TỔNG QUAN CƠ SỞ LÝ LUẬN VÀ THỰC TIỄN VỀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CÁC QUỸ TÀI CHÍNH NHÀ NƯỚC NGOÀI NGÂN SÁCH DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN

ThS.NCS. Lê Hoài Châu* - PGS.TS. Phạm Tiến Hưng - TS. Lại Phương Thảo*** Dương Thị Thanh Thuỷ*****

Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách là thiết chế tài chính công được thành lập theo thẩm quyền để thực hiện các mục tiêu chính sách chuyên biệt, hoạt động độc lập tương đối với ngân sách nhà nước và có cơ chế thu - chi riêng. Trong bối cảnh yêu cầu kiểm soát quyền lực, minh bạch tài chính, nâng cao hiệu quả phân bổ nguồn lực công và tăng cường trách nhiệm giải trình, Kiểm toán nhà nước cần cung cấp thông tin kiểm toán tin cậy, kịp thời cho Quốc hội, Chính phủ và công chúng về việc quản lý, sử dụng các quỹ này. Bài viết tổng quan có hệ thống cơ sở lý luận và thực tiễn về quy trình kiểm toán quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách do Kiểm toán nhà nước thực hiện, tập trung vào khung pháp lý, cấu trúc quy trình gồm bốn bước và các vấn đề nổi bật trong triển khai. Điểm mới của nghiên cứu là xây dựng cách tiếp cận tích hợp giữa đặc thù của quỹ tài chính ngoài ngân sách, ba loại hình kiểm toán và quy trình kiểm toán bốn bước; từ đó chỉ ra các điểm nghẽn về tiêu chí đánh giá, bằng chứng kiểm toán và theo dõi kiến nghị. Trên cơ sở đó, bài viết đề xuất định hướng hoàn thiện quy trình theo tiếp cận dựa trên rủi ro, tăng cường kiểm toán hoạt động và chuẩn hóa dữ liệu phục vụ giám sát, kiểm tra.

• Từ khóa: *quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách; kiểm toán nhà nước; quy trình kiểm toán; kiểm toán tuân thủ; kiểm toán hoạt động.*

Extra-budgetary financial funds are public financial institutions established by competent authorities to pursue specific policy objectives, with relative autonomy from the state budget and distinct revenue and expenditure mechanisms. As demands for checks on power, fiscal transparency, efficient public resource allocation, and accountability intensify, the State Audit Office is expected to provide more useful audit information on the management and use of these funds. This paper systematically reviews the theoretical and practical foundations of the audit process for extra-budgetary state financial funds, focusing on the legal framework, the four-stage audit process, and major issues arising in practice. The novelty of the study lies in its integrated analytical framework linking the governance features of extra-budgetary funds, the three main audit types, and the four-stage public audit process. On that basis, the paper identifies bottlenecks in audit criteria, evidence collection, and follow-up, and proposes directions for improving the audit process through a risk-based approach, stronger performance auditing, and data standardization to support oversight and inspection.

• Key words: *extra-budgetary financial funds; state audit office; audit process; compliance audit; performance audit.*

Ngày nhận bài: 05/01/2026
Ngày gửi phản biện: 15/3/2026
Ngày duyệt đăng: 09/4/2026

DOI: https://doi.org/10.71374/jfarv.v26.i311.10

1. Đặt vấn đề

Trong cấu trúc tài chính công, các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách (QTCNNS) được hình thành để huy động thêm nguồn lực cho những mục tiêu công có tính chuyên biệt, dài hạn hoặc cần phản ứng chính sách nhanh hơn chu trình ngân sách thường niên. Cơ chế tài chính tương đối linh hoạt của các quỹ giúp bổ sung nguồn lực cho nhiều lĩnh vực an sinh, bình ổn, phát triển ngành và hỗ trợ tín dụng. Tuy nhiên, tính "ngoài ngân sách" cũng có thể làm phân tán nguồn lực, làm mờ bức tranh tài khóa, suy giảm tính minh bạch và tạo ra các khoảng trống kiểm soát nếu thiết kế thể chế không đồng bộ với các nguyên tắc quản lý tài chính công hiện đại. Ở Việt Nam, định hướng quản lý và kiểm soát QTCNNS đã được đặt ra trong Hiến pháp năm 2013, Luật Ngân sách nhà nước năm 2015, Nghị định 163/2016/NĐ-CP, Thông tư 342/2016/

