính công cho rằng việc thiếu minh bạch trong một số khâu của chu trình ngân sách, đặc biệt là trong giai đoạn lập dự toán và phân bổ nguồn lực, vẫn là một trong những rào cản lớn đối với việc đánh giá hiệu quả sử dụng NSDP.

Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy nhân tố môi trường pháp lý (PL) có tác động tích cực đến hiệu quả KTHĐ (HQKT) với hệ số $\beta = 0,153$, song giá trị trung bình của nhân tố này chỉ ở mức xấp xỉ trung bình (TB $\approx 3,0$). Điều này phản ánh thực tế rằng, mặc dù hệ thống pháp luật về ngân sách, đầu tư công và kiểm toán đã từng bước được hoàn thiện, song vẫn còn tồn tại những khoảng trống và độ trễ nhất định trong tổ chức thực hiện, đặc biệt là trong việc cụ thể hóa trách nhiệm giải trình, chuẩn hóa quy trình cung cấp thông tin và bảo đảm khả năng tiếp cận dữ liệu phục vụ KTHĐ. Kết quả này cũng phù hợp với các ý kiến thu thập từ khảo sát định tính, trong đó nhiều kiểm toán viên cho rằng việc thiếu hướng dẫn chi tiết về cung cấp dữ liệu và trách nhiệm phối hợp của các đơn vị sử dụng ngân sách vẫn là một hạn chế trong thực tiễn kiểm toán.

Theo đó, Nhà nước cần tiếp tục rà soát, sửa đổi và hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật liên quan đến quản lý và sử dụng NSDP theo hướng tăng cường tiếp cận quản lý dựa trên kết quả, làm rõ trách nhiệm của các chủ thể trong toàn bộ chu trình ngân sách. Việc chuẩn hóa và công khai các thủ tục, quy trình ngân sách không chỉ giúp hạn chế sai phạm, tiêu cực trong sử dụng NSDP mà còn tạo điều kiện thuận lợi cho Kiểm toán Nhà nước thu thập dữ liệu đầu vào đầy đủ, đáng tin cậy, qua đó nâng cao chất lượng đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong KTHĐ.

Bên cạnh đó, tăng cường công khai, minh bạch ngân sách là điều kiện không thể thiếu để thúc đẩy trách nhiệm giải trình trong quản lý tài chính công. Công khai dự toán, quyết toán và kết quả thực hiện ngân sách ở các cấp giúp mở rộng quyền giám sát của hội đồng nhân dân, các tổ chức xã hội và người dân, đồng thời tạo áp lực cải thiện hiệu quả quản lý NSDP tại các đơn vị sử dụng ngân sách. Kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy nhiều chuyên gia cho rằng việc mở rộng minh bạch ngân sách không chỉ giúp nâng cao chất lượng quản lý tài chính công mà còn tạo điều

kiện thuận lợi cho việc triển khai các cuộc KTHĐ theo hướng đánh giá kết quả và tác động của chỉ tiêu công.

Đáng chú ý, kết quả thống kê mô tả cho thấy nhân tố “tính kịp thời và hữu ích của kiến nghị kiểm toán” (KTHU) có giá trị trung bình thấp nhất ($TB = 2,59$), mặc dù vẫn có tác động tích cực đến HQKT ($\beta = 0,148$). Kết quả này phản ánh rằng nhiều kiến nghị kiểm toán hiện nay vẫn chưa được thực hiện đầy đủ hoặc chưa phát huy hiệu quả trong thực tiễn quản lý NSDP. Các ý kiến thu thập trong khảo sát định tính cũng chỉ ra rằng một trong những nguyên nhân quan trọng của tình trạng này là sự hạn chế về hạ tầng thông tin, cơ chế chia sẻ dữ liệu và mức độ sẵn sàng của hệ thống quản lý ngân sách ở nhiều địa phương.

Trong bối cảnh đó, Nhà nước cần đầu tư đồng bộ vào hạ tầng công nghệ thông tin, xây dựng cơ sở dữ liệu ngân sách và đầu tư công thống nhất từ trung ương đến địa phương, bảo đảm khả năng kết nối, chia sẻ và khai thác dữ liệu kịp thời cho hoạt động kiểm toán. Việc hình thành các hệ thống dữ liệu ngân sách tích hợp và chuẩn hóa sẽ giúp nâng cao tính minh bạch, đồng thời tạo điều kiện để kiểm toán viên áp dụng các phương pháp phân tích dữ liệu trong KTHĐ, qua đó nâng cao chất lượng và tính kịp thời của các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Như vậy, việc cải cách hành chính, hoàn thiện môi trường pháp lý và tăng cường công khai, minh bạch ngân sách không chỉ là giải pháp nâng cao hiệu quả sử dụng NSDP, mà còn là điều kiện nền tảng để KTHĐ phát huy đầy đủ vai trò trong đánh giá, giám sát và cải thiện quản trị tài chính công ở địa phương. Khi các điều kiện này được bảo đảm, KTHĐ sẽ có cơ sở vững chắc để nâng cao chất lượng kết luận, rút ngắn độ trễ thông tin và gia tăng giá trị thực tiễn của các kiến nghị kiểm toán đối với quản lý và sử dụng NSDP.

4.3.2 Về phía các đơn vị được kiểm toán

Đối với các đơn vị sử dụng NSDP, luận án khuyến nghị tăng cường năng lực quản trị ngân sách nội bộ, nâng cao mức độ công khai minh bạch và hoàn thiện cơ chế phối hợp như những điều kiện then chốt nhằm bảo đảm hiệu lực và tính khả thi của các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

Thực tiễn cho thấy, việc sử dụng NSDP tại các đơn vị được kiểm toán chịu sự chi phối đồng thời của nhiều nhóm nhân tố, trong đó nổi bật là môi trường pháp lý, năng lực quản lý ngân sách nội bộ, mức độ công khai minh bạch thông tin và cơ chế phối hợp với các cơ quan quản lý tài chính. Kết quả nghiên cứu định lượng tại Chương 3 cho thấy các nhân tố thuộc môi trường thể chế và tổ chức thực thi đều có tác động tích cực đến hiệu quả KTHĐ, đồng thời kết quả khảo sát định tính từ kiểm toán viên và chuyên gia tài chính công cũng chỉ ra rằng nhiều hạn chế trong quản trị

ngân sách nội bộ của các đơn vị sử dụng NSDP vẫn là nguyên nhân dẫn đến sai sót trong quá trình thực hiện ngân sách. Các nhân tố này tác động trực tiếp đến chất lượng chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển, qua đó ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ cũng như khả năng thực thi các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

Đối với chi thường xuyên, sự đầy đủ và rõ ràng của các quy định về chế độ chi tiêu, định mức phân bổ và cơ chế tự chủ tài chính giữ vai trò nền tảng trong việc bảo đảm các khoản chi được thực hiện đúng mục đích, tiết kiệm và tuân thủ pháp luật. Kết quả khảo sát định tính cho thấy nhiều kiểm toán viên cho rằng một số đơn vị chưa xây dựng đầy đủ quy trình kiểm soát chi nội bộ, dẫn đến việc lập dự toán chưa sát thực tế và khó kiểm soát việc sử dụng ngân sách trong quá trình thực hiện. Trong khi đó, chi đầu tư phát triển chịu sự chi phối mạnh mẽ của hệ thống quy định về đầu tư công, từ khâu thẩm định dự án, đấu thầu đến giải ngân và quyết toán vốn. Sự phức tạp và thay đổi thường xuyên của pháp luật đầu tư công, nếu không được các đơn vị nắm bắt và vận dụng kịp thời, có thể dẫn đến chậm tiến độ, phát sinh chi phí và làm suy giảm hiệu quả sử dụng NSDP. Kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy nhiều kiểm toán viên nhận định rằng năng lực quản lý dự án và mức độ tuân thủ quy trình đầu tư công tại một số đơn vị còn hạn chế, làm gia tăng rủi ro trong quá trình sử dụng vốn đầu tư.

Bên cạnh môi trường pháp lý, năng lực quản lý ngân sách nội bộ của các đơn vị sử dụng NSDP là nhân tố có ý nghĩa quyết định. Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy yếu tố đặc thù địa phương (ĐP) có mức tác động khá mạnh đến hiệu quả KTHĐ ($\beta = 0,193$), phản ánh vai trò của năng lực tổ chức, điều hành và điều kiện thực thi tại từng địa phương, từng đơn vị. Kết quả phỏng vấn chuyên gia và kiểm toán viên cũng cho thấy sự khác biệt đáng kể giữa các địa phương trong năng lực quản trị ngân sách và quản lý đầu tư công, đặc biệt ở các địa phương có quy mô ngân sách lớn hoặc khối lượng dự án đầu tư cao. Đối với chi thường xuyên, năng lực lập dự toán sát thực tế, tổ chức thực hiện dự toán chặt chẽ và kiểm soát chi theo đúng quy định là điều kiện tiên quyết để hạn chế sai lệch giữa kế hoạch và thực hiện. Đối với chi đầu tư phát triển, năng lực quản lý dự án, giám sát tiến độ, kiểm soát chất lượng công trình và tổ chức nghiệm thu, quyết toán đúng quy trình là yếu tố then chốt bảo đảm hiệu quả đầu tư công. Việc thiếu hụt nhân sự có chuyên môn hoặc hạn chế trong điều hành quản lý dễ dẫn đến sai sót trong chi tiêu thường xuyên và vi phạm trong quản lý đầu tư công, làm giảm hiệu quả KTHĐ.

Mức độ công khai, minh bạch thông tin ngân sách của các đơn vị được kiểm toán cũng là nhân tố ảnh hưởng quan trọng đến hiệu quả kiểm toán. Kết quả thống kê mô tả trong nghiên cứu định lượng cho thấy các yếu tố liên quan đến môi trường

bên ngoài và tính minh bạch thông tin có mức tác động tích cực đến hiệu quả kiểm toán, dù mức độ ảnh hưởng thấp hơn so với các yếu tố nội tại của cơ quan kiểm toán. Việc công khai đầy đủ dự toán, quyết toán và tình hình thực hiện các khoản chi thường xuyên giúp tăng cường giám sát của cơ quan quản lý, các tổ chức xã hội và người dân, qua đó hạn chế tình trạng chi vượt dự toán hoặc chi sai mục đích. Đối với chi đầu tư phát triển, công khai thông tin về dự án, tiến độ thực hiện, tổng mức đầu tư và các gói thầu là điều kiện cần thiết để phòng ngừa tiêu cực, thất thoát và nâng cao hiệu quả đầu tư. Kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy nhiều chuyên gia cho rằng việc thiếu minh bạch thông tin về tiến độ dự án và tình hình giải ngân tại một số địa phương đã làm giảm hiệu quả giám sát và ảnh hưởng đến khả năng đánh giá của kiểm toán viên.

Ngoài ra, cơ chế phối hợp giữa các đơn vị sử dụng NSDP với Kiểm toán Nhà nước, Sở Tài chính và Kho bạc Nhà nước có ảnh hưởng rõ rệt đến chất lượng và hiệu lực của KTHĐ. Kết quả định lượng cho thấy mức độ phối hợp (PH) có tác động tích cực và có ý nghĩa đến HQKT ($\beta = 0,164$). Đồng thời, kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy trong một số trường hợp việc cung cấp tài liệu và trao đổi thông tin giữa các đơn vị sử dụng ngân sách và cơ quan kiểm toán còn chậm hoặc thiếu đồng bộ, làm kéo dài thời gian kiểm toán và ảnh hưởng đến chất lượng đánh giá. Trong chi thường xuyên, sự phối hợp chặt chẽ giúp bảo đảm quy trình phân bổ, giải ngân và kiểm soát chi được thực hiện đồng bộ, hạn chế sai sót và vi phạm chế độ. Trong chi đầu tư phát triển, phối hợp hiệu quả với các cơ quan thẩm định, ban quản lý dự án và Kho bạc Nhà nước là điều kiện thiết yếu để đẩy nhanh tiến độ giải ngân, kiểm soát chi phí và tránh lãng phí nguồn lực.

Từ những phân tích trên có thể thấy rằng, các nhân tố thuộc môi trường pháp lý, năng lực quản lý nội bộ, mức độ công khai minh bạch và cơ chế phối hợp đã và đang chi phối hiệu quả sử dụng NSDP tại các đơn vị được kiểm toán, với mức độ tác động khác nhau giữa chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển. Các kết quả nghiên cứu định lượng và định tính của luận án đều cho thấy việc cải thiện các yếu tố này có ý nghĩa quan trọng trong việc nâng cao hiệu quả KTHĐ. Do đó, để nâng cao hiệu quả KTHĐ và bảo đảm tính khả thi của các kiến nghị kiểm toán, các đơn vị sử dụng NSDP cần chủ động nâng cao năng lực quản trị ngân sách, chuẩn hóa quy trình nội bộ, tăng cường minh bạch thông tin và thiết lập cơ chế phối hợp thực chất, có trách nhiệm với các cơ quan liên quan. Đây chính là điều kiện quan trọng để chuyển hóa kết quả KTHĐ thành cải thiện thực chất trong quản lý và sử dụng NSDP.

4.3.3 Về phía kiểm toán nhà nước

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu định lượng, luận án khuyến nghị Kiểm toán Nhà nước tập trung hoàn thiện thiết kế nội dung, phương pháp và cơ chế kiểm soát chất lượng kiểm toán như những điều kiện cốt lõi quyết định hiệu quả KTHĐ.

Đối với Kiểm toán Nhà nước, việc thực hiện các giải pháp hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP phụ thuộc trực tiếp vào năng lực thiết kế, tổ chức và kiểm soát quá trình kiểm toán. Điều này trước hết đòi hỏi KTNN tiếp tục củng cố và hoàn thiện hệ thống tổ chức bộ máy theo hướng tinh gọn, chuyên sâu; kiện toàn các đơn vị, phòng ban nghiệp vụ phù hợp với yêu cầu phát triển KTHĐ. Kết quả khảo sát định tính với kiểm toán viên và chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán công cho thấy nhiều ý kiến cho rằng cơ cấu tổ chức kiểm toán theo lĩnh vực chuyên sâu và tăng cường phối hợp giữa các đơn vị nghiệp vụ sẽ góp phần nâng cao chất lượng thiết kế và triển khai các cuộc KTHĐ.

Song song với đó, việc nâng cao chất lượng nguồn nhân lực, đặc biệt là đội ngũ kiểm toán viên nhà nước (KTV), giữ vai trò then chốt. Công tác đào tạo cần được triển khai theo hướng kết hợp chặt chẽ giữa lý luận và thực tiễn, chú trọng đồng thời đến năng lực chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và bản lĩnh chính trị của KTV, nhằm đáp ứng yêu cầu ngày càng cao của KTHĐ trong bối cảnh hội nhập và hiện đại hóa khu vực công.

Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy các nhân tố thuộc phạm vi tổ chức và thực thi kiểm toán của KTNN có tác động mạnh mẽ đến hiệu quả KTHĐ (HQKT), trong đó nội dung kiểm toán là nhân tố có ảnh hưởng lớn nhất ($\beta = 0,226$), tiếp theo là phương pháp kiểm toán ($\beta = 0,174$) và kiểm soát chất lượng ($\beta = 0,168$). Đồng thời, kết quả thống kê mô tả cho thấy các biến quan sát liên quan đến nội dung và phương pháp kiểm toán đều có giá trị trung bình ở mức khá, phản ánh rằng các yếu tố này đã được triển khai trong thực tiễn nhưng vẫn còn dư địa để hoàn thiện. Điều này khẳng định vai trò trung tâm của KTNN trong việc quyết định chất lượng và hiệu quả nội tại của KTHĐ, không chỉ thông qua năng lực cá nhân KTV mà còn thông qua cách thức thiết kế và tổ chức toàn bộ quy trình kiểm toán.

Trên cơ sở đó, KTNN cần tiếp tục chuẩn hóa nội dung kiểm toán theo chu trình ngân sách và định hướng rủi ro, tập trung vào các lĩnh vực chi có quy mô lớn, tính phức tạp cao và tác động trực tiếp đến phát triển kinh tế – xã hội địa phương. Kết quả khảo sát định tính cho thấy nhiều kiểm toán viên nhận định rằng trong một số cuộc kiểm toán, nội dung kiểm toán còn dàn trải và chưa tập trung đầy đủ vào các lĩnh vực có rủi ro cao hoặc tác động lớn đến hiệu quả sử dụng ngân sách. Do đó, việc thiết kế nội dung kiểm toán cần gắn chặt với mục tiêu, kết quả và tác động của việc sử dụng NSDP, qua đó khắc phục tình trạng kiểm toán thiên về kiểm tra tuân thủ mà chưa làm rõ giá trị gia tăng của KTHĐ.

