

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

---

**Phạm Thanh Hùng**

**KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ  
NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN CỦA  
KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**Luận văn thạc sĩ kinh tế**

**Hà Nội - Năm 2016**

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

---

**Phạm Thanh Hùng**

**KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ  
NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN CỦA  
KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**Chuyên ngành : Kế toán**

**Mã số : 60.34.03.01**

**Luận văn thạc sỹ kinh tế**

**Người hướng dẫn khoa học:**

**PGS.TS Đỗ Minh Thành**

**Hà Nội - Năm 2016**

## LỜI CAM ĐOAN

Em xin cam đoan luận văn thạc sỹ với đề tài “*Kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của Kiểm toán nhà nước*” là kết quả của quá trình học tập và nghiên cứu của riêng em.

Các số liệu, tài liệu sử dụng trong luận văn hoàn toàn được thu thập ban đầu hoặc trích dẫn từ các nguồn tin cậy, bảo đảm tính chính xác, rõ ràng; việc xử lý, phân tích và đánh giá các số liệu được thực hiện một cách trung thực, khách quan...

Người viết cam đoan!

**Phạm Thanh Hùng**

## LỜI CẢM ƠN

Em xin trân trọng gửi lời cảm ơn tới Ban giám hiệu trường Đại học Thương mại, đến quý thầy cô trong Khoa Kế toán, Đại học Thương mại đã tạo điều kiện thuận lợi để em hoàn thành luận văn này.

Em xin trân trọng gửi lời cảm ơn đến PGS.TS. Đỗ Minh Thành, người đã nhiệt tình hướng dẫn, giúp đỡ về kiến thức, phương pháp nghiên cứu, phương pháp trình bày để em có thể hoàn thiện nội dung và cả hình thức của luận văn.

Cuối cùng, em xin dành lời cảm ơn chân thành tới gia đình, bạn bè và đồng nghiệp đã tận tình hỗ trợ, giúp đỡ em trong suốt thời gian học tập và nghiên cứu.

Xin gửi lời cảm ơn chân thành đến tất cả mọi người!

## MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN .....	i
LỜI CẢM ƠN .....	ii
DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT.....	iii
DANH MỤC CÁC HÌNH VẼ, BẢNG BIỂU .....	iv
PHẦN MỞ ĐẦU .....	1
1. Tính cấp thiết của Đề tài .....	1
2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan.....	3
3. Mục tiêu nghiên cứu .....	4
4. Câu hỏi nghiên cứu .....	5
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	5
6. Phương pháp nghiên cứu.....	6
6.1. Nghiên cứu tài liệu tại bàn .....	8
6.2. Phương pháp chuyên gia .....	8
7. Ý nghĩa của Đề tài nghiên cứu.....	9
8. Kết cấu của Luận văn.....	9
<b>CHƯƠNG I. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI CÁC BỘ, NGÀNH CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC</b>	<b>11</b>
1.1. Tổng quan về Kiểm toán nhà nước .....	11
1.1.1. Khái niệm, loại hình kiểm toán.....	11
1.1.2. Đặc điểm và vai trò của KTNN.....	16
1.2. Chi NSNN và các yêu cầu quản lý chi NSNN tại các Bộ, Ngành.....	18
1.2.1. Khái niệm nội dung chi Ngân sách nhà nước .....	18
1.2.2. Nguyên tắc quản lý chi NSNN tại các Bộ, Ngành .....	19
1.2.3. Quy trình ngân sách bộ, ngành .....	20
1.3. Kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành .....	22
1.3.2. Ý nghĩa của kiểm toán chi NSNN .....	23

<i>1.3.4. Quy trình kiểm toán chi NSNN</i> .....	28
<b>CHƯƠNG II: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CHI THƯỜNG XUYÊN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN</b> .....	39
<b>2.1. Tổng quan về Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn</b> .....	39
<i>2.1.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động và quản lý của Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn</i> .....	39
<i>2.1.2. Nội dung và quy định quản lý chi thường xuyên NSNN tại Bộ NN&amp;PTNT</i> .....	40
<b>2.2. Thực trạng kiểm toán chi thường xuyên NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn</b> .....	43
<i>2.2.1. Một số kết quả đạt được</i> .....	43
<i>2.2.2. Những tồn tại, hạn chế</i> .....	45
<i>2.2.3. Nguyên nhân tồn tại, hạn chế</i> .....	53
<b>KẾT LUẬN</b> .....	57
<b>CHƯƠNG III: HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN DO KTNN THỰC HIỆN</b> .....	58
<b>3.1. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn</b> .....	58
<i>3.1.1 Hoàn thiện công tác xác định mục tiêu, phạm vi, nội dung kiểm toán</i> .....	58
<i>3.1.3. Hoàn thiện giai đoạn kết thúc kiểm toán</i> .....	70
<i>3.1.4. Hoàn thiện giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán</i> .....	72
<b>3.2. Điều kiện thực hiện quy trình</b> .....	73
<b>KẾT LUẬN</b> .....	80
<b>DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO</b> .....	a
<b>PHỤ LỤC</b> .....	c

**DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT**

<b>STT</b>	<b>Từ viết tắt</b>	<b>Giải Nghĩa</b>
1	<b>BBKT</b>	Biên bản kiểm toán
2	<b>BBXNSL</b>	Biên bản xác nhận số liệu
3	<b>BCKT</b>	Báo cáo kiểm toán
4	<b>BCTC</b>	Báo cáo tài chính
5	<b>KHKT</b>	Kế hoạch kiểm toán
6	<b>KTNN</b>	Kiểm toán nhà nước
7	<b>NSDP</b>	Ngân sách địa phương
8	<b>NSNN</b>	Ngân sách nhà nước
9	<b>NSTW</b>	Ngân sách Trung ương
10	<b>KTV</b>	Kiểm toán viên

**DANH MỤC CÁC HÌNH VẼ, BẢNG BIỂU**

<b>STT</b>	<b>DIỄN GIẢI</b>	<b>TRANG</b>
1	Hình 1: Quy trình phân tích của Luận văn	07
2	Hình 2: Quy trình kiểm toán NSNN	36
3	Bảng 1: Đánh giá về xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán	46
4	Bảng 2: Đánh giá tổ chức thực hiện, áp dụng phương pháp kiểm toán	48
5	Bảng 3: Đánh giá về Hồ sơ kiểm toán	50
6	Bảng 4: Đánh giá về Báo cáo kiểm toán	51
7	Bảng 5: Đánh giá về thực hiện kiến nghị của KTNN	52



## PHẦN MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của Đề tài

Qua 20 năm hoạt động và phát triển, Kiểm toán nhà nước đã khẳng định được vị trí và vai trò quan trọng trong hệ thống cơ quan kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước. Có được vị thế và uy tín đó, một phần quan trọng là sự tiến bộ về chất lượng và hiệu quả kiểm toán, không ngừng hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán, nâng cao chất lượng và tính chuyên nghiệp của hoạt động kiểm toán, đặc biệt là kiểm toán NSNN.

NSNN bao gồm Ngân sách trung ương và Ngân sách địa phương. Bộ phận quan trọng cấu thành ngân sách trung ương là ngân sách các Bộ, ngành. Có thể hiểu ngân sách Bộ, ngành là tổng hợp các khoản thu, chi theo quy định của pháp luật được cơ quan có thẩm quyền giao cho Bộ, ngành để thực hiện chức năng, nhiệm vụ do Nhà nước giao.

Kiểm toán chi NSNN là quy trình và cơ chế được thiết lập để đảm bảo rằng việc ngân sách được phân bổ gắn với thực tế hoạt động của các chương trình chi tiêu. Qua đó giúp đảm bảo thực hiện chi ngân sách theo đúng kế hoạch được giao; tránh việc sử dụng sai nguồn ngân sách, phát hiện và chấn chỉnh các trường hợp sử dụng sai ngân sách; Đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động và tìm cách cải thiện hiệu quả đó...

Hiện nay, kiểm toán chi NSNN được áp dụng chung đối với kiểm toán lĩnh vực NSNN, các cuộc kiểm toán ngân sách trung ương, các cuộc kiểm toán NSNN các cấp của địa phương. Tuy nhiên, kiểm toán chi NSNN còn một số hạn chế, bất cập làm ảnh hưởng tới chất lượng hoạt động kiểm toán. Khi tiến hành các cuộc kiểm toán ngân sách Bộ, ngành, các thành viên của Đoàn kiểm toán còn gặp nhiều khó khăn trong việc áp dụng Quy trình, không ít kiểm toán viên còn lúng túng khi thực hiện kiểm toán, chất lượng kiểm toán

chưa cao. Trong khi đó, Kiểm toán ngân sách Bộ, ngành là một trong những nhiệm vụ quan trọng và thường xuyên của KTNN.

Trong những Bộ, Ngành thuộc đối tượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn là cơ quan của Chính phủ, thực hiện chức năng quản lý nhà nước về nông nghiệp, nông thôn, bao gồm nhiều ngành và lĩnh vực quan trọng trong nền kinh tế. Kinh phí NSNN cấp cho hoạt động thực hiện các nhiệm vụ quản lý nhà nước là khá lớn và bao gồm nhiều nội dung chi, kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn luôn là cuộc kiểm toán được Kiểm toán nhà nước chú trọng và đầu tư.

Hoạt động kiểm toán chi NSNN của KTNN tại các Bộ, Ngành còn một số bất cập trong các khâu khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập Báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán, như: Các đơn vị được lựa chọn kiểm toán chưa bao quát hết đối tượng được kiểm toán (toàn bộ các hoạt động liên quan đến ngân sách, tiền và tài sản của Bộ, Ngành và các đơn vị trực thuộc); Một số KHKT số liệu còn sơ sài, chưa gắn với tình hình thực tế của đơn vị, vẫn còn mang tính hình thức, chưa đi sâu vào đánh giá đặc thù hoạt động của đơn vị; Việc tổ chức đoàn kiểm toán còn tồn tại bất cập (vai trò của phó trưởng đoàn còn hạn chế). Do vậy, các kết quả, phát hiện kiểm toán chưa được trao đổi, phổ biến giữa các Tổ kiểm toán và các KTV; Chưa có quy định về sự phối hợp sử dụng các tư liệu, kết quả kiểm toán giữa các kiểm toán chuyên ngành, KTNN các khu vực và các đoàn kiểm toán với nhau để đảm bảo hoạt động kiểm toán có hiệu quả...

Do vậy, "**Kiểm toán chi ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của Kiểm toán nhà nước**" là yêu cầu cần thiết đối với hoạt động kiểm toán của KTNN, góp phần hoàn thiện và nâng cao hơn nữa

chất lượng và hiệu quả kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, đáp ứng công tác quản lý, điều hành NSNN.

## **2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan**

Đề tài “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách cấp Bộ” của Tiến sỹ Mai Vinh (2000) đã có nhiều thành công trong việc nghiên cứu khái quát về tổ chức ngân sách của cấp Bộ với vấn đề kiểm toán báo cáo quyết toán của cấp Bộ và chỉ rõ những nội dung cụ thể khi kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp. Qua đó, luận án xây dựng quy trình kiểm toán đối với kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách cấp Bộ. Tuy nhiên, phạm vi nghiên cứu của luận án chỉ giới hạn là kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN cấp bộ được triển khai khi Luật NSNN chưa được sửa đổi và hoàn thành trước khi có Luật KTNN.

Đề tài “Tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN Việt Nam thực hiện” của Tiến sỹ Nguyễn Hữu Phúc (2009) đã tập trung vào đánh giá thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN do KTNN thực hiện; nghiên cứu lý luận, kinh nghiệm tổ chức kiểm toán NSNN trên thế giới và nghiên cứu khả năng vận dụng vào Việt Nam để đưa ra các giải pháp hoàn thiện bộ máy và tổ chức kiểm toán NSNN tại Việt Nam. Tuy nhiên, đề tài này không đi sâu nghiên cứu các vấn đề về quy trình và nghiệp vụ kiểm toán liên quan đến việc kiểm toán các đơn vị kiểm toán cụ thể và kiểm toán các khoản mục thu, chi của NSNN.

Một số đề tài cấp Bộ nghiên cứu về “Xây dựng quy trình và phương pháp kiểm toán hoạt động đối với đơn vị sự nghiệp có thu” (PGS.TS Đinh Trọng Hanh – 2003) và “Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi” (Trịnh Ngọc Sơn - 2003). Cả hai đề tài này đã nghiên cứu, đưa ra những hướng dẫn về kiểm toán hoạt động đối với các đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí là đơn vị sự nghiệp có

thu và đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi. Tuy nhiên phạm vi nghiên cứu của các đề tài này chỉ giới hạn trong kiểm toán chi tiết NSNN mà chưa mở rộng nghiên cứu đến các loại hình đơn vị như các Viện nghiên cứu, doanh nghiệp nhà nước thuộc Bộ...

Luận văn Thạc sỹ Quản trị kinh doanh “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán chi thường xuyên trong kiểm toán chi ngân sách địa phương tại KTNN Khu vực III” của Phạm Huỳnh (2012), chủ yếu tập trung vào nội dung, tổ chức, thực trạng hoạt động kiểm toán các khoản chi thường xuyên của một cấp NSNN (cấp địa phương), không đề cập đến chi thường xuyên của các Bộ, Ngành (cấp Trung ương).

Điều quan trọng nhất, các đề tài, luận văn nêu trên chưa đi sâu vào đánh giá việc thực hiện quy trình kiểm toán chi ngân sách nhà nước tại một Bộ, Ngành cụ thể trong điều kiện Luật Kiểm toán nhà nước mới và các Chuẩn mực kiểm toán nhà nước được ban hành.

Vì vậy, Luận văn này tập trung vào việc đánh giá thực trạng thực hiện quy trình kiểm toán chi ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn; thông qua việc đánh giá thực trạng, chỉ ra những tồn tại, hạn chế làm ảnh hưởng đến quy trình kiểm toán chi ngân sách nhà nước, làm giảm chất lượng kiểm toán nhằm đưa ra các giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN.

### **3. Mục tiêu nghiên cứu**

Mục tiêu tổng quát của Đề tài là hệ thống hoá, phân tích làm rõ những lý luận chung về hoạt động kiểm toán NSNN, đánh giá thực trạng kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN. Trên cơ sở đó tìm ra các ưu điểm, hạn chế, nguyên nhân

của những tồn tại và đề xuất các giải pháp hoàn thiện kiểm toán chi ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN.

Các mục tiêu nghiên cứu cụ thể như sau:

*Một là*, Hệ thống hóa những vấn đề cơ bản về kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại các Bộ, ngành;

*Hai là*, Đánh giá thực trạng kiểm toán chi ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN trong thời gian qua, từ đó rút ra những ưu điểm và hạn chế làm cơ sở cho việc đưa ra các giải pháp hoàn thiện;

*Ba là*, Đề xuất các giải pháp hoàn thiện kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn.

#### **4. Câu hỏi nghiên cứu**

Từ mục tiêu trên, câu hỏi tổng quát được đặt ra là vận dụng lý luận chung về hoạt động kiểm toán NSNN Bộ, Ngành? Cụ thể:

*Một là*, Đặc trưng của kiểm toán ngân sách Bộ, Ngành là gì? Kiểm toán chi ngân sách nhà nước của các Bộ, Ngành có tầm quan trọng như thế nào?

*Hai là*, Thực trạng kiểm toán chi Ngân sách nhà nước hiện nay ra sao, việc áp dụng Quy trình khi thực hiện kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn do Kiểm toán nhà nước thực hiện như thế nào? Điểm mạnh, điểm yếu của Kiểm toán nhà nước là gì?

*Ba là*, giải pháp nào để hoàn thiện kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của đơn vị?

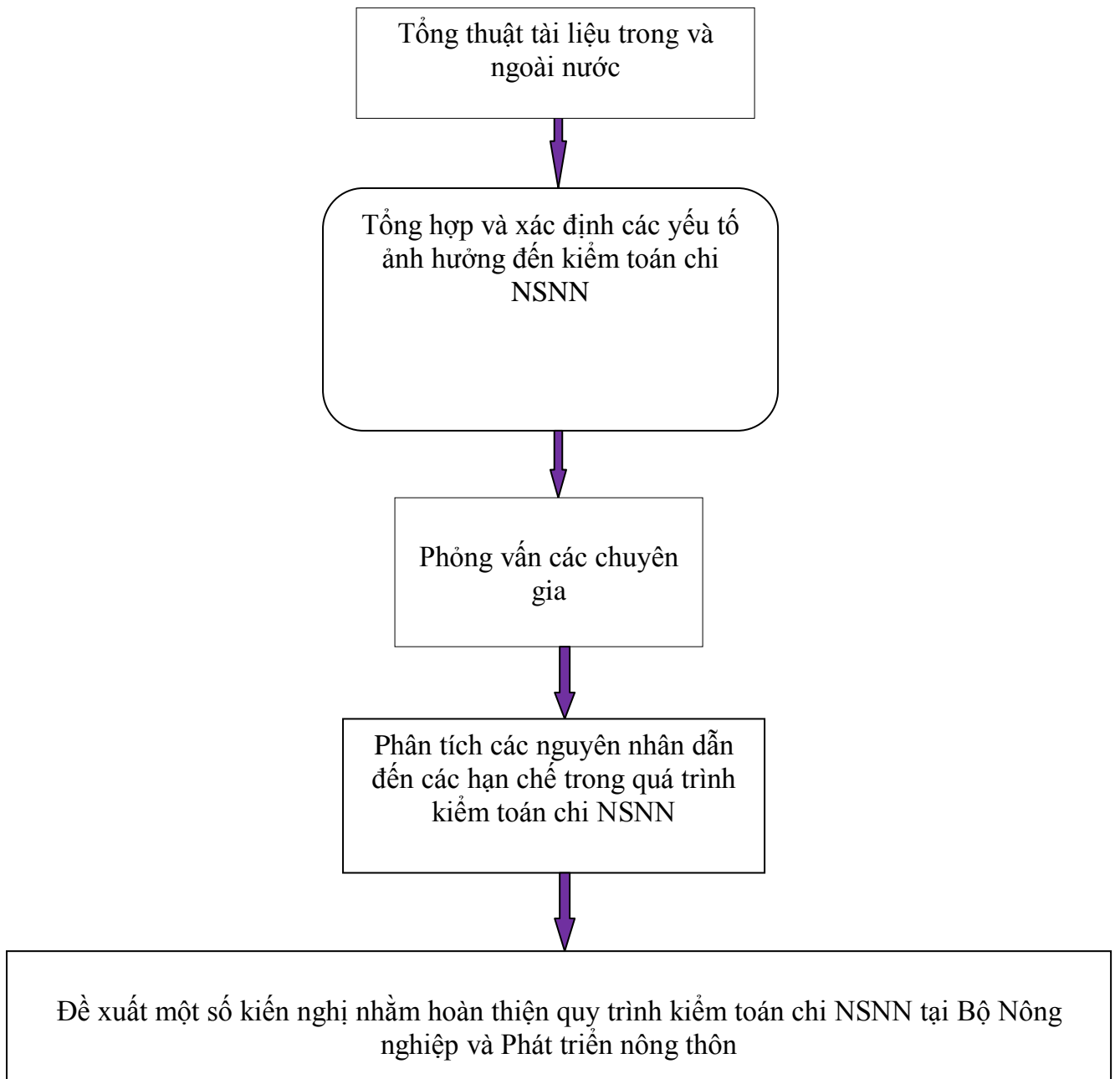
#### **5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu của Luận văn là lý luận về kiểm toán NSNN về thực trạng kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

Phạm vi nghiên cứu của Luận văn là lĩnh vực kiểm toán chi thường xuyên NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn. Cụ thể hơn là kiểm toán chi thường xuyên trong cuộc kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn. Trọng tâm khảo sát, nghiên cứu thực trạng kiểm toán tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn từ năm 2010 đến năm 2015. Đề xuất các giải pháp hoàn thiện kiểm toán chi thường xuyên NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

### **6. Phương pháp nghiên cứu**

Để đạt mục tiêu nghiên cứu, đề tài sử dụng kết hợp nghiên cứu lý luận và khảo sát thực tiễn; đồng thời sử dụng các phương pháp hệ thống, phân tích và tổng hợp, đánh giá và phỏng vấn chuyên gia.



**Hình 1. Quy trình phân tích của Luận văn**

### ***6.1. Nghiên cứu tài liệu tại bàn***

Để thực hiện phương pháp nghiên cứu này, tác giả tìm kiếm và tổng hợp các nghiên cứu có liên quan đã được công bố sau đó chọn lọc lấy các nghiên cứu có nội dung phù hợp và gần với nội dung mà tác giả muốn nghiên cứu. Từ những nghiên cứu đã được chọn lọc này, tác giả sẽ nghiên cứu và phân tích cách tiếp cận và giải quyết vấn đề, tìm ra khoảng trống về mặt lý luận và thực tiễn để tiến hành nghiên cứu sâu qua đó góp phần làm sáng tỏ vấn đề nghiên cứu. Việc nghiên cứu tài liệu tại bàn sẽ giúp tác giả kế thừa được cách tiếp cận giải quyết vấn đề của các tác giả trước đồng thời giúp tác giả xây dựng được mô hình nghiên cứu sơ bộ phù hợp với đề tài nghiên cứu của tác giả.

Trong đề tài này, dữ liệu thứ cấp cần được thu thập và phân tích là dữ liệu về hoạt động kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn. Trên cơ sở dữ liệu thu thập được, tác giả tiến hành đánh giá quy trình kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN trong giai đoạn 2009 - 2014.

### ***6.2. Phương pháp chuyên gia***

Nhằm đánh giá chất lượng kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, tác giả sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán NSNN, lãnh đạo các đơn vị được kiểm toán. Số lượng chuyên gia được phỏng vấn là 50 người, trong đó các cá nhân thuộc nội bộ KTNN là 25 người, các cá nhân bên ngoài thuộc Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn là 25 người, cụ thể như sau:

Các chuyên gia trong nội bộ KTNN, gồm: Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành, Lãnh đạo các Vụ tham mưu, chức năng thuộc KTNN (đây là những đơn vị thực hiện chức năng giám sát, kiểm tra, kiểm soát hồ sơ của các cuộc kiểm toán và đánh giá chất lượng BCKT của Đoàn kiểm toán, gồm: Vụ



Tổng hợp, Vụ Pháp chế, Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán), Trưởng đoàn kiểm toán, các Tổ trưởng Tổ kiểm toán.

Các chuyên gia bên ngoài thuộc Bộ Nông nghiệp & Phát triển nông thôn, gồm: Lãnh đạo Vụ Tài chính (đơn vị thường được giao đầu mối làm việc với Đoàn KTNN), Vụ Khoa học, Công nghệ và Môi trường, Vụ Hợp tác quốc tế, Vụ Pháp chế và lãnh đạo một số đơn vị được kiểm toán chi tiết để chỉnh sửa mô hình nghiên cứu cũng như xây dựng các công cụ thu thập số liệu sơ cấp.

Bảng hỏi phỏng vấn chuyên gia được thiết kế gồm 2 mẫu sau:

Mẫu 1. Bảng hỏi dành cho chuyên gia thuộc nội bộ KTNN (Phụ lục số 01).

Mẫu 2. Bảng hỏi dành cho các chuyên gia thuộc Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn (Phụ lục số 02).

Trên cơ sở nghiên cứu tại bàn và phương pháp chuyên gia, phân tích các nguyên nhân cụ thể dẫn đến hạn chế trong các khâu của quá trình kiểm toán, từ đó kiến nghị các giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn.

## **7. Ý nghĩa của Đề tài nghiên cứu**

- Về mặt lý luận: kết quả nghiên cứu của luận văn góp phần làm rõ thêm lý luận về kiểm toán chi thường xuyên NSNN do KTNN thực hiện.