** Vụ Kinh tế và Tài chính thuộc Uỷ ban Kinh tế và Tài chính của Quốc hội*
*** Học viện Tài chính*
**** Học viện Nông nghiệp Việt Nam; Tác giả liên hệ email: lpthao@vnua.edu.vn*

TT-BTC và Nghị quyết số 792-NQ-UBTVQH14 năm 2019. Luật Ngân sách nhà nước năm 2015 quy định ngân sách nhà nước không hỗ trợ kinh phí hoạt động cho các quỹ ngoài ngân sách; việc hỗ trợ vốn điều lệ chỉ được xem xét khi quỹ được thành lập hợp pháp, có khả năng tài chính độc lập và không trùng lặp nguồn thu, nhiệm vụ chi với ngân sách nhà nước. Trong bối cảnh đó, Kiểm toán nhà nước (KTNN) giữ vai trò quan trọng trong bảo đảm trách nhiệm giải trình, củng cố kỷ luật tài khóa và cung cấp bằng chứng độc lập cho Quốc hội, Chính phủ và công chúng. Việc ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước năm 2024 và quy trình kiểm toán thống nhất năm 2025 tạo nền tảng kỹ thuật để chuẩn hóa cách tiếp cận, bằng chứng và chất lượng kiểm toán đối với nhóm quỹ này. Kết quả kiểm toán cho thấy Việt Nam có trên 40 QTCNNS do trung ương và địa phương quản lý; riêng các quỹ do trung ương quản lý có số dư ước tính cuối năm 2024 khoảng 1.476,6 nghìn tỷ đồng. Quy mô nguồn lực này cho thấy vai trò đáng kể của các quỹ trong phát triển kinh tế - xã hội, đồng thời cũng làm nổi lên những bất cập trong quản lý, điều hành, hiệu quả sử dụng vốn và công khai thông tin. Một số nghiên cứu còn cho rằng thông tin kiểm toán hiện vẫn nghiêng về tính đúng, đủ của thu - chi và mức độ tuân thủ, trong khi đánh giá hiệu quả chính sách, hiệu lực phân bổ nguồn lực và giá trị gia tăng của từng quỹ còn hạn chế.

Xuất phát từ yêu cầu thực tiễn đó, nghiên cứu này tổng quan có hệ thống các vấn đề lý luận và thực tiễn của quy trình kiểm toán các QTCNNS do KTNN thực hiện, đồng thời gợi mở các tiêu chí đánh giá phù hợp cho các nghiên cứu tiếp theo. Bài viết sử dụng phương pháp tổng quan hệ thống thông qua phân tích và tổng hợp các công trình khoa học, báo cáo chuyên đề, luận án và các chuẩn mực, quy trình kiểm toán liên quan. Việc tổng quan này nhằm khái quát hóa các khái niệm cốt lõi, luận giải cơ sở lý thuyết, xác định khoảng trống nghiên cứu và hình thành nền tảng cho các nghiên cứu thực nghiệm tiếp theo. Điểm mới của nghiên cứu không nằm ở khảo sát một quỹ cụ thể mà ở việc kết nối đồng thời ba lớp phân tích: khung pháp lý, đặc thù quản trị của QTCNNS và chu trình kiểm toán bốn bước của KTNN. Từ đó, bài viết đề xuất một khung tham chiếu để nhận diện rủi ro, lựa chọn loại hình kiểm toán và thiết kế tiêu chí đánh giá phù hợp với đối tượng quỹ ngoài ngân sách.