Về phương pháp kiểm toán, mặc dù kết quả hồi quy cho thấy đây là nhân tố có ảnh hưởng đáng kể đến HQKT, song thực tiễn vẫn còn hạn chế trong việc áp

dụng các phương pháp phân tích định lượng và đánh giá đầu ra – tác động. Kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy nhiều kiểm toán viên cho rằng việc sử dụng các công cụ phân tích dữ liệu và phương pháp định lượng trong KTHĐ còn chưa phổ biến. Do đó, KTNN cần đổi mới phương pháp kiểm toán theo hướng kết hợp linh hoạt giữa phân tích định tính và định lượng, tăng cường sử dụng dữ liệu, so sánh chuẩn và các công cụ phân tích hiện đại. Đây là điều kiện quan trọng để nâng cao độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán, tính thuyết phục của kết luận và khả năng thực thi của kiến nghị kiểm toán.

Bên cạnh đó, hệ thống kiểm soát chất lượng nội bộ cần được tiếp tục củng cố và hoàn thiện nhằm bảo đảm tính nhất quán giữa mục tiêu kiểm toán, bằng chứng thu thập, kết luận và kiến nghị. Kết quả định lượng cho thấy nhân tố kiểm soát chất lượng có ảnh hưởng đáng kể đến HQKT ($\beta = 0,168$), phản ánh vai trò của cơ chế giám sát nội bộ trong việc bảo đảm chất lượng các cuộc kiểm toán. Việc nâng cao kiểm soát chất lượng không chỉ góp phần cải thiện HQKT trong từng cuộc kiểm toán cụ thể, mà còn tạo nền tảng để KTNN theo dõi, đánh giá tác động dài hạn của KTHĐ đối với quản lý và sử dụng NSDP.

Đồng thời, việc đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin, xây dựng cơ sở dữ liệu kiểm toán, phát triển môi trường làm việc điện tử và khai thác các công nghệ mới như dữ liệu lớn (Big Data), trí tuệ nhân tạo (AI) sẽ là điều kiện hỗ trợ quan trọng nhằm nâng cao hiệu quả tổ chức thực thi KTHĐ trong bối cảnh chuyển đổi số.

Tổng hợp kết quả nghiên cứu cho thấy hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP chịu tác động đồng thời của nhiều nhóm nhân tố; trong đó, các yếu tố thuộc phạm vi thiết kế và tổ chức thực thi kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước – đặc biệt là nội dung kiểm toán, phương pháp kiểm toán và kiểm soát chất lượng – thể hiện vai trò tương đối nổi trội. Điều này hàm ý rằng việc nâng cao hiệu quả KTHĐ cần được tiếp cận theo hướng đồng bộ, không chỉ tập trung hoàn thiện năng lực chuyên môn và quy trình nghiệp vụ nội tại của Kiểm toán Nhà nước, mà còn gắn kết chặt chẽ với việc hiện đại hóa công cụ, phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán và tăng cường sự phối hợp, hợp tác của các đơn vị được kiểm toán trong toàn bộ chu trình ngân sách.

4.3.4 Về phía kiểm toán viên

Ở cấp độ cá nhân, luận án khuyến nghị nâng cao năng lực, kinh nghiệm và trách nhiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên như điều kiện trực tiếp để bảo đảm chất lượng thực thi KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Đối với kiểm toán viên, điều kiện then chốt để thực hiện hiệu quả các giải pháp hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP là nâng cao năng lực thực thi kiểm toán theo hướng dựa trên bằng chứng và kết quả. Trước hết, kiểm toán viên cần nắm

vững hệ thống pháp luật về ngân sách nhà nước, đầu tư công và các quy định tài chính có liên quan, đồng thời thường xuyên cập nhật các thay đổi về chính sách để đánh giá chính xác mức độ tuân thủ trong quản lý và sử dụng NSDP. Đây là cơ sở để kiểm toán viên xác định đúng trọng tâm, trọng yếu và rủi ro trong từng cuộc kiểm toán, tránh tiếp cận dàn trải hoặc thiên về hình thức.

Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy các nhân tố thuộc về kiểm toán viên đều có tác động tích cực đến hiệu quả KTHĐ (HQKT), trong đó kinh nghiệm kiểm toán viên là một điểm nhấn đáng chú ý ($TB = 2,52$) dù có hệ số tác động tương đối cao ($\beta = 0,177$). Trong khi đó, năng lực ($\beta = 0,168$) và kỹ năng kiểm toán viên ($\beta = 0,160$) đều thể hiện vai trò quan trọng trong việc nâng cao chất lượng kết luận và kiến nghị kiểm toán. Kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy nhiều kiểm toán viên cho rằng việc thiếu kinh nghiệm trong các cuộc KTHĐ phức tạp, đặc biệt là trong đánh giá hiệu quả và hiệu lực của chi ngân sách, là một trong những khó khăn lớn trong thực tiễn kiểm toán.

Điều này cho thấy, mặc dù đội ngũ kiểm toán viên có nền tảng kỹ năng và năng lực tương đối tốt, song việc tích lũy kinh nghiệm thực tiễn trong KTHĐ vẫn còn hạn chế, ảnh hưởng đến khả năng đánh giá sâu về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng NSDP.

Do đó, cần tăng cường đào tạo và bồi dưỡng kiểm toán viên theo định hướng năng lực cho KTHĐ, tập trung vào các nội dung như thiết kế nội dung kiểm toán, lựa chọn và vận dụng tiêu chí 3E, kỹ thuật thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán, cũng như phân tích mối quan hệ giữa đầu vào – đầu ra – tác động. Song song với đó, việc phát triển kỹ năng phân tích dữ liệu, ứng dụng công nghệ thông tin và đánh giá rủi ro là yêu cầu cần thiết nhằm nâng cao độ tin cậy của bằng chứng và chất lượng kết luận kiểm toán, đặc biệt trong bối cảnh dữ liệu ngân sách ngày càng phức tạp.

Bên cạnh năng lực chuyên môn, tính độc lập và khách quan của kiểm toán viên là điều kiện không thể thiếu trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán. Kết quả hồi quy cho thấy trách nhiệm nghề nghiệp (TN) có tác động tích cực nhưng ở mức thấp ($\beta = 0,109$), cho thấy yêu cầu tiếp tục củng cố chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và cơ chế bảo đảm tính độc lập của kiểm toán viên trong thực thi nhiệm vụ. Kết quả khảo sát định tính cũng cho thấy nhiều chuyên gia cho rằng việc tăng cường cơ chế giám sát và gắn trách nhiệm cá nhân với chất lượng kết luận kiểm toán sẽ góp phần nâng cao tính minh bạch và độ tin cậy của báo cáo kiểm toán.

Ngoài ra, để khắc phục hạn chế về kinh nghiệm thực tiễn, Kiểm toán Nhà nước cần tổ chức hiệu quả các cơ chế luân chuyển, kèm cặp nghề nghiệp và học hỏi

theo lĩnh vực, địa bàn kiểm toán. Việc tạo điều kiện cho kiểm toán viên tham gia đa dạng các loại hình và phạm vi kiểm toán sẽ giúp tích lũy kinh nghiệm, nâng cao khả năng xử lý các tình huống phức tạp. Kết quả nghiên cứu định lượng cũng cho thấy việc cải thiện yếu tố kinh nghiệm kiểm toán viên – vốn có giá trị trung bình thấp nhất trong thống kê mô tả – sẽ góp phần đáng kể trong việc nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Trên cơ sở những vấn đề lý luận và thực tiễn đã phân tích, luận án khẳng định rằng KTHĐ việc sử dụng NSDP đóng vai trò then chốt trong việc bảo đảm tính minh bạch, hợp pháp và hiệu quả của việc sử dụng NSDP. Quá trình KTHĐ việc sử dụng NSDP không chỉ giúp kiểm tra mức độ tuân thủ pháp luật mà còn là công cụ quan trọng để đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực tài chính công, nhất là trong bối cảnh hiện nay khi quyền tự chủ tài chính của các địa phương ngày càng được mở rộng.

Luận án đã đạt được năm kết quả chính. Thứ nhất nêu được lý do chọn đề tài và tổng quan tình hình nghiên cứu. Thứ hai, đã hệ thống hóa và làm sáng tỏ cơ sở lý luận về KTHĐ việc sử dụng NSDP, qua việc phân tích đầy đủ các mục tiêu, tiêu chí, nội dung, phương pháp kiểm toán, cũng như các yếu tố tác động đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP. Thứ ba, trên cơ sở khảo sát thực tế tại nhiều địa phương, luận án đã đánh giá khách quan thực trạng KTHĐ việc sử dụng NSDP, Thứ tư, luận án đã nêu được các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, ngoài ra chỉ rõ những mặt đạt được và những tồn tại, hạn chế, đặc biệt trong việc xác định trọng tâm, tiêu chí, thu thập bằng chứng và thực hiện nội dung kiểm toán. Các nguyên nhân của hạn chế cũng được luận giải cụ thể, giúp làm rõ bức tranh toàn diện.

Thứ năm, luận án đã đề xuất các giải pháp và khuyến nghị nhằm hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP, bao gồm việc cải tiến tiêu chí, nội dung, phương pháp kiểm toán; nâng cao trình độ kiểm toán viên; và xác định rõ mục tiêu, trọng tâm kiểm toán gắn với những lĩnh vực trọng yếu, nhạy cảm. Trên cơ sở đó, đề tài đã kiến nghị xây dựng bộ tiêu chí nội dung KTHĐ việc sử dụng NSDP phù hợp với bối cảnh Việt Nam. Thứ tư, nhằm bảo đảm tính khả thi trong triển khai, luận án đã nêu rõ các điều kiện cần thiết, từ hoàn thiện cơ chế chính sách, tăng cường năng lực đội ngũ kiểm toán viên, áp dụng công nghệ mới, đến xây dựng cơ chế giám sát, phản hồi hiệu quả giữa các bên liên quan.

Bên cạnh những kết quả đạt được, tác giả cũng nhận thức rõ rằng công trình còn có những hạn chế nhất định do điều kiện nghiên cứu và năng lực cá nhân. Do đó, luận án mong nhận được ý kiến đóng góp từ các thầy cô, chuyên gia và nhà khoa học để tiếp tục hoàn thiện nội dung nghiên cứu, đồng thời đóng góp tích cực vào sự phát triển, cải tiến công tác KTHĐ việc sử dụng NSDP trong tương lai. Các giải pháp và khuyến nghị được trình bày trong luận án không chỉ nhằm nâng cao hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, mà còn hướng tới hoàn thiện cơ chế kiểm soát tài chính công bền vững ở các cấp địa phương trong dài hạn. Đây sẽ là nền tảng quan trọng để tiếp tục tổng kết, khẳng định các kết quả nghiên cứu và đề xuất các hướng nghiên cứu tiếp theo trong thời gian tới.

KẾT LUẬN

Luận án “Kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương do Kiểm toán Nhà nước thực hiện” là công trình nghiên cứu có ý nghĩa lý luận và thực tiễn, đặt trong bối cảnh đổi mới quản lý tài chính công, tăng cường minh bạch và trách nhiệm giải trình trong khu vực công ở Việt Nam. Trên cơ sở tiếp cận khoa học, luận án đã hệ thống hóa cơ sở lý luận, phân tích thực tiễn và đề xuất giải pháp nhằm hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Về phương diện lý luận, luận án đã xây dựng khung lý thuyết tổng hợp dựa trên mô hình 3E (kinh tế, hiệu quả, hiệu lực), làm rõ nội hàm, vai trò và mối quan hệ giữa các tiêu chí trong đánh giá hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP; đồng thời xác định nội dung, phương pháp và quy trình KTHĐ theo hướng tách biệt với kiểm toán tài chính truyền thống, góp phần nâng cao tính toàn diện và khả năng ứng dụng của kết quả kiểm toán.

Về phương diện thực tiễn, luận án đã phân tích, đánh giá thực trạng KTHĐ việc sử dụng NSDP do Kiểm toán Nhà nước thực hiện. Kết quả cho thấy KTHĐ đã góp phần tăng cường minh bạch và hiệu quả sử dụng NSDP, song vẫn còn một số hạn chế, cụ thể là: hệ thống tiêu chí kiểm toán chưa được chuẩn hóa và lượng hóa đầy đủ; nội dung kiểm toán còn thiên về khâu quyết toán, chưa bao quát toàn bộ chu trình ngân sách; và phương pháp kiểm toán thiếu tính hệ thống, chưa áp dụng phổ biến các kỹ thuật phân tích định lượng hiện đại. Những phát hiện này là cơ sở quan trọng để đề xuất các hướng giải pháp hoàn thiện KTHĐ trong thời gian tới.

Về phương diện giải pháp, luận án đề xuất ba nhóm giải pháp trọng tâm: (i) hoàn thiện bộ tiêu chí KTHĐ dựa trên mô hình 3E; (ii) hoàn thiện nội dung kiểm toán, tập trung vào chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển; và (iii) hoàn thiện giải pháp và khuyến nghị KTHĐ việc sử dụng NSDP.

Từ các kết quả đạt được, luận án khẳng định KTHĐ là công cụ quản lý công hữu hiệu, góp phần nâng cao hiệu quả kiểm toán, trách nhiệm giải trình và tính minh bạch trong việc sử dụng NSDP.

Mặc dù tác giả đã nỗ lực trong quá trình nghiên cứu, song do giới hạn về thời gian và điều kiện thực tiễn, luận án khó tránh khỏi những hạn chế nhất định. Tác giả mong nhận được các ý kiến đóng góp quý báu của các thầy cô và các nhà khoa học để hoàn thiện công trình trong thời gian tới.

DANH MỤC BÀI BÁO VÀ CÔNG TRÌNH KHOA HỌC

STT	Tên công trình khoa học		Nơi công bố
1	Kiểm toán môi trường-Công cụ để giải quyết các vấn đề môi trường	Đồng tác giả	Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia về kế toán kiểm toán 2016
2	Perspectives On Green Accounting and Its Relationship With Sustainable Development in The Business	Đồng tác giả	Tại The 4 th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2021) December 18th, 2021 Hanoi City, Vietnam
3	Một số cách thức tiếp cận kế toán xanh.Nhân tố ảnh hưởng đến kế toán xanh và sự phát triển bền vững trong doanh nghiệp”	Đồng tác giả	Kỷ yếu hội thảo KHGQ về kế toán kiểm toán 2021
4	Nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh cho các hộ trồng cây trà hoa vàng tại huyện Ba chẽ, tỉnh Quảng Ninh	Tác giả	Trên tạp chí Kinh tế Châu á thái bình dương chỉ số ISSN 0868-3808 số 613 tháng 6 năm 2022.
5	Chủ nhiệm đề tài nghiên cứu khoa học cấp trường “Nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh cho các hộ trồng cây trà hoa vàng tại huyện Ba chẽ, tỉnh Quảng Ninh.	Tác giả	Đề Tài cấp Trường Đại học Công nghiệp Quảng Ninh
6	Tham gia viết giáo trình Thuế năm 2023	Tham gia	Nhà xuất bản công thương.