- Về giá trị thực tiễn: kết quả nghiên cứu của luận văn phục vụ cho thực tế hoạt động kiểm toán trong cuộc kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, góp phần nâng cao chất lượng kiểm toán chi Ngân sách nhà nước. Luận văn có thể là tài liệu tham khảo cho các nhà quản lý, các nhà nghiên cứu và các thành viên của Đoàn kiểm toán khi tổ chức công việc kiểm toán NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn nói riêng và tại các Bộ, ngành nói chung.

## **8. Kết cấu của Luận văn**

Luận văn được chia thành ba chương:

Chương 1. Cơ sở lý luận về hoạt động kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại các Bộ, Ngành;

Chương 2. Thực trạng kiểm toán chi thường xuyên Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn;

Chương 3. Hoàn thiện kiểm toán chi thường xuyên Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của Kiểm toán nhà nước.

# CHƯƠNG I. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI CÁC BỘ, NGÀNH CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

## 1.1. Tổng quan về Kiểm toán nhà nước

### 1.1.1. Khái niệm, loại hình kiểm toán

#### 1.1.1.1. Khái niệm

Cho đến nay ở Việt Nam cũng như trên thế giới còn tồn tại nhiều cách hiểu khác nhau về kiểm toán, quan niệm về kiểm toán cũng đã có sự biến đổi cùng với sự phát triển của Kiểm toán. Thuật ngữ “kiểm toán” thực sự mới xuất hiện và sử dụng nhiều ở Việt Nam hơn 20 năm, nên các khái niệm chung về kiểm toán cũng mới được đề cập ở mức độ nhất định, sau đây là một số quan điểm chính:

Theo định nghĩa của Liên đoàn quốc tế các nhà kế toán (International Federation of Accountants-IFAC) thì “Kiểm toán là việc các kiểm toán viên độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về các bản báo cáo tài chính”

Quan điểm của Vương quốc Anh trong Lời mở đầu “Giải thích các chuẩn mực kiểm toán” cho rằng: “Kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và sự bày tỏ ý kiến về những bản khai tài chính của một xí nghiệp do một kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện những công việc đó theo đúng với bất cứ nghĩa vụ pháp định có liên quan”

Quan điểm của các chuyên gia kiểm toán Hoa Kỳ cho rằng: “Kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ tập hợp và đánh giá rõ ràng về thông tin có thể lượng hóa có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hóa với những tiêu chuẩn đã được thiết lập”

Theo Từ điển Bách Khoa Việt Nam thì “Kiểm toán (audit) là quá trình xem xét và thẩm tra các bảng kế toán của những tổ chức sản xuất kinh doanh

và quản lý nhà nước về kinh tế, do các nhân viên gọi là kiểm toán viên (auditor) có đủ trình độ, có đủ nghề nghiệp chuyên môn giỏi thực hiện. Các báo cáo quyết toán tài chính của doanh nghiệp, tổ chức xã hội...được kiểm toán kỹ lưỡng để xét xem báo cáo quyết toán đó được lập ra có đúng với các chuẩn mực nguyên lý kế toán và quy tắc thông dụng đã được quy định không, số liệu có phản ánh trung thực và chính xác tình hình tài chính của doanh nghiệp”

Theo giáo trình Lý thuyết kiểm toán của Trường Đại học Kinh tế quốc dân thì “Kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động được kiểm toán bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ do các kiểm toán viên có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực”

Theo giáo trình Lý thuyết Kiểm toán của Học viện Tài chính thì “Kiểm toán là quá trình các kiểm toán viên độc lập và có năng lực tiến hành thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin được kiểm toán nhằm xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được thiết lập”.

Các quan điểm nêu trên về cơ bản đều đã khái quát 5 yếu tố cơ bản về kiểm toán, đó là: Chức năng của kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến; Đối tượng của hoạt động kiểm toán là các thông tin được kiểm toán, có thể là những thông tin được lượng hóa hoặc những thông tin có thể so sánh, đối chiếu, có thể là những thông tin tài chính hoặc thông tin phi tài chính; Khách thể kiểm toán được xác định là thực thể kinh tế hoặc một tổ chức; Chủ thể kiểm toán là những kiểm toán viên độc lập, có nghiệp vụ và cơ sở thực hiện kiểm toán là những luật định, tiêu chuẩn hay chuẩn mực nói chung.

Qua nghiên cứu các khái niệm và quan điểm, tác giả cho rằng khái niệm sau được chấp nhận phổ biến “Kiểm toán là quá trình các cá nhân độc

lập và có thẩm quyền, có kỹ năng nghiệp vụ, trình độ chuyên môn phù hợp tiến hành thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin có thể định lượng của một đơn vị nhằm mục đích xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được xây dựng”.

Là một công cụ phục vụ cho quản lý, kiểm toán có hai chức năng chủ yếu là: chức năng kiểm tra và xác nhận hay còn gọi là chức năng xác minh và chức năng trình bày ý kiến (hay chức năng tư vấn). Qua hai chức năng của kiểm toán có thể nhận thấy kiểm toán nhìn nhận đánh giá một cách toàn diện cả về quá khứ và tương lai. Ở thời kỳ đầu, người ta thường chỉ tập trung quan tâm đến chức năng kiểm tra, xác nhận, nhưng khi xã hội càng phát triển, người ta quan tâm nhiều hơn đến chức năng tư vấn của kiểm toán, xuất phát từ yêu cầu của thực tiễn và giữ vị trí quan trọng trong nền kinh tế phát triển như hiện nay.

#### *1.1.1.2. Các loại hình kiểm toán*

Hiện nay có nhiều loại hình kiểm toán khác nhau dựa trên các cơ sở phân chia khác nhau. Nếu căn cứ theo mục đích của kiểm toán (hay theo đối tượng trực tiếp của kiểm toán) thì kiểm toán được chia thành ba loại hình cơ bản: kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

- *Kiểm toán Báo cáo tài chính*: là loại kiểm toán nhằm kiểm tra và xác minh về tính trung thực, hợp lý của các BCTC được kiểm toán. BCTC được kiểm toán thường là bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, bản thuyết minh BCTC của các đơn vị được kiểm toán. Ngoài ra, BCTC của các đơn vị khác như bảng cân đối tài khoản, báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo quyết toán vốn đầu tư,..đối với các đơn vị hành chính, sự nghiệp, các dự án đầu tư. Tiêu chuẩn, chuẩn mực cho việc đánh giá thông tin của loại kiểm toán này thường là các chuẩn mực kế toán, các quy định pháp lý về kế toán và những quy định khác có liên quan.

- *Kiểm toán tuân thủ*: là loại kiểm toán nhằm để xem xét đơn vị được kiểm toán có tuân thủ các quy định mà các cơ quan có thẩm quyền cấp trên, các cơ quan chức năng của Nhà nước hoặc cơ quan chuyên môn đề ra hay không. Đối tượng của kiểm toán tuân thủ có thể là việc tuân thủ các quy tắc do các cơ quan Nhà nước cấp trên đề ra, như kiểm tra đánh giá về việc tuân thủ các quy định về thuế giá trị gia tăng, các quy định về bảo vệ môi trường, việc tuân thủ những quy định do người quản lý cấp trên trong đơn vị đề ra, việc tuân thủ các quy định của cơ quan chuyên môn đề ra...

- *Kiểm toán hoạt động*: là loại kiểm toán để xem xét, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, hiệu quả của các hoạt động được kiểm toán.

Tính kinh tế là sự tiết kiệm các nguồn lực, hay đây còn gọi là nguyên tắc tối thiểu, nghĩa là để đạt được mục tiêu nhất định cần dùng một lượng nguồn lực ít nhất; Tính hiệu lực là khả năng về mức độ hoàn thành các nhiệm vụ và mục tiêu đã xác định; Tính hiệu quả là việc đạt được kết quả cao nhất với một lượng nguồn lực nhất định, hay đây còn gọi là nguyên tắc tối đa. Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất phong phú và đa dạng. Do vậy, để thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động đòi hỏi người kiểm toán viên phải am hiểu nhiều lĩnh vực khác nhau như kế toán, tài chính, kinh tế, khoa học, kỹ thuật...

Nếu phân loại kiểm toán theo chủ thể kiểm toán thì kiểm toán gồm: Kiểm toán độc lập, Kiểm toán nhà nước và Kiểm toán nội bộ.

- Kiểm toán độc lập là việc kiểm tra và xác nhận của kiểm toán viên chuyên nghiệp thuộc các tổ chức kiểm toán độc lập về tính đúng đắn, hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, các cơ quan, tổ chức đoàn thể, tổ chức xã hội (gọi tắt là các đơn vị kế toán) khi có yêu cầu của đơn vị này.

Như vậy, Kiểm toán độc lập thực chất là một loại hình dịch vụ, tư vấn về tài chính, kế toán được thành lập theo quy định của pháp luật, hoạt động

chủ yếu của nó là trong lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính. Ngoài ra tùy theo yêu cầu của khách hàng, kiểm toán độc lập còn có thể thực hiện kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ hoặc tiến hành các dịch vụ tư vấn về tài chính kế toán khác.

- Kiểm toán nhà nước là một tổ chức chuyên môn thuộc hệ thống cơ quan quản lý của Nhà nước, được thành lập để thực hiện việc kiểm tra và báo cáo về việc quản lý và sử dụng các nguồn lực của Nhà nước ở các đơn vị.

Tại các quốc gia khác nhau, quy định về địa vị pháp lý, nhiệm vụ của KTNN là khác nhau. Các tổ chức Kiểm toán nhà nước thường độc lập với cơ quan hành pháp và báo cáo trực tiếp tới cơ quan lập pháp, cho người dân hoặc cả hai. KTNN có thể thực hiện cả ba loại hình: kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước. Báo cáo kiểm toán của KTNN là một trong những căn cứ để các cơ quan dân cử sử dụng trong quá trình xem xét, quyết định dự toán NSNN và phê chuẩn quyết toán NSNN cũng như việc giám sát việc thực hiện NSNN, chính sách tài chính, tiền tệ quốc gia.

- Kiểm toán nội bộ được tổ chức bên trong mỗi đơn vị, thực hiện kiểm tra và cho ý kiến về các đối tượng được kiểm toán nhằm giúp đơn vị thực hiện tốt chức năng và nhiệm vụ của mình. Là một phần trong cơ cấu kiểm soát quản lý của tổ chức, kiểm toán nội bộ có một chức năng quan trọng là kiểm tra và báo cáo với nhà quản lý cấp cao về việc vận hành của hệ thống kiểm soát quản lý và hỗ trợ nhà quản lý trong việc đánh giá các rủi ro và cải thiện hệ thống quản lý.

Qua nghiên cứu ba chủ thể kiểm toán trên ta có thể thấy: Việc tồn tại song song ba chủ thể kiểm toán (Kiểm toán nội bộ, Kiểm toán độc lập, Kiểm toán nhà nước) và ba loại hình kiểm toán (Kiểm toán báo cáo tài chính, Kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động) là do nhu cầu của xã hội, nhất là trong

điều kiện nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa như hiện nay ở nước ta; Chủ thể Kiểm toán độc lập và Kiểm toán nội bộ sẽ chỉ tập trung vào loại hình kiểm toán báo cáo tài chính là chủ yếu...; Chủ thể Kiểm toán nhà nước sẽ ngày càng phát triển, bởi nó là công cụ chủ yếu của Nhà nước trong việc kiểm soát các hoạt động kinh tế - tài chính; Song song với sự tồn tại của thiết chế kiểm toán nhà nước thì cả ba loại hình kiểm toán cũng sẽ cùng tồn tại và phát triển, trong đó kiểm toán hoạt động sẽ là loại hình chủ yếu của hoạt động kiểm toán nhà nước trong thời gian tới.

### ***1.1.2. Đặc điểm và vai trò của KTNN***

KTNN là cơ quan được thành lập để tăng cường sự quản lý của Nhà nước trong việc sử dụng ngân sách Nhà nước và công quỹ quốc gia, bảo đảm tính trung thực, chính xác, hợp pháp và hợp lệ của việc sử dụng nguồn lực tài chính công; ngăn ngừa đối với sự xâm phạm tài sản Nhà nước, xây dựng Nhà nước pháp quyền có hiệu lực trong việc quản lý kinh tế - xã hội; thực hiện kiểm tra tính tuân thủ trong việc sử dụng tiền của của nhân dân theo những quy định của pháp luật hiện hành; đảm bảo sự minh bạch về tài chính và hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính này.

Kinh phí hoạt động của hệ thống KTNN do NSNN cấp. Biên chế của hệ thống KTNN thuộc biên chế quản lý Nhà nước. Tổng Kiểm toán nhà nước xây dựng và trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt biên chế và kinh phí hoạt động của hệ thống kiểm toán.

Sự ra đời và phát triển của nền tài chính quốc gia, trong đó tài chính công là quan trọng nhất, vì nó luôn gắn liền với sự phát triển của nhà nước và của nền kinh tế. Nhà nước với chức năng của mình là quản lý và sử dụng tài chính công để duy trì hoạt động của bộ máy nhà nước, để phát triển kinh tế xã hội và đảm bảo an ninh quốc phòng. Tài chính công cũng chính là công cụ chủ yếu của nhà nước điều chỉnh vĩ mô nền kinh tế. Vì vậy chức năng kiểm



tra tài chính công là chức năng quan trọng và vốn có của mọi nhà nước. Chức năng này thể hiện quyền lực của nhà nước và được thực hiện thông qua các công cụ kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan chức năng có thẩm quyền, nhằm tăng cường sự quản lý của nhà nước về tài chính, bảo đảm cho sự ổn định và phát triển của nhà nước và của xã hội.

Qua các giai đoạn phát triển của nhà nước, việc kiểm tra tài chính công được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau, nhưng đều có chung mục đích là kiểm tra và xác định các khoản chi tiêu tài chính, công quỹ của bộ máy nhà nước, ngăn chặn, phòng ngừa các hành vi tham nhũng, lạm dụng làm thất thoát công quỹ, để đảm bảo các khoản chi tiêu tiết kiệm, đúng mục đích và có hiệu quả cao.

Theo thông lệ quốc tế, ở hầu hết các nước trên thế giới công cụ kiểm tra tài chính công cao nhất của nhà nước là Cơ quan Kiểm toán nhà nước hay còn gọi là Cơ quan Kiểm toán tối cao.

Việc thành lập Cơ quan Kiểm toán nhà nước, đi liền với nó là hoạt động kiểm toán nhà nước nhằm hình thành một thiết chế quản lý của nhà nước, là một điều kiện đảm bảo cho nền dân chủ xã hội, không chỉ trong xã hội dân chủ mà cả trong những hình thái tổ chức nhà nước khác, việc thành lập thiết chế kiểm toán là điều kiện cần thiết cho mọi nhà nước nói chung, bất kể nhà nước đó có hình thức tổ chức như thế nào. Việt Nam hình thành thiết chế kiểm toán là một tiến triển phù hợp với tiến trình thực hiện cải cách nền hành chính quốc gia, xây dựng nhà nước pháp quyền. Đây là công cụ của cơ quan quyền lực nhà nước thực hiện chức năng kiểm tra tài chính công và cùng với các cơ quan thanh tra, kiểm tra, các cơ quan bảo vệ pháp luật bảo đảm để pháp luật của nhà nước được thực hiện, pháp chế xã hội chủ nghĩa được tăng cường, phục vụ tốt cho nhà nước quản lý kinh tế xã hội.

Tổ chức kiểm toán nhà nước đóng vai trò là một công cụ quản lý của nhà nước, đặc biệt là trong quản lý chi tiêu ngân sách nhà nước; giúp Nhà nước nắm bắt và củng cố điều hành hoạt động của các đơn vị, các tổ chức trong việc tuân thủ luật pháp và các quy định khác của Nhà nước.

## **1.2. Chi NSNN và các yêu cầu quản lý chi NSNN tại các Bộ, Ngành**

### ***1.2.1. Khái niệm nội dung chi Ngân sách nhà nước***

Ngân sách nhà nước được đặc trưng bằng sự vận động của các nguồn tài chính gắn liền với quá trình tạo lập, sử dụng quỹ tiền tệ tập trung của nhà nước nhằm thực hiện chức năng của nhà nước trên cơ sở luật định. Nó phản ánh các quan hệ kinh tế giữa nhà nước và các chủ thể trong xã hội phát sinh khi nhà nước tham gia phân phối các nguồn lực tài chính quốc gia theo nguyên tắc không hoàn trả trực tiếp là chủ yếu.

Theo Luật Ngân sách nhà nước năm 1996 “*Ngân sách nhà nước là toàn bộ các khoản thu, chi của nhà nước trong dự toán đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định và được thực hiện trong một năm để bảo đảm thực hiện các chức năng và nhiệm vụ của nhà nước*”. Năm 2002 Luật Ngân sách nhà nước đã xác định lại “*Ngân sách nhà nước là toàn bộ các khoản thu, chi của nhà nước đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định và được thực hiện trong một năm để đảm bảo thực hiện các chức năng và nhiệm vụ của nhà nước*”.

Chi NSNN là quá trình phân phối, sử dụng vốn NSNN để đáp ứng cho các nhu cầu chi gắn liền với việc thực hiện các nhiệm vụ của Nhà nước về lập pháp, hành pháp, tư pháp và một số dịch vụ công cộng khác mà Nhà nước vẫn phải cung ứng. Với xu thế phát triển của xã hội, nhiệm vụ thường xuyên mà Nhà nước phải đảm nhận ngày càng gia tăng, vì vậy nội dung chi thường xuyên cũng có xu hướng mở rộng.

Chi NSNN tại các Bộ, Ngành bao gồm: chi đầu tư phát triển (xây dựng, cải tạo, mở rộng trụ sở làm việc của cơ quan Bộ và các đơn vị trực thuộc); chi Chương trình mục tiêu quốc gia (Chương trình mục tiêu quốc gia về xây dựng Nông thôn mới, Chương trình mục tiêu quốc gia về giảm nghèo bền vững, Chương trình mục tiêu quốc gia về Biến đổi khí hậu, ...) và chi thường xuyên.

Xét theo lĩnh vực chi, có thể phân loại chi thường xuyên tại các Bộ, Ngành thành: chi hoạt động quản lý nhà nước (bao gồm chi lương và các khoản đóng góp theo lương; chi công tác phí; chi hội nghị; chi mua sắm, sửa chữa tài sản; chi nghiệp vụ chuyên môn; chi thuê mướn, ...); chi hoạt động sự nghiệp kinh tế của Nhà nước (chi thực hiện các nhiệm vụ, dự án do Nhà nước giao theo thẩm quyền); chi hoạt động khoa học, công nghệ (chi thực hiện các đề tài cấp Nhà nước, cấp Bộ, cấp cơ sở); chi hoạt động sự nghiệp giáo dục; chi hoạt động sự nghiệp văn-xã; chi cho các tổ chức chính trị, xã hội và các tổ chức khác được cấp kinh phí từ NSNN; chi cho quốc phòng, an ninh và trật tự xã hội; chi khác.

Nhìn chung, đây là các khoản chi chủ yếu phục vụ cho chức năng quản lý và điều hành xã hội một cách thường xuyên của các Bộ, Ngành trong các lĩnh vực được phân công, nên mang tính chất tiêu dùng xã hội, ổn định, tác động ngắn, thường là trong một năm. Phạm vi, quy mô và cơ cấu chi thường xuyên phụ thuộc chủ yếu vào tổ chức bộ máy của Bộ, Ngành và sự lựa chọn của Bộ, Ngành đó trong việc cung ứng các hàng hóa công cộng.

### **1.2.2. Nguyên tắc quản lý chi NSNN tại các Bộ, Ngành**

*Thứ nhất* là nguyên tắc quản lý theo dự toán, trong đó lập dự toán là khâu mở đầu của một chu trình NSNN. Mọi nhu cầu chi NSNN dự kiến cho năm kế hoạch nhất thiết phải được xác định trong dự toán kinh phí từ cơ sở, từ đơn vị dự toán cấp III, cấp II và tổng hợp của đơn vị dự toán cấp I, thông qua các bước xét duyệt của các cơ quan quyền lực nhà nước từ thấp đến cao.

Các Bộ, Ngành, các cấp, các đơn vị phải có trách nhiệm chấp hành nghiêm chỉnh các chỉ tiêu thuộc dự toán chi NSNN đã được Quốc hội và Chính phủ thông qua, quyết định. Định kỳ, theo chế độ quyết toán kinh phí đã quy định, các Bộ, Ngành khi phân tích đánh giá kết quả thực hiện của kỳ báo cáo phải lấy dự toán làm căn cứ đối chiếu. Như vậy, công tác kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành cũng phải trên cơ sở các giai đoạn của chu trình ngân sách.

*Thứ hai* là nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả: Đặc thù hoạt động chi NSNN diễn ra trên phạm vi rộng, đa dạng và phức tạp, nhu cầu chi từ NSNN luôn gia tăng với tốc độ nhanh trong khi khả năng huy động nguồn thu có hạn. Do vậy, cần phải xây dựng các định mức, tiêu chuẩn chi tiêu phù hợp với từng đối tượng hay tính chất công việc và có tính thực tiễn cao, làm căn cứ pháp lý xác đáng phục vụ cho quản lý chi NSNN; cần lựa chọn thứ tự ưu tiên cho các loại hoạt động sao cho với nguồn kinh phí có hạn nhưng khối lượng công việc vẫn phải hoàn thành và đạt chất lượng cao; đánh giá tính tiết hiệu quả chi thường xuyên NSNN phải có quan điểm toàn diện, nghĩa là phải xem xét mức độ ảnh hưởng của mỗi khoản chi thường xuyên tới các mối quan hệ kinh tế, chính trị, xã hội khác và phải tính đến thời gian phát huy tác dụng của nó.

*Thứ ba* là nguyên tắc chi trực tiếp qua Kho bạc Nhà nước (KBNN): Kho bạc Nhà nước có quyền và trách nhiệm phải kiểm soát chặt chẽ mọi khoản chi NSNN, đặc biệt là các khoản chi thường xuyên. Tất cả các đơn vị sử dụng kinh phí NSNN phải mở tài khoản tại KBNN, chịu sự kiểm tra, kiểm soát của cơ quan tài chính và KBNN trong quá trình lập dự toán, phân bổ dự toán, cấp phát, thanh toán, hạch toán và quyết toán NSNN.

### **1.2.3. Quy trình ngân sách bộ, ngành**

Quy trình ngân sách (hay còn gọi là quá trình ngân sách) là thuật ngữ chỉ toàn bộ hoạt động của ngân sách từ khi bắt đầu xây dựng dự toán cho đến khi phê duyệt và công bố quyết toán ngân sách. Xét về mặt không gian, chu

trình ngân sách diễn ra ở tất cả các cơ quan nhà nước, các đơn vị thụ hưởng ngân sách từ trung ương đến cơ sở; xét về mặt nội dung, quy trình ngân sách bộ, ngành bao gồm việc lập, phân bổ, chấp hành và quyết toán ngân sách. Xét về quan hệ lợi ích, đó là quá trình sắp xếp, tổ chức thực hiện và đánh giá việc thực hiện dự toán ngân sách bộ, ngành.

Dự toán ngân sách gắn chặt với năm ngân sách, nên khi năm ngân sách này kết thúc, thì năm ngân sách mới lại bắt đầu. Chính vì vậy hoạt động ngân sách có tính chu kỳ, lặp đi lặp lại, hình thành nên các chu trình ngân sách liên tục. Để có được dự toán hàng năm đòi hỏi phải tổ chức lập dự toán ngân sách, công việc này phải được thực hiện từ trước khi năm ngân sách bắt đầu; sau khi dự toán ngân sách được thông qua, nó được tổ chức thực hiện trong năm ngân sách; sau khi năm ngân sách kết thúc đòi hỏi phải tổng kết đánh giá tình hình thực hiện ngân sách. Như vậy, quy trình ngân sách bao gồm 3 khâu: Lập ngân sách (hình thành ngân sách), chấp hành ngân sách (thực hiện ngân sách) và quyết toán ngân sách.