2. Một số lý luận về quy trình kiểm toán quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách do kiểm toán nhà nước thực hiện

2.1. Quỹ tài chính nhà nước ***ngoài ngân sách***

Joulfaian và cs. (1991) cho rằng QTCNNS là các quỹ không được phản ánh trong ngân sách chính thức nhưng vẫn được sử dụng để tài trợ cho các chương trình hoặc hoạt động của chính phủ. Theo cách tiếp cận của IMF, đây là các quỹ do chính phủ hoặc bộ, ngành thành lập, có cơ chế tổ chức và thu - chi riêng, không được bao gồm trong luật ngân sách thường niên cũng như ngân sách của chính quyền địa phương dù vẫn thực hiện nhiệm vụ công và sử dụng nguồn lực công (Allen & Radev, 2010). Ở Việt Nam, Luật Ngân sách nhà nước năm 2015 xác định QTCNNS là quỹ do cơ quan có thẩm quyền quyết định thành lập, hoạt động độc lập với ngân sách nhà nước, có nguồn thu và nhiệm vụ chi để thực hiện các nhiệm vụ theo quy định pháp luật. Từ các cách tiếp cận này có thể hiểu QTCNNS là thiết chế tài chính công có mức độ độc lập tương đối trong vận hành, được thiết kế theo mục tiêu hoặc lĩnh vực, nhưng vẫn thuộc khu vực công nên phải chịu giám sát, công khai và trách nhiệm giải trình. Theo Bộ Tài chính (2014) và Nhân Dân (2025), đây là công cụ huy động thêm nguồn lực xã hội cho các nhiệm vụ chuyên biệt, song cũng đặt ra áp lực cải cách để giảm phân tán nguồn lực và hạn chế chồng lấn chức năng với ngân sách nhà nước.

QTCNNS thường được hình thành nhằm ổn định nguồn lực cho các nhiệm vụ công có tính dài hạn hoặc chu kỳ; giảm độ trễ chính sách trong những lĩnh vực cần phản ứng nhanh; gắn nghĩa vụ đóng góp với lợi ích thụ hưởng để tăng sự chấp nhận của xã hội; và tạo cơ chế tài chính linh hoạt hơn cho thực thi chính sách (Allen & Radev, 2010). Tuy nhiên, chính những đặc điểm này cũng làm phát sinh rủi ro về manh mún nguồn lực, suy giảm tính linh hoạt phân bổ theo ưu tiên vĩ mô, khó hợp nhất bức tranh tài khóa, chồng lấn chức năng với ngân sách nhà nước và gia tăng các nghĩa vụ nợ tiềm tàng nếu thiếu cơ chế công khai, báo cáo và kiểm toán thích hợp. OECD (2017) nhấn mạnh rằng minh bạch ngân sách và

giám sát thực thi ngân sách là điều kiện cốt lõi để tăng trách nhiệm giải trình và liêm chính trong khu vực công; đối với chi tiêu ngoài ngân sách, yêu cầu này càng nghiêm ngặt hơn. Do đó, trong khuôn khổ pháp lý Việt Nam, các quy định về điều kiện thành lập quỹ, nguyên tắc hỗ trợ vốn, công khai kế hoạch tài chính và quyết toán của quỹ phải được xem là căn cứ quan trọng để thiết kế kiểm soát và đánh giá trong kiểm toán.

2.2. Kiểm toán nhà nước đối với các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách

Theo INTOSAI (2019a), KTNN là hoạt động cung cấp đảm bảo độc lập, khách quan đối với việc quản lý và sử dụng nguồn lực công nhằm tăng cường minh bạch, trách nhiệm giải trình, quản trị tốt và hiệu quả hoạt động của khu vực công. OECD (2017) xem KTNN là cơ chế tạo lập bằng chứng độc lập phục vụ giám sát của cơ quan dân cử và công chúng. Dưới góc độ lý thuyết, trách nhiệm giải trình là mối quan hệ trong đó chủ thể thực hiện có nghĩa vụ giải trình và chủ thể giám sát có quyền chất vấn, đánh giá (Bovens, 2007). Đối với QTCNNS, cấu trúc trách nhiệm giải trình phức tạp hơn ngân sách nhà nước truyền thống do tồn tại nhiều chủ thể ủy quyền như cơ quan lập pháp, Chính phủ, bộ quản lý ngành và người đóng góp quỹ; đồng thời quỹ thường theo đuổi nhiều mục tiêu chính sách với cơ chế quản trị tương đối linh hoạt. Vì vậy, rủi ro tiềm tàng trong kiểm toán QTCNNS không chỉ nằm ở sai sót số liệu mà còn ở lệch mục tiêu quỹ, chồng lấn nhiệm vụ với ngân sách nhà nước, chi sai đối tượng, hiệu quả sử dụng nguồn lực thấp và thiếu minh bạch trong phân bổ. Từ những đặc điểm đó, KTNN được yêu cầu phải lựa chọn loại hình kiểm toán, tiêu chí đánh giá phù hợp trong quy trình kiểm toán (Allen & Radev, 2010).

