

NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN CÁC CƠ SỞ Y TẾ CÔNG LẬP THÔNG QUA VIỆC XÂY DỰNG VÀ BAN HÀNH HƯỚNG DẪN KIỂM TOÁN CHI TIẾT

NGUYỄN THỊ KIỀU THU*

Kiểm toán nhà nước đã ban hành đầy đủ các quy trình, chuẩn mực để hướng dẫn cho hoạt động kiểm toán trong các lĩnh vực, song ngoại trừ một số cuộc kiểm toán chuyên đề toàn ngành đều có đề cương hướng dẫn chi tiết cụ thể để đáp ứng đúng mục tiêu, nội dung kiểm toán đã đề ra, hầu hết các cuộc kiểm toán được thực hiện thường xuyên trong nhiều năm qua như kiểm toán ngân sách bộ ngành, kiểm toán ngân sách địa phương, kiểm toán báo cáo tài chính các doanh nghiệp nhà nước... chủ yếu thực hiện theo quy trình chung, chưa có các hướng dẫn chi tiết nên tại nhiều cuộc kiểm toán, các tổ kiểm toán được giao nhiệm vụ kiểm toán chi tiết các đơn vị trực thuộc gặp không ít các khó khăn, vướng mắc như trường hợp kiểm toán các đơn vị sự nghiệp y tế công lập trong cuộc kiểm toán ngân sách bộ ngành.

Từ khóa: Cơ sở y tế công lập.

Improving quality of audit of public health establishments through designing and promulgation of detailed audit guidance

The State Audit Office of Vietnam has issued all processes and standards to guide auditing activities in all fields. But except for a number of special audits with national-wide scope which have had detailed platform in order to meet the objectives and content of the audits, most audits have been conducted regularly over the years such as central budget audits, local budget audits, financial audits of State-owned enterprises... mainly follow the general process, there are no detailed instructions. Therefore, in many audits, the audit teams who has been assigned the task of audits of the subsidiaries met many difficulties and obstacles such as the case of auditing public health establishments.

Key word: Public health establishments.

Đơn vị sự nghiệp công lập nói chung và đơn vị sự nghiệp y tế công lập nói riêng là các đơn vị thường xuyên được lựa chọn kiểm toán khi Kiểm toán nhà nước tổ chức kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công của các bộ, ngành hay kiểm toán ngân sách địa phương. Quá trình kiểm toán các đơn vị sự nghiệp y tế công lập trong những năm qua, các Đoàn kiểm toán của Kiểm toán nhà nước cũng đã phát hiện nhiều sai sót trong thực hiện cơ chế tự chủ tài chính của các đơn vị này và bên cạnh đó là những bất cập của cơ chế, chính sách cần phải sửa đổi, bổ sung. Tuy nhiên, với loại hình hoạt động có nhiều đặc thù

như các bệnh viện, cơ sở y tế kết quả kiểm toán cũng còn những hạn chế khi có những hoạt động chưa được kiểm toán một cách đầy đủ, chưa đưa ra được những nhận định, đánh giá một cách rõ ràng, xác đáng như công tác đấu thầu vật tư tiêu hao, hóa chất; việc thực hiện định mức tiêu hao vật tư hóa chất trong các phác đồ điều trị, chi phí tiêu hao trong hoạt động khám chữa bệnh...

Cùng với việc năm 2015 Chính phủ ban hành Nghị định 16/2015/NĐ-CP về cơ chế tự chủ tài chính mới mà trong đó nội dung chính là lộ trình tinh đúng, tinh đủ giá dịch vụ công để đảm bảo bù đắp dần chi phí bỏ ra, tiến tới giá thu dịch vụ đảm

*Kiểm toán nhà nước Chuyên ngành III



bảo toàn bộ chi phí hoạt động nhằm nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động các đơn vị sự nghiệp công lập, giảm gánh nặng ngân sách nhà nước chi tiêu cho các đơn vị này thì công tác kiểm toán đối với các đơn vị sự nghiệp y tế công lập nói chung, các cơ sở y tế công lập nói riêng cần phải được hoàn thiện khâu tổ chức thực hiện kiểm toán để nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước trong lĩnh vực này.