- Lập dự toán ngân sách: Giai đoạn này là quá trình phân tích và đánh giá khả năng, nhu cầu các nguồn tài chính để tính toán và đưa ra dự toán các khoản thu, chi cho năm ngân sách; khâu này bao gồm các nội dung lập dự toán, quyết định dự toán và công bố dự toán. Khâu này là khâu đầu tiên của một chu trình ngân sách, nó được thực hiện trước khi năm ngân sách bắt đầu.

- Chấp hành ngân sách: Giai đoạn này là quá trình sử dụng các biện pháp kinh tế - tài chính và các biện pháp khác để thực hiện dự toán thu, chi ngân sách; nội dung của khâu này là tổ chức thực hiện thu, chi NSNN theo dự toán đã được cấp có thẩm quyền quyết định. Khâu này là khâu tiếp theo của khâu lập ngân sách, về nguyên tắc khâu này thường trùng với năm ngân sách, tuy nhiên trong thực tế vẫn xảy ra trường hợp việc chấp hành ngân sách kéo dài qua năm ngân sách (như thực tế ở Việt Nam).

- Quyết toán ngân sách: Giai đoạn này là quá trình tổng kết việc thực hiện dự toán ngân sách năm; nội dung của khâu này là tổng hợp kết quả thực hiện ngân sách trong năm theo các nội dung dự toán đã được quyết định và theo các tiêu chí nhất định khác nhằm đánh giá toàn bộ kết quả hoạt động của một năm ngân sách, nó được thực hiện sau khi năm ngân sách kết thúc.

Qua phân tích cho thấy, chu trình ngân sách có thời gian dài hơn năm ngân sách. Việc lập ngân sách phải tiến hành trước khi bắt đầu năm ngân sách (có nghĩa là phải thực hiện từ năm ngân sách trước đó) và quyết toán ngân sách được tiến hành khi năm ngân sách đã kết thúc (thực hiện trong năm ngân sách tiếp theo). Xét về tính thời điểm, trong cùng một thời gian của một năm ngân sách đồng thời diễn ra cả 3 khâu của chu trình ngân sách: chấp hành ngân sách của năm hiện tại, lập dự toán của năm sau và quyết toán ngân sách của năm trước.

### **1.3. Kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành**

#### ***1.3.1. Đối tượng, mục tiêu, phạm vi kiểm toán chi ngân sách bộ, ngành***

- *Về đối tượng kiểm toán ngân sách bộ, ngành:* Đối tượng kiểm toán của KTNN là các hoạt động có liên quan đến quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản của Nhà nước. Quy định trên đây nhằm bao quát hết các hoạt động thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN; đồng thời phân biệt rõ đối tượng kiểm toán của KTNN với các đơn vị kiểm toán (các cơ quan, đơn vị, tổ chức có quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước). Theo đó, về nguyên tắc, vốn và tài sản nhà nước có nguồn gốc từ NSNN phải được KTNN thực hiện kiểm toán, bảo đảm quyền sở hữu của Nhà nước đối với các tài sản của mình. Do vậy, đối tượng kiểm toán của KTNN phải là các hoạt động kinh tế, tài chính nhà nước của mọi cơ quan, đơn vị, tổ chức có quản lý, sử dụng NSNN; các doanh nghiệp nhà nước; các cơ quan, đơn vị, tổ chức quản lý các quỹ tập trung của Nhà nước; các đơn vị quản lý, sử dụng các nguồn vốn nhà nước

dưới hình thức trực tiếp hay gián tiếp khác. Như vậy, đối tượng kiểm toán ngân sách bộ, ngành trước hết là báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán trực thuộc (đơn vị dự toán cấp II, cấp III) và toàn bộ hoạt động liên quan đến việc quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

- *Về mục tiêu kiểm toán:* Xuất phát từ chức năng của kiểm toán là kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn, các cuộc kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản của Bộ, Ngành phải thực hiện đầy đủ các mục tiêu, đó là: Đánh giá việc chấp hành pháp luật về NSNN, pháp luật về kế toán, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính; đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước; kiến nghị với Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các cơ quan quản lý nhà nước và đơn vị được kiểm toán xử lý các tồn tại và các vấn đề cần phải tiếp tục hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán.

- *Về phạm vi kiểm toán ngân sách bộ, ngành:* Tùy theo mục tiêu của từng cuộc kiểm toán, để thực hiện được mục tiêu đề ra, phạm vi của cuộc kiểm toán được xác định trên cơ sở đáp ứng được các tiêu thức lựa chọn mẫu kiểm toán.

### **1.3.2. Ý nghĩa của kiểm toán chi NSNN**

Bộ phận quan trọng cấu thành ngân sách trung ương là ngân sách các Bộ, ngành. Có thể hiểu ngân sách Bộ, ngành là tổng hợp các khoản thu, chi theo quy định của pháp luật được cơ quan có thẩm quyền giao cho Bộ, ngành để thực hiện chức năng, nhiệm vụ do Nhà nước giao. Phân cấp quản lý ngân sách Bộ, ngành là sự phân công trách nhiệm và quyền hạn giữa các đơn vị dự toán (cấp I, cấp II, cấp III) thuộc Bộ, ngành và xử lý các mối quan hệ đó trong hoạt động quản lý NSNN.

Đặc điểm, quy mô và tính chất hoạt động của các bộ, ngành là nhân tố chi phối quy mô ngân sách, đòi hỏi một lượng ngân sách nhất định để duy trì

hoạt động, gồm: kinh phí duy trì hoạt động và các khoản chi đầu tư phát triển. Trong đó kinh phí hoạt động gồm kinh phí duy trì hoạt động bộ máy và kinh phí thực hiện những nhiệm vụ thuộc lĩnh vực mà cơ quan đó đảm nhiệm. Kinh phí hoạt động của các cơ quan nhà nước do NSNN cấp thuộc về chi thường xuyên NSNN.

Đặc điểm ngân sách bộ, ngành; tính chất, đặc điểm của chi thường xuyên NSNN cũng như nguyên tắc quản lý chi thường xuyên NSNN là các nhân tố ảnh hưởng, chi phối đến công tác kiểm toán chi thường xuyên NSNN tại các bộ, ngành.

Ngoài ra, các hoạt động quản lý nhà nước của các bộ, ngành có phạm vi rộng, liên quan đến nhiều hoạt động kinh tế, chính trị, xã hội nên ảnh hưởng rất lớn đến tổ chức công tác kiểm toán.

Kiểm toán là quy trình và cơ chế được thiết lập để đảm bảo rằng việc ngân sách được phân bổ gắn với thực tế hoạt động của các chương trình chi tiêu. Cụ thể, giúp đảm bảo:

- Thực hiện chi ngân sách theo đúng kế hoạch được giao
  - Tránh việc sử dụng sai nguồn ngân sách, phát hiện và chấn chỉnh các trường hợp sử dụng sai ngân sách.
  - Đánh giá tính hiệu quả của các hoạt động và tìm cách cải thiện hiệu quả đó;
  - Có được báo cáo tài chính tin cậy và các dữ liệu khác liên quan đến việc thực hiện các quyết định ngân sách;
  - Tập hợp thông tin về các hoạt động chương trình và các kết quả có thể sử dụng để điều chỉnh các quyết định chính sách và ngân sách trong tương lai.
- Công tác kiểm toán ngân sách các bộ, ngành có một số nội dung chủ yếu:
- Kiểm tra quá trình hoạt động quản lý, điều hành ngân sách và các hoạt động có liên quan tại các đơn vị dự toán cấp I và cấp II của bộ, ngành.



- Kiểm tra hoạt động thu, chi ngân sách của bộ, ngành và các hoạt động có liên quan tại các đơn vị trực tiếp quản lý và sử dụng ngân sách nhà nước: tổ chức thực hiện chi thường xuyên.

- Kiểm tra quá trình quản lý và điều hành kinh phí từ khâu lập dự toán, thực hiện dự toán và quyết toán NSNN của các đơn vị được kiểm toán.

- Kiểm tra việc tổng hợp quyết toán ngân sách của đơn vị dự toán cấp I và các đơn vị dự toán cấp II từ các cấp, đơn vị dự toán cấp dưới.

Trong quá trình kiểm toán Báo cáo quyết toán của từng cấp cũng thực hiện cả ba loại hình kiểm toán là kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

### ***1.3.3. Nội dung và phương pháp kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành***

#### ***1.3.3.1. Nội dung kiểm toán chi NSNN***

Căn cứ KHKT được duyệt và mục tiêu kiểm toán, Đoàn kiểm toán sẽ tiến hành triển khai các nội dung kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành bao gồm:

(1) *Kiểm toán tại đơn vị dự toán cấp I và cấp II*, dùng để đánh giá công tác quản lý điều hành ngân sách, việc chấp hành pháp luật về tài chính, kế toán. Trên cơ sở đó xây dựng KHKT chi tiết, trong đó xác định rõ trọng yếu kiểm toán, phương pháp và thời gian kiểm toán, nhân lực cho hoạt động kiểm toán phù hợp với thực tế tại đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán tổng hợp được xác định cụ thể như sau:

- Kiểm toán việc lập dự toán chi ngân sách, để xem xét đối chiếu tài liệu làm căn cứ xây dựng dự toán so với chế độ quy định, nhằm đánh giá việc xây dựng dự toán theo tiêu chuẩn, chế độ, định mức quy định của Nhà nước; đánh giá công tác hướng dẫn kiểm tra việc xây dựng dự toán chi NSNN, công tác tổng hợp dự toán chi từ các đơn vị dự toán trực thuộc.

- Kiểm toán việc chấp hành dự toán chi NSNN, để xác định việc phân bổ và thực hiện dự toán có phù hợp với dự toán của cấp trên giao hay không.

Trên cơ sở đó xác định nguyên nhân những khoản chi vượt dự toán hoặc không đạt dự toán; kiểm tra việc quản lý và phân bổ dự toán nhằm đánh giá việc giao dự toán có phù hợp với luật định hay không; Kiểm tra, đánh giá công tác chỉ đạo, điều hành chi ngân sách; Phân tích, đánh giá việc thực hiện cơ chế tài chính theo quy định hiện hành về quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm đối với các trường hợp các Bộ, Ngành ban hành các văn bản về quản lý, điều hành ngân sách trái với các quy định của Luật NSNN và văn bản pháp luật hiện hành.

- Kiểm tra việc chấp hành công tác kế toán và quyết toán NSNN, để đánh giá việc chấp hành công tác khóa sổ cuối năm của các cơ quan đơn vị, công tác quyết toán kinh phí NSNN đã sử dụng; công tác tổng hợp Báo cáo quyết toán từ các đơn vị dự toán; việc tuân thủ mẫu biểu và thời gian lập Báo cáo quyết toán theo quy định của Luật KTNN và các chế độ tài chính hiện hành.

(2) *Kiểm toán tại các đơn vị dự toán, đơn vị sự nghiệp*: Để thu thập bằng chứng kiểm toán cho những nhận xét về công tác quản lý điều hành chi ngân sách và tính trung thực, hợp pháp về quyết toán của ngân sách Bộ, Ngành cũng như việc tuân thủ pháp luật của các đơn vị dự toán. Nội dung kiểm toán gồm:

- Kiểm toán tiền mặt, để xác định chính xác số dư bằng tiền trên Bảng cân đối kế toán và xác định nguồn gốc của số tiền còn dư trên tài khoản.

- Kiểm toán vật liệu, dụng cụ và sản phẩm hàng hóa, để xác định tính hiện hữu của giá trị hàng tồn kho; đánh giá công tác quản lý trong quá trình mua hàng, bảo quản và xuất dùng;

- Kiểm toán TSCĐ, để xác định hiện trạng TSCĐ của đơn vị;

- Kiểm toán nguồn kinh phí, để xác định chính xác các nguồn kinh phí mà đơn vị được quản lý và sử dụng, xác định các căn cứ xây dựng và thực hiện dự toán. Khi kiểm toán cần phải kiểm tra chi tiết số dư đầu kỳ, số kinh

phí được cấp so với dự toán được duyệt, số kinh phí được sử dụng trong năm số kinh phí đã sử dụng trong năm, số dư cuối kỳ.

- Kiểm tra tổng hợp tình hình thực hiện và quyết toán kinh phí ủy quyền, gồm: kiểm tra số kinh phí thực nhận với kinh phí đã cấp phát sử dụng, quyết toán theo mục đích, nội dung và cơ chế quản lý của từng khoản chi được ủy quyền do Nhà nước quy định; Kiểm tra chi tiết việc quản lý và sử dụng đối với từng nguồn kinh phí tại từng đơn vị thụ hưởng.

### *1.3.3.2. Phương pháp kiểm toán*

Phương pháp kiểm toán là các biện pháp, cách thức và thủ pháp được vận dụng trong công tác kiểm toán nhằm đạt được mục đích kiểm toán đã đặt ra. Phương pháp chính là cách thức KTV tiến hành quy trình kiểm toán để đạt được kết quả kiểm toán.

Có hai phương pháp kiểm toán chủ yếu được áp dụng hiện nay là:

- Phương pháp kiểm toán cơ bản: là phương pháp được thiết kế, sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán có liên quan đến số liệu do hệ thống kế toán xử lý và cung cấp. Khảo sát cơ bản gồm hai kỹ thuật là: Phân tích, đánh giá tổng quát (phương pháp này có thể có hiệu lực trong việc nhận dạng những sai sót của báo cáo tài chính và có thể áp dụng trong các giai đoạn của quá trình kiểm toán) và kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và về số dư tài khoản (phương pháp này thích hợp để kiểm tra các đơn vị có qui mô nhỏ, có loại nghiệp vụ có tính chất không phức tạp, hoặc những bộ phận, những khoản mục nhạy cảm như tiền mặt, chứng khoán...).

- Phương pháp kiểm toán tuân thủ: là các thủ tục và kỹ thuật kiểm toán được thiết lập để thu thập các bằng chứng về tính thích hợp và tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị. Đặc trưng của phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thử nghiệm và kiểm tra đều dựa vào bộ phận kiểm soát nội bộ trong đơn vị. Nếu hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá là mạnh, là hiệu

quả và kiểm toán viên có thể tin tưởng thì công việc kiểm toán có thể dựa vào các qui chế kiểm soát của bộ phận kiểm soát nội bộ trong đơn vị.

Tùy thuộc vào nội dung kiểm toán, các phương pháp kiểm toán được áp dụng cho phù hợp với từng cuộc kiểm toán, như:

- Đối với nội dung kiểm toán để đánh giá công tác lập và giao dự toán, đánh giá tình hình thực hiện chi NSNN, đánh giá các hoạt động khác của đơn vị áp dụng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát.

- Đối với nội dung kiểm toán việc quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí, vận dụng đồng thời hai phương pháp kiểm toán là phương pháp kiểm toán chi tiết phát sinh và số dư tài khoản, phương pháp cập nhật cho các hệ thống có sự kết hợp với các kỹ thuật chọn mẫu.

- Đối với nội dung kiểm toán đánh giá việc chấp hành các Luật, chính sách, chế độ của Nhà nước sử dụng phương pháp cập nhật cho các hệ thống kết hợp kỹ thuật chọn mẫu.

#### ***1.3.4. Quy trình kiểm toán chi NSNN***

Quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước là trình tự tiến hành công việc của một cuộc kiểm toán, được sắp xếp theo thứ tự phù hợp với diễn biến khách quan của hoạt động kiểm toán, phù hợp với chuẩn mực kiểm toán nhà nước, được áp dụng thống nhất cho các cuộc kiểm toán ngân sách nhà nước.

Quy trình kiểm toán NSNN của KTNN thường bao gồm các bước cơ bản: Chuẩn bị kiểm toán; Thực hiện kiểm toán; Lập báo cáo kiểm toán; Ngoài ba bước cơ bản trên đây, cơ quan kiểm toán nhà nước thường thiết kế riêng một bước trong quy trình kiểm toán đó là kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

##### **\* Chuẩn bị kiểm toán**

Chuẩn bị kiểm toán là bước đầu tiên trong quy trình kiểm toán, kiểm toán viên phải tiến hành khảo sát thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội

bộ, tình hình tài chính và các thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán; đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin đã thu thập được về đơn vị được kiểm toán để xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán và lập kế hoạch kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán là việc thiết lập các phương pháp, cách thức và thủ tục kiểm toán phù hợp với đối tượng được kiểm toán. Đồng thời xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán; nhân sự, thời gian và phương tiện cũng như kinh phí ngân sách phục vụ cho cuộc kiểm toán. Thông thường, kế hoạch kiểm toán bao gồm: kế hoạch kiểm toán năm, kế hoạch kiểm toán cho từng cuộc kiểm toán và kế hoạch kiểm toán chi tiết.

*Lập kế hoạch kiểm toán năm* chính là việc lựa chọn các đơn vị được kiểm toán. Việc lựa chọn các đối tượng kiểm toán cần phải dựa trên hiểu biết chung về chức năng, nhiệm vụ và phạm vi, nội dung kiểm toán để xác định phạm vi kiểm toán phù hợp, phải căn cứ vào quy mô tài chính; mặt khác còn dựa trên yêu cầu kiểm tra, đánh giá về sự tác động của các chủ trương chính sách của Nhà nước quan trọng của Nhà nước đến hoạt động kinh tế, tài chính và triển vọng phát triển trong tương lai của các đơn vị và toàn bộ nền kinh tế. Ở hầu hết các nước trên thế giới, kiểm toán nhà nước hoàn toàn độc lập trong quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán nhằm bảo đảm tính độc lập cho hoạt động kiểm toán.

*Lập kế hoạch kiểm toán cho cuộc kiểm toán (Kế hoạch tổng quát)*, trên giác độ chung nhất, gồm những nội dung cơ bản sau: xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán; khảo sát thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán; đánh giá khái quát về hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin đã thu thập; xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán; xác định phạm vi, phương pháp kiểm toán, thời gian, số lượng kiểm toán viên cần thiết, chi phí và phương tiện để hoàn thành cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải được lãnh đạo

KTNN phê duyệt mới tổ chức thực hiện. Trong quá trình thực hiện có thay đổi phải được sự đồng ý bằng văn bản của lãnh đạo KTNN.

*Lập Kế hoạch kiểm toán chi tiết* là việc cụ thể hóa kế hoạch kiểm toán tổng quát, xây dựng chi tiết những công việc cần thực hiện và hoàn thành trong thời gian nhất định với các thủ tục kiểm toán áp dụng cho từng khoản mục cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được lập cho từng đơn vị được kiểm toán cụ thể, như các đơn vị được giao nhiệm vụ thu ngân sách, đơn vị sử dụng ngân sách,..

**\* Thực hiện kiểm toán**

Đây là giai đoạn kiểm toán viên triển khai thực hiện các công việc đã ghi trong kế hoạch kiểm toán. Đối với mỗi nội dung công việc cụ thể có thể áp dụng những thủ tục kiểm toán khác nhau, nhưng tựu chung lại, trong một cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách, các kiểm toán viên phải thực hiện các khảo sát kiểm soát và khảo sát cơ bản.

*Thực hiện các cuộc khảo sát kiểm soát:* Kiểm toán viên phải hiểu biết về hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan để lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán có hiệu quả. Kiểm toán viên phải nghiên cứu, đánh giá đầy đủ về sự hoạt động của những quy chế kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên định dựa vào để xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán khác.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV mới chỉ tìm hiểu và đánh giá sơ bộ về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và xác định khâu kiểm soát nội bộ bước đầu được đánh giá là có hiệu lực và kiểm toán viên hy vọng là có thể dựa vào để giảm bớt công việc kiểm toán cơ bản.

Trong giai đoạn thực hiện kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải thực hiện thêm các thủ tục khảo sát về kiểm soát đối với hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ chủ yếu của đơn vị được kiểm toán mà kiểm

toán viên có ý định dựa vào. Qua đó thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về sự thiết kế và vận hành của các quy chế kiểm soát nội bộ đó, làm căn cứ cho việc đánh giá và ra quyết định về mức độ rủi ro kiểm soát được kiểm toán viên áp dụng làm cơ sở cho việc lựa chọn phạm vi công việc kiểm toán cơ bản cần phải thực hiện. Các thủ tục khảo sát kiểm soát cụ thể bao gồm: điều tra theo hệ thống và khảo sát chi tiết đối với kiểm soát.

Nếu bằng chứng thu thập được từ các thủ tục khảo sát kiểm soát trên chứng tỏ sự đầy đủ và hợp lý của các bước kiểm soát; sự hoạt động thường xuyên, liên tục và có hiệu quả của các quy chế kiểm soát nội bộ thì sẽ cho phép kiểm toán viên quyết định thu hẹp phạm vi thực hiện các thử nghiệm cơ bản và ngược lại.

*Thực hiện các khảo sát cơ bản:* Khi kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần phải kiểm toán các bộ phận trên báo cáo tài chính. Đối với mỗi bộ phận trên báo cáo tài chính, KTV cần thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp về các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến nhận xét đối với từng thông tin tài chính nói riêng, đối với báo cáo tài chính nói chung. Để thu thập bằng chứng về các yếu tố của cơ sở dẫn liệu, KTV phải thực hiện các khảo sát cơ bản.

Phương pháp kiểm toán cơ bản là phương pháp được thiết kế, sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán có liên quan đến số liệu do hệ thống kế toán xử lý và cung cấp. Khảo sát cơ bản gồm hai kỹ thuật là: Phân tích, đánh giá tổng quát và kiểm tra chi tiết nghiệm vụ và về số dư tài khoản.

Sau khi thực hiện các khảo sát và thu thập được bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên thực hiện tổng hợp kết quả để đưa ra kết luận cục thể về mức độ tin cậy, đúng đắn của từng bộ phận thông tin đã được kiểm toán.

\* Lập Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của cuộc kiểm toán để trình bày những ý kiến đánh giá và kết luận của kiểm toán viên về những thông tin tài chính của đơn vị dựa trên những bằng chứng đã thu thập được. Kết luận kiểm toán là sự khái quát hóa kết quả thực hiện các chức năng của kiểm toán. Vì vậy, kết luận kiểm toán phải đảm bảo những yêu cầu về mặt nội dung cũng như tính pháp lý. Nội dung của kết luận kiểm toán phải phù hợp, đầy đủ và tương ứng với bằng chứng kiểm toán thu thập được. Kiểm toán viên phải phân loại và tổng hợp kết quả kiểm toán để đưa ra kết luận một cách toàn diện về tính trung thực và hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách cũng như việc tuân thủ pháp luật trong các hoạt động quản lý kinh tế và tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả sử dụng ngân sách phục vụ các nhiệm vụ được giao, đồng thời đưa ra các ý kiến tư vấn cho các cấp, các ngành, các đơn vị được kiểm toán khắc phục những tồn tại, cải tiến công tác quản lý kinh tế tài chính có hiệu quả hơn.

**\* Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán**

Đây là giai đoạn trong quy trình kiểm toán của cơ quan kiểm toán nhà nước ở một số quốc gia, được thiết lập riêng do đặc thù quản lý với mục tiêu tăng cường hiệu lực của công tác kiểm toán. Là giai đoạn cuối cùng của Quy trình kiểm toán và chỉ được thực hiện bởi kiểm toán nhà nước, nhằm đảm bảo kết quả của kiểm toán có tác dụng và hiệu lực trong thực tiễn. Kết quả của việc theo dõi, kiểm tra về tình hình thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN được ghi vào báo cáo kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Việc kiểm tra kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được dự kiến từ khâu lập kế hoạch kiểm toán và là bước công việc cần thiết của cuộc kiểm toán của KTNN.