7	Kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương kinh nghiệm quốc tế và bài học cho Việt Nam.	Tác giả	Tạp chí Kinh tế và dự báo, chỉ số ISSN e-2734 - 9365 năm 2025
8	Một số giải pháp trong kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương.	Tác giả	Tạp chí Kinh tế và dự báo, chỉ số ISSN 1859-4972 năm 2025
9	Nâng cao hiệu quả kiểm toán hoạt động việc sử dụng ngân sách địa phương tại Việt Nam .	Tác giả	Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán của học viện tài chính, chỉ số ISSN 1859-4093 năm 2025.
10	Chủ biên giáo trình thị trường chứng khoán và đầu tư chứng khoán	Chủ biên	Nhà xuất bản công thương.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Tài liệu tiếng Việt

1. Bộ Tài chính. (1996). *Từ điển thuật ngữ tài chính tín dụng*. Hà Nội: NXB Tài chính.
2. Bộ Tài chính. (2016). Thông tư số 324/2016/TT-BTC quy định hệ thống mục lục ngân sách nhà nước, ngày 21/12/2016.
3. Bộ Tài chính. (2016). Thông tư số 342/2016/TT-BTC hướng dẫn thi hành Nghị định số 163/2016/NĐ-CP, ngày 30/12/2016.
4. Bộ Tài chính. (2016). Thông tư số 343/2016/TT-BTC hướng dẫn công khai ngân sách nhà nước, ngày 30/12/2016.
5. Bộ Tài chính. (2017). Thông tư số 77/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán NSNN và nghiệp vụ KBNN, ngày 28/7/2017.
6. Chính phủ. (2016). Nghị định số 163/2016/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật NSNN, ngày 21/12/2016.
7. Cù Hoàng Hanh. (2019). Giải pháp chọn mẫu kiểm toán trong kiểm toán thu NSDP. *Nghiên cứu khoa học kiểm toán*, (137), 24.
8. Đặng Hoàng Đạt. (2016). *Hoàn thiện nội dung, phương pháp đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong kiểm toán ngân sách*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
9. Đinh Trọng Hanh. (2003). *Xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với đơn vị sự nghiệp có thu*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
10. Đinh Trọng Hanh. (2008). *Hoàn thiện phương pháp phân tích và đánh giá tổng quát trong kiểm toán ngân sách địa phương*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
11. Đinh Trọng Hanh. (2009). *Hoàn thiện phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
12. Đoàn Xuân Tiên. (2012). *Các giải pháp tăng cường kiểm toán hoạt động của Kiểm toán Nhà nước*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
13. Dương Đăng Chinh & Phạm Văn Khoan. (2007). *Giáo trình quản lý tài chính công*. Hà Nội: NXB Tài chính.
14. Hà Thị Mỹ Dung & Lê Đình Thăng. (2013). *Tổ chức kiểm toán lồng ghép trong kiểm toán ngân sách địa phương*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
15. Hoàng Phú Thọ. (2012). *Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước: Thực trạng và giải pháp hoàn thiện*. Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.
16. Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc. (2008). *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS – Tập 2*. Thanh Hóa: NXB Hồng Đức.

17. INTOSAI. (2004). *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán* (Tài liệu dịch của Kiểm toán Nhà nước).
18. Kiểm toán Nhà nước. (2007). Quyết định số 1263/QĐ-KTNN.
19. Kiểm toán Nhà nước. (2015). Quyết định số 1633/QĐ-KTNN.
20. Kiểm toán Nhà nước. (2016). Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN.
21. Kiểm toán Nhà nước. (2016). Quyết định số 08/2016/QĐ-KTNN.
22. Kiểm toán Nhà nước. (2016). Quyết định số 558/QĐ-KTNN.
23. Kiểm toán Nhà nước. (2016). *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước*. Hà Nội: NXB Thống kê.
24. Kiểm toán Nhà nước. (2018). Quyết định số 2347/QĐ-KTNN ngày 21/12/2018 về hướng dẫn KTHĐ.
25. Kiểm toán Nhà nước. (2019). Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN.
26. Kiểm toán Nhà nước. (2020). Quyết định số 02/QĐ-KTNN.
27. Kiểm toán Nhà nước. (2020–2023). *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2018–2023*. Cổng thông tin điện tử KTNN. <https://hoatdongkiemtoan.sav.gov.vn>
28. Kiểm toán Nhà nước. (2021). *Chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) 300 – Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động*. Ban hành theo Quyết định số 08/2021/QĐ-KTNN ngày 30/12/2021. Hà Nội.
29. Kiểm toán Nhà nước. (2021). *Chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) 3000 – Hướng dẫn KTHĐ*. Ban hành theo Quyết định số 08/2021/QĐ-KTNN ngày 30/12/2021. Hà Nội.
30. Kiểm toán Nhà nước. (2021). Quyết định số 1460/QĐ-KTNN.
31. Kiểm toán Nhà nước. (2021). Quyết định số 1925/QĐ-KTNN ngày 16/11/2021 ban hành Hướng dẫn KTHĐ.
32. Kiểm toán Nhà nước. (2021). *Chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2021–2030, tầm nhìn đến năm 2035*. Hà Nội.
33. Kiểm toán Nhà nước & Ủy ban Tài chính – Ngân sách. (2009). *Kỷ yếu Hội thảo khoa học: Nâng cao hiệu quả phối hợp trong hoạt động kiểm toán công*. Hà Nội: KTNN.
34. Kiểm toán Nhà nước Việt Nam – Dự án GTZ. (2004). *Chuẩn mực và hướng dẫn KTHĐ của INTOSAI/ASOSAI*. Hà Nội: NXB Thống kê.
35. Lê Đình Thăng. (2004). *Tác động của kiểm toán đến chính sách tài khóa và tiền tệ*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
36. Lê Đức Luận. (2021). *Đổi mới hoạt động kiểm toán NSDP*. *Tạp chí Kiểm toán*, số 25/2021.
37. Lê Quang Bính. (2007). *Tổ chức kiểm toán hoạt động đối với các DNNN*. Đề tài

cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.

38. Lê Xuân Thiện. (2021). *Kiểm toán hoạt động nâng cao vai trò Kiểm toán Nhà nước trong quản lý tài chính, tài sản công ở Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
39. Luật Kiểm toán Nhà nước. (2015). Luật số 81/2015/QH13, ngày 24/6/2015.
40. Luật Ngân sách Nhà nước. (2015). Luật số 83/2015/QH13, ngày 25/6/2015.
41. Ngô Văn Quý. (2015). *Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong kiểm toán đầu tư dự án công*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
42. Ngô Văn Quý. (2015). *Cơ sở lý luận và thực tiễn xây dựng tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong kiểm toán đầu tư dự án công*. *Tạp chí Kiểm toán*.
43. Nguyễn Đăng Khoa. (2021). *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán ngân hàng do KTNN thực hiện*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Ngoại thương.
44. Nguyễn Đình Thọ. (2011). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. Hà Nội: NXB Lao động – Xã hội.
45. Nguyễn Hữu Phúc. (2009). *Tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN thực hiện*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
46. Nguyễn Lộc. (2021). *Chú trọng các phát hiện mới, nâng cao chất lượng kiểm toán ngân sách địa phương*. *Tạp chí Kiểm toán*.
47. Nguyễn Lương Thuyết. (2020). *Tổ chức kiểm toán hoạt động đối với chi NSNN do KTNN thực hiện*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
48. Nguyễn Mạnh Cường. (2017). *Kiểm toán các dự án ODA do KTNN thực hiện*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
49. Nguyễn Ngọc Bích. (2020). *Trao đổi kinh nghiệm kiểm toán và các phát hiện kiểm toán trong kiểm toán thu, chi NSNN đối với ngân sách địa phương*. *Tạp chí Kiểm toán*.
50. Nguyễn Quang Quỳnh. (2009). *Giáo trình kiểm toán hoạt động*. Hà Nội: NXB Đại học Kinh tế Quốc dân.
51. Nguyễn Thị Minh & cộng sự. (2020). *Hoàn thiện phương pháp và kiểm soát chất lượng trong kiểm toán công tại Việt Nam*. *Tạp chí Kiểm toán Nhà nước*, 25(4), 45–57.
52. Nguyễn Thị Thanh Diệp. (2016). *Hoàn thiện kiểm toán ngân sách địa phương với tăng cường quản lý ngân sách địa phương*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
53. Phan Văn Dũng. (2015). *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán*

doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.

54. Phạm Hồng Thái. (2020). Phương pháp kiểm toán trong đánh giá tính hiệu quả của các dự án đầu tư công. *Tạp chí Kiểm toán*.
55. Phạm Thị Minh Châu. (2020). Xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động trong kiểm toán ngân sách địa phương tại Việt Nam. *Tạp chí Kiểm toán*.
56. Trần Minh & Nguyễn Quang Hợp. (2022). Xây dựng hệ thống tiêu chí kiểm toán trong kiểm toán ngân sách địa phương. *Tạp chí Kiểm toán*.
57. Trần Văn Điệp. (2023). *Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Thương mại.
58. Tuấn, Đ. A. & Nguyễn, N. K. D. (2024). Ảnh hưởng của các yếu tố đến nhu cầu kiểm toán hiệu suất trong khu vực công. *Tạp chí Khoa học Mới nổi*, 1(2), 45–60.
59. Vũ Duy Bắc & Lê Đức Thọ. (2023). *Hoàn thiện Hướng dẫn kiểm toán các dự án có sử dụng vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA)*. Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
60. Vũ Huy Tính. (2003). *Quy trình kiểm toán ngân sách địa phương vào chi sự nghiệp giáo dục, y tế*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
61. Vũ Ngọc Tuấn & Huỳnh Hữu Thọ. (2015). *Xây dựng chương trình kiểm toán ngân sách địa phương*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
62. Vũ Văn Họa. (2006). *Giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán chi thường xuyên NSNN các cấp*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
63. Vương Đình Huệ. (2004). *Chiến lược và giải pháp phát triển hệ thống kiểm toán Việt Nam*. Đề tài cấp Bộ, Kiểm toán Nhà nước.
64. Ngọc Bích. (2020, ngày 4/3). *KTNN trao đổi kinh nghiệm kiểm toán và các phát hiện trong kiểm toán thu, chi NSNN đối với kiểm toán ngân sách địa phương*. Kiểm toán Nhà nước. <https://www.sav.gov.vn>

II. Tài liệu nước ngoài

65. Adams, J. S. (1965). Inequity in social exchange. *Advances in Experimental Social Psychology*, 2, 267–299.
66. Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1984). *Auditing: An integrated approach*. Prentice-Hall.
67. Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.
68. Becker, G. S. (1964). *Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. University of Chicago Press.
69. Boon, K., McKinnon, J., & Ross, P. (2008). Audit service quality in compulsory

- audit tendering: Preparer perceptions and satisfaction. *Accounting Research Journal*, 21(2), 93–122.
70. Brink, V. Z., & Witt, H. (1982). *Modern internal auditing: Appraising operations and controls*. John Wiley & Sons.
71. Brunner, N. (2018). Evaluation of public policies and programs vs performance audit. Cour des comptes (France).
72. Cangiano, M. M., Curristine, T. R., & Lazare, M. M. (2013). *Public financial management and its emerging architecture*. International Monetary Fund.
73. Christensen, M., & Yoshimi, H. (2003). Public sector auditing and institutional arrangements in Japan. *Financial Accountability & Management*, 19(4), 403–424.
74. Daujotaitė, D., & Mačerinskienė, I. (2008). Development of performance audit in public sector. In *Business and Management'2008 Conference Proceedings*.
75. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, “low balling,” and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113–127.
76. Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
77. Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–64.
78. Durkheim, E. (1957). *Professional ethics and civic morals*. Routledge.
79. Ferry, L., & Eckersley, P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector. *Public Money & Management*, 35(3), 203–210.
80. Ferry, L., Eckersley, P., & Zakaria, Z. (2023). Transparency, accountability, and public value creation in supreme audit institutions. *Public Money & Management*, 43(5), 377–391.
81. Fiedler, F. E. (1964). A contingency model of leadership effectiveness. *Advances in Experimental Social Psychology*, 1, 149–190.
82. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.
83. Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
84. Funck, E., & Larsson, O. L. (2021). Blurring boundaries: The impact of collaboration between auditors and auditees in the Swedish public sector. *Financial Accountability & Management*, 37(4), 456–472.
85. GAO. (2021). *Government Auditing Standards (Yellow Book)*. U.S. Government Accountability Office.
86. Herzberg, F. (1959). *The motivation to work* (2nd ed.). Wiley.

87. Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
88. IAASB. (2014). *A framework for audit quality*. International Federation of Accountants.
89. INTOSAI. (2020). *ISSAI 3000 – Standard for performance auditing*.
90. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
91. Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L., & Vakkuri, J. (2001). Performance auditing in local government. *European Accounting Review*, 10(3), 583–599.
92. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., & Pevzner, M. (2013). Audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(S1), 385–421.
93. Kolb, D. A. (1984). *Experiential learning*. Prentice Hall.
94. La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (1998). Law and finance. *Journal of Political Economy*, 106(6), 1113–1155.
95. Lapsley, I., Midwinter, A., & Oldfield, R. (2009). Accrual accounting in the public sector. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.
96. Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). (2011). *Performance auditing*. Edward Elgar.
97. Moore, M. (1995). *Creating public value*. Harvard University Press.
98. Nalewaik, A., & Mills, A. (2015). Project performance audit. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 194, 134–145.
99. OECD. (2014). *Principles of Budgetary Governance*. OECD Publishing.
100. Olaoye, F. O., & Adedeji, A. Q. (2019). Performance audit and budgetary efficiency. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 5(1), 17–22.
101. Palmrose, Z. V. (1988). Auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
102. PEFA Secretariat. (2016). *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) framework*.
103. Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations*. Harper & Row.
104. Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public management reform* (3rd ed.). Oxford University Press.
105. Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or compliance?* Oxford University Press.
106. Porter, B. (1993). Audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49–68.

107. Rest, J. R. (1986). *Moral development*. Praeger.
108. Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2nd ed.). Sage.
109. Shand, D., & Anand, P. (1996). Performance auditing in the public sector. In *Performance auditing and the modernisation of government* (pp. 57–102). OECD.
110. Shah, A. (Ed.). (2007). *Local public financial management*. World Bank Publications.
111. Sharma, N., Low, K. Y., & Davey, H. (2017). Auditor rotation and timeliness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(6), 429–449.
112. von Bertalanffy, L. (1968). *General system theory*. George Braziller.
113. World Bank. (2022). *Public Financial Management Performance Report*. World Bank Group.
114. Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). Big data as complementary audit evidence. *Accounting Horizons*.

DANH MỤC PHỤ LỤC

- Phụ lục 3.1.** Giấy tờ làm việc tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện
- Phụ lục 3.2** Tiêu chí về tính kinh tế
- Phụ lục 3.3.** Về hiệu quả đầu tư các dự án hoàn thành trong số 13 dự án chọn kiểm toán
- Phụ lục 3.4.** Về hiệu quả đầu tư của 12 dự án được chọn kiểm toán qua công tác quyết toán dự án hoàn thành,
- Phụ lục 3.5.** Tiêu chí về tính hiệu quả
- Phụ lục 3.6.** Tiêu chí về tính hiệu lực
- Phụ lục 3.7.** Nội dung làm việc tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện
- Phụ lục 3.8.** Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện
- Phụ lục 3.9.** Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện
- Phụ lục 3.10.** Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện
- Phụ lục 3.11.** Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh D do KTNN khu vực XX thực hiện
- Phụ lục 3.12.** Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh D do KTNN khu vực XX thực hiện
- Phụ lục 3.13.** Nội dung kiểm toán tại cuộc báo cáo KTHĐ quản lý, sử dụng ngân sách tỉnh A do KTNN khu vực X thực hiện
- Phụ lục 3.14.** Cơ sở đề xuất các nhân tố ảnh hưởng
- Phụ lục 3.15.** Kết quả kiểm định độ tin cậy và thống kê tổng hợp
- Phụ lục 3.16.** Thống kê mô tả các biến quan sát ($N = 345$)
- Phụ lục 3.17.** Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA)
- Phụ lục 3.18.** Ma trận tương quan giữa các biến nghiên cứu ($N = 345$)
- Phụ lục 3.19.** Kết quả phân tích hồi quy bội
- Phụ lục 3.20.** Quyết toán chi NSDP năm 2020.
- Phụ lục 3.21.** Đánh giá tiêu chí kiểm toán
- Phụ lục 3.22.** Thuyết Minh các phát hiện sai sót khác
- Phụ lục 3.23.** Công tác quản lý, khai thác sử dụng công trình hiệu quả đảm bảo mục tiêu đầu tư dự án.

Phụ lục 3.24. Cân đối NSDP Tỉnh A năm $N+2$

Phụ lục 3.25. Mẫu biểu số 62/CK-NSNN địa phương theo TT số 343/2016/TT-BTC ngày 30/12/2016 hướng dẫn thực hiện công khai NSNN đối với các cấp ngân sách

Phụ lục 3.26. Mẫu biểu số 64/CK-NSNN: Quyết toán chi NSDP, chi ngân sách cấp tỉnh và chi ngân sách huyện theo cơ cấu chi năm...

Phụ lục 3.27. Mẫu biểu số 66/CKNSNN quyết toán chi ngân sách cấp tỉnh theo cho từng cơ quan, tổ chức năm.

Phụ lục 3.28. Mẫu biểu số 66/CK-NSNN quyết toán chi ngân sách cấp tỉnh theo từng cơ quan, tổ chức năm...

Phụ lục 3.29. Mẫu biểu Thuyết minh kiến nghị thu hồi, giảm chi ngân sách nhà nước.