Có rất nhiều vấn đề cần bàn luận đến khi muốn nâng cao hiệu lực, hiệu quả hoạt động kiểm toán đối với các lĩnh vực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Ở góc độ bài viết này, Tác giả xin được trao đổi xoay quanh việc cần thiết phải có hướng dẫn chi tiết, cụ thể cho các kiểm toán viên nhà nước khi tiến hành kiểm toán tại các cơ sở y tế công lập trong cuộc kiểm toán ngân sách bộ ngành hoặc kiểm toán ngân sách địa phương, từ đó có thể xây dựng thành một cẩm nang định hướng cho hoạt động kiểm toán này, tạo điều kiện thuận lợi cho kiểm toán viên trong việc đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận một cách đầy đủ toàn diện về công tác quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công của các cơ sở y tế công lập.

Đơn vị sự nghiệp y tế công lập nói chung là tổ chức do cơ quan nhà nước có thẩm quyền thành lập và quản lý theo quy định của pháp luật, có tư cách pháp nhân, con dấu, tài khoản và tổ chức bộ máy kế

toán theo quy định của pháp luật về kế toán để thực hiện nhiệm vụ cung cấp dịch vụ công hoặc phục vụ quản lý nhà nước trong các lĩnh vực chuyên môn y tế như: Y tế dự phòng; khám bệnh, chữa bệnh; điều dưỡng và phục hồi chức năng; giám định y khoa, pháp y, pháp y tâm thần; y dược cổ truyền; kiểm nghiệm dược, mỹ phẩm, trang thiết bị y tế; an toàn vệ sinh thực phẩm; dân số - kế hoạch hóa gia đình; sức khỏe sinh sản; truyền thông giáo dục sức khỏe. Từ đó, có thể hiểu cơ sở y tế công lập là bộ phận thuộc khái niệm nêu trên và chi liên quan đến công tác khám chữa bệnh. Do vậy, một số vấn đề chung của các cơ sở y tế công lập ở bài viết này sẽ được đề cập đến dưới hình thức là đơn vị sự nghiệp y tế công lập.

Trong quá trình hoạt động, các đơn vị sự nghiệp y tế công lập được phân loại theo các nhóm sau đây:

- *Nhóm 1:* Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp tự bảo đảm được toàn bộ kinh phí hoạt động thường xuyên và kinh phí đầu tư phát triển;

- *Nhóm 2:* Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp tự bảo đảm được toàn bộ kinh phí hoạt động thường xuyên;

- *Nhóm 3:* Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp tự bảo đảm một phần kinh phí hoạt động thường xuyên;

- *Nhóm 4:* Đơn vị có nguồn thu sự nghiệp thấp hoặc không có nguồn thu, kinh phí hoạt động

thường xuyên theo chức năng, nhiệm vụ được giao do ngân sách nhà nước bảo đảm toàn bộ.”

Hiện tại, các đơn vị sự nghiệp y tế công lập đều triển khai thực hiện cơ chế tự chủ quy định tại Nghị định số 16/2015/NĐ-CP ngày 14/2/2015 của Chính phủ. Việc tự chủ đối với các đơn vị sự nghiệp y tế công lập bao gồm các nội dung: Tự chủ về tổ chức bộ máy; tự chủ về tài chính và tự chủ về thực hiện nhiệm vụ.

Trong những năm qua, việc tổ chức kiểm toán tại các đơn vị sự nghiệp y tế công lập thuộc các bộ, ngành thông thường được thực hiện theo các cách thức sau:

(i) Tổ chức Đoàn kiểm toán để tiến hành kiểm toán một cách riêng rẽ đối với đơn vị sự nghiệp y tế công lập có quy mô lớn, có nhiều đơn vị trực thuộc. Với cách tổ chức này, tùy thuộc vào quy mô và sự phức tạp của đơn vị mà đoàn kiểm toán có thể chỉ có một hoặc nhiều tổ kiểm toán với số lượng kiểm toán viên của mỗi tổ phù hợp để kiểm toán tại đơn vị và kiểm tra, đối chiếu các đơn vị trực thuộc.