***1.3.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành***

***1.3.5.1. Yếu tố thuộc về KTV***



KTV là một trong những nhân tố quyết định ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán chi NSNN nói riêng. KTV nhà nước phải có trình độ, năng lực nghiệp vụ cao, phẩm chất đạo đức tốt, tuân thủ các chuẩn mực độc lập, khách quan, chính trực, thận trọng và bảo mật, đặc biệt phải có kinh nghiệm thực tiễn về lĩnh vực được đào tạo.

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam (chuẩn mực kiểm toán số 200), đạo đức nghề nghiệp của KTV được thể hiện ở tính chính trực, độc lập - khách quan, thận trọng và bảo mật, trình độ và năng lực. Những quy định, nguyên tắc, yêu cầu về đạo đức, trình độ, năng lực của KTV là tiêu chuẩn cho việc tuyển dụng, đào tạo bồi dưỡng KTV, đồng thời là mục tiêu phấn đấu của KTV. Mức độ đạt được của KTV so với những yêu cầu nêu trên sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng kiểm toán và hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán. Khi trình độ năng lực và đạo đức nghề nghiệp KTV ở mức độ thấp thì những biện pháp kiểm soát chất lượng càng phải được tăng cường để bảo đảm chất lượng kiểm toán.

*Chính trực* là phẩm chất cốt lõi của luật về đạo đức: các KTV có nghĩa vụ phải đạt đến một chuẩn mực cao về hành vi, phải thẳng thắn, trung thực và có lương tâm nghề nghiệp, tôn trọng lợi ích của nhà nước, của nhân dân, làm hết sức mình vì sự lành mạnh của nền tài chính quốc gia và của đơn vị được kiểm toán.

*Độc lập - khách quan:* Khi tiến hành kiểm toán, KTV chỉ tuân thủ pháp luật và các chuẩn mực, quy trình kiểm toán, có thái độ quan điểm vô tư, không bị các lợi ích vật chất và quyền lợi cá nhân, định kiến chi phối công việc kiểm toán.

*Thận trọng và bảo mật* đòi hỏi KTV phải thực hiện công việc với sự thận trọng thích đáng trong mọi giai đoạn của quá trình kiểm toán, trong thực hiện các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ tương ứng với mức độ phức tạp

của cuộc kiểm toán; Phải thực hiện nhiệm vụ với trách nhiệm nghề nghiệp cao, thận trọng trước mọi tình huống, không vội vã đưa ra những đánh giá hoặc phán quyết khi chưa nắm chắc và hiểu biết đầy đủ vấn đề cũng như chưa có bằng chứng xác thực; Có tác phong thận trọng, tỉ mỉ để công việc đạt chất lượng cao; Có trách nhiệm giữ bí mật quốc gia, bí mật nghề nghiệp của các đối tượng được kiểm toán về những thông tin mà KTV đã thu thập được trong quá trình kiểm toán; Không được để lộ bất cứ thông tin kiểm toán nào cho người thứ ba khi không có sự ủy quyền hoặc cho phép của cấp có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

*Trình độ, năng lực yêu cầu KTV phải có trình độ và khả năng phù hợp, đáp ứng yêu cầu, nhiệm vụ được giao và hoàn thành nhiệm vụ một cách tốt nhất; phải được đào tạo theo những cấp học phù hợp và bồi dưỡng trình độ cần thiết theo quy định của KTNN cả về lý luận và thực tế quản lý nhà nước và nghiệp vụ chuyên ngành tương xứng với tính chất, phạm vi và mức độ phức tạp của nhiệm vụ kiểm toán được giao; phải có năng lực kiểm tra, đánh giá, đề xuất các kiến nghị và điều hành, phối hợp trong khi thực hiện nhiệm vụ được giao; phải phát huy được năng lực sáng tạo trong quá trình thực hiện kiểm toán; phải được trang bị đầy đủ năng lực để sử dụng thành thạo các phương pháp nghiệp vụ và phương tiện hiện đại trong hoạt động kiểm toán.*

Đối với người làm công tác giám định và kiểm soát chất lượng kiểm toán là những người trực tiếp thực hiện nhiệm vụ kiểm soát chất lượng kiểm toán ở các cấp độ kiểm soát. Do vậy, kiểm tra viên trước hết phải là những người làm kiểm toán xuất sắc và có những phẩm chất đặc biệt đáp ứng được các yêu cầu của hoạt động kiểm soát. Cụ thể, các kiểm tra viên phải có trình độ và có kinh nghiệm trong lĩnh vực tài chính, kế toán và kiểm toán, thường phải từ cấp bậc KTV chính trở lên; có phẩm chất đạo đức tốt, nhiệt huyết với công việc soát xét, có ý thức kỷ luật và tinh thần trách nhiệm cao, không bị kỷ

luật với bất cứ hình thức nào; được đào tạo cơ bản và hiểu sâu sắc về nghiệp vụ kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán cả về lý thuyết và thực tế, đặc biệt phải có năng lực sáng tạo trong công việc.

Kiểm tra viên có trách nhiệm: Trong quá trình kiểm tra chỉ tuân thủ các quy định về nghiệp vụ kiểm toán, kiểm soát chất lượng kiểm toán và pháp luật có liên quan; giữ bí mật mọi thông tin nắm được trong quá trình kiểm tra. Kiểm tra viên chỉ được đưa ra những nhận xét, kiến nghị và kết luận trong báo cáo kiểm tra của mình theo quy định; chịu trách nhiệm về những nhận xét, kiến nghị và kết luận trong báo cáo kiểm tra.

Kiểm tra viên có quyền được cung cấp và sử dụng toàn bộ số liệu và tài liệu cần thiết cho công việc kiểm tra; đối chiếu xác minh các thông tin có liên quan tới bộ phận được kiểm tra trong và ngoài đơn vị.

Những quy định, nguyên tắc, yêu cầu trên đây về đạo đức, trình độ, năng lực của KTV và người làm công tác kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán chính là tiêu chuẩn cho việc tuyển dụng, đào tạo bồi dưỡng KTV và kiểm tra viên, đồng thời là mục tiêu phấn đấu của KTV. Mức độ đạt được của KTV và kiểm tra viên so với những yêu cầu nêu trên sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng kiểm toán và hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán.

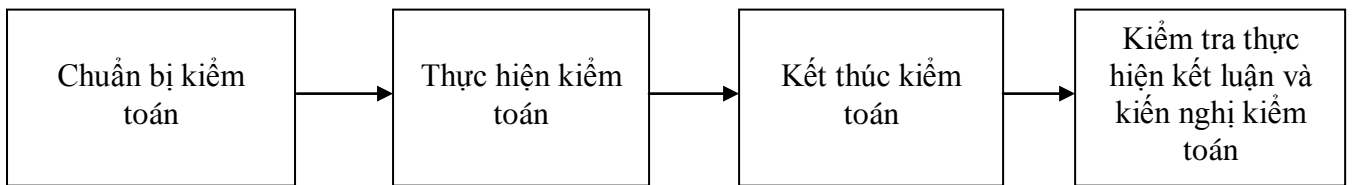
#### *1.3.5.2. Yếu tố thuộc về cơ quan KTNN*

##### *Thứ nhất, quy trình kiểm toán*

Trong thực tế hoạt động kiểm toán, các nhân tố thuộc chủ quan của cơ quan KTNN có ảnh hưởng quyết định đến chất lượng kiểm toán lại được thể hiện, vận dụng vào trong quy trình thực hiện cuộc kiểm toán.

Quy trình kiểm toán ngân sách Bộ, Ngành, cụ thể là quy trình kiểm toán các khoản chi NSNN là trình tự tiến hành các công việc của một cuộc kiểm toán, phù hợp với những chuẩn mực của KTNN và quá trình chi NSNN, được áp dụng chung cho các cuộc kiểm toán ngân sách Bộ, Ngành của KTNN

mà các đoàn kiểm toán và KTV nhà nước phải tuân thủ khi tiến hành kiểm toán, nhằm đảm bảo chất lượng và hiệu quả của hoạt động kiểm toán. Quy trình kiểm toán bao gồm 4 giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập BCKT, tổ chức kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của KTNN.



**Hình 2. Quy trình kiểm toán chi NSNN**

Tuy nhiên, quy trình kiểm toán quyết toán ngân sách Bộ, Ngành, trong đó có kiểm toán chi NSNN hiện nay mới chỉ là những bước chung nhất, chưa có quy định thống nhất và các hướng dẫn cụ thể, do vậy trong quá trình thực hiện kiểm toán không tránh khỏi những hạn chế nhất định, gây ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Như vậy, có thể thấy quy trình kiểm toán chính là một trong những nhân tố cơ bản ảnh hưởng đến chất lượng của hoạt động kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành. Để đạt được hiệu quả, nâng cao hơn nữa chất lượng của hoạt động kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành, trong quá trình thực hiện nhiệm vụ, KTNN phải có một hệ thống pháp lý cần thiết cho hoạt động kiểm toán, trong đó quy trình kiểm toán - trước hết là quy trình kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành với đầy đủ các giai đoạn thực hiện kiểm toán (trước, trong và sau) là vấn đề cần được đặc biệt chú trọng, nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng của hoạt động kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành trong những năm tới.

*Thứ hai, phương tiện hữu hình*

Phương tiện hữu hình thể hiện qua ngoại hình, trang phục của nhân viên phục vụ, các trang thiết bị hỗ trợ cho hoạt động kiểm toán. Các trang thiết bị hỗ trợ cho hoạt động kiểm toán là hệ thống máy tính và đặc biệt là các phần mềm hỗ trợ kiểm toán. Việc sử dụng phần mềm kiểm toán giúp cho quá trình kiểm toán được thực hiện được nhanh chóng và chính xác hơn, đảm bảo chất lượng dịch vụ hơn.

*Thứ ba, các quy định nghiệp vụ về hoạt động kiểm toán và quản lý hoạt động kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành*

Hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành nói riêng phải tuân thủ theo pháp luật và các quy định về nghiệp vụ kiểm toán như các chuẩn mực, quy trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán và các quy chế hoạt động của cơ quan KTNN. Các quy định này là hệ thống các quy chế hoạt động của cơ quan KTNN. Các quy định này là hệ thống các nguyên tắc, yêu cầu, quy định, chỉ dẫn nghiệp vụ kiểm toán, đồng thời cũng là căn cứ để kiểm soát chất lượng kiểm toán. Do vậy, nó có ảnh hưởng rất lớn tới chất lượng của hoạt động kiểm toán. Hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán, phương pháp kiểm toán, các quy chế hoạt động kiểm toán đầy đủ là cơ sở để tạo nề nếp trong quản lý cũng như thực hiện kiểm toán và kiểm soát hoạt động kiểm toán, bảo đảm chất lượng kiểm toán.

*Thứ tư, cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán chi ngân sách Bộ, Ngành*

Cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán có thể hiểu là các quy chế và thủ tục kiểm soát toàn bộ hoạt động của một cuộc kiểm toán ngân sách Bộ, Ngành, từ giai đoạn chuẩn bị kiểm toán đến các giai đoạn thực hiện kiểm toán, lập BCKT và tổ chức kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của KTNN.

Quy chế và thủ tục kiểm soát quy định trách nhiệm của các bộ phận, cá nhân có liên quan đến kiểm soát và cách thức, trình tự các bước công việc tiến hành kiểm soát trong tất cả các giai đoạn tiến hành cuộc kiểm toán, qua tất cả các bước quy trình kiểm toán. Quy chế và thủ tục kiểm soát thích hợp được ban hành và tổ chức thực hiện tốt sẽ là yếu tố quan trọng bảo đảm chất lượng hoạt động kiểm soát và chất lượng kiểm toán.

#### *1.3.5.3. Yếu tố khác*

Là những nhân tố bên ngoài (không thuộc về KTV hay cơ quan KTNN) tác động trực tiếp tới chất lượng thông tin kế toán trên BCTC, do đó có ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán.

**Tóm lại,** ở Chương I này, tác giả đã tổng hợp, nghiên cứu và đưa ra các cơ sở lý luận về khái niệm kiểm toán, vai trò của KTNN, về nội dung cùng với các nguyên tắc quản lý chi NSNN tại các Bộ, Ngành ... Qua đó làm cơ sở để đánh giá thực trạng và đưa ra các giải pháp hoàn thiện kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành của KTNN Việt Nam.

## **CHƯƠNG II: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CHI THUỜNG XUYÊN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN**

### **2.1. Tổng quan về Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn**

#### ***2.1.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động và quản lý của Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn***

Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn là cơ quan của Chính phủ, thực hiện chức năng quản lý nhà nước các ngành, lĩnh vực: Nông nghiệp, lâm nghiệp, diêm nghiệp, thủy sản, thủy lợi và phát triển nông thôn trong phạm vi cả nước; quản lý nhà nước các dịch vụ công trong các ngành, lĩnh vực thuộc phạm vi quản lý của Bộ.

Tổng số đơn vị dự toán của Bộ 321 đơn vị (đơn vị dự toán cấp II và cấp III trực thuộc: 88 đơn vị; đơn vị dự toán cấp III trực thuộc cấp II: 233 đơn vị), bao gồm:

- Các tổ chức giúp Bộ trưởng thực hiện chức năng quản lý nhà nước, gồm: Văn phòng Bộ; 07 Vụ chức năng; Thanh tra Bộ; 03 Tổng cục; 08 Cục.

- Các tổ chức sự nghiệp thuộc Bộ: 75 đơn vị, gồm: 38 Trường, 01 Bệnh viện, 11 đơn vị Khoa học, 02 đơn vị Báo, tạp chí và 23 đơn vị sự nghiệp khác.

Qua số liệu trên ta có thể thấy Bộ NN&PTNT là một Bộ có quy mô, cơ cấu tổ chức lớn, bao gồm các loại hình đơn vị: đơn vị hành chính (quản lý nhà nước), đơn vị sự nghiệp, các tổ chức nghiên cứu khoa học. Bộ có nhiều đơn vị dự toán cấp II, cấp III trực thuộc cấp II.

Với mỗi đơn vị lại có cơ chế quản lý tài chính khác nhau, cụ thể: các đơn vị hành chính thực hiện theo Nghị định số 130/2005/NĐ-CP ngày 17/10/2005 quy định chế độ tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan nhà nước; các đơn vị sự nghiệp thực hiện theo Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25/4/2006 quy định

quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập (được thay thế bởi Nghị định số 16/2015/NĐ-CP ngày 14/02/2015 quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập); các đơn vị, tổ chức nghiên cứu khoa học thực hiện theo Nghị định số 115/2005/NĐ-CP ngày 05/9/2005 quy định cơ chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm của tổ chức khoa học và công nghệ công lập.

Từ thực tế đó dẫn đến khi thực hiện kiểm toán tại từng loại hình đơn vị đòi hỏi việc xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán, áp dụng phương pháp kiểm toán phải linh hoạt, phù hợp với thực tế hoạt động của từng đơn vị.

### ***2.1.2. Nội dung và quy định quản lý chi thường xuyên NSNN tại Bộ NN&PTNT***

a) Công tác quản lý, chỉ đạo, điều hành: Bộ trưởng Bộ NN&PTNT đã ban hành Quyết định số 1707/QĐ-BNN-TC năm 2008 ban hành quy định về lập và giao dự toán Ngân sách nhà nước hàng năm cho các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp; Quyết định số 3833/QĐ-BNN-TC năm 2008 ban hành Quy định xét duyệt, thẩm định và thông báo quyết toán năm đối với các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, các tổ chức được giao sử dụng kinh phí ngân sách.

Ngoài hệ thống văn bản chỉ đạo điều hành ngân sách, quy định quản lý tài chính, tài sản, quản lý đầu tư xây dựng cơ bản hiện hành của Nhà nước, Bộ NN&PTNT đã ban hành một số văn bản nhằm cụ thể hoá các quy định của nhà nước.

Đơn vị dự toán cấp I phối hợp với các đơn vị chức năng trong việc xây dựng, tổng hợp và phân bổ kinh phí NSNN, chịu trách nhiệm kiểm tra, tổng hợp tình hình thực hiện ngân sách của các đơn vị cấp II, cấp III. Các Tổng cục, Cục, Vụ, Viện đã phối hợp chặt chẽ trong việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ quản lý và giám sát do Bộ trưởng phân công.



Thanh tra Bộ thực hiện quyền thanh tra các đơn vị trong phạm vi quản lý nhà nước của Bộ.

Hiện nay, Bộ chưa thành lập bộ phận riêng thực hiện công tác kiểm soát, kiểm toán nội bộ. Công tác kiểm tra, thanh tra về tài chính, ngân sách và đầu tư xây dựng cơ bản do 03 đơn vị chức năng thực hiện là Vụ Kế hoạch, Vụ Tài chính và Thanh tra Bộ.

- Vụ Tài chính: chủ trì phối hợp với các Cục, Vụ liên quan phân bổ số kiểm tra và thông báo số kiểm tra về dự toán thu, chi NSNN do Bộ Tài chính thông báo. Chủ trì, hướng dẫn, tổng hợp dự toán thu, chi NSNN nhà nước, giao dự toán thu, chi; hướng dẫn các đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc thực hiện đúng các quy định về xét duyệt, thẩm định và thông báo quyết toán năm; đồng thời tổng hợp, lập báo cáo quyết toán năm theo quy định.

- Vụ Kế hoạch: hướng dẫn, tổng hợp kế hoạch dự toán chi trợ giá, kinh phí nhiệm vụ điều tra cơ bản, thiết kế quy hoạch, xúc tiến đầu tư. Phối hợp với Vụ Tài chính lập phương án phân bổ dự toán tương ứng các nội dung trên.

- Thanh tra Bộ là cơ quan tham mưu giúp Bộ trưởng quản lý nhà nước về công tác thanh tra và giải quyết khiếu nại, tố cáo; thực hiện chức năng thanh tra hành chính và thanh tra chuyên ngành trong các lĩnh vực thuộc phạm vi quản lý nhà nước của Bộ. Thanh tra là đơn vị có tư cách pháp nhân, có con dấu và tài khoản riêng theo quy định của pháp luật.

Ngoài ra, Thủ trưởng các đơn vị hành chính sự nghiệp có trách nhiệm chỉ đạo và tổ chức thực hiện việc lập dự toán NSNN hàng năm của đơn vị mình theo đúng nội dung và tiến độ quy định. Các đơn vị dự toán cấp II có cấp III trực thuộc thực hiện phân giao dự toán cho đơn vị dự toán cấp III theo quy định.

Nhìn chung, hệ thống kiểm soát nội bộ của Bộ NN&PTNT hoạt động có hiệu quả; bộ máy kiểm soát nội bộ thường xuyên kiểm tra việc chấp hành

các quy định tại các quy chế, kịp thời điều chỉnh các nội dung chưa phù hợp với công tác quản lý và sử dụng kinh phí, tài sản. Ngoài ra, Bộ đã có nhiều văn bản điều hành, phân cấp quản lý ngân sách của ngành, nguồn thu, nhiệm vụ chi cho các đơn vị.

Công tác kế toán của các đơn vị dự toán chủ yếu được thực hiện trên phần mềm máy vi tính, do đó đã hạn chế được những sai sót, nhầm lẫn xảy ra trong việc tính toán;

- Thuận lợi, khó khăn của hệ thống kiểm soát nội bộ:

+ Thuận lợi: các cơ quan chuyên môn của Bộ đã được quy định rõ chức năng nhiệm vụ, trong quá trình thực hiện nhiệm vụ có phối hợp đồng thời kiểm soát lẫn nhau. Mặt khác các cơ chế quản lý tài chính, định mức chi tiêu của Nhà nước đã từng bước được hoàn thiện. Công tác kế toán của các đơn vị đã được thực hiện trên máy vi tính. Hàng năm, Vụ Tài chính và các đơn vị đã thực hiện đối chiếu số liệu và tổ chức duyệt quyết toán cho các đơn vị trực thuộc.

+ Khó khăn: Bộ NN&PTNT là Bộ quản lý đa ngành, đa lĩnh vực với nhiều đơn vị dự toán trực thuộc. Bộ được giao quản lý, sử dụng nguồn kinh phí lớn. Kinh phí cấp nhiều hoạt động chi mang tính đặc thù, hoạt động theo cơ chế tài chính khác nhau.

b) Một số nội dung chi thường xuyên NSNN chủ yếu tại Bộ NN&PTNT:

- Kinh phí Quản lý hành chính (Loại 460-463): Chi lương, các khoản đóng góp theo lương (BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn), chi công tác phí, văn phòng phẩm, kinh phí thực hiện nghiệp vụ chuyên môn... Các đơn vị thực hiện chi theo chế độ quy định hiện hành và quy chế chi tiêu nội bộ. Đối với kinh phí được Bộ phân bổ chưa đúng định mức cho Văn phòng Bộ, đơn vị đã thực hiện chi hoạt động thường xuyên, chi thu nhập tăng thêm cho cán bộ công chức, không có kinh phí chuyển năm sau.

- Kinh phí đào tạo (loại 490-501; 490-502...): thực hiện tại các trường đại học, cao đẳng, trường đào tạo nghề...

- Kinh phí sự nghiệp Khoa học và công nghệ (Loại 370-371): chỉ thực hiện các đề tài nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước, cấp Bộ, cấp cơ sở trong các lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản...

- Kinh phí sự nghiệp kinh tế (Loại 430-432): thực hiện các dự án, nhiệm vụ duy tu, bảo dưỡng đê điều; vệ sinh, mặt bằng; các dự án trong các lĩnh vực nông nghiệp, thủy sản...

- Kinh phí sự nghiệp môi trường (Loại 280-281): thực hiện các nhiệm vụ điều tra, quan trắc, phân tích mẫu về môi trường, đất đai, thủy sản...

- Kinh phí hoạt động dịch vụ nông nghiệp (Loại 010-014): thực hiện các nhiệm vụ trong lĩnh vực bảo vệ thực vật, thiên tai, dịch bệnh...

- Kinh phí sự nghiệp lâm nghiệp (Loại 010 – 017): thực hiện các nhiệm vụ về điều tra, quy hoạch rừng, hệ sinh thái...

## **2.2. Thực trạng kiểm toán chi thường xuyên NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn**

### **2.2.1. Một số kết quả đạt được**

#### *2.2.1.1. Chấp hành các quy định về nghiệp vụ của KTNN*

Công tác kiểm toán đã được tiến hành tương đối thuận lợi, số liệu được kiểm tra, xác nhận một cách tương đối đầy đủ và sát thực. KTV và đoàn kiểm toán đã tuân thủ nghiêm túc Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán, các chuẩn mực kiểm toán chung theo quy định của KTNN. Bên cạnh đó, mặc dù một số quy trình kiểm toán NSNN còn quy định chung chung đối với một số hoạt động như kiểm toán các quỹ ngoài ngân sách nhưng trong quá trình kiểm toán, các KTV đã vận dụng linh hoạt để đảm bảo tính toàn diện khi kiểm toán chi NSNN.

Mặc dù chỉ có cuộc kiểm toán quyết toán ngân sách Bộ nhưng KTNN đã vận dụng đúng và linh hoạt quy trình chung đến quy trình kiểm toán NSNN, quy trình kiểm toán đầu tư dự án, quy trình kiểm toán DNNN. Mỗi quy trình đã được vận dụng linh hoạt ở các mức độ khác nhau nhằm các mục đích khác nhau nhưng nhìn chung đều hướng vào việc kiểm toán xác nhận tính trung thực, hợp pháp của số liệu quyết toán NSNN.

