

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

**CƠ SỞ KHOA HỌC VÀ THỰC TIỄN
NGHIÊN CỨU ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT
NỘI BỘ TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO
QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH BỘ**

CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
NGUYỄN HỮU PHÚC

HÀ NỘI - 2003

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Hệ thống KSNB có mặt hầu hết các nhân tố quan trọng liên quan đến quá trình kiểm toán. Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) đã ấn hành chuẩn mực thực hành thứ hai của Kiểm toán Nhà nước là nghiên cứu và đánh giá độ tin cậy của hệ thống KSNB.

Việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ có ý nghĩa rất quan trọng đối với kiểm toán viên trong việc xác định các nội dung cơ bản, trọng yếu của cuộc kiểm toán, xuyên suốt các giai đoạn của quy trình kiểm toán. Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ sẽ giúp kiểm toán viên lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán phù hợp, nhằm tiết kiệm về thời gian, chi phí, nhân sự đồng thời vẫn nâng cao được chất lượng kiểm toán và hạn chế rủi ro kiểm toán.

Xuất phát từ yêu cầu của cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ là nhằm đánh giá tính chính xác của số liệu quyết toán và đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí. Kiểm toán viên phải đi sâu tìm hiểu quá trình khép kín của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bắt đầu từ đầu vào đến đầu ra, quá trình đó được kiểm soát như thế nào, đảm bảo đúng quy định và hiệu quả hay không. Từ đó, kiểm toán viên có những ý kiến giúp đơn vị quản lý tốt hơn và tham mưu cho các cơ quan quản lý chức năng những giải pháp phù hợp để quản lý chặt chẽ, có hiệu quả các nguồn lực.

Trong những năm qua, Kiểm toán Nhà nước đã không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán, góp phần vào việc quản lý tài chính công một cách có hiệu quả. Để hướng dẫn các kiểm toán viên thực hành kiểm toán một cách khoa học, Kiểm toán Nhà nước đã ban hành một số quy trình kiểm toán chung. Tuy nhiên, các hướng dẫn cụ thể về nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

(KSNB) trong kiểm toán ngân sách nói chung và trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ nói riêng chưa được ban hành. Do vậy kiểm toán viên thiếu cơ sở thống nhất để thực hiện kiểm toán và việc đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB theo kinh nghiệm nghề nghiệp là chủ yếu, dẫn tới chất lượng kiểm toán chưa cao.

Như vậy, nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB một cách có hệ thống và khoa học là một vấn đề rất hữu ích và rất cần thiết trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ.

2. Mục tiêu của đề tài nghiên cứu

Đề tài “Cơ sở khoa học và thực tiễn nghiên cứu, đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ” với mục tiêu chủ yếu là:

- Hệ thống hoá và phân tích bản chất, vai trò của KSNB trong quản lý tài chính ở một bộ.
- Phân tích thực tiễn việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam.
- Đề xuất những phương hướng và giải pháp hoàn thiện việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB nhằm giảm thiểu rủi ro trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ và giúp kiểm toán viên áp dụng phương pháp kiểm toán thích hợp.

3. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu của đề tài

Đối tượng nghiên cứu

Đề tài đi sâu nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB của bộ liên quan tới việc lập, chấp hành và quyết toán ngân sách Nhà nước (NSNN) trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, trong đó chú trọng những yêu cầu của hệ thống KSNB.

Phạm vi nghiên cứu

Đề tài chỉ nghiên cứu và đánh giá về hệ thống KSNB liên quan tới việc lập, chấp hành và quyết toán NSNN trong quá trình tiến hành kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ của Kiểm toán Nhà nước.

4. Phương pháp nghiên cứu

Đề tài sử dụng phương pháp duy vật biện chứng và duy vật lịch sử, những nguyên lý cơ bản của chủ nghĩa Mác-Lê Nin về kinh tế, quản lý nói chung và về kiểm tra - kiểm soát nói riêng.

Đề tài cũng sử dụng phương pháp nghiên cứu cụ thể như: phương pháp phân tích, tổng hợp, hệ thống hoá... Từ đó đề ra phương pháp nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ phù hợp với điều kiện cụ thể của hoạt động Kiểm toán Nhà nước Việt Nam hiện nay.

5. Những đóng góp của đề tài

Trên cơ sở nghiên cứu và hệ thống hóa những vấn đề lý luận và thực tiễn, Đề tài có những đóng góp sau:

- Làm sáng tỏ những vấn đề lý luận và thực tiễn trong việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ.

- Phân tích, đánh giá thực trạng nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ. Qua sự phân tích những hạn chế để đưa ra những ý kiến đề xuất, nhằm hoàn thiện quá trình xác định và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB khi tiến hành kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ xuyên suốt các giai đoạn kiểm toán.

CHƯƠNG I

CƠ SỞ KHOA HỌC CỦA VIỆC NGHIÊN CỨU VÀ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KSNB TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH BỘ

1.1. Vai trò của bộ, ngành trong quản lý NSNN và sự cần thiết nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ

1.1.1. Vị trí, vai trò của bộ, ngành trong quản lý NSNN

NSNN là một hệ thống thống nhất bao gồm ngân sách trung ương và ngân sách các cấp chính quyền địa phương, trong đó ngân sách trung ương bao gồm: ngân sách các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ và ngân sách các tổ chức chính trị - Chính trị xã hội, Tổ chức xã hội và Tổ chức xã hội nghề nghiệp cấp trung ương, gọi tắt là ngân sách cấp bộ (đơn vị dự toán cấp I trực thuộc ngân sách trung ương).

Như vậy, ngân sách cấp bộ là một bộ phận quan trọng cấu thành hệ thống NSNN, báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ là cơ sở để tổng hợp, lập báo cáo Tổng quyết toán NSNN. Báo cáo quyết toán ngân sách cấp bộ phản ánh một cách tổng hợp và trình bày tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, tình hình cấp phát, tiếp nhận kinh phí của Nhà nước, kinh phí viện trợ, tài trợ và tình hình sử dụng từng loại kinh phí. Ngoài ra các đơn vị có hoạt động thu sự nghiệp còn phải tổng hợp tình hình thu, chi và kết quả của từng loại hoạt động sự nghiệp, hoạt động kinh doanh trong kỳ, đồng thời cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính cần thiết cho việc kiểm tra, kiểm soát các khoản chi, quản lý tài sản của Nhà nước. Việc tổng hợp, phân tích, đánh giá các hoạt động của từng đơn vị nói riêng và toàn xã hội nói chung giúp cho các cơ quan chức năng của Nhà nước có cơ sở để

khai thác các nguồn thu, điều chỉnh các khoản chi một cách hợp lý, từ đó định ra cơ chế quản lý kinh tế, tài chính phù hợp với thực tế để phát triển kinh tế- xã hội.

Việc thực hiện tốt các chức năng nhiệm vụ của bộ, ngành đóng vai trò quan trọng trong việc thực hiện các chiến lược kinh tế xã hội của đất nước. Tuy nhiên, vấn đề đặt ra là việc thực hiện tốt các nhiệm vụ được giao phải trên cơ sở sử dụng NSNN và các nguồn lực một cách có hiệu quả. Trong điều kiện chính phủ hạn chế việc bội chi ngân sách, việc quản lý và sử dụng kinh tế, hiệu quả mọi nguồn lực trở thành yếu tố quyết định trong công tác quản lý NSNN.

1.1.2. Vai trò của KSNB trong quản lý tài chính ở một bộ

Các bộ, ngành đều hoạt động dựa vào kinh phí NSNN cấp với các khoản chi tiêu phải tiết kiệm, phù hợp với dự toán và tình hình thực tế. Điều đó có nghĩa là cần tìm ra các biện pháp giảm bớt các chi phí hành chính, quản lý các rủi ro, đổi mới hoạt động sao cho kinh tế và hiệu quả hơn. Bên cạnh đó, công tác kiểm tra tài chính cũng cần đẩy mạnh với mục tiêu xoá bỏ mọi hành vi gian lận, lãng phí trong chi tiêu ngân sách và lành mạnh hoá các quan hệ tài chính của các bộ, ngành. Những đòi hỏi khách quan và bức xúc kể trên đã làm tiền đề cho việc thiết lập hệ thống KSNB trong các bộ, ngành và công tác kiểm tra, kiểm soát cần được thực hiện độc lập, có tổ chức, liên tục trong mọi giai đoạn hoạt động. Tác dụng của KSNB trong phạm vi một bộ thể hiện cụ thể trên các mặt chủ yếu sau:

Thứ nhất: kiểm tra, kiểm soát góp phần hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp hoạt động tài chính, kế toán của bộ, ngành.

Mọi hoạt động, đặc biệt là hoạt động tài chính của các bộ, ngành đều bao gồm những quan hệ đa dạng, luôn biến đổi và được cấu thành bởi hàng loạt nghiệp vụ cụ thể từ khâu lập dự toán, thực hiện dự toán và quyết toán NSNN. Để hướng các nghiệp vụ này vào mục tiêu giải quyết tốt các quan hệ trên, không chỉ cần có định hướng đúng và thực hiện tốt các quan hệ, mà còn cần thường xuyên soát xét việc thực hiện để hướng các nghiệp vụ vào quỹ đạo mong muốn.

Hoạt động tài chính lại bao gồm nhiều mối quan hệ phân phối, thanh toán. Tính phức tạp của hoạt động này càng tăng lên bởi quan hệ chặt chẽ giữa các quan hệ tài chính với lợi ích của con người, quan hệ giữa các đơn vị dự toán cấp I, cấp II, cấp III thuộc bộ. Hoạt động tài chính chỉ thực sự có hiệu quả khi có những hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp quản lý thông qua việc kiểm tra, kiểm soát thường xuyên.

Thứ hai: kiểm tra, kiểm soát tạo niềm tin cho các đối tượng quan tâm đến thông tin tài chính và sự phản ánh của nó trong tài liệu kế toán. Những đối tượng quan tâm chủ yếu gồm:

- Các cơ quan Nhà nước cần có thông tin trung thực để điều tiết vĩ mô nền kinh tế bằng hệ thống luật pháp, chính sách kinh tế. Đặc biệt với ngân sách của Nhà nước, với kinh phí đã cấp cho các bộ, ngành càng cần được giám sát chặt chẽ theo hướng đúng pháp luật và có hiệu quả. Chỉ có hoạt động kiểm tra, kiểm soát phát triển trên cơ sở khoa học thực sự mới đáp ứng được những yêu cầu thông tin cho những chính sách của Nhà nước, những quyết định đúng đắn của đơn vị.

- Các nhà quản lý cần thông tin trung thực không chỉ trên báo cáo quyết toán ngân sách bộ mà còn những thông tin cụ thể về tài chính, về hiệu quả và hiệu năng của mỗi bộ phận để có những quyết định trong mọi giai đoạn quản lý, kể cả tiếp nhận kinh phí và điều chỉnh các hoạt động... Những thông tin đó chỉ có được thông qua hoạt động kiểm tra, kiểm soát được tổ chức khoa học.

- Người lao động cũng cần có thông tin đáng tin cậy về phân phối thu nhập, về thực hiện chính sách tiền lương và bảo hiểm... nhu cầu đó chỉ có thể đáp ứng thông qua hệ thống kiểm tra, kiểm soát hoàn chỉnh.

Tất cả những đối tượng quan tâm này không cần hoặc không thể biết tất cả kỹ thuật nghiệp vụ của nghề quản lý, của lĩnh vực tài chính, kế toán nhưng cần biết thực trạng của hoạt động này. Chỉ có kiểm tra, kiểm soát mới mang lại cho họ niềm tin vào những xác minh độc lập và khách quan. Có thể nói việc tạo ra

niềm tin cho những người quan tâm là yếu tố quyết định sự ra đời và phát triển của kiểm tra, kiểm soát với tư cách là một hoạt động độc lập.

Thứ ba: kiểm tra, kiểm soát góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý tài chính tại các bộ, ngành. Kiểm tra, kiểm soát không chỉ có chức năng xác minh mà còn có chức năng tư vấn. Chức năng này phát huy tác dụng rất lớn trong các đơn vị được kiểm tra, kiểm soát thường xuyên. Trong điều kiện đó, việc tích lũy kinh nghiệm qua thực tiễn sẽ là cơ sở cho những bài học trong tương lai.

Tóm lại, hoạt động kiểm tra, kiểm soát nảy sinh và phát triển từ chính nhu cầu quản lý. Khi nhu cầu kiểm tra chưa nhiều và phức tạp, kiểm tra được thực hiện đồng thời với các chức năng quản lý khác. Khi nhu cầu kiểm tra, kiểm soát gia tăng do nội dung các hoạt động quản lý vĩ mô và vi mô ngày càng phức tạp thì kiểm tra được tách ra một hoạt động độc lập với bộ máy tổ chức chuyên môn độc lập.

1.1.3. Bản chất của KSNB

Quá trình quản lý bắt đầu từ việc lập kế hoạch, xây dựng các mục tiêu có liên quan và tổ chức thực hiện kế hoạch, mục tiêu đã định trên cơ sở những nguồn lực xác định nhằm đạt hiệu quả cao nhất. Thông thường các hoạt động nghiệp vụ đó có thể xảy ra sai sót và điều kiện môi trường cũng có thể thay đổi trong quá trình thực hiện kế hoạch. Do vậy, trong mỗi giai đoạn của quá trình quản lý cần phải kiểm tra để phát hiện những sai sót, bất cập có thể xảy ra nhằm đề ra những giải pháp kịp thời để tăng cường tính hiệu quả của công tác quản lý. Thực tế hoạt động kiểm tra này phải được thực hiện ở tất cả các khâu của quá trình quản lý và là một chức năng của quản lý. Trong phạm vi một đơn vị, hoạt động kiểm tra đó gọi là KSNB. Theo định nghĩa của liên đoàn kế toán Quốc tế (IFAC), *KSNB là một hệ thống các chính sách và thủ tục nhằm: bảo vệ tài sản, bảo đảm 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 qui chế quản lý, hiệu quả của hoạt động quản lý nói chung và hoạt động kinh doanh nói riêng.*

Theo định nghĩa đó thì bốn mục tiêu chủ yếu mà bất cứ đơn vị nào cũng mong muốn đạt được khi thiết lập hệ thống KSNB là:

- Bảo đảm hệ thống thông tin về thực trạng hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị chính xác, trung thực và kịp thời; để có thể làm căn cứ tin cậy, quan trọng hình thành các quyết định quản lý kịp thời có hiệu quả;

- Hệ thống KSNB được thiết kế trong đơn vị phải kiểm tra và duy trì việc tuân thủ chế độ pháp lý có liên quan đến các hoạt động của đơn vị; ngăn chặn và phát hiện kịp thời cũng như xử lý các sai phạm và gian lận; bảo đảm hoạt động của đơn vị đúng pháp luật; việc ghi chép kế toán được kịp thời, đầy đủ, chính xác; báo cáo tài chính đúng đắn, hợp pháp.

- Một hệ thống KSNB thích hợp sẽ bảo vệ tài sản của đơn vị bao gồm tài sản hữu hình, tài sản vô hình và các tài sản phi vật chất khác như sổ sách kế toán, các tài liệu quan trọng, thông tin lưu giữ trong máy vi tính...tránh tổn thất do các hành vi đánh cắp, lạm dụng vào những mục đích khác nhau hoặc bị hư hại.

- Phát hiện, ngăn ngừa và có biện pháp xử lý việc sử dụng lãng phí nhân sự và kinh phí; bảo đảm sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực.

Bốn mục tiêu nêu trên của hệ thống KSNB nằm trong một thể thống nhất; song đôi khi cũng có mâu thuẫn với nhau, như mục tiêu bảo vệ tài sản, sổ sách hoặc cung cấp thông tin đầy đủ và tin cậy, cần phải bỏ ra khoản chi phí lớn sẽ mâu thuẫn với mục tiêu tính hiệu quả hoạt động của đơn vị. Do vậy, khi thiết lập hệ thống KSNB, người quản lý phải kết hợp hài hoà các mục tiêu trên với các mục tiêu đặc thù cần thiết, phù hợp với thực tế của từng đơn vị.

KSNB nói chung bao quát mọi hoạt động của đơn vị, trong đó KSNB về tài chính, kế toán là một nội dung kiểm soát quan trọng. Đối tượng của KSNB tài chính, kế toán là các chứng từ kế toán, sổ kế toán, báo cáo tài chính, các tài liệu về dự toán ngân sách và các tài liệu khác có liên quan.

Việc thiết lập và duy trì hệ thống KSNB là trách nhiệm của ban lãnh đạo và rất cần thiết đối với tất cả các đơn vị: rà soát các tiềm lực, các mục tiêu, soát

xét lại các thông tin thực hiện để điều chỉnh kịp thời, nhằm đạt được mục tiêu đề ra; đảm bảo hiệu năng của mọi nguồn lực, hiệu quả kinh tế cuối cùng của các hoạt động; bảo đảm các hoạt động của đơn vị tuân thủ đúng pháp luật, cung cấp các thông tin chính xác, kịp thời phục vụ quản lý.

Tuy nhiên hệ thống KSNB dù được thiết kế hoàn hảo đến đâu cũng không thể ngăn ngừa hay phát hiện mọi sai phạm có thể xảy ra, đó là những hạn chế cố hữu của hệ thống KSNB, những hạn chế đó bao gồm các nội dung cơ bản sau: ban lãnh đạo thường yêu cầu chi phí cho hệ thống KSNB không vượt quá những lợi ích mà hệ thống đó mang lại; phần lớn công tác kiểm tra nội bộ thường tác động đến những nghiệp vụ lặp đi lặp lại mà không tác động đến những nghiệp vụ bất thường; sai sót bởi nhân viên không tập trung vào công việc, sai sót về xét đoán hoặc do không hiểu rõ yêu cầu công việc; khả năng vượt tầm kiểm soát của hệ thống KSNB do có sự thông đồng của một người trong ban lãnh đạo hay một nhân viên với những người khác ở trong hay ngoài đơn vị; khả năng những người chịu trách nhiệm thực hiện kiểm toán nội bộ lạm dụng đặc quyền của mình; do có sự biến động tình hình, các thủ tục kiểm soát bị lạc hậu hoặc bị vi phạm; việc nắm bắt những giới hạn của hệ thống KSNB giúp người lãnh đạo có những quyết định thích hợp khi thiết lập hệ thống KSNB và có các biện pháp bổ trợ cần thiết đảm bảo hiệu quả cao trong hoạt động của đơn vị.

1.1.4. Ý nghĩa của việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ

Việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ có ý nghĩa rất quan trọng đối với kiểm toán viên trong việc xác định các 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 công việc kiểm toán mà vẫn đảm bảo không bỏ sót những nội dung trọng yếu của cuộc kiểm toán. Ngược lại, nếu kết quả đánh giá KSNB của kiểm toán viên không chính xác thì sẽ dẫn tới kết quả không tốt; hoặc không

dựa vào hệ thống KSNB đáng tin cậy làm tăng quá mức phạm vi, khối lượng công việc kiểm toán; hoặc dựa vào một hệ thống KSNB không đáng tin cậy kiểm toán viên có thể gặp nhiều rủi ro phát hiện và rủi ro kiểm toán.

Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cấp bộ sẽ giúp kiểm toán viên 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.