(ii) Tổ chức các tổ kiểm toán trong Đoàn kiểm toán ngân sách bộ ngành hoặc ngân sách địa phương để kiểm toán tại các đơn vị sự nghiệp y tế công lập thuộc bộ, ngành, địa phương đó. Trong trường hợp này, việc tổ chức kiểm toán các đơn vị sự nghiệp y tế công lập thông thường chủ yếu xoay quanh việc tự chủ về tài chính, song nội dung kiểm toán đầu thầu mua sắm thuốc, mua sắm vật tư trang thiết bị y tế cũng chưa phản ánh một cách thấu đáo.

(iii) Tổ chức kiểm toán chuyên đề đối với các đơn vị sự nghiệp y tế công lập theo một chủ đề đã được xác định. Cuộc kiểm toán này được tiến hành đối với nhiều đơn vị sự nghiệp y tế công lập thuộc các bộ, ngành, địa phương khác nhau; đoàn kiểm toán thường có quy mô lớn, nhiều tổ kiểm toán, số lượng kiểm toán viên nhiều, có thể do một Kiểm toán nhà nước Chuyên ngành, Khu vực thực hiện hoặc có sự phối hợp của nhiều Chuyên ngành, Khu vực, hoặc nhiều Chuyên ngành, Khu vực cùng tổ chức kiểm toán chuyên đề và kết quả kiểm toán sẽ do một đơn vị được Tổng Kiểm toán nhà nước giao chủ trì tổng hợp.

Qua nghiên cứu hoạt động kiểm toán đối với các cơ sở y tế công lập giai đoạn 2015-2017 cho thấy kết quả kiểm toán đã có những kiến nghị xử lý tài chính góp phần tăng thu, giảm chi cho ngân sách nhà nước, bên cạnh đó cũng có các kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý của các đơn vị được kiểm toán trong quá trình thực hiện nhiệm vụ, quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công. Các kiến nghị này chủ yếu là các giải pháp mà Kiểm toán nhà nước đưa ra để khuyến cáo đơn vị thực hiện nhằm khắc phục các sai sót được phát hiện qua kiểm toán trong công tác quản lý nói chung và công tác quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công nói riêng. Với mục đích như vậy các loại kiến nghị này đa phần đều được các đơn vị chấp nhận và hầu hết đơn vị được kiểm toán đều đã thực hiện. Điều đó cũng cho thấy cơ bản kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý được Kiểm toán nhà nước đưa ra là phù hợp với thực tiễn hoạt động của các đơn vị và đều hướng các đơn vị tổ chức, quản lý theo quy định của pháp luật nên luôn được chấp nhận và thực hiện nghiêm túc.

Ngoài ra, các đoàn kiểm toán còn đưa ra những kiến nghị kiểm điểm trách nhiệm của tập thể, cá nhân có liên quan đến sai phạm phát hiện qua kiểm toán; loại kiến nghị này Kiểm toán nhà nước đã có các hướng dẫn cụ thể các hoạt động, phạm vi quản lý của các tổ chức, cơ quan, đơn vị phải kiến nghị kiểm điểm trách nhiệm khi phát hiện ra các sai phạm trong quá trình kiểm toán, do vậy kiến nghị các đoàn kiểm toán đưa ra đều đảm bảo chất lượng, phù hợp thực tế và các quy định của pháp luật nên rất ít khi xảy ra trường hợp đơn vị được kiểm toán có kiến nghị ngược lại với Kiểm toán nhà nước về các vấn đề này. Bên cạnh đó, tổ còn kiến nghị các cơ quan chức năng theo thẩm quyền sửa đổi, bổ sung hoặc hủy bỏ các văn bản quy phạm pháp luật chưa phù hợp hoặc không còn phù hợp với thực tiễn hoạt động quản lý nói chung, hoạt động quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công nói riêng. Nhìn chung, các kiến nghị dạng này phần lớn đều được Quốc hội, Chính phủ ghi nhận và xem xét, các bộ, cơ quan trung ương, các cấp chính quyền địa phương nghiên cứu thực hiện.

