

QUY TRÌNH VÀ TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

1. Bản chất tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước

Thuật ngữ “tổ chức” có nhiều cách hiểu khác nhau. Theo Từ điển tiếng Việt thì: “Tổ chức là tập hợp người được tổ chức lại, hoạt động vì những quyền lợi chung, nhằm mục đích chung”. Theo Từ điển điện tử Bách khoa toàn thư Việt Nam: “Tổ chức là hình thức tập hợp, liên kết các thành viên trong xã hội (cá nhân, tập thể) nhằm đáp ứng yêu cầu, nguyện vọng, lợi ích của các thành viên; cùng nhau hành động vì mục tiêu chung”. Trong một số trường hợp, đôi khi thuật ngữ này vẫn được sử dụng lẫn lộn với thuật ngữ về “công tác tổ chức” với phạm vi hẹp, hàm ý là một quá trình hành động để tạo ra tổ chức. Các cách hiểu như vậy mới chỉ bao quát được phần nào về bản chất của tổ chức và chỉ đề cập đến khía cạnh tổ chức nhân sự, bộ máy với những mục tiêu hoạt động chung, hoặc chỉ đề cập đến công tác tổ chức, chưa đề cập đến sự liên hệ giữa các thành phần, các yếu tố trong hệ thống tổ chức.

Trong nghiên cứu và ứng dụng thực tế nói chung, thuật ngữ “tổ chức” thường được sử dụng với ý nghĩa rộng, tổ chức nói chung là mối liên hệ giữa các yếu tố trong một hệ thống. Chính vì vậy, tổ chức đối với một tổng thể là vô cùng quan trọng, mỗi bộ phận cấu thành nên tổ chức (cá nhân hay tập thể) phải biết làm gì và với mục tiêu nào, cách thức tiến hành ra sao để đạt được mục tiêu định trước. Bản thân một hệ thống phức tạp với các mối quan hệ đan xen nhiều chiều với các mục đích khác nhau tạo ra các vấn đề về tổ chức phải giải quyết như quan hệ giữa các cá nhân và sự sắp xếp của tổ chức, lập kế hoạch và thực hiện, phân cấp quản lý.

Tổ chức có những đặc điểm chung rất cơ bản là: mọi tổ chức đều mang tính mục đích và có mối liên hệ giữa các yếu tố trong hệ thống chung; mọi tổ chức đều là những đơn vị xã hội bao gồm nhiều người (tập thể) có chức năng nhất định trong hoạt động của tổ chức, có liên hệ trong những hình thái cơ cấu nhất định; mọi tổ chức đều phải hoạt động theo những cách thức nhất định để đạt mục đích; mọi tổ chức phải thu hút các nguồn lực và phân bổ các nguồn lực cần thiết để đạt mục đích của mình... Như vậy, tổ chức là một yếu tố cần thiết của xã hội loài người, vì tổ chức thực hiện những việc mà các cá nhân không thể làm được. Ở góc độ hẹp, khái niệm này có thể được áp dụng như là một phương thức mà một cá nhân tự tổ chức công việc của mình, ở phạm vi rộng hơn, khái niệm này có thể áp dụng khi có nhiều người tham gia trong mối liên hệ nhất định trên cơ sở áp dụng các quy trình công việc vì mục tiêu chung, công việc chung.

Liên hệ các khái niệm “tổ chức” nêu ở trên với kiểm toán: Kiểm toán là hoạt động xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán do các kiểm toán viên (KTV) có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực, khái niệm “tổ chức” nên được hiểu với ý nghĩa là tập hợp các mối liên hệ nhất định, gắn với chức năng đặc thù của kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến trên cơ sở hệ thống quy định có hiệu lực. Các yếu tố của xác minh và bày tỏ ý kiến là kiểm toán cân đối, đối chiếu lôgic, đối chiếu trực tiếp, kiểm kê, thực nghiệm và điều tra... Các yếu tố này cần được kết hợp theo một trình tự khoa học phù hợp với đối tượng cụ thể ở một khách thể kiểm toán nhất định nhằm đảm bảo thực hiện mục tiêu của tổ chức kiểm toán. Có nhiều cách kết hợp cụ thể khác nhau và mang lại hiệu quả khác nhau. Tổ chức kiểm toán cũng cần và có thể khái quát các cách kết hợp theo các trình tự khoa học chung giữa các yếu tố trong thực tiễn kiểm toán. Mục tiêu của tổ chức là tạo ra mối liên hệ theo một trật tự xác định. Trong kiểm toán, trật tự này được xác định khác nhau do quan hệ giữa các mục tiêu kiểm toán khác nhau với các khách thể kiểm toán khác nhau. Nội dung tổ chức kiểm toán có thể phân chia thành hai nội dung cơ bản là tổ chức công tác kiểm toán và tổ chức bộ máy kiểm toán.

Từ những phân tích trên, có thể khái quát, tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước (NSNN) là hệ thống các mối liên hệ có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng NSNN hoặc về sự kiện, thông tin liên quan đến sử dụng, điều hành NSNN... do các kiểm toán viên có kỹ năng phù hợp thực hiện trên cơ sở pháp lý hiện hành. Tổ chức kiểm toán NSNN cũng phù hợp với tổ chức kiểm toán nói chung được vận dụng vào lĩnh vực kiểm toán cụ thể là NSNN và bao gồm tổ chức công tác kiểm toán NSNN và tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN.

Mục tiêu của tổ chức công tác kiểm toán NSNN hướng tới việc tạo ra mối liên hệ giữa các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dùng để xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán NSNN. Mối liên hệ này xuất phát từ yêu cầu thực hiện chức năng kiểm toán theo từng đối tượng, loại hình, khách thể... cụ thể của kiểm toán NSNN. Trong quá trình kiểm toán, KTV phải hiểu biết đầy đủ về các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để áp dụng trong từng trường hợp cụ thể và được thực hiện theo quy trình nhất định. Cũng giống như tổ chức công tác kiểm toán nói chung, tổ chức công tác kiểm toán NSNN là một trong những vấn đề cơ bản của tổ chức kiểm toán NSNN, quyết định sự thành công và tính hiệu quả đối với từng cuộc kiểm toán NSNN theo những mục tiêu và đối tượng kiểm toán cụ thể nhất định. Việc tổ chức công tác kiểm toán NSNN chính là việc xác định rõ mục tiêu, phạm vi, đối tượng kiểm toán trong từng cuộc kiểm toán NSNN để kết hợp khéo léo, linh hoạt và sáng tạo các phương pháp kỹ thuật theo một trình tự logic, khoa học trong cơ sở những khuôn khổ pháp lý nhất định. Đây chính là quá trình diễn ra các hoạt động của các KTV nhằm thu thập

các bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho việc đưa ra các đánh giá và kết luận về đối tượng kiểm toán NSNN nhằm lập báo cáo kiểm toán.

Khi đã khẳng định các yếu tố cấu thành hệ thống phương pháp kiểm toán bao gồm cả kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ, những yếu tố này phải trở thành nhận thức và cả kinh nghiệm trong con người và trở thành cơ chế hoạt động của các phương tiện cấu thành bộ máy kiểm toán. Tổ chức bộ máy kiểm toán với những mô hình tổ chức và cơ chế hoạt động linh hoạt nhằm thích ứng với đặc điểm của đối tượng và khách thể kiểm toán trong các cuộc kiểm toán cụ thể và hướng tới việc thực hiện chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến của kiểm toán. Tổ chức bộ máy kiểm toán gồm cả con người và phương tiện chứa đựng các yếu tố của kiểm toán để thực hiện chức năng kiểm toán.

Lý thuyết hệ thống cũng chỉ rõ mối liên hệ logic giữa yếu tố, phân hệ và hệ thống. Đó là mối liên hệ giữa cái riêng và cái chung và chúng có thể chuyển hoá cho nhau song sự bao gồm của cái riêng trong cái chung vẫn phải được tôn trọng trong tổ chức bộ máy kiểm toán nói riêng cũng như trong mọi hệ thống tổ chức nói chung. Ngoài ra, bộ máy kiểm toán cũng có thể được tổ chức theo phương thức trực tuyến-tham mưu hoặc phương thức chức năng và có thể chọn loại hình tập trung hay phân tán. Do đặc thù của hoạt động kiểm toán là một loại hình kiểm tra, kiểm soát đặc biệt, bộ máy kiểm toán không theo một khuôn mẫu thống nhất mà tùy thuộc vào mối liên hệ giữa với các cấp quản lý, ảnh hưởng của đặc điểm chính trị, kinh tế và hình thức sở hữu... Hơn nữa, khi nói đến yếu tố con người là nói tới quan hệ xã hội, đến truyền thống văn hoá cụ thể. Nguyên tắc tổ chức bộ máy kiểm toán là phải xây dựng được đội ngũ KTV đủ về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng phù hợp với từng bộ máy kiểm toán. Đồng thời, hệ thống bộ máy kiểm toán phải bao gồm các phân hệ chứa đựng các mối liên hệ trong - ngoài khác nhau phù hợp với nguyên tắc chung của lý thuyết tổ chức và phù hợp với quy luật của phép biện chứng về liên hệ. Bên cạnh đó, tổ chức bộ máy kiểm toán phải quán triệt nguyên tắc chung của mọi hệ thống tổ chức bộ máy: tập trung, dân chủ, thích ứng với từng bộ phận kiểm toán.

Tính khoa học của tổ chức bộ máy đòi hỏi phải tạo ra những mối liên hệ giữa các yếu tố, các phân hệ với hệ thống; giữa bản thân hệ thống kiểm toán với các yếu tố khác và cả với môi trường hoạt động của hệ thống này. Trong khi đó, tính nghệ thuật của tổ chức đòi hỏi phải xử lý mối liên hệ này thật mềm dẻo để duy trì biên độ tổ chức ở mức cao nhất thích ứng với từng điều kiện cụ thể về nhân viên, thiết bị và môi trường thực hiện....