Xuất phát từ yêu cầu của cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ là nhằm đánh giá tính chính xác của số liệu quyết toán và đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí. Kiểm toán viên phải đi sâu tìm hiểu quá trình lập dự toán, chấp hành và quyết toán NSNN tại các bộ, ngành. Nói chung, hệ thống KSNB tác động tới tất cả các khía cạnh về độ tin cậy của báo cáo quyết toán ngân sách bộ, vì vậy nó tác động đến mục tiêu của kiểm toán viên trong việc xác định báo cáo quyết toán được công bố một cách đúng đắn hay không. Số liệu báo cáo có thể không phản ánh đúng thực tế phát sinh, không tuân thủ các quy định trong công tác quyết toán nếu như sự kiểm soát ảnh hưởng tới độ tin cậy của báo cáo quyết toán không thích hợp. Mặt khác, báo cáo quyết toán ngân sách bộ vẫn có thể được báo cáo đúng đắn trên giác độ chủ quan nếu như hệ thống KSNB của bộ đó hoạt động không đủ hiệu quả.

Như vậy, nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB một cách có hệ thống và khoa học đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao chất lượng và hạn chế rủi ro khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ.

1.2. Hệ thống KSNB của một bộ

Tại các bộ, ngành hiện nay hoạt động của hệ thống KSNB chủ yếu dựa vào các quy định của Nhà nước để ban hành các quy chế hoạt động và làm việc của đơn vị. Trên cơ sở đó, các bộ phận chức năng thực hiện các nhiệm vụ của mình

theo quy định và luật định. Chức năng chủ yếu của hệ thống KSNB là bảo vệ tài sản và giám sát việc chấp hành chế độ chính sách Nhà nước của đơn vị và các cá nhân, bộ phận trong đơn vị nhằm giúp lãnh đạo đơn vị quản lý và điều chỉnh các hoạt động của đơn vị mình theo đúng mục tiêu kế hoạch đặt ra và nâng cao hiệu quả hoạt động trên cơ sở tiết kiệm nguồn lực. Theo đó, hệ thống KSNB bao gồm các yếu tố chủ yếu như sau: môi trường kiểm soát, định chế kiểm soát, bộ máy KSNB và hệ thống kế toán.

1.2.1. Môi trường kiểm soát

Môi trường kiểm soát thuộc hệ thống KSNB của một bộ bao gồm toàn bộ nhân tố bên trong và bên ngoài bộ có tính môi trường tác động đến việc thiết kế, hoạt động và xử lý dữ liệu của hệ thống KSNB. Các nhân tố thuộc môi trường kiểm soát chung bao gồm quan điểm, cách thức điều hành, đạo đức, năng lực, nhận thức cũng như hành động kiểm soát của người quản lý, cơ cấu tổ chức, sự phân công trách nhiệm, phân chia quyền lực, hệ thống quy chế quản lý và chính sách về nhân sự. Các yếu tố trên tạo nên môi trường ảnh hưởng tích cực và tiêu cực đến chất lượng hoạt động kiểm soát.

Quan điểm và cách thức điều hành của người quản lý: hiệu quả của hệ thống KSNB luôn phụ thuộc vào quan điểm của người quản lý xuyên suốt từ bộ trưởng, thứ trưởng, các vụ chức năng liên quan đến lãnh đạo các đơn vị dự toán thuộc bộ. Bởi vì chính các nhà quản lý, đặc biệt là thủ trưởng các đơn vị dự toán sẽ phê chuẩn các quyết định, chính sách và thủ tục kiểm soát để áp dụng trong phạm vi quản lý. Nếu như người quản lý cao nhất coi trọng công việc kiểm soát, đưa ra những mệnh lệnh rõ ràng cho các nhân viên về sự quan trọng của kiểm soát, thì các chính sách, thủ tục kiểm soát, các yếu tố khác tác động tích cực đến hoạt động kiểm soát sẽ được thiết lập và các nhân viên trong đơn vị sẽ tuân thủ nghiêm túc, thận trọng quy chế quản lý của đơn vị. Mặt khác, nếu như những thành viên của đơn vị hiểu rõ được kiểm soát không phải là vấn đề quan trọng đối với người quản lý cấp cao nhất và họ không nhận được sự hỗ trợ, khuyến khích

trong công việc kiểm soát từ phía người lãnh đạo thì hầu như chắc chắn mục tiêu kiểm soát của người quản lý sẽ không thể đạt được một cách hữu hiệu.

Năng lực của người quản lý: năng lực là những hiểu biết và những kỹ năng cần thiết để hoàn thành nhiệm vụ đã được định rõ trong công việc của mỗi cá nhân. Nếu những người quản lý cao cấp, lãnh đạo các đơn vị dự toán... được đào tạo chính quy với chuyên ngành phù hợp với nhiệm vụ quản lý được giao; nắm bắt được công việc kiểm soát cùng với hệ thống chính sách, thủ tục kiểm soát được ban hành đầy đủ, đó là biểu hiện của người quản lý có năng lực, quan tâm công tác kiểm soát. Nhân tố này tác động rất tích cực cho hệ thống KSNB hoạt động có hiệu quả.

Tính trung thực và đạo đức của người quản lý: là cách cư xử của một đơn vị theo các chuẩn mực về đạo đức đã được thiết lập. Chúng bao gồm những hoạt động của người quản lý để làm giảm và xoá bỏ những động cơ và sự cám dỗ mà có thể khiến các nhân viên sẽ không trung thực, hoặc có những hành động phi pháp, phi đạo đức. Chúng cũng bao gồm giá trị truyền đạt thông tin của một đơn vị và chuẩn mực cư xử với nhân viên thông qua việc thiết lập các chính sách, điều lệ quản lý...

Cơ cấu tổ chức: cơ cấu tổ chức của đơn vị là một hệ thống trách nhiệm và quyền lực đang tồn tại. Một cơ cấu tổ chức hợp lý xác định rõ quyền và nhiệm vụ của các bộ phận trong hoạt động kiểm soát, bảo đảm không bị chồng chéo và có sự kiểm soát lẫn nhau một cách hợp lý giữa các bộ phận sẽ góp phần tạo ra môi trường kiểm soát thuận lợi và bảo đảm hiệu lực, hiệu quả của hoạt động kiểm soát.

Chính sách về nguồn nhân lực: khía cạnh quan trọng của KSNB là nhân sự. Nếu những nhân viên có năng lực và trung thực, những nội dung kiểm soát khác có thể không có thì vẫn có thể có được báo cáo tài chính tin cậy. Những nhân viên trung thực và làm việc có hiệu quả có thể làm việc ở trình độ cao thậm chí khi chỉ có rất ít nội dung kiểm soát hỗ trợ họ. Ngược lại ngay cả khi có nhiều

nội dung kiểm soát hỗ trợ mà những nhân viên không trung thực và không có năng lực thì họ vẫn có thể lúng túng và làm giảm hiệu lực của hệ thống kiểm soát. Mặt khác, cho dù nhân viên có thể có năng lực và trung thực thì họ chắc chắn vẫn có những khuyết điểm mang tính bản năng, như họ có thể trở nên buồn chán hoặc không hài lòng, các mối quan hệ nhân sự có thể làm gián đoạn hoạt động của họ, hoặc mục tiêu của họ có thể bị thay đổi. Vì vậy những biện pháp hợp lý về tuyển dụng, đánh giá, đào tạo, đãi ngộ nhân viên là một phần quan trọng trong cơ cấu KSNB để có thể có được những nhân viên có năng lực, đáng tin cậy tạo ra hoạt động kiểm soát có hiệu quả.

1.2.2. Định chế kiểm soát

Các định chế kiểm soát được cụ thể hoá bằng các thủ tục kiểm soát là các bước công việc, các nội dung công việc cần phải kiểm soát. Các thủ tục kiểm soát do lãnh đạo đơn vị thiết lập và thực hiện nhằm đạt được mục tiêu quản lý cụ thể. Các thủ tục kiểm soát chủ yếu liên quan tới việc lập, chấp hành và quyết toán ngân sách bộ bao gồm: lập, kiểm tra, so sánh và phê duyệt các số liệu, tài liệu liên quan đến kinh phí phát sinh trong phạm vi bộ, ngành; kiểm tra tính chính xác của các số liệu tính toán; kiểm tra chương trình ứng dụng và môi trường tin học; kiểm tra số liệu giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết; kiểm tra định mức và tính đúng đắn của các khoản thu-chi làm cơ sở cho việc quyết toán; đối chiếu số liệu nội bộ với bên ngoài; so sánh, đối chiếu kết quả kiểm kê thực tế với số liệu trên sổ kế toán; giới hạn việc tiếp cận trực tiếp với các tài sản và các tài liệu kế toán; phân tích, so sánh giữa số liệu thực tế với dự toán, kế hoạch.

Các thủ tục kiểm soát được thiết lập phải dựa trên ba nguyên tắc cơ bản: nguyên tắc phân công, phân nhiệm rõ ràng; nguyên tắc bất kiêm nhiệm; và nguyên tắc uỷ quyền và phê chuẩn.

Nguyên tắc phân công, phân nhiệm: tuân thủ nguyên tắc này, trách nhiệm và công việc cần được phân chia hợp lý, cụ thể cho nhiều bộ phận và cho nhiều người trong bộ phận. Việc phân công, phân nhiệm một cách rõ ràng giúp nâng

cao năng lực làm việc và tạo ra khả năng chuyên môn hoá trong công việc của nhân viên, bộ phận, tăng năng suất lao động; sai sót ít xảy ra và khi xảy ra thường dễ phát hiện do có sự kiểm tra chéo. Ví dụ cách ly việc quản lý, sử dụng tiền bạc và tài sản với việc hạch toán các nghiệp vụ vào sổ kế toán, bằng cách tách rời giao phó các phần nhiệm vụ này cho các nhân viên khác nhau, thậm chí các nhân viên này cũng không được có quan hệ họ hàng với nhau. Sự phân chia công việc như vậy, các sai sót, sơ suất, nhầm lẫn cũng như việc tham ô, tiêu cực sẽ được ngăn chặn và phát hiện dễ dàng hơn là giao các công việc nói trên cho một người.

Việc tập trung quá nhiều công việc vào một nhân viên, nhất là những người thiếu đạo đức sẽ phát sinh ý muốn và tạo cơ hội để gian lận tài sản, tiền bạc của đơn vị, đồng thời giúp cho đương sự có đủ điều kiện thực hiện các biện pháp che đậy việc làm sai trái của mình một cách an toàn, khó bị phát giác.

Đối với quản lý ngân sách tại các bộ, ngành, nguyên tắc này được thể hiện thông qua: thủ trưởng đơn vị là chủ tài khoản, người chịu trách nhiệm cuối cùng và cao nhất về toàn bộ công tác tài chính kế toán tại đơn vị mình, người phê duyệt dự toán ngân sách và chuẩn chi... Trưởng phòng kế toán là người trực tiếp giúp thủ trưởng đơn vị trong mọi vấn đề quản lý tài chính kế toán, để thực hiện nhiệm vụ chuyên môn, bộ phận kế toán được tổ chức theo kế toán phân hành, thủ quỹ... để đảm bảo nguyên tắc chuyên môn hoá, kiểm tra và đối chiếu giữa các kế toán phân hành.

Nguyên tắc bất kiêm nhiệm:

Vì lý do tiện lợi hoặc tiết kiệm ngân quỹ, người phụ trách việc này có thể kiêm nhiệm thêm một phần việc khác trong một số bộ phận thuộc đơn vị. Tuy nhiên, sự kiêm nhiệm phải bị nghiêm cấm có một số lĩnh vực và công việc vì có thể dẫn tới lạm dụng quyền lực và gian lận.

Nguyên tắc bất kiêm nhiệm quy định sự cách ly thích hợp về trách nhiệm trong các nghiệp vụ có liên quan nhằm ngăn ngừa các sai phạm và hành vi lạm

dụng quyền hạn, như không thể bố trí kiêm nhiệm các nhiệm vụ phê chuẩn và thực hiện, thực hiện và kiểm soát, ghi sổ tài sản và bảo quản tài sản...theo quy định tại Pháp lệnh Kế toán - Thống kê.

Nguyên tắc uỷ quyền và phê chuẩn: theo sự uỷ quyền của các nhà quản lý, các cấp dưới được giao cho quyết định và giải quyết một số công việc trong một phạm vi nhất định. Quá trình uỷ quyền được tiếp tục mở rộng xuống các cấp thấp hơn tạo nên một hệ thống phân chia trách nhiệm và quyền hạn mà vẫn không làm mất tính tập trung của đơn vị.

Bên cạnh đó, mọi nghiệp vụ kinh tế phải được phê chuẩn đúng đắn để tuân thủ tốt các quá trình kiểm soát. Sự phê chuẩn được thực hiện qua hai loại: phê chuẩn chung và phê chuẩn cụ thể.

Sự phê chuẩn chung được thực hiện thông qua việc xây dựng các chính sách chung về những mặt hoạt động cụ thể cho các cán bộ cấp dưới tuân thủ. Ví dụ việc xây dựng và phê chuẩn đối tượng được sử dụng xe ô tô của đơn vị, đối tượng và thời hạn tạm ứng tiền, bảng giá bán sản phẩm cố định, hạn mức tín dụng cho khách hàng...Sự phê chuẩn cụ thể được thực hiện theo từng nghiệp vụ kinh tế riêng.

Ngoài những nguyên tắc cơ bản trên, các thủ tục kiểm soát còn bao gồm: việc quy định chứng từ sổ sách phải đầy đủ, quá trình kiểm soát vật chất đối với tài sản và sổ sách và kiểm soát độc lập việc thực hiện các hoạt động của đơn vị.

Hoạt động của đơn vị chỉ có nền nếp khi đơn vị ban hành được quy chế quản lý tài chính kế toán nội bộ thích hợp. Quy chế này cụ thể hoá những quy định về tài chính, kế toán của Nhà nước mà đơn vị phải tuân thủ phù hợp với những điều kiện cụ thể tại đơn vị, đồng thời cũng là hướng dẫn để các bộ phận liên quan thực hiện và là căn cứ để kiểm tra kiểm soát tính tuân thủ.

Các thủ tục kiểm soát được thiết lập đảm bảo cho hoạt động tài chính ngân sách tuân thủ triệt để Luật NSNN và các văn bản (Nghị định, Thông tư) hướng dẫn thực hiện có liên quan; các quy định luật pháp về quản lý hoạt động sự

ng nghiệp có thu; các quy định về quản lý đầu tư xây dựng cơ bản, đấu thầu; quy định về quản lý dự án viện trợ, vay nợ nước ngoài; pháp lệnh về hợp đồng kinh tế và các quy định có liên quan cụ thể trong quá trình thực hiện.

1.2.3. Bộ máy KSNB

Bộ máy KSNB sẽ thực hiện chức năng kiểm tra, kiểm soát và đánh giá thường xuyên về hoạt động tài chính kế toán của bộ, qua đó phát hiện những tồn tại và đề xuất những giải pháp nâng cao chất lượng quản lý tài chính ngân sách của bộ, ngành.

Liên quan trực tiếp tới hệ thống KSNB về công tác quản lý tài chính có Bộ trưởng và thủ trưởng các đơn vị trực thuộc là chủ tài khoản và là người chịu trách nhiệm quản lý toàn bộ hoạt động tài chính của đơn vị. Bộ phận chuyên môn giúp cho Bộ trưởng và Thủ trưởng các đơn vị hoàn thành công tác quản lý tài chính ngân sách là các Vụ đầu mối tại đơn vị dự toán cấp I như Vụ Tài chính Kế toán, Vụ Kế hoạch, Vụ Đầu tư XD CB, Vụ Tổ chức cán bộ, Vụ Đào tạo, các Vụ chuyên ngành... trực thuộc bộ và các bộ phận kế toán tại các đơn vị dự toán cấp II, cấp III trực thuộc.

Các vụ tại đơn vị dự toán cấp I như Vụ Tài chính - Kế toán, Vụ Kế hoạch, Vụ Đầu tư XD CB là cơ quan tham mưu giúp Bộ trưởng thực hiện chức năng quản lý nhà nước về công tác tài chính, kế toán của ngành theo chức năng, nhiệm vụ được giao. Các vụ đầu mối trên có nhiệm vụ: tổng hợp xây dựng dự toán thu-chi ngân sách của bộ, quản lý và hướng dẫn các đơn vị trực thuộc sử dụng kinh phí theo đúng chế độ quản lý tài chính và kế toán thống kê; phối hợp với Bộ Tài chính kiểm tra, xét duyệt báo cáo tài chính của các đơn vị trực thuộc, tổng hợp lập báo cáo quyết toán ngân sách của Bộ gửi Bộ Tài chính; nghiên cứu và xây dựng các chế độ quản lý kinh tế, tài chính áp dụng trong toàn ngành theo thẩm quyền quy định. Vụ trưởng chịu trách nhiệm trước Bộ trưởng về toàn bộ các mặt công tác trên của Bộ do Bộ trưởng uỷ quyền.

Về tổ chức các đơn vị trực thuộc bộ có các đơn vị hành chính nhà nước, các đơn vị sự nghiệp có thu...Phòng Tài chính Kế toán tại các đơn vị dự toán cấp II, cấp III thuộc Bộ là bộ phận giúp việc cho Thủ trưởng đơn vị trong công tác quản lý tài chính - ngân sách trong toàn đơn vị, có nhiệm vụ cơ bản như sau:

- Lập dự toán thu chi và thực hiện kiểm soát việc chấp hành ngân sách về các tiêu chuẩn, định mức trong đơn vị.

- Thu thập, phản ánh, xử lý và tổng hợp các nguồn kinh phí phát sinh tại đơn vị. Lập báo cáo tài chính kịp thời gửi cơ quan quản lý cấp trên, phân tích và đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí, các quỹ của đơn vị. Trưởng phòng Tài chính kế toán chịu trách nhiệm trước thủ trưởng đơn vị về toàn bộ hoạt động tài chính kế toán của đơn vị được Thủ trưởng uỷ quyền giao phó.

Cơ cấu tổ chức bộ máy KSNB của bộ tập trung thống nhất như trên là mô hình phù hợp, tạo điều kiện cho việc phân công trách nhiệm, quyền hạn và uỷ quyền rõ ràng, tổng hợp và cung cấp thông tin nhanh chóng và đặc biệt là thể hiện tính chuyên môn theo ngành dọc với sự tham mưu giúp việc của bộ phận tài vụ kế toán.

Trong tổ chức bộ máy của hệ thống KSNB, chất lượng cán bộ rất quan trọng, là yếu tố quyết định đến hiệu quả của công tác quản lý. Chất lượng cán bộ được thể hiện ở trình độ chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và sự nhiệt tình trong công việc. Hệ thống KSNB chỉ thực sự có hiệu quả khi lãnh đạo đơn vị biết sắp xếp, bố trí cán bộ hợp lý, khoa học.

Ngoài Vụ Tài chính-Kế toán có nhiệm vụ giúp Bộ trưởng quản lý, kiểm tra và giám sát toàn bộ công tác tài chính, ngân sách của bộ từ khâu lập dự toán, sử dụng kinh phí và phê duyệt quyết toán. Các bộ, ngành đều có bộ phận Thanh tra giúp Bộ trưởng thực hiện các cuộc thanh tra, kiểm tra chuyên ngành, trong đó có những nội dung thanh kiểm tra về công tác tài chính, nhưng những cuộc kiểm tra này thường có nội dung mang tính vụ việc, đột xuất và nhân viên thanh tra chưa

có chuyên môn chuyên sâu về quản lý tài chính kế toán như kiểm toán nội bộ, do vậy hiệu quả hoạt động còn hạn chế.