*2.2.1.2. Nâng cao chất lượng hoạt động của đơn vị được kiểm toán, ngăn chặn kịp thời các nguy cơ về tham nhũng, xâm phạm các nguồn lực thuộc NSNN.*

- KTNN đã thực hiện kiểm tra một cách thường xuyên, liên tục việc chấp hành luật và các chế độ chính sách trong quá trình quản lý và chấp hành thu, chi của Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn. Qua kết quả kiểm toán, KTNN đưa ra các ý kiến đánh giá, nhận xét giúp các đơn vị sử dụng kinh phí đúng mục đích nhằm tiết kiệm các nguồn lực tài chính góp phần nâng cao hiệu quả và hiệu lực hoạt động của các cơ quan hành chính Nhà nước và các chương trình, dự án cải cách hành chính Nhà nước. Đồng thời hoạt động của KTNN cũng góp phần không nhỏ vào quá trình đấu tranh chống lãng phí, ngăn chặn các hành vi tiêu cực, tham nhũng, góp phần làm trong sạch bộ máy hành chính Nhà nước. Đây là một trong những nhiệm vụ quan trọng nhất mà KTNN với tính chất là công cụ quản lý vĩ mô của Nhà nước đã đạt được trong thời gian qua.

- Tham gia ý kiến với Quốc hội vào việc xây dựng và phân bổ dự toán NSNN hàng năm, giúp các đơn vị được kiểm toán quyết định và phân bổ dự toán thu, chi ngân sách với tình hình thực tế. Tuy KTNN trong thời gian qua chưa kiểm toán được dự toán NSNN hàng năm, nhưng đây là tiền đề để KTNN sẽ tiến hành tham gia kiểm toán dự toán NSNN hàng năm theo thông lệ quốc tế và phù hợp với vai trò của một Nhà nước pháp quyền XHCN khi được Nhà nước giao chức năng này cho KTNN.

- Thông qua kết quả kiểm toán BCTC và kiểm toán tuân thủ, KTNN đã loại ra khỏi quyết toán các khoản chi tiêu không đúng nội dung, vượt định mức của các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp... để thu hồi các khoản chi không đúng chế độ, quy định nộp NSNN. Đồng thời kiến nghị, đưa ra những ý kiến tư vấn với các đơn vị được kiểm toán khắc phục những tồn tại trong công tác quản lý và sử dụng ngân sách nhằm phát huy hiệu quả sử dụng NSNN, nâng cao chất lượng và hiệu lực hoạt động của các cơ quan hành chính Nhà nước. Tạo ra những quan hệ tài chính công lành mạnh và việc sử dụng tài chính công một cách có hiệu quả.

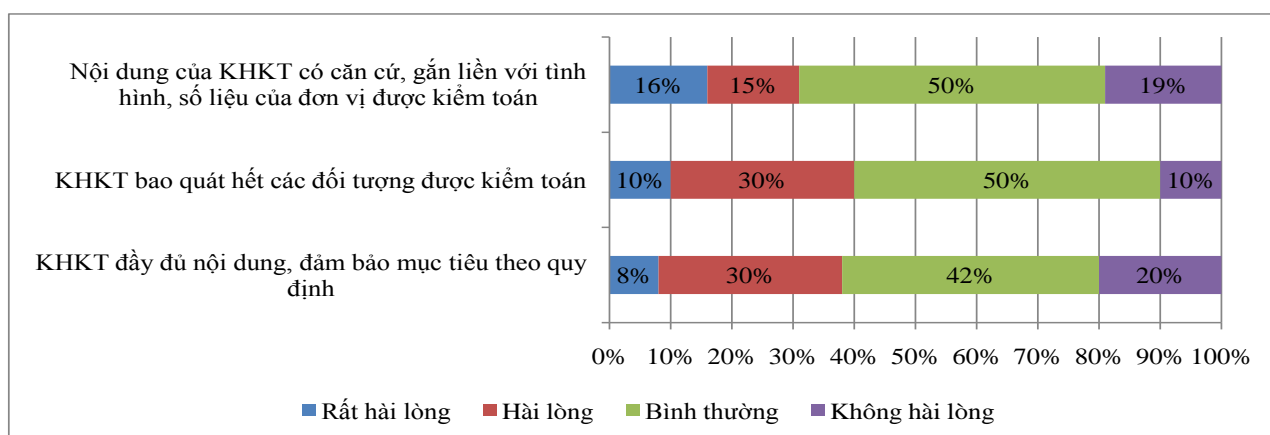
Thực hiện nhiệm vụ kiểm toán được giao, KTNN chuyên ngành II đã có những đóng góp nhất định vào kết quả kiểm toán lĩnh vực NSNN nói riêng và thành tích chung của ngành. BCKT ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn đã đánh giá thực trạng quản lý, điều hành và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước, chỉ ra những thiếu sót, tồn tại, trên cơ sở đó đưa ra những giải pháp, kiến nghị giúp Chính phủ, bộ và các đơn vị được kiểm toán khắc phục những yếu kém, bất cập, từng bước xác lập trật tự kỷ cương, đảm bảo công khai, minh bạch trong quản lý tài chính - ngân sách.

### **2.2.2. Những tồn tại, hạn chế**

Bên cạnh những kết quả tích cực đã đạt được, công tác kiểm toán chi NSNN còn bộc lộ nhiều hạn chế cần phải đổi mới, hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu và đòi hỏi của thực tiễn. Các giai đoạn, các bước thực hiện kiểm toán chi NSNN có mối liên quan chặt chẽ, nếu giai đoạn này thực hiện không tốt thì các giai đoạn tiếp theo sẽ rất khó khăn và không hiệu quả dẫn đến chất lượng kiểm toán không cao.

#### **2.2.2.1. Giai đoạn xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán**

##### **Bảng 1: Đánh giá về xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán**



( Nguồn: Tổng hợp từ nghiên cứu tác giả )

- Công tác khảo sát, thu thập thông tin tại đơn vị: hạn chế về phạm vi và số lượng đơn vị khảo sát nên các thông tin thu thập được thể hiện trong KHKT chưa đầy đủ, chưa sát thực tế, thiếu thông tin trọng yếu. Hiện nay, việc khảo sát chủ yếu thực hiện tại Vụ Tài chính mà chưa thu thập thông tin tại một số Vụ chức năng khác có liên quan và các đơn vị dự toán thuộc Bộ, chẳng hạn Vụ Tổ chức cán bộ, Vụ Quản lý doanh nghiệp, Văn phòng Bộ và các Tổng cục... dẫn đến lập kế hoạch chưa sát, còn mất thời gian trong khâu thực hiện kiểm toán để thu thập thêm thông tin. Qua phỏng vấn cho thấy chỉ có 16% ý kiến hài lòng về các thông tin liên quan đến tình hình, số liệu của đơn vị.

- Thời gian lập kế hoạch trước khi Bộ lập Báo cáo quyết toán ngân sách, do vậy thông tin cung cấp chưa chính xác, chưa đầy đủ và không kịp thời, công tác lập kế hoạch kiểm toán tổng quát còn bị động.

- Việc thu thập thông tin chưa khai thác hết dữ liệu, tài liệu của các lần kiểm toán trước. Đây là kho dữ liệu quan trọng và dễ khai thác, tuy nhiên hiện nay chưa tận dụng hết thông tin này.

- Hiện nay các đơn vị được lựa chọn kiểm toán chưa bao quát hết đối tượng được kiểm toán (toàn bộ các hoạt động liên quan đến ngân sách, tiền và tài sản của Bộ và các đơn vị trực thuộc); các đơn vị được lựa chọn kiểm toán

thường là các đơn vị có nguồn kinh phí NSNN cấp lớn, có hoạt động thu, chi sự nghiệp, sản xuất kinh doanh lớn.

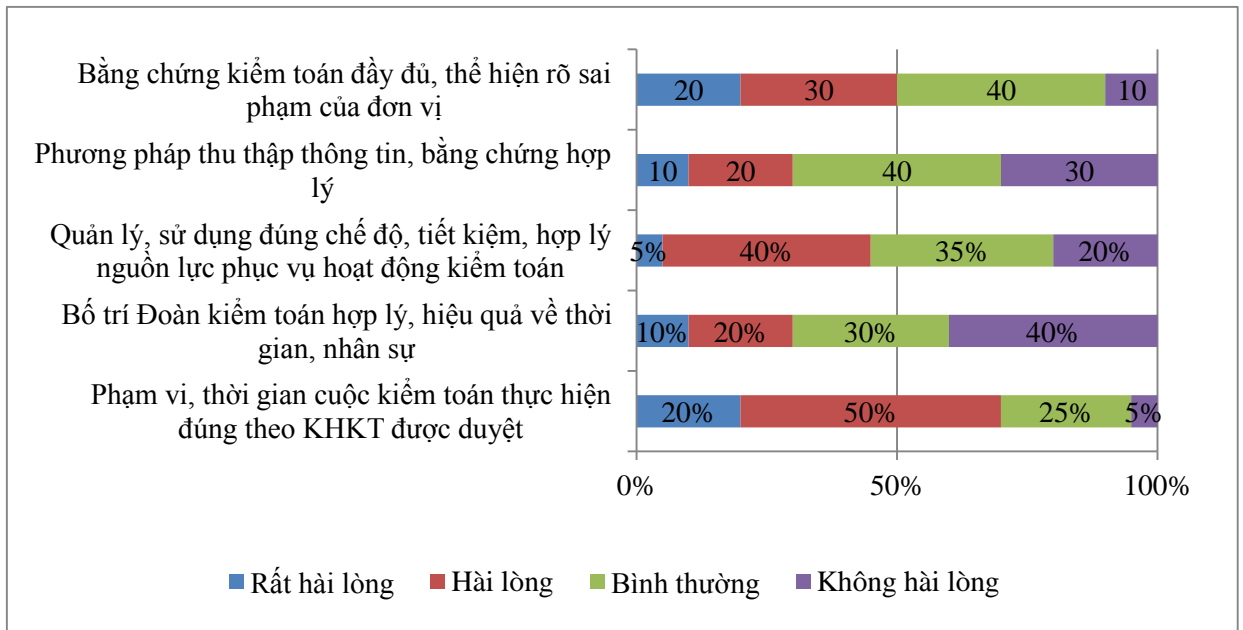
- Chất lượng kế hoạch kiểm toán chưa cao, nội dung chưa đầy đủ, xác định rủi ro kiểm toán, đánh giá trọng yếu kiểm toán một số trường hợp còn chung chung, dựa vào xét đoán mang tính cảm tính nghề nghiệp của KTV, chưa có đầy đủ cơ sở xác định nội dung trọng tâm kiểm toán và chọn mẫu đơn vị được kiểm toán.

Phân tích, đánh giá thông tin hiện nay thường chỉ thực hiện phân tích, đánh giá các chỉ tiêu tổng hợp về tình hình thu, chi ngân sách nhà nước (chủ yếu là phân tích tổng quát báo cáo quyết toán ngân sách Bộ hoặc số ước thực hiện) và đánh giá thuận lợi, khó khăn của hệ thống kiểm soát nội bộ; Đánh giá về hoạt động kiểm soát, kiểm tra, của các cơ quan ngoài Bộ.

- Tìm hiểu, thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán chủ yếu qua các văn bản quy phạm pháp luật, kết quả thanh tra, kiểm tra nội bộ; việc đánh giá tính chặt chẽ và hiệu quả của các thủ tục kiểm soát còn hạn chế, hầu như chưa có đánh giá ban đầu về vận hành của các thủ tục kiểm soát nội bộ tại đơn vị kiểm toán chi tiết.

#### *2.2.2.2. Giai đoạn thực hiện, áp dụng các phương pháp kiểm toán*

##### *a) Về tổ chức thực hiện KHKT*

**Bảng 2: Đánh giá tổ chức thực hiện, áp dụng phương pháp kiểm toán**

( Nguồn: Tổng hợp từ nghiên cứu tác giả )

- Vận dụng các phương pháp kiểm toán còn bị hạn chế nên kết quả kiểm toán chưa cao. Việc sử dụng phương pháp hỗ trợ như lấy ý kiến chuyên gia trong và ngoài ngành, thẩm định của các tổ chức có chuyên môn, xác nhận, đối chiếu với bên thứ ba chưa được sử dụng nhiều. Các thủ tục và hướng dẫn phương pháp kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả còn nhiều hạn chế.

- Chưa có quy định về sự phối hợp sử dụng các tư liệu, kết quả kiểm toán giữa các kiểm toán chuyên ngành, KTNN các khu vực và các đoàn kiểm toán với nhau để đảm bảo hoạt động kiểm toán có hiệu quả. Mặt khác trong nội bộ đoàn kiểm toán, các tổ kiểm toán chưa có sự trao đổi thông tin kịp thời để nhân rộng phát hiện kiểm toán hoặc các đoàn kiểm toán chưa mạnh dạn luân chuyển KTV có chuyên môn sâu giữa các tổ kiểm toán để phát huy thế mạnh của từng KTV, giảm thiểu rủi ro kiểm toán trong quá trình thực hiện kiểm toán tại Bộ và nâng cao chất lượng, hiệu quả kiểm toán.



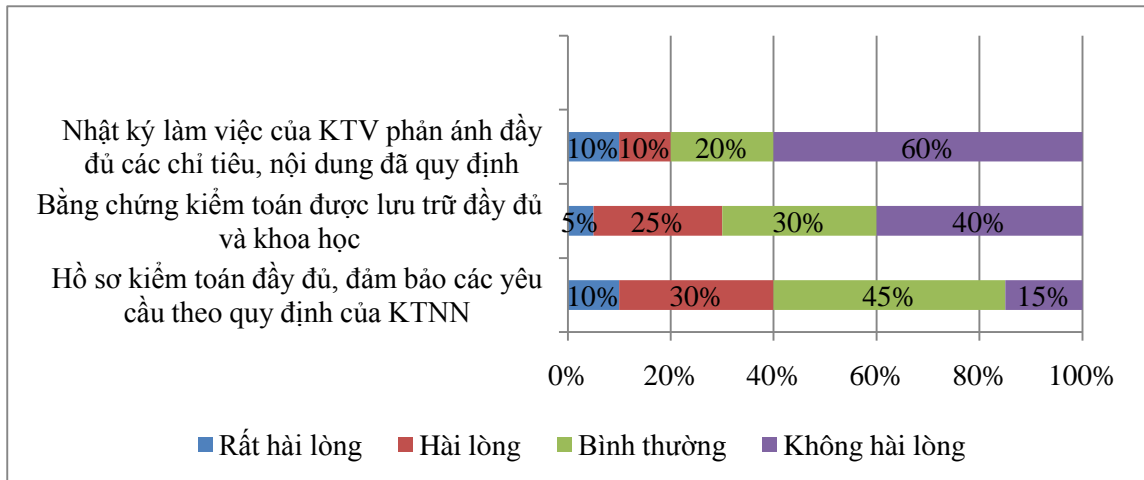
- Việc áp dụng công nghệ thông tin vào hoạt động kiểm toán còn hạn chế, như áp dụng phần mềm kiểm toán, khai thác dữ liệu qua mạng internet, kho dữ liệu nội bộ, các phần mềm công nghệ khác,...

- Bố trí thời gian giữa một số đơn vị được kiểm toán chưa hợp lý, chưa đủ để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

- Việc tổ chức đoàn kiểm toán còn tồn tại bất cập như: Vai trò của phó trưởng đoàn còn hạn chế, chỉ trợ giúp trưởng đoàn rất ít trong công tác chỉ đạo chuyên môn, chưa có các phó trưởng đoàn phụ trách từng lĩnh vực (như lĩnh vực chi thường xuyên, chi đầu tư và thu ngân sách) mà phó trưởng đoàn chủ yếu thực hiện vai trò, nhiệm vụ của Tổ trưởng Tổ kiểm toán. Công tác chỉ đạo một số nội dung chưa sát sao, thống nhất, chưa bao quát các kết quả, hoạt động của các Tổ kiểm toán. Một số trường hợp, công tác chỉ đạo chưa kịp thời ảnh hưởng đến tiến độ, chất lượng công việc.

- Về phương thức thực hiện kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT hiện nay mới chỉ thực hiện trực tiếp tại các đơn vị được kiểm toán mà chưa thực hiện kiểm toán tại trụ sở cơ quan kiểm toán (nghĩa là khi đó, các đơn vị được kiểm toán sẽ cung cấp hồ sơ, tài liệu phục vụ công tác kiểm toán cho các KTV ngay tại trụ sở của cơ quan KTNN và nhiệm vụ kiểm toán sẽ được thực hiện ngay tại trụ sở này) và thực hiện hậu kiểm toán (sau khi kết thúc niên độ ngân sách của Bộ). Với phương thức này dẫn đến chi phí cho các Tổ kiểm toán còn chưa tiết kiệm và hiệu quả do phải trang trải công tác phí và những chi phí khác phục vụ cho Đoàn kiểm toán khi triển khai kiểm toán tại Bộ NN&PTNT, một trong những Bộ có phạm vi rộng, quy mô lớn trải khắp các miền của đất nước (có 20% ý kiến không hài lòng về việc kinh phí cho các Đoàn kiểm toán chưa tiết kiệm).

b) Việc tuân thủ quy định về ghi chép, lưu trữ Hồ sơ kiểm toán

**Bảng 3: Đánh giá về hồ sơ kiểm toán**

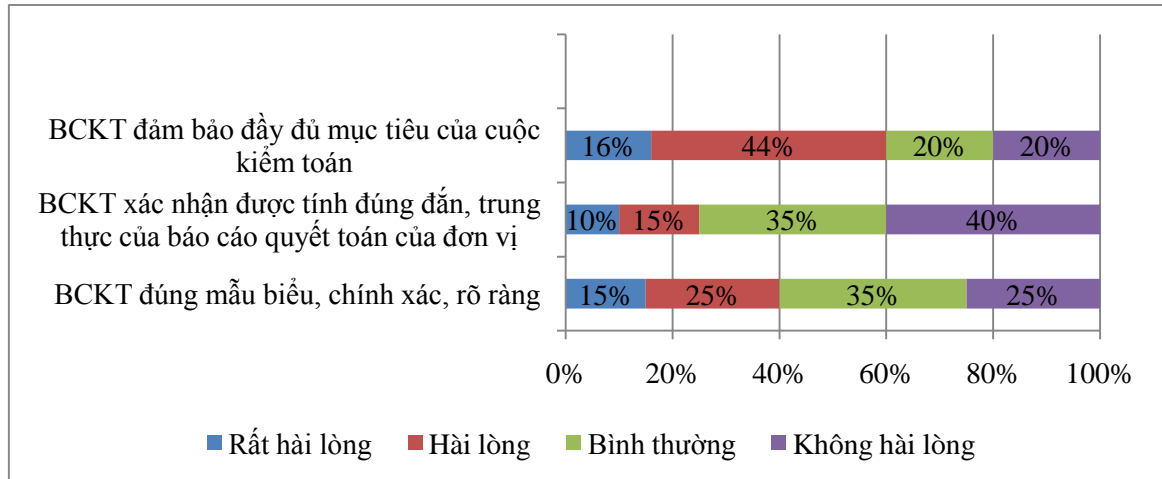
( Nguồn: Tổng hợp từ nghiên cứu tác giả )

- Xem xét hồ sơ của các cuộc kiểm toán cho thấy, việc ghi chép Nhật ký làm việc của nhiều KTV còn sơ sài, mang tính hình thức, chủ yếu là hoàn thiện sau khi kết thúc công việc kiểm toán và chưa đầy đủ các chỉ tiêu, nội dung đã quy định như: không ghi số liệu cụ thể tại mục phát hiện của KTV, trong khi đó KHKT chi tiết của tổ lại phân công rất cụ thể từng phần việc cho KTV. Một số tổ kiểm toán và KTV ghi chép nhật ký làm việc chưa nghiêm túc. Hầu hết nhật ký làm việc của các KTV chưa ghi đúng, đủ các thủ tục và phương pháp kiểm toán. Chính vì vậy, có đến 60% ý kiến không hài lòng về việc ghi chép Nhật ký làm việc của các KTV.

- Chưa tổ chức lưu trữ các tài liệu, bằng chứng kiểm toán (hồ sơ kiểm toán) một cách khoa học để thuận tiện trong việc tra cứu, khai thác và sử dụng thông tin về các đối tượng kiểm toán.

### 2.2.2.3. Giai đoạn kết thúc kiểm toán

**Bảng 4: Mức độ đánh giá về Báo cáo kiểm toán**



( Nguồn: Tổng hợp từ nghiên cứu tác giả )

Mặc dù tiến hành kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT song BCKT còn giới hạn trong phạm vi đánh giá, nhận xét và chỉ xác nhận số liệu tại các đơn vị trực tiếp được kiểm toán mà chưa có các phương pháp kiểm toán thích hợp nhằm đi đến xác nhận tính trung thực, hợp lý tình hình quyết ngân sách của Bộ. Đây là một hạn chế rất lớn trong việc xác nhận tình hình sử dụng ngân sách cũng như điều hành ngân sách của Bộ, Ngành và cần có những biện pháp nghiên cứu hoàn thiện để khắc phục hạn chế này (chỉ có 15% ý kiến hài lòng).

Mẫu BCKT còn trùng lặp giữa phần kết quả kiểm toán và phần kết luận và kiến nghị kiểm toán, có nội dung (phát hiện kiểm toán) được nhắc lại nhiều lần trong BCKT, gây tâm lý không tốt (sự phản cảm) của người đọc, nhất là đơn vị được kiểm toán. Do đó, có 25% ý kiến không hài lòng về hình thức, mẫu biểu của các BCKT đã được phát hành.

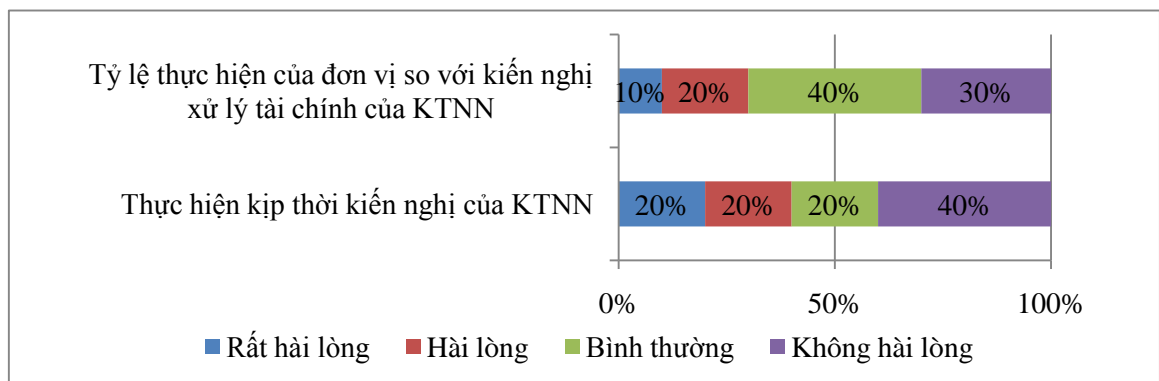
Thực trạng kết quả kiểm toán tại Bộ NN&PTNT hiện nay chưa đủ để xác nhận được tính đúng đắn, hợp pháp của Báo cáo quyết toán ngân sách. Nhiều BCKT không đưa ra được số liệu chính xác nên Bộ Tài chính không lấy số liệu của kiểm toán để tổng hợp Báo cáo quyết toán NSNN, kết quả

kiểm toán chủ yếu chỉ ra các khoản thu, chi không đúng chế độ để kiến nghị điều chỉnh, chưa xác định số liệu chính xác cho tổng thể quyết toán (số liệu quyết toán phù hợp theo ý kiến kiểm toán). Do đó cần đổi mới, hoàn thiện cách thức, phương pháp kiểm toán nhất là khâu kiểm toán tổng hợp và đối chiếu số liệu để có thể xác nhận được toàn bộ Báo cáo quyết toán ngân sách.