Phụ lục 3.30. Bảng tổng hợp kiến nghị thu hồi và giảm chi ngân sách nhà nước

Phụ lục 3.31. Quyết toán chi NSDP năm 2022

Phụ lục 3.32. Biểu số 65/CK_NSNN quyết toán chi ngân sách cấp tỉnh theo từng lĩnh vực năm...

Phụ lục 3.33. Danh sách chuyên gia tham dự phỏng vấn

Phụ lục 3.34. Bảng câu hỏi phỏng vấn

Phụ lục 3.35: Kế hoạch kiểm toán theo Quyết định 01/2020/QĐ-KTNN

Phụ lục 3.36. Phiếu điều tra về KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN thực hiện

Phụ lục 3.37. Kết quả mô hình hồi quy

Phụ lục 4.1. Tiêu chí thang điểm đánh giá hoạt động tiết kiệm trong chi thường xuyên của KTHĐ

Phụ Lục 4.2. Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực theo chức năng chi tiêu NSDP

Phụ lục 4.3. Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực ban hành chính sách liên quan đến ngân sách địa phương

Phụ lục 4.4. Tiêu chí kiểm toán tính hiệu lực quản lý hoạt động để gia tăng hiệu quả

Phụ lục 4.5. Tiêu chí đánh giá tính hiệu lực trong trách nhiệm giải trình của NSDP về chi ngân sách

PHỤ LỤC

Phụ lục 3.4. về hiệu quả đầu tư của 12 dự án được chọn kiểm toán qua công tác quyết toán dự án hoàn thành,

												Phụ lục số 11/BCKT-KTHĐ
HIỆU QUẢ ĐẦU TƯ CÁC DỰ ÁN HOÀN THÀNH TRONG SỐ 12 DỰ ÁN CHỌN KIỂM TOÁN												
QUA CÔNG TÁC QUYẾT TOÁN DỰ ÁN HOÀN THÀNH												
												Đơn vị tính: triệu đồng
Số TT	Chi tiêu	Tổng dự toán được phê duyệt	Giá trị quyết toán A-B	Giá trị đề nghị quyết toán dự án hoàn thành	Giá trị phê duyệt quyết toán	Giá trị tiết kiệm qua công tác thẩm tra, phê duyệt quyết toán		Thời gian lập quyết toán dự án hoàn thành của chủ đầu tư		Thời gian thẩm tra phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành của cơ quan tài chính		Ghi chú
						Số tiền	%	Chậm dưới 3 tháng	Chậm từ 3 tháng trở lên	Chậm dưới 3 tháng	Chậm từ 3 tháng trở lên	
A	B	1	2	3	4	5=4-3	6=5/3	7	8	9	10	11
I Dự án xây dựng trường học												
1	Nhà học, nhà hiệu bộ, phòng học chức năng và các hạng mục phụ trợ trường	14.346	12.847	12.847	12.816	-31	-0,24%	x		x		Đang trong thời gian bảo hành công trình, đến 25/12/2020 hết bảo hành
II Dự án giao thông												
1	Sửa chữa, nâng cấp tuyến đường	16.889	14.976	14.976	14.969	-7,0	-0,05%	x		x		Thời gian bảo hành công trình đã hết từ 10/9/2020
III Dự án Hạ tầng kỹ thuật												
1	Nâng cấp, cải tạo hệ thống thoát nước, rãnh thoát nước	14.996	14.706	14.706	14.667	-39	-0,27%	x		x		Thời gian bảo hành công trình đã hết từ 19/12/2019
2	Cải tạo khu vui chơi thiếu niên nhi đồng	12.258	12.053	12.053	11.997	-56	-0,46%	x		x		Đang trong thời gian bảo hành công trình, đến 28/05/2021 hết bảo hành
3	Nâng cấp, cải tạo vỉa hè, cống thoát nước phía Bắc	22.377	20.719	20.719	20.376	-343	-1,66%	x		x		Đang trong thời gian bảo hành công trình, đến 27/12/2020 hết bảo hành
4	Hạ tầng kỹ thuật nhóm nhà	18.763	18.031	18.031	17.912	-119,0	-0,66%	x		x		Đang trong thời gian bảo hành công trình, đến 05/12/2020 hết bảo hành
5	Nâng cấp, cải tạo và làm mới bổ sung hệ thống hạ tầng kỹ thuật khu dân cư(Km150+100)	62.825	51.705	51.705	51.521	-184,0	-0,36%	x		x		Thời gian bảo hành công trình đã hết từ 12/10/2020

Phụ lục 3.20 . Quyết toán chi NSDP năm 2020.

							Phụ lục số 07.3/BCKT-KTHĐ
QUYẾT TOÁN CHI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG NĂM 2020							
							Đơn vị tính: Triệu đồng
TT	Chi tiêu	Dự toán năm 2020		Thực hiện năm 2020	So sánh TH/DT (%)		Cơ cấu %
		Tình giao	HĐND quyết định		Tình giao	HĐND quyết định	
A	CHI CÂN ĐỐI NGÂN SÁCH (chưa gồm chi nộp NS cấp trên)	4.158.237	5.552.606	4.794.969	115,3%	86,4%	100,0%
I	CHI ĐẦU TƯ PHÁT TRIỂN	2.662.765	3.965.591	2.791.431	104,8%	70,4%	58,2%
1	Chi đầu tư phát triển cho chương trình dự án theo lĩnh vực	2.662.765	3.949.585	2.788.692	104,7%	70,6%	99,9%
1.1	Chi an ninh - quốc phòng			19.151			0,7%
1.2	Chi Giáo dục - đào tạo và dạy nghề		0	336.398			12,1%
1.3	Chi Khoa học và công nghệ			0			0,0%
1.3	Chi Y tế, dân số và gia đình			7.593			0,3%
1.4	Chi Văn hóa thông tin - thể thao			24.726			0,9%
1.5	Chi Phát thanh, truyền hình, thông tấn			1.149			0,0%
1.6	Chi Bảo vệ môi trường			10.573			0,4%
1.7	Chi các hoạt động kinh tế			2.330.400			83,6%
	Trong đó Ghi thu, ghi chi						
1.9	Chi Bảo đảm xã hội						0,0%
1.8	Chi hoạt động của các cơ quan QLNN, Đảng, Đoàn thể			58.336			2,1%
1.9	Chi lĩnh vực khác			366			0,0%
2	Chi đầu tư phát triển khác		16.006	2.739			0,1%
II	CHI THƯỜNG XUYÊN	1.404.675	1.340.221	1.385.402	98,6%	103,4%	28,9%
2.1	Chi quốc phòng	21.311	30.555	26.850	126,0%	87,9%	1,9%
2.2	Chi an ninh và trật tự an toàn xã hội	4.386	7.381	9.471	215,9%	128,3%	0,7%
2.3	Chi Giáo dục - đào tạo và dạy nghề	523.703	530.673	531.825	101,6%	100,2%	38,4%
2.4	Chi Khoa học và công nghệ		696	251		36,0%	0,0%
2.5	Chi Y tế, dân số và gia đình	78.784	78.849	72.208	91,7%	91,6%	5,2%
2.6	Chi Văn hóa thông tin - thể thao	18.248	18.663	14.154	77,6%	75,8%	1,0%
2.7	Chi Phát thanh, truyền hình, thông tấn			8.383			0,6%
2.9	Chi Bảo vệ môi trường	216.361	131.967	80.104	37,0%	60,7%	5,8%
2.10	Chi các hoạt động kinh tế	153.644	176.851	196.334	127,8%	111,0%	14,2%
2.11	Chi hoạt động của các cơ quan QLNN, Đảng, Đoàn thể	278.013	274.833	280.237	100,8%	102,0%	20,2%
2.12	Chi Bảo đảm xã hội	49.640	61.769	121.643	245,1%	196,9%	8,8%
2.13	Chi khác	23.555	27.984	43.942	186,6%	157,0%	3,2%
III	Chi cho vay vốn ủy thác cho NHCS	10.000	11.000	11.500	115,0%	104,5%	0,2%
IV	Các nhiệm vụ chi khác			0			
V	Dự phòng ngân sách	80.797	150.077	0			
VI	Chi dự phòng tăng lương		85.717				
VII	CHI CHUYỂN NGUỒN			606.636			12,7%
B	CHI BỔ SUNG CHO NS CẤP DƯỚI	0	0	195.766			100,0%
1	Bổ sung cân đối			130.602			66,7%
2	Bổ sung có mục tiêu			65.164			33,3%
C	CHI NỘP NS CẤP TRÊN			33.851			
	Tổng (A+B+C)	4.158.237	5.552.606	5.024.586			100,0%

Phụ lục 3.21. Đánh giá tiêu chí kiểm toán

ĐÁNH GIÁ TIÊU CHÍ KIỂM TOÁN		Phụ lục số 08/BCKT-KTHD		
TT	Tiêu chí kiểm toán	Đạt	Đạt 1 phần	Không đạt
I	- Nội dung kiểm toán số 1: Đánh giá hoạt động quản lý, tổ chức thu ngân sách tỉnh A đảm bảo kịp thời, khai thác tốt nguồn thu trên địa bàn để hoàn thành mức cao nhất dự toán thu ngân sách.			
	Tiêu chí kiểm toán 1.1: Hoạt động lập, thẩm định và giao dự toán thu ngân sách cấp huyện đảm bảo:			
	(i) Thực hiện kịp thời, bao quát hết nguồn thu phát sinh trên địa bàn;		x	
	(ii) Có tính tích cực, khả thi và phù hợp với tốc độ phát triển kinh tế của địa phương, định hướng phân dẫu tăng thu ngân sách của tỉnh, của trung ương		x	
	(iii) Về quản lý và sử dụng các khoản tạm thu, tạm giữ, tiền gửi, các khoản thu khác.		x	
2	(iv)Về quản lý các khoản thu tại các đơn vị sự nghiệp		x	
	Tiêu chí kiểm toán 1.2: Hoạt động quản lý, tổ chức thu ngân sách của Thành phố đảm bảo:		x	
	(i) Quản lý đầy đủ các tổ chức, cá nhân kinh doanh, các khoản thu trên địa bàn;		x	
	(ii) Thực hiện kiểm tra theo cơ chế quản lý rủi ro về thuế, phát hiện và xử lý kịp thời các hành vi vi phạm của người nộp thuế;		x	
	(iii) Thực hiện các biện pháp quản lý nợ thuế, tập trung dồn đốc thu hồi nợ đọng gắn với trách nhiệm của cán bộ thực hiện;		x	
II	(iv) Phối hợp chặt chẽ giữa cơ quan thuế và các cấp, các ngành.		x	
	- Nội dung kiểm toán số 2: Đánh giá hoạt động quản lý, điều hành chi ngân sách thành phố có đảm bảo sử dụng nguồn kinh phí được giao tiết kiệm, hiệu quả, trong phạm vi dự toán được giao và hoàn thành các nhiệm vụ trọng tâm của địa phương.			
	Tiêu chí kiểm toán 2.1: Hoạt động lập, thẩm định, phân bổ và giao dự toán ngân sách chi thường xuyên của thành phố đảm bảo:			
	(i) Xác định thứ tự ưu tiên bố trí kinh phí thực hiện các nhiệm vụ chi thường xuyên phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương (trên cơ sở quy định về phân cấp ngân sách, mục đích sử dụng nguồn kinh phí, các lĩnh vực chỉ trọng tâm theo định hướng của Tỉnh và trung ương);		x	
	(ii) Đảm bảo đúng đối tượng, chế độ, định mức phù hợp với quy định.		x	
2	Tiêu chí kiểm toán 2.2:			
3	(i) Hoạt động quản lý chi thường xuyên ngân sách thành phố đảm bảo bám sát dự toán được duyệt, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả và đảm bảo quy định các nguồn kinh phí trong phạm vi dự toán được giao;		x	
	(ii) Hoạt động quản lý và sử dụng các nguồn thu, chi sự nghiệp tại các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp có đảm bảo đúng quy định, tiết kiệm, hiệu quả;		x	
	(iii) Các giải pháp tiết kiệm chi thường xuyên, đồng thời chủ động rà soát, điều chỉnh, cắt giảm những nhiệm vụ chi không cần thiết hoặc không phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương.		x	
	Tiêu chí kiểm toán 2.3: (i) Công tác quyết toán ngân sách cấp huyện đảm bảo đầy đủ cơ sở để phân tích, đánh giá việc thực hiện dự toán thu, nhiệm vụ chi ngân sách có được thực hiện phù hợp với mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội của địa phương và qua đó điều chỉnh kịp thời cho hoạt động quản lý, điều hành ngân sách các năm tiếp theo.		x	
	- Nội dung kiểm toán số 3: Đánh giá hoạt động phân bổ, giao kế hoạch vốn đầu tư công; quản lý, sử dụng vốn đầu tư vốn đầu tư công; việc quyết toán dự án hoàn thành; việc xác định nợ xây dựng cơ bản, công tác tổng hợp, phân loại và tham mưu xử lý nợ đọng xây dựng cơ bản của thành phố Hạ Long.			
III	Tiêu chí kiểm toán 3.1: Hoạt động phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư ngân sách cấp huyện đảm bảo:			
	(i) Tuân thủ quy định trong bố trí vốn, phù hợp nhu cầu về vốn, đáp ứng tiến độ thực hiện của các dự án; đảm bảo thứ tự ưu tiên, không dãn trải theo đúng Luật đầu tư công;		x	
	(ii) Kế hoạch vốn được điều chỉnh kịp thời, phù hợp với khả năng cân đối ngân sách của thành phố		x	
	Tiêu chí kiểm toán 3.2: Hoạt động quản lý vốn đầu tư ngân sách cấp huyện đảm bảo			
	(i) Công tác lập, thẩm định và phê duyệt chủ trương đầu tư và dự án đầu tư; việc lập, thẩm định và phê duyệt thiết kế, dự toán; công tác tổ chức đấu thầu, lựa chọn nhà thầu; thương thảo và ký kết hợp đồng, thực hiện hợp đồng phù hợp với quy định hiện hành, đảm bảo vốn đầu tư được sử dụng tiết kiệm, hiệu quả, không thất thoát, lãng phí vốn ngân sách.		x	
3	(ii) Chấp hành đúng các quy định trong triển khai thực hiện dự án đầu tư, quản lý chi phí đầu tư nhằm đảm bảo tiết kiệm, hiệu quả, không thất thoát, lãng phí; công trình được đầu tư đúng tiến độ cam kết.		x	
	Tiêu chí kiểm toán 3.3: Đánh giá công tác quyết toán dự án hoàn thành của thành phố Hạ Long có đảm bảo:			
	(i) Lập, thẩm tra, phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành kịp thời, đúng quy định, dự án sau khi phê duyệt quyết toán không còn thất thoát lãng phí.		x	
	(ii) Các sai phạm được phát hiện kịp thời và xác định rõ trách nhiệm của tổ chức, cá nhân có liên quan trong quá trình thực hiện đầu tư dự án để rút kinh nghiệm, nâng cao hiệu quả công tác quản lý vốn đầu tư.		x	
	Tiêu chí kiểm toán số 3.4: Việc xác định nợ xây dựng cơ bản, công tác tổng hợp, phân loại và tham mưu xử lý nợ đọng xây dựng cơ bản:			
4	(i) Các chủ đầu tư thực hiện báo cáo danh mục và số nợ đọng XD/CB kịp thời, chính xác;		x	
	(ii) Phòng TC-K thực hiện tổng hợp và tham mưu giải pháp xử lý nợ đọng XD/CB trên địa bàn kịp thời, chính xác.			x

Phụ lục 3.22. Thuyết Minh các phát hiện sai sót khác

Phụ lục số 06/BCKT-			
THUYẾT MINH CÁC PHÁT HIỆN SAI SÓT KHÁC			
Qua kiểm toán hoạt động quản lý, sử dụng ngân sách			
			Đơn vị tính: Đồng
STT	Đơn vị/Chỉ tiêu	Số tiền	Thuyết minh nguyên nhân
	Tổng cộng	1.537.643.000	
1	Ban quản lý dự án đầu tư xây dựng	742.043.000	
	Cải tạo, chỉnh trang, mở rộng,	742.043.000	Xác định lại khối lượng một số hạng mục không thi công
2	Phòng TCKH	795.600.000	
	Hỗ trợ tiền thuê nhà các hộ dân	795.600.000	Theo dõi thu hồi số tiền đã chi hỗ trợ tiền thuê nhà các hộ dân trong đã quyết toán năm 2020 chưa đúng quy định và xử lý theo quy định của pháp luật

