KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

XÂY DỰNG QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÓ THU

CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI

ĐINH TRỌNG HANH

HÀ NỘI - 2003

LỜI NÓI ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài.

Các đơn vị SN nhà nước có thu (SNCT) đã tồn tại và phát triển mạnh từ khi Nhà nước tiến hành đổi mới cơ chế quản lý kinh tế. Các cơ sở pháp luật cho tổ chức và hoạt động của đơn vị SNCT đã ngày càng được hoàn thiện (ngày 04/01/1994, Bộ Tài chính bản hành Thông tư số 01TC/HCVX quy định tạm thời chế độ quản lý tài chính đối với các đơn vị HCSN, tổ chức đoàn thể, hội quần chúng có thu; ngày 06/01/2002, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 10/2002/NĐCP về chế độ tài chính với các đơn vị SNCT), các đơn vị SNCT đã và đang ngày càng phát triển, có quyền tự chủ cao hơn trong quản lý và sử dụng các nguồn lực. Trong chương trình tổng thể cải cách HCNN của Chính phủ giai đoạn 2001-2010 (ban hành kèm theo Quyết định số 136/2001/QĐ-TTg ngày 17/09/2001 của Thủ tướng Chính phủ), phần nội dung cải cách tài chính công đã khẳng định các định nhiệm vụ của KTNN:

" *Đổi mới công tác kiểm toán đối với các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp nhằm nâng cao trách nhiệm và hiệu quả sử dụng kinh phí từ NSNN*".

Từ thực tiễn hoạt động và yêu cầu của công cuộc cải cách HCNN đòi hỏi KTNN không chỉ thực hiện kiểm toán BCTC mà cần thực hiện KTHĐ, trong đó có hoạt động của các đơn vị SNCT; do vậy, cần có quy trình kiểm toán và định hướng các phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán đối với các đơn vị SNCT. Điều đó khẳng định tính cấp thiết của đề tài " Xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT".

2. Mục tiêu của đề tài.

Việc nghiên cứu đề tài nhằm những mục tiêu sau:

- Hệ thống những vấn đề lý luận về KTHĐ và về đơn vị SNCT; trên cơ sở đó hình thành những vấn đề lý luận cơ bản về quy trình và phương thức tổ chức thực hiện đối với các đơn vị SNCT.

- Tổng hợp, đánh giá tổng quát về thực trạng hoạt động của đơn vị SNCT và việc thực hiện quy trình kiểm toán ngân sách cũng như phương thức tổ chức kiểm toán đối với các đơn vị SNCT của KTNN Việt Nam hiện nay; đồng thời, đề tài cũng nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán của nước ngoài trong tổ chức quy trình KTHĐ áp dụng đối với các tổ chức công.

- Đề xuất xây dựng quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT, các phương thức tổ chức kiểm toán áp dụng đối với các đơn vị SNCT và kiến nghị các giải pháp tổ chức thực hiện .

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.

- Đề tài tập trung nghiên cứu những nội dung chủ yếu của quy trình kiểm toán áp dụng trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT: mục tiêu, phạm vi, trình tự, phương pháp kiểm toán…; đồng thời nghiên cứu các phương thức tổ chức thực hiện có thể áp dụng trong các cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

- Phạm vi nghiên cứu của đề tài là các vấn đề cả lý luận và thực tiễn trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT do KTNN thực hiện.

4. Phương pháp nghiên cứu.

Đề tài sử dụng tổng hợp nhiều phương pháp nghiên cứu, trong đó gồm các phương pháp luận về CNDVBC, CNDCLS; các phương pháp nghiên cứu lý luận: khái quát hoá, tổng hợp, phân tích; các phương pháp nghiên cứu thực tiễn: khảo sát, mô hình hóa…

5. Kết cấu của đề tài.

Ngoài phần mở đầu và kết luận, đề tài được cấu trúc thành 3 chương:

- **Chương I**: Những vấn đề lý luận cơ bản về quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

- **Chương II**: Kinh nghiệm của KTNN các nước về KTHĐ đối với các tổ chức công ; Thực trạng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán BCTC đối với đơn vị SN của KTNN Việt nam.

- **Chương III**: Những nội dung chủ yếu của quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

CHƯƠNG I

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KTHĐ ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SNCT

1.1. Tổng quan về KTHĐ

KTNN của tất cả các nước trên thế giới trong giai đoạn đầu hoạt động đều chỉ tập trung vào loại hình kiểm toán BCTC. Kiểm toán BCTC được coi là loại hình kiểm toán truyền thống của KTNN. Tuy nhiên, thực tiễn hoạt động của các tổ chức công cho thấy việc kiểm tra, đánh giá tính trung thực, hợp pháp của báo cáo tài chính (kiểm toán BCTC) chưa cho phép đánh giá đầy đủ về hoạt động của một tổ chức và do vậy những thông tin của kiểm toán giúp cho công tác quản lý rất hạn chế. Vì vậy, từ khoảng những năm 80 của thế kỷ 20, KTNN các nước đã mở rộng dần nội dung kiểm toán gồm cả Kiểm toán BCTC, Kiểm toán tuân thủ và KTHĐ. Hiện nay ở các nước có trình độ quản lý phát triển cao thường chú trọng đến KTHĐ.

1.1.1. Khái niệm, đối tượng, mục tiêu của KTHĐ

1.1.1.1. Khái niệm

KTHĐ là một lĩnh vực mới trong hoạt động kiểm toán; trong thực tiễn, các chuyên gia kiểm toán đã và đang sử dụng nhiều thuật ngữ khác nhau để chỉ KTHĐ: kiểm toán toàn diện, kiểm toán giá trị đồng tiền, kiểm toán quản lý, kiểm toán tác nghiệp, kiểm toán 3E và KTHĐ. Đồng thời với việc chưa nhất quán về thuật ngữ thì cũng có nhiều định nghĩa không thật đồng nhất về KTHĐ, nhưng có thể thấy rõ, các định nghĩa về KTHĐ dù còn có sự khác nhau, song đều thống nhất với nhau về nội dung trọng tâm của KTHĐ là tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực; trong đó:

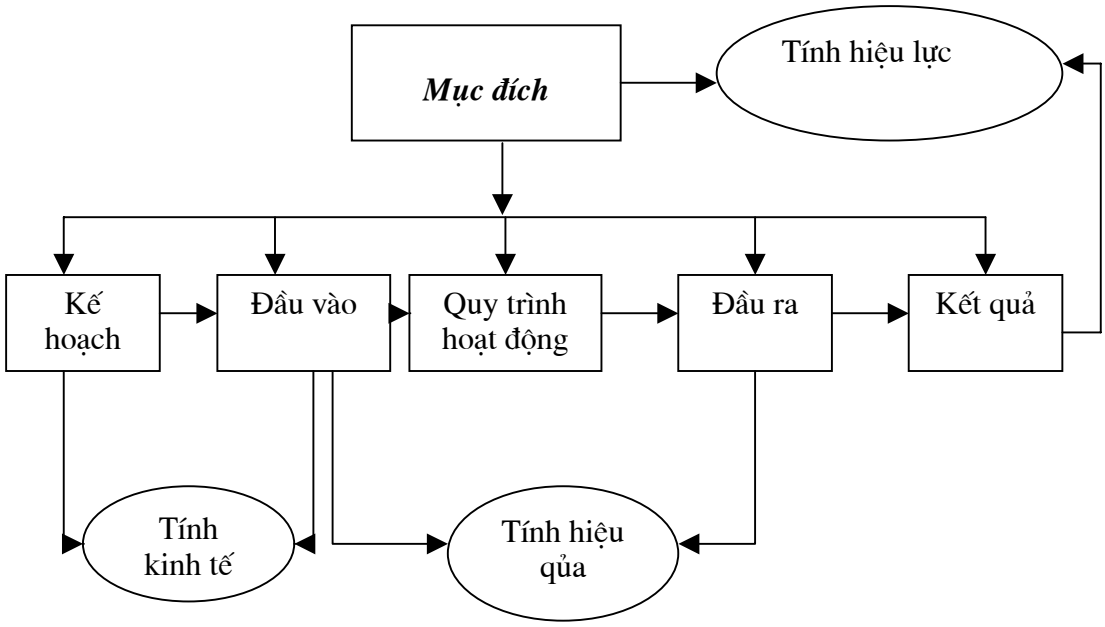
- *Tính kinh tế*: là việc giảm thiểu tối đa chi phí mua sắm các nguồn lực đầu vào mà vẫn đảm bảo được mục tiêu của hoạt động. Điều đó cũng có nghĩa là nguồn lực đầu vào phải được mua đúng mức giá, đúng thời gian, đúng địa

điểm, đúng chất lượng và đúng số lượng, phù hợp với yêu cầu của hoạt động theo mục tiêu đã đặt ra.

- *Tính hiệu quả:* Là việc sử dụng tối thiểu các nguồn lực đầu vào cho một mức đầu ra cho trước hay tối đa hoá các sản phẩm đầu ra với mức đầu vào cho trước. Như vậy tính hiệu quả phản ánh mối quan hệ giữa các yếu tố đầu vào và đầu ra, nó liên quan đến quá trình sử dụng các nguồn lực.

- *Tính hiệu lực*: thể hiện mức độ thực hiện các mục tiêu đề ra của hoạt động. Như vậy, tính hiệu lực phản ánh sự tác động kết quả của những sản phẩm dịch vụ đầu ra của hoạt động so với những mục tiêu dự định của hoạt động.

Tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực có mối quan hệ mật thiết, phản ánh tính thống nhất trong toàn bộ quá trình thực hiện một hoạt động.



Một số nhà nghiên cứu về KTHĐ còn đề cập đến vấn đề đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực cùng với việc đánh giá trách nhiệm của nhà quản lý và sự tuân thủ pháp luật và các quy trình trong quá trình tổ chức thực hiện các hoạt động. Tuy nhiên, khi nghiên cứu trách nhiệm với tính cách là những quy định xác định quyền và nghĩa vụ của các cấp quản lý thì nó nằm trong khái niệm "*pháp luật và những quy định* "; khi nghiên cứu " *trách nhiệm* " với tính cách là kết quả của thực tiễn thì nó được đo bằng tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực của hoạt động. Do vậy, trong thực tiễn "*kiểm toán trách nhiệm kinh tế* " có nội hàm của KTHĐ. Mặt khác sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong hoạt động của mỗi đơn vị, đặc biệt là của các tổ chức công được coi như một điều kiện, một cơ sở cho hoạt động; do vậy, trên góc độ kiểm toán, việc xác định sự tuân thủ pháp luật và những quy định trong quá trình quản lý của đơn vị được coi như là một cơ sở, một điều kiện để đánh giá đúng đắn tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực.

Trên cơ sở những phân tích trên có thể đưa ra định nghĩa về KTHĐ như sau:

KTHĐ là hoạt động kiểm toán trong đó chủ thể kiểm toán hướng đến việc kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế cho một hay toàn bộ hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

1.1.1.2. Mục tiêu của KTHĐ

Mục tiêu của kiểm toán là những hướng đích mà hoạt động của một cuộc kiểm toán cần đạt được. Việc xác định rõ ràng, đúng đắn mục tiêu kiểm toán là cơ sở cho chủ thể kiểm toán xác định đối tượng, phạm vi, phương pháp, trình tự kiểm toán. Các mục tiêu của KTHĐ đều phản ánh sự liên hệ với một trong 3 nội dung hoặc kết hợp cả 3 nội dung về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của hoạt động cần kiểm toán.

Có thể xác định những mục tiêu phổ biến của một cuộc KTHĐ như sau:

- Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của hoạt động;

- Kiểm tra, đánh giá trách nhiệm của người quản lý trong quản lý và sử dụng các nguồn lực của đơn vị;

- Kiểm tra, đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực của đơn vị;

- Kiểm tra, đánh giá hệ thống thông tin quản lý và hiệu năng của bộ máy quản lý.

Trong những mục tiêu trên, mục tiêu kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của hoạt động thường được xác định là mục tiêu trọng tâm.

1.1.1.3. Đối tượng của KTHĐ

Việc xác định đối tượng của kiểm toán có ý nghĩa hết sức quan trọng, nó là cơ sở trực tiếp cho xác định các phương pháp và trình tự thực hiện kiểm toán.