Trong cấu thành hệ thống KSNB, bộ phận kiểm toán nội bộ là một bộ phận quan trọng. Theo các chuẩn mực nghề nghiệp của kiểm toán viên nội bộ do Viện kiểm toán viên nội bộ ban hành thì "Kiểm toán nội bộ là một chức năng thẩm định độc lập được thiết lập bên trong một tổ chức để xem xét, đánh giá các hoạt động của tổ chức đó, với tư cách là một sự trợ giúp đối với tổ chức đó".

Tuy nhiên, hiện nay hầu hết các bộ, ngành chưa thiết lập được bộ phận kiểm toán nội bộ để thực hiện nhiệm vụ kiểm tra một cách toàn diện công tác quản lý tài chính kế toán. Qua đó, kiểm toán nội bộ đưa ra các ý kiến nhận xét đánh giá về tính trung thực, hợp pháp của các báo cáo tài chính cũng như hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí để thực hiện tốt các chức năng, nhiệm vụ được giao.

1.2.4. Hệ thống kế toán

Hệ thống kế toán của một bộ bao gồm hệ thống chứng từ kế toán, hệ thống sổ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán và báo cáo tài chính xuyên suốt từ các đơn vị dự toán đến báo cáo quyết toán của bộ. Chức năng quan trọng của công tác kế toán là kiểm tra, kiểm soát việc quản lý, sử dụng vật tư, tài sản, tiền vốn, kinh phí của đơn vị. Do vậy hệ thống kế toán là một thành phần quan trọng trong hệ thống KSNB. Mục đích của một hệ thống kế toán của bộ, ngành là sự nhận biết, thu thập, phân loại, ghi sổ và báo cáo các nghiệp vụ kinh tế tài chính thoả mãn chức năng thông tin và kiểm tra của hoạt động kế toán. Chức năng kiểm tra của kế toán được thể hiện ở việc kiểm tra chứng từ kế toán, kiểm tra công tác hạch toán tài khoản kế toán, kiểm tra báo cáo tài chính và các thông tin kinh tế tài chính.

Kiểm tra chứng từ kế toán:

Chứng từ kế toán là những chứng minh bằng giấy tờ về nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh và thực sự hoàn thành. Quá trình lập và luân chuyển chứng từ đóng vai trò quan trọng trong công tác KSNB của đơn vị. Quá trình này bao

gồm: lập chứng từ kế toán và phản ánh các nghiệp vụ kinh tế tài chính vào chứng từ; kiểm tra chứng từ kế toán; phân loại, sắp xếp chứng từ và ghi sổ kế toán; lưu trữ, bảo quản chứng từ kế toán. Trong các nội dung trên, việc kiểm tra chứng từ kế toán là khâu có ý nghĩa rất quan trọng trong công tác KSNB.

Chứng từ kế toán trước khi sử dụng làm căn cứ thu, chi... và ghi sổ kế toán phải được kiểm tra các nội dung sau:

- Kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của chứng từ kế toán: chứng từ có được lập theo đúng mẫu quy định? Việc ghi chép trên chứng từ đúng nội dung, bản chất, mức độ nghiệp vụ kinh tế phát sinh và được pháp luật cho phép, có đủ chữ ký của người chịu trách nhiệm và dấu của đơn vị? Chứng từ có được ghi chép đầy đủ, kịp thời các yếu tố, các tiêu thức và theo đúng quy định về phương pháp lập của từng loại chứng từ?.

- Kiểm tra tính chính xác, rõ ràng của số liệu, thông tin trên chứng từ kế toán; kiểm tra việc chấp hành quy chế quản lý luân chuyển nội bộ, quy chế kiểm tra, xét duyệt chứng từ kế toán.

Khi kiểm tra chứng từ kế toán nếu phát hiện có hành vi vi phạm chính sách, chế độ kinh tế, tài chính của Nhà nước, các bộ phận chức năng phải từ chối thực hiện (xuất quỹ, thanh toán, xuất kho...), đồng thời báo ngay cho thủ trưởng đơn vị biết để xử lý kịp thời theo đúng quy định.

Đối với những chứng từ kế toán lập không đúng thủ tục, nội dung và con số không rõ ràng, thì người chịu trách nhiệm kiểm tra hoặc ghi sổ phải trả lại hoặc báo cho nơi lập chứng từ biết để làm lại, làm thêm thủ tục và điều chỉnh, sau đó mới được dùng làm căn cứ thu, chi, xuất nhập hàng hoá... và ghi sổ kế toán.

Kiểm tra công tác hạch toán tài khoản kế toán:

Hạch toán tài khoản kế toán là việc phân loại, tổng hợp chứng từ kế toán, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo đúng nội dung kinh tế và kết cấu của tài khoản kế toán. Qua đó phản ánh và kiểm soát thường xuyên, liên tục có

hệ thống tình hình vận động của từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn và từng khoản nợ phải thu, nợ phải trả của đơn vị. Hạch toán kế toán của một bộ theo Chế độ kế toán Hành chính Sự nghiệp, hạch toán theo mục lục NSNN.

Nội dung kiểm tra công tác hạch toán tài khoản kế toán gồm kiểm tra việc định khoản trên chứng từ kế toán, việc phân loại chứng từ kế toán, bảo đảm các nghiệp vụ được định khoản, phân loại theo đúng nội dung kinh tế và kết cấu tài khoản kế toán theo chế độ kế toán quy định; ghi chép đúng theo sơ đồ tài khoản và ghi nhận đúng đắn ở các loại sổ kế toán; bảo đảm phản ánh trọn vẹn các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, các nghiệp vụ được ghi vào sổ kế toán là có thực, được phê chuẩn hợp lý, không có sai phạm trong việc tính toán các khoản chi phí, tài sản và nguồn vốn, việc ghi sổ các nghiệp vụ phát sinh được thực hiện kịp thời theo quy định, quá trình chuyển sổ và tổng hợp chính xác, số liệu kế toán được ghi vào sổ được tổng cộng và chuyển sổ đúng đắn, tổng hợp chính xác trên các báo cáo tài chính của đơn vị.

Kiểm tra báo cáo quyết toán:

Báo cáo quyết toán của bộ bao gồm hệ thống các biểu mẫu báo cáo phản ánh tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, tình hình cấp phát, tiếp nhận, sử dụng các nguồn kinh phí, tình hình thu chi và kết quả hoạt động thu sự nghiệp.

Nội dung kiểm tra báo cáo tài chính là kiểm tra chấp hành quy định mẫu biểu báo cáo về số lượng và nội dung các biểu mẫu, các phương trình kinh tế thể hiện trên bảng cân đối tài khoản, kiểm tra sự khớp đúng giữa các chỉ tiêu phản ánh trên các biểu mẫu báo cáo, kiểm tra đối chiếu giữa các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính với sổ cái và các sổ chi tiết.

1.2.5. Áp dụng định chế kiểm soát trong thực tế

Chất lượng hoạt động của hệ thống KSNB phụ thuộc vào việc áp dụng các định chế kiểm soát. Thực tế đã cho thấy, nếu chỉ có các định chế kiểm soát tốt nhưng việc áp dụng không triệt để thì hiệu quả quản lý sẽ không cao. Việc áp dụng thành công định chế kiểm soát đòi hỏi sự phối hợp của nhiều thành phần

trong hệ thống kiểm soát, trong đó nhân sự vẫn là yếu tố quyết định tới việc áp dụng các thủ tục kiểm soát. Quan điểm đúng đắn của các cấp lãnh đạo tác động tới ý thức chấp hành của nhân viên trong đơn vị. Năng lực và thái độ của nhân viên trong việc tuân thủ triệt để các thủ tục kiểm soát, ý thức và trách nhiệm của họ trong việc thực hiện các mục tiêu kiểm soát đều có ảnh hưởng đáng kể tới tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát.

1.3. Nội dung và phương pháp nghiên cứu, đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ

Trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, kiểm toán viên phải nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB không chỉ để xác minh tính hữu hiệu của hệ thống KSNB mà còn làm cơ sở cho việc xác định phạm vi thực hiện các thử nghiệm cơ bản trên sổ dư và nghiệp vụ của đơn vị.

Việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ ở khâu chuẩn bị kiểm toán và thực hành kiểm toán theo một trình tự nhất định và có thể khái quát qua các bước cơ bản như sau:

1.3.1. Thu thập hiểu biết về việc thiết lập và thực hiện KSNB trong việc quản lý ngân sách bộ

Kiểm toán viên phải nghiên cứu cụ thể các thành phần của hệ thống KSNB.

- Nhận thức về môi trường kiểm soát, kiểm toán viên đánh giá thái độ và nhận thức về sự quan trọng của kiểm soát đối với lãnh đạo các đơn vị thuộc và trực thuộc bộ, đặc biệt là lãnh đạo Vụ Kế hoạch Tài chính - Kế toán, Vụ Đầu tư Xây dựng cơ bản và thủ trưởng các đơn vị dự toán cấp III. Việc thảo luận và phỏng vấn người quản lý là cách phổ biến để đạt được nhận thức này.

- Nhận thức về hoạt động kiểm soát, KTV phải có được những nhận thức về môi trường kiểm soát.

- Nhận thức về thông tin và sự truyền đạt thông tin, kiểm toán viên phải xác định loại quản lý quan trọng đối với đơn vị được kiểm toán, hoạt động quản

lý được tiến hành như thế nào, những gì mà ghi chép kế toán có được và tính khách quan của nó, làm thế nào để hoạt động quản lý được tiến hành từ đầu tới cuối, tính khách quan và chi tiết của hệ thống báo cáo tài chính được áp dụng.

Các phương pháp kiểm toán viên thường áp dụng khi thu thập thông tin về hệ thống KSNB:

- + Cập nhật và đánh giá đúng mức các kinh nghiệm trước đây của các kiểm toán viên đã kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ đó.

- + Tiến hành thăm vấn ở mức độ phù hợp các nhân viên quản lý chức năng liên quan của bộ được kiểm toán: công việc này giúp cho kiểm toán viên thu thập được những thông tin ban đầu đối với bộ lần đầu tiên được kiểm toán hoặc nắm bắt những thay đổi trong hệ thống KSNB của đơn vị dự kiến kiểm toán.

- + Xem xét các quy chế quản lý tài chính nội bộ, các thủ tục kiểm soát đang có hiệu lực tại bộ dự kiến kiểm toán. Những thông tin này được kiểm toán viên nghiên cứu và thảo luận với các nhân viên đơn vị để đảm bảo rằng nó được giải thích và được hiểu một cách thích hợp.

- + Nghiên cứu và kiểm tra trực tiếp các tài liệu và ghi chép đã hoàn tất: thông qua việc kiểm tra này, kiểm toán viên có thể thấy được việc vận dụng các thủ tục kiểm soát và chế độ quản lý tài chính tại bộ.

- + Quan sát các mặt hoạt động và quá trình hoạt động chủ yếu diễn ra tại đơn vị dự kiến kiểm toán: công việc này củng cố thêm sự hiểu biết và kiến thức về thực tế sử dụng các thủ tục và chính sách KSNB tại đơn vị.

Kiểm toán viên sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập bằng chứng về sự hữu hiệu của các quy chế và thủ tục kiểm soát để giảm bớt các thử nghiệm cơ bản trên số dư và nghiệp vụ.

Thử nghiệm kiểm soát được thực hiện với những phương pháp khác nhau tùy thuộc từng trường hợp cụ thể. Phương pháp kiểm tra tài liệu được áp dụng nếu các thủ tục để lại các "dấu vết" trực tiếp trên tài liệu như các chữ ký phê duyệt, hoá đơn lưu... ví dụ kiểm tra các chứng từ liên quan đến phiếu chi tiền có

được phê duyệt đầy đủ không. Trong các trường hợp các "dấu vết" để lại gián tiếp, kiểm toán viên thực hiện lại các thủ tục kiểm soát. Ví dụ kiểm tra bảng đối chiếu tiền gửi của đơn vị với ngân hàng, xem xét bảng kiểm kê quỹ, đối chiếu công nợ...

Nếu các thủ tục kiểm soát không để lại dấu vết trong tài liệu, kiểm toán viên tiến hành quan sát các hoạt động liên quan đến KSNB hoặc phỏng vấn nhân viên đơn vị về các thủ tục kiểm soát của những người thực thi công việc KSNB.

Nếu sau khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên không thu thập được bằng chứng về sự hữu hiệu của hệ thống KSNB, kiểm toán viên phải đánh giá rủi ro kiểm soát là cao trên cơ sở kết quả của các thử nghiệm trên.

1.3.2. Đánh giá rủi ro kiểm soát

Đánh giá rủi ro kiểm soát đòi hỏi kiểm toán viên phải xem xét việc tạo nên các biện pháp kiểm soát để xem xét tính hiệu quả của nó trong việc đạt được những mục tiêu kiểm toán có liên quan tới quản lý. Nếu việc kiểm tra hoạt động kiểm soát chỉ ra rằng hoạt động kiểm soát không hiệu quả thì rủi ro kiểm soát đã được đánh giá nhất thiết phải được xem xét.

Nếu hệ thống KSNB được thiết kế và vận hành hữu hiệu thì rủi ro kiểm soát được đánh giá thấp và ngược lại. Công việc này được làm riêng rẽ cho từng loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu trong từng chu trình nghiệp vụ theo các bước sau đây:

- Nhận diện các mục tiêu kiểm soát mà theo đó quá trình đánh giá vận dụng: kiểm toán viên sẽ vận dụng các mục tiêu KSNB cụ thể cho từng loại nghiệp vụ chủ yếu của đơn vị mà theo đó có thể đánh giá rủi ro kiểm soát đối với từng khoản mục.

- Nhận diện các quá trình kiểm soát đặc thù: kiểm toán viên không cần thiết phải xem xét mọi quá trình kiểm soát mà chỉ phải nhận diện và phân tích các quá trình kiểm soát chủ yếu có khả năng ảnh hưởng lớn nhất đến việc thoả mãn mục tiêu kiểm soát, đảm bảo tính hiệu quả cho cuộc kiểm toán.

- Nhận diện và đánh giá các nhược điểm của hệ thống KSNB: nhược điểm của hệ thống KSNB được hiểu là sự vắng mặt của quá trình kiểm soát thích đáng mà điều này sẽ làm tăng khả năng rủi ro của việc tồn tại các sai phạm trên báo cáo tài chính.

- Đánh giá rủi ro kiểm soát: khi đã nhận diện được quá trình kiểm soát và các nhược điểm của hệ thống KSNB, kiểm toán viên tiến hành đánh giá rủi ro kiểm soát đối với từng mục tiêu kiểm soát của từng loại nghiệp vụ kinh tế. Có 2 phương pháp mà các kiểm toán viên thường dùng để đánh giá rủi ro kiểm soát, đó là: bằng cách diễn đạt chủ quan như thấp, trung bình; hoặc bằng các xác suất bằng số 1,0; 0,6; 0,2...

1.3.3. Mô tả những hiểu biết và đánh giá KSNB

Việc mô tả những nghiên cứu và đánh giá về hệ thống KSNB có thể thực hiện qua việc lập bảng câu hỏi về hệ thống KSNB, bảng tường thuật hoặc lưu đồ tùy thuộc vào xem xét của kiểm toán viên trong từng cuộc kiểm toán cụ thể.

Mô tả những nghiên cứu và đánh giá KSNB thường phản ánh các thông tin sau: các mục tiêu của KSNB đối với từng khoản mục hay chu trình nghiệp vụ; các thông tin mô tả thực trạng của KSNB do kiểm toán viên thu thập; bản chất và tính hệ trọng của các rủi ro tương ứng với thực trạng đó; nêu nguyên tắc thiết kế và vận hành các thủ tục kiểm soát phù hợp tương ứng với thực trạng đã nêu trên; đánh giá của kiểm toán viên về KSNB đối với từng khoản mục hay chu trình nghiệp vụ.

- Bản mô tả tường thuật dưới hình thức văn bản về hệ thống KSNB của đơn vị, bản mô tả tường thuật thích hợp cần hội tụ 4 đặc điểm sau: cơ sở sự phát sinh mọi hoạt động của đơn vị; các quá trình hoạt động xảy ra trong thực tế, phản ánh trình tự và nội dung của các hoạt động của đơn vị; các quy trình KSNB, phản ánh nội dung, thể thức và các khâu mà hệ thống KSNB thực hiện việc kiểm soát đối với các hoạt động của đơn vị; các dấu hiệu chỉ rõ các thủ tục kiểm soát thích hợp đối với các quy trình hoạt động của đơn vị.

Việc sử dụng bản tường thuật tương đối phổ biến và đơn giản. Tuy nhiên nó khó mô tả rõ ràng, đầy đủ, chi tiết các quy trình KSNB để làm cơ sở đánh giá rủi ro kiểm soát.

- Sơ đồ mô tả hệ thống KSNB là sự trình bày các tài liệu và sự vận động liên tiếp của quá trình KSNB bằng các ký hiệu và biểu đồ. Sơ đồ cũng phản ánh rõ các đặc điểm đã nêu như ở bảng mô tả, tường thuật. Hình thức sơ đồ rất thuận lợi, chủ yếu vì nó có thể cung cấp cái nhìn khái quát và xúc tích về hệ thống KSNB của đơn vị, giúp cho kiểm toán viên trong việc phân tích, đánh giá tổng thể hệ thống KSNB.

- Bảng câu hỏi về hệ thống KSNB thường được thiết kế nhằm có được sự hiểu biết toàn diện về hệ thống KSNB của đơn vị. Hình thức bảng câu hỏi thường được chuẩn bị kỹ lưỡng từ trước nên nó tương đối hoàn thiện và giúp cho kiểm toán viên thu thập thông tin nhanh để đánh giá hệ thống KSNB của đơn vị. Tuy nhiên, nó thường có nhược điểm là cung cấp những thông tin chi tiết, riêng lẻ nên khó cung cấp cái nhìn tổng quát về hệ thống KSNB của đơn vị.

Đối với những kiểm toán viên có kinh nghiệm thường kết hợp 2 hoặc cả 3 hình thức trên có thể cho phép hiểu biết đầy đủ và hệ thống về hệ thống KSNB của đơn vị.

Sau khi lập bảng đánh giá về hệ thống KSNB, kiểm toán viên tiến hành đánh giá rủi ro kiểm soát và thiết kế lại các thử nghiệm cơ bản trên các số dư và các nghiệp vụ (nếu cần thiết).

CHƯƠNG II

THỰC TRẠNG CỦA VIỆC NGHIÊN CỨU VÀ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KSNB TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH BỘ

2.1. Tình hình nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ và sử dụng kết quả đánh giá KSNB

Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ được thực hiện xuyên suốt trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán và thực hành kiểm toán.

2.1.1. Chuẩn bị kiểm toán

Kiểm toán NSNN khi được giao nhiệm vụ kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ đã tiến hành bước khảo sát tổng hợp tại đơn vị dự toán cấp I (Vụ Tài chính - Kế toán, Vụ Kế hoạch, Vụ Đầu tư XDCB...).

Việc nghiên cứu hệ thống KSNB tại khâu chuẩn bị kiểm toán được thực hiện bằng việc nghiên cứu các thành phần của hệ thống KSNB.