Định hướng và thực hiện kiểm toán tổng hợp, đối chiếu số liệu chưa đáp ứng được yêu cầu. Trình độ của đội ngũ KTV cũng nhiều hạn chế trong việc phân tích, đánh giá, tổng hợp các thông tin về đơn vị được kiểm toán; mẫu biểu hồ sơ kiểm toán còn chưa phù hợp, thiếu tính nhất quán. Chưa có các qui định rõ ràng về tài liệu kiểm toán, bằng chứng kiểm toán nên khó khăn cho việc thu thập và lưu trữ hồ sơ. BCKT cũng chưa đồng nhất về cách tiếp cận, đánh giá và còn có sự khác nhau về chất lượng viết báo cáo; chưa thống nhất các tiêu chí trong việc xác định cơ sở lựa chọn đơn vị thực hiện kiểm tra kết luận, kiến nghị kiểm toán trong toàn ngành.

#### 2.2.2.4. Việc thực hiện kiến nghị của KTNN

**Bảng 5: Đánh giá về thực hiện kiến nghị của KTNN**



( Nguồn: Tổng hợp từ nghiên cứu tác giả )

Việc thực hiện kết luận, kiến nghị trong BCKT của đơn vị được kiểm toán về cơ bản là nghiêm túc. Tuy nhiên, một số đơn vị được kiểm toán thực hiện chậm hoặc không thực hiện được một số kiến nghị kiểm toán, mà nguyên nhân là những kiến nghị kiểm toán không có tính khả thi, chưa sát

thực với thực tiễn hoạt động của đơn vị. Quá trình thực hiện kiểm tra kết luận và kiến nghị kiểm toán còn cho thấy một số bất cập như: chưa đưa ra trình tự, thủ tục về thông báo xử lý các kết quả kiểm tra hoặc biện pháp điều chỉnh thích hợp sau khi đã kết luận và phát hành báo cáo kiểm toán.

Đối với trường hợp các kiến nghị chưa phù hợp hoặc đơn vị được kiểm toán không thể thực hiện được vì nguyên nhân khách quan thì chưa có quy định cụ thể xử lý mà mới dừng lại ở việc ghi nhận thực trạng và tiếp tục kiến nghị đơn vị thực hiện, trong khi kiến nghị không có tính khả thi; chưa có chế tài xử lý hoặc có quy định cụ thể về trình tự, thủ tục chuyển hồ sơ cho các cơ quan có thẩm quyền đối với các trường hợp đơn vị được kiểm toán không thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán vì các nguyên nhân chủ quan.

Qua việc nghiên cứu các BCKT, Báo cáo soát xét chất lượng kiểm toán và tổng hợp ý kiến của các chuyên gia, tác giả nhận thấy rằng cơ bản quy trình và việc tuân thủ quy trình kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT trong giai đoạn 2009-2014 là khá tốt, tuy nhiên vẫn còn những hạn chế trong khâu chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, kết thúc kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán. Những tồn tại, hạn chế này đã ảnh hưởng ít nhiều tới chất lượng hoạt động kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT.

### ***2.2.3. Nguyên nhân tồn tại, hạn chế***

- Mặc dù đã đạt được những kết quả nhất định nhưng cơ cấu, tổ chức của KTNN vẫn đang trong quá trình hoàn thiện, số lượng, chất lượng đội ngũ cán bộ, công chức chưa thực sự tương xứng với chức năng, nhiệm vụ được giao. Điều kiện làm việc của KTV chưa đảm bảo đầy đủ và thường xuyên nhất là trong môi trường công nghệ thông tin phát triển nhanh, giao dịch điện tử phổ biến, nhu cầu khai thác thông tin cao và yêu cầu bảo mật thông tin càng chặt chẽ.

- Hệ thống luật pháp, chính sách hiện nay chưa đầy đủ, chặt chẽ, chưa đồng bộ giữa các ngành, lĩnh vực và thường xuyên thay đổi, ảnh hưởng rất lớn đến hoạt động kiểm toán. Cơ chế quản lý tài chính thay đổi dẫn tới hoạt động kiểm toán cũng phải thay đổi cho phù hợp, trong khi đó quy trình kiểm toán không thể điều chỉnh ngay lập tức, mà cần phải có một thời gian nhất định để nghiên cứu, đúc rút kinh nghiệm thực tế để điều chỉnh bổ sung phù hợp với sự thay đổi của cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước. Do vậy, sẽ gây áp lực phải thay đổi Quy trình khi chính sách, cơ chế tài chính áp dụng cho các loại hình đơn vị đó thay đổi.

- Việc khảo sát, thu thập thông tin về hoạt động của đơn vị còn mang nặng tính hình thức, chưa thực sự khoa học và hiệu quả. Chưa chú ý đến chất lượng tại khâu lập KHKT nên việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, trọng yếu và rủi ro kiểm toán còn mang tính lý thuyết và kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước mà chưa thu thập một cách đầy đủ và thích hợp các bằng chứng kiểm toán, làm cơ sở xác định các nội dung, phạm vi, đơn vị được kiểm toán và lịch trình kiểm toán phù hợp với đặc thù Bộ, Ngành.

- Việc soát xét KHKT của các vụ chức năng (thẩm định kế hoạch kiểm toán cấp ngành) cũng có những hạn chế nhất định. Việc thẩm định chủ yếu là xem xét, đối chiếu với các mục tiêu, nội dung kiểm toán đã hướng dẫn mà chưa quan tâm đúng mức đến các cơ sở dẫn liệu khác của các Bộ, Ngành; chưa xem xét mối quan hệ giữa việc thu thập bằng chứng kiểm toán với mục tiêu kiểm toán đoàn kiểm toán đặt ra.

- Thực hiện Luật KTNN, từ năm 2006, KTNN đã tham gia thảo luận về dự toán NSNN. Tuy nhiên, KTNN chưa tham gia đầy đủ vào công tác thẩm tra dự toán NSNN hàng năm, chưa thực hiện đánh giá một cách độc lập về dự toán NSNN. Để thẩm định dự toán một cách có hiệu quả, cần phải có một cơ quan độc lập, có nghiệp vụ chuyên môn cao đánh giá toàn bộ diễn biến của

quá trình lập dự toán, cơ quan đó phải được bảo đảm tính độc lập trong quá trình đánh giá dự toán.

- Quy trình chưa quy định cụ thể các vấn đề như các yếu tố môi trường kiểm soát cần nghiên cứu, tài liệu cần thu thập, phương pháp, trình tự tiến hành, công cụ để thực hiện và tiêu chuẩn để đánh giá đối với từng loại hình đơn vị khi kiểm toán chi tiết, chẳng hạn đơn vị hành chính nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập, đơn vị sản xuất kinh doanh, đơn vị nghiên cứu khoa học...

- Tiêu chí kiểm toán của kiểm toán hoạt động của cuộc kiểm toán chưa được định hình, thiết lập ngay từ khi lập kế hoạch kiểm toán để định hướng và chắc chắn rằng sẽ thu thập được thông tin, bằng chứng kiểm toán nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực. Khâu khảo sát, thu thập thông tin chưa đủ dài và chưa thực sự bảo đảm chất lượng để có đủ căn cứ thiết lập các tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực. Quy trình kiểm toán không nêu rõ các tiêu chí kiểm toán và cách thiết lập tiêu chí kiểm toán; đặc biệt Kế hoạch kiểm toán năm và KHKT của các cuộc kiểm toán chỉ đề cập đến nội dung đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực nhưng chưa có các tiêu chí kiểm toán cụ thể hay hướng dẫn việc thiết lập các tiêu chí cũng như việc sử dụng các tiêu chí kiểm toán để tiến hành kiểm toán.

- Quy định của KTNN về kiểm toán và kiểm soát chất lượng kiểm toán thiếu tính hướng dẫn:

+ Nhật ký của KTV: Mẫu nhật ký KTV chỉ quy định ghi nội dung kiểm toán và kết quả. Quy định này chưa nói rõ kết quả kiểm toán có bao gồm các nhận xét, đánh giá của KTV hay không. Do vậy nhiều Nhật ký KTV bỏ trống cột kết quả do không phát hiện số liệu chênh lệch. Đặc biệt mẫu Nhật ký hiện nay chưa quy định phải ghi đầy đủ mục tiêu, thủ tục, phương pháp kiểm toán là những nội dung cơ bản của hoạt động kiểm toán, làm căn cứ cho việc kiểm

soát chất lượng kiểm toán, đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực, quy trình, KHKT và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán. Điều này một phần do chưa có hướng dẫn ghi chép, yêu cầu KHKT phải phản ánh chi tiết đầy đủ các nội dung kiểm toán, đặc biệt phải xác định rõ mục tiêu kiểm toán cụ thể của từng nội dung kiểm toán.

+ Về hướng dẫn nghiệp vụ kiểm soát: KTNN chưa có hướng dẫn cụ thể về những vấn đề cơ của hoạt động kiểm soát, như nội dung kiểm soát, mục tiêu kiểm soát của các nội dung kiểm soát, phương pháp, thủ tục kiểm soát. Do vậy việc thực hiện kiểm soát của Tổ trưởng tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán đối với việc ghi chép hồ sơ của các KTV chưa đầy đủ và chưa thống nhất theo quy định.

- Đối với một số cuộc kiểm toán thì tham vọng để đánh giá toàn bộ tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực quá lớn trong khi xét cả về lý luận và thực tiễn một cuộc kiểm toán cụ thể không nhất thiết phải tìm cách đạt được tất cả các mục tiêu nghĩa là không nhất thiết phải cố gắng bằng mọi cách để kết luận về cả tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực và hiệu năng của bộ máy quản lý. Việc ưu tiên mục tiêu nào còn tùy thuộc vào nội dung được quan tâm của từng cuộc kiểm toán, tùy thuộc yêu cầu của các nhà quản lý trong từng giai đoạn cũng như năng lực, trình độ của KTV và quan trọng là xác định và thiết lập được các tiêu chí để đánh giá. Mặc dù, giá trị cuộc kiểm toán có thể bị hạn chế khi xem xét riêng từng khía cạnh của các mục tiêu tuy nhiên việc tập trung cho một mục tiêu, xây dựng được các tiêu chí đánh giá phù hợp nhiều khi vẫn hiệu quả hơn là tiến hành dàn trải nhưng không có mục tiêu nào được kết luận thỏa đáng do không thiết lập đủ tiêu chí đánh giá và thu thập được đầy đủ thông tin, bằng chứng kiểm toán.



## **KẾT LUẬN**

Qua các số liệu, phân tích trên đây cho thấy cơ bản công tác kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT được thực hiện khá tốt, tuy nhiên vẫn còn những hạn chế trong khâu xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi, áp dụng các phương pháp và quy trình kiểm toán. Những tồn tại, hạn chế này đã ảnh hưởng ít nhiều tới chất lượng hoạt động kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT trong thời gian vừa qua.

**CHƯƠNG III: HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH  
NHÀ NƯỚC TẠI BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN  
DO KTNN THỰC HIỆN**

**3.1. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn**

**3.1.1 Hoàn thiện công tác xác định mục tiêu, phạm vi, nội dung kiểm toán**

**3.1.1.1. Nâng cao chất lượng khâu khảo sát, thu thập thông tin**

Chú trọng đến công tác khảo sát, lập KHKT là rất cần thiết đối với một cuộc kiểm toán. Một KHKT đầy đủ thông tin, xác định rõ ràng mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán, có thông tin đầy đủ về tình hình sử dụng kinh phí và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị sẽ giúp cho các KTV dễ dàng, thuận tiện hơn trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, hạn chế được rủi ro, nâng cao chất lượng kiểm toán.

Mục tiêu kiểm toán của cuộc kiểm toán căn cứ vào mục tiêu tổng quát đã được quy định trong các hướng dẫn của KTNN và cụ thể hoá đối với cuộc kiểm toán NSNN tại Bộ NN&PTNT. Từ những phân tích ở trên, cuộc kiểm toán NSNN tại Bộ NN&PTNT nên kết hợp cả ba loại hình là loại hình kiểm toán là kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

Khảo sát và thu thập đầy đủ các thông tin về hoạt động của đơn vị kiểm toán sẽ giúp cho KTV và Tổ kiểm toán có được sự nhận biết đầy đủ, toàn diện về đơn vị để đưa ra định hướng cho công việc kiểm toán được sát thực, phù hợp và hiệu quả.

Hiện nay, tại KTNN chuyên ngành II, thời điểm khảo sát, thu thập thông tin thực tế thường được thực hiện vào giữa các đợt kiểm toán, cụ thể khoảng tháng 2 đối với cuộc kiểm toán đợt I, tháng 5, 6 đối với cuộc kiểm toán đợt II, và từ tháng 7 đến tháng 9 đối với cuộc kiểm toán đợt III. Tại thời điểm khảo sát đối với các cuộc kiểm toán đợt I và đợt II, Bộ chưa lập xong

Báo cáo quyết toán, do đó số liệu tài chính cơ bản chưa được thẩm tra, việc thu thập thông tin, số liệu gặp khó khăn.

Do vậy, cần thay đổi cách thức tổ chức và phương pháp thu thập, tổng hợp số liệu, báo cáo để có thể đáp ứng yêu cầu lập kế hoạch kịp thời, số liệu đầy đủ và sát thực nhất. Có thể không cần chờ số liệu báo cáo của Bộ, mà song song với việc gửi đề cương khảo sát cho đơn vị trước khi tiến hành khảo sát, yêu cầu tổng hợp số liệu báo cáo, thì tại KTNN cũng tổ chức thu thập, tổng hợp số liệu trên cơ sở các BCTC của các đơn vị dự toán thuộc Bộ, để đảm bảo không bị động và có thể cung cấp thông tin cho Kiểm toán trưởng, cho Trưởng đoàn khi cần thiết. Trên cơ sở tổng hợp tình hình, số liệu BCTC các đơn vị dự toán cũng có thể có kết quả phân tích sơ bộ về tình hình tài chính các đơn vị dự toán, làm cơ sở cho việc chọn mẫu đơn vị kiểm toán sau này.

Thời gian lập kế hoạch kiểm toán theo ngày làm việc thực tế là rất ít, thường được thực hiện giữa các đợt kiểm toán và thời gian thẩm định, xét duyệt KHKT cũng chiếm phần lớn.

Do vậy, cần tăng lượng thời gian khảo sát, thu thập thông tin để đảm bảo thông tin được thu thập đầy đủ, chính xác phục vụ công tác lập kế hoạch được tốt hơn, tiết kiệm thời gian trong quá trình thực hiện kiểm toán đồng thời nâng cao hiệu quả của bước thực hiện kiểm toán, đây cũng chính là một trong những giải pháp quan trọng nhằm nâng cao chất lượng công tác lập kế hoạch kiểm toán.

Cần quy định khung thời gian tối thiểu từ lúc khảo sát thông tin đến kết thúc lập kế hoạch đảm bảo đủ dài và bắt buộc phân tích kỹ, đầy đủ các thông tin thu thập, nâng cao chất lượng công tác lập KHKT.

Trong Công văn yêu cầu cung cấp tài liệu cần ghi rõ thời hạn cung cấp tài liệu và kèm theo danh mục tài liệu và trách nhiệm của đơn vị cung cấp theo quy định của Luật Kiểm toán Nhà nước.

Cần mở rộng đơn vị cần khảo sát, thu thập thông tin gồm: Vụ Kế hoạch, Vụ Khoa học, Công nghệ và Môi trường, Vụ Tài chính, Vụ Hợp tác quốc tế, Vụ Pháp chế, Vụ Tổ chức cán bộ, Vụ Quản lý doanh nghiệp và các đơn vị có liên quan khác. Qua phân tích số liệu tổng hợp của Bộ, nếu cần thiết có thể khảo sát thêm tại một số đơn vị dự toán cấp II (cơ quan quản lý, sử dụng ngân sách).

Một số phương pháp thu thập, khảo sát thông tin cần chú ý:

- Thu thập, tập hợp các văn bản tài liệu về tình hình hoạt động của đơn vị qua phỏng vấn, trao đổi và quan sát, đề nghị cung cấp tài liệu.

- KTNN cũng như KTNN chuyên ngành cần có quy chế lưu trữ, khai thác hồ sơ tài liệu và giao nhiệm vụ theo dõi, chuyên quản các bộ cho các phòng nghiệp vụ.

Thu thập hồ sơ tài liệu từ kho dữ liệu nội bộ KTNN và các đơn vị trực thuộc KTNN qua các cuộc kiểm toán trước, qua các tài liệu văn bản đã được gửi cho KTNN theo quy định có liên quan đến công tác quản lý, sử dụng NSNN của Bộ. Hiện nay, nguồn dữ liệu này thường không được tập hợp, lưu trữ một cách đầy đủ, tập trung và chỉ lưu các sản phẩm của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán và hồ sơ mẫu biểu theo quy định mà chưa quy định lưu trữ các tài liệu thu thập được qua các đợt khảo sát, lập kế hoạch trước. Dẫn đến có tài liệu mà đơn vị được kiểm toán đã từng cung cấp (nếu vẫn còn hiệu lực văn bản), phải mất thời gian chờ cung cấp, trong khi nếu khai thác tài liệu sẵn có thì sẽ rút ngắn được thời gian chuẩn bị kiểm toán.

- Thu thập, tổng hợp các thông tin thu thập được trong quá trình khảo sát thực tế tại Bộ và một số đơn vị dự toán trực thuộc. Ngoài ra, cần thu thập các thông tin có thể tác động đến quản lý, điều hành và thu chi ngân sách của đơn vị thông qua các phương tiện thông tin như internet, báo, đài, đơn thư phản ánh.

### 3.1.1.2. Lập KHKT của cuộc kiểm toán

- Nội dung kiểm toán chi NSNN cần được thực hiện theo quy định của Luật KTNN căn cứ vào mục tiêu kiểm toán, phù hợp với đặc thù của cuộc kiểm toán đã được xác định, căn cứ vào đánh giá rủi ro kiểm toán, quy mô thu, chi hoặc những hoạt động quan trọng phục vụ cho phát triển kinh tế - xã hội trong từng thời kỳ của bộ.

- Lựa chọn đơn vị được kiểm toán, đối chiếu : đơn vị dự toán cấp I, cấp II, cấp III và các đơn vị dự kiến đối chiếu như: các Vụ chức năng, các đơn vị dự toán cấp II như các Tổng cục, Cục... hay đối chiếu tại các đơn vị dự toán cấp III nếu cần thiết, dựa trên mức độ rủi ro kiểm toán đã dự kiến và yêu cầu quản lý để chọn mẫu kiểm tra. Do cuộc kiểm toán liên quan đến rất nhiều đối tượng và trên diện rộng nên việc lựa chọn đối tượng kiểm tra, đối chiếu cho cuộc kiểm toán rất quan trọng, ảnh hưởng đến thời gian, chi phí và chất lượng của cuộc kiểm toán.

### 3.1.1.3. Lập KHKT chi tiết

KHKT và mục tiêu kế hoạch kiểm toán phải tuân thủ và đầy đủ các nội dung theo quy định của Luật KTNN, Quy trình kiểm toán của KTNN, đồng thời căn cứ kết quả khảo sát, thu thập thông tin, đánh giá thông tin để xác định thêm các nội dung kiểm toán phù hợp với đặc điểm của đơn vị. Kế hoạch kiểm toán chi tiết đối với chi thường xuyên NSNN được lập khi thực hiện kiểm toán các đơn vị dự toán cấp III.

Mục tiêu kiểm toán: Đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong lập, chấp hành và quyết toán ngân sách của đơn vị, việc tuân thủ các quy định trong quản lý chi thường xuyên NSNN; đánh giá tính trung thực, khách quan của BCTC; đánh giá tính kinh tế, hiệu quả của việc quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại đơn vị.

Một số nội dung cần lưu ý khi lập KHKT chi tiết:

- Xác định phương pháp kiểm toán: phương pháp kiểm toán tuân thủ và kiểm toán cơ bản

- Kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp: phương pháp đối chiếu, phương pháp cân đối, phương pháp kiểm kê, phương pháp phân tích, phương pháp chọn mẫu,...

- Xác định đơn vị thứ ba cần đối chiếu (nếu cần thiết): lý do chọn, thời gian, nội dung, phạm vi đối chiếu.

- Bố trí, phân công nhiệm vụ cụ thể cho KTV: phù hợp và phát huy được trình độ chuyên môn, năng lực và đảm bảo nguyên tắc độc lập khách quan. Hiện nay, còn tình trạng phân công nhiệm vụ cho KTV còn chồng chéo, trùng lặp dẫn đến lãng phí thời gian, khó khăn trong việc cung cấp tài liệu và khó kiểm soát trong quá trình thực hiện kiểm toán, như: phân công 02 KTV cùng thực hiện một nhiệm vụ hoặc thực hiện nhiệm vụ không thống nhất.

KHKT chi tiết phải được trưởng đoàn phê duyệt và nếu có sự thay đổi phải có ý kiến bằng văn bản của trưởng đoàn theo quy định.

Quy trình cần quy định rõ thời hạn nộp KHKT chi tiết cho trưởng đoàn và các đơn vị chức năng có liên quan để kiểm soát và có chỉ đạo kịp thời. Đồng thời thông báo với đơn vị được kiểm toán, các bộ phận phòng ban có liên quan để có kế hoạch chuẩn bị, cung cấp tài liệu và bố trí thời gian làm việc, hạn chế ảnh hưởng đến nhiệm vụ thường xuyên.

### ***3.1.2. Hoàn thiện giai đoạn áp dụng phương pháp, thực hiện kiểm toán***

#### ***3.1.2.1. Đổi mới phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán***

Trong giai đoạn trước mắt tập trung kiểm toán tuân thủ và kiểm toán BCTC để xác nhận kinh phí đã sử dụng có gắn kết với kết quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Dần dần theo lộ trình phát triển phải đẩy mạnh việc đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực trong việc sử dụng ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước.

Tăng cường sự phối hợp, trao đổi thông tin khi kiểm toán các lĩnh vực (chi thường xuyên, chi chương trình mục tiêu quốc gia, chi thực hiện đề tài dự án...), để kiểm toán có hiệu quả kinh phí chương trình mục tiêu quốc gia (cả chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển); vốn sự nghiệp có tính chất đầu tư, chi từ nguồn thu bổ sung kinh phí hoạt động, việc cân đối nguồn thu với việc giao tự chủ, giao kinh phí bảo đảm chi phí hoạt động thường xuyên...

Tăng cường thời gian, nhân lực kiểm toán tổng hợp. Kiểm toán tổng hợp phải xây dựng kế hoạch chi tiết cụ thể, đầy đủ mục tiêu, nội dung kiểm toán; thời gian kiểm toán tổng hợp phải đủ để kiểm toán hết các nội dung và lường trước yếu tố khách quan làm chậm tiến độ vì kiểm toán tổng hợp tiến hành tại các cơ quan tài chính tổng hợp nên hồ sơ tài liệu để kiểm toán thường lưu trữ tại từng chuyên viên phụ trách từng công việc, việc thu thập mất thời gian và dễ chậm tiến độ do liên quan đến nhiều đầu mối. Đồng thời phải có một lãnh đạo đoàn am hiểu các lĩnh vực kiểm toán để khâu nối hoạt động kiểm toán; KTV của các tổ kiểm toán phải là những người có kinh nghiệm và tâm huyết, yêu nghề có như vậy mới bảo đảm chất lượng cho kết quả kiểm toán.

Tổ chức kiểm toán thường xuyên đối với Bộ NN&PTNT do quy mô NSNN được giao cho Bộ quản lý, sử dụng lớn. Trước mắt chưa đủ điều kiện để tiến hành kiểm toán toàn diện Báo cáo quyết toán ngân sách Bộ một cách thường niên thì một năm kiểm toán trên diện rộng, một năm lựa chọn một số chuyên đề để kiểm toán. Mở rộng việc chọn mẫu khi kiểm toán ngân sách Bộ để xác nhận Báo cáo quyết toán. Tăng cường kiểm toán chuyên đề cả về số lượng và chất lượng để kiểm toán chuyên sâu các lĩnh vực trọng tâm của ngân sách Bộ.