Đối tượng chung của KTHĐ là quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực (tài chính và phi tài chính) cho hoạt động của một tổ chức với những mục tiêu xác định. Trên cơ sở đó có thể xác định đối tượng cụ thể chủ yếu của KTHĐ như sau:

- Chi phí về các nguồn lực (tài chính và phi tài chính) cần có và đã thực hiện cho hoạt động của tổ chức;

- Các kết quả đầu ra về hoạt động của tổ chức;

- Các mục tiêu đạt được hoạt động của tổ chức;

- Các quy trình tổ chức thực hiện hoạt động của tổ chức;

- Việc chấp hành pháp luật, quy trình, thủ tục trong lĩnh vực hoạt động của tổ chức .

Như vậy, đối tượng chung của KTHĐ là những chương trình dự án, các chức năng, nhiệm vụ của tổ chức; đối tượng cụ thể của KTHĐ là toàn bộ những nội dung cụ thể trong quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực và kết quả hoạt động của tổ chức đó.

1.1.1.4. Phạm vi KTHĐ

Phạm vi KTHĐ xác định giới hạn mà chủ thể kiểm toán cần thực hiện các hoạt động để đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán. Việc xác định đúng

đắn phạm vi kiểm toán nhằm đảm bảo cho việc đạt được mục tiêu kiểm toán với chi phí hợp lý. Phạm vi KTHĐ thể hiện ở những nội dung cơ bản sau (thông thường thể hiện là sự kết hợp các nội dung đó):

- Về không gian kiểm toán:

+ Các bộ phận của tổ chức;

+ Các chương trình, dự án, chức năng, nhiệm vụ của tổ chức hoặc của bộ phận thuộc tổ chức;

+ Hệ thống các công cụ quản lý của tổ chức;

+ Quy trình dịch vụ hoặc sản xuất sản phẩm;

- Về thời gian: Giai đoạn hoặc thời lượng của hoạt động cần kiểm toán;

Như vậy, xác định phạm vi kiểm toán phải đảm bảo cho việc xác định ranh giới rõ ràng, hỗ trợ cho việc kiểm toán đảm bảo được tính bao quát để thực hiện được các mục tiêu kiểm toán.

1.1.2. Đặc điểm của quy trình KTHĐ

KTHĐ là một loại hình nghiệp vụ kiểm toán có đối tượng và mục tiêu cụ thể riêng; song xét về lịch sử phát triển nó là sự phát triển với cấp độ cao hơn (và xuất phát từ) kiểm toán BCTC ; do vậy, quy trình KTHĐ, một mặt có những yếu tố có sự tương đồng với quy trình kiểm toán BCTC ; mặt khác, với mục tiêu, đối tượng có sự độc lập tương đối nó có những yếu tố về quy trình có tính độc lập.

Về tổng quan quy trình thực hiện KTHĐ (đối với chủ thể kiểm toán là KTNN) cũng giống như kiểm toán BCTC chia làm 4 giai đoạn:

- Chuẩn bị kiểm toán;

- Thực hiện kiểm toán;

- Lập báo cáo kiểm toán;

- Kiểm tra (hoặc theo dõi) sau kiểm toán.

Về hình thức và các thủ tục của 4 giai đoạn trên của mọi cuộc kiểm toán đều có sự tương đồng. Tuy nhiên, những nội dung và phương pháp kiểm toán của từng bước thực hiện kiểm toán lại có những đặc điểm cụ thể riêng.

1.1.2.1. Chuẩn bị kiểm toán

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán của cuộc KTHĐ cũng có những thủ tục công việc cơ bản giống như đối với cuộc kiểm toán BCTC; Tuy nhiên, do mục tiêu kiểm toán khác nhau nên nội dung của một số bước công việc có sự khác nhau; cụ thể:

- Công việc khảo sát kiểm toán; do mục tiêu chung của cuộc KTHĐ thường mang tính định hướng cao; đồng thời khác với cuộc kiểm toán BCTC , do KTHĐ gắn liền với hoạt động quản lý nên liên quan đến quy trình quản lý của nhiều bộ phận, nhiều khâu hoạt động của tổ chức; việc khảo sát cần được tiến hành với phạm vi rộng hơn mới tạo được cơ sở cho việc xác định các mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán.

- Xác định những mục tiêu và đối tượng cụ thể của kiểm toán; trong một cuộc KTHĐ với một mục tiêu chung thường liên quan đến rất nhiều vấn đề quản lý của tổ chức, do vậy nó có tính đa dạng hơn đối với cuộc kiểm toán BCTC ; việc lựa chọn mục tiêu và đối tượng cụ thể của cuộc KTHĐ thường toàn diện hơn và liên quan đến tất cả các giai đoạn của quá trình quản lý.

- Việc bố trí KTV đối với cuộc KTHĐ phụ thuộc rất nhiều vào tính chất, hoạt động của tổ chức, mục tiêu của cuộc kiểm toán; do vậy, việc bố trí KTV cho cuộc KTHĐ phải được xem xét với một cơ cấu chuyên môn đa dạng hơn cuộc kiểm toán BCTC .

- Xác định tiêu chuẩn đánh giá trong cuộc KTHĐ là một trong những đặc thù của KTHĐ khác với kiểm toán BCTC (các tiêu chuẩn đánh giá đã được quy định rõ ràng trong chuẩn mực kế toán, chế độ tài chính) các tiêu chuẩn đánh giá KTHĐ không thống nhất giữa các ngành, các tổ chức và ngay trong từng loại hình tổ chức việc lựa chọn và thoả thuận với đơn vị được kiểm

toán về tiêu chuẩn của mục tiêu, tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả là một quy trình quan trọng và phức tạp

1.1.2.2. Thực hiện kiểm toán

Giai đoạn thực hiện kiểm toán ở mọi loại hình kiểm toán, trước hết phải đánh giá hệ thống KSNB làm cơ sở cho các cuộc khảo sát chi tiết để đi đến những đánh giá kiểm toán.

- Khảo sát hệ thống KSNB là một trọng tâm của KTHĐ vì đây chính là một trong những mục tiêu của KTHĐ. KTV khi thực hiện KTHĐ phải xem xét đánh giá hiệu quả, hiệu lực của mọi quy trình kiểm soát và xử lý các phát hiện; Việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát mở rộng chỉ tiến hành khi cần thiết phải làm rõ vấn đề (khi đã rõ vấn đề có thể không cần đến thử nghiệm mở rộng). Trong khi đó KTV khi thực hiện khảo sát hệ thống KSNB trong kiểm toán BCTC chủ yếu quan tâm đến -KSNB lĩnh vực tài chính để xác định rủi ro kiểm toán làm cơ sở cho các thử nghiệm chi tiết, nên các thử nghiệm kiểm soát mở rộng là hoạt động bắt buộc.

- Tiến hành các thủ tục kiểm toán. KTHĐ dù với những đối tượng kiểm toán là một chức năng, một nhiệm vụ, một chương trình của một tổ chức hay kiểm toán toàn diện hoạt động của một tổ chức thì hoạt động kiểm toán cũng có đặc thù là thực hiện các thủ tục để đánh giá cả một quá trình; bao gồm:

+ Quy trình thực hiện mục tiêu của hoạt động gồm: mua các yếu tố đầu vào; quy trình quản lý và sản xuất ra sản phẩm, dịch vụ; số lượng và chất lượng các yếu tố đầu ra; mức độ tác động của kết quả đầu ra vào thực tiễn (mục tiêu).

+ Quá trình quản lý gồm: lập kế hoạch; tổ chức; điều hành; kiểm tra, kiểm soát.

Trong khi đó kiểm toán BCTC chỉ chú trọng đến kết quả sau cùng của các quá trình trên (các số dư, các tài khoản).

- KTHĐ tiến hành kiểm tra, đánh giá hoạt động được thực hiện với mọi nguồn lực của đơn vị gồm nguồn lực tài chính và các nguồn lực phi tài chính chủ yếu dựa trên phương pháp phân tích; trong khi đó kiểm toán BCTC chủ yếu thực hiện đối với các thông tin tài chính - kế toán, dựa trên phương pháp kiểm tra chi tiết.

1.1.2.3. Báo cáo kiểm toán

Giai đoạn này xét về thể thức và thủ tục lập báo cáo thì có sự tương đồng giữa các loại hình kiểm toán. Điểm khác nhau chủ yếu của báo cáo KTHĐ với báo cáo kiểm toán BCTC là:

- Báo cáo KTHĐ lấy việc trình bày logic tự đánh giá thực trạng, xác định nguyên nhân đến kiến nghị làm trọng tâm; còn BCKT BCTC lấy việc trình bày những kết quả so sánh số liệu kiểm toán, xác định những sai phạm và đi đến kết luận (xác nhận báo cáo tài chính) làm trọng tâm.

- Cấu trúc nội dung của báo cáo KTHĐ thường đa dạng hơn báo cáo kiểm toán BCTC .

1.1.2.4. Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán

Việc kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán trong cuộc KTHĐ được thể hiện chủ yếu dưới hình thức theo dõi đơn vị; đặc biệt là đánh giá những biện pháp để thực hiện kiến nghị và sự tác động, hiệu quả của nó đối với quản lý. Trong khi đó kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán của kiểm toán BCTC tập trung chủ yếu đến việc đơn vị sửa chữa sai phạm về thủ tục và chế độ tài chính, kế toán . Về hình thức, việc tổ chức kiểm tra đơn vị trong KTHĐ chủ yếu dưới hình thức trao đổi, thảo luận về các biện pháp thực hiện kiến nghị; trong khi đó, đối với kiểm toán BCTC , việc kiểm tra thực hiện bằng hình thức tổ kiểm tra thu thập các bằng chứng để xác nhận việc sửa chữa sai phạm tại đơn vị.

Từ những phân tích trên có thể tổng hợp những đặc diểm về quy trình KTHĐ (trong sự so sánh với kiểm toán BCTC) như sau:

Đặc điểm quy trình của KTHĐ trong sự so sánh với KTBCTC			
Giai đoạn	***Bước công việc (so sánh)***	***KTHĐ***	***KT BCTC***
Chuẩn bị kiểm toán	1. Khảo sát	Quy trình quản lý của mọi bộ phận	Quy trình quản lý TC
	2. Xác định mục tiêu KT	Các chức năng quản lý của tổ chức	Chức năng quản lý TC
	3. Bố trí KTV	Khác nhau về chuyên môn	Đồng nhất về chuyên môn
	4. Xác định tiêu chuẩn đánh giá	Lựa chọn, XD, thảo luận	Các quy định có sẵn
Thực hiện kiểm toán	1. Khảo sát hệ thống KSNB	Mọi quy trình kiểm soát; là một nhiệm vụ trọng tâm của kiểm toán	Chủ yếu là quy trình KSNB về thông tin; là nhiệm vụ hỗ trợ trong kiểm toán
	2. Tiến hành thủ tục kiểm toán	Quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực đầu vào để thực hiện mục đích hoạt động	Kết quả sau cùng của hoạt động tài chính
	3. Các phương pháp chủ đạo trong kiểm toán	Các phương pháp phân tích	Các ph/pháp kiểm tra chi tiết tài khoản, chứng từ
Báo cáo kiểm toán	1. Nội dung	Trình bày logic thực trạng - nguyên nhân-kiến nghị (trọng tâm)	Xác định những sai phạm-kếtluận (trọng tâm)
	2. Hình thức	Đa dạng	Tương đối chuẩn hoá
Kiểm tra đơn vị th/hiện KN KT	1. Nội dung trọng tâm	Đơn vị thực hiện các biện pháp để nâng cao hiệu quả hoạt động quản lý	Đơn vị sửa chữa những sai phạm về chế độ TC - KT
	2. Hình thức	Trao đổi, thảo luận	Thu thập bằng chứng để chứng minh

1.1.3. Các phương thức tổ chức thực hiện các cuộc kiểm toán

Hiểu theo nghĩa chung nhất, *phương thức tổ chức thực hiện một cuộc kiểm toán là cách thức tổ chức hoạt động kiểm toán phù hợp với đối tượng kiểm toán để đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán*. Cũng như bất kỳ phương thức tổ chức hoạt động xã hội nào của con người, phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán (KTHĐ) cũng gồm 2 mặt cơ bản là phương pháp và hình thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán.

Phương thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán đề cập đến hai vấn đề chủ yếu là:

- Tổ chức lực lượng thực hiện cuộc kiểm toán đó là các KTV và những chuyên gia khác (gọi chung là KTV). So với một cuộc kiểm toán BCTC việc tổ chức lực lượng KTV trong KTHĐ có những điểm khác chủ yếu là:

+ Trình độ chuyên môn hoá cao là một yêu cầu bắt buộc vì trong KTHĐ, khi tiến hành kiểm toán tại một đơn vị đòi hỏi sự hiểu biết trên rất nhiều lĩnh vực: kỹ thuật, tổ chức quản lý hành chính, quản lý kinh doanh, quản lý tài chính; nghiệp vụ kế toán; thống kê và hiểu biết sâu sắc nhiều chức năng khác của đơn vị cũng như đối với nhiều đơn vị khác nhau. Trong điều kiện đó không thể đào tạo mọi KTV với năng lực toàn diện như vậy; đòi hỏi phải tổ chức lực lượng kiểm toán gồm một vài KTV có chuyên môn không giống nhau.