- Về môi trường kiểm soát, kiểm toán viên thực hiện thu thập và đánh giá sơ bộ một số vấn đề sau:

+ Tìm hiểu những đặc thù về quản lý, đặc biệt là quản lý hoạt động tài chính của đơn vị. Thông qua việc tiếp cận với một số cán bộ lãnh đạo từng bộ phận như quản lý kinh phí chi thường xuyên, kinh phí dự án, kinh phí chương trình mục tiêu, kinh phí đầu tư XDCB... để đánh giá những am hiểu và các quan điểm khác nhau trong việc quản lý. Thông thường, trong quá trình khảo sát kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, kiểm toán viên sẽ làm việc trực tiếp với lãnh đạo các bộ phận hoặc các cán bộ phụ trách từng nguồn kinh phí. Kiểm toán viên thu thập được những thông tin sơ bộ về hệ thống KSNB qua những ý kiến trao đổi trong buổi làm việc.

+ Xem xét việc bố trí về tổ chức nhân sự trong hệ thống kiểm soát có bao quát hết các công việc như lập dự toán, phân bổ dự toán, cấp phát, kiểm tra và phê duyệt quyết toán hay không. Thu thập số liệu về biên chế được giao và số cán bộ công nhân viên thực tế của bộ; thu thập tài liệu và thông tin liên quan đến tổ chức bộ máy của bộ; chức năng nhiệm vụ của bộ và của các đơn vị dự toán trực thuộc, trong đó chú trọng một số đơn vị dự toán có số thu hoặc chi tiêu lớn.

+ Phân cấp quản lý tài chính của bộ đối với việc quản lý các nguồn thu, các khoản chi như chi thường xuyên, chi dự án, chi chương trình mục tiêu, chi đầu tư XD CB... mối quan hệ giữa các đơn vị dự toán trực thuộc Bộ. Số lượng các đơn vị dự toán trực thuộc cần phải được kiểm toán viên xem xét.

- Về các thủ tục kiểm soát: kiểm toán viên thu thập các văn bản quản lý chi tiêu nội bộ và các văn bản quản lý tài chính đặc thù của ngành, đặc biệt là những văn bản phát sinh trong năm tài chính được kiểm toán có ảnh hưởng đến tình hình hoạt động cũng như những thay đổi trong việc sử dụng kinh phí. Kiểm toán viên tìm hiểu xem Bộ có tách rời các bộ phận lập kế hoạch, bộ phận cấp phát và bố trí cán bộ chuyên quản để có sự kiểm soát chéo hay không; tìm hiểu về quy trình luân chuyển và phê duyệt các tài liệu như dự toán, dự toán bổ sung và các quy định về thời hạn hoàn thành và nộp báo cáo tài chính...

Kiểm toán viên nghiên cứu các báo cáo của các đoàn thanh kiểm tra trong và ngoài bộ được kiểm toán, báo cáo kiểm toán các năm trước (nếu có) để đánh giá việc khắc phục các sai sót trong quá khứ và đánh giá các ưu điểm trong công tác quản lý.

- Về hệ thống kế toán: kiểm toán viên chủ yếu xem xét việc kiểm tra theo quý và xét duyệt quyết toán năm của Vụ Tài chính - Kế toán cho các đơn vị trực thuộc có thường xuyên và kịp thời hay không, liệt kê số đơn vị được phê duyệt quyết toán và xác định tỷ lệ phần trăm (%) số đơn vị chưa được xét duyệt báo cáo tài chính trên tổng số đơn vị dự toán trực thuộc bộ. Kiểm toán viên cũng có thể

xem xét có sự khác biệt giữa số liệu kiểm tra và số liệu báo cáo của đơn vị hay là các số liệu đều thống nhất như số liệu báo cáo của đơn vị.

Kiểm toán viên sẽ thu thập thông tin về kiểm soát liên quan tới báo cáo quyết toán bộ đã phản ánh đầy đủ các nguồn kinh phí chưa như nguồn kinh phí các dự án, kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản, kinh phí chương trình mục tiêu, các nguồn thu sự nghiệp...

Kiểm toán viên nghiên cứu về tổ chức hệ thống kế toán của Bộ và các đơn vị thuộc, trực thuộc theo chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp ban hành tại Quyết định số 999/QĐ-CĐKT/ BTC, ngày 02/11/1996 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Các dự án đầu tư XD CB áp dụng chế độ kế toán đơn vị Chủ đầu tư ban hành theo Quyết định số 214 QĐ/2000/QĐ-BTC ngày 28/12/2000 của Bộ Tài chính. Thủ trưởng và ban lãnh đạo các đơn vị có trách nhiệm lập và chịu hoàn toàn trách nhiệm trước cấp trên và pháp luật về tính đúng đắn, trung thực và hợp pháp của các số liệu tình hình trong các báo cáo tài chính cũng như tính hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực tài chính ngân sách của đơn vị mình.

Tuy chưa phổ biến, nhưng đã có một số kiểm toán viên xem xét đến công tác kế toán tại Vụ Tài chính - Kế toán của Bộ như việc có hay không hạch toán kế toán đơn vị dự toán cấp 1. Nếu quyết toán của Bộ được lập trên cơ sở cộng dồn từ báo cáo của các đơn vị dự toán cấp dưới thì hầu hết các chỉ tiêu trên bảng cân đối tài khoản không chính xác, không đúng với thực tế phát sinh. Việc ghi chép đơn như vậy sẽ không phát huy được tác dụng tự kiểm tra, cân đối của công tác kế toán; việc theo dõi thu chi ngân sách không có căn cứ kiểm tra đối chiếu dễ xảy ra sai sót. Tuy nhiên đối với những trường hợp này khi kiểm toán tổng hợp, kiểm toán viên cũng chưa đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức cao để thực hiện các phương pháp kiểm toán phù hợp.

2.1.2. Thực hành kiểm toán

2.1.2.1. Kiểm toán tổng hợp

Kiểm toán viên sẽ tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB của bộ liên quan tới việc kiểm soát công tác lập dự toán, phân bổ dự toán ngân sách, cấp phát kinh phí, kế toán và quyết toán NSNN.

- Lập dự toán ngân sách

Kiểm toán viên thu thập các tài liệu về dự toán ngân sách của Chính phủ giao cho Bộ, Bộ giao cho các đơn vị trực thuộc. Qua đó, kiểm toán viên xem xét dự toán ngân sách do cơ quan có thẩm quyền thông báo và tình hình thực hiện dự toán ngân sách các năm trước.

Kiểm toán viên thu thập và đánh giá việc kiểm soát dự toán thông qua có hay không việc tổng hợp dự toán của bộ từ các đơn vị trực tiếp hay chỉ thu thập số liệu từ quyết toán các năm trước? Thời hạn gửi dự toán của các đơn vị dự toán trực thuộc Bộ như thế nào? Hệ thống kiểm soát có phát hiện được các yếu tố sử dụng kinh phí không hợp lý, trái với nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả kinh tế hoặc tính toán, áp dụng các chế độ, tiêu chuẩn, định mức theo quy định của Nhà nước hay không? Mẫu biểu dự toán có đúng với quy định hay không?.

- Phân bổ dự toán ngân sách

Kiểm toán viên nghiên cứu về việc kiểm soát phân bổ dự toán xem Bộ có giữ lại một số kinh phí nào hay không và có căn cứ phù hợp để giữ lại phần kinh phí không phân bổ?.

- KSNB đối với việc cấp phát kinh phí

Kiểm toán viên chủ yếu thu thập các tài liệu về kiểm soát cấp phát gồm: thời gian cấp phát; so sánh số cấp phát và dự toán được giao để đánh giá việc kiểm soát cấp phát. Nếu cấp phát dồn vào cuối năm chứng tỏ hệ thống kiểm soát kém hiệu lực, trong trường hợp này kiểm toán viên phải phân tích rõ các nguyên nhân ảnh hưởng và kiến nghị khắc phục.

- KSNB đối với công tác kế toán và quyết toán ngân sách

Kiểm toán viên thu thập thông tin về quyết toán của đơn vị cấp dưới có được kiểm tra xét duyệt trước khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán của bộ hay không. Công tác kế toán đơn vị dự toán cấp I thực hiện như thế nào? Tổng hợp, lập quyết toán phải bảo đảm tính chính xác về số học, nội dung, thời gian theo quy định của Luật NSNN.

Kiểm toán viên tìm hiểu về việc bộ có ban hành hay không những quy định cụ thể để hướng dẫn công tác kế toán cho những nghiệp vụ phát sinh đặc thù?

Quyết toán NSNN của bộ có tổng hợp đầy đủ các nguồn kinh phí hay không như nguồn thu sự nghiệp, nguồn kinh phí tài trợ...

2.1.2.2. Kiểm toán chi tiết

Khi lập kế hoạch và tiến hành kiểm toán chi tiết các khoản mục, hoặc các chu trình nghiệp vụ trong một cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán bộ. Kiểm toán viên đã có những nghiên cứu và đánh giá sơ bộ về môi trường kiểm soát, các thủ tục kiểm soát liên quan và hệ thống kế toán, chẳng hạn: quan điểm về quản lý tài chính của lãnh đạo các bộ phận có liên quan, những quy chế quản lý tài chính nội bộ hoặc chu trình lập dự toán, chu trình tiền lương và nhân viên, chu trình quản lý tài sản, chu trình luân chuyển chứng từ, chu trình thanh toán, ...

Kiểm toán viên đã nghiên cứu về hệ thống KSNB ở các đơn vị dự toán và đánh giá ở một số vấn đề sau:

Môi trường kiểm soát:

- Kiểm toán viên thu thập thông tin về quan điểm điều hành của chủ tài khoản các đơn vị dự toán qua trao đổi những vấn đề về chức năng nhiệm vụ của đơn vị; cơ cấu tổ chức; sự am hiểu của lãnh đạo đơn vị đối với công tác quản lý tài chính. Kiểm toán viên chú trọng trao đổi những vấn đề có thể nhận được thông tin về hoạt động liên quan tới nguồn thu.

- Các đơn vị có mong muốn khai thác triệt để các nguồn kinh phí khác để hỗ trợ nguồn kinh phí NSNN cấp còn hạn hẹp hay không?.

- Các đơn vị có tăng cường công tác kiểm soát chi tiêu để quản lý chặt chẽ và phát huy hiệu quả sử dụng nguồn kinh phí gắn với nhiệm vụ chuyên môn?.

- Đơn vị có coi trọng những quy chế quản lý tài chính kế toán nội bộ, hệ thống thông tin tài chính phục vụ quản lý của lãnh đạo hay không?.

Các thủ tục kiểm soát:

Kiểm toán viên tìm hiểu và đánh giá việc phân công trách nhiệm và quyền hạn tại các đơn vị có thực sự rõ ràng và được thể chế hoá bằng văn bản hay không? Nhân viên kế toán có kiêm nhiệm các phần hành công việc khác liên quan đến vật chất do vấn đề thiếu biên chế, cán bộ hay không? Tổ chức công việc có tách được các phần hành như kế hoạch, dự toán, thực hiện, quyết toán.

Kiểm toán viên nghiên cứu hệ thống tổ chức phân công công tác quản lý tài chính - kế toán tại các đơn vị dự toán thuộc bộ, xem xét việc phân công trách nhiệm và quyền hạn trong công tác quản lý tài chính kế toán tuân theo điều lệ kế toán Nhà nước, Pháp lệnh Kế toán - Thống kê, Luật NSNN. Thủ trưởng đơn vị là chủ tài khoản, người chịu trách nhiệm cuối cùng và cao nhất về toàn bộ công tác tài chính kế toán tại đơn vị mình, người phê duyệt kế hoạch, dự toán ngân sách và chuẩn chi... Kế toán trưởng là người trực tiếp giúp thủ trưởng về mặt chuyên môn, tham mưu cho Thủ trưởng đơn vị trong mọi vấn đề quản lý tài chính kế toán. Để thực hiện chức năng chuyên môn của mình, bộ phận kế toán có kế toán trưởng chịu trách nhiệm chính về toàn bộ công tác kế toán và một số nhân viên phụ trách các phần hành kế toán, tài chính cụ thể.

Uỷ quyền và thẩm quyền phê chuẩn các nghiệp vụ

Kiểm toán viên tìm hiểu xem đơn vị có áp dụng phương pháp uỷ quyền cho cấp phó khi Thủ trưởng vắng mặt, hoặc uỷ quyền toàn bộ cho người được uỷ quyền. Việc uỷ quyền có được quy định cụ thể với các mức độ khác nhau (như hạn mức, quy mô chi tiêu, hợp đồng ...), uỷ quyền phê chuẩn cho cấp dưới đối với các nghiệp vụ phát sinh.

Kiểm soát vật chất đối với tài sản và sổ sách

Kiểm toán viên tìm hiểu và đánh giá xem đơn vị có thực hiện kiểm kê định kỳ cũng như đột xuất đối với tài sản, vật tư hàng hoá, tiền mặt... để so sánh đối chiếu với sổ sách kế toán hay không? Đơn vị có biện pháp bảo vệ về mặt vật chất

đối với tài sản và các sổ sách, chứng từ, tài liệu kế toán hay không? Nhiều người có thể truy cập dễ dàng các tài liệu kế toán được lưu trữ trên máy tính?.

Hệ thống kế toán:

Kiểm toán viên nghiên cứu và đánh giá về kiểm soát hệ thống kế toán: chứng từ, sổ kế toán, hạch toán kế toán và báo cáo tài chính.

Chứng từ kế toán: kiểm toán viên đánh giá xem đơn vị có thực sự quan tâm đến công tác chứng từ và kiểm tra, kiểm soát nghiệp vụ thông qua chứng từ hay không? Đơn vị có ban hành quy trình luân chuyển chứng từ? Các mẫu chứng từ có đúng quy định và sử dụng thống nhất theo mẫu in sẵn hay không? Chứng từ có đủ chữ ký kiểm soát hay không? Chứng từ lập có đúng thời gian phát sinh nghiệp vụ hay không? Việc lưu giữ chứng từ có khoa học để thuận tiện cho công tác kiểm tra đối chiếu? Đối với việc luân chuyển chứng từ phải theo trình tự từ bộ phận đề nghị thanh toán đến việc kiểm tra soát xét của kế toán và cuối cùng là sự phê duyệt của chủ tài khoản. Tại một số đơn vị dự toán, thủ trưởng đơn vị ký duyệt chi trước khi kế toán đơn vị kiểm tra, soát xét. Trong trường hợp này kiểm toán viên đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức cao và không thể dựa vào hệ thống KSNB của đơn vị và thực tế cần tăng cường các thử nghiệm cơ bản về số dư và nghiệp vụ...

Sổ kế toán mở có đúng mẫu, đủ các loại sổ, ghi chép theo quy định không? Đơn vị có quy định về công tác kiểm tra đối chiếu định kỳ giữa các số liệu trên chứng từ kế toán, sổ kế toán và báo cáo tài chính hay không?.

Hạch toán kế toán: đơn vị có phân loại nghiệp vụ phát sinh, phục vụ cho việc hạch toán chi tiết để hình thành các thông tin quản lý điều hành từ các bộ phận và quá trình tổng hợp tác thông tin chi tiết lập báo cáo tài chính để Thủ trưởng đơn vị ra những quyết định phù hợp hay không? Đơn vị có những hướng dẫn cụ thể hay sơ đồ hạch toán dựa trên chế độ kế toán chung mang tính bắt buộc về việc sử dụng các tài khoản, quy trình hạch toán kế toán, Mục lục NSNN và phương pháp hạch toán các nghiệp vụ?.

Trong quá trình kiểm toán chi tiết các khoản mục trên báo cáo tài chính và các chu trình nghiệp vụ tại các đơn vị dự toán cấp III, kiểm toán viên đã nhận diện được các mục tiêu kiểm soát chi tiết như:

- Đối với kiểm soát lập dự toán: lập dự toán có căn cứ vào nhu cầu thực tế và định mức áp dụng hay không, có bao quát được toàn bộ nguồn thu và các khoản chi cần thiết phát sinh tại các đơn vị trực thuộc bộ hay không?...

- Đối với quản lý tài sản cố định là việc ghi chép, theo dõi tài sản cố định kịp thời, việc mua sắm trang bị có thực hiện đấu thầu hoặc chào hàng cạnh tranh hay không? Đơn vị có quy chế về quản lý tài sản hay không? Bộ phận mua bán có tách rời với bộ phận ghi sổ kế toán hay không? Việc quản lý tài sản cố định phải gắn trách nhiệm của người quản lý và đối tượng sử dụng. Nếu xem xét một số tài sản về thủ tục mua sắm, về thủ tục quản lý, nếu kiểm toán viên cho rằng thủ tục kiểm soát đã đáp ứng được các quy định thì giảm bớt việc kiểm toán các khoản chi mua sắm khác.

Kiểm soát chấp hành ngân sách, kiểm toán viên thu thập các mục tiêu của hệ thống kiểm soát khoản thu, chi phát sinh có tuân thủ đúng các quy định của Nhà nước. Kiểm toán viên tìm hiểu các thủ tục kiểm soát đối với các nghiệp vụ quản lý hoặc khoản mục cụ thể, bao gồm: kiểm soát đối với nguồn kinh phí; kiểm soát đối với các khoản thu, kiểm soát tiền mặt, kiểm soát tài sản cố định, kiểm soát công nợ phải thu phải trả...

Kiểm soát quyết toán ngân sách, kiểm toán viên tìm hiểu yêu cầu của hệ thống KSNB đối với kinh phí đề nghị quyết toán bao gồm: đơn vị phải phân loại và theo dõi chi tiết các khoản chi theo từng nguồn kinh phí, từng niên độ kế toán, niên khoá ngân sách theo phân loại của Mục lục NSNN; chỉ được tập hợp vào kinh phí đề nghị quyết toán những khoản chi được ghi trong dự toán được duyệt, đúng chế độ, định mức theo quy định của Nhà nước.

2.1.3. Những ưu điểm và hạn chế cơ bản của hệ thống KSNB các bộ hiện nay

Một số thành phần cơ bản của hệ thống kiểm soát nội bộ như môi trường kiểm soát, hoạt động kiểm soát của kế toán...của các bộ, ngành đã cơ bản được hình thành và hoạt động có kết quả, cụ thể như sau:

Về môi trường kiểm soát: đa số lãnh đạo các bộ, ngành đã quan tâm đúng mức đến công tác tài chính ngân sách của ngành, coi công tác tài chính là một trong những nhiệm vụ quan trọng, việc hoàn thành các nhiệm vụ quản lý Nhà nước và sự nghiệp của Bộ phụ thuộc rất lớn vào việc sử dụng các nguồn lực tài chính, ngân sách và đặc biệt là trong điều kiện nguồn kinh phí ngân sách Nhà nước cấp còn hạn hẹp thì công tác quản lý sử dụng có hiệu quả các nguồn lực tài chính lại càng được coi trọng hơn. Hầu hết lãnh đạo các đơn vị coi trọng đúng mức công tác tài chính, kế toán. Nhìn chung các đơn vị có ý thức tốt trong chấp hành pháp luật tài chính, kế toán trong quản lý, sử dụng kinh phí NSNN cũng như các nguồn thu khác,

Sự quan tâm của Lãnh đạo Bộ và lãnh đạo các đơn vị về quản lý tài chính, kế toán thể hiện trên các mặt sau:

- Tăng cường khai thác các nguồn kinh phí khác như: từ hoạt động sự nghiệp có thu để bổ sung hỗ trợ cho nguồn kinh phí NSNN nước cấp còn hạn hẹp: Kinh phí thu sự nghiệp, hợp tác viện trợ với nước ngoài... Tuy không phải là nguồn kinh phí chủ yếu nhưng có vai trò rất quan trọng.