Phụ lục 3.23. Công tác quản lý, khai thác sử dụng công trình hiệu quả đảm bảo mục tiêu đầu tư dự

						Phụ lục số 21/BCKTHĐ-NSTPUB					
CÔNG TÁC QUẢN LÝ, KHAI THÁC SỬ DỤNG CÔNG TRÌNH HIỆU QUẢ ĐẢM BẢO MỤC TIÊU ĐẦU TƯ DỰ ÁN											
STT	Dự án	Chủ đầu tư	Quy hoạch		Quá trình đầu tư		Mục tiêu đầu tư		Hiệu quả sử dụng		
			Đạt	Không đạt	Đã hoàn thành	Dừng, giãn, hoãn	Đạt	Không đạt	Đạt	Không đạt	
A	MÔI TRƯỜNG										
1		UBND		x	x			x		x	
B	NHÀ VĂN HÓA										
1		UBND	x		x			x		x	
2		UBND	x		x			x		x	
3		UBND	x		x			x		x	
4		UBND	x		x			x		x	
C	CƠ SỞ HẠ TẦNG										
1		UBND	x		x		x		x		
2		UBND	x		x		x		x		
3		UBND	x		x		x		x		
4		UBND	x		x		x		x		
5		UBND	x		x			x		x	
6		UBND	x			x		x		x	
7		UBND	x		x			x		x	
8		UBND	x		x		x		x		
D	ĐƯỜNG GIAO THÔNG										
1		UBND	x		x		x		x		
2		UBND	x		x		x		x		
3		UBND	x		x		x		x		
	TỔNG CỘNG		15	1	15	1	8	8	8	8	

Phụ lục 3.24. Cân đối NSDP Tỉnh A năm N+2

UBND TỈNH A			Biểu số 62/CK-NSNN	
CÂN ĐỐI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG NĂM N+2 Tỉnh A				
(Kèm theo Quyết định số /QĐ-UBND ngày /12/2023 của Ủy ban nhân dân tỉnh)				
			Đơn vị: Triệu đồng	
STT	NỘI DUNG	DỰ TOÁN	QUYẾT TOÁN	SO SÁNH (%)
A	TỔNG NGUỒN THU NSDP	32.449.064	47.603.598	147
1	Thu ngân sách địa phương được hưởng theo phân cấp	31.365.640	28.347.367	90
-	Thu NSDP hưởng 100%	21.364.600	19.356.511	91
-	Thu NSDP hưởng từ các khoản thu phân chia	10.001.040	8.990.856	90
2	Thu bổ sung từ NSTW	1.083.424	1.077.909	99
-	Thu bổ sung cân đối			
-	Thu bổ sung có mục tiêu	1.083.424	1.077.909	99
3	Thu từ quỹ dự trữ tài chính			
4	Thu kết dư		2.403.184	
5	Thu chuyển nguồn từ năm trước chuyển sang		15.353.935	
B	TỔNG CHI NSDP	32.738.064	45.286.933	138
I	Chi cân đối NSDP	31.333.165	26.404.496	84
1	Chi đầu tư phát triển	15.782.865	15.056.522	95
2	Chi thường xuyên	12.198.495	11.337.816	93
3	Chi trả nợ lãi các khoản do chính quyền địa phương vay	9.168	8.558	93
4	Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính	1.600	1.600	100
5	Dự phòng ngân sách	1.163.430		0
6	Chi tạo nguồn, điều chỉnh tiền lương	2.177.607		0
II	Chi từ nguồn ngân sách Trung ương bổ sung có mục tiêu	1.372.424	546.183	40
III	Chi chuyển nguồn sang năm sau		17.818.594	
C	BỘI CHI NSDP/BỘI THU NSDP/KẾT DƯ NSDP		2.339.539	
D	CHI TRẢ NỢ GỐC CỦA NSDP	32.475	30.988	95
1	Từ nguồn vay để trả nợ gốc			
2	Từ nguồn bội thu, tăng thu, tiết kiệm chi, kết dư ngân sách cấp tỉnh	32.475	30.988	95
Đ	TỔNG MỨC VAY CỦA NSDP			
1	Vay để bù đắp bội chi			
2	Vay để trả nợ gốc			
E	TỔNG MỨC DƯ NỢ VAY CUỐI NĂM CỦA NSDP	563.934	400.830	71

Phụ lục 3.25. Mẫu biểu số 62/CK-NSNN địa phương theo TT số 343/2016/TT-BTC ngày 30/12/2016 hướng dẫn thực hiện công khai NSNN đối với các cấp ngân sách

UBND TỈNH, THÀNH PHỐ...		Biểu số 62/CK-NSNN		
CÂN ĐỐI NSDP NĂM...				
Đơn vị: Triệu đồng				
STT	NỘI DUNG	DỰ TOÁN	QUYẾT TOÁN	SO SÁNH (%)
A	TỔNG NGUỒN THU NSDP			
1	Thu NSDP được hưởng theo phân cấp			
-	Thu NSDP được hưởng 100%			
-	Thu NSDP hưởng từ các khoản thu phân chia			
2	Thu bổ sung từ NSTW			
-	Thu bổ sung cân đối			
-	Thu bổ sung có mục tiêu			
3	Thu từ quỹ dự trữ tài chính			
4	Thu kết dư			
5	Thu chuyển nguồn từ năm trước chuyển sang			
B	TỔNG CHI NSDP			
I	Chi cân đối NSDP			
1	Chi đầu tư phát triển			
2	Chi thường xuyên			
3	Chi trả nợ lãi các khoản do chính quyền địa phương vay			
4	Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính			

5	Dự phòng ngân sách			
6	Chi tạo nguồn, điều chỉnh tiền lương			
II	Chi các chương trình mục tiêu			
1	Chi các chương trình mục tiêu quốc gia			
2	Chi các chương trình mục tiêu, nhiệm vụ			
III	Chi chuyển nguồn sang năm sau			
C	BỘI CHI NSDP/ BỘI THU NSDP/KẾT DƯ NSDP			
D	CHI TRẢ NỢ GỐC CỦA NSDP			
1	Từ nguồn vay để trả nợ gốc			
2	Từ nguồn bội thu, tăng thu, tiết kiệm chi, kết dư ngân sách cấp tỉnh			
Đ	TỔNG MỨC VAY CỦA NSDP			
1	Vay để bù đắp bội chi			
2	Vay để trả nợ gốc			
E	TỔNG MỨC DƯ NỢ VAY CUỐI NĂM CỦA NSDP			

Phụ lục 3.26. *Mẫu biểu số 64/CK-NSNN: Quyết toán chi NSDP, chi ngân sách cấp tỉnh và chi ngân sách huyện theo cơ cấu chi năm...*

Đơn vị: Triệu đồng

[illegible]

Phụ lục 3.27. Mẫu biểu số 66/CKNSNN quyết toán chi ngân sách cấp tỉnh theo cho từng cơ quan, tổ chức nămĐơn vị: Triệu đồng

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

Phụ lục 3.28. Mẫu biểu số 66/CK-NSNN quyết toán chi ngân sách cấp tỉnh theo từng cơ quan, tổ chức năm...

Đơn vị: Triệu đồng

[illegible]

[illegible]

[illegible]

Phụ lục 3.29. Mẫu biểu Thuyết minh kiến nghị thu hồi, giảm chi ngân sách nhà nước.

				Phụ lục số 05a/BCKT-KTHĐ
THUYẾT MINH KIẾN NGHỊ THU HỒI, GIẢM CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC				
Qua kiểm toán hoạt động quản lý, sử dụng ngân sách thành phố X tỉnh A				
				<i>Đơn vị tính: Đồng</i>
STT	Đơn vị/Chi tiêu	Số tiền	Thuyết minh nguyên nhân	Ghi chú
	Tổng cộng	35.101.949.700		
I	Thu hồi, nộp NSNN các khoản chi sai quy định	252.004.000		
1	Trường THPT	252.004.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công các hạng mục lắp dựng dàn giá; xây cống thoát nước; sơn tường, cột.	
II	Kinh phí thừa hết nhiệm vụ chi	97.922.700	Các khoản bổ sung hỗ trợ có mục tiêu, kinh phí Chương trình MTQG còn thừa hết nhiệm vụ chi theo quy định tại điểm d khoản 2 Điều 9 Thông tư số 342/2016/TT-BTC	
1	Nộp trả Ngân sách thành phố	97.922.700		
1.1		52.800.200	Kinh phí chi Đại hội Đảng hết nhiệm vụ chi nộp ngân sách cấp trên theo quy định	
1.2		17.146.000	Kinh phí chi Đại hội Đảng hết nhiệm vụ chi nộp ngân sách cấp trên theo quy định	
1.3		11.438.000	Kinh phí xây dựng chương trình NTM hết nhiệm vụ chi nộp ngân sách cấp trên theo quy định	
		15.949.000	Kinh phí chi Đại hội Đảng hết nhiệm vụ chi nộp ngân sách cấp trên theo quy định	
1.4		589.500	Kinh phí bảo đảm trật tự ATGT năm 2020 hết nhiệm vụ chi nộp ngân sách cấp trên theo quy định	
III	Giảm thanh toán năm sau	2.173.683.000		
1	Đường nối Khu Công nghiệp	153.378.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công hạng mục làm lớp móng đá dăm đen loại 1 dày 18cm	
2	Cải tạo nâng cấp quốc lộ	438.025.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công các hạng mục sản xuất bê tông nhựa, hạng mục lát vỉa hè; hạng mục cống hộp và hạng mục chi phí tư vấn giám sát và chi phí QLDA	
3	Đường đầu nối Quốc lộ	219.431.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công phần cầu bản 2x10m; phần nền, mặt đường	
4	Dự án Cảng cá tại phường	159.159.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công	
5	Cải tạo, chỉnh trang, mở rộng, khắc phục ô nhiễm môi trường đường	857.747.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công	
6	Cải tạo chỉnh trang trục đường EC phường	57.261.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công hạng mục hộp nối cáp ngầm trung thế 24kv và hạng mục ống ghen	
7	Cải tạo, chỉnh trang đường	84.818.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công hạng mục cáp ngầm trung thế; hạng mục hồ kéo cáp	
8	Cải tạo, chỉnh trang đường	203.864.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ hoàn công các hạng mục Đệm đá mặt lòng gá và hạng mục BTXM M150 đá 2x4 lòng gá	
IV	Giảm giá giá trị hợp đồng còn lại	32.578.340.000		
1	Dự án Cải tạo, chỉnh trang đường	1.312.510.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công	
2	Dự án Cảng cá tại phường	6.250.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công	
3	Cải tạo, chỉnh trang, mở rộng, khắc phục ô nhiễm môi trường đường	8.222.548.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công	
4	Cải tạo, chỉnh trang các tuyến phố nhánh	16.571.818.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công các hạng mục nền mặt đường; hạng mục an toàn giao thông; hạng mục bó vỉa; hạng mục cống hộp, cống thoát nước và chi phí tư vấn giám sát và chi phí QLDA	
5	Xây dựng vỉa hè dành cho người đi bộ từ ngã 3	1.140.010.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công các hạng mục: Nền mặt đường; hạng mục cây xanh; hạng mục cáp và hồ gá; hạng mục chi phí tư vấn giám sát và chi phí QLDA	
6	Cải tạo chỉnh trang trục đường	3.160.763.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công các hạng mục rãnh tam giác; hạng mục hệ thống thoát nước; hạng mục đường dây trung thế; hạng mục chiếu sáng; phần rãnh hồ gá dự phòng và phần đường dây hạ thế	
7	Cải tạo, chỉnh trang đường	1.072.527.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công các hạng mục: Nền mặt đường; rãnh tam giác; Phần xây dựng đường dây 24KV; phần rãnh cáp ngầm; Hạng mục lắp đặt hệ thống dây cáp và chi phí tư vấn giám sát, chi phí QLDA	
8	Đường đầu nối đường tỉnh	772.216.000	Tính toán lại theo thiết kế bản vẽ thi công các hạng mục Nền, mặt đường; hạng mục cây xanh, vỉa hè; hạng mục cống hộp; Hạng mục hệ thống thoát nước và hạng mục chi phí tư vấn giám sát và chi phí QLDA	
9	Đường đầu nối Quốc lộ	9.059.000	Tính toán lại chi phí tư vấn giám sát và chi phí QLDA	
10	Cải tạo, chỉnh trang đường	310.639.000	Tính toán lại khối lượng theo thiết kế bản vẽ thi công các hạng mục phần mặt đường; hạng mục thoát nước; hạng mục cấp nước; phần đường dây trung thế, ống ghen và chi phí tư vấn giám sát và chi phí QLDA	

Phụ lục 3.30. Bảng tổng hợp kiến nghị thu hồi và giảm chi ngân sách nhà nước

BẢNG TỔNG HỢP KIẾN NGHỊ THU HỒI VÀ GIẢM CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC												Phụ lục số 05/BCKT-KTHĐ
Qua kiểm toán hoạt động quản lý, sử dụng ngân sách thành phố X Tỉnh A												
												đơn vị: đồng
TT	Chi tiêu	Tổng số	Thu hồi, nộp NS các khoản chi sai quy định		Thu hồi cho vay, tạm ứng sai quy định		Thu hồi kinh phí thừa		Giảm dự toán, giảm thanh toán năm sau		Giảm giá hợp đồng còn lại	Thu hồi, nộp khác
	Đơn vị		Thường xuyên	XDCB	Thường xuyên	XDCB	Thường xuyên	XDCB	Thường xuyên	XDCB		
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	Các cơ quan tổng hợp	97.333.200					85.895.200	11.438.000	0	0	0	0
1	Phòng TCKH	0										
2	Các phường, xã	97.333.200					85.895.200	11.438.000				
2.1	Phường	52.800.200					52.800.200					
2.2	Xã 1	17.146.000					17.146.000					
2.3	Xã 2	27.387.000					15.949.000	11.438.000				
II	Các đơn vị kiểm tra, đối chiếu	589.500					589.500					
1	Phường 3	589.500					589.500					
III	Các chủ đầu tư, Ban QLDA	35.004.027.000		252.004.000						2.173.683.000	32.578.340.000	
1	Ban quản lý dự án đầu tư xây dựng công trình	35.004.027.000		252.004.000						2.173.683.000	32.578.340.000	
	Tổng cộng	35.101.949.700		252.004.000			86.484.700	11.438.000		2.173.683.000	32.578.340.000	