+ Việc tổ chức hoạt động của KTV có chuyên môn khác nhau trong một cuộc kiểm toán là một hoạt động hết sức quan trọng; do vậy, việc tổ chức lực lượng kiểm toán mang tính chất tập thể cao; mỗi KTV (với chuyên môn riêng) đều có vị trí quan trọng, do vậy cuộc kiểm toán chỉ có thể thành công trong hoạt động có tính liên kết của cả nhóm. Trong khi đó ở cuộc kiểm toán BCTC thì sự liên kết có ý nghĩa chủ yếu như việc tăng tiến độ công việc.

- Tổ chức quan hệ quản lý trong KTHĐ. Đây là một yêu cầu xuất phát từ chính việc tổ chức lực lượng KTV quy định. Trong KTHĐ, quan hệ quản lý nhằm phối hợp hoạt động giữa các KTV có ý nghĩa quyết định hoạt động kiểm toán; trong đó:

+ Vai trò quản lý cuộc kiểm toán của tổ trưởng, trưởng đoàn kiểm toán như một "*nhạc trưởng*", vừa phối hợp nhịp nhàng giữa các KTV; vừa hiểu biết ở mức độ cần thiết để định hướng hoạt động cho từng KTV (dù có chuyên môn khác nhau);

+ Vai trò của mỗi KTV có vị trí độc lập cao hơn so với cuộc kiểm toán BCTC ; đồng thời cũng là người chịu trách nhiệm đến cùng về những nhận xét, đánh giá mang tính chuyên môn sâu của mình.

Ngoài ra, trong cuộc KTHĐ sự phối hợp giữa các chuyên gia bên ngoài thường là một hoạt động phổ biến, cũng đòi hỏi có những thiết chế ràng buộc và cách thức quản lý phù hợp.

Tóm lại, cuộc KTHĐ có phương thức tổ chức thực hiện cũng như ý nghĩa của nó là một cuộc kiểm toán thuộc về một cấp độ phức tạp hơn cuộc kiểm toán BCTC. Điều đó được quy định bởi chính đối tượng và mục tiêu của cuộc kiểm toán đó.

Có thể chỉ ra các phương thức cụ thể (dựa trên sự kết hợp các phương pháp và hình thức tổ chức) chủ yếu thường được thực hiện dưới hình thức các cuộc KTHĐ như sau:

1.1.3.1. Phương thức tổ chức cuộc kiểm toán các chức năng của một tổ chức

Cuộc kiểm toán các chức năng của một tổ chức liên quan đến một hoặc nhiều chức năng trong một tổ chức (mỗi tổ chức thường có một số chức năng xác định). Phương thức tổ chức cuộc kiểm toán các chức năng của một tổ chức (sau đây gọi tắt là phương thức kiểm toán chức năng) thường có đặc điểm sau:

- Nội dung kiểm toán thường được xác định đối với chức năng trung tâm của tổ chức và một vài chức năng có tác động nhiều đến chức năng trung tâm (ví dụ đối với một doanh nghiệp sản xuất tập trung vào chức năng trọng tâm là quản trị sản xuất và chức năng có quan hệ trực tiếp là chức năng quản trị marketing, quản trị tài chính...).

- Việc tổ chức các đoàn kiểm toán thường được chia thành các nhóm KTV tương đối độc lập có năng lực chuyên sâu theo từng chức năng; trên cơ sở đó đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quá trình thực hiện các chức năng của tổ chức.

Phương thức kiểm toán chức năng có ưu điểm nổi bật là cho phép sự chuyên môn hoá KTV theo chức năng cần kiểm toán, tạo cơ sở cho nâng cao trình độ và nâng cao hiệu quả trong thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên phương thức kiểm toán chức năng cũng có hạn chế lớn là gặp khó khăn trong việc đánh giá tác động qua lại giữa các chức năng với nhau hay nói khác đi là khó khăn trong đánh giá toàn diện hoạt động của một tổ chức, đòi hỏi cần có một KTV có trình độ cao, có vai trò phối hợp chặt chẽ các KTV và đánh giá tổng hợp kết quả kiểm toán.

1.1.3.2. Phương thức tổ chức cuộc kiểm toán toàn diện hoạt động của tổ chức

Cuộc KTHĐ của tổ chức liên quan đến toàn bộ cơ cấu tổ chức của một đơn vị (ví dụ một công ty gồm các phòng, các xí nghiệp...). Phương thức kiểm toán này (sau đây gọi là phương thức kiểm toán tổ chức) có đặc điểm sau:

- Nội dung kiểm toán được xác định toàn diện trên cơ sở đánh giá sự tác động qua lại giữa các chức năng đã mang lại tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực trong hoạt động của một tổ chức (gồm toàn bộ hoặc hầu hết các bộ phận của một tổ chức); trong đó, hoạt động kiểm toán phải kiểm tra và đánh giá toàn diện hoạt động của từng bộ phận trong một tổ chức.

- Việc tổ chức đoàn kiểm toán thường chia thành các nhóm KTV để kiểm toán từng bộ phận của tổ chức; do vậy, trong mỗi nhóm KTV cần bố trí những KTV có chuyên môn khác nhau để thực hiện kiểm toán (phụ thuộc vào những chức năng của tổ chức bộ phận đó); trên cơ sở đó đánh giá hoạt động của từng bộ phận trong tổ chức để tổng hợp chung cho cả tổ chức.

Phương thức kiểm toán tổ chức có ưu điểm nổi bật là cho phép đánh giá tương đối toàn diện hoạt động của một tổ chức; song cũng có hạn chế trong việc đánh giá chuyên sâu về hoạt động của từng chức năng trong tổ chức; mặt khác việc bố trí cơ cấu các đoàn, tổ kiểm toán thường gặp khó khăn và khó có điều kiện chuyên môn hoá.

1.1.3.3. Phương thức kiểm toán các nhiệm vụ chuyên biệt (của một tổ chức)

Cuộc kiểm toán các nhiệm vụ chuyên biệt có rất nhiều hình thức cụ thể khác nhau: kiểm toán một dự án, một chương trình, hoặc những chuyên đề do chủ thể kiểm toán thực hiện theo yêu cầu của cấp trên. Phương thức kiểm toán các nhiệm vụ chuyên biệt có những đặc điểm sau:

- Nội dung kiểm toán thường liên quan đến nhiều chức năng, nhiều bộ phận của một tổ chức, song tính chất của hoạt động có tính đặc thù (hoạt động có quy trình riêng, chuyên môn riêng...)và có phạm vi tương đối hẹp (từng nhiệm vụ chuyên biệt).

- Việc tổ chức đoàn kiểm toán trong phạm vi nhiệm vụ chuyên biệt thường phải xem xét toàn diện cả về thực hiện các chức năng của tổ chức và hoạt động của các bộ phận của tổ chức liên quan đến nhiệm vụ chuyên biệt; do vậy, cơ cấu KTV của đoàn hoặc tổ phải có nhiều năng lực chuyên môn khác nhau, thường phải mời chuyên gia về nghiệp vụ liên quan đến nhiệm vụ đó mới có thể tiến hành cuộc kiểm toán đạt kết quả (ví dụ chuyên gia tin học trong cuộc kiểm toán đối với chương trình tín học hoá hoạt động quản lý hành chính ở một cơ quan).

Phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán nhiệm vụ chuyên biệt có ưu điểm là cho phép đánh giá toàn diện những chương trình, dự án chuyên biệt; song có khó khăn, hạn chế là đòi hỏi cần có những chuyên gia chuyên sâu liên quan đến nhiệm vụ đó, đồng thời đòi hỏi phải có đội ngũ KTV có kinh nghiệm trong lĩnh vực này.

Phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán này thường ít được thực hiện, trừ trường hợp do yêu cầu của cấp trên.

Trong thực tiễn kiểm toán sẽ hình thành nhiều phương thức tổ chức kiểm toán cụ thể rất phong phú; song, về cơ bản đều dựa trên 3 phương thức tổ chức kiểm toán trên để hình thành.

1.1.4. Tiêu chuẩn đánh giá trong KTHĐ

Tiêu chuẩn trong KTHĐ (tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực) xét cho cùng là thước đo để đánh giá hoạt động của một tổ chức và là cơ sở mà KTV có thể đưa ra những kiến nghị kiểm toán. Tuy nhiên, một mặt hoạt động của tổ chức rất đa dạng về mô hình tổ chức, mục đích, chức năng, công nghệ... nên không thể đưa ra được các tiêu chuẩn chung cho việc đánh giá; mặt khác, hoạt động kiểm toán là hoạt động mới mẻ, chưa có nhiều kinh nghiệm (cả trên thế giới và Việt Nam) nên đây là một vấn đề hết sức khó khăn. Do vậy, việc xác định các tiêu chuẩn KTHĐ có những định hướng cho từng loại hình tổ chức; sau đây là những vấn đề có tính nguyên tắc trong việc xác định tiêu chuẩn trong KTHĐ.

1.1.4.1. Những yêu cầu của tiêu chuẩn

Để phục vụ cho đánh giá hoạt động của một tổ chức, tiêu chuẩn KTHĐ cần đảm bảo được những yêu cầu sau:

a- Tính khách quan, đây là cơ sở cho việc đánh giá không thiên vị của KTV, phù hợp với nguyên tắc hoạt động kiểm toán;

b- Tính hoàn chỉnh, là cơ sở cho việc đánh giá toàn diện hoạt động của tổ chức;

c- Tính hữu ích và tin cậy; một mặt phải phục vụ cho KTV đưa ra những đánh giá và kiến nghị; mặt khác, nó phải có cơ sở khoa học và thực tiễn.

d- Tính cụ thể và định lượng, thể hiện ở việc xây dựng những tiêu chí đánh giá một cách rõ ràng về nội dung kiểm toán; đồng thời phải định lượng được để đưa ra những kết luận và kiến nghị;

đ- Tính có thể so sánh nhằm đáp ứng được việc kiểm toán ở các đơn vị khác tương tự; đồng thời cũng là cơ sở cho đơn vị chấp nhận những kết luận , kiến nghị.

g- Tính được thừa nhận và phù hợp thể hiện tiêu chuẩn đặt ra phải phù hợp với đặc điểm chung của đơn vị được kiểm toán và dựa trên những cơ sở hợp lý để đơn vị và các bên có liên quan chấp nhận.

Những yêu cầu trên chỉ đạo mọi quá trình lựa chọn tiêu chuẩn trong KTHĐ.

1.1.4.2. Các hình thức của tiêu chuẩn

Mặc dù tiêu chuẩn trong KTHĐ rất đa dạng, song về tổng quan có thể chia thành 2 hình thức tiêu chuẩn sau:

a- Tiêu chuẩn khái quát là những tiêu chuẩn được thể hiện là những quy tắc chung trong đánh giá hoạt động của tổ chức; tiêu chuẩn này thường được thể hiện dưới hình thức định tính.

b- Tiêu chuẩn cụ thể là những tiêu chuẩn được thể hiện là những tiêu chí với những yếu tố định lượng làm thước đo để đánh giá từng nội dung, từng yếu tố hoạt động của tổ chức. Tiêu chuẩn cụ thể là cơ sở trực tiếp cho những nhận xét, đánh giá của KTV.

Hai hình thức tiêu chuẩn trên có mối quan hệ thống nhất.