- Tăng cường công tác kiểm soát để quản lý chặt chẽ và phát huy hiệu quả chi tiêu.

- Một số đơn vị đã xây dựng được những nội dung cơ bản về quy chế quản lý tài chính kế toán nội bộ, hệ thống thông tin tài chính phục vụ quản lý của lãnh đạo đơn vị.

Hoạt động kiểm soát: Điểm nổi bật trong hoạt động kiểm soát là hoạt động kiểm soát của Vụ Tài chính Kế toán thông qua việc kiểm soát các khâu lập, cấp phát phê duyệt và tổng hợp quyết toán; hoạt động thanh tra của Thanh tra bộ về tài chính kế toán và hoạt động kiểm soát của bộ máy kế toán tại các đơn vị.

Công tác kế toán tại các đơn vị: đã tuân thủ khá đầy đủ các quy định của chế độ kế toán và điều lệ kế toán Nhà nước. Công tác kế toán và thông tin đã đáp ứng được yêu cầu thông tin tài chính phản ánh toàn bộ tình hình kinh phí, sử dụng kinh phí cũng như tình hình tài chính của đơn vị.

- Phản ánh được rõ nét các giai đoạn của quá trình kế toán trình kế toán, theo đó là dòng thông tin vận động của tài sản, vốn từ khâu lập chứng từ đến lập báo cáo tài chính.

- Về cơ bản đã thiết lập được các thủ tục kiểm soát nội bộ như: đã có sự phân công, phân nhiệm trong quản lý điều hành và chuyên môn; có sự uỷ quyền và phê chuẩn, có sự kiểm soát các hoạt động cụ thể, kiểm soát kế toán...

Bên cạnh những việc đã làm nêu trên, hệ thống KSNB về tài chính kế toán tại các bộ, ngành và các đơn vị dự toán trực thuộc còn nhiều hạn chế. Thiếu và yếu nhất trong hệ thống KSNB của các bộ hiện nay là môi trường kiểm soát. Nhiều lãnh đạo các đơn vị dự toán trực thuộc chưa được trang bị những kiến thức cơ bản về quản lý tài chính kế toán nói chung và hệ thống KSNB về tài chính kế toán nói riêng. Do vậy lãnh đạo các đơn vị hiểu chưa đầy đủ và sâu sắc về hệ thống KSNB, chưa coi trọng đúng mức công tác kiểm soát, thực hiện quản lý theo kinh nghiệm thuần tuý. Thực trạng đó biểu hiện trên các mặt sau:

- Về tổ chức: nhiều đơn vị chưa có bộ phận (phòng) kế toán riêng biệt, bộ phận kế toán thuộc phòng tổ chức hành chính hoặc phòng kinh tế kế hoạch... Mô hình tổ chức này có những điểm chưa hợp lý, lãnh đạo đơn vị quản lý một số hoạt động tài chính không trực tiếp với phụ trách kế toán mà thông qua khâu trung gian là cán bộ trưởng phòng mà hầu hết không có chuyên môn trong lĩnh vực tài chính kế toán. Như vậy bộ phận tài chính kế toán không được trao đầy đủ thực quyền nên khó có thể tổ chức công tác kế toán, kiểm tra, kiểm soát hoạt động tài chính chặt chẽ, theo đúng các nguyên tắc Nhà nước quy định. Tại bộ và các đơn vị trực thuộc có quy mô lớn không tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ.

- Về quy chế nội bộ quản lý tài chính, kế toán: một số đơn vị đã xây dựng được quy chế về một số nội dung chi tiêu, quản lý tài sản...Nhưng nhìn chung hầu hết các đơn vị chưa xây dựng được quy chế quản lý tài chính kế toán đầy đủ và chặt chẽ. Những nội dung còn thiếu là quy định về các tiêu chuẩn, định mức chi tiêu, quy định về các mẫu chứng từ kế toán, trình tự luân chuyển, phê duyệt chứng từ kế toán, quản lý tài sản, hệ thống thông tin kế toán tài chính định kỳ phục vụ quản lý của lãnh đạo đơn vị, quy định về kiểm tra, kiểm soát và trách nhiệm của các bộ phận có liên quan đến hoạt động tài chính kế toán. Vì không có quy chế cụ thể công khai để hướng dẫn thực hiện dẫn tới các bộ phận có liên quan lúng túng trong việc thực hiện như lập các chứng từ kế toán, thủ tục trình ký duyệt thu, chi. Lãnh đạo các đơn vị mất rất nhiều thời gian vào việc xử lý sự vụ, kế toán mất nhiều thời gian hướng dẫn hoàn thiện chứng từ và chịu nhiều sức ép của người thanh toán do họ không hiểu rõ những quy định về định mức, tiêu chuẩn, thủ tục thanh toán. Đây là một trong những nguyên nhân có thể gây mất đoàn kết nội bộ do hoạt động tài chính không được công khai, minh bạch bằng một quy chế cụ thể. Đặc biệt quan trọng là không có căn cứ để kiểm tra, kiểm soát hoạt động tài chính kế toán nội bộ.

- Về trình độ cán bộ: trong khi yêu cầu quản lý ngày càng cao, nhiều cán bộ quản lý tài chính kế toán không theo kịp với nhiệm vụ, thực hiện công việc chủ yếu theo kinh nghiệm thuần tuý, chưa cập nhật kịp thời chính sách, chế độ cũng như những kiến thức mới về quản lý dẫn tới chất lượng của hoạt động tài chính kế toán còn nhiều hạn chế, chưa thực hiện tốt chức năng tham mưu cho lãnh đạo về quản lý, sử dụng các nguồn lực của đơn vị chặt chẽ, có hiệu quả. Nhân tố này ảnh hưởng rất lớn đến hiệu lực và hiệu quả của hoạt động kiểm soát.

- Đánh giá rủi ro: thực tế hầu hết các các bộ và đơn vị dự toán trực thuộc chưa thực hiện đánh giá đúng mức những hoạt động tài chính có thể có nhiều sai sót, gian lận để tập trung quản lý cũng như chưa thực sự đánh giá thường xuyên những khâu quản lý còn yếu kém, chưa chặt chẽ để có những biện pháp kiểm

soát bổ trợ thích hợp, công việc kiểm soát được thực hiện theo nền nếp từ nhiều năm và chủ yếu dựa vào kinh nghiệm. Do vậy hiệu lực, hiệu quả của công tác quản lý không cao.

Hệ thống kế toán còn một số hạn chế đã không phát huy được hiệu quả trong việc quản lý, cụ thể:

Tổ chức bộ máy kế toán: một số đơn vị trực thuộc bộ tổ chức bộ máy kế toán không đúng quy định của Nhà nước, thủ quỹ kiêm nhiệm một số công việc kế toán; việc phân công các phần hành kế toán cho nhân viên kế toán chưa đảm bảo sự đối chiếu, kiểm soát lẫn nhau giữa các phần hành kế toán. Cách tổ chức này chưa bảo đảm hạn chế sai sót và ngăn ngừa gian lận trong công tác kế toán.

Thực hiện chức năng kiểm soát của kế toán: bộ phận kế toán các đơn vị chủ yếu mới thực hiện được một phần chức năng thông tin kế toán, chủ yếu là tập hợp chứng từ kế toán để ghi sổ và lập báo cáo tài chính theo chế độ quy định, chưa tổ chức được hệ thống thông tin định kỳ kịp thời phục vụ cho công tác điều hành của lãnh đạo đơn vị; đặc biệt chưa thực hiện được chức năng quan trọng nhất của kế toán là kiểm tra, kiểm soát toàn bộ việc sử dụng các nguồn lực tài chính của đơn vị, chưa kết hợp được chức năng thông tin và chức năng kiểm soát của kế toán trong các phương pháp kế toán. Cụ thể như sau:

- Về chứng từ kế toán: chưa xây dựng được hệ thống mẫu chứng từ kế toán phù hợp với đặc thù của đơn vị để hướng dẫn các bộ phận có liên quan thực hiện và làm căn cứ kiểm soát; nhiều đơn vị quy trình luân chuyển phê duyệt chứng từ kế toán không hợp lý, thủ trưởng đơn vị ký duyệt chứng từ chỉ sau đó mới chuyển cho kế toán thực hiện thu chi. Quy trình luân chuyển, phê duyệt chứng từ này có nhiều hạn chế, hầu như đã bỏ qua chức năng kiểm soát của kế toán đối với tính hợp pháp, hợp lệ của chứng từ và tính hợp lý của các khoản thu chi; kiểm tra tính chính xác, rõ ràng của số liệu, thông tin trên chứng từ kế toán; kiểm tra việc chấp hành quy chế quản lý luân chuyển nội bộ, quy chế kiểm tra, xét duyệt chứng từ kế toán. Trường hợp này kế toán chủ yếu chỉ thực hiện nhiệm vụ ghi sổ kế toán.

Việc phân loại, sắp xếp chứng từ, lưu trữ và bảo quản chứng từ kế toán chưa hợp lý gây khó khăn cho việc tra cứu và không bảo đảm ngăn ngừa những hành động có thể làm mất mát, hư hỏng chứng từ kế toán.

- Kiểm tra công tác hạch toán tài khoản kế toán: hầu hết các đơn vị không định khoản kế toán trên chứng từ kế toán, do vậy không kiểm tra được việc định khoản trên chứng từ kế toán có đúng quy định Nhà nước hay không? dẫn tới việc phân loại chứng từ kế toán gặp nhiều khó khăn. Do vậy khó bảo đảm các nghiệp vụ được định khoản, phân loại theo đúng nội dung kinh tế và kết cấu tài khoản kế toán theo chế độ kế toán quy định; thực tế nhiều đơn vị hạch toán không đúng nội dung kinh tế và kết cấu tài khoản. Việc hạch toán kế toán không chính xác sẽ làm sai lệch thông tin về tình hình tài chính của đơn vị.

- Kiểm tra báo cáo tài chính: một số đơn vị chưa kiểm tra báo cáo tài chính, kiểm tra chấp hành quy định mẫu biểu báo cáo về số lượng và nội dung các biểu mẫu, các phương trình kinh tế thể hiện trên bảng cân đối tài khoản, kiểm tra sự khớp đúng giữa các chỉ tiêu phản ánh trên các biểu mẫu báo cáo, kiểm tra đối chiếu giữa các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính với sổ cái và các sổ chi tiết. Do vậy, một số chỉ tiêu trong báo cáo kiểm toán không khớp đúng.

Hệ thống KSNB của các bộ, ngành và các đơn vị trực thuộc không có bộ phận kiểm toán nội bộ. Việc kiểm soát của một bộ phận độc lập đối với hoạt động tài chính kế toán của bộ hầu hết do bộ phận thanh tra thực hiện thông qua việc thanh tra các vụ việc. Do vậy không có bộ phận độc lập thực hiện kiểm tra, kiểm soát lại thường xuyên hoạt động quản lý tài chính kế toán của Vụ Tài chính- Kế toán cũng như của các đơn vị trực thuộc. Mặt khác do không có bộ phận kiểm toán nội bộ nên chưa thực hiện được hình thức kiểm toán tính hiệu quả, tính kinh tế của các hoạt động tài chính cũng như hiệu lực và hiệu quả hoạt động của đơn vị hoặc một chức năng nào đó. Cũng vì vậy không có được những đánh giá khách quan về tính hiệu lực và những yếu kém của hệ thống kiểm soát

nội bộ để có những biện pháp khắc phục kịp thời. Đây là một thiếu hụt cơ bản trong bộ máy tổ chức của hệ thống KSNB tại các bộ, ngành hiện nay.

Những hạn chế nêu trên của hệ thống KSNB là nguyên nhân cơ bản dẫn đến những sai sót trong công tác quản lý tài chính kế toán và chấp hành chế độ chính sách của Nhà nước tại các bộ, ngành.

2.2. Những hạn chế của việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ hiện nay

2.2.1. Chuẩn bị kiểm toán

Tại bước chuẩn bị kiểm toán, KTV thu thập thông tin chưa đầy đủ về hệ thống KSNB có liên quan đến báo cáo quyết toán ngân sách cấp bộ, chưa đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB để lập danh mục các đơn vị được kiểm toán, hầu như kế hoạch kiểm toán chủ yếu căn cứ vào số kinh phí được sử dụng. Kiểm toán viên chưa chú trọng việc đánh giá các thủ tục kiểm soát, đặc biệt là việc nghiên cứu các tài liệu nội bộ của ngành có liên quan đến công tác quản lý tài chính. Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán rất quan trọng, giúp cho kiểm toán viên có những đánh giá ban đầu về đối tượng kiểm toán, về hiệu lực KSNB, qua đó có nên mở rộng phạm vi hay thu hẹp phạm vi kiểm toán.

Bắt đầu từ năm 2003, KTNN đã yêu cầu phải đánh giá hệ thống KSNB khi lập báo cáo kế hoạch tổng quát kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, tuy nhiên vấn đề này chưa được chú trọng, nhiều kiểm toán viên chưa hiểu rõ được các vấn đề cần phải nghiên cứu và đánh giá, dẫn tới việc đưa các thông tin mang tính hình thức, chất lượng không cao và quan trọng là đã bỏ qua một công việc rất quan trọng khi lập kế hoạch kiểm toán.

Thực tế, khi nghiên cứu hệ thống KSNB, kiểm toán viên chưa chú trọng tìm hiểu hệ thống kế toán hoặc tìm hiểu hệ thống kế toán trong mối quan hệ giữa đơn vị dự toán cấp I với đơn vị dự toán cấp II, cấp III trực thuộc một cách sơ sài, chủ yếu là xem xét việc lập báo cáo tài chính và xét duyệt quyết toán của cơ quan

chủ quản. Tìm hiểu hệ thống kế toán của đơn vị được kiểm toán là nội dung quan trọng giúp kiểm toán viên biết được mức độ phù hợp của hệ thống kế toán đơn vị đang áp dụng, mức độ ghi chép đầy đủ của các nghiệp vụ kế toán vào hệ thống sổ kế toán, mức độ đầy đủ, kịp thời của hệ thống báo cáo. Qua tìm hiểu giúp kiểm toán viên xác định được các bộ phận trọng yếu, phương pháp kiểm toán thích hợp. Kiểm toán viên chưa có được những nhận thức về việc đánh giá rủi ro thông qua việc phỏng vấn người quản lý. Kiểm toán viên mặc dù đã thu thập một số thông tin về hệ thống KSNB nhưng chưa tiến hành tổng hợp, phân tích, đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát để lập kế hoạch kiểm toán.

Khi thu thập các thông tin về hệ thống KSNB liên quan tới quá trình ngân sách của bộ phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên chưa đánh giá hiệu lực của hệ thống kiểm soát. Đây là một nội dung rất cơ bản trong kế hoạch kiểm toán bởi vì mức hiệu lực của hệ thống KSNB có mối quan hệ chặt chẽ theo tỉ lệ thuận với tính chính xác của báo cáo tài chính: hệ thống KSNB tốt (có hiệu lực) thì tính chính xác của báo cáo tài chính cao và ngược lại. Đánh giá hệ thống KSNB là một vấn đề rất quan trọng cần phải thực hiện trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán.

2.2.2. Thực hành kiểm toán

Có thể nói việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ còn rất sơ sài, chủ yếu được thực hiện bằng kinh nghiệm và dừng lại ở mức độ thu thập thông tin.

Thực tế kiểm toán tại các bộ, ngành cho thấy: nhìn chung, xuyên suốt trong giai đoạn thực hành kiểm toán, kiểm toán viên đã nghiên cứu và có những đánh giá sơ bộ về tính hiệu lực của hệ thống KSNB liên quan tới các khoản mục trên báo cáo tài chính hoặc các chu trình nghiệp vụ cụ thể có liên quan. Kiểm toán viên đã thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo những phương pháp khác nhau như sử dụng phương pháp kiểm tra tài liệu: các chữ ký phê duyệt các khoản chi có đầy đủ hay không, dự toán lập có đầy đủ các nguồn thu, các khoản chi

phát sinh hay không hoặc phỏng vấn nhân viên đơn vị về thủ tục kiểm soát của những người thực thi công việc KSNB.

Tuy nhiên, kiểm toán viên chưa chú trọng nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB theo chiều sâu cho từng hoạt động hoặc nghiệp vụ, chu trình cụ thể được kiểm toán như nhận diện và đánh giá các nhược điểm của hệ thống KSNB hoặc trong nhiều trường hợp các thử nghiệm cơ bản về số dư lại được thực hiện trước các thử nghiệm kiểm soát.

Kiểm toán viên chưa thực hiện xem xét đầy đủ các mục tiêu và yêu cầu kiểm soát, chưa thật sự chú trọng tới tính hiệu lực của hệ thống KSNB để giảm bớt hoặc tăng thêm việc kiểm tra các thử nghiệm cơ bản. Có thể nói, khi được giao kiểm toán một số khoản mục cụ thể, kiểm toán viên đã thực hiện kiểm toán hầu hết chu trình phát sinh của nghiệp vụ. Do vậy, trong một số trường hợp phạm vi kiểm toán rộng hoặc mẫu được chọn lớn, dẫn tới chất lượng kiểm toán bị hạn chế. Mặc dù, các kiểm toán viên đã phần nào phát hiện những yếu kém trong hệ thống kiểm soát nhưng vẫn chưa đánh giá rủi ro kiểm soát để tăng thêm hay giảm bớt các thử nghiệm cơ bản về số dư và nghiệp vụ khi thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ.

Kiểm toán viên cũng chưa đánh giá hệ thống kế toán về tổ chức bộ máy kế toán, thực hiện chức năng kiểm soát của kế toán.

Khi lập báo cáo kiểm toán ngân sách cấp bộ, chủ yếu hiện nay kiểm toán viên bày tỏ ý kiến về sự tuân thủ các quy định hiện hành trên cơ sở kết quả biên bản kiểm toán tại các đơn vị dự toán cấp III và kết quả kiểm toán tổng hợp. Một số biên bản kiểm toán báo cáo tài chính đơn vị dự toán cấp III trực thuộc bộ đã đề cập một số nhược điểm của hệ thống KSNB nhằm tăng cường tính hiệu lực của hệ thống KSNB như quy trình luân chuyển chứng từ, bắt buộc phải qua kế toán trước khi chủ tài khoản phê duyệt, hoặc đề nghị đơn vị có những hướng dẫn cụ thể đối với các bộ phận chuyên môn để họ nắm thêm các quy định hiện hành trong công tác quản lý tài chính, để có những hiểu biết nhất định và phối hợp với

bộ phận tài chính kế toán nâng cao chất lượng quản lý. Chẳng hạn đối với các đơn vị thực hiện khoán chi, đây là cơ chế quản lý tài chính mới, do vậy các đơn vị phải có những thông báo rộng rãi bằng văn bản tới các bộ phận trực thuộc để họ hiểu rõ mục tiêu khoán và có biện pháp tiết kiệm kinh phí.

Tại một số bộ ngành, đơn vị dự toán cấp trên không xét duyệt quyết toán hoặc xét duyệt không kịp thời cho các đơn vị dự toán trực thuộc, dẫn tới không phát hiện và ngăn chặn được những sai sót trong việc quyết toán kinh phí.