Phụ lục 3.31. Quyết toán chi NSDP năm 2022

Phụ lục số 07.3/BCKT-NSDP									
QUYẾT TOÁN CHI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG NĂM 2022									
Đơn vị: Triệu đồng									
STT	Nội dung chi	Dự toán năm 2022		Thực hiện năm 2022			So sánh QT/DT(%)		Cơ cấu
		TW giao	HDND quyết định	Số báo cáo	Số kiểm toán	Chênh lệch	TW giao	HDND quyết định	
A	B	1	2	3	4	5 = 4 - 3	6	7	8
	TỔNG SỐ	12.127.576	14.624.976	24.081.061	24.081.061	-	199	165	100
A	CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC	10.545.671	13.043.071	12.268.044	12.268.044	-	116	94	51
I	Chi đầu tư phát triển	1.869.690	4.232.209	4.417.339	4.417.339		236	104	18
I.1	Đầu tư cho các dự án theo các lĩnh vực			4.346.208	4.346.208				
1	Chi quốc phòng			71.666	71.666				
2	Chi an ninh và trật tự, an toàn xã hội			53.033	53.033				
3	Chi Giáo dục - đào tạo và dạy nghề			727.584	727.584				
4	Chi Khoa học và công nghệ			4.321	4.321				
5	Chi y tế, dân số và gia đình			164.561	164.561				
6	Chi văn hóa thông tin			142.878	142.878				
7	Chi phát thanh, truyền hình, thông tấn			1.433	1.433				
8	Chi thể dục thể thao			18.390	18.390				
9	Chi Bảo vệ môi trường			6.217	6.217				
10	Chi các hoạt động kinh tế			2.945.862	2.945.862				
10.1	Chi giao thông vận tải			1.951.595	1.951.595				
10.2	Chi nông, lâm ngư nghiệp và thủy lợi, thủy sản			229.568	229.568				
11	Chi hoạt động của các cơ quan quản lý nhà nước, Đảng, Đoàn thể			196.590	196.590				
12	Chi đảm bảo xã hội			13.672	13.672				
II.2	Chi đầu tư và hỗ trợ vốn cho các doanh nghiệp cung cấp sản phẩm, dịch vụ công ích do nhà nước đặt hàng; các tổ chức kinh tế			32.131	32.131				
III.3	Chi đầu tư phát triển khác theo quy định của pháp luật			39.000	39.000				
II	Chi dự trữ quốc gia								
III	Chi thường xuyên các lĩnh vực	8.465.374	8.548.701	7.846.653	7.846.653	-	93	92	33
1	Chi quốc phòng			155.514	155.514				
2	Chi an ninh và trật tự, an toàn xã hội			112.817	112.817				
3	Chi giáo dục, đào tạo và dạy nghề	4.188.784	4.111.484	3.568.159	3.568.159		85	87	
4	Chi Khoa học và công nghệ	19.269	19.269	20.084	20.084		104	104	
5	Chi y tế, dân số và gia đình			850.082	850.082				
6	Chi văn hóa thông tin			76.207	76.207				
7	Chi phát thanh, truyền hình, thông tấn			50.865	50.865				
8	Chi thể dục thể thao			31.472	31.472				
9	Chi Bảo vệ môi trường	109.606	110.476	98.076	98.076		89	89	
10	Chi các hoạt động kinh tế			692.611	692.611				
10.1	Chi giao thông vận tải			205.984	205.984				
10.2	Chi nông, lâm ngư nghiệp và thủy lợi, thủy sản			190.069	190.069				
11	Chi hoạt động của các cơ quan quản lý nhà nước, Đảng, đoàn thể			1.798.338	1.798.338				
12	Chi đảm bảo xã hội			370.058	370.058				
13	Các khoản chi khác theo quy định của pháp luật			22.372	22.372				
IV	Chi trả lãi, phí tiền vay	5.500	5.500	2.752	2.752		50	50	
1	Trả lãi, phí vay trong nước			2.752	2.752				
	Trong đó: Chi trả lãi, phí vay của địa phương từ nguồn cho vay lại của Chính phủ			2.717	2.717				
V	Chi viện trợ								
VI	Chi cho vay								
1	Cho vay từ nguồn vốn trong nước (không bao gồm cho vay ngoài nước)								
2	Cho vay từ nguồn vốn ngoài nước (không bao gồm cho vay ngoài nước)								
3	Cho vay ngoài nước								
4	Cho vay khác								
VII	Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính	1.300	1.300	1.300	1.300		100	100	0,01
VIII	Dự phòng ngân sách	209.307	260.861						
B	CHI CHUYỂN GIAO NGÂN SÁCH			8.036.499	8.036.499				33
I	Chi bổ sung cho ngân sách cấp dưới			7.843.172	7.843.172				
1	Bổ sung cân đối			6.310.697	6.310.697				
2	Bổ sung có mục tiêu			1.532.476	1.532.476				
	- Bảng nguồn vốn trong nước			1.527.476	1.527.476				
	- Bảng nguồn vốn ngoài nước			5.000	5.000				
II	Chi nộp ngân sách cấp trên			193.327	193.327				
III	Chi hỗ trợ các địa phương khác								
C	CHI CHUYỂN NGUỒN			3.764.625	3.764.625				16
1	Chi chuyển nguồn			3.764.625	3.764.625				
D	CHI TRẢ NỢ GỐC			11.893	11.893				0
	Trả nợ gốc vay trong nước			11.893	11.893				
	Trong đó: Chi trả nợ gốc vay của địa phương từ nguồn cho vay lại của Chính phủ			10.903	10.903				

Phụ lục 3.32. Biểu số 65/CK_NSNN quyết toán chi ngân sách cấp tỉnh theo từng lĩnh vực năm...

Đơn vị: Triệu đồng

STT	NỘI DUNG	DỰ TOÁN	QUYẾT TOÁN	SỐ SÁNH (%)
A	B	1	2	3=2/1
	TỔNG CHI NSDP			
A	CHI BỔ SUNG CÂN ĐỐI CHO NGÂN SÁCH HUYỆN			
B	CHI NGÂN SÁCH CẤP TỈNH THEO LĨNH VỰC			
	Trong đó:			
I	Chi đầu tư phát triển			
1	Chi đầu tư cho các dự án			
	Trong đó:			
1.1	Chi giáo dục - đào tạo và dạy nghề			
1.2	Chi khoa học và công nghệ			
1.3	Chi y tế, dân số và gia đình			
1.4	Chi văn hóa thông tin			
1.5	Chi phát thanh, truyền hình, thông tấn			
1.6	Chi thể dục thể thao			
1.7	Chi bảo vệ môi trường			
1.8	Chi các hoạt động kinh tế			
1.9	Chi hoạt động của cơ quan quản lý nhà nước, đảng, đoàn thể			
1.10	Chi bảo đảm xã hội			

2	Chi đầu tư và hỗ trợ vốn cho doanh nghiệp cung cấp sản phẩm, dịch vụ công ích do Nhà nước đặt hàng, các tổ chức kinh tế, các tổ chức tài chính của địa phương theo quy định của pháp luật			
3	Chi đầu tư phát triển khác			
II	Chi thường xuyên			
	<i>Trong đó:</i>			
1	Chi giáo dục - đào tạo và dạy nghề			
2	Chi khoa học và công nghệ			
3	Chi y tế, dân số và gia đình			
4	Chi văn hóa thông tin			
5	Chi phát thanh, truyền hình, thông tấn			
6	Chi thể dục thể thao			
7	Chi bảo vệ môi trường			
8	Chi các hoạt động kinh tế			
9	Chi hoạt động của cơ quan quản lý nhà nước, đảng, đoàn thể			
10	Chi bảo đảm xã hội			
III	Chi trả nợ lãi các khoản do chính quyền địa phương vay			
IV	Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính			
V	Dự phòng ngân sách			
VI	Chi tạo nguồn, điều chỉnh tiền lương			
C	CHI CHUYỂN NGUỒN SANG NĂM SAU			

Phụ lục 3.33. Danh sách chuyên gia tham dự phỏng vấn

Họ và tên	Chức vụ	Nơi công tác
1. Đoàn Thị Ninh	Kiểm toán viên chính Trưởng phòng NSDP	KTNN
2. Hán thị Bích Hồng	Kiểm toán viên chính Phó Trưởng phòng KTHĐ	KTNN
3. Đào Văn Giang	Kiểm toán viên chính Trưởng phòng	KTNN
4. Phạm Văn Sơn	Kiểm toán viên chính Phó Trưởng phòng	KTNN
5. Lâm Hữu Thanh	Kiểm toán viên chính Phó Trưởng phòng	KTNN
6. Đàm đình Mạnh	KTV chính Phó trưởng phòng	KTNN
7. Từ Ngọc Dũng	KTV chính Phó trưởng phòng	KTNN
8. Đỗ Hải Linh	KTV	KTNN
9. Nguyễn Trọng Hiệp	KTV	KTNN
10. Nguyễn Minh Hiếu	KTV	KTNN
11. Nguyễn Gia Đôn	KTV	KTNN
12. Tô Lan Phương	KTV	KTNN
13. Nguyễn Đức phước Anh	KTV	KTNN
14. Trần Thanh Đạt	KTV	KTNN
15. Vũ Thị Hợp	KTV	KTNN
16. Nguyễn Thị Thoi	KTV	KTNN
17. Nguyễn Thị Thanh Tuyền	KTV	KTNN
18. Hoàng Minh Quân	KTV	KTNN
19. Bùi Thị Hương	Trưởng ban	Ban Kinh tế-NS tỉnh A
20. Nguyễn Thị Thu Hiền	phòng quản lý ngân sách	Sở tài chính tỉnh A

Phụ lục 3.34. Bảng câu hỏi phỏng vấn

Lời giới thiệu

Tôi là **NGUYỄN THỊ THÚY** hiện là nghiên cứu sinh trường Đại học Thương Mại Hà Nội. Để phục vụ cho nghiên cứu của mình, Tôi xin chân thành cảm ơn quý Anh/chị đã bớt thời gian giúp tác giả luận án nghiên cứu sâu về các nhân tố ảnh hưởng đến KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam. Mục đích điều tra là để hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN thực hiện nhằm tăng cường quản lý ngân sách của các địa phương. Những thông tin mà Anh/chị cung cấp chỉ nhằm phục vụ cho mục đích nghiên cứu của đề tài mà không được cung cấp cho ai khác. Tất cả các câu trả lời sẽ được hoàn toàn giữ kín. Nếu Anh/chị có điều gì cần trao đổi hoặc quan tâm tới kết quả tổng hợp của nghiên cứu này, xin liên hệ: Nguyễn Thị Thúy – Viện Kế toán – Kiểm toán – Trường Đại học Thương Mại Hà Nội – Mai dịch - Hà Nội; ĐT: 0935.592.688- Email: nguyenthuydhcnqn@gmail.com

Xin chân thành cảm ơn sự tham gia của ông/bà!

Nội dung phỏng vấn

Câu hỏi 1: Theo quan điểm của Anh/Chị, trình độ chuyên môn, quá trình đào tạo kiểm toán viên nhà nước, khả năng ứng dụng các công cụ kỹ thuật hiện đại, cùng với kinh nghiệm tham gia các khóa đào tạo ngắn hạn trong và ngoài nước có vai trò như thế nào trong việc nâng cao hiệu KTHĐ?"

Câu hỏi 2: Theo quan điểm Anh/Chị, hãy chia sẻ một tình huống kiểm toán NSDP mà mình đã từng trực tiếp tham gia, trong đó thể hiện rõ kinh nghiệm làm việc, xử lý tình huống, chọn mẫu kiểm toán, thu thập bằng chứng, lập báo cáo và thực hiện nghiệp vụ kiểm toán tại Kiểm toán Nhà nước không?

Câu hỏi 3: Theo quan điểm Anh/Chị, chia sẻ về kiến thức, kỹ năng và công cụ mà anh/chị thường sử dụng để thực hiện kiểm toán NSDP hiệu quả, đặc biệt trong việc làm việc nhóm, phân tích báo cáo, đánh giá rủi ro và phát hiện sai sót?

Câu hỏi 4: Theo quan điểm của Anh/Chị, làm thế nào để đảm bảo tính khách quan, tuân thủ quy trình kiểm toán, đạo đức nghề nghiệp và các quy định pháp luật trong quá trình thực hiện kiểm toán thực tế?

Câu hỏi 5: Theo quan điểm Anh/ chị, những vấn đề quan trọng cần lưu ý trong từng bước kiểm toán ngân sách và vốn đầu tư công tại địa phương, từ việc điều hành ngân sách, phân bổ dự toán, quản lý sử dụng vốn đến công tác quyết toán dự án đầu tư hoàn thành?

Câu hỏi 6: Theo quan điểm Anh/ chị có thể chia sẻ cách áp dụng các phương pháp kiểm toán theo kết quả, theo vấn đề và theo hệ thống trong KTHĐ việc sử

dụng NSDP, đồng thời nêu ví dụ cụ thể về hiệu quả của từng phương pháp trong việc phát hiện và xử lý các vấn đề liên quan?

Câu hỏi 7: Anh/Chị đánh giá thế nào về chế độ đãi ngộ dành cho kiểm toán viên nhà nước, bao gồm hệ thống thông tin hỗ trợ công việc, cơ hội phát triển bản thân, chế độ tiền lương và các khoản bổ sung, cũng như cơ chế trách nhiệm pháp lý đối với kiểm toán viên?"

Câu hỏi 8: Anh/Chị có thể chia sẻ quan điểm về các yếu tố kiểm soát chất lượng kiểm toán, bao gồm thông tin về hoạt động kiểm soát, việc giải trình kết quả kiểm soát, xây dựng chính sách và thủ tục, vai trò của đội ngũ thẩm định chuyên nghiệp, cũng như ảnh hưởng của văn hóa tổ chức và môi trường đồng nghiệp đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP?

Câu hỏi 9: Anh/Chị có thể chia sẻ quan điểm về những yếu tố địa phương ảnh hưởng đến hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP, bao gồm sự hiểu biết về Luật KTNN và chuẩn mực kiểm toán của lãnh đạo địa phương, tính liêm chính của ban lãnh đạo, cơ cấu tổ chức, mối quan hệ hợp tác với kiểm toán viên, cũng như điều kiện cơ sở vật chất và hạ tầng công nghệ thông tin?"

Câu hỏi 10: Theo quan điểm của Anh/Chị, môi trường pháp lý hiện nay ảnh hưởng như thế nào đến quá trình KTHĐ việc sử dụng NSDP, đặc biệt về tính đầy đủ và chính xác của chuẩn mực kiểm toán, sự hoàn thiện của hệ thống pháp luật và quy trình phối hợp giữa Kiểm toán Nhà nước với các cơ quan thanh tra, kiểm tra?"

Phụ lục 3.35: Kế hoạch kiểm toán theo Quyết định 01/2020/QĐ-KTNN

Thực hiện KTHĐ, ngoài các mẫu biểu riêng cho KTHĐ, các đoàn kiểm toán áp dụng các mẫu biểu khác thuộc Hồ sơ chung ban hành kèm theo Quyết định số 01/2020/QĐ-KTNN ngày 26/6/2020 của Tổng Kiểm toán nhà nước cho phù hợp.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

(Ghi tên cuộc kiểm toán theo quyết định giao KHKT năm)

MẪU SỐ 01/KHKT- HĐ

(Áp dụng cho các cuộc KTHĐ)

....., ngày ... tháng ... năm ...

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

.....¹, ngày... tháng... năm...

KTNN CHUYÊN NGÀNH/KV...

Số: /KH-CN/KV...

KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

(Ghi tên cuộc kiểm toán theo quyết định giao KHKT năm)

Căn cứ Quyết định số ... /QĐ-KTNN ngày .../.../... của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc giao Kế hoạch kiểm toán năm ... cho các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước, Kiểm toán nhà nước chuyên ngành/ khu vực ... lập Kế hoạch kiểm toán
(Ghi tên cuộc kiểm toán theo quyết định giao KHKT năm) như sau:

A. KẾT QUẢ KHẢO SÁT THU THẬP THÔNG TIN

1. Thông tin chung về chủ đề kiểm toán *(Chi tiết theo Phụ lục số 03/KHKT-HĐ)*

2. Thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ *(Chi tiết tại Phụ lục số 04/KHKT-HĐ).*

B. MỤC TIÊU KIỂM TOÁN

Căn cứ vào mục tiêu chung của KTNN đối với lĩnh vực kiểm toán, kết quả khảo sát, đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu để xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán. Thông thường mục tiêu kiểm toán như sau (gồm mục tiêu chung theo định hướng của ngành và mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán):

- Đánh giá một, hai hoặc cả ba tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và tác động, hiệu quả xã hội của các chương trình, hoạt động... thuộc chủ đề kiểm toán.

- Phát hiện các hành vi tham nhũng, lãng phí, sai phạm trong quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công, các hành vi gây tác động tiêu cực đến xã hội; xác định rõ trách nhiệm của tập thể, cá nhân, kiến nghị xử lý các vi phạm theo quy định của pháp luật; phát hiện bất cập và đề xuất sửa đổi bổ sung cơ chế, chính sách quản lý tài chính, tài sản công cho phù hợp;

- Cung cấp những thông tin, kết quả, kiến nghị kiểm toán cho cơ quan Đảng, Quốc hội, Chính phủ... về, chủ đề kiểm toán, công tác quản lý tài chính, tài sản công; bảo vệ môi trường...

...

Lưu ý: Mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán được xác định theo quy định tại khoản 1 Điều 9 Hướng dẫn KTHĐ.

C. ĐÁNH GIÁ RỦI RO, XÁC ĐỊNH TRỌNG YẾU

¹ Địa danh nơi cơ quan đóng trụ sở.

Trên cơ sở CMKTNN số 100 - Những nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của KTNN, CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của KTHĐ, CMKTNN 3000 - Hướng dẫn KTHĐ, Quy trình kiểm toán của KTNN, Hướng dẫn KTHĐ, các CMKTNN và hướng dẫn chuyên môn, nghiệp vụ có liên quan của KTNN và kết quả phân tích, đánh giá các thông tin thu thập được để đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu nhằm xác định mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán và các nội dung kiểm toán trọng yếu.