Thông qua việc phân tích trên, đề cập đến việc tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN là nói đến việc tập hợp, sắp xếp một số đối tượng nhất định trong mối liên hệ, phân

công, phân nhiệm rõ ràng để thực hiện chức năng kiểm toán trong lĩnh vực NSNN. Việc tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN phải gắn liền với việc thực hiện chức năng của KTNN trong kiểm toán NSNN và việc xác định đối tượng kiểm toán trong mối liên hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán NSNN. Đồng thời gắn với việc xác định các loại hình kiểm toán và mục tiêu kiểm toán đối với từng đối tượng kiểm toán NSNN để xác định việc phân công, phân nhiệm trong từng bộ phận tổ chức kiểm toán NSNN.

Chủ thể liên quan trực tiếp và chủ yếu đến kiểm toán NSNN là cơ quan KTNN với hệ thống các KTV thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. KTNN là cơ quan công quyền thuộc hệ thống bộ máy chuyên môn của nhà nước thực hiện các chức năng kiểm toán về ngân sách, tiền và tài sản nhà nước, trong đó chủ yếu là NSNN. KTNN sẽ đánh giá việc quản lý, điều hành, sử dụng NSNN với vai trò là một cơ quan độc lập từ bên ngoài đối với NSNN và hình thức pháp lý để thực hiện nghĩa vụ kiểm toán chủ yếu mang tính bắt buộc. Đối tượng chủ yếu của kiểm toán NSNN do KTNN thực hiện không chỉ bao gồm các báo cáo quyết toán, các bản khai tài chính, các khoản mục thu chi ngân sách, dự toán NSNN mà còn là các hoạt động liên quan đến quản lý, điều hành, sử dụng NSNN, thực trạng tài chính cùng hiệu quả, hiệu năng của các nghiệp vụ hay dự án, chương trình cụ thể. Tùy theo đối tượng kiểm toán NSNN cụ thể để xác định khách thể kiểm toán NSNN phù hợp. Nói chung, khách thể kiểm toán NSNN là tất cả các cơ quan, tổ chức, đơn vị có quản lý và sử dụng các nguồn lực NSNN. Luận án sẽ đi sâu phân tích về đối tượng và khách thể kiểm toán NSNN trong phần tổ chức công tác kiểm toán NSNN.

Ngoài ra, do tính chất đan xen trong quản lý và mối liên hệ chặt chẽ giữa các yếu tố trong hệ thống quản lý, để thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của KTNN đối với kiểm toán NSNN rất cần một môi trường thích hợp. Môi trường này chính là các quy định về mặt pháp lý đối với tổ chức và hoạt động kiểm toán NSNN, quan điểm của những người đứng đầu bộ máy nhà nước đối với sự cần thiết nâng cao vai trò, vị trí của cơ quan KTNN, một cơ quan kiểm tra độc lập từ bên ngoài đối với việc quản lý, điều hành NSNN của chính phủ và những yếu tố khác như nâng cao trách nhiệm giải trình của Chính phủ, tính minh bạch, công khai của NSNN...

2. Quy trình tổ chức công tác kiểm toán ngân sách nhà nước

Tổ chức công tác kiểm toán là một vấn đề cơ bản, có ý nghĩa quyết định sự thành công và tính hiệu quả thực hiện một cuộc kiểm toán. Mục tiêu của tổ chức công tác kiểm toán hướng tới việc tạo ra mối liên hệ khoa học và nghệ thuật các phương pháp kỹ thuật kiểm toán dùng để xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán. Tổ chức công tác kiểm toán NSNN tuân theo một trình tự nhất định theo trình tự tổ chức công tác kiểm toán nói chung, bao gồm 3 bước cơ bản: Bước 1: Chuẩn bị kiểm toán bao

gồm tất cả các công việc khác nhau nhằm tạo được cơ sở pháp lý, kế hoạch kiểm toán cụ thể và các điều kiện vật chất cho công tác kiểm toán. Bước 2: Thực hành kiểm toán bao gồm tất cả các công việc thực hiện chức năng xác minh của kiểm toán để khẳng định được thực chất của đối tượng và khách thể kiểm toán cụ thể. Bước 3: Kết thúc kiểm toán bao gồm các công việc đưa ra kết luận kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và giải quyết các công việc phát sinh sau khi lập báo cáo kiểm toán. Căn cứ vào chức năng và bản chất của hoạt động KTNN, trình tự kiểm toán NSNN ngoài 3 bước công việc chủ yếu nói trên, được bổ sung thêm việc kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Bên cạnh đó, một vấn đề quan trọng trong tổ chức công tác kiểm toán NSNN là kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN xuyên suốt các bước của trình tự kiểm toán nhằm đảm bảo thực hiện tốt chức năng kiểm toán. Theo quy trình kiểm toán: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, kết thúc kiểm toán và cuối cùng là kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Bước 1. Chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị là bước công việc đầu tiên của tổ chức công tác kiểm toán nhằm tạo ra tất cả tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi thực hành kiểm toán. Đây là công việc có ý nghĩa quyết định chất lượng kiểm toán. Chuẩn bị kiểm toán NSNN về cơ bản bao gồm các công việc chủ yếu sau:

Thứ nhất, Xác định mục tiêu, phạm vi, đối tượng kiểm toán NSNN

Mục tiêu kiểm toán là đích cần đạt tới, đồng thời là thước đo kết quả kiểm toán cho mỗi cuộc kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán tùy thuộc vào loại hình kiểm toán áp dụng là kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán hoạt động. Trong kiểm toán NSNN, mục tiêu kiểm toán khi áp dụng kiểm toán báo cáo quyết toán là nhằm xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo, giúp cho KTV đưa ra ý kiến xác nhận rằng báo cáo quyết toán được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành được chấp nhận, có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực tình hình và hợp lý tình hình tài chính trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Mục tiêu kiểm toán báo cáo quyết toán còn giúp cho đơn vị được kiểm toán thấy rõ những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính của đơn vị, đặc biệt là số liệu kinh phí quyết toán NSNN. Khi áp dụng loại hình kiểm toán tuân thủ mục tiêu kiểm toán NSNN là đánh giá việc tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý đầu tư và xây dựng của nhà nước nhằm phát hiện các hành vi tham nhũng, lãng phí và sai phạm trong quản lý, sử dụng NSNN và xác định rõ trách nhiệm cá nhân, tập thể để kiến nghị xử lý sai phạm. Khi áp dụng loại hình kiểm toán hoạt động mục tiêu kiểm toán NSNN là nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu lực

và hiệu quả trong quản lý, sử dụng, điều hành NSNN. Cũng trong quan hệ với loại hình kiểm toán, cần phân định mục tiêu kiểm toán NSNN định kỳ với kiểm toán đột xuất, kiểm toán thường xuyên và thông thường. Kiểm toán NSNN thường xuyên hàng năm hướng tới tạo lập nền nếp quản lý tài chính kế toán, kiểm toán NSNN đột xuất thường gắn với các vụ việc hoặc chuyên đề quản lý NSNN cụ thể; còn kiểm toán định kỳ thường gắn với những kết luận, đánh giá tổng quát các vấn đề theo yêu cầu quản lý chung.

Mục tiêu kiểm toán NSNN về tổng thể được ghi trong kế hoạch kiểm toán hàng năm của KTNN và mục tiêu kiểm toán của từng đối tượng kiểm toán NSNN cụ thể được ghi trong kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán và quyết định kiểm toán cụ thể đối với từng trường hợp.

Phạm vi kiểm toán là sự giới hạn về không gian và thời gian của đối tượng kiểm toán. Phạm vi kiểm toán thường được xác định đồng thời với mục tiêu kiểm toán và là một hướng cụ thể hoá mục tiêu này. Phạm vi kiểm toán của kiểm toán NSNN tùy theo đối tượng kiểm toán và loại hình kiểm toán cụ thể áp dụng. Cùng với việc cụ thể hoá về đối tượng kiểm toán, cần cụ thể hoá về khoảng thời gian thuộc phạm vi kiểm toán, có thể liên quan đến thời kỳ trước, sau có liên quan của sự kiện hay hoạt động của đơn vị.

Đối với kiểm toán NSNN, khách thể kiểm toán NSNN là tất cả các cơ quan, tổ chức, đơn vị có quản lý và sử dụng các nguồn lực NSNN. Do những mối liên hệ có liên quan mang tính hệ thống xuất phát từ đặc trưng của NSNN, đối tượng kiểm toán không chỉ bao gồm các báo cáo quyết toán, tài liệu kế toán mà còn là các hoạt động liên quan đến quản lý, điều hành, sử dụng NSNN, thực trạng tài chính cùng hiệu quả, hiệu năng của các nghiệp vụ hay dự án, chương trình cụ thể.

Đối tượng kiểm toán NSNN trực tiếp hàng năm của KTNN là báo cáo quyết toán NSNN do chính phủ trình quốc hội phê duyệt, báo cáo quyết toán ngân sách hoặc các tài khoản thu, chi của chính quyền TW và địa phương. Tùy theo đặc điểm của hệ thống NSNN, phân cấp NSNN của mỗi quốc gia có sự độc lập giữa các cấp ngân sách hay tính chất lồng ghép giữa các cấp ngân sách, đối tượng kiểm toán NSNN của mỗi cơ quan KTNN có khác nhau. Các báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính là các bảng tổng hợp, các bảng khai này đều chứa đựng những thông tin lập ra tại một thời điểm cụ thể trên cơ sở những tài liệu kế toán tổng hợp và chi tiết dựa trên những quy tắc cụ thể xác định. Do vậy, một thông tin chứa đựng trong mỗi báo cáo và trên mỗi khoản mục cụ thể đều có mối quan hệ theo những hướng khác nhau: giữa khoản mục này với khoản mục có liên quan khác, giữa thông tin trên từng loại khoản mục với các quy tắc hình thành chúng, giữa số tiền ghi trên khoản mục, chương, loại khoản với số dư phản ánh

trên các tài khoản ngân sách, giữa số thu và số chi...