Thời gian qua, khi tiến hành kiểm toán một số bộ ngành, KTV phát hiện nhược điểm của hệ thống KSNB đó là về cơ cấu tổ chức, bộ phận kế toán lại trực thuộc phòng hành chính đã ảnh hưởng tới tính tự chủ ra các quyết định vì thông thường trưởng phòng hành chính lại là người không phải học chuyên sâu về tài chính kế toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên lại không đề cập tới nhược điểm này và kiến nghị yêu cầu đơn vị tách riêng 2 bộ phận hành chính và kế toán để nâng cao hiệu quả quản lý trong báo cáo kiểm toán. Hoặc trong biên bản kiểm toán đơn vị dự toán cấp III trực thuộc bộ có nêu rõ một số yếu kém của hệ thống KSNB nhưng tổng hợp lập báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ lại không đề cập tới vấn đề này.

Như vậy khi lập báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, đánh giá những nhược điểm của hệ thống KSNB chưa được chú trọng. Do vậy, những kiến nghị của kiểm toán viên với đơn vị những giải pháp khắc phục, tăng cường hiệu lực của hệ thống KSNB rất hạn chế. Kiểm toán Nhà nước ngoài việc bày tỏ ý kiến về tính trung thực hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách các cấp phục vụ các cơ quan có thẩm quyền thì việc rất quan trọng là phải chấn chỉnh quản lý tại các đơn vị được kiểm toán, nhằm tăng cường tính chặt chẽ và hiệu quả trong việc sử dụng và quyết toán kinh phí.

Từ những vấn đề nêu trên, việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ là yêu cầu cấp bách nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán và hạn chế rủi ro kiểm toán.

2.3. Một số kinh nghiệm tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB của nước ngoài khi kiểm toán NSNN

Các bước đánh giá hệ thống KSNB tại Kuwait và Malayxia đều thực hiện qua 3 bước cơ bản như thu thập thông tin, kiểm tra hệ thống KSNB, đánh giá hệ thống KSNB. Cụ thể như sau:

** Bước 1: Thu thập thông tin*

KTV thu thập thông tin về sơ đồ, cơ cấu bộ máy tổ chức của đơn vị được kiểm toán; các quy trình kiểm soát về hành chính và tài chính; quyền lực và trách nhiệm của lãnh đạo, đặc biệt trong lĩnh vực tài chính.

Thông tin có thể thu thập từ các nguồn sau đây:

- Hồ sơ kiểm toán của những năm kiểm toán trước.
- Các báo cáo kiểm toán của những năm kiểm toán trước: kiểm toán viên có thể thu thập các thông tin về điểm mạnh, yếu, tồn tại của hệ thống KSNB; các đánh giá và nhận xét của KTV về tính hiệu lực, hiệu quả của hệ thống KSNB tại những năm kiểm toán trước.
- Các tài liệu của các cơ quan kiểm tra, thanh tra.
- Phỏng vấn các lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, xem xét các hồ sơ làm việc của những người này.

** Bước 2: Kiểm tra hệ thống KSNB*

Kiểm toán viên xem xét, quan sát mối liên hệ giữa hoạt động của hệ thống KSNB với các quy trình kiểm soát và các nhân tố kiểm soát. Kiểm toán viên cần phải trả lời các câu hỏi sau đây:

- Hệ thống KSNB có tồn tại hay không?
- Hệ thống KSNB có được sử dụng để ngăn ngừa các sai phạm không?
- Hệ thống KSNB có hiệu quả trong việc ngăn ngừa các sai phạm không?

** Bước 3: Đánh giá hệ thống KSNB*

Sau khi trả lời các câu hỏi ở bước 2, kiểm toán viên có thể xác định được các điểm mạnh và tồn tại của hệ thống KSNB. Trên cơ sở đó, kiểm toán viên thiết

lập được kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán chi tiết. Kiểm toán viên phân loại, chia nhỏ hệ thống KSNB thành những hệ thống KSNB nhỏ liên quan đến một cấp ngân sách như sau:

- Hệ thống KSNB đối với việc lập dự toán.
- Hệ thống KSNB đối với việc phân bổ dự toán.
- Hệ thống KSNB đối với việc chấp hành ngân sách, trong đó chia nhỏ hệ thống KSNB theo từng chu trình hoặc khoản mục cụ thể như công nợ, tiền lương, tài sản...

- Hệ thống KSNB đối với việc quyết toán NSNN.

Kiểm toán viên tiến hành phân tích các hệ thống KSNB và đưa ra các kiến nghị nhằm cải thiện hệ thống KSNB của đơn vị.

Các sai phạm phổ biến KTV xác định trong quá trình nghiên cứu, đánh giá hệ thống KSNB:

- Hạch toán nhầm các nghiệp vụ kinh tế.
- Các nghiệp vụ không được phê duyệt.
- Các nghiệp vụ không được phản ánh trên sổ kế toán.
- Các nghiệp vụ kinh tế bị phân loại nhầm vào các hạng mục.
- Các nghiệp vụ kinh tế hạch toán không đúng niên độ tài chính của đơn vị.

Sau khi phân loại các sai phạm, KTV xác định:

- Các quy trình chuẩn để xử lý các hoạt động kinh tế.
- Các cá nhân/nhân viên phụ trách xử lý các hoạt động trên.
- Các quy trình khác xử lý các hoạt động khác.
- Các hồ sơ, tài liệu hỗ trợ các hoạt động.

Sau khi phân loại các sai phạm và xác định các điểm nêu trên, KTV tiến hành so sánh, phân tích, kiểm tra chọn mẫu để đưa ra các đánh giá và kết luận thích hợp về hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán.

Một số ví dụ điển hình về các yếu điểm của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán các bộ, ngành của Kiểm toán Nhà nước Malaysia:

1. Bộ Bưu chính Viễn thông: Hệ thống KSNB doanh thu từ hoạt động gọi điện thoại đường dài không hiệu quả gây nên số nợ lớn từ các nhà thuê bao. Số nợ lớn hơn nhiều lần số tiền các nhà thuê bao đặt cọc. Bộ không phát hành biên lai thu tiền để kiểm soát tổng thu.

2. Bộ Giáo dục và Đào tạo: Bộ Giáo dục và Đào tạo vẫn trả lương cho cán bộ bị thôi việc hoặc đã nghỉ hưu, Bộ Giáo dục và Đào tạo ban hành một số quy định quản lý tài chính nội bộ trái với quy định của Chính phủ.

CHƯƠNG III

HOÀN THIỆN VIỆC NGHIÊN CỨU VÀ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH BỘ

3.1. Phương hướng nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB

Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ sẽ giúp kiểm toán viên lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán phù hợp, nhằm tiết kiệm về thời gian, chi phí, nhân sự đồng thời vẫn nâng cao được chất lượng kiểm toán.

Có thể nói, việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB đã được kiểm toán viên thực hiện trong cuộc kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, tuy nhiên việc thu thập thông tin và đánh giá được thực hiện chủ yếu dựa vào kinh nghiệm thực tiễn, chưa được thực hiện một cách khoa học và đầy đủ, vì vậy, phần nào ảnh hưởng tới chất lượng, tiến độ và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ phải được hoàn thiện các bước chuẩn bị kiểm toán, thực hành kiểm toán, cụ thể như sau:

Về chuẩn bị kiểm toán cần phải hoàn thiện quá trình thu thập thông tin cơ bản về hệ thống KSNB và đánh giá sơ bộ về tính hiệu lực của hệ thống KSNB.

Về thực hành kiểm toán cần hoàn thiện việc tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB cụ thể liên quan đến chu trình ngân sách của bộ từ khâu lập dự toán, chấp hành ngân sách và quyết toán ngân sách. Việc xác định rõ các nội dung đánh giá hệ thống KSNB sẽ giúp kiểm toán viên đánh giá được tính hiệu lực của hệ thống KSNB và xác định các rủi ro kiểm soát là cao, thấp hay trung bình để đề ra các phép thử nghiệm phù hợp, áp dụng trong suốt quá trình thực hành kiểm toán.

Ngoài ra, báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ cần tập trung hơn nữa vào việc chỉ ra những yếu điểm trong hệ thống kiểm soát, phân tích và

chỉ ra những rủi ro có thể xảy ra. Kiểm toán viên sẽ giúp các cơ quan liên quan đề ra các giải pháp kịp thời nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng kinh phí và nguồn lực.

3.2. Đổi mới công tác nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB khi tiến hành kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ

3.2.1. Chuẩn bị kiểm toán

Tổ công tác khảo sát lập kế hoạch kiểm toán tổng quát báo cáo quyết toán ngân sách bộ phải thu thập thông tin về hệ thống KSNB và đánh giá tính hiệu lực của hệ thống KSNB về ưu điểm, nhược điểm. Kiểm toán viên tập trung tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB trong mối liên hệ giữa bộ chủ quản với các đơn vị dự toán cấp I, cấp III trực thuộc. Về cơ bản, kiểm toán viên phải tìm hiểu các vấn đề sau:

- Nghiên cứu cơ cấu tổ chức, chức năng nhiệm vụ của bộ ngành dự kiến kiểm toán, sự liên quan giữa nhiệm vụ của đơn vị với việc phát sinh các khoản thu, chi; về sự không phù hợp trong việc tổ chức quản lý hoặc phân cấp quản lý tài chính; nghiên cứu các tài liệu quy định về quy trình, quy tắc, quy chế hoạt động có liên quan tới các đơn vị trực thuộc bộ trong phạm vi kiểm toán.

- Thu thập những văn bản hay tài liệu phân công cụ thể quy định từng chức năng nhiệm vụ, thẩm quyền cụ thể cho từng cấp và đối tượng quản lý, đặc biệt là đối tượng trực tiếp sử dụng các nguồn lực nằm trong cơ cấu tổ chức của bộ.

- Đánh giá sơ bộ quan điểm của lãnh đạo các Vụ, ban ngành và cán bộ quản lý các cấp đối với công tác quản lý thông qua hiểu biết của họ đối với các quy định hiện hành cũng như các biện pháp nâng cao hiệu quả hoạt động. Đây là một vấn đề rất quan trọng, xuyên suốt liên quan đến tính hiệu lực của hệ thống KSNB được kiểm toán viên thu thập dưới hình thức thẩm vấn.

Lãnh đạo và cán bộ cần phải luôn luôn duy trì quan điểm và thái độ ủng hộ tích cực đối với KSNB. Đặc biệt đối với cấp lãnh đạo cao nhất của đơn vị phải có sự quan tâm đúng mức, và thái độ ủng hộ đó phải được thể hiện ở tất cả mọi khía

cạnh của các hoạt động quản lý, bao gồm xây dựng cơ cấu tổ chức hợp lý, có hiệu lực, ban hành hệ thống các quy định nội bộ về tài chính kế toán đầy đủ, thích hợp với điều kiện thực tế của đơn vị, có chính sách về nhân sự đúng đắn và điều quan trọng là lãnh đạo phải gương mẫu trong tuân thủ nghiêm túc các quy định đã đề ra và có những hành vi ứng xử, hành động quản lý thể hiện sự quan trọng đúng mức của KSNB làm chuẩn mực cho nhân viên noi theo.

- Đánh giá hệ thống KSNB qua việc nghiên cứu các biên bản kiểm tra của thanh tra bộ hoặc các cơ quan bên ngoài, các tài liệu của các cuộc kiểm toán trước (nếu có). Đây là nguồn thông tin bổ trợ rất có ích cho kiểm toán viên, tài liệu này sẽ giúp cho kiểm toán viên có những thông tin về một số hạn chế của hệ thống kiểm soát.

- Xem xét về công tác lập dự toán, phân bổ kinh phí, quyết toán và xét duyệt quyết toán có kịp thời hay không. Hàng năm, bộ có tổ chức những buổi trao đổi rút kinh nghiệm trong công tác quản lý tài chính kế toán hoặc tổ chức các buổi hướng dẫn nghiệp vụ cho cán bộ liên quan đến tài chính kế toán hay không?.

- Tìm hiểu hệ thống kế toán của bộ, mức độ phù hợp của hệ thống kế toán đơn vị đang áp dụng, mức độ ghi chép đầy đủ của các nghiệp vụ kế toán vào hệ thống sổ kế toán, mức độ đầy đủ, kịp thời của hệ thống báo cáo, việc tổng hợp báo cáo quyết toán của đơn vị dự toán cấp I từ các báo cáo tài chính của đơn vị dự toán cấp III trực thuộc.

Công tác kiểm tra và phê duyệt dự toán của đơn vị dự toán cấp I đối với đơn vị dự toán cấp II, cấp III có được tiến hành thường xuyên và kịp thời hay không? Đặc biệt, kiểm toán viên cần nghiên cứu các thông tin về việc kiểm tra quyết toán có chú trọng tới việc quản lý nguồn thu sự nghiệp hay chỉ quan tâm tới nguồn kinh phí NSNN cấp?.

Ở khâu chuẩn bị kiểm toán, việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB chỉ dừng ở mức độ tổng quát để lập kế hoạch kiểm toán và đề ra các rủi ro kiểm

toán, mở rộng hay thu hẹp phạm vi kiểm toán, giúp các kiểm toán viên có những định hướng cơ bản khi tiến hành kiểm toán.

3.2.2. Thực hành kiểm toán

KSNB trong phạm vi bộ và các đơn vị thuộc, trực thuộc gắn liền với quá trình quản lý ngân sách, bao gồm lập dự toán, chấp hành ngân sách và kế toán, quyết toán ngân sách.

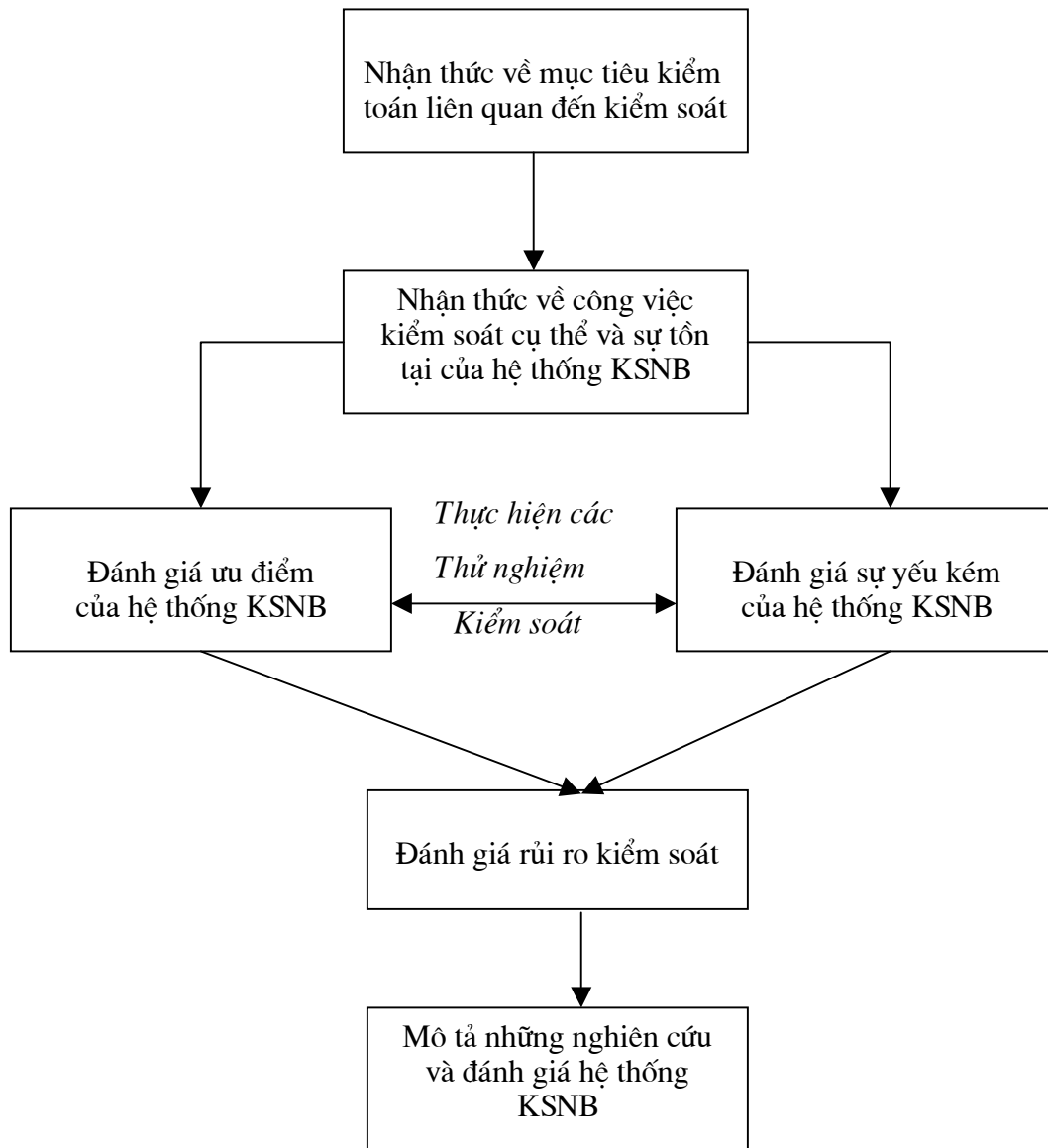
Ba loại hình kiểm soát có thể áp dụng để kiểm soát quá trình quản lý đó là: kiểm soát quá trình xây dựng dự toán ngân sách, kiểm soát thường xuyên trong quá trình chấp hành ngân sách và kiểm soát sau khi thực hiện kế hoạch ngân sách (kiểm soát công tác kế toán và quyết toán ngân sách).

Kiểm toán viên khi kiểm toán tổng hợp tại bộ và kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán thuộc bộ đều phải nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB bao gồm: kiểm soát giai đoạn lập dự toán, kiểm soát giai đoạn chấp hành ngân sách, kiểm soát giai đoạn kế toán và quyết toán ngân sách.

KTV cần tiến hành đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trên cơ sở nghiên cứu, khảo sát yêu cầu, mục đích của hệ thống KSNB đã được đáp ứng hay chưa? Bằng cách thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB thông qua việc đánh giá rủi ro kiểm soát, làm cơ sở thực hiện các phép thử nghiệm áp dụng.

Khi kiểm toán viên có được thông tin và bằng chứng để chứng minh cho việc thiết lập, thực hiện KSNB và việc đánh giá rủi ro kiểm soát thì các mục tiêu liên quan đến quản lý có thể được thực hiện. Quá trình đánh giá hệ thống KSNB khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ theo trình tự sau:

80 ĐỒ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ



- Nhận thức về mục tiêu kiểm toán liên quan đến kiểm soát: là bước đầu tiên trong quá trình đánh giá, được thực hiện bằng cách áp dụng các mục tiêu kiểm toán liên quan tới từng loại quản lý hoặc từng khoản mục trên báo cáo tài chính để phục vụ quản lý ngân sách bộ. Mục tiêu của quá trình lập, chấp hành và quyết toán ngân sách xuyên suốt chu trình ngân sách.