Bên cạnh những mặt làm được, việc tổ chức thực hiện kiểm toán đối với các cơ sở y tế công lập trong



thời gian qua cũng còn những hạn chế thể hiện qua các mặt:

(i) *Về phương pháp kiểm toán:* Phần lớn các tổ trưởng tổ kiểm toán và kiểm toán viên chưa thật sự quan tâm, chú trọng đến phương pháp khi thực hiện kiểm toán, các phương pháp chỉ được nêu chung chung trong kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ; chưa chỉ rõ đối với từng nội dung kiểm toán phải vận dụng các phương pháp, thủ tục kiểm toán cụ thể nào.

(ii) *Trong khâu chuẩn bị kiểm toán:* Quá trình khảo sát thu thập thông tin lập kế hoạch kiểm toán của đoàn kiểm toán thông thường nội dung đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ chỉ là những đánh giá chung nhất cho tất cả các đơn vị trực thuộc đầu mối được kiểm toán nên đối với từng đơn vị sự nghiệp cụ thể thì còn thiếu sót và sơ sài, do vậy sẽ làm mất nhiều thời gian của kiểm toán viên để tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của các đơn vị khi thực hiện kiểm toán chi tiết.

(iii) *Trong thực hiện kiểm toán*

Nhìn chung, việc lập kế hoạch chi tiết của các tổ kiểm toán còn tình trạng mục tiêu kiểm toán của tổ vượt quá quy mô, nội dung kiểm toán tại một đơn vị sự nghiệp y tế công lập do phần lớn đều sao chép từ mục tiêu kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán của cả đoàn kiểm toán.

Quá trình kiểm toán tổng hợp tại bộ, ngành hoặc địa phương thường không đồng bộ với hoạt động kiểm toán chi tiết tại các đơn vị sự nghiệp nên một số nội dung kiểm toán chưa có sự rà soát, đối chiếu việc thực hiện nhiệm vụ giữa cơ quan quản lý cấp trên và đơn vị trực thuộc dẫn đến một số trường hợp kết quả kiểm toán ở cơ quan tổng hợp ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán tại đơn vị chi tiết trong khi các đơn vị này đã được kiểm toán và ký biên bản kiểm toán mà không bao gồm các nội dung được phát hiện ở cơ quan cấp trên (như nội dung kiểm toán về lập, giao dự toán).

Việc kiểm toán nguồn kinh phí và việc sử dụng các nguồn kinh phí thông thường phải vận dụng kỹ thuật chọn mẫu ngẫu nhiên để thực hiện kiểm toán theo kinh nghiệm nghề nghiệp. Do vậy, đối với những nguồn kinh phí có số quyết toán lớn (như kinh phí sự nghiệp y tế) thì mẫu chọn quá nhỏ (do không đủ thời gian, nhân lực) không đại diện được cho tổng thể dẫn đến nhiều rủi ro. Tương tự như vậy là việc kiểm toán các khoản mục trên báo cáo tài chính vì tất cả đều liên quan đến các nguồn kinh phí như đã nêu nên đều có các hạn chế tương tự.

Đối với nội dung đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả việc quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí tại các biên bản kiểm toán hầu hết đều đánh giá chung chung, sơ sài và không thuyết phục.

Tại các cơ sở y tế công lập, một nội dung kiểm toán khá quan trọng là về công tác đấu thầu mua sắm thuốc, vật tư, trang thiết bị y tế và áp dụng định mức tiêu hao thuốc, vật tư y tế trong quá trình khám chữa bệnh, song quá trình kiểm toán tại các đơn vị này trong những năm qua kết quả đạt được chưa như kỳ vọng, các nhận định, đánh giá, kết luận và kiến nghị về nội dung trên chưa thật thuyết phục và chưa mang lại hiệu quả cao.