Đối tượng kiểm toán NSNN sẽ bao quát toàn bộ quá trình quản lý và điều hành chu trình NSNN. Như vậy, khi nói đến đối tượng kiểm toán NSNN là các báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính là nói đến quan hệ trực tiếp và đề cập đến loại hình kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ. Trong thực tế để bày tỏ, xác nhận ý kiến về tính đúng đắn, trung thực của các số liệu quyết toán cũng như đánh giá việc chấp hành các quy định của pháp luật, quy định trong nội bộ của các đơn vị, tổ chức và đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng NSNN, đối tượng kiểm toán NSNN không thể tách rời các tài liệu kế toán, các hoạt động quản lý và điều hành theo từng bước của chu trình ngân sách gắn với từng chủ thể quản lý và sử dụng để hình thành nên báo cáo quyết toán, hoặc một nghiệp vụ quản lý và gắn với năm ngân sách hoặc một giai đoạn nhất định. Nói cách khác, để thực hiện kiểm toán NSNN các cấp, KTNN phải tiến hành kiểm toán tại khách thể kiểm toán là các tổ chức, cơ quan có liên quan đến thu, chi ngân sách các cấp và nhận kinh phí NSNN (các đơn vị dự toán, các đơn vị sự nghiệp, các doanh nghiệp, các dự án đầu tư xây dựng có sử dụng vốn NSNN theo từng cấp quản lý ngân sách).

Do đối tượng kiểm toán NSNN rất đa dạng, tùy theo việc áp dụng các loại hình kiểm toán tài chính, tuân thủ hay hoạt động, đối tượng kiểm toán có thể là các báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách hoặc các hoạt động liên quan đến việc quản lý, điều hành ngân sách của từng cấp ngân sách hoặc các đơn vị trực tiếp sử dụng ngân sách hoặc thực hiện nghĩa vụ với NSNN. Đối tượng kiểm toán trực tiếp có thể xuyên suốt quy trình ngân sách từ khâu lập dự toán, thực hiện dự toán đến quyết toán ngân sách hay đánh giá các sản phẩm đầu ra như việc cung cấp các dịch vụ công, hoặc thậm chí là hiệu quả của các quỹ tài chính ngoài NSNN, một cơ quan hành chính được sử dụng vốn từ NSNN;

Thứ hai, Chỉ định người phụ trách công việc kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện vật chất cơ bản

Căn cứ vào mục tiêu và phạm vi kiểm toán, cần chỉ định trước chủ trì cuộc kiểm toán NSNN trong kế hoạch kiểm toán được giao. Công việc này có thể làm đồng thời với việc xây dựng mục tiêu cụ thể song cần thực hiện trước khi thu thập thông tin. Yêu cầu chung của việc chỉ định này là phải có người phụ trách có trình độ tương xứng với mục tiêu, phạm vi kiểm toán và tương xứng với vị trí, yêu cầu, nội dung, đặc thù của cuộc kiểm toán NSNN. Cùng với việc phân công nhân sự, cần chuẩn bị các thiết bị và điều kiện vật chất khác phục vụ công tác kiểm toán;

Thứ ba, Khảo sát và thu thập thông tin

Ở bước chuẩn bị, thu thập thông tin chỉ hướng tới việc đưa ra các bước quyết định về kiểm toán (kể cả lập kế hoạch kiểm toán) mà chưa đặt ra mục đích thu thập bằng chứng cho kết luận kiểm toán. Do vậy, nhiệm vụ thu thập thông tin ở bước này cần đặt ra tương ứng với mục tiêu và phạm vi kiểm toán NSNN, song nói chung cần quan tâm đến chiều rộng hơn là chiều sâu. Trong thu thập thông tin, trước hết cần tận dụng tối đa nguồn tài liệu đã có, song khi cần thiết vẫn phải có những biện pháp thu thập bổ sung.

Khảo sát và thu thập các thông tin về đơn vị được kiểm toán: Quá trình thành lập, chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị; thông tin về hệ thống KSNB: môi trường KSNB, hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát, công tác kế toán, kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ.

Khảo sát để thu thập thông tin cần thiết về đối tượng kiểm toán nhằm giúp KTV xác định những nội dung quan trọng làm cơ sở đề ra một kế hoạch kiểm toán thích hợp, giảm thiểu rủi ro kiểm toán. Thông tin cần thu thập gồm: chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị; thông tin về hệ thống KSNB: môi trường kiểm soát, hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát, công tác kế toán, kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ. Thông tin thu thập được từ bước khảo sát sẽ là cơ sở cho KTV đánh giá các rủi ro kiểm toán và tính trọng yếu. Đây là hai vấn đề quan trọng phải cân nhắc khi hình thành kế hoạch kiểm toán phù hợp nhất, hoàn thành mục tiêu kiểm toán với chi phí thấp nhất.

Trong nhiều trường hợp, nguồn thông tin đã có chưa đủ cần tiến hành khảo sát, thu thập bổ sung bằng cách khảo sát tại khách thể kiểm toán thông qua phỏng vấn, thu thập tài liệu, quan sát, song cũng ở mức khái quát phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán;

Thứ tư, Lập kế hoạch kiểm toán

Lập kế hoạch kiểm toán không chỉ xuất phát từ yêu cầu chính của cuộc kiểm toán nhằm chuẩn bị những điều kiện cơ bản trong công tác kiểm toán, cho cuộc kiểm toán mà còn là nguyên tắc cơ bản trong công tác kiểm toán đã được quy định thành chuẩn mực và đòi hỏi các KTV phải tuân theo đầy đủ nhằm đảm bảo tiến hành công tác kiểm toán có hiệu quả và chất lượng. Kế hoạch kiểm toán là quá trình cân đối tích cực giữa nhu cầu và nguồn lực đã có. Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải thực hiện các yêu cầu và các quy định sau:

Một là, Thu thập đầy đủ các thông tin cơ bản về đặc điểm chủ yếu, cơ sở pháp lý và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán; chức năng, nhiệm vụ, cơ cấu tổ chức, quá trình hoạt động... của đơn vị được kiểm toán, tình hình hoạt động của bộ

máy quản lý, bộ máy kế toán và hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán;

Hai là, Phân tích các thông tin thu thập được, đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB, xác định những nội dung trọng yếu, rủi ro của cuộc kiểm toán, mục tiêu, phạm vi, quy mô, phương pháp... cho từng nội dung kiểm toán. Khi phát hiện những điểm yếu cơ bản của hệ thống KSNB cần bố trí kế hoạch tập trung kiểm tra nhằm tìm ra những sai sót hoặc gian lận hoặc nhằm kiến nghị hoàn thiện hệ thống KSNB;

Ba là, Chuẩn bị đầy đủ các tài liệu cần thiết, nguồn lực, nhân lực thích hợp cho cuộc kiểm toán;

Bốn là, Kế hoạch của một cuộc kiểm toán phải bao gồm các phần chủ yếu: mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán, trọng yếu kiểm toán, rủi ro kiểm toán, thời gian cho cuộc kiểm toán, tổ chức đoàn, tổ kiểm toán và các điều kiện cần thiết bảo đảm cho cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phải được cấp có thẩm quyền phê duyệt trước khi thực hiện. Tổ kiểm toán và KTV phải thực hiện đúng nội dung quy định trong kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt, chỉ được điều chỉnh kế hoạch khi cần thiết và phải được sự đồng ý của cấp có thẩm quyền;

Lập kế hoạch kiểm toán giúp KTV lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp, hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán, bố trí hợp lý các yếu tố nguồn lực và thời gian kiểm toán; thống nhất những hoạt động phối hợp giữa KTV và đơn vị được kiểm toán, nhằm tạo ra các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán đảm bảo chất lượng, đúng tiến độ và tiết kiệm.

Một trong những vấn đề quan trọng trong lập kế hoạch kiểm toán nói chung và kiểm toán NSNN nói riêng là nghiên cứu cơ cấu KSNB của đơn vị được kiểm toán để giúp KTV đánh giá về rủi ro kiểm soát, đề ra phương pháp kiểm toán thích hợp áp dụng cho cuộc kiểm toán. Vì vậy, KTV phải có sự hiểu biết đầy đủ về cơ cấu KSNB để lập kế hoạch kiểm toán. KSNB là một hệ thống các chính sách và thủ tục nhằm bảo vệ tài sản, đảm bảo độ tin cậy của các thông tin kinh tế, ngăn ngừa các sai sót trong báo cáo tài chính; bảo đảm việc tuân thủ các quy chế quản lý, hiệu quả của hoạt động quản lý nói chung và hoạt động kinh doanh nói riêng. Hệ thống KSNB bao gồm nhiều hệ thống con, mỗi hệ thống con lại gồm các quy chế kiểm soát có tác dụng tương hỗ. Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB có ý nghĩa quan trọng đối với KTV trong việc xác định nội dung cơ bản, trọng yếu của cuộc kiểm toán. Nếu kết quả đánh giá hệ thống KSNB là hoạt động tốt, có độ tin cậy cao thì có thể thu hẹp phạm vi, khối lượng kiểm toán mà vẫn đảm bảo không bỏ sót những nội dung trọng yếu của cuộc kiểm toán. Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán NSNN sẽ giúp KTV đánh giá được các rủi ro kiểm soát để lập kế hoạch kiểm toán và sử dụng phương pháp kiểm toán thích hợp. Chất

lượng của việc đánh giá hệ thống KSNB có ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán về thời gian, chi phí, nhân sự và hạn chế tối đa các rủi ro kiểm toán có thể phát sinh.

Trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, cơ quan KTNN cần xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm và xác định rõ đối tượng kiểm toán về tổng thể và chi tiết theo đầu mối quản lý NSNN. Kế hoạch kiểm toán năm đối với lĩnh vực NSNN cũng phải được xây dựng phù hợp với từng loại hình kiểm toán để xác định phạm vi, đối tượng, phương pháp kiểm toán áp dụng. Trên cơ sở kế hoạch năm, các đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN sẽ triển khai lập kế hoạch cho từng cuộc kiểm toán NSNN gắn với đối tượng cụ thể. Do tính chất liên hoàn của chu trình NSNN và đặc thù của quản lý NSNN gắn với kế hoạch phát triển kinh tế xã hội trong trung hạn và dài hạn, ngoài kế hoạch kiểm toán NSNN hàng năm, KTNN cần hướng tới việc xây dựng kế hoạch kiểm toán dài hạn trong 3-5 năm gắn với mục tiêu kiểm toán NSNN về tổng thể trong trung hạn và dài hạn cũng như từng năm và cập nhật, bổ sung hàng năm đối tượng kiểm toán NSNN theo đặc thù quản lý và yêu cầu, mục tiêu kiểm toán NSNN hàng năm;

Thứ năm, Xây dựng chương trình kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch tổng quát của một cuộc kiểm toán NSNN đối với một đối tượng cụ thể, cần xây dựng chương trình kiểm toán cụ thể cho từng phần hành kiểm toán (kế hoạch chi tiết). Chương trình kiểm toán là những dự kiến chi tiết về các công việc kiểm toán cần thực hiện, thời gian hoàn thành và sự phân công lao động giữa các KTV cũng như dự kiến về những tư liệu, thông tin liên quan cần sử dụng và thu thập. Xây dựng chương trình kiểm toán chính là việc xác định số lượng và thứ tự các bước kể từ điểm bắt đầu đến điểm kết thúc công việc kiểm toán. Do mỗi phần hành kiểm toán trong lĩnh vực kiểm toán NSNN là rất khác nhau, nhất là kiểm toán thu NSNN và chi NSNN, chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển, kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN hoặc sự khác nhau giữa các loại hình kiểm toán áp dụng do vậy cần phải xây dựng những quy trình kiểm toán riêng với những phương pháp kiểm toán riêng cho từng loại nghiệp vụ. Trọng tâm của chương trình kiểm toán là các thủ tục kiểm toán cần thiết thực hiện đối với từng khoản mục hay bộ phận được kiểm toán. Nội dung cơ bản của chương trình kiểm toán bao gồm: xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán; phương pháp kiểm toán; trọng yếu và rủi ro kiểm toán; KTV thực hiện; thời gian hoàn thành; giám sát và kiểm tra chất lượng.

Việc xác định nội dung kiểm toán NSNN phải gắn với chu trình NSNN khép kín, tức là từ khâu lập dự toán, chấp hành ngân sách đến khâu cuối cùng là quyết toán NSNN. Việc xác định mục tiêu và nội dung kiểm toán gắn liền với các bước trong chu trình NSNN và xoay quanh chu trình này, tuy nhiên phải chú ý đến việc chuyển tiếp

nhệm vụ thu, chi và tính liên hoàn trong quản lý NSNN, nhất là việc xây dựng dự toán NSNN và kết chuyển nhiệm vụ chi giữa các niên độ ngân sách. Việc xác định nội dung kiểm toán NSNN phải bao quát được nội dung kiểm toán ở các đầu mối quản lý NSNN chính, như NSTW và NSDP, trong mỗi cấp ngân sách phải bao quát được các chủ thể quản lý. Nội dung kiểm toán phải gồm cả kiểm toán các khoản thu NSNN, các khoản chi NSNN, trong đó thu NSNN gồm có thu nội địa và thu xuất nhập khẩu, chi ngân sách gồm chi thường xuyên và chi không thường xuyên. Bên cạnh đó cần chú ý đến các đầu mối quản lý NSNN và các đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí, hay nói cách khác là các đơn vị dự toán các cấp để thiết lập các nội dung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và chi tiết. Việc xây dựng các mục tiêu, nội dung và trọng yếu trong kiểm toán NSNN phải dựa vào đặc điểm quản lý của chủ thể quản lý NSNN được kiểm toán và mối quan hệ giữa các cấp quản lý NSNN.

Do tính chất và quy mô của mỗi cuộc kiểm toán NSNN rất khác nhau, vấn đề quan trọng đối với KTV là vận dụng tính trọng yếu kiểm toán trong khi lập kế hoạch kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với đặc thù của mỗi cuộc kiểm toán. Trọng yếu, xét trong quan hệ với nội dung kiểm toán là khái niệm chung chỉ rõ tầm cỡ và tính hệ trọng của phần nội dung cơ bản của kiểm toán có ảnh hưởng tới tính đúng đắn của việc nhận thức, đánh giá đối tượng kiểm toán và việc sử dụng thông tin đã đánh giá đó để ra quyết định quản lý [26, tr.99]. Tính trọng yếu là một khái niệm tương đối hơn là một khái niệm tuyệt đối. Trong kiểm toán nói chung và NSNN nói riêng, thực trạng sử dụng NSNN cũng như hiệu quả của các khoản thu, chi, hay hiệu lực của một chính sách quản lý là vấn đề rất rộng và thực tế không thể kiểm toán được tất cả các vấn đề. Chính vì vậy, KTV cần lựa chọn nội dung kiểm toán tối ưu để đánh giá đúng bản chất của đối tượng kiểm toán nhằm đáp ứng yêu cầu của người quan tâm trên cơ sở thực hiện tốt chức năng kiểm toán và đảm bảo hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Để giải quyết vấn đề này, tính trọng yếu phải bao hàm cả hai mặt liên quan đến nhận thức đối tượng là quy mô xét về mặt lượng và vị trí hay tính hệ trọng xét về mặt chất. Việc xét đoán và ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu là công việc xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan của KTV, một sai sót có thể đối với một đơn vị này là nhỏ nhưng đối với một đơn vị khác lại là lớn. Về quy mô trong kiểm toán rất khó xác định cụ thể về mặt lượng đối với tính trọng yếu vì ranh giới quy mô của đối tượng kiểm toán là rất khác nhau và cần được xét đến trong quan hệ với mức độ ảnh hưởng của các khoản mục, các nghiệp vụ đến kết luận kiểm toán. Xét về quy mô cần xem cả về số tuyệt đối và số tương đối và sự ảnh hưởng lũy kế sai phạm của đối tượng xem xét để đánh giá tính trọng yếu. Một số sai sót rất nhỏ nhưng nó có tính dây chuyền làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến báo cáo tài chính cũng có thể là một sai sót trọng yếu. Một số sai sót luôn coi là trọng yếu bất kể số lượng là bao nhiêu như sự gian lận của

nhà quản lý, các sai sót ảnh hưởng đến thu nhập lãi thành lỗ... Tất cả các khoản mục, nghiệp vụ thuộc bản chất của đối tượng kiểm toán đều liên quan trực tiếp đến nhận thức đúng đối tượng và đưa ra ý kiến kiểm toán. Vì vậy, về nguyên tắc không được bỏ qua các khoản mục, các nghiệp vụ có quy mô lớn và tính hệ trọng trong kiểm toán nói chung và kiểm toán NSNN nói riêng.

Bước 2. Thực hành kiểm toán

Thực hành kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán. Đó là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các kế hoạch, chương trình kiểm toán nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán.

Trong giai đoạn này KTV phải thực hiện một số công việc theo trình tự sau đây: Xác định lại mức độ tin cậy của KTV đối với hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán và lựa chọn mẫu kiểm toán; lập và xét duyệt chương trình kiểm toán chi tiết; lựa chọn các phương pháp - kỹ thuật kiểm toán thích hợp để kiểm tra nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán; ghi chép tài liệu và giấy tờ làm việc; phân tích đánh giá kết quả bằng chứng kiểm toán; trao đổi với đơn vị được kiểm toán; soát xét chất lượng kiểm toán; lập hồ sơ cho giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Việc thực hiện kiểm toán mang tính khoa học tổ chức đòi hỏi phải tuân thủ những nguyên tắc cơ bản gồm: phải tuyệt đối tuân thủ kế hoạch chi tiết đã được xây dựng và điều chỉnh; trong quá trình kiểm toán, KTV phải thường xuyên ghi chép những phát hiện, những nhận định về các nghiệp vụ, sự kiện, con số nhằm thu thập bằng chứng, nhận định cho những đánh giá, kết luận kiểm toán; định kỳ tổng hợp thông tin, phát hiện cho từng cấp kiểm soát hoạt động kiểm toán.

Từ đó có thể thấy thực hành kiểm toán là hướng tới bằng chứng cho những ý kiến kết luận kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm các tài liệu, các ghi chép kế toán, báo cáo tài chính và các thông tin khác có liên quan đến việc kiểm tra của KTV nhằm trợ giúp cho việc hình thành các nhận xét, đánh giá, kết luận và kiến nghị kiểm toán. Trong kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN, KTV cần thu thập được những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp thông qua việc thực hiện các phương pháp kiểm toán cơ bản và phương pháp kiểm toán tuân thủ.

Phương pháp kiểm toán cơ bản là phương pháp được thiết lập để thu thập các bằng chứng có liên quan đến các tài liệu do hệ thống kế toán cung cấp đầy đủ, chính xác thông qua kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư và phân tích các chỉ số, tỷ lệ có ý nghĩa, KTV thực hiện các phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, các số dư tài khoản kế toán và phương pháp phân tích đánh giá tổng quát.

Phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thủ tục và những biện pháp nghiệp vụ kiểm tra được thiết lập để thu thập sự bảo đảm hợp lý về hệ thống KSNB của đơn vị hoạt động có hiệu quả, KTV có thể dựa vào nó để thực hiện kiểm toán. Đặc trưng của phương pháp này là các thử nghiệm, kiểm tra đều dựa vào các quy chế kiểm soát trong hệ thống KSNB của đơn vị. Nếu hệ thống KSNB của đơn vị được đánh giá là hoạt động có hiệu quả thì KTV có thể tin tưởng để dựa vào các cơ chế kiểm soát đó, KTV thực hiện các phương pháp:

Phương pháp cập nhật cho các hệ thống: KTV tiến hành kiểm tra chi tiết một loạt các nghiệp vụ cùng loại, ghi chép từ đầu đến cuối để xem xét, đánh giá các bước kiểm soát áp dụng trong hệ thống điều hành trong nội bộ đơn vị.

Các thử nghiệm chi tiết đối với kiểm soát: KTV tiến hành thử nghiệm chi tiết về kiểm soát để thu thập bằng chứng về sự hữu hiệu của hệ thống KSNB nhằm đưa ra ý kiến đánh giá rủi ro kiểm soát làm cơ sở cho KTV giới hạn phạm vi của các thử nghiệm. Nếu rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức độ cao, KTV sẽ không thực hiện các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát mà phải tiến hành các thử nghiệm cơ bản ở mức độ phù hợp.