- Nhận thức về công việc kiểm soát cụ thể và sự tồn tại của kiểm soát: kiểm toán viên phải đánh giá các công việc kiểm soát thích hợp thông qua các thông tin được mô tả quá trình hoạt động, ghi chép của các nghiệp vụ. Quy chế quản lý tài chính trong toàn ngành hoặc tại các đơn vị dự toán cấp I, II, III. Trong việc phân tích này kiểm toán viên chỉ cần nhận thức và bao quát những công việc kiểm soát mấu chốt có tác động nhiều nhất tới tính chính xác của số liệu quyết toán cũng như việc tiết kiệm các khoản chi.

- Nhận thức và đánh giá sự yếu kém: chính là sự thiếu hụt hoạt động kiểm soát phù hợp, làm tăng thêm rủi ro của việc trình bày thông tin trên báo cáo quyết toán ngân sách bộ. Chẳng hạn khâu lập dự toán không lập đầy đủ nguồn thu sự nghiệp phát sinh, kiểm toán viên có thể đánh giá có sự yếu kém trong hệ thống KSNB, rủi ro kiểm soát ở mức cao; hoặc báo cáo quyết toán không phản ánh đầy đủ các khoản thu sự nghiệp, nguồn thu từ ngân sách địa phương hỗ trợ, nguồn kinh phí dự án, đặc biệt là các dự án tài trợ trực tiếp của các tổ chức phi chính phủ.

- Đánh giá rủi ro kiểm soát: sau khi nhận rõ được các bằng chứng chứng minh sự yếu kém của hệ thống kiểm soát thông qua việc không đáp ứng các yêu cầu kiểm soát, kiểm toán viên sẽ đánh giá rủi ro kiểm soát để khẳng định những đánh giá ban đầu khi tiếp cận với hệ thống kiểm soát.

- Việc mô tả những nghiên cứu và đánh giá về hệ thống KSNB có thể thực hiện qua việc lập bảng đánh giá KSNB hoặc kết hợp với các hình thức khác như sơ đồ mô tả hoặc bảng câu hỏi tùy thuộc vào xem xét của kiểm toán viên trong từng cuộc kiểm toán cụ thể.

Kiểm toán viên sẽ đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức tối đa khi cho rằng tại đơn vị thiếu các thủ tục kiểm soát chủ yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu của các khoản mục trên báo cáo quyết toán hoặc các thủ tục kiểm soát đó không thể phát hiện và ngăn chặn các gian lận và sai sót trọng yếu. Trong kiểm toán báo cáo

quyết toán ngân sách bộ, việc đánh giá rủi ro kiểm soát có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các phép thử nghiệm áp dụng.

Nếu rủi ro kiểm soát được đánh giá thấp hơn mức tối đa, kiểm toán viên sẽ dựa vào KSNB của đơn vị để giảm bớt thử nghiệm cơ bản trên số dư và nghiệp vụ.

Kiểm toán viên sẽ được quyền đánh giá rủi ro kiểm soát thấp hơn mức tối đa khi kiểm toán viên chỉ ra được thủ tục kiểm soát liên quan đến cơ sở dẫn liệu là có thể phát hiện và ngăn chặn các gian lận và sai sót trọng yếu và kiểm toán viên lập kế hoạch thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để làm cơ sở cho sự đánh giá của mình về hệ thống KSNB của đơn vị.

Như vậy, khi nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát trong giai đoạn thực hành kiểm toán, vấn đề quan trọng nhất là kiểm toán viên phải tìm hiểu và đánh giá hiệu lực của các kiểm soát cơ bản nhằm phát hiện yếu điểm của hệ thống KSNB để đánh giá rủi ro kiểm soát cao hay thấp. Đề tài tập trung hệ thống hoá các nội dung và đánh giá của hệ thống KSNB đối với một số nghiệp vụ cụ thể liên quan tới báo cáo quyết toán ngân sách bộ, giúp kiểm toán viên thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá rủi ro kiểm soát và hiệu lực của hệ thống KSNB.

Sau đây là một số nội dung cần tìm hiểu và cách đánh giá cụ thể về hệ thống KSNB đối với một số nghiệp vụ quan trọng quá trình kiểm toán tổng hợp tại Bộ và kiểm toán chi tiết báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán trực thuộc bộ. Qua việc xem xét yêu cầu và thực tế thực hiện của hệ thống KSNB, kiểm toán viên sẽ đánh giá rủi ro kiểm soát và hiệu lực của hệ thống KSNB để đề ra phương pháp kiểm toán phù hợp áp dụng trong suốt quá trình thực hành kiểm toán.

3.2.2.1. Kiểm toán tổng hợp tại Bộ

Kiểm toán viên sẽ tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB của bộ liên quan tới việc kiểm soát công tác lập dự toán, phân bổ dự toán ngân sách, cấp phát kinh phí, kế toán và quyết toán NSNN.

- Tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB đối với việc lập dự toán ngân sách

Kiểm toán viên nghiên cứu và đánh giá quá trình xây dựng, xét duyệt dự toán ngân sách. Mục đích của kiểm soát là xác định tính đúng đắn của các mục tiêu tài chính trong hoạt động của bộ, phát hiện những bất cập, sai lệch từ đó khuyến nghị những giải pháp kịp thời, nhằm đảm bảo sử dụng hiệu quả kinh phí, loại trừ các sai phạm trước khi chúng xảy ra, bảo đảm kế hoạch ngân sách có tính tiên tiến và hiện thực, có căn cứ vững chắc. Kiểm toán viên phải nghiên cứu các yêu cầu của việc kiểm soát trước để đánh giá tính hiệu lực của hệ thống KSNB và đánh giá rủi ro kiểm soát cao hay thấp. Yêu cầu của kiểm soát công tác lập dự toán ngân sách bộ là:

Dự toán phải căn cứ vào nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội và bảo đảm quốc phòng - an ninh, những chỉ tiêu cụ thể phải phản ánh được quy mô, nhiệm vụ, đặc điểm hoạt động của đơn vị, các luật, pháp lệnh, chế độ thu - chi; tiêu chuẩn, định mức chi ngân sách do cấp có thẩm quyền quy định và các chế độ chính sách hiện hành và những quy định về phân cấp quản lý kinh tế - xã hội, phân cấp quản lý ngân sách, số kiểm tra về dự toán ngân sách do cơ quan có thẩm quyền thông báo và tình hình thực hiện dự toán ngân sách các năm trước.

Khai thác các khả năng tiềm tàng, làm cho dự toán ngân sách có tính tích cực, tăng khả năng tiết kiệm chi tiêu, bao quát hết các nguồn thu. Những chỉ tiêu cụ thể của dự toán phải phản ánh được quy mô, nhiệm vụ, đặc điểm hoạt động của bộ và đơn vị trực thuộc. Dự toán các khoản chi phải được xây dựng căn cứ vào các luật, pháp lệnh, chế độ thu - chi; tiêu chuẩn, định mức chi ngân sách do cấp có thẩm quyền quy định và các chế độ chính sách hiện hành và những quy định về phân cấp quản lý.

Phát hiện các yếu tố sử dụng kinh phí không hợp lý, trái với nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả kinh tế; Tính toán, áp dụng các chế độ, tiêu chuẩn, định mức theo quy định của Nhà nước; việc áp dụng các phương pháp lập dự toán, tính cân đối về giá trị của dự toán ngân sách; số chi phải phù hợp với tổng mức và cơ cấu.

Hệ thống KSNB phải đảm bảo dự toán được lập theo trình tự quy định, bao gồm các bước hướng dẫn và kiểm tra, điều chỉnh việc lập dự toán từ các đơn vị dự toán cấp III, cấp II, cấp I trước khi tổng hợp lập dự toán chính thức của Bộ. Lập dự toán ngân sách phải lập đúng mẫu biểu, thời gian theo quy định và lập chi tiết theo Mục lục NSNN.

Đặc biệt, kiểm toán viên cần xem xét bộ có yêu cầu các đơn vị trực thuộc sửa đổi lại dự toán trong các trường hợp như lập dự toán không đúng căn cứ về định mức, chế độ, biên chế, quy mô, khối lượng nhiệm vụ được giao vượt khả năng cân đối ngân sách, dự toán ngân sách không đúng biểu mẫu, không đúng mục lục NSNN... ?.

- Tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB đối với việc phân bổ dự toán ngân sách

Hệ thống kiểm soát đảm bảo cho việc theo dõi chi tiết phân phối hạn mức kinh phí cho từng đối tượng sử dụng, theo từng nội dung ghi trên thông báo hạn mức kinh phí theo dự toán được duyệt; phân bổ ngân sách theo từng tháng, quý cho các đơn vị dự toán trực thuộc bộ phù hợp với dự toán cả năm?.

Kiểm toán viên cần nghiên cứu về việc kiểm soát phân bổ dự toán xem bộ có giữ lại một số kinh phí nào hay không và có căn cứ phù hợp để giữ lại phần kinh phí không phân bổ?.

Bộ khi nhận được số phân bổ về ngân sách có trách nhiệm giao nhiệm vụ cho các đơn vị dự toán trực thuộc bảo đảm đúng với dự toán ngân sách được phê duyệt và không được thay đổi nhiệm vụ ngân sách đã được phân bổ khi chưa có sự đồng ý của cơ quan có thẩm quyền

- Tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB đối với việc cấp phát kinh phí

Yêu cầu của hệ thống kiểm soát là đảm bảo tiến độ cấp phát ngân sách theo từng tháng, quý. Riêng số cấp bằng lệnh chi tiền phải xác định chi tiết theo từng nội dung cấp phát và chi tiết đến từng đơn vị thụ hưởng. Cấp phát phải căn cứ vào dự toán được phê duyệt, phù hợp với nhiệm vụ chuyên môn trong từng

tháng, quý, tránh tình trạng cấp dồn vào cuối năm? Hình thức cấp phát cho từng khoản chi phải đúng quy định và hồ sơ cấp phát có đảm bảo đúng quy định.

Kiểm toán viên sau khi nghiên cứu các yêu cầu của hệ thống KSNB đối với việc cấp phát kinh phí phải đánh giá được tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát, đặc biệt nếu việc cấp phát dồn vào cuối năm chứng tỏ hệ thống kiểm soát kém hiệu lực, trong trường hợp này kiểm toán viên phải phân tích rõ các nguyên nhân ảnh hưởng và kiến nghị khắc phục.

- Tìm hiểu và đánh giá KSNB đối với công tác kế toán và quyết toán ngân sách

Mục tiêu của hoạt động kiểm soát nhằm xem xét, khảo sát để xác định các thông tin kế toán có trung thực, chính xác không, đồng thời phát hiện các sai sót, vi phạm, gian lận có thể xảy ra, nhìn nhận toàn diện, mọi mặt diễn biến của một chu trình NSNN để có những biện pháp điều chỉnh trong tương lai.

Hệ thống KSNB đối với công tác kế toán và quyết toán ngân sách phải bảo đảm Báo cáo Quyết toán ngân sách của bộ phải lập đúng mẫu biểu, thời gian quy định của Luật NSNN và Pháp lệnh Kế toán - Thống kê, đồng thời quyết toán của đơn vị cấp dưới phải được kiểm tra xét duyệt trước khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán của bộ. Tổng hợp, lập quyết toán phải bảo đảm tính chính xác về số học, nội dung, thời gian theo quy định của Luật NSNN.

Bộ và các đơn vị trực thuộc áp dụng Chế độ kế toán đối với đơn vị hành chính sự nghiệp ban hành theo Quyết định số 999-TC/QĐ/CĐKT ngày 02/11/1996 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Ngoài ra, tại các đơn vị có sử dụng các quy định hướng dẫn kế toán cụ thể cho từng phần hành khác nhau như: chế độ kế toán của đơn vị chủ đầu tư, kế toán đối với hoạt động sự nghiệp có thu... Việc nhận biết, ghi nhận và phản ánh các chỉ tiêu, nội dung vào sổ kế toán và báo cáo tài chính đều căn cứ vào các chuẩn mực kế toán hiện hành của Việt Nam.

Hệ thống kiểm soát đảm bảo từng nguồn kinh phí phải được phân loại và theo dõi chi tiết các khoản chi, từng niên độ kế toán, niên khoá ngân sách theo Mục lục

NSNN; chỉ được tập hợp vào kinh phí đề nghị quyết toán những khoản chi được ghi trong dự toán được duyệt, đúng chế độ, định mức theo quy định của Nhà nước.

Kiểm toán viên có thể đánh giá tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát thông qua việc kiểm tra đối chiếu các khoản chi theo các mục với dự toán được duyệt, giữa sổ chi tiết, sổ tổng hợp với báo cáo tài chính, thông báo duyệt quyết toán của cơ quan tài chính (nếu có), đối chiếu giữa sổ chi tiết với báo cáo chi tiết chi hoạt động.

Kiểm toán viên cần xem xét và đánh giá rủi ro kiểm soát thông qua việc đánh giá một số thủ tục kiểm soát sau: bộ có ban hành hay không những quy định cụ thể để hướng dẫn công tác kế toán cho những nghiệp vụ phát sinh đặc thù? Bộ có thực hiện kế toán đối với đơn vị dự toán cấp I hay số liệu trên báo cáo được cộng dồn từ các đơn vị dự toán cấp II, cấp III trực thuộc? Công tác kiểm tra và hướng dẫn các đơn vị có được thực hiện thường xuyên hay không? Bộ có những quy định cụ thể về thời gian hoàn thành báo cáo và các biện pháp xử lý đối với những trường hợp nộp báo cáo chậm? Bộ có phân công cụ thể các chuyên viên quản lý các đơn vị cụ thể hay không? Sự khác biệt lớn giữa số liệu xét duyệt quyết toán của bộ và số liệu đơn vị báo cáo?...

3.2.2.2. Kiểm toán báo cáo tài chính đơn vị dự toán trực thuộc bộ

Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán trực thuộc bộ, kiểm toán viên nghiên cứu và đánh giá kiểm soát lập dự toán ngân sách, kiểm soát thường xuyên trong quá trình chấp hành ngân sách, kiểm soát công tác kế toán và quyết toán ngân sách. Việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát đối với lập dự toán ngân sách, công tác kế toán và quyết toán ngân sách cũng được thực hiện như quá trình kiểm toán tổng hợp.

Kiểm toán viên sẽ tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát trong quá trình chấp hành ngân sách tại các đơn vị dự toán trực thuộc. Yêu cầu của kiểm soát trong là thúc đẩy việc hoàn thành dự toán ngân sách được phê duyệt trên cơ sở tuân thủ chính sách, chế độ và pháp luật của Nhà nước, phát hiện kịp thời các sai sót, ngăn chặn, hạn chế các tác hại. Nội dung kiểm soát là xem xét thực hiện

các chỉ tiêu kế hoạch ngân sách, việc chấp hành các tiêu chuẩn, định mức, chế độ và pháp luật về tài chính của Nhà nước, tính hiệu quả trong sử dụng các nguồn lực.

Việc tìm hiểu và đánh giá kiểm soát trong quá trình chấp hành ngân sách cụ thể ở một số nội dung sau: KSNB đối với nguồn kinh phí; KSNB đối với quản lý các khoản thu sự nghiệp và thu khác; KSNB đối với quản lý quỹ tiền mặt, KSNB đối với quản lý vật liệu, dụng cụ và sản phẩm hàng hoá; KSNB đối với quản lý TSCĐ; KSNB đối với quản lý các khoản phải thu, tạm ứng; KSNB đối với quản lý các khoản phải nộp ngân sách.

- KSNB đối với nguồn kinh phí

Hệ thống kiểm soát bảo đảm phân loại chính xác, hạch toán theo dõi chi tiết và quản lý từng nguồn kinh phí theo đúng cơ chế tài chính quy định, sử dụng đúng mục đích trong phạm vi dự toán được duyệt.

Kiểm toán viên đánh giá hệ thống kiểm soát đối với nguồn kinh phí thông qua việc xem xét kế toán mở sổ theo dõi nguồn kinh phí như thế nào, có chi tiết theo từng nguồn kinh phí hay không? Định kỳ có tiến hành kiểm tra đối chiếu giữa sổ tổng hợp và sổ chi tiết hay không? Kế toán nguồn kinh phí có am hiểu về quy định quản lý các nguồn kinh phí hay không, đặc biệt là quản lý nguồn kinh phí hoạt động được bổ sung từ nguồn thu sự nghiệp? Chủ tài khoản có yêu cầu kế toán thường xuyên phân tích tình hình sử dụng nguồn kinh phí của đơn vị nhằm phát huy hiệu quả của từng nguồn kinh phí hay không?.

- KSNB đối với quản lý các khoản thu sự nghiệp và thu khác

Hệ thống kiểm soát bảo đảm mọi nguồn thu phát sinh tại đơn vị là có thật, đúng thẩm quyền quy định và được hạch toán đầy đủ vào báo cáo tài chính.

Kiểm toán viên đánh giá hệ thống kiểm soát thông qua sự đối chiếu độc lập giữa sổ chi tiết với sổ tổng hợp và xem xét bằng chứng về các khoản thu tiền như: tính liên tục của hoá đơn bán hàng, các hợp đồng bán hàng... Sự cách ly trách nhiệm giữa quản lý tiền mặt và ghi sổ kế toán tiền, giữa người ghi sổ thu tiền với người ghi

sổ các khoản phải thu. Sự am hiểu về quản lý tài chính của các bộ phận có liên quan tới các khoản thu phát sinh tại đơn vị...

- KSNB đối với quản lý tiền mặt

Hệ thống KSNB đối với quản lý tiền mặt phải đảm bảo các khoản thu, chi tiền mặt ghi trên sổ kế toán là thực tế, có căn cứ hợp lý và được phê chuẩn đúng đắn, được ghi sổ kịp thời và chính xác. Các khoản thu được nộp vào quỹ tiền mặt và được bảo đảm an toàn, không bị mất mát hư hỏng.

Kiểm toán viên đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB qua việc xem xét quy chế nội bộ và thực tế của công tác quản lý sổ kế toán tiền mặt, tiền mặt và thẩm quyền duyệt chi? Trách nhiệm của từng người trong quản lý tiền mặt và quy trình luân chuyển của chứng từ kế toán? Việc ghi chép sổ kế toán liên quan tới tiền mặt và sự đối chiếu giữa kế toán và thủ quỹ, công tác kiểm quỹ tiền mặt...? Các biện pháp bảo đảm an toàn cho quỹ tiền mặt, phòng chống cháy, nổ và các hành vi gian lận?

Thông thường khi tiến hành nghiên cứu KSNB về tiền mặt, KTV tiến hành các công việc sau:

- Xem xét quy định trách nhiệm rõ ràng trong việc phân công quản lý tiền mặt ở quỹ, chẳng hạn nếu có hai thủ quỹ cùng được giao trách nhiệm quản lý một kết thì rất khó quy trách nhiệm vật chất cho từng người.

- Thủ quỹ và những người có trách nhiệm duyệt chi tiền mặt không được giữ sổ kế toán tiền mặt hoặc các sổ kế toán có liên quan đến tiền mặt. KTV cần xem xét việc phân công công việc trong phòng kế toán để có thể mở rộng hay thu hẹp phạm vi của cuộc kiểm toán. Ngoài ra KTV cũng có thể xem xét khía cạnh mối quan hệ giữa thủ quỹ, kế toán tiền mặt, người duyệt chi có mối quan hệ ràng buộc họ hàng nào không hoặc có thể có nguy cơ thông đồng để rút tiền để có thể phòng ngừa rủi ro kiểm toán.