(iv) Kết thúc kiểm toán

Vấn bản làm cơ sở pháp lý để đơn vị thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán nhà nước là thông báo kết quả kiểm toán. Tại tất cả thông báo kết quả kiểm toán đều yêu cầu các đơn vị được kiểm toán gửi báo cáo tình hình thực hiện, kết luận, kiến nghị kiểm toán về Kiểm toán nhà nước (mà cụ thể là đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán) với thời hạn nhất định nhưng trong thực tế nhiều đơn vị dù đã thực hiện hoặc chưa thực hiện kiến nghị kiểm toán cũng không gửi báo cáo này, chủ yếu do không có biện pháp xử lý khi đơn vị không báo cáo.

Do tình trạng có nhiều đơn vị không gửi báo cáo thực hiện kiến nghị kiểm toán như đã nêu trên nên dẫn đến tình trạng nhiều đơn vị đã thực hiện nghiêm túc kiến nghị kiểm toán nhưng cơ quan kiểm toán vẫn tổ chức kiểm tra việc thực hiện kiến nghị tại các đơn vị này gây mất thời gian và công sức cho cả hai bên. Một số trường hợp khi tiến hành kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán có những kiến nghị đơn vị giải trình là đang thực hiện (tại thời điểm kiểm tra), điều này rất khó được kiểm chứng do không có cơ sở dẫn đến kiểm toán viên sẽ gặp lúng túng khi ghi nhận việc đơn vị đang thực hiện hay chưa thực hiện kiến nghị kiểm toán trong biên bản kiểm tra. Ngoài ra, một số kiến nghị về chấn chỉnh sai sót trong công tác lập và giao dự toán hầu như không được đơn vị quan tâm khắc phục mà nguyên nhân chính là do chưa có các chế tài để đảm bảo cho việc thực hiện kiến nghị.

Có nhiều nguyên nhân dẫn đến hạn chế trên, tuy nhiên có một nguyên nhân chung nhất và có ảnh hưởng không nhỏ đến các hạn chế là dù Kiểm toán nhà nước đã ban hành Quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước, Quy trình kiểm toán ngân

sách bộ ngành, ngân sách địa phương và các quy trình đã quy định các bước thực hiện nhưng đây là các bước thực hiện chung của cả cuộc kiểm toán tại một đầu mối là một bộ, ngành, một tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương nên khi các kiểm toán viên nhà nước được giao thực hiện kiểm toán chi tiết tại các đơn vị trực thuộc các đầu mối kiểm toán nêu trên sẽ lúng túng vì chưa có các hướng dẫn cụ thể cho một đơn vị trực thuộc bộ, ngành, địa phương nói chung và đơn vị sự nghiệp y tế công lập nói riêng.

Thực tế trên cho thấy, nếu Kiểm toán nhà nước ban hành các hướng dẫn kiểm toán nói chung và hướng dẫn kiểm toán cho hoạt động kiểm toán đối với đơn vị sự nghiệp y tế công lập nói riêng, trong đó ở từng bước, từng nội dung công việc trong từng bước, từng thủ tục kiểm toán đều có các hướng dẫn cụ thể những việc phải chú trọng, phải thu thập thông tin, bằng chứng, phải đánh giá... như: Hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị này thì phải đánh giá được những vấn đề gì ở khía cạnh nào..., các loại rủi ro thường gặp là gì, có những nội dung kiểm toán nào phải thực hiện, tại mỗi nội dung cần phải thu thập các tài liệu gì, phải tiến hành kiểm toán bằng những phương pháp nào và những sai sót qua thực tiễn đã gặp là gì... sẽ giúp cho các tổ kiểm toán có những điều kiện thuận lợi để có thể hoàn thành tốt nhất nhiệm vụ kiểm toán được giao từ đó góp phần nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán tại các đơn vị sự nghiệp y tế công lập nói riêng.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Quy trình kiểm toán ngân sách bộ ngành ban hành theo Quyết định số 04/2017/QĐ-KTNN ngày 31/3/2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước;
2. Quy trình kiểm toán ngân sách địa phương ban hành theo Quyết định số 06/2017/QĐ-KTNN ngày 12/6/2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước;
3. Các Báo cáo kiểm toán việc quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước của Bộ Y tế năm 2014, 2016;
4. Đề cương hướng dẫn kiểm toán Chuyên đề việc thực hiện cơ chế tự chủ đối với các bệnh viện công lập giai đoạn 2016-2018.