Thông qua việc thực hiện các phương pháp kiểm toán, giúp KTV thu thập được những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho việc nhận xét các thông tin tài chính. Việc xác định số lượng bằng chứng kiểm toán đã thu thập được còn tùy thuộc vào chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Thông thường KTV thu thập bằng chứng kiểm toán từ nhiều nguồn khác nhau hoặc từ nhiều loại bằng chứng khác nhau để chứng minh cho một vấn đề, một nội dung cụ thể để bảo đảm tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán. Khi tiến hành kiểm toán, KTV phải chú ý về mức độ trọng yếu, xét đoán rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán. KTV phải đánh giá toàn bộ các bằng chứng mà mình thu thập được, xem những bằng chứng ấy đã đầy đủ thích hợp chưa trước khi đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét và kết luận của mình.

Số liệu thể hiện trong báo cáo tài chính được tổng hợp từ một khối lượng lớn các thông tin có nguồn gốc khác nhau, trong khi đó KTV không phải bao giờ cũng có thể kiểm tra được tất cả các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh, nhưng KTV vẫn có thể kết luận về các thông tin bằng cách chỉ kiểm tra chọn mẫu. Chọn mẫu kiểm toán là việc kiểm tra dưới 100% các khoản mục trong phạm vi số dư của một tài khoản hoặc một nghiệp vụ, giúp KTV thu thập và đánh giá bằng chứng của các số dư, nghiệp vụ có đặc điểm tương tự như nhau để hình thành các ý kiến kết luận. Trong kiểm toán NSNN, KTV nên chú trọng phương pháp chọn mẫu trên cơ sở phân tổ do đối tượng kiểm toán rộng và liên quan đến nhiều phân hành, nghiệp vụ có liên quan. Chọn mẫu theo phân

tổ là việc KTV phân chia một tổng thể thành các tổng thể con gồm các phân tử tương đối đồng nhất theo một tiêu thức, thường dưới dạng tiền tệ, hoặc nhóm nghiệp vụ có tính chất tương đồng về nội dung. Việc phân tổ giúp KTV tập trung vào các khoản mục trọng yếu, hoặc có nhiều sai sót, đồng thời có thể giúp cho việc chọn mẫu nhỏ hơn và chính xác hơn.

KTV cần chú ý mỗi mẫu được chọn chỉ đại diện cho một tổng thể và phục vụ cho một mục tiêu nhất định, do đó KTV phải xem xét, đánh giá một cách thận trọng trên cơ sở phân tích các sai sót được phát hiện trong mẫu thuộc về định tính hay định lượng. KTV dự kiến các sai sót của tổng thể và các tổng thể con để đánh giá rủi ro của mẫu kiểm toán và phải cân nhắc đến khả năng phải mở rộng phạm vi kiểm toán hoặc thực hiện các phương pháp kiểm toán thích hợp hơn. Bất cứ khi nào chọn mẫu, rủi ro chọn mẫu cũng phát sinh.

Sau khi tiến hành chọn mẫu, KTV dùng các phương pháp kỹ thuật để thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp và đầy đủ. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được vận dụng trong kiểm toán báo cáo tài chính bao gồm: kiểm tra vật chất, quan sát, điều tra, lấy xác nhận, xác minh tài liệu, tính toán và phân tích. Các phương pháp kiểm toán thường áp dụng trong kiểm toán tuân thủ là điều tra hệ thống và kiểm tra chi tiết các tác nghiệp. Các phương pháp kiểm toán thường áp dụng trong kiểm toán hoạt động là kiểm tra các hồ sơ, tài liệu, phỏng vấn, khảo sát, tham khảo ý kiến chuyên gia, kiểm tra, đánh giá quy chế, quy trình kiểm soát, quản lý, phân tích số liệu thông kê, nghiên cứu các trường hợp điển hình, tái lập các mô hình.

Thu thập bằng chứng là khâu rất quan trọng trong tổ chức công tác kiểm toán nói chung và tổ chức công tác kiểm toán NSNN nói riêng. Bằng chứng kiểm toán là nguồn thông tin để lập báo cáo kiểm toán và trả lời theo các yêu cầu cần giải trình cho đơn vị được kiểm toán hay bất kỳ bên thứ ba nào và tạo điều kiện cho việc kiểm tra và soát xét chất lượng, làm tài liệu lưu trữ phục vụ cho các kỳ kiểm toán sau tham khảo.

Bước 3. Kết thúc kiểm toán

Để kết thúc kiểm toán, KTV cần đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán trong báo cáo kiểm toán và công bố báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của một cuộc kiểm toán, do KTVN phát hành để trình bày đánh giá kết luận của KTV về các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được. Kết luận kiểm toán là sự khái quát hoá kết quả thực hiện các chức năng kiểm toán, vì vậy kết luận kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu cả về nội dung cũng như tính pháp lý. Nội dung của kết luận kiểm toán phải phù hợp, đầy đủ trên cơ sở bằng chứng kiểm toán tương xứng. Giai đoạn này thường gồm các nội dung sau:

Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán: Tập hợp các biên bản kiểm toán; tập hợp các bằng chứng kiểm toán; tổng hợp kết quả kiểm toán, bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.

Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán: Dự thảo báo cáo phải được lập trên cơ sở các thông tin về hồ sơ tài liệu, số liệu đã được kiểm toán các bằng chứng đã thu thập được, chuẩn mực về hình thức và nội dung của báo cáo; thông qua dự thảo báo cáo trong đoàn kiểm toán.

Xét duyệt báo cáo kiểm toán: Xét duyệt ở cấp thực hiện kiểm toán và cấp

KTNN chuyên ngành hoặc KTNN khu vực, cấp lãnh đạo KTNN theo phân cấp.

Công bố và phát hành báo cáo kiểm toán: Dự thảo báo cáo kiểm toán được gửi lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán chính thức sau khi hoàn thành, sẽ được ký phát hành gửi tới đơn vị được kiểm toán, cấp chủ quản, các cơ quan chức năng có liên quan theo quy định. Báo cáo kiểm toán có giá trị pháp lý kể từ ngày được phát hành và sau đó được công bố công khai theo quy định của pháp luật. Việc công khai kết quả kiểm toán nói chung và NSNN nói riêng sẽ đảm bảo tính minh bạch trong quản lý và sử dụng NSNN, đồng thời tạo điều kiện nâng cao chất lượng quản lý, điều hành, sử dụng NSNN và tạo sức ép để nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

Một số cơ quan KTNN còn thiết kế riêng một bước trong tổ chức công tác kiểm toán đó là kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, tổ chức công tác kiểm toán NSNN cũng áp dụng phần hành này.

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

Kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán là giai đoạn cuối cùng của quy trình kiểm toán, nhằm đảm bảo kết quả của cuộc kiểm toán có tác dụng và hiệu lực trong thực tiễn; đồng thời xác định lại tính đúng đắn của những kiến nghị kiểm toán và nguyên nhân của những sai sót có thể có trong kết luận kiểm toán, từ đó đề ra giải pháp để khắc phục. Đây là khâu riêng có ở một số quốc gia do đặc thù quản lý với mục tiêu tăng cường hiệu lực của công tác kiểm toán. Nội dung của giai đoạn này gồm hai bước chính:

Một là, Theo dõi kết quả thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán và trên cơ sở đó lập kế hoạch kiểm tra và triển khai kiểm tra: xác định đối tượng, nội dung, thời gian kiểm tra và số lượng nhân sự tham gia kiểm tra; thông báo tới đơn vị được kiểm tra và thành lập tổ kiểm tra và tiến hành kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán theo kế hoạch được phê duyệt.

Hai là, Lập biên bản kiểm tra, hồ sơ kiểm tra và tổng hợp báo cáo chung để báo

cáo Tổng KTNN. Tổng KTNN báo cáo quốc hội, chính phủ và công khai theo quy định.

Ngoài các bước trong tổ chức công tác kiểm toán như đã trình bày ở trên, một vấn đề quan trọng trong tổ chức công tác kiểm toán NSNN chính là kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN thực chất là kiểm soát các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng cuộc kiểm toán nhằm hạn chế những ảnh hưởng tiêu cực nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán, đảm bảo kết quả kiểm toán đạt mục tiêu của cuộc kiểm toán NSNN, đáp ứng độ tin cậy của các đối tượng sử dụng các thông tin được kiểm toán, đặc biệt là phục vụ HĐND, quốc hội phê chuẩn quyết toán ngân sách. Nói chung, kiểm soát chất lượng kiểm toán NSNN sẽ giúp cho KTNN thấy rõ thực trạng chất lượng kiểm toán NSNN, từ đó có các biện pháp điều chỉnh, khắc phục những bất hợp lý, hoàn thiện chính sách quản lý, phương pháp làm việc, tăng cường đào tạo, nâng cao trình độ KTV. Vì vậy, việc thiết lập và duy trì một cơ chế kiểm soát chất lượng hiệu lực và hiệu quả là một trong những nhiệm vụ quan trọng.

Hoạt động kiểm toán nói chung là một hoạt động nghề nghiệp có tính độc lập cao, KTV phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về những nhận xét, đánh giá, kết luận kiểm toán. Kiểm soát chất lượng kiểm toán cần phải được thực hiện đầy đủ và thích hợp ở mọi cấp độ, theo suốt quy trình kiểm toán. Công việc kiểm soát chất lượng kiểm toán được thực hiện từ dưới lên: KTV, tổ trưởng tổ kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán, kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành (khu vực), bộ phận chuyên trách giúp Tổng KTNN về kiểm soát chất lượng kiểm toán, Tổng KTNN.

Với quan điểm đó, kiểm soát chất lượng kiểm toán trong KTNN gồm bốn cấp kiểm soát chủ yếu là: Đoàn kiểm toán; KTNN chuyên ngành (khu vực); bộ phận kiểm soát chất lượng kiểm toán chuyên trách, và lãnh đạo KTNN. Việc kiểm soát chất lượng kiểm toán cần kiểm tra, giám sát việc thực hiện chuẩn mực, quy trình kiểm toán, kế hoạch kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán... Một trong những vấn đề quan trọng đối với lãnh đạo KTNN là kiểm soát chất lượng kiểm toán thông qua cơ chế, chính sách tuyển dụng, đào tạo KTV, phân cấp, phân nhiệm trong hoạt động kiểm toán; sử dụng các bộ phận kiểm soát chuyên trách hoặc trực tiếp kiểm tra, soát xét những cuộc kiểm toán quan trọng, giải quyết những vấn đề phức tạp nảy sinh trong quá trình kiểm toán. Trong những trường hợp cần thiết, Tổng KTNN có thể thành lập hội đồng kiểm toán để tư vấn.