- Xem xét việc phân chia trách nhiệm trong vấn đề kiểm tra kiểm soát các thủ tục, chứng từ liên quan tới các nghiệp vụ thu chi tiền mặt. Nếu việc phân chia trách

nhiệm cho nhiều người, nhiều bộ phận liên quan để kiểm tra, kiểm soát các nghiệp vụ liên quan đến quá trình thu chi tiền mặt thì hệ thống KSNB tiền mặt sẽ có độ tin cậy hơn.

- Xem xét quy trình xét duyệt các khoản chi tiền mặt và việc quản lý các biên lai thu tiền. Nếu quá trình xét duyệt các khoản chi tiền mặt được xem xét một cách kỹ lưỡng các chứng từ chứng minh và có sự kiểm tra nội bộ một cách đầy đủ của người lập phiếu chi, của kế toán trưởng, của thủ trưởng đơn vị... thì hệ thống KSNB về tiền mặt cũng đáng tin cậy. Trong thực tế kiểm toán ở đơn vị dự toán cấp III, một số đơn vị xảy ra tình trạng chứng từ gốc trình lên chủ tài khoản không qua việc kiểm tra của bộ phận kế toán dẫn tới khi chủ tài khoản ký duyệt chi thì bộ phận kế toán phải thi hành mặc dù không thoả mãn những soát xét và yêu cầu về căn cứ chứng từ.

- Xem xét việc chấp hành quy định về tồn quỹ tiền mặt và việc nộp tiền có đầy đủ, kịp thời không. Nếu đơn vị không chấp hành thường xuyên về chế độ kiểm kê quỹ tiền mặt hoặc không tôn trọng toạ chi tiền mặt, hoặc để tồn quỹ tiền mặt quá lớn thì cơ cấu về hệ thống KSNB về tiền mặt cần phải xem xét thêm.

- Xem xét hệ thống bảo vệ kết trong và ngoài giờ làm việc có đảm bảo độ tin cậy không.

- Xem xét việc ghi chép sổ kế toán liên quan tới tiền mặt và sự đối chiếu giữa kế toán và thủ quỹ.

Tất cả những công việc tiến hành khảo sát hệ thống KSNB tiền mặt của KTV là để đánh giá hệ thống KSNB và rủi ro KSNB đối với tiền mặt, từ đó xác định mức độ và phạm vi các cuộc khảo sát nghiệp vụ, khảo sát chi tiết số dư tài khoản tiền mặt cần phải thực hiện trong một cuộc kiểm toán.

- *KSNB đối với quản lý vật liệu, dụng cụ và sản phẩm hàng hoá*

Yêu cầu của hệ thống kiểm soát đối với quản lý vật liệu dụng cụ và sản phẩm hàng hoá là đảm bảo các khoản mục được theo dõi chặt chẽ về số lượng, đơn giá. Vật liệu, công cụ, dụng cụ được sử dụng đúng mục đích, đúng định mức và gắn trách nhiệm quản lý và sử dụng.

Kiểm toán viên đánh giá hệ thống KSNB thông qua việc xem xét đơn vị có quy chế nội bộ về thẩm quyền mua, bán, xuất dùng và bảo quản vật tư? Việc mua vật tư có được giám sát chặt chẽ về đơn giá? Có kiểm tra chất lượng hàng hoá khi nhập kho? Các biện pháp bảo đảm an toàn, phòng chống hư hỏng, mất mát có thích hợp? Có kiểm kê kho định kỳ theo đúng chế độ? Hệ thống sổ kế toán, sổ kho, chứng từ kế toán có được lập đầy đủ? Có tách biệt trách nhiệm giữ kho và kế toán kho?.

- KSNB đối với quản lý tài sản cố định

KTV phải đánh giá được các yêu cầu cần thiết đối với hệ thống KSNB đối với tài sản cố định tại đơn vị. KSNB đối với tài sản cố định nhằm mục đích bảo vệ an toàn tài sản cố định, tránh mất mát hư hỏng, tài sản cố định phải được theo dõi chi tiết đến từng loại (lập thẻ tài sản cố định), định kỳ kiểm kê kết hợp với kiểm tra đột xuất. Việc trang bị tài sản cố định phải đạt chất lượng về mặt kỹ thuật và mức chi phí hợp lý, mua bán tài sản cố định thông qua đấu thầu, đấu giá theo chế độ quy định về quản lý tài sản cố định trong đơn vị hành chính sự nghiệp.

Kiểm toán viên đánh giá hệ thống KSNB thông qua việc xem xét đơn vị có ban hành quy chế quản lý và sử dụng tài sản hay không? Có các biện pháp bảo quản và giữ gìn, bảo vệ tài sản cố định tránh mất mát hư hỏng? Có lập đủ hồ sơ và sổ thẻ tài sản cố định chi tiết cho từng loại tài sản cố định? Có kiểm kê theo quy định? Có tuân thủ các quy định về mua bán tài sản?.

- KSNB đối với quản lý các khoản phải thu, tạm ứng

Hệ thống KSNB bảo đảm tất cả các khoản phải thu đều được theo dõi chi tiết đến từng cá nhân hoặc đơn vị và thu được đúng thời hạn. Chi tiết các khoản nợ phải thu được sao kê, đối chiếu và xác nhận của từng người theo định kỳ tháng, quý. Các khoản tạm ứng phải có nội dung và được sử dụng đúng mục đích.

Kiểm toán viên đánh giá hệ thống KSNB thông qua việc xem xét đơn vị có quy chế quản lý các khoản tạm ứng, phải thu? Có tiến hành đối chiếu và xác nhận nợ định kỳ tháng, quý? Sổ theo dõi công nợ có được mở chi tiết cho từng đối tượng nợ?.

- KSNB đối với quản lý các khoản phải nộp ngân sách

Yêu cầu của hệ thống KSNB đối với các khoản phải nộp NSNN là phải tính toán xác định phí, lệ phí và các khoản phải nộp NSNN theo chế độ quy định đồng thời kê khai với cơ quan quản lý thu và nộp kịp thời vào NSNN.

Kiểm toán viên đánh giá hệ thống KSNB thông qua đánh giá việc mở sổ chi tiết theo dõi cho từng loại phí, lệ phí và nộp đủ, đúng thời hạn của đơn vị, tránh tình trạng xâm tiêu, chiếm dụng nguồn thu của NSNN.

Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB, đưa ra các nhược điểm của hệ thống kiểm soát và rủi ro kiểm soát có thể xảy ra, kiểm toán viên sẽ giúp lãnh đạo đơn vị đề ra các giải pháp kịp thời, tránh những rủi ro có thể xảy ra. Vì vậy, khi lập báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, kiểm toán viên cần tập trung nhiều vào việc đưa ra những yếu điểm trong hệ thống kiểm soát, phân tích rõ và chỉ ra những rủi ro.

Kiểm toán viên phải đánh giá tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát trong toàn bộ chu trình ngân sách, từ công tác lập dự toán, chấp hành đến quyết toán NSNN. Trong đó chú trọng đánh giá quá trình kiểm soát liên quan tới việc lập và phân bổ dự toán để tăng cường hiệu quả của công tác quản lý.

Thời gian qua, Kiểm toán Nhà nước Việt Nam mới chỉ thực hiện chủ yếu kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, định hướng chuyển dần hoạt động của cơ quan KTNN sang việc phối hợp hai hình thức kiểm toán trên với kiểm toán hoạt động để hình thành kiểm toán liên kết thì việc đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB của đơn vị là hết sức cần thiết và phải mang tính bắt buộc đối với kiểm toán viên.

3.3. Những điều kiện cần thiết nâng cao chất lượng thực hiện đánh giá hệ thống KSNB

Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cấp bộ sẽ giúp kiểm toán viên lập kế hoạch,

thực hiện kiểm toán phù hợp nhằm tiết kiệm về thời gian, chi phí, nhân sự đồng thời vẫn nâng cao được chất lượng kiểm toán và hạn chế rủi ro kiểm toán. Vì vậy nâng cao chất lượng thực hiện đánh giá hệ thống KSNB có ý nghĩa quan trọng trong việc nâng cao chất lượng kiểm toán.

Năm 2003 là năm đầu tiên Kiểm toán Nhà nước quy định áp dụng thống nhất hệ thống biểu mẫu, hồ sơ, tài liệu của kiểm toán viên. Trong đó, kế hoạch kiểm toán tổng quát báo cáo quyết toán ngân sách bộ yêu cầu đánh giá hệ thống KSNB đã chỉ rõ sự quan trọng về đánh giá hệ thống KSNB khi lập kế hoạch kiểm toán. Tuy nhiên, xuyên suốt quá trình lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, nhiều kiểm toán viên chưa thực sự chú trọng đến việc tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB dẫn tới phương pháp kiểm toán và quy mô mẫu chọn không phù hợp. Vì vậy, Kiểm toán Nhà nước cũng như kiểm toán viên cần thực hiện một số vấn đề sau để nâng cao chất lượng đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ:

Đối với Kiểm toán Nhà nước

Thứ nhất, tổ chức hướng dẫn nghiệp vụ cho kiểm toán viên về hệ thống KSNB, trong đó chú trọng về các thành phần của hệ thống kiểm soát, cách đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB đối với các nghiệp vụ cơ bản liên quan tới quá trình quản lý ngân sách tại bộ, ngành.

Thứ hai, kiểm tra giám sát chất lượng đối với việc đánh giá hệ thống KSNB thông qua việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán tổng quát báo cáo quyết toán ngân sách bộ.

Đối với kiểm toán viên

Một là, tìm hiểu những quy định về hệ thống KSNB, nghiên cứu và tổng hợp những kinh nghiệm về đánh giá hệ thống KSNB khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ. Kết thúc cuộc kiểm toán, đoàn kiểm toán tại bộ, ngành nên tổ chức trao đổi rút kinh nghiệm trong việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB đã ảnh hưởng tới chất lượng cuộc kiểm toán như thế nào.

Hai là, kiểm toán viên cần chú trọng việc đánh giá sự tác động của những điểm kiểm soát mẫu chốt liên quan tới quy trình ngân sách để chỉ ra những yếu kém của hệ thống KSNB tại bộ, ngành và kiến nghị với đơn vị được kiểm toán những giải pháp nâng cao hiệu quả hoạt động.

Đối với các cơ quan đào tạo

Đưa vào chương trình giảng dạy môn kiểm toán nội dung về tìm hiểu và đánh giá hệ thống KSNB như là một yêu cầu bắt buộc.

3.4. Xây dựng tổ chức kiểm toán nội bộ của bộ, ngành

Việc thiết lập một hệ thống KSNB hợp lý và hiệu quả là một vấn đề khá phức tạp và thường chưa được chú trọng đúng mức, đặc biệt là đối với các tổ chức Chính phủ, các tổ chức đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN tại các nước đang phát triển. Trong quá trình hoạt động quản lý sử dụng kinh phí và các nguồn lực khác, các tổ chức tuân theo các quy định của pháp luật, các chính sách, chế độ, định mức và các quy định nội bộ của đơn vị...để quản lý và kiểm soát quá trình sử dụng kinh phí, tài sản. Tuy nhiên, các quy định, thủ tục quản lý và kiểm soát còn mang tính phân tán, chưa được tập trung, phân loại và đánh giá có hệ thống theo các chuẩn mực và nguyên tắc hợp lý. Vì lý do đó, INTOSAI đã thiết lập Ủy ban về KSNB nhằm xây dựng các hướng dẫn, quy trình, chuẩn mực cho việc thiết lập và đánh giá hệ thống KSNB trong các cơ quan Chính phủ.

Hoạt động kiểm tra, kiểm soát về kinh tế tài chính của các bộ, ngành hiện nay chủ yếu được thực hiện thông qua công tác xây dựng dự toán ngân sách và xét duyệt báo cáo quyết toán tài chính hàng năm của Vụ Tài chính - Kế toán và các cuộc thanh tra, kiểm tra theo từng chuyên đề, vụ việc cụ thể. Như vậy, hiện nay chưa có một bộ phận chuyên trách thực hiện nhiệm vụ kiểm tra tài chính nội bộ một cách thường xuyên của toàn ngành. Do đó bộ cần tổ chức hệ thống KSNB từ bộ đến tất cả các đơn vị trực thuộc trong toàn ngành, để thống nhất về mặt tổ chức nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của toàn hệ thống.

Kiểm toán nội bộ là bộ phận quan trọng nhất trong cơ cấu tổ chức của hệ thống KSNB. Kiểm toán nội bộ là bộ phận trực tiếp thực hiện các hoạt động kiểm soát, chủ yếu là kiểm soát sau khi các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh, được ghi sổ và lập báo cáo tài chính. Tuy nhiên, hiện nay các bộ và các đơn vị trực thuộc không có bộ phận kiểm toán nội bộ. Việc kiểm soát của một bộ phận độc lập đối với hoạt động tài chính kế toán của bộ do Thanh tra bộ thực hiện thông qua việc thanh tra các vụ việc. Do vậy không có bộ phận độc lập thực hiện kiểm tra, kiểm soát lại thường xuyên hoạt động quản lý tài chính kế toán của Vụ Tài chính cũng như của các đơn vị, một số đơn vị trong nhiều năm liền chưa được tiến hành thanh tra, kiểm tra về công tác tài chính để đánh giá việc tuân thủ pháp luật về tài chính kế toán cũng như độ chính xác tin cậy của báo cáo quyết toán. Mặt khác do không có bộ phận kiểm toán nội bộ do vậy chưa thực hiện được hình thức kiểm toán tính hiệu quả, tính kinh tế của các hoạt động tài chính cũng như hiệu lực và hiệu quả của một đơn vị hoặc một chức năng nào đó. Cũng vì vậy không có được những đánh giá khách quan về tính hiệu lực và những yếu kém của hệ thống KSNB để có những biện pháp khắc phục kịp thời. Đây là một thiếu hụt cơ bản trong cơ cấu tổ chức của hệ thống KSNB.

Trong cơ chế khoán chi và tự chủ một phần về tài chính từ các nguồn thu sự nghiệp như hiện nay, các đơn vị phải có những biện pháp cụ thể, hiệu quả để sử dụng tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn kinh phí, tài sản bảo đảm phục vụ tốt cho việc hoàn thành các nhiệm vụ chính trị và tạo ra nguồn kinh phí tiết kiệm hình thành nguồn thu để nâng cao đời sống cán bộ công nhân viên. Mặt khác thủ trưởng các đơn vị được trao quyền rộng rãi trong việc quyết định các khoản chi tiêu cao hơn định mức Nhà nước quy định trên cơ sở đảm bảo hiệu quả của hoạt động. Trong cơ chế đó việc kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu quả, kiểm toán bộ phận và kiểm toán chức năng được đặt ra như một yêu cầu thiết yếu để giúp thủ trưởng các đơn vị đánh giá được hiệu quả của từng mục chi, của từng bộ phận, chức năng trong đơn vị, đồng thời xác định được những khoản chi, bộ phận, chức năng gây lãng phí, không hiệu quả trong hoạt động để có những biện pháp kịp

thời khắc phục. Do vậy, việc xây dựng kiểm toán nội bộ trong hệ thống KSNB của các bộ, ngành là một vấn đề rất cần thiết.

Bộ nên tổ chức thêm Ban kiểm toán nội bộ. Ban kiểm toán nội bộ do lãnh đạo Bộ trực tiếp quản lý để bảo đảm tính độc lập cho hoạt động KSNB.

Mục tiêu hoạt động của ban kiểm toán nội bộ thuộc Bộ nhằm đạt được các nội dung cơ bản sau:

- Tăng cường tính tuân thủ trong việc thực hiện luật pháp và các chế độ, chính sách về quản lý kinh tế - tài chính của Bộ.
- Để thực hiện tính minh bạch, công khai tài chính .
- Trợ giúp việc cải tạo và nâng cao hoạt động quản lý kinh tế.
- Giúp cho ban lãnh đạo bộ có được các thông tin đáng tin cậy để điều hành các hoạt động quản lý bảo đảm tính kinh tế, tính hiệu quả trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính công.

Cần phải có một cơ chế kiểm soát công tác kiểm toán nội bộ của bộ, và tạo lập mối quan hệ đối với các cơ quan kiểm tra - kiểm soát của Nhà nước như: Kiểm toán Nhà Nước; Thanh tra Tài chính ... bên ngoài.

Đối với đơn vị thụ hưởng NSNN (cấp II) cần thành lập phòng kiểm toán nội bộ, về nguyên tắc, hoạt động kiểm toán nội bộ tại các đơn vị này được bảo đảm tính độc lập cao nhất. Ban kiểm toán nội bộ có chức năng xem xét đánh giá tính hiệu quả, tính kinh tế, độ tuân thủ các hoạt động quản lý và kiểm soát trong đơn vị thụ hưởng NSNN (cấp II). Ban kiểm toán nội bộ vừa thuộc sự lãnh đạo trực tiếp của một cán bộ quản lý cấp cao của đơn vị, vừa bị chi phối và kiểm tra kiểm soát về chuyên môn của Ban kiểm toán nội bộ của bộ.

Đối với loại hình đơn vị thụ hưởng NSNN cấp III của bộ nên thành lập bộ phận kiểm toán nội bộ có cơ cấu tổ chức phù hợp với qui mô của đơn vị thụ hưởng NSNN (cấp III) tương ứng. Về chức năng nhiệm vụ của bộ phận này giống như chức năng nhiệm vụ của kiểm toán nội bộ nói chung. Cơ cấu tổ chức vẫn định hình trên các nguyên tắc chung: bảo đảm tính độc lập; các nguồn lực bảo đảm cho kiểm toán nội bộ ; xác định phạm vi kiểm toán nội bộ; cơ chế thực hiện quá trình kiểm toán, cơ chế báo cáo kết quả kiểm toán và cơ chế quản lý hoạt động kiểm toán

KẾT LUẬN

Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB là một nội dung quan trọng trong quá trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành. Nghiên cứu và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB sẽ giúp kiểm toán viên lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán phù hợp, nhằm tiết kiệm nguồn lực đồng thời vẫn nâng cao được chất lượng kiểm toán và hạn chế rủi ro kiểm toán.

Đề tài đã phân tích thực trạng những kết quả đã đạt được, những tồn tại và hạn chế trong việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam.

Đề tài đã đề xuất các giải pháp nhằm đổi mới nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, bao gồm:

Thứ nhất, hoàn thiện quá trình thu thập thông tin để đánh giá sơ bộ về hiệu lực của hệ thống KSNB phù hợp với mục tiêu và nội dung kiểm toán.

Thứ hai, hệ thống hoá các nội dung và cách đánh giá hệ thống KSNB đối với một số nghiệp vụ quản lý tài chính cụ thể đối với các khoản mục chủ yếu liên quan tới lập báo cáo quyết toán ngân sách bộ, giúp kiểm toán viên thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá rủi ro kiểm soát và đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB.

Thời gian vừa qua, Kiểm toán Nhà nước đã ban hành quy trình kiểm toán NSNN, đây là quy trình chung nhằm hướng dẫn kiểm toán viên trong công tác chuyên môn. Tuy nhiên, Kiểm toán Nhà nước chưa có những hướng dẫn rất cần thiết trong việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB trong kiểm toán ngân sách bộ. Ngoài ra, để tổ chức kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ thực sự có hiệu quả, nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán và hạn chế rủi ro kiểm toán, kiểm toán viên cần phải xác định rõ tầm quan trọng trong việc đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB và đánh giá rủi ro kiểm toán để lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.