Tăng cường công tác đối chiếu việc tổng hợp số liệu từ các đơn vị trực thuộc khi lập Báo cáo quyết toán ngân sách Bộ, đối chiếu giữa các bảng biểu quyết toán và các hồ sơ tài liệu làm căn cứ lập quyết toán, đối chiếu với các

thông báo duyệt quyết toán, biên bản kiểm tra tài chính, ngân sách, biên bản kiểm tra thực hiện nghĩa vụ thu, nộp ngân sách có liên quan. Việc đối chiếu số liệu phải được tiến hành cả ở đơn vị thuộc, trực thuộc và cả khi kiểm toán tại cấp Bộ; trong trường hợp cần thiết phải mở rộng việc đối chiếu ra các đơn vị bên ngoài có liên quan để xác định tính chính xác, có thực của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh hoặc thu thập đầy đủ hồ sơ tài liệu, bằng chứng kiểm toán để phục vụ cho nhận xét, kết luận và kiến nghị.

Tổ chức kiểm toán hợp lý để xác định rõ trách nhiệm, cá nhân về các sai phạm. Ngoài việc phát hiện các sai sót, tồn tại để kiến nghị tăng thu, giảm chi, điều chỉnh quyết toán cần phải kiểm toán để xác định rõ trách nhiệm của cá nhân và tập thể để kiến nghị xử lý theo đúng qui định của pháp luật, bảo đảm sự nghiêm minh của pháp luật về ngân sách và Luật phòng chống tham nhũng, Luật thực hành tiết kiệm, chống lãng phí.

### *3.1.2.2. Đổi mới cách thức tổ chức đoàn, tổ kiểm toán*

Thực hiện đầy đủ các qui định về Quy chế Tổ chức và hoạt động Đoàn kiểm toán của KTNN khi tổ chức và kiểm soát hoạt động đoàn, tổ kiểm toán và KTV. Xác định rõ trách nhiệm của từng thành viên trong đoàn kiểm toán đối với từng nội dung công việc được phân công nhất là công tác kiểm toán tổng hợp và tổng hợp số liệu, soạn thảo BCKT.

Nâng cao vai trò, trách nhiệm của Trưởng đoàn, Phó trưởng đoàn, Tổ trưởng tổ kiểm toán. Lựa chọn KTV có đầy đủ năng lực, phẩm chất vào các vị trí đó. Tăng cường vai trò lãnh đạo, chỉ đạo của Trưởng đoàn kiểm toán trong việc quản lý hoạt động của đoàn kiểm toán từ khâu lập kế hoạch, đến tổ chức thực hiện kiểm toán (duyệt KHKT chi tiết; chỉ đạo hoạt động của các tổ kiểm toán; duyệt dự thảo biên bản kiểm toán; tổ chức kết luận, kiến nghị; chỉ đạo công tác kiểm toán tổng hợp và lập BCKT). Phân công nhiệm vụ cho Phó trưởng đoàn kiểm toán gắn với nhiệm vụ chuyên môn theo lĩnh vực kiểm toán



được phân công phụ trách; nâng cao vai trò, trách nhiệm của Phó trưởng đoàn theo lĩnh vực kiểm toán được phân công.

Tổ chức kiểm soát hoạt động của đoàn, tổ chức kiểm toán: Duy trì thông tin thường xuyên giữa các tổ thông qua đầu mối là lãnh đạo đoàn kiểm toán để thống nhất phương pháp kiểm toán, đối tượng nội dung, cách thức thu thập bằng chứng kiểm toán; đánh giá, nhận xét kết luận, kiến nghị. Tránh tình trạng không có sự đồng nhất về đánh giá, nhận xét, kết luận, kiến nghị giữa các đơn vị có cùng mô hình hoạt động, cách thức quản lý hoặc có những sai phạm giống nhau nhưng không được phát hiện hoặc kết luận, kiến nghị không giống nhau.

### *3.1.2.3. Tăng cường công tác kiểm tra, soát xét của các Vụ tham mưu (Vụ Pháp chế, Vụ Chế độ và kiểm soát chất lượng kiểm toán)*

Trong thời gian qua, công tác kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán của KTNN còn một số hạn chế đã nêu, như: kiểm soát tại khâu lập KHKT còn chưa có hiệu quả, chưa quan tâm đến các cơ sở dẫn liệu của Bộ ... Do đó, trong thời gian tới, cần phải tăng cường hơn nữa việc kiểm soát chất lượng kiểm toán từ khâu lập KHKT, thực hiện kiểm toán đến kết thúc kiểm toán. Công tác này phải đảm bảo chất lượng và thực hiện đầy đủ theo các nội dung sau: kiểm tra đạo đức hành nghề của KTV; kiểm tra kỹ năng và trình độ nghiệp vụ của KTV; kiểm tra quy chế giao việc; kiểm tra quy chế hướng dẫn và giám sát; kiểm tra việc thực hiện qui trình kiểm toán, gồm: kiểm tra việc lập và thực hiện KHKT; kiểm tra đánh giá về kết quả nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán; kiểm tra việc áp dụng các phương pháp chọn mẫu; kiểm tra việc áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán và thủ tục kiểm toán; kiểm tra, soát xét các tài liệu dẫn chứng về các bằng chứng kiểm toán; kiểm tra, soát xét về chất lượng dự thảo biên bản, BCKT, kiểm tra việc tuân thủ chuẩn mực kiểm toán và qui trình lập

biên bản, BCKT; kiểm tra hồ sơ kiểm toán. Có thể áp dụng các phương pháp kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán sau:

(1) *Phương pháp kiểm tra*: Là việc KTV tiến hành xem xét việc tuân thủ pháp luật, Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn kiểm toán đến việc thực hiện Quy trình kiểm toán và phương pháp nghiệp vụ của KTV từ lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán đến lập báo cáo và hồ sơ kiểm toán.

(2) *Phương pháp xác nhận đối chiếu*

Trong trường hợp có sự nghi vấn về các tài liệu, thông tin và các bằng chứng kiểm toán thu thập được chưa bảo đảm đầy đủ và thích hợp dẫn đến ý kiến đánh giá, nhận xét, kết luận của KTV về báo cáo tài chính bị sai lệch cần tiến hành đối chiếu, xác nhận lại các nguồn tài liệu, thông tin của đơn vị được kiểm toán nhằm đưa ra kết luận, kiến nghị một cách chính xác.

(3) *Phương pháp phỏng vấn*

Nếu kết quả trong BCKT còn có những điểm chưa rõ ràng do KTV đưa ra ý kiến đánh giá nhận xét chưa tương xứng với bằng chứng kiểm toán, sử dụng lời văn không trong sáng hoặc không rõ nghĩa thì có thể phỏng vấn trực tiếp KTV để KTV giải thích về những điều chưa rõ ràng đó. Hoặc trong trường hợp có nghi vấn về kết quả kiểm toán do KTV có quan hệ với đơn vị được kiểm toán và những cá nhân, đơn vị có liên quan thì có thể phỏng vấn những người nắm được các thông tin đó. Tuy nhiên kết quả phỏng vấn chỉ là các bằng chứng phụ trợ, do đó cần kết hợp thêm các phương pháp khác để có được bằng chứng chính xác khi đưa ra kết luận.

(4) *Phương pháp điều tra*

Trong trường hợp KTV thiếu trung thực trong hoạt động kiểm toán, phản ánh sai lệch kết quả kiểm toán, cần áp dụng phương pháp điều tra để tìm ra sự thật trong các nguồn tài liệu của đơn vị được kiểm toán và các cá nhân, đơn vị có liên quan. Phương pháp điều tra được áp dụng khi có nghi vấn để tìm

ra các điểm thiếu sót, sai lệch do KTV gây nên. Trong quá trình điều tra, nếu phát hiện các sai sót do KTV cố tình gây nên thì phải báo cáo ngay với người có thẩm quyền để kịp thời có biện pháp xử lý. Cần thận trọng khi đưa ra quyết định thực hiện phương pháp này để bảo vệ uy tín cho KTV, đoàn KTNN.

*(5) Phương pháp đánh giá kết quả*

Phương pháp đánh giá kết quả kiểm toán là người kiểm tra dùng khả năng xét đoán của mình thông qua kết quả tính toán, phân tích... để đánh giá tính xác về số liệu, thông tin và các ý kiến đánh giá, nhận xét, kết luận của KTV được trình bày trong kế hoạch và BCKT.

Sử dụng phương pháp đánh giá kết quả kiểm toán phụ thuộc vào năng lực nghiệp vụ và trình độ tổng hợp cũng như tính thận trọng và kinh nghiệm nghề nghiệp của người kiểm tra. Việc đánh giá kết quả kiểm toán là việc truy tìm nguyên nhân gây ra sự khác biệt trong quá trình làm việc theo chuẩn mực hay nguyên tắc đề ra. Khi đã phát hiện được nguyên nhân thì người kiểm tra phải tiếp tục phân tích những nguyên nhân do chủ quan hay khách quan gây nên để đưa ra ý kiến kết luận về kết quả kiểm toán và khả năng nghiệp vụ cũng đạo đức hành nghề của KTV.

KTNN cần xây dựng tiêu chí đánh giá về việc hoàn thành nhiệm vụ kiểm soát của các cấp kiểm soát. Tiêu chí đó chính là chất lượng kiểm toán của các nhiệm vụ kiểm toán được giao, như chất lượng cuộc kiểm toán được giao phụ trách. Trên cơ sở đó có biện pháp đào tạo, bồi dưỡng, bổ khuyết kịp thời những khiếm khuyết; mặt khác người được giao nhiệm vụ kiểm soát cũng biết được trình độ, khả năng của mình so với yêu cầu về kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN để tự nghiên cứu, hoàn thiện. Làm tốt vấn đề này sẽ phân loại được cán bộ, tránh được việc đánh đồng giữa các loại cán bộ có khả năng khác nhau.

#### 3.1.2.4. Tăng cường công tác kiểm tra, soát xét trong nội bộ Tổ kiểm toán của Tổ trưởng Tổ kiểm toán

- Để kiểm soát tốt, Tổ trưởng tổ kiểm toán phải có đủ năng lực chuyên môn và năng lực lãnh đạo tổ kiểm toán để tạo uy tín với các thành viên trong tổ kiểm toán; phải thực hiện đầy đủ trách nhiệm của người tổ trưởng; là tấm gương trong ứng xử nghiệp vụ cũng như sinh hoạt; tuân thủ nghiêm túc chuẩn mực, quy trình kiểm toán.

- Về giao việc: Tổ trưởng cần phải hiểu rõ trình độ, năng lực, sở trường, tính cách của từng thành viên trong tổ, như tinh thần trách nhiệm, ý thức nghề nghiệp, tính cẩn trọng, mức độ am hiểu về nghề nghiệp... để giao việc phù hợp.

Tổ trưởng phải là người thực hiện công việc kiểm toán tổng hợp, nắm khái quát tất cả các nội dung trong công việc kiểm toán của Tổ kiểm toán. Việc kiểm toán tổng hợp sẽ giúp tổ trưởng nắm bắt được những vấn đề trọng yếu để định hướng cho các KTV thu thập bằng chứng kiểm toán, bảo đảm chất lượng kiểm toán.

- Giám sát: Tổ trưởng cần thường xuyên xem xét hoạt động của KTV để bảo đảm công việc của KTV được thực hiện đúng KHKT đã đề ra. Việc thường xuyên thảo luận trong tổ kiểm toán là phương pháp giám sát có hiệu quả. Các nội dung Tổ trưởng cần tập trung giám sát là các thủ tục kiểm toán, các phương pháp KTV áp dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán; Việc tuân thủ chuẩn mực, quy trình kiểm toán, quy chế hoạt động của đoàn kiểm toán; tiến độ thực hiện công việc; việc ghi chép Nhật ký làm việc của KTV.

- *Soát xét lại*: Tổ trưởng cần soát xét lại cẩn trọng tính đầy đủ, thích hợp và tin cậy của bằng chứng kiểm toán, những nhận xét đánh giá của KTV về các phần hành kiểm toán được giao.

- Về ứng xử, giao tiếp trong nội bộ tổ chức kiểm toán: Mọi vấn đề trong tổ kiểm toán cần được trao đổi công khai, dân chủ để tạo ra không khí làm việc thoải mái, tạo điều kiện cho mọi thành viên trong tổ kiểm toán phát huy hết khả năng sáng tạo và tinh thần trách nhiệm cao đối với công việc của tổ kiểm toán.

### 3.1.2.5. Về hồ sơ kiểm toán

Hiện tại, một số mẫu hồ sơ kiểm toán cần được xem xét, điều chỉnh, bổ sung về mẫu cũng như hướng dẫn ghi chép, bảo đảm phù hợp với thực tiễn, đơn giản dễ ghi chép, nhưng phải đáp ứng được yêu cầu của kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán:

- *KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán*: Cần điều chỉnh lại hướng dẫn ghi chép, yêu cầu KHKT phải phản ánh chi tiết đầy đủ các nội dung kiểm toán, đặc biệt phải xác định rõ mục tiêu kiểm toán cụ thể của từng nội dung kiểm toán. Đây là những căn cứ quan trọng để Tổ trưởng tổ kiểm toán kiểm tra, kiểm soát hoạt động kiểm toán và chất lượng kiểm toán của KTV.

- *Nhật ký KTV*: điều chỉnh quy định việc ghi chép Nhật ký kiểm toán; Nhật ký kiểm toán cần được ghi đủ mục tiêu, thủ tục, phương pháp kiểm toán, phạm vi kiểm toán. Đây là những nội dung cơ bản của hoạt động kiểm toán, làm căn cứ cho Tổ trưởng giám sát, kiểm tra công việc của KTV và việc kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN. Bổ sung thêm cột xét duyệt của Tổ trưởng tổ kiểm toán để xác định cụ thể trách nhiệm kiểm soát của Tổ trưởng tổ kiểm toán để xác định cụ thể trách nhiệm kiểm soát của Tổ trưởng tổ kiểm toán.

- *Cần có hướng dẫn tham chiếu* về nội dung giữa các hồ sơ kiểm toán để thuận lợi cho việc đối chiếu, kiểm tra. Hiện nay rất khó khăn trong việc tìm mối liên hệ giữa các hồ sơ kiểm toán về các số liệu, tình hình kiểm toán.

Việc hoàn thiện mẫu về KHKT chi tiết, Nhật ký KTV cần được thực hiện đồng bộ với việc hoàn thiện chuẩn mực, quy trình kiểm toán, vì thực chất hồ sơ kiểm toán là việc mẫu hóa chuẩn mực, quy trình kiểm toán.

### **3.1.3. Hoàn thiện giai đoạn kết thúc kiểm toán**

Nội dung của báo cáo kiểm toán phải xác định rõ các vấn đề được phát hiện, đánh giá mức độ kết quả kiểm toán đạt được, đồng thời xác định được những thiếu sót và tồn tại cần khắc phục sửa chữa.

#### **\* Căn cứ lập BCKT**

- Chuẩn mực lập báo cáo kiểm toán, hệ thống mẫu biểu và hồ sơ kiểm toán của KTNN và quy trình lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán; Căn cứ vào biên bản kiểm toán, báo cáo kiểm toán của các đơn vị dự toán, các hồ sơ tài liệu và bằng chứng kiểm toán có liên quan; Căn cứ vào báo cáo quyết toán ngân sách và báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Theo quy định của Luật KTNN, chậm nhất là mười lăm ngày, kể từ ngày Đoàn kiểm toán kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán, Trưởng Đoàn kiểm toán phải hoàn thành dự thảo BCKT gửi Kiểm toán trưởng để Kiểm toán trưởng trình dự thảo BCKT lên Tổng Kiểm toán Nhà nước chậm nhất là hai mươi ngày, kể từ ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán; Chậm nhất là mười ngày, kể từ ngày nhận được dự thảo BCKT, Tổng Kiểm toán Nhà nước có trách nhiệm tổ chức xét duyệt, hoàn thiện dự thảo BCKT và gửi lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán chậm nhất là năm ngày sau khi dự thảo BCKT được xét duyệt và hoàn thiện; Trong thời hạn bảy ngày, kể từ ngày nhận được dự thảo BCKT, đơn vị được kiểm toán phải có ý kiến bằng văn bản gửi KTNN; quá thời hạn trên, đơn vị được kiểm toán không có ý kiến thì được coi là đã nhất trí với dự thảo BCKT. BCKT của cuộc kiểm toán được KTNN gửi cho đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có liên quan theo quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước chậm nhất là bốn

mười lăm ngày, kể từ ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán; trường hợp đặc biệt thì có thể kéo dài, nhưng không quá sáu mươi ngày, kể từ ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.

\* Nội dung kiểm toán chi thường xuyên NSNN thể hiện trong Báo cáo kiểm toán gồm những nội dung cơ bản sau:

- Kết quả kiểm toán về số liệu, nhận xét, đánh giá kiểm toán về các nội dung, mục tiêu, trọng yếu kiểm toán đã thể hiện trong kế hoạch kiểm toán:

+ Kết quả kiểm toán công tác lập, phân bổ và giao dự toán và tình hình thực hiện dự toán ngân sách năm của đơn vị được kiểm toán. Khi trình bày kết quả thực hiện có so sánh giữa dự toán với thực hiện, so sánh thực hiện năm nay với thực hiện năm trước.

+ Kết quả kiểm toán chi ngân sách: Trình bày kết quả kiểm toán trong từng mục, trong đó cần phân tích rõ các khoản thực hiện khoản chi ngân sách và các khoản không thực hiện khoản chi theo các tiêu thức: Số báo cáo của đơn vị, số kiểm toán xác định, chênh lệch, nguyên nhân.

+ KTV đưa ra những ý kiến đánh giá nhận xét và kết luận về tính chính xác, trung thực hợp pháp về dự toán và sử dụng nguồn thu bổ sung kinh phí và làm nghĩa vụ với NSNN.

- Kết luận về chấp hành NSNN; Quản lý và sử dụng ngân sách; Kế toán và quyết toán ngân sách. Cần nêu những việc làm được và tồn tại trong kế toán và quyết toán ngân sách các khoản thực hiện khoản chi, ý kiến của kiểm toán về tính trung thực, hợp lý của báo cáo quyết toán.

Đánh giá đầy đủ và cụ thể theo các nguồn kinh phí: quản lý nhà nước; sự nghiệp khoa học công nghệ; sự nghiệp giáo dục đào tạo; sự nghiệp kinh tế...

- Kiến nghị xử lý số liệu phát hiện qua kiểm toán; các kiến nghị về chấn chỉnh, hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán với đơn vị được kiểm

toán; các kiến nghị về cơ chế chính sách, quản lý ngân sách với các cơ quan chức năng có liên quan, Chính phủ, Quốc hội.

#### **3.1.4. Hoàn thiện giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán**

KTNN phải lập kế hoạch và tổ chức kiểm tra việc thực hiện đầy đủ, kịp thời kết luận, kiến nghị về các sai phạm trong BCQT và vi phạm pháp luật; thực hiện các biện pháp khắc phục yếu kém trong hoạt động và kết quả khắc phục các yếu kém đó theo kết luận và kiến nghị của KTNN.

KTNN chuyên ngành II được giao nhiệm vụ kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại Bộ NN&PTNT. Các các hình thức tổ chức kiểm tra như sau:

- Yêu cầu Bộ báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo BCKT;

- Tổ chức kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại Bộ và các đơn vị dự toán thuộc bộ.

*Nội dung kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán gồm:*

- Kiểm tra thời hạn nộp báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán so với quy định tại biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán;

- Kiểm tra nội dung báo cáo của đơn vị được kiểm toán (nếu có) về kết quả thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN;

- Kiểm tra việc điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; việc xử lý số liệu theo kiến nghị kiểm toán; việc chấn chỉnh, khắc phục sai sót, yếu kém trong công tác quản lý tài chính kế toán tại đơn vị được kiểm toán đã nêu trong biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán;

- Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán về thời gian, nội dung, kết quả những công việc mà đơn vị được kiểm toán đã thực hiện;

- Thu thập các bằng chứng về việc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước làm cơ sở lập biên bản xác



nhận số liệu, biên bản kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, như giấy nộp tiền vào Kho bạc Nhà nước, phiếu thu tiền, văn bản ban hành để xử lý, khắc phục các kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán...

Quy trình kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước thực hiện theo trình tự các bước: Chuẩn bị kiểm tra; Thực hiện kiểm tra; kết thúc kiểm tra.

### **3.2. Điều kiện thực hiện quy trình**

Thực hiện quy trình kiểm toán, thực thi công nghệ kiểm toán là sự kết hợp nhuần nhuyễn giữa chủ thể kiểm toán với các điều kiện vật chất cụ thể để tác động vào đối tượng kiểm toán, nhằm đạt tới sản phẩm kiểm toán hoàn hảo đó là các báo cáo kiểm toán. Quy trình kiểm toán đặt ra vấn đề phải có các điều kiện cần và đủ, các tiền đề về pháp lý, môi trường thuận lợi đảm bảo cho quá trình thực hiện quy trình kiểm toán. Môi trường kiểm toán và các điều kiện do nó cung cấp có vai trò rất quan trọng, bản thân chủ thể kiểm toán (các tổ chức kiểm toán, các KTV) cũng đòi hỏi phải hoàn thiện, trước hết là về trình độ và phương pháp làm việc.

#### **3.2.1. Đối với Nhà nước**

Địa vị pháp lý của KTNN đã được quy định trong Hiến Pháp, tuy nhiên nhiệm vụ quan trọng là tổ chức triển khai thi hành Hiến pháp, bảo đảm cho từng nội dung của Hiến pháp thực sự đi vào cuộc sống, trong đó có việc đảm bảo cho hoạt động của KTNN.

Việc triển khai thi hành Hiến pháp đặt ra yêu cầu sửa đổi Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật. Sửa đổi, bổ sung Luật KTNN phù hợp với quy định của Hiến pháp và thực tiễn, trong đó tập trung vào các nội dung: Địa vị pháp lý của KTNN; Đối tượng và phạm vi kiểm toán, bảo đảm bao quát hết các nguồn lực tài chính nhà nước và tài sản công, bao gồm: NSNN, tiền và tài sản nhà nước, đất đai, tài nguyên khoáng sản và

những đối tượng khác thuộc quyền sở hữu hoặc quản lý của Nhà nước theo quy định của pháp luật; Nhiệm vụ, quyền hạn của KTNN; Nhiệm vụ kiểm toán thuế; Nhiệm vụ phòng, chống tham nhũng; Thẩm quyền xử lý các hành vi vi phạm pháp luật về KTNN...

Hiện nay, nhận thức của các cấp, các ngành, công chúng và xã hội nói chung về vị trí pháp lý, vai trò, tổ chức và chức năng, nhiệm vụ của KTNN cơ bản đã được nâng cao, tuy nhiên, còn chưa đầy đủ và toàn diện, thậm chí có lúc, có nơi còn sai lệch. Do vậy, công tác tuyên truyền, phổ biến cũng như Nhà nước ban hành các quy định cụ thể hơn để xã hội có nhận thức đúng đắn và toàn diện về KTNN là việc làm quan trọng và cấp bách.

Đồng thời, các chế độ, chính sách đối với Kiểm toán viên cần được quan tâm, đảm bảo kinh phí và các điều kiện làm việc, xây dựng hệ thống cơ sở vật chất, nhằm tạo động lực để cán bộ, công chức, viên chức và người lao động yên tâm công tác, phát huy năng lực, nhiệt huyết, trách nhiệm trong thực thi công vụ.