Căn cứ kết quả đánh giá rủi ro tiềm tàng tại phần Kết luận Mục II Phụ lục số 03/KHKT-HĐ và đánh giá rủi ro kiểm soát tại phần Kết luận Mục II Phụ lục số 04/KHKT-HĐ, kết hợp lại theo ma trận rủi ro để xác định mức độ rủi ro của các nội dung, vấn đề có rủi ro như sau:

- Các nội dung, vấn đề có rủi ro ở mức cao: *(nêu tên nội dung, vấn đề hoặc nhóm nội dung, vấn đề có rủi ro cao).*
- Các nội dung, vấn đề có rủi ro ở mức trung bình: *(nêu tên nội dung, vấn đề hoặc nhóm nội dung, vấn đề có rủi ro trung bình).*

Lưu ý: Nếu cuộc kiểm toán có nội dung kiểm toán tài chính thì thực hiện đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu (cấp độ BCTC, BCTQ và cấp độ cơ sở dẫn liệu, khoản mục), xác định mức trọng yếu (mức trọng yếu tổng thể, mức trọng yếu thực hiện, ngưỡng sai sót không đáng kể) đối với nội dung kiểm toán tài chính theo Hướng dẫn kiểm toán của từng lĩnh vực và mẫu biểu KHKT tổng quát tương ứng cho phù hợp.

D. NỘI DUNG, TIÊU CHÍ, PHƯƠNG PHÁP, THỦ TỤC KIỂM TOÁN

Căn cứ CMKTNN số 100 - Những nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của KTNN, CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của KTHĐ, CMKTNN 3000 - Hướng dẫn KTHĐ, Quy trình kiểm toán của KTNN, Hướng dẫn KTHĐ, các CMKTNN và hướng dẫn chuyên môn, nghiệp vụ có liên quan của KTNN, thông tin khảo sát, kết quả đánh giá rủi ro, mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán để xác định các nội dung kiểm toán.

I. NỘI DUNG KIỂM TOÁN

1. Nội dung kiểm toán trọng yếu

Trình bày nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán được xác định là trọng yếu theo quy định tại khoản 3, khoản 4 Điều 9 Hướng dẫn KTHĐ.

- Nội dung 1: ...
- + Tiêu chí kiểm toán 1.1:
- + Tiêu chí kiểm toán 1.2:
- ...

- Nội dung 2:...

...

2. Nội dung kiểm toán khác

Trình bày khái quát ngắn gọn các nội dung kiểm toán khác qua đánh giá ban đầu là không trọng yếu để thực hiện KTHĐ nhưng theo Đề cương kiểm toán, yêu cầu của cuộc kiểm toán phải kiểm toán....

II. PHƯƠNG PHÁP VÀ THỦ TỤC KIỂM TOÁN

1. Đối với nội dung kiểm toán trọng yếu

Áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng cụ thể (*chi tiết theo Phụ lục số 05/KHKT-HĐ*).

2. Đối với các nội dung kiểm toán khác

Nêu tên các phương pháp, thủ tục kiểm toán được áp dụng.

D. PHẠM VI VÀ GIỚI HẠN KIỂM TOÁN

I. PHẠM VI KIỂM TOÁN

1. Thời kỳ được kiểm toán

2. Đơn vị được kiểm toán (*Phụ lục số 01/KHKT-HĐ*)

II. GIỚI HẠN KIỂM TOÁN

Nêu rõ những nội dung, tiêu chí không tiến hành kiểm toán hoặc kiểm tra; lý do những nội dung, tiêu chí không tiến hành kiểm toán hoặc kiểm tra; chỉ giới hạn những nội dung, tiêu chí không tiến hành kiểm toán hoặc kiểm tra bởi lý do khách quan.

E. ĐỊA ĐIỂM VÀ THỜI HẠN KIỂM TOÁN

I. ĐỊA ĐIỂM KIỂM TOÁN

II. THỜI HẠN KIỂM TOÁN

G. TỔ CHỨC ĐOÀN KIỂM TOÁN

1. Đoàn kiểm toán

- **Trưởng đoàn;**

- **Phó Trưởng đoàn;**

Và các thành viên của Đoàn kiểm toán chia thành các tổ kiểm toán.

(Chi tiết danh sách đoàn kiểm toán và bố trí nhân sự, thời gian kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán theo Phụ lục số 02/KHKT-HĐ).

2. Quy định về lập, gửi Biên bản kiểm toán, Báo cáo kiểm toán (nếu có)

H. DỰ TOÁN KINH PHÍ VÀ CÁC ĐIỀU KIỆN VẬT CHẤT CHO HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

I. DỰ TOÁN KINH PHÍ

- Công tác phí (*tiền tàu, xe, máy bay, lưu trú*);

- Tiền phòng nghỉ;

- Chi phí thuê tư vấn (*thuê chuyên gia, kiểm định,...*);
- Chi phí khác.

II. ĐIỀU KIỆN VẬT CHẤT

- Ô tô phục vụ đi lại của Đoàn kiểm toán;
- Trang thiết bị văn phòng;

...

Kế hoạch kiểm toán gồm trang và các phụ lục (ghi số các phụ lục kèm theo) đã được Lãnh đạo KTNN phê duyệt ngày.../.../... Trong quá trình thực hiện nếu có thay đổi Kế hoạch kiểm toán phải chấp hành đúng chế độ báo cáo, được cấp có thẩm quyền phê duyệt (theo phân cấp của KTNN) đúng quy định hiện hành của KTNN./

Lưu ý: Ngoài các phụ lục quy định tại mẫu biểu, tùy theo chủ đề kiểm toán, Đoàn kiểm toán có thể bổ sung một số phụ lục khác (nhưng phải rất hạn chế để giảm thủ tục hành chính).

KIỂM TOÁN TRƯỞNG
(Ký, ghi rõ họ tên)

Nơi nhận:

- ***Lãnh đạo KTNN (phụ trách);***
- ***Kiểm toán trưởng;***
- ***Đoàn KTNN (lưu hồ sơ);***
- ***Tổ KSCLKT CN (KV);***
- ***Vụ Tổng hợp;***
- ***Vụ Chế độ & KSCLKT;***
- ***Vụ Pháp chế;***
- ***Văn phòng KTNN (Phòng TK-TH, Phòng kế toán²);***
- ***Lưu: VT, KTNN chuyên ngành (KV) ...***

² Đối với KTNN khu vực thì không phải gửi Phòng kế toán thuộc Văn phòng KTNN mà gửi Phòng kế toán KTNN khu vực.

Phụ lục 3.36. PHIẾU ĐIỀU TRA VỀ KTHĐ VIỆC SỬ DỤNG NSDP DO KTNN THỰC HIỆN

Lời giới thiệu

Tôi là **NGUYỄN THỊ THÚY** hiện là nghiên cứu sinh trường Đại học Thương Mại Hà Nội. Để phục vụ cho nghiên cứu của mình, Tôi xin chân thành cảm ơn quý Anh/chị đã bốt thời gian giúp tác giả luận án nghiên cứu sâu về các nhân tố ảnh hưởng đến KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam. Mục đích điều tra là để hoàn thiện KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN thực hiện nhằm tăng cường hiệu quả việc sử dụng ngân sách của các địa phương. Những thông tin mà Anh/chị cung cấp chỉ nhằm phục vụ cho mục đích nghiên cứu của đề tài mà không được cung cấp cho ai khác. Tất cả các câu trả lời sẽ được hoàn toàn giữ kín. Nếu Anh/chị có điều gì cần trao đổi hoặc quan tâm tới kết quả tổng hợp của nghiên cứu này, xin liên hệ: Nguyễn Thị Thúy – Viện Kế toán – Kiểm toán – Trường Đại học Thương Mại Hà Nội – Mai dịch - Hà Nội; ĐT: 0935.592.688- Email: nguyenthuydhcnqn@gmail.com

Xin chân thành cảm ơn sự tham gia của ông/bà!

KTHĐ việc sử dụng ngân sách địa phương ở Việt Nam

Theo anh/chị các nhân tố dưới đây có ảnh hưởng đến KTHĐ việc sử dụng NSDP do KTNN thực hiện

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mức độ đánh giá				
	1. Tác động rất thấp	2. Tác động thấp	3. Tác động trung bình	4. Tác động cao	5. Tác động rất cao
A. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTV					
1.Năng lực của KTV					
1.1 Kiểm toán viên có trình độ chuyên môn phù hợp (kinh tế, tài chính, kế toán hoặc lĩnh vực liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán)..					
1.2 Kiểm toán viên được đào tạo đầy đủ và có chứng chỉ kiểm toán viên của Kiểm toán Nhà nước.					
1.3 KTV sử dụng các công cụ và kỹ thuật kiểm toán hiện đại					
1.4. KTV tham gia đào tạo các khóa học ngắn hạn trong và ngoài nước					
2.Kinh nghiệm của KTV					

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mức độ đánh giá				
	1. Tác động rất thấp	2. Tác động thấp	3. Tác động trung bình	4. Tác động cao	5. Tác động rất cao
2.1. Kinh nghiệm làm việc liên tục từ 5 năm trở lên theo chuyên ngành được đào tạo.					
2.2. Kinh nghiệm xử lý các tình huống đặc thù của NSDP trong kiểm toán.					
2.3. Kinh nghiệm chọn mẫu kiểm toán phù hợp với đặc thù NSDP.					
2.4. Kinh nghiệm lập và hoàn thiện báo cáo kiểm toán.					
2.5. Kinh nghiệm thu thập, đánh giá và lưu trữ bằng chứng kiểm toán.					
2.6. Kinh nghiệm làm nghiệp vụ kiểm toán tại Kiểm toán Nhà nước.					
3. Kỹ năng của KTV					
3.1.Kiểm toán viên có hiểu biết sâu về các quy định pháp luật về NSDP					
3.2 Kỹ năng giao tiếp và làm việc nhóm hiệu quả trong quá trình kiểm toán.					
3.3 Sử dụng thành thạo các công cụ công nghệ thông tin hỗ trợ kiểm toán ngân sách					
3.4 Có kỹ năng phân tích báo cáo kiểm toán, đánh giá rủi ro và phát hiện các dấu hiệu bất thường trong việc sử dụng NSDP.					
4.Trách nhiệm nghề nghiệp và sự tuân thủ chuẩn mực					
4.1Đảm bảo tính khách quan và độc lập trong quá trình kiểm toán.					
4.2 Tuân thủ quy trình kiểm toán và hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ					
4.3Tuân thủ pháp luật và các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kiểm toán và các quy định pháp lý khác.					

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mức độ đánh giá				
	1. Tác động rất thấp	2. Tác động thấp	3. Tác động trung bình	4. Tác động cao	5. Tác động rất cao
B. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTNN					
5. Lựa chọn nội dung thực hiện KTHĐ việc sử dụng NSDP					
5.1. Xem xét mức độ tuân thủ trong điều hành ngân sách, bảo đảm các khoản chi và phân bổ kinh phí được thực hiện trong phạm vi dự toán được phê duyệt, đúng quy định và định hướng phát triển địa phương					
5.2. Đánh giá tính đầy đủ, hợp lý và minh bạch của công tác lập, thẩm định và phân bổ dự toán chi thường xuyên, nhằm đảm bảo ngân sách phản ánh đúng nhu cầu thực tế và tiết kiệm nguồn lực					
5.3. Phân tích mức độ tuân thủ quy trình trong việc phân bổ và giao kế hoạch vốn đầu tư công, đảm bảo phù hợp với quy định pháp luật và mục tiêu phát triển bền vững của địa phương.					
5.4 Kiểm tra toàn bộ quá trình quản lý, sử dụng vốn đầu tư công -từ khâu phân bổ, thực hiện đến thanh quyết toán -để xác định hiệu quả sử dụng vốn và phát hiện các sai lệch, lãng phí.					
5.5 Đánh giá công tác quyết toán các dự án đầu tư hoàn thành, bao gồm việc lập hồ sơ, tuân thủ trình tự phê duyệt và tính hợp pháp của các khoản chi, nhằm bảo đảm tính chính xác và trách nhiệm giải trình trong chu trình NSDP.					
6.Phương pháp kiểm toán					
6.1.Phương pháp kiểm toán theo kết quả được áp dụng để phân tích mối liên hệ giữa đầu vào, hoạt động và đầu ra của chương trình sử dụng NSDP.					
6.2 Phương pháp kiểm toán theo vấn đề được sử dụng nhằm phát hiện và làm rõ các nguyên nhân gốc					

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mức độ đánh giá				
	1. Tác động rất thấp	2. Tác động thấp	3. Tác động trung bình	4. Tác động cao	5. Tác động rất cao
rễ của những bất cập trong việc thực hiện NSDP.					
6.3. Phương pháp kiểm toán theo hệ thống để đánh giá tính đầy đủ và hiệu quả của hệ thống quản lý, kiểm soát nội bộ trong quá trình sử dụng NSDP					
7. Chế độ đãi ngộ đối với KTV nhà nước					
7.1. Phương tiện hỗ trợ công việc kiểm toán.					
7.2 Cơ hội phát triển bản thân và sự ghi nhận đóng góp					
7.3. Chế độ tiền lương và các khoản bổ sung					
7.4 Cơ chế trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên được quy định rõ ràng, công bằng và được thực hiện nghiêm túc trong hoạt động kiểm toán					
8. Kiểm soát về chất lượng kiểm toán					
8. Hệ thống thông tin liên quan đến hoạt động kiểm soát chất lượng được truyền đạt đầy đủ, rõ ràng và đúng thời điểm					
8.2 Mọi kết quả đánh giá, kiểm tra chất lượng đều được giải trình công khai, minh bạch, đảm bảo tính trách nhiệm và khả năng truy xuất của từng quyết định kiểm toán					
8.3. Xây dựng, cập nhật và tuân thủ hệ thống chính sách, quy trình, hướng dẫn nghiệp vụ chuẩn hóa.					
8.4. Đội ngũ thẩm định có trình độ chuyên môn sâu, kinh nghiệm thực tiễn phong phú và kỹ năng đánh giá độc lập.					
8.5. Văn hóa tổ chức đề cao tính trung thực, minh bạch và tuân thủ chuẩn mực kiểm toán.					
9. Mức độ phối hợp giữa KTV và đơn vị được kiểm toán					
9.1 Đơn vị cung cấp hồ sơ, tài liệu đầy đủ và đúng thời hạn theo yêu cầu của đoàn kiểm toán.					