INTOSAI (2019b) phân loại ba loại hình kiểm toán chủ yếu gồm kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Đối với QTCNNS, ba loại hình này thường cần được tích hợp vì sai lệch có thể xuất hiện đồng thời ở ghi nhận kế toán, tuân thủ quy trình xét duyệt chi và hiệu lực thực hiện mục tiêu chính sách. Ở Việt Nam, Luật KTNN quy định KTNN là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật; thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công theo kế hoạch kiểm toán và theo yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền (Quốc hội, 2015a). Trên cơ sở đó, QTCNNS là đối tượng thuộc phạm vi kiểm toán của KTNN nhằm đánh giá tính tuân thủ, độ tin cậy của thông tin và hiệu quả sử dụng nguồn lực công.

2.3. Quy trình kiểm toán các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách do kiểm toán nhà nước thực hiện

INTOSAI (2019d) với ISSAI 100 xác lập các nguyên tắc nền tảng của kiểm toán khu vực công thì ISSAI 3000 cụ thể hóa quy trình kiểm toán theo bốn bước: lập kế hoạch, thực hiện, báo cáo và theo dõi kiến nghị. Cấu trúc này tạo cơ sở để chuẩn hóa chất lượng, tính nhất quán, khả năng truy vết của cuộc kiểm toán và mức độ so sánh kết quả giữa các cuộc kiểm toán QTCNNS.

2.3.1. Bước chuẩn bị kiểm toán

Ở giai đoạn chuẩn bị kiểm toán QTCNNS, trọng tâm là thu thập hiểu biết tổng thể về quỹ: căn cứ thành lập, điều lệ hoặc quy chế tài chính, cơ chế huy động nguồn thu, cơ chế phân bổ, đối tượng thụ hưởng, mô hình tổ chức và phân quyền phê duyệt. Trên cơ sở khảo sát ban đầu, đoàn kiểm toán đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu, lựa chọn loại hình kiểm toán, phạm vi, phương pháp và nhân sự phù hợp, đồng thời thiết kế chương trình kiểm toán. Theo Lại Phương Thảo (2020), chương trình kiểm toán cần thể hiện mối liên kết giữa tiêu chí đánh giá, rủi ro, thủ tục và bằng chứng nhằm bảo đảm khả năng truy vết kết luận. Với QTCNNS, chương trình kiểm toán thường phải tích hợp cả kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

2.3.2. Bước thực hiện kiểm toán

Trong bước thực hiện, kiểm toán viên triển khai các thủ tục để đánh giá ba nhóm tiêu chí cơ bản: tính hợp pháp, tính trung thực và tính hiệu quả. Đối với kiểm toán tuân thủ, trọng tâm là điều kiện chi, tính đầy đủ của hồ sơ, thẩm quyền phê duyệt, công khai thông tin và kiểm soát xung đột lợi ích theo quy định nội bộ và quy định pháp luật. Đối với kiểm toán tài chính, cần xác minh tính đúng, đủ của nguồn thu, chi quản lý, chi nghiệp vụ, tài sản, công nợ và các khoản đầu tư; đồng thời đối chiếu báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán với chứng từ và đối soát ngân hàng, kho bạc. Đối với kiểm toán hoạt động, thách thức lớn nhất là xây dựng tiêu chí 3E phù hợp với

mục tiêu chính sách của từng quỹ, xác định các chỉ báo đầu ra và lựa chọn nguồn dữ liệu thích hợp. ISSAI 3000 cho phép linh hoạt trong thiết kế phương pháp kiểm toán hoạt động nhưng vẫn yêu cầu bằng chứng phải đầy đủ, thích hợp và có thể kiểm chứng (INTOSAI, 2019e). Đây là khâu quyết định mức độ hữu ích của thông tin kiểm toán đối với Quốc hội, Chính phủ và công chúng.