1.1.4.3. Cơ sở xây dựng tiêu chuẩn

Việc xây dựng, lựa chọn các tiêu chuẩn trong KTHĐ dựa trên các nguồn thông tin chủ yếu sau:

a- So sánh với hoạt động các kỳ trước của đơn vị được kiểm toán. Đây là nguồn thông tin quan trọng và hữu ích trong xây dựng tiêu chuẩn. Với nguồn thông tin này, tiêu chuẩn được lựa chọn cho phép đánh giá xu hướng chất lượng hoạt động của đơn vị (tốt hơn hoặc kém hơn); mặt khác, tiêu chuẩn này dễ tính toán, dễ lựa chọn và dễ được sự chấp nhận của đơn vị. Tuy vậy, nó thường chưa đảm bảo được đầy đủ yêu cầu khách quan của tiêu chuẩn.

b- So sánh với các hoạt động tương tự. Hầu hết các đơn vị là đối tượng của một cuộc KTHĐ đều không là duy nhất; trong trường hợp này, số liệu thực hiện của các đơn vị là có thể so sánh được, đây là nguồn thông tin quan trọng để xác định tiêu chuẩn. Tuy nhiên, việc lựa chọn đơn vị so sánh cần chú ý đến quy mô, công nghệ, đặc điểm hoạt động của đơn vị và đặc biệt là chất lượng hoạt động của đơn vị (phải có tính tiên tiến).

c- Các định mức kinh tế kỹ thuật. Đây là nguồn thông tin có tính pháp lý và khách quan, là cơ sở rất tốt cho việc xây dựng các tiêu chuẩn KTHĐ; Tuy nhiên việc xây dựng các tiêu chuẩn dựa trên các định mức kinh tế - kỹ thuật thường tốn kém thời gian; mặt khác cần thận trọng vì có nhiều trường hợp định mức kinh tế - kỹ thuật lạc hậu và không thật phù hợp với đặc điểm cụ thể của đơn vị.

d- Kế hoạch trong kỳ của đơn vị. Đây là nguồn thông tin rất quan trọng và có tính thực tiễn cao, là cơ sở xác định các tiêu chuẩn mà đơn vị dễ chấp nhận. Tuy nhiên, kế hoạch của đơn vị mang tính chủ quan, đồng thời cũng mới chỉ cung cấp những thông tin quan trọng làm cơ sở xây dựng tiêu chuẩn, KTV cần lấy cơ sở đó để tính toán những tiêu chuẩn cụ thể.

đ- Trao đổi thảo luận. Trong nhiều trường hợp các cơ sở trên chưa thể đảm bảo đầy đủ và phù hợp với việc đánh giá hoạt động của đơn vị, khi đó KTV phải dựa trên những thông tin đã thu thập được làm cơ sở thảo luận với đơn vị để thống nhất những tiêu chuẩn đánh giá. Cách làm này tương đối đơn giản, song dễ dẫn đến những thoả hiệp thiếu khách quan.

Thực tế, để xây dựng, lựa chọn được hệ thống các tiêu chuẩn đánh giá trong KTHĐ, KTV phải sử dụng tổng hợp các nguồn thông tin trên.

1.1.4.4. Những nội dung chủ yếu của tiêu chuẩn

Khi nói đến KTHĐ thì mục tiêu chủ yếu là đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực; do vậy những nội dung chủ yếu của tiêu chuẩn cũng được xây dựng theo định hướng 3 nhóm tương ứng đó.

a- Tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế

Tính kinh tế thể hiện mức độ tiết kiệm các yếu tố đầu vào cho hoạt động mà vẫn đạt được mục tiêu hoạt động. Như vậy, nội dung tiêu chuẩn sẽ bao gồm:

- Tiêu chuẩn về sử dụng từng nguồn lực cho hoạt động (lao động, TSCĐ, nguyên vật liệu, tiền tệ, thông tin...)

- Tiêu chuẩn tổng hợp (dưới hình thức tiền tệ) cho toàn bộ hoạt động.

b- Tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả

Tính hiệu quả thể hiện mối quan hệ giữa chi phí các yếu tố đầu vào với kết quả đầu ra (một đơn vị sản phẩm). Tính hiệu quả phản ánh chất lượng của quá trình quản lý. Về tổng quan, tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả gồm:

- Tiêu chuẩn hiệu quả theo từng yếu tố đầu vào cho từng loại sản phẩm đầu ra:

Chi phí yếu tố đầu vào/ 1 đơn vị - loại sản phẩm đầu ra.

- Tiêu chuẩn hiệu quả tổng hợp (dưới hình thái tiền tệ) cho từng loại sản phẩm đầu ra:

Tổng chi phí các yếu tố đầu vào/1 đơn vị - loại sản phẩm đầu ra.

Vì kết quả hoạt động của đơn vị thường được thể hiện dưới nhiều loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ; do vậy, việc xác định tiêu chuẩn cho từng loại sản phẩm phụ thuộc trực tiếp vào đặc điểm hoạt động của đơn vị.

c- Tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu lực

Tính hiệu lực thể hiện khả năng đạt mục tiêu và những ảnh hưởng của hoạt động. Đây là tiêu chuẩn rất khó dự định trước một cách cụ thể, có thể chia thành 2 nhóm tiêu chuẩn sau:

- Các tiêu chuẩn xác định (thường được phản ánh trong mục tiêu kế hoạch hoạt động hoặc tính toán từ kế hoạch hoạt động).

- Các tiêu chuẩn ước đoán (dự toán sự ảnh hưởng của hoạt động trong tương lai)

Mỗi nhóm tiêu chuẩn này gồm một số tiêu chuẩn cụ thể.

Ngoài 3 loại tiêu chuẩn trên, thường trong các cuộc KTHĐ tuỳ từng đặc điểm của hoạt động kiểm toán, KTV còn cần bổ sung những tiêu chuẩn cần thiết khác để đảm bảo đánh giá toàn diện được hoạt động.

1.2. Khái niệm, đặc điểm và tổ chức hoạt động của đơn vị SNCT

1.2.1. Khái niệm về đơn vị SN và đơn vị SNCT

Bất cứ một xã hội nào, muốn tồn tại và hoạt động bình thường, dưới giác độ kinh tế học, đều phải tiêu tốn rất nhiều sản phẩm dưới dạng các hàng hoá và dịch vụ. Các hàng hoá và dịch vụ, nếu xét theo tính chất sử dụng, được chia thành hàng hoá dịch vụ cá nhân và hàng hoá dịch vụ công cộng.

Hàng hoá dịch vụ cá nhân là những hàng hoá dịch vụ được cung cấp riêng rẽ cho từng cá nhân sử dụng và khi đã có một cá nhân nào đó sử dụng thì không còn cơ hội cho các cá nhân khác sử dụng. Do đó, hàng hoá dịch vụ cá nhân có tính loại trừ cao, cũng đồng nghĩa với tính cạnh tranh cao trong sử dụng. Với đặc tính như vậy, việc cung cấp hàng hoá dịch vụ cá nhân trong xã hội hiện nay chủ yếu được thực hiện thông qua cơ chế mua bán trên thị trường theo nguyên tắc trao đổi ngang giá.

Để đáp ứng nhu cầu hàng dịch vụ cá nhân của xã hội, đã có hàng hoạt các cơ sở sản xuất với tính chất, qui mô hết sức đa dạng và phong phú, nhằm tạo ra vô số những chủng loại hàng hoá dịch vụ cá nhân. Tiếp đến, phải có các

cơ sở thương mại nhằm đưa hàng hoá dịch vụ từ nơi sản xuất đến người tiêu dụng, hài hoà cung cầu. Các cơ sở sản xuất, thương mại… này gọi chung là các cơ sở kinh doanh, hay doanh nghiệp mà chúng ta đã biết. Trong điều kiện kinh tế thị trường, các doanh nghiệp có đặc trưng cơ bản nhất là hoạt động với mục tiêu vì lợi nhuận.

Khác với hàng hoá dịch vụ cá nhân, *hàng hoà dịch vụ công cộng* (*HHDVCC*) được cung cấp đồng thời cho nhiều cá nhân cùng sử dụng. Về cơ bản việc sử dụng HHDVCC của cá nhân này không ảnh hưởng đến việc sử dụng của cá nhân khác. Do đó, việc loại trừ một cá nhân nào đó không được sử dụng là khá khó khăn, thậm chí không thể nào loại trừ được. Như vậy cũng có nghĩa là, khi sử dụng HHDVCC hầu như không có tính cạnh tranh, không phân chia theo khẩu phần được. Với đặc điểm này đã làm cho cơ chế thị trường hầu như bất lực trong việc sản xuất cung cấp HHDVCC, vì không giải quyết được vấn đề "*người ăn không*", *"ăn theo*"… khi sử dụng chúng.

Trong khi đó, HHDVCC lại rất cần cho xã hội. Vấn đề "*người ăn không*" cơ bản chỉ có nhà nước mới có thể giải quyết được. Vì nhà nước có quyền lực chính trị trong tay, sẽ qui định các nghĩa vụ nộp bắt buộc cho mọi cá nhân do được hưởng HHDVCC. Từ đó, Nhà nước phải đảm nhận lấy sự mệnh sản xuất và cung cấp các HHDVCC cho xã hội thông qua các cơ quan đơn vị khác do Nhà nước thành lập.

Trong HHDVCC, xét theo mức độ nhận biết, có thể thấy chúng gồm 2 bộ phận chủ yếu là HHDVCC hữu hình và HHDVCC vô hình.

HHDVCC hữu hình là những HHDVCC mà người ta có thể dễ dàng cảm nhận bằng các giác quan bình thường, như dịch vụ giáo dục đào tạo, chăm sóc sức khoẻ, phát thanh truyền hình…

HHDVCC vô hình là những HHDVCC mà hầu như không thể cảm nhận được bằng các giác quan bình thường, phải thông qua tư duy mới nhận thức được. Như: dịch vụ về quốc phòng, an ninh, pháp lý, gìn giữ môi trường…Các

HHDV này vì là vô hình nên hầu như không thể loại trừ một ai sử dụng, nên Nhà nước phải đứng ra đảm nhận sản xuất cung cấp chúng thông qua chính các tổ chức đơn vị của bộ máy nhà nước hoặc các tổ chức đơn vị đặc biệt gắn chặt với nhà nước (*quốc phòng, an ninh*). Còn lại đối với các HHDVCC hữu hình, nhà nước có thể thành lập các tổ chức đơn vị để thực hiện việc sản xuất cung cấp chúng. Thậm chí đối với một số HHDVCC cụ thể, có tính loại trừ cao, tư nhân cũng có thể tham gia đầu tư cung cấp chúng.. Như vậy, các cơ quan đơn vị của bộ máy nhà nước, gọi chung là các cơ quan hành chính, có quan hệ mật thiết với các cơ quan đơn vị chuyên cung cấp HHDVCC hữu hình, gọi chung là các đơn vị sự nghiệp.

Các đơn vị SN mặc dù có quan hệ mật thiết với các cơ quan hành chính, nhưng chúng cũng có những khác biệt rất lớn. Các cơ quan hành chính là các bộ phận hợp thành của bộ máy nhà nước, chúng thực hiện chức năng trọng tâm là quản lý điều hành xã hội thông qua việc cung cấp các dịch vụ hành chính pháp lý; còn các đơn vị SN thực hiện chức năng chủ yếu là cung cấp các HHDVCC hữu hình cho xã hội. Đồng thời đơn vị SN cũng khác các doanh nghiệp đã được trình bày trên đây; doanh nghiệp chủ yếu hoạt động theo cơ chế thị trường, lấy lợi nhuận làm mục đích chính để hoạt động. Đơn vị SN về cơ bản không thể hoạt động theo cơ chế thị trường vì các HHDVCC không thể thị trường hoá được, do đó mục đích chính của chúng cũng không phải vì lợi nhuận mà vì sự phục vụ chung cho cộng đồng, xã hội.

Từ sự phân tích trên cho thấy, *đơn vị SN là các tổ chức, đơn vị được thành lập nhằm sản xuất cung cấp HHDVCC cho xã hội với mục đích hoạt động phục vụ cộng đồng và xã hội, phi lợi nhuận*. Đại đa số đơn vị SN là do Nhà nước thành lập, hoạt động theo chủ trương, phương hướng, nhiệm vụ của Nhà nước. Bên cạnh đó, có thể có những đơn vị SN do các cá nhân đứng ra tổ chức thành lập, nhưng số này hiện nay ở Việt Nam chưa nhiều.

Để sản xuất cung cấp các HHDVCC cho xã hội, các đơn vị SN phải tiêu tốn một số nguồn lực nhất định, như tài nguyên, đất đai, lao động và các

yếu tố khác. Song, vì sản phẩm được tạo ra là HHDVCC nên có loại hầu như không loại trừ được vấn đề "ăn không" của người sử dụng, do đó mà không có khả năng tự bù đắp; có loại có thể loại trừ được ít nhiều nên sẽ bù đắp được từng phần; có loại do tính loại trừ cao nên bù đắp được hầu hết. Xét dưới góc độ tài chính, đơn vị SN có 3 loại chủ yếu sau:

-Loại đơn vị SN không có khả năng bù đắp chi phí: đó là những đơn vị SN sản xuất cung cấp HHDVCC không loại trừ được người sử dụng, nên họ đã "ăn không" mà không phải trả tiền. Đối với loại đơn vị này, Nhà nước buộc phải dùng công cụ thuế, bắt buộc, phân bổ nghĩa vụ nộp cho mọi người có sử dụng HHDVCC. Số thuế thu được này là nguồn lực tài trợ để duy trì sự hoạt động của các đơn vị. Đây chính là những đơn vị SN không có thu, kinh phí do NSNN đài thọ toàn bộ. (*Hoạt động phòng bệnh dịch, nghiên cứu cơ bản, an ninh quốc phòng...).*

-Loại đơn vị SN có khả năng bù đắp một phần chi phí: đó là những đơn vị SN mà khi cung cấp HHDVCC có thể loại trừ ít nhiều được sự "ăn không", người thụ hưởng phải trả tiền trực tiếp cho đơn vị. Đây là cơ chế đơn vị thực hiện thu phí. Phí thực chất là gía của DVCC hữu hình, mỗi cá nhân thụ hưởng trả một khoản phí, là một phần của giá HHDVCC đó. (*Trường học thu học phí, Bệnh viện thu viện phí...*). Phí có có thể trang trải một phần chi phí. Đây chính là các đơn vị SNCT trang trải một phần chi phí.