Nếu nhìn nhận cơ quan KTNN như một thiết chế trong tổ chức bộ máy nhà nước thì tất cả các cấp kiểm soát nói trên cùng là “nội kiểm”, còn “ngoại kiểm” là kiểm soát của nhà nước và của các tổ chức nghề nghiệp (nếu có). Các cấp kiểm soát có thể kiểm

soát trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán và kiểm soát sau khi cuộc kiểm toán đã có báo cáo kiểm toán phát hành. Kiểm soát trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán được thực hiện đúng theo các nguyên tắc, chuẩn mực và quy trình kiểm toán. Kiểm soát chất lượng kiểm toán sau khi cuộc kiểm toán kết thúc có mục đích chủ yếu là đánh giá chất lượng các cuộc kiểm toán đã kết thúc, việc chấp hành và hiệu lực của hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, rút ra các bài học kinh nghiệm, từ đó xây dựng các biện pháp đề củng cố, tăng cường, hoàn thiện hệ thống KSNB về chất lượng kiểm toán.

3. Tổ chức bộ máy kiểm toán ngân sách nhà nước

3.1. Mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán ngân sách nhà nước

Xuất phát từ mục tiêu thành lập cơ quan KTNN gắn với việc kiểm tra tài chính công mà trọng tâm là NSNN, việc tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN gắn liền với tổ chức bộ máy của cơ quan KTNN. Mỗi quốc gia tùy theo thể chế chính trị, điều kiện kinh tế, xã hội và tổ chức quản lý ngân sách khác nhau có các quy định về mô hình tổ chức của cơ quan KTNN, tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN khác nhau. Cơ quan KTNN chỉ có thể hoạt động hiệu quả nếu như nó được đặt độc lập với khách thể kiểm toán và được đảm bảo để tránh sự can thiệp đến hoạt động chuyên môn. Việc thành lập cơ quan KTNN và mức độ độc lập cần thiết của nó cần phải được quy định trong hiến pháp, các quy định cụ thể có thể được nêu trong các luật. Tính độc lập của cơ quan KTNN không thể tách rời tính độc lập của người đại diện cho cơ quan KTNN và KTV, tức là người chịu trách nhiệm đối với mọi hoạt động KTNN và chính bản thân người trực tiếp thực hiện kiểm toán. Đặc biệt tính độc lập trong hoạt động kiểm toán NSNN còn phải được đề cao trong việc chịu trách nhiệm, tự quyết định trong việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm.

Xét trong hệ thống KTNN, kiểm toán NSNN là phân hệ thực hiện chức năng kiểm toán NSNN. Xét trong quan hệ với KTV nhà nước, tổ chức bộ máy kiểm toán NSNN cũng là một hệ thống tập hợp các KTV theo một trật tự xác định. Xét trong quan hệ với bộ máy nhà nước mà trực tiếp là mối liên hệ với cơ quan quản lý, điều hành và sử dụng NSNN (chính phủ) và cơ quan trực tiếp phê chuẩn, thông qua và giám sát NSNN (quốc hội và HĐND), cụ thể như sau:

Thứ nhất: KTNN được đặt trong hệ thống hành pháp, trực thuộc chính cơ quan trực tiếp quản lý và điều hành NSNN,

Quốc hội phê chuẩn và giám sát ngân sách nhà nước, đồng thời có quan hệ phối hợp với kiểm toán nhà nước. Bên cạnh đó Chính phủ là cơ quan trực tiếp quản lý, sử dụng và điều hành ngân sách nhà nước có mối quan hệ chỉ đạo với cơ quan kiểm toán

nhà nước.

Mô hình này có sự chủ động cao trong triển khai công tác kiểm toán NSNN theo yêu cầu của người đứng đầu chính phủ. Cơ quan KTNN có điều kiện thuận lợi trong việc tiếp cận số liệu, thông tin làm cơ sở kiểm toán NSNN. Hiệu lực của các kết luận, kiến nghị kiểm toán NSNN sẽ được triển khai nhanh chóng do được báo cáo trực tiếp lên người đứng đầu chính phủ để chỉ đạo xử lý, kịp thời. Mặc dù có ưu điểm nhưng mô hình này có nhiều hạn chế gây ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. KTNN đánh giá hoạt động của chính phủ trong điều hành và quản lý NSNN có thể sẽ thiếu khách quan do bị chính phủ chi phối. Địa vị pháp lý của KTNN bị giới hạn bởi chức năng và quyền hạn của chính phủ, KTNN không thể là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của quốc gia. Cơ quan lập pháp có thể lập một cơ quan KTNN khác phục vụ việc đánh giá công tác quản lý, điều hành NSNN của chính phủ.

Thứ hai, KTNN được đặt trong hệ thống lập pháp, đây là mô hình phổ biến nhất trên thế giới.

Cơ quan KTNN trực thuộc quốc hội hoặc cơ quan nghị viện. Quốc hội có một cơ quan chuyên môn độc lập với chính phủ để đánh giá hoạt động quản lý, điều hành NSNN của chính phủ làm căn cứ cho việc phê chuẩn dự toán, quyết toán NSNN và các quyết định do chính phủ trình quốc hội. Mô hình KTNN thuộc cơ cấu lập pháp có một số ưu điểm như sau: KTNN được thành lập trên nguyên tắc độc lập với cơ quan hành pháp, hoạt động kiểm toán NSNN gắn liền với hoạt động giám sát, phê chuẩn NSNN của cơ quan lập pháp, vì vậy các đánh giá về quản lý điều hành ngân sách của chính phủ mang tính độc lập, khách quan hơn. Các kiến nghị, kết luận kiểm toán đối với những sai phạm trong quản lý, điều hành NSNN gắn với vai trò giám sát tối cao của quốc hội sẽ tạo nên sức ép về chính trị đối với cơ quan hành pháp, giúp cho việc quản lý NSNN được tốt hơn.

Bên cạnh những ưu điểm, mô hình này cũng có những hạn chế: quốc hội thực hiện quyền giám sát các hoạt động quản lý và điều hành NSNN của chính phủ, chủ yếu là hoạt động kiểm toán các báo cáo tài chính của các cơ quan thuộc chính phủ với hình thức kiểm tra sau nên việc cung cấp thông tin về sai phạm trong quản lý và điều hành NSNN sẽ không kịp thời, hạn chế đến tính hiệu quả của thông tin. Các kiến nghị của KTNN đối với chính phủ thường chậm được thực hiện. Để khắc phục nhược điểm này, một số nước quy định nghĩa vụ thực hiện kiến nghị của KTNN đồng thời quy định nghĩa vụ báo cáo tình hình thực hiện kết luận và kiến nghị KTNN đối với chính phủ hay bản thân cơ quan KTNN cho quốc hội. Do cơ chế hoạt động của quốc hội là cơ chế tập thể, quyết định theo đa số do vậy KTNN tổ chức theo mô hình này bị ảnh hưởng bởi cơ chế tập thể đối với các kết luận về điều hành ngân sách của chính phủ.

Bên cạnh đó, KTNN sẽ bị giới hạn trong việc lập kế hoạch kiểm toán hàng năm do bị ảnh hưởng theo yêu cầu của quốc hội.

Thứ ba, KTNN được đặt ở vị trí độc lập với cả cơ quan hành pháp và lập pháp, đảm bảo tính độc lập rất rộng của cơ quan KTNN.

Với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính công độc lập, KTNN có nhiệm vụ hỗ trợ cả hai cơ quan quyền lực khi ban hành quyết định. Trong trường hợp này, các kiến nghị kiểm toán chỉ mang ý nghĩa tư vấn.

Tính độc lập của KTNN được tôn trọng tối đa, không bị ảnh hưởng của bất kỳ một tác động bên ngoài nào, nhất là việc lập kế hoạch kiểm toán NSNN và cung cấp thông tin. KTNN là công cụ đắc lực cho cả cơ quan lập pháp trong việc thực hiện quyền giám sát của mình và cho cả cơ quan hành pháp trong việc quản lý và điều hành NSNN. KTNN hoạt động chỉ tuân theo pháp luật, các thông tin, đánh giá và kết luận kiểm toán NSNN mang tính khách quan cao, việc sử dụng thông tin sẽ do cơ quan sử dụng thông tin quyết định. Chức năng tư vấn của KTNN được thể hiện rõ nét nhất trong mô hình này. Tuy nhiên mô hình này cũng có những hạn chế nhất định là đòi hỏi môi trường pháp lý cho hoạt động quản lý NSNN phải được minh bạch và đầy đủ, ở mức độ cao. Mặt khác, nó đòi hỏi trình độ chuyên môn của KTV phải rất cao mới có khả năng đáp ứng được yêu cầu.

Ngoài ba mô hình phổ biến như trên còn một loại khác đó là cơ quan KTNN trực thuộc Tổng thống hay cơ quan KTNN có quyền lực cơ quan tư pháp như xét xử các sai phạm trong lĩnh vực tài chính. Tùy theo điều kiện của mỗi nước, KTNN còn thực hiện chức năng phán xử của toà kinh tế nhằm gắn xác minh với xử lý vi phạm phát hiện qua kiểm toán. Đối với trường hợp KTNN trực thuộc người đứng đầu nhà nước, KTNN có những quyền riêng và bị ảnh hưởng nhất định bởi cá nhân người đứng đầu nhà nước (Tổng thống) mà không bị ảnh hưởng bởi cơ quan hành pháp hay lập pháp.