2.3.3. Bước lập và gửi báo cáo kiểm toán

Ở bước lập và gửi báo cáo kiểm toán, đoàn kiểm toán phải tổng hợp, phân loại và đánh giá bằng chứng; xác định rõ cơ sở của nhận xét, kết luận và kiến nghị. Trường hợp bằng chứng chưa đầy đủ, cần thực hiện các thủ tục bổ sung hoặc lựa chọn hình thức kết luận phù hợp. Đối với QTCNNS, chất lượng báo cáo phụ thuộc lớn vào việc xây dựng được hệ thống tiêu chí đánh giá nhất quán. Nếu chỉ dừng ở tính hợp lệ chứng từ và tuân thủ chi tiêu, báo cáo khó phản ánh đầy đủ hiệu quả hoạt động quỹ; ngược lại, nếu tiêu chí đầu ra không rõ, kiến nghị dễ dừng ở mức chấn chỉnh thủ tục (Kiểm toán Nhà nước, 2025a; Hoàng Mai Chi, 2022). Vì vậy, báo cáo kiểm toán cần gắn chặt tiêu chí - bằng chứng - phát hiện - nguyên nhân - tác động - kiến nghị, đồng thời phân loại kiến nghị thành kiến nghị xử lý tài chính, hoàn thiện thể chế, tăng cường kiểm soát nội bộ và nâng cao hiệu quả sử dụng quỹ.

2.3.4. Bước theo dõi, kiểm tra thực hiện kiến nghị

Do QTCNNS thường phát sinh các sai sót mang tính hệ thống về thiết kế quy chế kiểm soát, tiêu chí thụ hưởng và cơ chế hậu kiểm, hiệu lực kiểm toán phụ thuộc đáng kể vào công tác theo dõi sau kiểm toán. Quy định của KTNN về theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là cơ sở để thu thập thông tin thực hiện, đánh giá mức độ hoàn thành và lựa chọn nội dung cần giám sát tiếp theo (Kiểm toán nhà nước, 2022). Theo ISSAI 300, kết quả theo dõi kiến nghị cũng là nguồn thông tin quan trọng để xác định chủ đề kiểm toán dựa trên rủi ro và tính trọng yếu cho các cuộc kiểm toán tiếp theo (INTOSAI, 2019c).

3. Cơ sở thực tiễn quy trình kiểm toán quỹ tài chính ngoài ngân sách

3.1. Cơ sở pháp lý về quy trình kiểm toán các quỹ tài chính ngoài ngân sách

Luật Kiểm toán nhà nước xác định KTNN là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật; thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công theo kế hoạch kiểm toán và yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền (Quốc hội, 2015a). Vì QTCNNS là thiết chế quản lý và sử dụng nguồn lực công, đối tượng này thuộc phạm vi kiểm toán của KTNN. Luật Ngân sách nhà nước năm 2015 đồng thời quy định điều kiện thành lập quỹ, nguyên tắc hỗ trợ vốn, yêu cầu không trùng lặp nhiệm vụ chi với ngân sách nhà nước và yêu cầu công khai tài chính; đây là căn cứ trực tiếp để hình thành tiêu chí kiểm toán khi thiết kế và triển khai quy trình kiểm toán QTCNNS (Quốc hội, 2015b). Những năm gần đây, KTNN tiếp tục hoàn thiện khuôn khổ nghề nghiệp thông qua Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước ban hành kèm Quyết định 08/2024/QĐ-KTNN với 43 chuẩn mực, bao quát từ nguyên tắc cơ bản, đạo đức nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng, năng lực kiểm toán viên đến các nguyên tắc khi thực hiện kiểm toán (Kiểm toán nhà nước, 2024). Về phương diện quy trình, hệ thống chuẩn mực củng cố các yêu cầu trọng yếu như hiểu biết đơn vị được kiểm toán, đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu, thu thập bằng chứng đầy đủ và bảo đảm chất lượng hồ sơ kiểm toán. Cùng với đó, Kiểm toán nhà nước (2025b) khẳng định quy trình kiểm toán thống nhất theo cấu trúc bốn bước đã tạo nền tảng kỹ thuật để tổ chức kiểm toán QTCNNS theo chu trình khép kín, đặc biệt làm rõ ý nghĩa của bước theo dõi kiến nghị đối với các khuyến nghị mang tính hoàn thiện cơ chế và nâng cao hiệu quả sử dụng quỹ.