- Loại đơn vị SN có khả năng bù đắp hoàn toàn chi phí nhưng không vì lợi nhuận: đó là những đơn vị SN mà khi cung cấp HHDVCC đã đạt được sự loại trừ cao nên có thể áp dụng gần như cơ chế giá bán, hầu như bù đắp được hoàn toàn chi phí. Tuy vậy vì tính chất hoạt động là phục vụ nên chúng vẫn được coi là đơn vị SNCT (*Một số doanh nghiệp công ích như kinh doanh nước sạch, vệ sinh môi trường, thuỷ nông v.v....)* tự trang trải được toàn bộ chi phí.

Ngoài ra, nếu tư nhân tổ chức hoạt động cung cấp HHDVCC thì thường họ cũng bù đắp đủ chi phí (*có vậy mới có thể tiếp tục tồn tại*), nếu không vì

mục tiêu lợi nhuận, cũng có thể coi đó là đơn vị SNCT. Ngược lại, nếu vì mục đích lợi nhuận thì phải coi đó là doanh nghiệp kinh doanh.

Vậy: *đơn vị SNCT (công lập) là những đơn vị sự nghiệp (công lập) mà nguồn thu cho hoạt động dựa trên nguồn thu sự nghiệp theo quy định của Nhà nước để trang trải một phần trong toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên (phần còn lại do NSNN cấp).*

1.2.2. Phân loại đơn vị SNCT:

Trên thực tế tồn tại nhiều loại hình đơn vị SNCT.

-Căn cứ vào chủ thể thành lập đơn vị, có đơn vị SNCT công lập và đơn vị SNCT ngoài công lập.

+Đơn vị SNCT có thu công lập là do nhà nước thành lập, hoạt động theo nhiệm vụ nhà nước giao;

+Đơn vị SNCT ngoài công lập là do các tổ chức và cá nhân đứng ra thành lập theo qui định của pháp luật;

-Căn cứ vào cấp quản lý, đơn vị SNCT được chia thành:

+Đơn vị SNCT Trung ương: đó là các Đơn vị SNCT trực thuộc các bộ, ngành Trung ương, hoặc trực thuộc các đơn vị do bộ, ngành Trung ương quản lý *(Đơn vị SNCT thuộc Tổng công ty 91…)*;

+Đơn vị SNCT địa phương: đó là các Đơn vị SNCT trực thuộc các Sở, ban, ngành địa phương, hoặc trực thuộc các đơn vị do sở, ban , ngành địa phương quản lý *(Đơn vị SNCT thuộc Tổng công ty 90…)*.;

-Căn cứ lĩnh vực hoạt động, đơn vị SNCT gồm có:

+Đơn vị SNCT Giáo dục đào tạo;

+Đơn vị SNCT y tế;

+Đơn vị SNCT văn hoá, thông tin;

+Đơn vị SNCT phát thanh, truyền hình ;

+Đơn vị SNCT thể dục thể thao;

+Đơn vị SNCT khoa học công nghệ;

+Đơn vị SNCT kinh tế;

+Đơn vị SNCT khác.

-Căn cứ vào mức độ tự trang trải chi phí, đơn vị SNCT gồm có:

+Đơn vị SNCT tự đảm bảo toàn bộ chi phí: là những đơn vị mà phần tự thu đã đảm bảo được toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên, NSNN không phải cấp kinh phí thường xuyên.

+Đơn vị SNCT tự đảm bảo một phần chi phí: là những đơn vị mà phần tự thu chỉ mới đảm bảo một phần chi phí thường xuyên, NSNN vẫn phải cấp một phần kinh phí thường xuyên.

Cách xác định để phân loại:

$$\text{Mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên (\%)} = \frac{\text{Tổng thu sự nghiệp của đơn vị}}{\text{Tổng chi hoạt động thường xuyên của đơn vị}} * 100$$

Thông thường, mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên, ổn định và lớn hơn10% thì được xếp vào đơn vị SNCT.

1.2.3. Đặc điểm tổ chức hoạt động và thu chi tài chính của đơn vị SNCT:

1.2.3.1. Đặc điểm tổ chức của đơn vị SNCT:

Do các đơn vị SN nói chung, đơn vị SNCT nói riêng được thành lập chủ yếu là để thực hiện các chức năng nhiệm vụ cụ thể nào đó của Nhà nước thông qua việc cung cấp hàng hoá cho cộng đồng và xã hội, nên mô hình tổ chức hoạt động của chúng thường là:

-Trực thuộc một cơ quan hành chính của một cấp chính quyền nào đó: Các đơn vị SNCT thường chịu sự chi phối, quản lý trực tiếp của một cơ quan hành chính nhà nước trung ương hoặc địa phương. Về mặt quản lý tài chính-ngân sách, đơn vị SNCT thường là đơn vị dự toán cấp 2, trực thuộc đơn vị cấp

1. đơn vị cấp 1 chính là cơ quan hành chính nhà nước quản lý trực tiếp (*như trường đại học, cao đẳng... trực thuộc Bộ Giáo dục và đào tạo, Bộ Tài chính...; Bệnh viện trực thuộc Sở y tế…*)

-Trực thuộc một tổ chức chính trị xã hội hay một đơn vị kinh tế: Đây cũng là mô hình phổ biến của các đơn vị SNCT. Ở mô hình này, đối tượng mà các đơn vị SN phục vụ thường là cho chính đơn vị mà nó trực thuộc (*Viện nghiên cứu, trường đào tạo nghề... trực thuộc Tổng công ty...*)

-Đơn vị SNCT thành viên của một đơn vị SNCT khác: Đây là mô hình nhiiêù cấp (hai cấp trở lên) trong đơn vị SNCT. Các đơn vị SNCT thành viên, trực thuộc vừa có tính độc lập tương đối, vừa có sự phụ thuộc vào đơn vị SNCT chính.

1.2.3.2. Thu - Chi và cơ chế tài chính của đơn vị SNCT

1.2.3.2.1.Nguồn thu

Đơn vị SNCT thường có các nguồn thu sau đây:

(1). Ngân sách nhà nước cấp:

a. Đối với cả hai loại đơn vị SN tự bảo đảm chi phí và đơn vị tự bảo đảm một phần chi phí, ngân sách Nhà nước cấp:

-Kinh phí thực hiện các đề tài nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước, cấp Bộ, ngành: Chương trình mục tiêu quốc gia và các nhiệm vụ đột xuất khác được cấp có thẩm quyền giao.

-Kinh phí Nhà nước thanh toán cho đơn vị theo chế độ đặt hàng để thực hiện các nhiệm vụ của Nhà nước giao, theo giá hoặc khung giá do Nhà nước quy định *(điều tra, quy hoạch, khảo sát…)*.

-Kinh phí cấp để thực hiện tinh giản biên chế theo chế độ do Nhà nước quy định đối với số lao động trong biên chế dôi ra.

-Vốn đầu tư xây dựng cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị phục vụ hoạt động sự nghiệp theo dự án và kế hoạch hàng năm; vốn đối ứng cho các dự án được cấp có thẩm quyền phê duyệt.

b. Riêng đối với đơn vị tự bảo đảm một phần chi phí: Ngân sách Nhà nước cấp kinh phí hoạt động thường xuyên. Mức kinh phí ngân sách Nhà nước cấp được ổn định theo định kỳ 3 năm và hàng năm được tăng thêm theo tỷ lệ do Thủ tướng Chính phủ quyết định. Hết thời hạn 3 năm, mức ngân sách Nhà nước bảo đảm sẽ được xác định lại cho phù hợp.

(2). Nguồn thu sự nghiệp của đơn vị:

a.Tiền thu phí, lệ phí thuộc ngân sách Nhà nước (phần được để lại đơn vị thu theo quy định). Mức thu phí, lệ phí, tỷ lệ nguồn thu được để lại đơn vị sử dụng và nội dung chi thực hiện theo quy định của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền đối với từng loại phí, lệ phí.

b.Thu từ hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ. Mức thu từ các hoạt động này do Thủ trưởng đơn vị quyết định, theo nguyên tắc bảo đảm bù đắp chi phí và có tích luỹ.

c. Các khoản thu sự nghiệp khác theo quy định của pháp luật (nếu có).

(3). Nguồn khác theo quy định (nếu có): Các dự án viện trợ, quà biếu tặng, vay tín dụng.

(Qui định tại Nghị định 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ).

1.2.3.2.2. Nội dung chi

-Chi hoạt động thường xuyên của đơn vị theo chức năng nhiệm vụ được giao. Gồm:

+ Chi cho người lao động: tiền lương, tiền thưởng, các khoản phụ cấp, bảo hiểm y tế, bảo hiểm xã hội…

+ Chi quản lý hành chính: văn phòng phí, dịch vụ công cộng, công tác phí, tiếp khách, hội nghị…

+ Chi cho hoạt động nghiệp vụ

+ Chi phí cho tổ chức thu phí, lệ phí

+ Chi hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ

+ Chi mua sắm tài sản, sửa chữa thường xuyen.

+ Chi khác

- Chi thực hiện các đề tài NCKH, chương trình mục tiêu, đơn đặt hàng…

- Chi thực hiện tinh giản biên chế.

- Chi đầu tư phát triển: Xây dựng cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị, sửa chữa lớn…

- Chi thực hiện các nhiệm vụ đột xuất.

- Chi khác

(Qui định tại NĐ 10/CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ).

1.2.3.2.3.Cơ chế tài chính của đơn vị SNCT:

Nhà nước đảm bảo cơ chế tự chủ tài chính cho các đơn vị SNCT trên các mặt sau:

Thứ nhất, xác lập và bảo đảm quyền quản lý và sử dụng của đơn vị SNCT đối với toàn bộ các nguồn lực tài chính do ngân sách Nhà nước cấp, nguồn thu sự nghiệp của đơn vị và các nguồn thu khác theo qui định của pháp luật như viện trợ, vay nợ, quà biếu, tặng… Đây là vấn đề cơ bản, cốt lõi nhất khi đề cập đến quyền tự chủ về tài chính của bất cứ một chủ thể nào. Đơn vị SN thực hiện quyền chiếm hữu, quyền sử dụng các nguồn lực tài chính hoặc với tư cách là một chủ thể quyền sở hữu được Nhà nước ủy quyền. Khi những đơn vị này được thực hiện quyền chiếm hữu, quyền sử dụng với tư cách là một chủ thể sở hữu được Nhà nước uỷ quyền thì thực chất là chủ thể quyền sở hữu về kinh tế, quản lý và sử dụng các nguồn lực phù hợp với ý chí và lợi ích của chủ sở hữu pháp lý (Nhà nước) và tự chịu trách nhiệm trước chủ thể uỷ quyền (*Nhà nước*) khi thực hiện các quyền năng này.