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mức độ đánh giá				
	1. Tác động rất thấp	2. Tác động thấp	3. Tác động trung bình	4. Tác động cao	5. Tác động rất cao
9.2 Đơn vị trao đổi, phản hồi kịp thời và minh bạch các vấn đề đoàn kiểm toán nêu ra					
9.3 Thái độ hợp tác tích cực, tạo điều kiện cho đoàn kiểm toán					
9.4 Cam kết, phân công rõ ràng trong việc thực hiện kiến nghị kiểm toán					
10. Tính kịp thời & hữu ích					
10.1 Công tác lập kế hoạch và quản lý tiến độ kiểm toán được thực hiện khoa học, đảm bảo ban hành kiến nghị kịp thời.					
10.2 Khả năng vận dụng CNTT và công cụ hiện đại để rút ngắn thời gian kiểm toán					
10.3 Kiến nghị có tính khả thi, phù hợp thực tiễn địa phương					
10.4 Kiến nghị giúp cải thiện rõ rệt hiệu quả quản lý, sử dụng ngân sách công					
C. CÁC NHÂN TỐ BÊN NGOÀI					
11. Yếu tố địa phương					
11.1. Mức độ nắm vững luật KTNN, chuẩn mực kiểm toán và các quy định pháp lý của lãnh đạo các sở, ban ngành địa phương					
11.2 Sự liên chính của Ban lãnh đạo					
11.3 Cơ cấu tổ chức của đơn vị được thiết lập rõ ràng và ổn định					
11.4 Môi quan hệ hợp tác giữa đơn vị và kiểm toán viên trong việc cung cấp hồ sơ và thực hiện kiến nghị kiểm toán.					
11.5 Điều kiện cơ sở vật chất và hạ tầng công nghệ thông tin của địa phương được bảo đảm, hỗ trợ tích cực cho tiến độ và hiệu quả của các cuộc kiểm toán					
12. Môi trường pháp lý					

KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam	Mức độ đánh giá				
	1. Tác động rất thấp	2. Tác động thấp	3. Tác động trung bình	4. Tác động cao	5. Tác động rất cao
12.1. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán chặt chẽ, cập nhật thường xuyên và phù hợp với thông lệ quốc tế.					
12.2 Hệ thống pháp luật đầy đủ, rõ ràng và đồng bộ.					
12.3 Cơ chế phối hợp giữa KTNN và các cơ quan thanh tra, kiểm tra, giám sát được quy định minh bạch, chặt chẽ.					
12.4 Khung pháp lý phù hợp với đặc thù của từng địa phương và thực tiễn quản lý tài chính công.					
Hiệu quả KTHĐ việc sử dụng NSDP ở Việt Nam (Biến phụ thuộc)					
13.1. Kiểm toán tính kinh tế					
13.2. Kiểm toán tính hiệu quả					
13.3. Kiểm toán tính hiệu lực					

Phụ lục 3.37. Kết quả mô hình hồi quy

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
NL1	345	1	5	3.38	.764
NL2	345	1	5	3.43	.853
NL3	345	1	5	3.44	.812
NL4	345	1	5	3.49	.796
KN1	345	1	4	2.55	.776
KN2	345	1	5	2.55	.769
KN3	345	1	5	2.50	.804
KN4	345	1	5	2.55	.769
KN5	345	1	5	2.51	.771
KN6	345	1	4	2.47	.803
KS1	345	2	5	3.74	.755
KS2	345	2	5	3.77	.740
KS3	345	2	5	3.76	.729
KS4	345	2	5	3.80	.781
TN1	345	1	5	3.21	.803
TN2	345	1	5	3.13	.796
TN3	345	1	5	3.28	.787
ND1	345	1	5	3.28	.761
ND2	345	1	5	3.31	.770
ND3	345	1	5	3.32	.786
ND4	345	1	5	3.28	.860
ND5	345	1	5	3.30	.804
PP1	345	1	5	3.79	.830
PP2	345	2	5	3.79	.783
PP3	345	2	5	3.73	.800
ĐN1	345	1	5	3.30	.781
ĐN2	345	1	5	3.27	.751
ĐN3	345	1	5	3.30	.843
ĐN4	345	1	5	3.27	.811
KSCL1	345	1	5	3.06	.781

KSCL2	345	1	5	2.95	.780
KSCL3	345	1	5	2.94	.751
KSCL4	345	1	5	3.01	.778
KSCL5	345	1	5	2.97	.731
ĐP1	345	1	5	3.05	.757
ĐP2	345	1	5	2.95	.783
ĐP3	345	1	5	2.98	.749
ĐP4	345	1	5	3.01	.770
ĐP5	345	1	5	3.00	.733
PL1	345	1	5	3.03	.810
PL2	345	1	5	2.95	.742
PL3	345	1	5	2.93	.704
PL4	345	1	5	2.98	.747
PH1	345	2	5	3.10	.736
PH2	345	1	5	3.01	.766
PH3	345	1	5	2.99	.682
PH4	345	2	5	3.03	.744
KTHU1	345	1	5	2.70	.937
KTHU2	345	1	5	2.55	.885
KTHU3	345	1	5	2.63	.815
KTHU4	345	1	5	2.48	.915
HQKT1	345	1	5	3.09	.791
HQKT2	345	1	5	3.09	.767
HQKT3	345	1	5	2.99	.785
Valid N (listwise)	345				

KIỂM ĐỊNH THANG ĐO CRONBACH'S ALPHA

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.786	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
NL1	10.36	3.940	.602	.730
NL2	10.31	3.784	.554	.755
NL3	10.30	3.848	.578	.741
NL4	10.24	3.737	.643	.708

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.825	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
KN1	12.59	8.395	.610	.793
KN2	12.58	8.581	.570	.801
KN3	12.63	8.180	.634	.788
KN4	12.59	8.569	.573	.801
KN5	12.63	8.327	.634	.788
KN6	12.66	8.578	.535	.809

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.749	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
KS1	11.33	3.170	.526	.700
KS2	11.30	3.123	.568	.678
KS3	11.31	3.268	.514	.707
KS4	11.28	3.008	.567	.677

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.640	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
TN1	6.41	1.650	.493	.481
TN2	6.49	1.797	.413	.593
TN3	6.34	1.761	.445	.550

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.836	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
--	----------------------------	--------------------------------	----------------------------------	----------------------------------

ND1	13.21	6.679	.592	.815
ND2	13.18	6.425	.658	.797
ND3	13.17	6.435	.636	.803
ND4	13.21	6.123	.641	.803
ND5	13.19	6.277	.662	.796

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.711	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
PP1	7.52	1.768	.560	.583
PP2	7.52	1.977	.500	.656
PP3	7.58	1.889	.529	.621

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.762	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
ĐN1	9.84	3.710	.536	.719
ĐN2	9.87	3.674	.589	.692

DN3	9.84	3.474	.557	.709
DN4	9.86	3.548	.565	.704

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.869	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
KSCL1	11.88	6.237	.702	.839
KSCL2	11.98	6.162	.728	.833
KSCL3	11.99	6.462	.671	.847
KSCL4	11.92	6.372	.665	.849
KSCL5	11.96	6.452	.701	.840

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.745	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
HQKT1	6.08	1.816	.560	.674
HQKT2	6.08	1.848	.576	.655
HQKT3	6.18	1.803	.577	.653

EFA

NHÓM THANG ĐO BIẾN ĐỘC LẬP

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.811
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	7794.586
	df	1275
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
NL1	1.000	.636
NL2	1.000	.585
NL3	1.000	.597
NL4	1.000	.679
KN1	1.000	.617
KN2	1.000	.541
KN3	1.000	.601
KN4	1.000	.546
KN5	1.000	.604
KN6	1.000	.506
KS1	1.000	.565
KS2	1.000	.637
KS3	1.000	.577
KS4	1.000	.642
TN1	1.000	.641
TN2	1.000	.569
TN3	1.000	.629
ND1	1.000	.579
ND2	1.000	.640
ND3	1.000	.606
ND4	1.000	.619
ND5	1.000	.644
PP1	1.000	.666
PP2	1.000	.629

1	6.733	13.202	13.202	6.733	13.202	13.202	3.377	6.622	6.622
2	3.786	7.423	20.625	3.786	7.423	20.625	3.368	6.603	13.225
3	3.542	6.945	27.570	3.542	6.945	27.570	3.327	6.523	19.748
4	3.205	6.284	33.855	3.205	6.284	33.855	3.225	6.324	26.072
5	2.876	5.639	39.493	2.876	5.639	39.493	3.189	6.254	32.325
6	2.733	5.359	44.852	2.733	5.359	44.852	3.162	6.200	38.525
7	2.590	5.078	49.930	2.590	5.078	49.930	2.740	5.372	43.897
8	1.999	3.920	53.850	1.999	3.920	53.850	2.437	4.779	48.676
9	1.651	3.236	57.086	1.651	3.236	57.086	2.415	4.736	53.412
10	1.637	3.209	60.295	1.637	3.209	60.295	2.307	4.524	57.935
11	1.361	2.668	62.963	1.361	2.668	62.963	1.855	3.638	61.573
12	1.140	2.235	65.198	1.140	2.235	65.198	1.849	3.625	65.198
13	.895	1.756	66.953						
14	.858	1.683	68.636						
15	.762	1.494	70.130						
16	.752	1.474	71.603						
17	.741	1.453	73.056						
18	.735	1.441	74.498						
19	.638	1.250	75.748						
20	.634	1.243	76.991						
21	.620	1.216	78.206						
22	.588	1.153	79.359						
23	.580	1.138	80.497						
24	.556	1.090	81.586						
25	.537	1.052	82.639						
26	.535	1.049	83.688						
27	.513	1.007	84.695						
28	.504	.988	85.683						
29	.473	.928	86.611						
30	.460	.902	87.512						
31	.455	.891	88.404						
32	.422	.828	89.232						
33	.406	.796	90.027						
34	.392	.768	90.795						

35	.388	.760	91.555						
36	.374	.733	92.289						
37	.361	.708	92.997						
38	.345	.677	93.674						
39	.329	.645	94.320						
40	.320	.628	94.947						
41	.312	.611	95.559						
42	.303	.593	96.152						
43	.294	.577	96.729						
44	.274	.537	97.266						
45	.251	.493	97.759						
46	.239	.469	98.228						
47	.231	.453	98.681						
48	.207	.406	99.087						
49	.180	.352	99.439						
50	.160	.313	99.753						
51	.126	.247	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

[illegible]

[illegible]

PH4												
DN1												
TN2								.603				
TN1								.552				
TN3								.513				
KS2												

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 12 components extracted.

Rotated Component Matrix^a

	Component											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
KN1	.745											
KN5	.735											
KN3	.698											
KN2	.675											
KN6	.670											
KN4	.592											
KSCL2		.826										
KSCL1		.817										
KSCL5		.817										
KSCL4		.783										
KSCL3		.783										
KTHU3			.927									
KTHU2			.925									
KTHU4			.896									
KTHU1			.844									
DP2				.812								
DP1				.804								
DP5				.799								
DP3				.764								
DP4				.761								
ND2					.756							

ND1					.727							
ND4					.719							
ND5					.718							
ND3					.674							
PL2						.908						
PL3						.892						
PL4						.888						
PL1						.819						
PH2							.849					
PH3							.817					
PH1							.784					
PH4							.776					
NL4								.779				
NL2								.713				
NL3								.700				
NL1								.673				
ĐN1									.759			
ĐN2									.758			
ĐN3									.752			
ĐN4									.748			
KS2										.745		
KS4										.739		
KS1										.682		
KS3										.641		
PP1											.748	
PP2											.733	
PP3											.596	
TN1												.792
TN3												.773
TN2												.650

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.^a

a. Rotation converged in 7 iterations.

Component Transformation Matrix

Component	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	.541	.139	.099	.071	.535	.018	-.010	.403	-.016	.370	.281	.091
2	-.145	.695	.146	-.601	.132	.176	-.160	-.071	.157	-.042	-.081	.040
3	.082	.080	.844	.334	-.199	.224	-.044	.114	.057	-.165	-.125	-.111
4	-.083	-.113	-.155	.013	.058	.891	.375	-.019	-.050	.052	.033	.109
5	-.180	.621	-.247	.625	-.024	-.101	.290	-.039	.164	.060	.031	-.044
6	-.256	-.185	-.117	.219	.152	.200	-.609	.074	.621	.105	.025	.036
7	-.308	-.224	.311	-.193	.161	-.249	.564	-.049	.481	.254	.113	.071
8	-.351	.029	.210	.145	.071	-.050	-.190	-.214	-.389	.174	.240	.695
9	-.097	.008	-.116	-.057	-.154	-.079	.118	.729	.084	-.279	-.288	.481
10	.467	.070	-.059	-.086	-.614	.036	.009	-.184	.352	.099	.321	.342
11	.057	-.027	-.001	.037	.308	-.024	.068	-.108	.124	-.789	.491	.072
12	.357	-.044	-.009	.114	.321	-.037	.066	-.433	.166	-.111	-.632	.349

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

NHÓM THANG ĐO BIẾN PHỤC THUỘC

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.690
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	231.021
	df	3
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
HQKT1	1.000	.650
HQKT2	1.000	.668
HQKT3	1.000	.670

Extraction Method:

Principal Component
Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1.987	66.245	66.245	1.987	66.245	66.245
2	.521	17.357	83.602			
3	.492	16.398	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component 1
HQKT3	.818
HQKT2	.817
HQKT1	.806

Extraction Method:

Principal
Component
Analysis.

a. 1 components
extracted.

**Rotated
Component
Matrix^a**

a. Only one component was extracted. The solution cannot be rotated.

ƯỚC LƯỢNG MÔ HÌNH TƯƠNG QUAN

Correlations

		MEAN_HQKT	MEAN_NL	MEAN_KN	MEAN_KS	MEAN_TN	MEAN_ND	MEAN_PP	MEAN_DN	MEAN_KSCL	MEAN_DP	MEAN_PL	MEAN_PH	MEAN_KTHU
MEAN_HQKT	Pearson Correlation	1	.496**	.443**	.484**	.186**	.538**	.475**	.194**	.236**	.222**	.183**	.159**	.209**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.003	.000
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_NL	Pearson Correlation	.496**	1	.443**	.304**	.096	.420**	.237**	.030	.056	.118*	.020	-.027	.124*
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.074	.000	.000	.578	.302	.029	.710	.618	.022
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_KN	Pearson Correlation	.443**	.443**	1	.309**	-.005	.360**	.345**	-.134*	.064	.055	-.019	-.032	.101
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.920	.000	.000	.013	.237	.306	.727	.555	.060
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_KS	Pearson Correlation	.484**	.304**	.309**	1	.143**	.461**	.383**	.063	.039	.052	-.017	.049	-.015
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.008	.000	.000	.244	.473	.339	.750	.362	.779
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_TN	Pearson Correlation	.186**	.096	-.005	.143**	1	.091	.189**	-.061	.022	-.052	.059	-.013	-.022
	Sig. (2-tailed)	.001	.074	.920	.008		.093	.000	.262	.689	.338	.271	.811	.687
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_ND	Pearson Correlation	.538**	.420**	.360**	.461**	.091	1	.411**	.022	.156**	-.057	.040	-.025	.008
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.093		.000	.690	.004	.290	.462	.646	.889
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_PP	Pearson Correlation	.475**	.237**	.345**	.383**	.189**	.411**	1	.021	.022	.082	-.017	.052	-.027
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.693	.681	.130	.755	.333	.622
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_DN	Pearson Correlation	.194**	.030	-.134*	.063	-.061	.022	.021	1	.048	-.007	.010	-.067	.047

	Sig. (2-tailed)	.000	.578	.013	.244	.262	.690	.693		.379	.904	.856	.212	.388
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_KSCL	Pearson Correlation	.236**	.056	.064	.039	.022	.156**	.022	.048	1	-.090	.025	-.032	.061
	Sig. (2-tailed)	.000	.302	.237	.473	.689	.004	.681	.379		.095	.642	.556	.256
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_DP	Pearson Correlation	.222**	.118*	.055	.052	-.052	-.057	.082	-.007	-.090	1	-.010	.048	.038
	Sig. (2-tailed)	.000	.029	.306	.339	.338	.290	.130	.904	.095		.853	.377	.484
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_PL	Pearson Correlation	.183**	.020	-.019	-.017	.059	.040	-.017	.010	.025	-.010	1	.055	.047
	Sig. (2-tailed)	.001	.710	.727	.750	.271	.462	.755	.856	.642	.853		.309	.386
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_PH	Pearson Correlation	.159**	-.027	-.032	.049	-.013	-.025	.052	-.067	-.032	.048	.055	1	-.026
	Sig. (2-tailed)	.003	.618	.555	.362	.811	.646	.333	.212	.556	.377	.309		.633
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345
MEAN_KTHU	Pearson Correlation	.209**	.124*	.101	-.015	-.022	.008	-.027	.047	.061	.038	.047	-.026	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.022	.060	.779	.687	.889	.622	.388	.256	.484	.386	.633	
	N	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345	345

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

HỒI QUY

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.818 ^a	.669	.657	.37211	1.913

a. Predictors: (Constant), MEAN_KTHU, MEAN_ND, MEAN_PH, MEAN_DN, MEAN_DP, MEAN_PL, MEAN_TN, MEAN_KSCL, MEAN_KN, MEAN_PP, MEAN_KS, MEAN_NL

b. Dependent Variable: MEAN_HQKT

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	93.012	12	7.751	55.978	.000 ^b
	Residual	45.970	332	.138		
	Total	138.983	344			

a. Dependent Variable: MEAN_HQKT

b. Predictors: (Constant), MEAN_KTHU, MEAN_ND, MEAN_PH, MEAN_DN, MEAN_DP, MEAN_PL, MEAN_TN, MEAN_KSCL, MEAN_KN, MEAN_PP, MEAN_KS, MEAN_NL

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients B	Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	Collinearity Statistics Tolerance	VIF
1(Constant)	-3.541	.286		-12.379	.000		
MEAN_NL	.169	.038	.168	4.419	.000	.691	1.448
MEAN_KN	.192	.042	.177	4.628	.000	.680	1.470
MEAN_KS	.179	.042	.160	4.261	.000	.708	1.412
MEAN_TN	.114	.034	.109	3.326	.001	.924	1.083
MEAN_ND	.232	.041	.226	5.621	.000	.617	1.622

MEAN_PP	.172	.037	.174	4.655	.000	.716	1.397
MEAN_DN	.206	.034	.197	6.050	.000	.941	1.063
MEAN_KSCL	.172	.033	.168	5.213	.000	.960	1.042
MEAN_DP	.204	.034	.193	5.942	.000	.946	1.057
MEAN_PL	.147	.031	.153	4.802	.000	.985	1.016
MEAN_PH	.176	.034	.164	5.148	.000	.976	1.025
MEAN_KTHU	.118	.026	.148	4.613	.000	.964	1.038

a. Dependent Variable: MEAN_HQKT