Xét về liên hệ nội bộ, tổ chức kiểm toán NSNN lại có thể liên hệ theo chiều dọc. Theo nguyên lý chung của tổ chức bộ máy, bộ máy kiểm toán cũng có thể được tổ chức theo phương thức trực tuyến-tham mưu hoặc phương thức chức năng và có thể chọn loại hình tập trung hay phân tán tùy qui mô và địa bàn hoạt động, tùy khả năng và phương tiện điều hành. Do đối tượng kiểm toán NSNN rộng, cơ quan KTNN cần thực hiện tốt việc phân công trong tổ chức, quản lý và thực hiện kiểm toán để đảm bảo bao quát các đối tượng kiểm toán và thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của mình. Việc tổ chức và phân giao nhiệm vụ chính là việc chuyên môn hoá hoạt động cho từng bộ phận trong KTNN để các hoạt động được thực hiện một cách hiệu quả và chuyên nghiệp theo đối tượng kiểm toán. Việc tổ chức và phân công nhiệm vụ kiểm toán NSNN về cơ bản phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức quản lý hệ thống NSNN và đối

tượng kiểm toán NSNN; chức năng, nhiệm vụ của KTNN; năng lực hiện có của KTNN và bảo đảm tính tiết kiệm, hiệu quả trong hoạt động KTNN. Về cơ bản, theo mối liên hệ nội bộ, tổ chức kiểm toán NSNN gắn liền với mô hình tổ chức bộ máy của cơ quan KTNN và theo các mô hình như sau:

Thứ nhất, Trong mô hình tổ chức hệ thống ngân sách theo hệ thống tổ chức nhà nước thiết kế theo kiểu liên bang hoặc phân cấp quản lý ngân sách rõ ràng theo mô hình cấp TW và địa phương, do đặc điểm độc lập về ngân sách giữa các bang và liên bang, hoặc giữa TW và các quận, tỉnh, thành phố nên việc thành lập các cơ quan KTNN theo mô hình riêng tại liên bang (hoặc TW) và từng bang (hoặc các tỉnh, thành phố, quận) để phục vụ cho việc quản lý độc lập. Theo mô hình này, các cơ quan KTNN độc lập với nhau về phạm vi kiểm toán ngân sách và tổ chức, nhân sự nhưng có thể (hoặc không có) sự phối hợp về chuyên môn nghiệp vụ và phối hợp trong công tác kiểm toán nhất là kiểm toán các khoản kinh phí bổ sung có mục tiêu của ngân sách liên bang cho các bang, TW cho địa phương. Hình thức tổ chức và phân giao nhiệm vụ kiểm toán ngân sách như vậy rất phù hợp với những nước có quy mô ngân sách lớn và sự phân biệt tương đối độc lập về thẩm quyền quản lý ngân sách theo cấp chính quyền. Theo mô hình này, đối tượng kiểm toán ngân sách rộng và tương đối độc lập với nhau, việc báo cáo theo mô hình trực tuyến bảo đảm việc cung cấp thông tin kịp thời, ở địa phương báo cáo trực tiếp cho hội đồng địa phương, đồng thời tổ chức bộ máy KTNN gọn nhẹ hơn. Tuy nhiên việc tổ chức kiểm toán ngân sách theo hình thức này không phù hợp với những quốc gia mà mô hình quản lý ngân sách tập trung ở TW và việc phân cấp quản lý giữa TW và địa phương không rõ ràng hoặc do bản chất không cân đối được của ngân sách tại một số địa phương;

Thứ hai, Trong hình thức tổ chức quản lý NSNN theo hệ thống tổ chức nhà nước thống nhất về cơ bản chỉ có một cơ quan KTNN chung và tùy theo mỗi nước lại có hình thức tổ chức phân cấp đối tượng kiểm toán ngân sách khác nhau:

Một là, Mô hình tập trung thống nhất gồm KTNN TW có các KTNN chuyên ngành chuyên thực hiện kiểm toán NSTW và KTNN các khu vực chuyên thực hiện kiểm toán NSDP tại địa bàn khu vực được giao. Mô hình này đảm bảo tính độc lập tương đối cao giữa cơ quan KTNN với khách thể kiểm toán và có sự thống nhất trong chỉ đạo, thực hiện nhiệm vụ chuyên môn. Đồng thời, mô hình này khẳng định được sự ưu việt trong việc đánh giá tổ chức quản lý, điều hành ngân sách của chính phủ mang tính bao quát do có được sự thống nhất trong việc lập kế hoạch kiểm toán ngân sách và lập báo cáo kiểm toán. Mô hình này cũng đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm do việc không có quá nhiều các đầu mối trực thuộc. Tuy nhiên việc tổ chức kiểm toán ngân sách theo mô hình này sẽ hạn chế nếu không có được sự phân cấp rõ ràng về phạm vi kiểm toán

và quản lý hoạt động kiểm toán giữa KTNN TW và KTNN các khu vực hoặc sự phối hợp không hiệu quả giữa các đơn vị;

Hai là, KTNN tổ chức các đơn vị kiểm toán các cấp ngân sách khác nhau, ở TW bố trí các đơn vị thực hiện nhiệm vụ kiểm toán các đơn vị trực thuộc NSTW, ở cấp tỉnh, thành phố sẽ thành lập KTNN kiểm toán các đơn vị thuộc cấp chính quyền tỉnh, thành phố và có thể tổ chức các đơn vị ở cấp dưới. Theo mô hình này, KTNN cấp trên và cấp dưới có sự phân biệt rõ phạm vi kiểm toán ngân sách nhưng cấp dưới phụ thuộc về tổ chức cũng như chịu sự chỉ đạo của cấp trên về hoạt động và nghiệp vụ. KTNN ở cấp dưới phải báo cáo cấp trên và chính quyền cùng cấp về hoạt động của mình, KTNN cấp dưới chịu sự chỉ đạo song trùng từ cả cấp trên và chính quyền địa phương cùng cấp. Mô hình này thường áp dụng trong các trường hợp cơ quan KTNN thuộc chính phủ và các kết luận, kiến nghị của KTNN mang tính thực thi cao, tuy nhiên tính độc lập của KTNN bị ảnh hưởng đáng kể và đôi khi việc chỉ đạo song trùng sẽ có sự hạn chế do việc thiếu thống nhất về quan điểm giữa các cấp quản lý.

Như vậy, tương ứng với các đối tượng kiểm toán NSNN có thể phân chia nhiệm vụ kiểm toán NSTW cho các KTNN chuyên ngành đóng tại trụ sở KTNN ở TW, nhiệm vụ kiểm toán NSDP cho các KTNN khu vực theo vị trí địa lý. Ở một số nước, do mô hình tương đối độc lập giữa NSTW và NSDP, KTNN chỉ thực hiện kiểm toán NSTW và kinh phí trợ cấp cho chính quyền địa phương, việc kiểm toán NSDP do hệ thống kiểm toán thuộc hội đồng địa phương thực hiện, giữa hai hệ thống kiểm toán này hầu như không có mối quan hệ nào về việc phối hợp nghiệp vụ kiểm toán. Mỗi một đơn vị chuyên trách kiểm toán một số đối tượng nhất định và có tính đến việc luân chuyển đối tượng kiểm toán trong thời gian trung hạn để bảo đảm tính khách quan trong công tác kiểm toán. Do tính chất đa dạng của đối tượng kiểm toán NSNN, cần phải bố trí chuyên môn hoá nhiệm vụ kiểm toán theo lĩnh vực như ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW, nhiệm vụ kiểm toán các dự án đầu tư xây dựng, nhiệm vụ kiểm toán DNNN...

Để cụ thể hoá mối liên hệ nội bộ trong tổ chức kiểm toán NSNN, trong mỗi bộ phận (các KTNN chuyên ngành, các KTNN khu vực) được giao nhiệm vụ kiểm toán cần tiếp tục có sự phân cấp ở phạm vi các phòng nghiệp vụ gắn với đối tượng kiểm toán chuyên môn hoá, các đoàn kiểm toán NSNN theo một đối tượng cụ thể. Theo nguyên tắc này, cấp dưới phải chịu trách nhiệm trước cấp trên về kết quả thực hiện nhiệm vụ được giao. Mỗi đơn vị trực thuộc KTNN được giao nhiệm vụ kiểm toán NSNN tổ chức nhiều đoàn kiểm toán khác nhau cho mỗi đối tượng kiểm toán cụ thể và tổ chức thành nhiều đợt kiểm toán trong năm. Mục tiêu kiểm toán chung có thể được làm rõ thông qua các mục tiêu cụ thể được thực hiện bởi nhiều đoàn kiểm toán hoặc tổ

kiểm toán.

Trong quy mô đoàn kiểm toán tiếp tục có sự phân cấp giữa các tổ kiểm toán để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán riêng biệt theo kế hoạch được phê duyệt. Trong quy mô tổ kiểm toán cũng có sự phân công nhiệm vụ cụ thể cho từng KTV theo từng nội dung kiểm toán và chương trình kiểm toán chi tiết. Quá trình phân cấp diễn ra trong tổ chức nhằm cụ thể hoá quyền hạn và trách nhiệm của cấp dưới trước cấp trên trong việc chủ động thực hiện nhiệm vụ được giao. Việc phân cấp này phải bảo đảm nguyên tắc tương xứng giữa trách nhiệm và quyền hạn, phù hợp với năng lực thực hiện nhiệm vụ chuyên môn và nhiệm vụ quản lý. Thực hiện tốt việc phân công, phân cấp trong tổ chức kiểm toán NSNN sẽ giúp cho việc tổ chức kiểm toán linh hoạt hơn, phát huy được tính sáng tạo, chủ động của từng cấp quản lý và giúp cho việc nâng cao chất lượng của việc kiểm tra, kiểm soát với mục tiêu cuối cùng là nâng cao chất lượng kiểm toán NSNN.

Cũng theo sự phân công này, KTNN cần phải bố trí những bộ phận kiểm soát độc lập với các đơn vị thực hiện chức năng kiểm toán trong việc thẩm định kế hoạch kiểm toán, báo cáo kiểm toán và tham mưu cho lãnh đạo KTNN trong việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Các đơn vị này đóng vai trò tư vấn một cách độc lập về mặt chuyên môn và thực hiện vai trò kiểm soát từ bên ngoài đối với hoạt động kiểm toán NSNN.