Thứ hai, xác lập và đảm bảo quyền chủ động sử dụng các nguồn lực tài chính, như được chủ động bố trí kinh phí để thực hiện các hoạt động sự nghiệp, được xây dựng quỹ tiền lương, tiền công, được lập dự toán thu, chi nội bộ: xây dựng các quy chế chi tiêu nội bộ; được điều chỉnh dự toán thu, chi;

kinh phí hoạt động thường xuyên và các khoản thu sự nghiệp cuối năm chưa chi hết được chuyển sang năm sau để tiếp tục sử dụng; được trích lập và sử dụng các quỹ như quỹ dự phòng ổn định thu nhập, quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi và quỹ phát triển hoạt động SN v.v…

Quyền tự chủ tài chính của đơn vị SNCT không chỉ bó hẹp ở các quyền năng của quyền sở hữu về kinh tế, về các nguồn lực tài chính theo qui định của pháp luật mà đơn vị SN còn có được những cơ chế bảo đảm và hỗ trợ khác để thực hiện quyền tự chủ tài chính, như được vay tín dụng ngân hàng hoặc quỹ hỗ trợ phát triển để mở rộng và nâng cao chất lượng hoạt động sự nghiệp, tổ chức sản xuất, cung ứng dịch vụ. Đối với tài sản cố định sử dụng vào sản xuất, cung ứng dịch vụ đơn vị thực hiện trích khấu hao thu hồi vốn theo chế độ áp dụng cho các doanh nghiệp Nhà nước. Đơn vị SNCT được chủ động sử dụng số biên chế được cấp có thẩm quyền giao, sắp xếp và quản lý lao động phù hợp với chức năng và nhiệm vụ của đơn vị và tinh giản biên chế theo chủ trương của Nhà nước; được thực hiện chế độ Hợp đồng lao động theo qui định của Bộ luật Lao động phù hợp với khối lượng công việc và khả năng tài chính của đơn vị, các chế độ về tiền lương, tiền công, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế; chế độ đào tạo bồi dưỡng nâng cao trình độ nghiệp vụ chuyên môn đối với người lao động thực hiện theo qui định của pháp luật hiện hành v.v…

Cùng với việc xác lập và đảm bảo quyền tự chủ tài chính của đơn vị SNCT, pháp luật đồng thời cũng mở rộng quyền hạn và nâng cao trách nhiệm của thủ trưởng đơn vị SN, trên cơ sở định mức kinh tế kỹ thuật và chế độ chi tiêu hiện hành của Nhà nước, thủ trưởng đơn vị được quyết định mức chi quản lý hành chính (*công tác tác phí, hội nghị phí, điện thoại, công vụ phí*…), chi nghiệp vụ thường xuyên cao hơn hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước qui định trong phạm vi nguồn thu được sử dụng; được quyết định hệ số điều chỉnh tăng mức lương tối thiểu theo quy định của Nhà nước.

1.3. KTHĐ đối với đơn vị SNCT và những nhân tố tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

1.3.1. Khái niệm KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Khái niệm về KTHĐ đối với đơn vị SNCT có nội dung cơ bản trùng với khái niệm KTHĐ đã được trình bày ở mục (1.1.1). Tuy nhiên trong phạm vi

nghiên cứu về KTNN thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT, cần phải làm rõ một số vấn đề sau:

- Với khách thể Kiểm toán là đơn vị SNCT công lập; do vậy hoạt động của đơn vị SNCT là đối tượng Kiểm toán bắt buộc, thường xuyên của KTNN.

- Do tính chất là đơn vị SNCT nên các nguồn lực đảm bảo cho hoạt động của đơn vị gồm nguồn lực được trợ cấp trực tiếp từ NSNN và nguồn lực đơn vị tự tạo lập bởi cung cấp dịch vụ cho bên ngoài, nên việc đánh giá hoạt động của đơn vị phải được nhìn nhận trên sự kết hợp giữa lợi ích nhà nước – xã hội với lợi ích của đơn vị.

- Mỗi đơn vị SNCT được nhà nước thành lập, đều xác định rõ chức năng, nhiệm vụ tương ứng với mục đích hoạt động xác định; song lại được trao quyền tự chủ, năng động trong việc sử dụng các nguồn lực trong khuôn khổ của luật pháp.

Có thể cụ thể hoá khái niệm KTHĐ áp dụng đối với đơn vị SNCT công lập như sau:

KTHĐ đối với đơn vị SNCT (công lập) là một loại hoạt động kiểm toán bắt buộc của KTNN được tiến hành nhằm đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế tại đơn vị SNCT trên cơ sở chức năng nhiệm vụ do nhà nước và luật pháp quy định.

Từ khái niệm trên có thể thấy, một mặt KTHĐ đối với đơn vị SNCT có đặc điểm chung của hoạt động KTHĐ, mặt khác nó cũng có những đặc thù riêng về mục đích, đối tượng, nội dung, phạm vi trong hoạt động kiểm toán.

1.3.2. Ý nghĩa của KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Hoạt động sự nghiệp tồn tại một cách khách quan trong nền kinh té xã hội. Vì vậy là lĩnh vực "phi lợi nhuận" nên các tổ chức hoạt động trong lĩnh vực này chủ yếu là các tổ chức công lập. Việc nhà nước ta tiến hành đổi mới cơ chế quản lý đối với các đơn vị SN trong những năm gần đây là một sự đổi mới phù hợp với quy luật phát triển của nền kinh tế – xã hội. Các đơn vị áp

dụng cơ chế "*đơn vị SNCT* " ngày càng tăng, dần hình thành một loại hình tổ chức công lập mới, năng động, mang lại những lợi ích nhiều mặt cho Nhà nước và xã hội; Mặt khác cũng đòi hỏi Nhà nước tiếp tục có những chiến lược định hướng phát triển và tiếp tục đổi mới cơ chế để thúc đẩy sự phát triển của các tổ chức sự nghiệp có thu. Trong điều kiện đó, KTHĐ của KTNN đối với đơn vị SNCT là hết sức cần thiết và có ý nghĩa nhiều mặt.

1.3.2.1. KTHĐ đối với đơn vị SNCT mang lại lợi ích cho Nhà nước và xã hội

a- Góp phần sử dụng hiệu quả các nguồn lực Nhà nước đầu tư vào lĩnh vực sự nghiệp, đồng thời khai thác hợp lý các nguồn lực của xã hội cho phát triển kinh tế - xã hội.

KTHĐ đối với đơn vị SNCT trước hết nhằm mục tiêu đảm bảo cho sử dụng các nguồn lực Nhà nước đầu tư đạt được hiệu quả, hiệu lực; trên cơ sở đó đảm bảo được lợi ích của Nhà nước, đồng thời đảm bảo được hiệu lực hoạt động của tổ chức SNCT có nghĩa là cung cấp được những dịch vụ có ích cho xã hội thông qua con đường trao đổi (ngang giá hoặc thấp hơn giá trị). Như vậy, từ việc đảm bảo sử dụng hiệu quả, hiệu lực nguồn lực Nhà nước tạo cơ sở huy động được nguồn lực xã hội vì lợi ích công cộng, đó cũng có nghĩa là tạo nên sự gia tăng bội số của lợi ích công cộng do sự đầu tư "*khởi phát* " của Nhà nước.

b- Góp phần hoàn thiện cơ chế quản lý đối với đơn vị SNCT

Cơ chế quản lý đối với đơn vị SNCT chủ yếu là cơ chế quản lý tài chính mới được hoàn thành bước đầu trong thời gian gần đây (năm 2002). Trong điều kiện áp dụng đối với một loại hình tổ chức rất đa dạng về lĩnh vực hoạt động, về nguồn lực, về nhu cầu thị trường...; do vậy việc tiếp tục đổi mới cơ chế quản lý đối với đơn vị SNCT là một đòi hỏi tất yếu, cấp bách, vì lợi ích công cộng. Chính trong điều kiện đó KTNN thực hiện KTHĐ sẽ là một công cụ hết sức hữu hiệu để đánh giá một cách có hệ thống hiệu lực, hiệu quả của các chế độ, chính sách áp dụng đối với đơn vị SNCT, tìm nguyên nhân và kiến nghị với Nhà nước để tiếp tục hoàn thiện.

c.Củng cố lòng tin của Nhân dân vào Nhà nước

Nhân dân là người chủ sở hữu thực các nguồn lực mà Nhà nước quản lý. Việc tiến hành kiểm toán làm minh bạch các quan hệ tài chính và đánh giá một cách khách quan, công khai việc sử dụng các nguồn lực Nhà nước trong các đơn vị SNCT (một lĩnh vực hoạt động mà những hàng hoá dịch vụ của nó cung cấp trực tiếp đến người dân) là một cơ sở rất quan trọng để củng cố lòng tin của nhân dân vào Nhà nước, một trong những mục đích khẳng định cần thiết tồn tại của KTNN.

1.3.2.2. KTHĐ đối với đơn vị SNCT mang lại lợi ích với đơn vị được kiểm toán

a- Giúp cho quản lý công việc thực hiện đúng mục tiêu của đơn vị

Một trong những mục tiêu của KTHĐ là đánh giá tính hiệu lực trong hoạt động của đơn vị, đây cũng chính là việc đánh giá mức độ thực hiện mục tiêu hoạt động của đơn vị. Để thực hiện được mục tiêu kiểm toán đó, thông thường KTV phải xác định những tiêu chuẩn cụ thể, khách quan để làm thước đo đánh giá. Qua đó đánh giá đúng đắn việc thực hiện mục tiêu của
đơn vị phát hiện ra những mặt hạn chế để đơn vị có những thay đổi hợp lý trong quản lý đảm bảo thực hiện ngày càng tốt hơn mục tiêu đề ra.

b- Giúp đơn vị thực hiện đúng đắn quy trình hoạt động thúc đẩy việc kiểm soát chất lượng công việc và sử dụng tiết kiệm các nguồn lực của đơn vị kiểm tra đánh giá tính tuân thủ và hiệu quả hoạt động của đơn vị cũng như việc sử dụng các nguồn lực đầu vào một cách tiết kiệm là một trong những nội dung quan trọng của KTHĐ. Những hoạt động này của đơn vị thường được thực hiện theo một nếp nhìn chủ quan; Khi một KTV với một cách nhìn khách quan cùng với việc xây dựng những tiêu chuẩn đánh giá cụ thể, có độ tin cậy cao sẽ tác động tích cực đến hoạt động của đơn vị, góp phần nâng cao chất lượng của việc kiểm soát sử dụng các nguồn lực.

c- Giúp đơn vị tạo ra, hoàn thiện hệ thống KSNB, nâng cao hiệu quả quản lý

Xuất thân từ các đơn vị HCSN được bao cấp, hầu hết các đơn vị SNCT chưa chú trọng đến việc hình thành và củng cố hệ thống KSNB mà đây lại là yếu tố xương sống của quản lý. Do vậy, với việc đánh giá một cách có hệ thống đối với hoạt động KSNB và tư vấn cho đơn vị, KTNN sẽ góp phần củng cố và nâng cao hiệu quả quản lý của đơn vị.

d- Giúp đơn vị phân tích những khiếm khuyết, những phần việc, bộ phận trọng yếu " có vấn đề ", tìm nguyên nhân để khắc phục

Với đặc tính của Kiểm toán là chú ý đến những trọng yếu, xem xét rủi ro kiểm toán và lượng hoá những tác động, hạn chế những khiếm khuyết, KTV có thể giúp đơn vị thấy rõ những mặt hạn chế, nguyên nhân và những hậu quả của nó cũng như những giải pháp khắc phục; điều đó mang lại những lợi ích lớn cho đơn vị.

Từ những phân tích về những lợi ích xã hội và lợi ích của từng đơn vị như trên cho thấy: mặc dù là một chức năng mới của KTNN, đồng thời cũng thực hiện hoạt động kiểm toán đối với một loại hình tổ chức mới, đa dạng..., phức tạp nên không tránh khỏi những khó khăn trong hoạt động. Song với những lợi ích to lớn trên, KTNN cần phải nhanh chóng tổ chức thực hiện một cách hiệu quả KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

1.3.3. Những nhân tố chủ yếu tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Việc xác định một quy trình kiểm toán và các phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNCT trong điều kiện hiện nay cần chú ý tới 3 nhóm nhân tố chủ yếu sau:

1.3.3.1. Nhóm nhân tố về môi trường hoạt động của đơn vị SNCT

Nhóm nhân tố này bao gồm*:*

- Cơ chế quản lý của nhà nước đối với đơn vị SNCT. Đặc điểm của cơ chế quản lý này là đang trong quá trình hình thành, nên một mặt chưa thể phù hợp với nhiều loại hình đơn vị SNCT, mặt khác mới chỉ chú trọng đến cơ chế quản lý tài chính do vậy chưa đồng bộ. Việc xác định những tiêu chuẩn

chung(có tính nguyên tắc) trong KTHĐ cho từng loại hình đơn vị rất khó khăn.

- Đặc điểm về tổ chức hệ thống đơn vị SNCT công lập hiện nay là gắn liền, phụ thuộc vào các cơ quan HCNN (ở cả TW và địa phương); do vậy tính chất hoạt động vừa chịu sự chi phối bởi các quyết định hành chính, vừa phải tổ chức hoạt động hướng ra xã hội. Đặc điểm đó một mặt đòi hỏi KTNN phải tổ chức thực hiện các cuộc kiểm toán các đơn vị SNCT trong tổng thể chung của một tổ chức HCSN; mặt khác, những thước đo đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực chiịu sự chi phối của nhiều yếu tố mâu thuẫn với nhau.