Còn nhiều vấn đề có tác động, ảnh hưởng đến hiệu lực, hiệu quả hoạt động của KTNN đang trong quá trình hoàn thiện như: hệ thống pháp luật về quản lý kinh tế, tài chính; cải cách tài chính công,...trong đó có cải cách kế toán nhà nước phù hợp với xu hướng hiện đại của các nước, cần phải thừa nhận và vận dụng một cách thích hợp những nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ kế toán công quốc tế; đồng thời, phải sớm tổ chức Tổng kế toán nhà nước.

Hiện nay, hệ thống thông tin kế toán được tổ chức từ Trung ương đến cấp huyện đã góp phần tăng cường quản lý tài chính nhà nước. Tuy nhiên, hiện trạng công tác kế toán nhà nước của Việt Nam còn ở trong tình trạng lạc hậu và chậm đổi mới; chưa có một cơ quan hoặc tổ chức thực hiện công tác Tổng kế toán nhà nước một cách đúng đắn và đầy đủ, công tác kế toán nhà

nước vẫn ở trong tình trạng bị chia cắt, phân tán, thiếu chuẩn mực chung và khung pháp lý.

Sớm triển khai mô hình Kho bạc Nhà nước theo Chiến lược phát triển hệ thống KBNN đến năm 2020, thực hiện chức năng tổng kế toán nhà nước, theo hướng là thành viên của Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc gia; tổng hợp, xử lý dữ liệu kế toán từ tất cả các đơn vị thực hiện hệ thống kế toán nhà nước; chịu trách nhiệm công bố và cung cấp các số liệu kế toán, tình hình tài chính nhà nước; lưu trữ cơ sở dữ liệu kế toán tập trung, đảm bảo an toàn, bảo mật.

### **3.2.2. Đối với Kiểm toán nhà nước**

- Thường xuyên chú trọng tạo dựng và hoàn thiện khuôn khổ pháp lý và nghề nghiệp, các chuẩn mực, quy trình và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ cho tổ chức và hoạt động kiểm toán, đầy đủ, toàn diện và phù hợp quy định của Hiến pháp và Luật KTNN.

- Quy định cụ thể và chặt chẽ về xây dựng kho dữ liệu thông tin nội bộ của KTNN, đảm bảo thuận lợi trong khai thác thông tin phục vụ cho hoạt động kiểm toán. Phát triển cơ sở vật chất và hiện đại hoá công nghệ thông tin.

- Tích cực hội nhập và hợp tác quốc tế về hoạt động kiểm toán, tiếp thu những kết quả, kinh nghiệm của KTNN các nước trên thế giới về kiểm toán nói chung và kiểm toán lĩnh vực NSNN nói riêng, những thành tựu to lớn về khoa học - công nghệ, nhất là công nghệ kiểm toán hiện đại; đào tạo và bồi dưỡng nghiệp vụ.

- Tăng cường trách nhiệm, kỷ luật và nâng cao năng lực, hiệu quả chỉ đạo, điều hành của lãnh đạo các cấp trong công tác kiểm toán, nhất là Trưởng đoàn, tổ trưởng tổ kiểm toán.

- Bổ sung nhân sự có trình độ chuyên môn phù hợp, có năng lực khảo sát, thu thập thông tin để lập kế hoạch kiểm toán, năng lực tổng hợp lập BCKT; tăng cường bồi dưỡng công tác kiểm toán tổng hợp, kiểm toán hoạt động.

- Để đáp ứng yêu cầu kiểm toán và nâng cao chất lượng vận dụng quy trình kiểm toán, KTNN cần tiêu chuẩn hoá đội ngũ KTV Nhà nước về trình độ chuyên môn nghiệp vụ, về phẩm chất đạo đức, năng lực tổ chức thực hiện nhiệm vụ và trình độ chuyên môn hoá. Việc chấp nhận và tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp đối với các Kiểm toán viên nhà nước sẽ làm tăng uy tín và độ tin cậy của KTNN, KTV nhà nước và hoạt động kiểm toán của KTNN.

Việc đào tạo, bồi dưỡng kiến thức cho KTV nên theo hướng chuyên sâu như: kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ...; chuyên sâu theo từng chuyên đề như kiểm toán quá trình đấu thầu, kiểm toán chi thường xuyên, kiểm toán chi chương trình mục tiêu quốc gia; kỹ năng kiểm toán tổng hợp, lập báo cáo kiểm toán... Trước khi triển khai kế hoạch kiểm toán, cần tổ chức tập huấn chuyên sâu, phổ biến cho cán bộ, KTV về mục tiêu, nội dung trọng tâm kiểm toán; quy chế tổ chức hoạt động của Đoàn kiểm toán, chuẩn mực đạo đức; các quy trình kiểm toán.

- Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực KTNN, tiếp tục nghiên cứu, sửa đổi, ban hành hệ thống chuẩn mực kiểm toán cùng hệ thống các văn bản hướng dẫn thực hiện.

- Hoàn thiện hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán phù hợp với hoạt động kiểm toán trên cơ sở nhận thức đúng về đối tượng, phạm vi, mục tiêu, loại hình kiểm toán áp dụng và phải đảm bảo bao quát hết các kết quả kiểm toán có thể phát hiện ra khi kiểm toán; Hướng dẫn phương pháp và kỹ thuật xác định rủi ro kiểm toán, trọng yếu kiểm toán và chọn mẫu kiểm toán.

- Đảm bảo điều kiện làm việc cho kiểm toán viên: hiện nay, điều kiện vật chất đảm bảo cho thực hiện nhiệm vụ của KTV ngày càng được quan tâm, tuy nhiên cần có chính sách đãi ngộ hợp lý, bảo đảm quyền lợi của KTV. Trong thời đại công nghệ thông tin phát triển nhanh như hiện nay, cùng với yêu cầu kiểm soát hoạt động kiểm toán, KTNN cần đảm bảo cho các KTV

cũng như các thành viên khác của Đoàn kiểm toán có điều kiện thuận lợi trong khai thác, cập nhật thông tin, truyền dữ liệu theo quy định một cách nhanh nhất và đảm bảo bí mật. Chẳng hạn, nhật ký kiểm toán điện tử, báo cáo kết quả kiểm toán bằng phương tiện thư điện tử, khai thác kho dữ liệu thông tin nội bộ của KTNN qua internet, chuyển, nhận thông tin chỉ đạo hoạt động kiểm toán qua thư điện tử,... đảm bảo thông tin cho các KTV, Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán để chỉ đạo tập trung, thống nhất và kịp thời.

- KTNN cần tham gia trực tiếp và đầy đủ vào công tác thẩm định dự toán NSNN; xây dựng quy trình chuẩn bị ý kiến về dự toán ngân sách các cấp hoặc cao hơn là kiểm toán dự toán để nâng cao chất lượng thông tin cung cấp cho Quốc hội, Hội đồng Nhân dân quyết định dự toán ngân sách.

Tài liệu về dự toán NSNN không chỉ chứa đựng những thông tin chính trị, kinh tế, xã hội quan trọng ảnh hưởng đến việc quản lý, điều hành ngân sách của quốc gia mà còn là những tài liệu mang tính nghiệp vụ cao đòi hỏi phải được thẩm tra kỹ lưỡng trên nhiều góc độ. Như kinh nghiệm về sự tham gia của cơ quan KTNN một số nước trên thế giới trong thẩm định dự toán NSNN và những bài học đối với KTNN, cho thấy KTNN cần tham gia trực tiếp và đầy đủ vào việc kiểm tra đánh giá tính đúng đắn, sát thực và khả thi của dự toán ngân sách nhà nước hàng năm trước khi trình Quốc hội phê chuẩn.

Để kiểm toán dự toán NSNN hiệu quả cần có thời gian thích hợp đủ để thẩm tra dự toán; phải được thực hiện từ các cơ quan đơn vị (bộ, ngành và địa phương) lập dự toán đến các cơ quan tổng hợp dự toán và quyết định dự toán và thực hiện đánh giá một cách độc lập về dự toán NSNN;

KTNN cần tham gia vào quá trình lập dự toán ngay từ khi các bộ, ngành, địa phương lập dự toán. Việc thực hiện kiểm toán trong quá trình lập dự toán bộ, ngành là cần thiết vì có thể xem xét chi tiết dự toán và cơ sở lập dự toán. Việc kiểm toán không nhất thiết phải trực tiếp tại các bộ, ngành trong

quá trình các bộ, ngành lập dự toán mà có thể thực hiện trên cơ sở dự toán của Bộ Tài chính, KTNN cử các bộ phận chuyên môn thẩm định dự toán của các bộ, ngành thuộc lĩnh vực kiểm toán hàng năm của bộ phận đó.

Các ý kiến tham gia của KTNN sẽ tạo nên luồng thông tin đa chiều, làm cơ sở cho việc thảo luận và quyết định. Bằng thực tiễn hoạt động kiểm toán của mình, KTNN còn cung cấp các thông tin dữ liệu nhằm phục vụ tốt hơn công tác quản lý NSNN. Ngoài việc cung cấp thông tin cho Quốc hội, Chính phủ, KTNN còn cung cấp cho các cơ quan quản lý những yếu kém bất cập trong quản lý NSNN; những đơn vị vi phạm chính sách, chế độ quản lý NSNN. Trên cơ sở đó, các cơ quan quản lý đề ra các biện pháp quản lý thích hợp nhằm quản lý NSNN tốt hơn.

- KTNN cần nâng cao chất lượng kiểm toán hoạt động: xác định lộ trình, bước đi cho việc nâng cao chất lượng kiểm toán hoạt động và xây dựng đội ngũ KTV, tăng cường bồi dưỡng kiến thức kiểm toán hoạt động để đẩy mạnh kiểm toán hoạt động, đưa kiểm toán hoạt động phát triển phù hợp với nhịp độ và xu hướng phát triển của KTNN.

Tổ chức kiểm toán hoạt động hợp lý trên cơ sở phù hợp với trình độ của KTV, phù hợp với từng cuộc kiểm toán, đảm bảo đạt mục tiêu và có đủ thời gian, thông tin để đánh giá. Xây dựng và ban hành các hướng dẫn cụ thể cho kiểm toán hoạt động như: xây dựng và ban hành hướng dẫn khung cho kiểm toán hoạt động; xây dựng hệ thống dữ liệu cung cấp thông tin cho hoạt động kiểm toán nói chung và cho kiểm toán hoạt động nói riêng; ban hành hướng dẫn về xây dựng, phát triển tiêu chí kiểm toán từ khâu lựa chọn chủ đề kiểm toán, lập KHKT đến khâu thực hiện kiểm toán để áp dụng hiệu quả trong các cuộc kiểm toán; tăng cường khảo sát, thu thập thông tin ngay từ khâu lựa chọn chủ đề kiểm toán để có đủ dữ liệu và căn cứ xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động.

### **3.2.3. Đối với Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn**

- Chấp hành quyết định kiểm toán.
- Lập và gửi đầy đủ, kịp thời báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán dự án đầu tư; kế hoạch thu, chi; báo cáo tình hình chấp hành và quyết toán ngân sách cho KTNN theo yêu cầu.
- Có trách nhiệm cung cấp, giải trình đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu theo yêu cầu của KTNN, KTV Nhà nước và chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác, trung thực, khách quan của thông tin, tài liệu đã cung cấp.
- Thực hiện đầy đủ, kịp thời kết luận, kiến nghị của KTNN về sai phạm trong báo cáo tài chính và sai phạm trong việc tuân thủ pháp luật; thực hiện biện pháp để khắc phục yếu kém trong hoạt động theo kết luận, kiến nghị của KTNN; báo cáo bằng văn bản về việc thực hiện kết luận, kiến nghị đó cho KTNN.

## KẾT LUẬN

Hai mươi năm xây dựng và phát triển là một chặng đường tuy chưa dài song hết sức có ý nghĩa để hình thành và gây dựng hình ảnh của tổ chức, tạo dựng niềm tin. Các Bộ, ngành, địa phương các đơn vị được kiểm toán ngày càng nhận thức đầy đủ vị trí, vai trò, chức năng, nhiệm vụ của KTNN, ngày càng thấy được tác động tích cực của công tác kiểm toán đối với quản lý, kinh tế tài chính ở mỗi đơn vị cũng như tính minh bạch, bền vững của nền tài chính quốc gia, ngày càng thân thiện, ủng hộ và phối hợp tốt hơn với KTNN. Đó chính là thành tựu rất có ý nghĩa của KTNN.

Với đặc thù là một ngành mới, cùng với sự thay đổi liên tục của hệ thống pháp luật, chính sách và yêu cầu ngày càng cao của Đảng và Nhà nước đối với việc nâng cao chất lượng hoạt động của KTNN, hệ thống các quy định nghiệp vụ kiểm toán nói chung và quy trình kiểm toán NSNN nói riêng cần phải được nghiên cứu, điều chỉnh, bổ sung phù hợp. Quá trình nghiên cứu, hoàn thiện đó là một quá trình liên tục.

Trong phạm vi đề tài “*Kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của Kiểm toán nhà nước*” trên cơ sở nghiên cứu lý luận, những vấn đề cơ bản, làm rõ một số vấn đề về thực trạng kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT, từ đó nêu một số giải pháp để hoàn thiện.

Với những kết quả đạt được của đề tài, tác giả mong muốn sẽ góp một phần nhỏ vào việc hoàn thiện kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT, đồng thời hoàn thiện kiểm toán chi NSNN tại các Bộ, Ngành.

Tác giả xin chân thành cảm ơn người hướng dẫn khoa học, đã nhiệt tình hướng dẫn tác giả hoàn thành Luận văn. Mặc dù tác giả đã rất cố gắng song chắc chắn không tránh khỏi hạn chế, rất mong sự đóng góp ý kiến của các Thầy, Cô giáo, các nhà khoa học và người đọc quan tâm để đề tài được hoàn chỉnh hơn./.



## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. PGS.TS Dương Đăng Chinh vs TS Phạm Khoan, *Giáo trình quản lý tài chính nhà nước*, Học viện tài chính (2009), Nhà xuất bản tài chính HN.
2. TS Đặng Văn Du vs TS Bùi Tiên Hanh, *Giáo trình quản lý chi NSNN*, Học viện tài chính (2010), Nhà xuất bản tài chính HN.
3. Ths. Nguyễn Thuận Liên (2007), Tài liệu Hội thảo “*Mối quan hệ giữa Kiểm toán Nhà nước, Ủy ban Kinh tế và Ngân sách của Quốc hội và Bộ Tài chính trong quá trình lập và thẩm định dự toán Ngân sách nhà nước*”, Kiểm toán Nhà nước - Dự án GTZ.
4. TS. Nguyễn Việt Lợi vs Ths. Đậu Ngọc Châu, *Giáo trình Lý thuyết kiểm toán*, Học viện tài chính (2013), Nhà xuất bản tài chính HN.
5. CN Hà Ngọc Sơn vs TS Mai Vinh, Đề tài khoa học cấp Bộ, *Vai trò của Kiểm toán nhà nước trong quá trình thẩm định dự toán Ngân sách Nhà nước*.
6. PGS.TS Thịnh Văn Vinh vs TS. Mai Vinh, *Giáo trình Kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản và ngân sách*, Học viện tài chính (2012), Nhà xuất bản tài chính HN.
7. Đại học Kinh tế quốc dân (2008), *Lý thuyết kiểm toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
8. Kiểm toán nhà nước (2010), *Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán, Quy trình kiểm toán của KTNN*, Hà Nội.
9. Kiểm toán nhà nước (2010), *Quy trình kiểm toán của KTNN*, Hà Nội.
10. Kiểm toán nhà nước (2012), *Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán*, Hà Nội.
11. Kiểm toán nhà nước (2012), *Quy trình kiểm toán NSNN của KTNN*.

12. Kiểm toán nhà nước *Báo Kiểm toán các số 10/2013; 52/2013; 02/2014; 04/2014;09/2014.*

13. Kế hoạch kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn các năm 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014.

14. Báo cáo kiểm toán ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn các năm 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014.

15. Báo cáo kiểm toán Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước từ năm 2009 đến năm 2014.

### **Tiếng Anh**

1. Deangelo, L.E. 1981. Audit Size and Audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. Vol.3, pp. 183-199.

2. Lam, S. and Chang, S. 1994. Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore. *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 779-805.

3. Palmrose, Z. 1988. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, pp. 55-73.

## PHỤ LỤC

### Phụ lục số 01 – Áp dụng cho các chuyên gia thuộc nội bộ KTNN

#### PHIẾU PHÒNG VẤN CHUYÊN GIA VỀ CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN CHI NSNN TẠI BỘ NN&PTNT

Xin chào Ông/ Bà !

Tôi là học viên cao học của Khoa Kế toán, Đại học Thương mại hiện đang thực hiện luận văn Thạc sỹ “*Kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của Kiểm toán nhà nước*”. Tôi rất mong nhận được sự giúp đỡ của Ông/bà thông qua việc trả lời Phiếu phỏng vấn dưới đây.

Tất cả thông tin trong Phiếu phỏng vấn này sẽ chỉ được sử dụng vào mục đích nghiên cứu. Tôi cam kết không công khai các thông tin mà Ông/Bà cung cấp cho các mục đích khác.

Xin chân thành cảm ơn Ông/Bà!

#### **I. Thông tin chuyên gia**

Tên chuyên gia: .....

Đơn vị công tác: .....

Chức vụ: .....

Điện thoại: ..... Email: .....

#### **II. Nội dung phỏng vấn**

1. Ông/Bà đánh giá như thế nào về thực trạng chất lượng kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN trong 5 năm trở lại đây? (Ông/bà hãy cho ý kiến bằng cách đánh giá từ 1 đến 4 theo cấp độ: 1. Rất hài lòng – 2. Hài lòng – 3. Bình thường – 4. Không hài lòng).

STT	Nội dung	Đánh giá của người được phỏng vấn
<b>I</b>	<b>Tại giai đoạn chuẩn bị kiểm toán</b>	
1	KHKT đầy đủ nội dung, đảm bảo mục tiêu theo quy định	
2	KHKT bao quát hết các đối tượng được kiểm toán	
3	Nội dung của KHKT có căn cứ, gắn liền với tình hình, số liệu của đơn vị được kiểm toán	
<b>II</b>	<b>Tại giai đoạn thực hiện kiểm toán</b>	
1	Phạm vi, thời gian cuộc kiểm toán thực hiện đúng theo KHKT được duyệt	
2	Bố trí Đoàn kiểm toán hợp lý, hiệu quả	
3	Quản lý, sử dụng đúng chế độ, tiết kiệm, hợp lý nguồn lực phục vụ hoạt động kiểm toán	
4	Bảng chứng kiểm toán được thu thập đầy đủ, phản ánh rõ sai phạm của đơn vị	
5	Phương pháp phối hợp, thu thập thông tin, bảng chứng kiểm toán có hiệu quả	
6	Hồ sơ kiểm toán đầy đủ, đảm bảo các yêu cầu theo quy định của KTNN	
7	Bảng chứng kiểm toán được lưu trữ đầy đủ và khoa học	
8	Nhật ký làm việc của KTV phản ánh đầy đủ các chỉ tiêu, nội dung đã quy định	
9	KTV tuân thủ nghiêm túc Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán	
10	KTV tuân thủ nghiêm túc các chuẩn mực kiểm toán chung theo quy định	
<b>III</b>	<b>Tại giai đoạn kết thúc kiểm toán</b>	

1	Báo cáo kiểm toán đúng mẫu biểu, chính xác, rõ ràng	
2	Báo cáo kiểm toán xác nhận được tính đúng đắn, trung thực của Báo cáo quyết toán của đơn vị	
3	Báo cáo kiểm toán đảm bảo đầy đủ mục tiêu của cuộc kiểm toán	
4	Các ý kiến đánh giá, nhận xét, kiến nghị kiểm toán trong Báo cáo kiểm toán có đầy đủ bằng chứng thích hợp, phù hợp với quy định của pháp luật	
<b>IV</b>	<b>Tại giai đoạn kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán</b>	
1	Tỷ lệ khắc phục sai phạm được phát hiện qua kiểm toán của đơn vị được kiểm toán	
	- Thực hiện kịp thời kiến nghị của KTNN	
	- Tỷ lệ thực hiện của đơn vị so với kiến nghị xử lý tài chính của KTNN	

2. Ông/Bà có đề xuất gì để nâng cao chất lượng kiểm toán chi NSNN tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của KTNN trong thời gian tới?

✓ Đối với Kiểm toán nhà nước:

.....  
.....  
.....

✓ Đối với đơn vị được kiểm toán:

.....  
.....  
.....

✓ Đối với Nhà nước:

.....  
.....  
.....

**XIN CHÂN THÀNH CẢM ƠN!**

## **Phụ lục số 02 – Áp dụng cho các chuyên gia thuộc Bộ NN&PTNT**

### **PHIẾU PHÒNG VẤN CHUYÊN GIA VỀ CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN CHI NSNN TẠI BỘ NN&PTNT**

Xin chào Ông/ Bà !

Tôi là học viên cao học của Khoa Kế toán, Đại học Thương mại hiện đang thực hiện luận văn Thạc sỹ “*Kiểm toán chi Ngân sách nhà nước tại Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn của Kiểm toán nhà nước*”. Tôi rất mong nhận được sự giúp đỡ của Ông/bà thông qua việc trả lời Phiếu phỏng vấn dưới đây.

Tất cả thông tin trong Phiếu phỏng vấn này sẽ chỉ được sử dụng vào mục đích nghiên cứu. Tôi cam kết không công khai các thông tin mà Ông/Bà cung cấp cho các mục đích khác.

Xin chân thành cảm ơn Ông/Bà!

#### **III. Thông tin chuyên gia**

Tên chuyên gia: .....

Đơn vị công tác: .....

Chức vụ: .....

Điện thoại: ..... Email: .....

#### **IV. Nội dung phỏng vấn**

1. Ông/Bà đánh giá như thế nào về thực trạng chất lượng kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT và các đơn vị trực thuộc Bộ của KTNN trong 5 năm trở lại đây? (Ông/bà hãy cho ý kiến bằng cách đánh giá từ 1 đến 4 theo cấp độ: 1. Rất hài lòng – 2. Hài lòng – 3. Bình thường – 4. Không hài lòng).

STT	Nội dung	Đánh giá của người được phỏng vấn
<b>I</b>	<b>Tại giai đoạn thực hiện kiểm toán</b>	
1	Bảng chứng kiểm toán được thu thập đầy đủ, phản ánh rõ sai phạm của đơn vị	
2	KTV tuân thủ nghiêm túc Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán	
3	KTV tuân thủ nghiêm túc các chuẩn mực kiểm toán chung theo quy định	
<b>II</b>	<b>Tại giai đoạn kết thúc kiểm toán</b>	
1	Báo cáo kiểm toán đúng mẫu biểu, chính xác, rõ ràng	
2	Báo cáo kiểm toán xác nhận được tính đúng đắn, trung thực của báo cáo quyết toán của đơn vị	
3	Các ý kiến đánh giá, nhận xét, kiến nghị kiểm toán trong Báo cáo kiểm toán có đầy đủ bằng chứng thích hợp, phù hợp với quy định của pháp luật	
<b>III</b>	<b>Tại giai đoạn kiểm tra thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán</b>	
1	Tỷ lệ khắc phục sai phạm được phát hiện qua kiểm toán của đơn vị được kiểm toán	
	- Thực hiện kịp thời kiến nghị của KTNN	
	- Tỷ lệ thực hiện của đơn vị so với kiến nghị xử lý tài chính của KTNN	

2. Ông/Bà có đề xuất gì để nâng cao chất lượng kiểm toán chi NSNN tại Bộ NN&PTNT của KTNN trong thời gian tới?

✓ Đối với Kiểm toán nhà nước:

.....  
.....

✓ Đối với Nhà nước:

.....  
.....

**XIN CHÂN THÀNH CẢM ƠN!**