3.2. Thực tiễn về quy trình kiểm toán các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách

Thực tiễn gần đây cho thấy KTNN đang từng bước hoàn thiện chuẩn mực, quy trình và công cụ nghiệp vụ đối với QTCNNS. Xu hướng này làm tăng tính nhất quán về phương pháp, khả năng so sánh kết quả giữa các cuộc kiểm toán và độ tin cậy của kiến nghị, đồng thời tạo cơ sở để mở rộng nội dung kiểm toán từ tuân thủ tài chính sang các vấn đề quản trị và hiệu quả chính sách.

Một vấn đề có tính hệ thống của QTCNNS là nguy cơ chồng lấn nhiệm vụ chi với ngân sách nhà nước hoặc với các quỹ khác, làm giảm tính tập trung và hiệu lực phân bổ nguồn lực. Dù

khuôn khổ pháp lý đã đặt ra nguyên tắc không trùng lặp nguồn thu và nhiệm vụ chi, việc phân định ranh giới trong thực tiễn vẫn khó khăn do mục tiêu chính sách giao thoa và thiếu bộ tiêu chí đo lường kết quả đầu ra của từng quỹ.

Kiểm toán QTCNNS cũng thường đối diện bất cân xứng thông tin do dữ liệu phân tán giữa cơ quan quản lý quỹ, đơn vị thực hiện nhiệm vụ, ngân hàng, kho bạc và đối tượng thụ hưởng. Khi thiếu chuẩn dữ liệu và cơ chế đối soát tự động, chi phí kiểm toán tăng, rủi ro bỏ sót bằng chứng lớn hơn và phạm vi đánh giá hiệu quả bị thu hẹp. Vì vậy, ứng dụng công nghệ thông tin và khai thác dữ liệu số là yêu cầu ngày càng cấp thiết.

Một dấu mốc đáng chú ý là việc KTNN ban hành Đề cương kiểm toán chuyên đề "Việc quản lý, sử dụng Quỹ TCNNS do Trung ương quản lý giai đoạn 2020-2023" theo Quyết định số 500/QĐ-KTNN tháng 3/2024. Về phương diện quy trình, đề cương này thể hiện cách tiếp cận tương đối chuẩn hóa: xác định rõ cơ sở pháp lý, nguyên tắc quản lý quỹ, trọng tâm kiểm toán theo chuỗi quản trị từ huy động nguồn lực, phân bổ, sử dụng, quản trị tiền nhàn rỗi đến báo cáo công khai, minh bạch; đồng thời thiết kế hệ thống mẫu biểu và tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin trong kiểm soát giấy tờ làm việc.

Kết quả kiểm toán chuyên đề các QTCNNS giai đoạn 2020-2023 cho thấy các phát hiện và kiến nghị tập trung vào ba nhóm vấn đề: tuân thủ quy định tài chính - kế toán và quy chế hoạt động quỹ; chất lượng lập kế hoạch và điều hành quỹ gắn với mục tiêu chính sách; và quản trị tiền nhàn rỗi hoặc tồn dư lớn nhưng hiệu quả sử dụng vốn chưa tương xứng. Điều đó cho thấy kiểm toán QTCNNS đã vượt ra ngoài việc xác nhận số liệu thu - chi để hướng tới chấn chỉnh kỷ luật tài chính và hỗ trợ cải thiện quản trị quỹ.