- Hệ thống các tiêu chuẩn định mức của nhà nước trong lĩnh vực sự nghiệp đã ra đời từ những năm 60 - 70 của thế kỷ 20, dựa trên cơ chế hành chính nên vừa lạc hậu, không phù hợp với trình độ quản lý trong thế kỷ 21; vừa thiếu tính năng động trong điều kiện nền kinh tế thị trường. Đây là một khó khăn trong việc hình thành cơ sở cho đánh giá đúng đắn hoạt động của đơn vị SNCT.

1.3.3.2. Nhóm nhân tố về đặc điểm hoạt động của đơn vị SNCT

Hoạt động của đơn vị SNCT là đối tượng trực tiếp của KTHĐ, do vậy là yếu tố chi phối trực tiếp quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán, cụ thể:

- Sự đa dạng lĩnh vực hoạt động và loại hình hàng hoá dịch vụ do đơn vị SNCT tạo nên. Sự đa dạng này không những thể hiện khi so sánh giữa các đơn vị với nhau mà ngay cả trong một đơn vị; nó thể hiện ở nhiều loại hàng hoá dịch vụ tạo ra trong một đơn vị và trong hầu hết các trường hợp rất khó đánh giá theo phương thức lượng hoá về chất lượng hàng hoá dịch vụ. Đây là một yếu tố tác động rất lớn việc xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá, việc xác định các thủ tục phân tích, việc xác định nguồn thông tin... trong kiểm toán. Mặt khác chính nhân tố trên tác động đến việc xác định cơ cấu đoàn kiểm toán.

- Sự đa cấp độ về nguồn tài trợ từ NSNN (có đơn vị tự trang trải khoảng 30% kinh phí; có đơn vị tự trang trải 100% kinh phí hoạt động thường xuyên)

dẫn đến cơ cấu và năng lực của các đơn vị rất khác nhau, việc đánh giá hoạt động của đơn vị không thể có một thước đo chung; mặt khác, mục tiêu hoạt động của mỗi loại đơn vị (dù trong cùng một lĩnh vực hoạt động) cũng không giống nhau.

- Hệ thống KSNB của các đơn vị SNCT do mới được chuyển đổi từ cơ chế hành chính sang; mặt khác hoạt động mang tính chất phi lợi nhuận nên hệ thống KSNB chưa được tổ chức chặt chẽ, vừa mang yếu tố của cơ chế cũ, vừa có nhưng yếu tố của cơ chế mới chưa đồng bộ; do vậy việc đánh giá hệ thống KSNB khó có thể hoàn thành một quy trình chung cho mọi đơn vị

1.3.3.3. Nhóm nhân tố thuộc về tổ chức và hoạt động của KTNN

Hoạt động của các đơn vị SNCT công lập thuộc đối tượng kiểm toán bắt buộc của KTNN. Tổ chức và hoạt động của KTNN hiện nay có những đặc điểm tác động đến quy trình và phương thức tổ chức KTHĐ đối với đơn vị SNCT như sau:

- Mô hình tổ chức cuộc kiểm toán của KTNN với quy mô lớn (Bộ, Ngành, Địa phương, Tổng công ty...); do vậy hoạt động của đơn vị SNCT thường ít là trọng tâm cuộc kiểm toán (thường là đơn vị cấp 2, cấp 3) nên không thực hiện đầy đủ các bước, giai đoạn của một cuộc kiểm toán (ví dụ: giai đoạn khảo sát, lập kế hoạch; giai đoạn kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán hầu như không được thực hiện tại đơn vị SNCT).

- Chức năng kiểm toán của KTNN: Hiện KTNN mới chỉ thực hiện chức năng kiểm toán BCTC các chuẩn mực đánh giá tương đối rõ ràng. Khi chuyển sang KTHĐ rất nhiều yếu tố: Quy trình, chuẩn mực, các cách thức tổ chức hoạt động...; cần được hình thành để có thể thực hiện được KTHĐ.

- Cơ cấu chuyên môn của lực lượng KTNN hiện chưa thích ứng với KTHĐ vì trên 90% KTV có chuyên môn nghiệp vụ tài chính kế toán. Đây là một yếu tố tác động đến việc tổ chức đoàn kiểm toán và chất lượng của KTHĐ.

Với sự phân tích 3 nhóm nhân tố ảnh hưởng đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT như trên cho thấy: mọi yếu tố từ môi trường kinh tế – xã hội, đặc điểm đơn vị SNCT và đặc điểm tổ chức và hoạt động KTNN đều phản ánh sự "*quá độ", "đang chuyển đổi*", "*đang hình thành*" cùng với tính chất đa dạng nhiều mặt trong hoạt động của đơn vị SNCT đã xác định tính chất phức tạp trong việc hình thành một quy trình và định hướng các phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

CHƯƠNG II

KINH NGHIỆM CỦA KTNN CÁC NƯỚC VỀ KTHĐ ĐỐI VỚI CÁC TỔ CHỨC CÔNG; THỰC TRẠNG QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KIỂM TOÁNBCTC ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SN CỦA KTNN VIỆT NAM

2.1. Kinh nghiệm của KTNN các nước trong thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các tổ chức công

Các tài liệu về quy trình kiểm toán của KTNN các nước không được quy định riêng bằng các văn bản của KTNN mà được thể hiện dưới dạng tổng quan trong các chuẩn mực của KTNN. Qua nghiên cứu tài liệu về hệ thống chuẩn mực KTNN các nước và những cuộc semina với các chuyên gia KTNN của các nước CHLB Đức, CH ấn Độ, Thái Lan, Pháp…, có thể đưa ra những nhận xét tổng quan về quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các tổ chức công như sau:

2.1.1. Quy trình KTHĐ của KTNN các nước

2.1.1.1. Khái quát quy trình KTHĐ của KTNN các nước

Trong luật KTNN của KTNN các nước đều quy định tương đối thống nhất quy trình kiểm toán nói chung và KTHĐ nói riêng đều có 3 giai đoạn là: Chuẩn bị kiểm toán, Thực hiện kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Riêng giai đoạn thứ tư, theo dõi đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán, tuy thường không quy định trong luật, song trong các văn bản hướng dẫn (chuẩn mực KTNN hoặc các văn bản hướng dẫn nghiệp vụ) đều có đề cập đến giai đoạn này dưới hai hình thức:

- Được coi như một giai đoạn tiếp theo sau giai đoạn báo cáo kiểm toán (ví dụ: KTNN Thái Lan).

- Được coi như một công việc cần thiết của kỳ kiểm toán sau (ví dụ KTNN CH Ấn Độ).

Như vậy, tuy những điều kiện, yêu cầu cụ thể trong hoạt động kiểm toán của KTNN có sự khác nhau nhất định. Song về tổng quan, việc coi quy trình kiểm toán gồm 4 giai đoạn được thừa nhận có tính phổ biến.

2.1.1.2. Những nội dung của các giai đoạn trong quy trình KTHĐ

a) Chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị cho một cuộc KTHĐ của KTNN các nước đều có các bước và nội dung chủ yếu là:

- Chọn dự án Kiểm toán (hay đơn vị được kiểm toán);

Đây là một bước công việc có sự khác biệt của KTNN các nước so với KTNN Việt Nam, xuất phát từ vị trí pháp lý của KTNN các nước (ở các nước việc chọn đơn vị được kiểm toán do Tổng KTNN quyết định); việc chọn dự án kiểm toán trong KTHĐ có ý nghĩa quan trọng, nó quyết định ý nghĩa và tính khả thi của cuộc kiểm toán.

- Khảo sát đơn vị được Kiểm toán; trong đó chú trọng đến nắm vững những điểm mạnh, điểm yếu trong quản lý, những mặt khó khăn trở ngại trong hoạt động, đặc biệt hai nội dung quan trọng cần làm rõ là: Đánh giá khái quát hiệu lực của hệ thống KSNB và những nội dung cần chú ý (trọng yếu) trong kiểm toán.

- Quyết định kiểm toán gồm quyết định có thực hiện kiểm toán hay không kiểm toán (trong đó tiêu thức: Dự án hoặc hoạt động của đơn vị có mục tiêu, mục đích rõ ràng; có thể kiểm tra đánh giá được là một trong những điều kiện quyết định Kiểm toán).

- Lập kế hoạch Kiểm toán gồm việc xác định mục tiêu, đối tượng, phạm vi, nội dung, thời gian, trình tự Kiểm toán. Mặc dù có nội dung cụ thể, phạm vi khác với cuộc kiểm toán BCTC, song các bước tiến hành tương đối giống nhau. Điểm khác biệt riêng có của công tác lập kế hoạch kiểm toán trong KTHĐ là việc: bước đầu phải lựa chọn, xây dựng các tiêu chuẩn cho KTHĐ (gồm tiêu chuẩn chung và tiêu chuẩn cụ thể; gồm tiêu chuẩn định tính và định

lượng) trong đó, tập trung vào tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu lực (gắn liền với mục tiêu Kiểm toán và định hướng cho hoạt động Kiểm toán).

- Bố trí nhân lực cho cuộc KTHĐ.

- Họp với đơn vị để khai mạc kiểm toán, trong đó nội dung đặc thù của KTHĐ là bước đầu xác định (và thoả thuận) với đơn vị về các tiêu chuẩn đánh giá KTHĐ.

b) Thực hiện kiểm toán

Thực hiện Kiểm toán trong KTHĐ gồm nhiều nội dung, bước công việc cụ thể phụ thuộc vào từng mục tiêu, nội dung của cuộc Kiểm toán. Do vậy không thể xác định chi tiết các bước công việc của giai đoạn này mà chỉ có thể xác định một trình tự gồm các bước công việc chủ yếu:

- Khảo sát hệ thống KSNB là một trong những nội dung trọng tâm của thực hành KTHĐ trong đó các nội dung cần chú ý là:

+ Khảo sát các quy trình quản lý (sơ bộ) để đánh giá hiệu lực quản lý; tính tuân thủ trong quy trình quản lý và rủi ro Kiểm toán.

+ Xác định các nội dung cần tiếp tục kiểm tra (có rủi ro lớn)

- Thử nghiệm mở rộng là công việc tiếp tục tiến hành khảo sát đối với các nội dung, quy trình được xác định là có rủi ro lớn (với quy mô mẫu chọn lớn hơn) để đánh giá đúng đắn hiệu lực của quản lý và xác định chính xác hơn những nội dung trọng yếu cần kiểm toán.

- Thu nhập BCKT và xử lý thông tin bao gồm các nội dung chính:

+ Các chi phí nguồn lực đầu vào;

+ Các sản phẩm đầu ra;

+ Những tác động (kết quả) của hoạt động;

- Phân tích - đánh giá (đối với từng nội dung Kiểm toán) bao gồm các công việc:

+ Phân tích thực trạng và so sánh với các tiêu chuẩn KTHĐ;

+ Xác định các nguyên nhân có sự sai lệch giữa thực trạng và tiêu chuẩn;

+ Đánh giá hậu quả (ảnh hưởng) của những sai lệch;

+ Đưa ra các kiến nghị để khắc phục những ảnh hưởng xấu.

- Tổng hợp các phát hiện kiểm toán, gồm phân tích, đánh giá, tổng hợp các phát hiện Kiểm toán tác động chung đến tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực của hoạt động; Tổng hợp các nguyên nhân và kiến nghị khắc phục.

c) Báo các Kiểm toán

d) Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán

Quy trình lập báo cáo và kiểm tra đơn vị thực hiện Kiểm toán về tổng thể giống như đối với các cuộc Kiểm toán khác; chỉ khác nhau chủ yếu về nội dung cụ thể do tính chất cuộc Kiểm toán chi phối.

Qua trình bày về kinh nghiệm của các nước trong tổ chức thực hiện quy trình Kiểm toán có thể kết luận:

- Quy trình tổng thể của một cuộc KTHĐ gồm bốn bước (dù bước bốn có được quy định trong luật kiểm toán hay không) có tính phổ biến chung;

- Việc lựa chọn đơn vị được kiểm toán và xác định tiêu chuẩn KTHĐ là những nội dung cơ bản đặc thù trong công tác chuẩn bị cho cuộc KTHĐ;

- Giai đoạn thực hiện kiểm toán có nội dung, các bước tiến hành cụ thể có sự khác nhau phụ thuộc vào mô hình của Kiểm toán (Phương thức thực hiện cuộc Kiểm toán). Song, nội dung khảo sát hệ thống KSNB trở thành nội dung trong tâm của cuộc KTHĐ. Các bước Kiểm toán tiếp theo được tiến hành theo logic: thu thập thông tin - đánh giá thực trạng – phân tích nguyên nhân - đánh giá những ảnh hưởng - đưa ra kiến nghị – tổng hợp các phát hiện Kiểm toán.