3.2. Tổ chức và hoạt động của đoàn kiểm toán ngân sách nhà nước

Đoàn kiểm toán được thành lập để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán của KTNN theo từng đối tượng kiểm toán và mục tiêu cụ thể. Đoàn kiểm toán tự giải thể sau khi hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán, nhưng vẫn phải chịu trách nhiệm về những đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị trong báo cáo kiểm toán. Thông thường đoàn kiểm toán NSNN được tổ chức phù hợp với mô hình của một đoàn kiểm toán nói chung, được tổ chức theo mô hình quản lý trực tuyến hoặc phân tuyến, cụ thể như sau:

Thứ nhất, Mô hình tổ chức quản lý trực tuyến:

Theo mô hình này đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn, phó trưởng đoàn và các KTV. Trưởng đoàn trực tiếp quản lý, chỉ đạo và điều hành toàn bộ hoạt động của đoàn kiểm toán đến từng KTV. Mô hình tổ chức đoàn kiểm toán này thường được áp dụng đối với đối tượng kiểm toán quy mô nhỏ, ít đơn vị trực thuộc hoặc tổ chức với những mục tiêu kiểm toán theo dạng chuyên đề phục vụ quản lý và điều hành NSNN. Ưu điểm lớn nhất của mô hình này là tính gọn nhẹ, chuyên sâu, quản lý thống nhất, trực tuyến và dễ đạt được mục tiêu kiểm toán. Trong kiểm toán NSNN có thể phân chia nhiều chuyên đề kiểm toán để gắn với mục tiêu kiểm toán cụ thể và áp dụng mô hình

tổ chức đoàn kiểm toán dạng này. Thực hiện tổ chức nhiều đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình trực tuyến sẽ đảm bảo tính chủ động trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

Thứ hai, Mô hình tổ chức quản lý phân tuyến:

Đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn, phó trưởng đoàn, các tổ trưởng, KTV, KTV dự bị (hoặc trợ lý KTV) và cộng tác viên kiểm toán (xem Hình 1.5). Đoàn kiểm toán được quản lý theo 02 cấp: cấp đoàn kiểm toán có trưởng đoàn và các phó trưởng đoàn có nhiệm vụ giúp việc cho trưởng đoàn, cấp dưới là các tổ kiểm toán trực tiếp thực hiện công việc kiểm toán tại các đơn vị cụ thể. Tổ kiểm toán có tổ trưởng và các KTV. Theo mô hình này, trưởng đoàn kiểm toán trực tiếp điều hành các tổ kiểm toán thông qua các tổ trưởng, tổ trưởng tổ kiểm toán chịu trách nhiệm điều hành các KTV trong tổ để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán. Ưu điểm lớn nhất của mô hình này là rất phù hợp với các đoàn kiểm toán có quy mô lớn, đối tượng kiểm toán phân tán. Tuy nhiên, với đặc điểm là quy mô lớn, có nhiều cấp trung gian trong quản lý, nếu không có biện pháp quản lý phù hợp, nhất là chế độ báo cáo kịp thời thì khó kiểm soát hoạt động kiểm toán và không đạt được mục tiêu kiểm toán tổng thể.

Việc quyết định nhân sự của đoàn kiểm toán có thể theo phân cấp theo đặc điểm của tổ chức kiểm toán NSNN. Tùy thuộc vào mục tiêu và phạm vi của cuộc kiểm toán NSNN để bố trí cơ cấu của một đoàn kiểm toán. Tùy thuộc quy mô của đối tượng kiểm toán, KTNN sẽ xác định số tổ kiểm toán và số lượng KTV cần thiết cho cuộc kiểm toán. Để thực hiện các nội dung kiểm toán khác nhau liên quan đến các nhóm đối tượng kiểm toán cụ thể, đoàn kiểm toán gồm nhiều tổ kiểm toán. Tổ kiểm toán là bộ phận của đoàn kiểm toán, thực hiện nhiệm vụ kiểm toán độc lập tại một đối tượng kiểm toán nào đó theo sự phân công thuộc phạm vi kiểm toán của đoàn kiểm toán.

Trong một cuộc kiểm toán NSNN, việc bố trí các tổ kiểm toán được xác định dựa trên nội dung kiểm toán là kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp hoặc kiểm toán tại các đơn vị trực tiếp quản lý và sử dụng kinh phí. Kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp gồm kiểm toán thu NSNN tại các cơ quan thuế, hải quan và kiểm toán chi NSNN tại các cơ quan tài chính và KBNN, cơ quan kế hoạch và đầu tư... Kiểm toán tại các đơn vị trực tiếp quản lý và sử dụng kinh phí liên quan đến đối tượng kiểm toán cụ thể, đối với thu NSNN là các DNNN và kiểm tra, đối chiếu thực hiện nghĩa vụ thu nộp tại một số đối tượng khác, liên quan đến chi thường xuyên là các đơn vị dự toán các cấp, các đơn vị sự nghiệp, liên quan đến chi đầu tư xây dựng là các ban quản lý dự án...

Ngoài ra liên quan đến nhiệm vụ tổng hợp, lập dự thảo báo cáo thường được giao cho tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp dưới sự chỉ đạo trực tiếp của trưởng đoàn kiểm toán. Trước khi triển khai thực hiện cuộc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán

sẽ chịu trách nhiệm khảo sát thu thập thông tin để lập kế hoạch trình cấp có thẩm quyền phê duyệt, tổ khảo sát thu thập thông tin phải bố trí các KTV có kinh nghiệm.

Quy mô mỗi tổ kiểm toán được bố trí tùy theo quy mô của đối tượng kiểm toán, thông thường từ 3 KTV trở lên để đảm bảo tính khách quan trong công tác kiểm toán. Tổ trưởng tổ kiểm toán phải là những KTV có kinh nghiệm về quản lý và khả năng về chuyên môn, thông thường là cán bộ cấp phòng hoặc KTV chính. Mỗi tổ được giao nhiệm vụ kiểm toán cụ thể theo kế hoạch kiểm toán được phê duyệt. Để thuận tiện cho việc quản lý cán bộ, khi tổ chức đoàn kiểm toán, KTNN nên bố trí các KTV cùng một phòng chuyên môn trong một tổ hoặc đoàn kiểm toán. Nếu do yêu cầu đặc biệt phải có sự bố trí khác thì các KTV tham gia đoàn kiểm toán phải chịu sự quản lý của đoàn kiểm toán trong thời gian thực hiện kiểm toán.

Đoàn kiểm toán hoạt động theo chế độ thủ trưởng và nguyên tắc độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, trung thực, khách quan. Các chức danh của đoàn kiểm toán đều có tiêu chuẩn quy định rõ ràng, đặc biệt là năng lực quản lý, năng lực chuyên môn và kinh nghiệm trong hoạt động kiểm toán. Khi tiến hành kiểm toán, đoàn kiểm toán và các thành viên của đoàn kiểm toán phải tuân thủ các văn bản pháp luật có liên quan, hệ thống chuẩn mực, quy trình và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán. Tùy vào nội dung, mục tiêu của cuộc kiểm toán NSNN, đoàn kiểm toán có thể triển khai kiểm toán thành nhiều đợt liên quan đến kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và kiểm toán tại các đơn vị dự toán (kiểm toán chi tiết) hoặc kiểm toán ngân sách huyện, kiểm toán ngân sách tỉnh khi kiểm toán NSDP. Do đặc điểm kiểm toán ngân sách luôn gắn liền với chu trình NSNN và năm tài khoá, do vậy đoàn kiểm toán cũng được thành lập theo kế hoạch kiểm toán hàng năm cho từng đối tượng cụ thể. Một đơn vị được giao nhiệm vụ kiểm toán có thể tổ chức được nhiều đợt kiểm toán NSNN trong năm, mỗi đợt có thể tổ chức nhiều đoàn kiểm toán khác nhau. Bên cạnh đó, do đặc thù của đối tượng kiểm toán đầu tư, một dự án có thể kéo dài trong nhiều năm, trong một số trường hợp đoàn kiểm toán có thể triển khai kiểm toán theo từng giai đoạn của dự án và có thể kết thúc nhiệm vụ kiểm toán trong thời gian hơn một năm.

Để hoạt động của các đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán đảm bảo chất lượng và đáp ứng mục tiêu đề ra cần phân công, phân cấp rõ ràng chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của các chức danh trong đoàn kiểm toán. Việc phân công trong một đoàn kiểm toán chính là phân công nhiệm vụ kiểm toán giữa các tổ kiểm toán, giữa các KTV trong một tổ kiểm toán. Việc phân công này phải đảm bảo tính độc lập trong thực hiện nhiệm vụ chuyên môn và kiểm soát chất lượng kiểm toán, bảo đảm sự phù hợp với trình độ quản lý, năng lực chuyên môn. Mặt khác, việc phân công nhiệm vụ kiểm toán phải tạo ra được sự phối hợp linh hoạt giữa các tổ kiểm toán, các KTV, nhất là việc

trao đổi thông tin vì mục tiêu chung của đoàn kiểm toán hoặc trong trường hợp cần thiết có thể điều chỉnh phạm vi, thời gian kiểm toán hoặc nhân sự so với kế hoạch kiểm toán ban đầu.

Việc phân cấp trong một cuộc kiểm toán NSNN chính là sự phân cấp trách nhiệm và quyền hạn giữa các chức danh quản lý trong đoàn kiểm toán, cụ thể là trưởng đoàn, phó trưởng đoàn kiểm toán, tổ trưởng tổ kiểm toán. Do đặc điểm quản lý NSNN với đối tượng khác nhau và đóng trên địa bàn rộng và thời gian kiểm toán không dài, việc phân cấp quyền cho các tổ kiểm toán phải bảo đảm tính độc lập và chủ động khi tiến hành kiểm toán, đồng thời phải bảo đảm nguyên tắc tập trung thống nhất trong chỉ đạo, điều hành thống nhất các vấn đề nghiệp vụ tương tự trong quy mô cả đoàn kiểm toán. Đồng thời, trưởng đoàn kiểm toán cần lựa chọn các đối tượng kiểm toán quan trọng để chỉ đạo trực tiếp, đảm bảo thực hiện được mục tiêu của cuộc kiểm toán.



TTBD ĐBDC