Kết luận

QTCNNS là bộ phận của tài chính công có quy mô nguồn lực lớn, mục tiêu chính sách đa dạng và mức độ độc lập tương đối. Vì vậy, quy trình kiểm toán QTTNNS có vai trò đặc biệt quan trọng đối với minh bạch tài khóa và trách nhiệm giải trình. Tổng quan lý luận và thực tiễn cho thấy một số thách thức nổi bật trong quy trình kiểm toán QTCNNS hiện nay gồm: chất lượng khảo sát - lập kế hoạch chưa đồng đều; tiêu chí đánh giá hiệu quả chính sách của quỹ còn thiếu cụ thể; phương pháp thu thập bằng chứng về kiểm soát nội bộ và quản trị rủi ro còn hạn chế; dữ liệu kiểm toán phân tán; và nguồn nhân lực kiểm toán chuyên sâu theo từng loại quỹ còn mỏng. Những hạn chế này dễ dẫn đến thiên lệch tuân thủ, tức kiểm toán tập trung vào sai phạm thủ tục nhiều hơn vào hiệu lực chính sách và hiệu quả phân bổ nguồn lực. Điểm mới của nghiên cứu là đã hệ thống hóa quy trình kiểm toán QTCNNS dưới góc nhìn tích hợp giữa khung pháp lý, ba loại hình kiểm toán và chu trình bốn bước của KTNN, từ đó chỉ ra các điểm nghẽn về tiêu chí, bằng chứng và theo dõi kiến nghị. Trong thời gian tới, cần tiếp tục phát triển bộ tiêu chí kiểm toán hoạt động riêng cho QTCNNS gắn với mục tiêu chính sách và rủi ro tài khóa, tăng tích hợp dữ liệu giữa kho bạc, ngân hàng và kế toán quỹ, đồng thời củng cố cơ chế theo dõi thực hiện kiến nghị để nâng cao tác động cải cách sau kiểm toán.

Tài liệu tham khảo:

Allen, R. & Radev, D. (2010). Extrabudgetary Funds. IMF Technical Notes and Manuals 10/09. International Monetary Fund, Washington, DC. Truy cập từ https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1009.pdf, ngày 16/10/2025.

Bộ Tài chính (2014). Báo cáo số 81/BC-BTC ngày 15/9/2014 của Bộ Tài chính về tình hình các Quỹ tài chính ngoài ngân sách

Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. European Law Journal 13(4): 447-468.

INTOSAI (2019a). INTOSAI-P 1: The Lima Declaration. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Truy cập từ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf, ngày 16/10/2025.

INTOSAI (2019b). INTOSAI-P 10: Mexico Declaration on SAI Independence. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Truy cập từ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf, ngày 16/10/2025.

INTOSAI (2019c). ISSAI 300: Performance Audit Principles. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Truy cập từ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf, ngày 16/10/2025.

INTOSAI (2019d). ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing.

INTOSAI (2019e). ISSAI 3000: Performance Audit Standard.

Joulfaian, D & Marlow, L.M. (1991). The relationship between on budget and off-budget government, Economics Letters, Volume 35, Issue 3, March 1991, Pages 307-310.

Kiểm toán nhà nước (2022). Quy định theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của Kiểm toán nhà nước (hiệu lực từ 18/12/2022).

Kiểm toán nhà nước (2024). Quyết định 08/2024/QĐ-KTNN ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước (15/11/2024; hiệu lực 30/12/2024).

Kiểm toán nhà nước (2025a). Báo cáo, tổng hợp kết quả kiểm toán việc quản lý, sử dụng các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách do trung ương quản lý giai đoạn 2020-2023 và một số khuyến nghị kiểm toán.

Kiểm toán nhà nước (2025b). Thông tin công bố về Quy trình kiểm toán của Kiểm toán nhà nước (gồm 4 bước: chuẩn bị; thực hiện; lập và gửi báo cáo; theo dõi kiến nghị).

Lại Phương Thảo (2020). Hoàn thiện quy trình kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia về Xây dựng Nông thôn mới do Kiểm toán Nhà nước thực hiện. Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính, Hà Nội.

Nhân Dân (2025). Bài viết về đề xuất sắp xếp quỹ tài chính ngoài ngân sách (trích dẫn nguyên tắc/định nghĩa theo Luật NSNN 2015).

OECD (2017). OECD Budget Transparency Toolkit. OECD Publishing, Paris. Truy cập từ https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/10/oecd-budget-transparency-toolkit_g1g82a3c/9789264282070-en.pdf, ngày 16/10/2025.

Quốc hội (2015a). Luật Kiểm toán nhà nước số 81/2015/QH13 (24/6/2015).

Quốc hội (2015b). Luật Ngân sách nhà nước (2015).

Quốc hội (2025). Luật Ngân sách nhà nước (Luật số 89/2025/QH15, ban hành ngày 25/06/2025). Truy cập từ https://thuvienphapluat.vn/van-ban/Tai-chinh-nha-nuoc/Luat-ngan-sach-nha-nuoc-2025-so-89-2025-QH15-650061.aspx, ngày 16/10/2025.