- Giai đoạn báo cáo Kiểm toán và kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị Kiểm toán về cơ bản có trình tự giống cuộc Kiểm toán BCTC .

2.1.2. Phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ của các nước

Có thể đưa ra những đặc điểm trong phương thức tổ chức thực hiện các cuộc KTHĐ ở các nước như sau:

a) Về hình thức cuộc KTHĐ

Xác định đối tượng Kiểm toán trong các tổ chức công, KTNN thường chú trọng đến các đối tượng:

- Các dự án, chương trình độc lập của chính phủ;

- Những nhiệm vụ chuyên biệt trong một tổ chức (Các chương trình, dự án, những hoạt động mới);

- Đối với kiểm toán một tổ chức, KTNN thường tập trung vào kiểm toán một hoặc một số chức năng trung tâm của tổ chức. Tuy nhiên, một cuộc KTHĐ của tổ chức (các bộ phận, các chức năng của đơn vị) vẫn cần thiết trong thực hiện KTHĐ.

Xác định thời điểm kiểm toán trong KTHĐ KTNN các nước ngoài việc sử dụng hình thức kiểm toán truyền thống là kiểm toán sau, còn chú trọng tiến hành kiểm toán trước ở các giai đoạn khác nhau: Kiểm toán trước khi tiến hành hoạt động (Kiểm toán dự toán, Kiểm toán đấu thầu...) hoặc trong khi hoạt động được tiến hành (thường đối với những chương trình, dự án có thời gian thực hiện kéo dài nhiều năm). Chính việc áp dụng các hình thức Kiểm toán theo các thời điểm khác nhau của hoạt động đã phát huy tốt hơn vai trò, hiệu lực của KTHĐ.

b) Phương pháp tổ chức cuộc kiểm toán

Phương pháp tổ chức cuộc kiểm toán được xác định trên 2 mặt:

- Tổ chức lực lượng KTV trong KTHĐ, cần chú trọng 3 vấn đề:

+ Lựa chọn tổ trưởng hoặc trưởng đoàn, tổ trưởng Kiểm toán với yêu cầu phải có kiến thức toàn diện liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán và năng lực quản lý tốt;

+ Các KTV trong tổ, đoàn phải có chuyên môn khác nhau để thực hiện các nội dung Kiểm toán khác nhau trong cuộc Kiểm toán;

+ Các thành viên trong đoàn phải có khả năng hợp tác trong hoạt động.

- Về quan hệ quản lý, cần xác định rõ, đúng đắn vai trò của các thành viên của cuộc kiểm toán:

+ Vai trò của tổ trưởng, trưởng đoàn hết sức quan trọng; đặc biệt trong việc chỉ đạo hoạt động, kết hợp những phát hiện kiểm toán khác nhau tác động chung đến hoạt động.

+ Vai trò của từng KTV hoặc chuyên gia được chú trọng với tính độc lập cao.

Như vậy, qua kinh nghiệm về phương thức tổ chức KTHĐ ở các nước có thể kết luận:

- Hình thức tổ chức một cuộc KTHĐ rất đa dạng, phong phú. Việc lựa chọn hình thức tổ chức cuộc Kiểm toán như thế nào phụ thuộc vào mục tiêu của kế hoạch Kiểm toán năm và mục tiêu cụ thể của cuộc Kiểm toán.

- Trong tổ chức lực lượng KTV và quản lý cuộc Kiểm toán cần hết sức chú trọng đến xây dựng, bố trí một đội ngũ KTV có cơ cấu chuyên môn đa chuyên ngành phù hợp với đặc điểm của KTHĐ; mặt khác phải hết sức chú trọng đến việc đào tạo năng lực chuyên môn toàn diện cho tổ trưởng, trưởng đoàn Kiểm toán, đồng thời phải xác định đầy đủ và rõ vị trí độc lập về chuyên môn nghiệp vụ cho từng KTV.

2.2. Thực trạng phát triển các đơn vị SNC và cơ chế quản lý tài chính đối với đơn vị SNCT (SNCT) ở Việt Nam

2.2.1. Sự hình thành và phát triển các đơn vị SNCT

Từ khi Nhà nước Việt Nam dân chủ cộng hoà được thành lập, Đảng và Nhà nước ta đã hết sức chú trọng đến hoạt động sự nghiệp (trước hết là sự nghiệp giáo dục, y tế...). Cùng với sự phát triển của cách mạng Việt Nam, hoà bình lập lại năm 1954; thống nhất đất nước năm 1975, hoạt động sự nghiệp

ngày càng được phát triển và gắn liền với sự phát triển đó là sự phát triển các tổ chức, phát triển bộ máy hoạt động sự nghiệp và sự phát triển các lĩnh vực hoạt động sự nghiệp (giáo dục, y tế, kinh tế, khoa học...). Hoạt động sự nghiệp đã có những đóng góp hết sức lớn lao trên tất cả các lĩnh vực phát triển đất nước.

Đến năm 2002, tình hình tổng quan về số đơn vị sự nghiệp, số lao động của đơn vị SN trong sự so sánh với lĩnh vực quản lý hành chính nhà nước. (Báo cáo tổng điều tra các đơn vị cơ sở của Tổng cục thống kê năm 2002) như sau:

Lĩnh vực	**Số đơn vị cơ sở**			**Số lao động**		
	1/7/1995	1/7/2002	So sánh (%)	1/7/1995	1/7/2002	So sánh (%)
- Quản lý HCNN	26.812	38.431	143,6	359.383	841.998	234,3
- Sự nghiệp	64.748	75.937	117,3	1.030.433	1.482.282	143,9
Cộng	**90.560**	**114.368**		**1.389.816**	**2.324.280**	

Số đơn vị HCNN và SN trên, theo định nghĩa của Tổng cục thống kê là những "*đơn vị cơ sở*", nơi trực tiếp diễn ra những hoạt động quản lý hành chính, sự nghiệp; hoạt động từ 3 tháng trở lên ("*đơn vị cơ sở*" được tính cả là một chi nhánh, một văn phòng đại diện...); do vậy về mặt số liệu không trùng khớp với những số liệu thống kê của ngành tài chính (với tiêu chuẩn phân loại khác để làm cơ sở triển khai cơ chế tự chủ tài chính). Tuy nhiên, qua đó cũng phản ánh một cách tổng quan về các chỉ tiêu về quy mô, tốc độ phát triển về số đơn vị và lao động trong lĩnh vực sự nghiệp:

- Số đơn vị SN tăng bình quân/năm trong giai đoạn 1995-2000 là 1.598 đơn vị/năm (2,5%/năm);

- Số lao động tăng trong lĩnh vực SN bình quân/năm trong giai đoạn 1995-2002 là 7.407 người/năm (6,3%/năm);

- Đến năm 2002, số lượng đơn vị SN lớn gấp 2 lần số lượng các đơn vị HCNN; số lao động trong các đơn vị SN lớn gấp 1,76 lần số lao động trong các đơn vị HCNN.

Qua đó phản ánh: số đơn vị và lao động trong các đơn vị SN đã và đang phát triển và nó chiếm tỷ lệ cao tuyệt đối trong khối các đơn vị HCSN.

Trong những năm gần đây, tổng số chi ngân sách nhà nước cho SNC lập chiếm khoảng gần 30% tổng chi NSNN (trong đó chi phát triển sự nghiệp giáo dục đào tạo trên 17,4%; chi sự nghiệp y tế gần 5%; chi nghiên cứu khoa học gần 2%). Mặc dù số chi cho SNC rất lớn, song nhìn chung vẫn còn thấp so với nhu cầu cả về cơ sở vật chất và chi cho hoạt động; hơn nữa đây lại là lĩnh vực mà xã hội và nền kinh tế đòi hỏi ngày càng được phát triển cả về số lượng và chất lượng, trong điều kiện nguồn lực NSNN của nước ta còn rất hạn chế. Mặt khác, sự bao cấp trong lĩnh vực sự nghiệp kéo dài đã tạo nên tâm lý ỷ lại vào Nhà nước, các đơn vị SN kém năng động, việc sử dụng các nguồn lực nhà nước (mặc dù còn nhiều hạn chế) song rất kém hiệu quả; trình độ năng lực của các đơn vị SN của nước ta (kể cả những đơn vị SN "mũi nhọn" thuộc trung ương) có nguy cơ tụt hậu ngày càng xa so với các nước trong khu vực.

Đứng trước mâu thuẫn đó, cùng với quá trình đổi mới cơ chế kinh tế, chuyển nền kinh tế từ cơ chế bao cấp sang nền kinh tế thi trường định hướng XHCN, quan niệm về lĩnh vực sự nghiệp cũng được chuyển đổi dần từ "lĩnh vực không sản xuất vật chất" sang " lĩnh vực sản xuất dịch vụ" với các chủ trương về "xã hội hóa" hoạt động sự nghiệp (xã hội hoá giáo dục, xã hội hoá y tế,...) với hai định hướng rõ nét:

- Khuyến khích các thành phần kinh tế đầu tư cho hoạt động sự nghiệp, từ đó đã hình thành các tổ chức, đơn vị SN phi công lập, bán công...

- Đổi mới cơ chế quản lý tài chính đối với các đơn vị SNC lập theo hướng tự chủ tài chính và tổ chức; tạo cơ sở cho việc khai thác các nguồn thu, tăng cường nguồn lực cho hoạt động SNC lập.

Sự chuyển đổi cơ chế quản lý tài chính đối với các đơn vị SNC lập có thể được xác định dựa trên những cơ sở sau:

- Ngày 4/1/1994, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 01TC/HCVX quy định tạm thời chế độ quản lý tài chính đối với đơn vị HCSN, tổ chức đoàn thể, hội quần chúng có thu;

- Ngày 6/1/2002 Chính phủ ban hành Nghị định số 10/2002/NĐ-CP về chế độ tài chính đối với đơn vị SNCT;

- Ngày 1/9/2003 Thủ tướng Chính phủ ban hành chỉ thị số 18/2003/CT-TTg về việc đẩy mạnh công tác thực hiện quyền tự chủ tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp.

Như vậy, sự chuyển đổi cơ chế được tiến hành theo một trình tự từ thấp đến cao: ban đầu là cho phép và hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với đơn vị SNCT; sau đó hình thành cơ chế quản lý tài chính cho đơn vị SNCT theo hướng tự chủ tài chính; tiếp đó là chủ trương mở rộng cơ chế tự chủ tài chính đối với tất cả các đơn vị SNC lập (gồm cả đơn vị SNCT và các đơn vị SN nhà nước cấp 100% kinh phí hoạt động).

Cho đến nay tình hình về số đơn vị SNCT và số đơn vị SNCT thực hiện cơ chế tự chủ tài chính trong cả nước như sau: (đến đầu năm 2003)

Đơn vị SNCT	**Tổng số**	**Trong đó**	
		Đã thực hiện cơ chế tự chủ tài chính	***Chưa thực hiện có chế tự chủ tài chính***
- Thuộc các CQTW	680	465 (68%)	215 (32%)
- Thuộc các CQĐP	13.302	4.264 (32%)	9.038 (68%)
	13.982	4.729 (34%)	9.253 (66%)

(***Nguồn***: *Tạp chí thanh tra tài chính số 21, tháng 3/2004, trang 8*)

Theo đánh giá của Bộ Nội vụ (trong tờ trình Chính phủ về quy định cơ chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm về biên chế đối với đơn vị sự nghiệp), tính đến đầu năm 2003 số đơn vị SNCT tự trang trải toàn bộ kinh phí hoạt động thường xuyên chiếm khoảng 4% tổng số đơn vị SNC; số đơn vị SNCT tự trang trải một phần kinh phí hoạt động thường xuyên chiếm khoảng 30% tổng số đơn vị SNC; số còn lại là các đơn vị SN được NSNN đảm bảo toàn bộ kinh phí chiếm

66% tổng số đơn vị SNC. Tuy nhiên, số liệu trên mới chỉ phản ánh được những đơn vị SNCT tại các Bộ, địa phương đã triển khai thực hiện cơ chế tự chủ đối với các đơn vị SNCT; mặt khác nó cũng mới chỉ phản ánh số đơn vị đăng ký thực hiện cơ chế tự chủ đó. Trong thực tế, số đơn vị SNCT sẽ còn lớn hơn nhiều.

2.2.2. Cơ chế quản lý tài chính hiện hành đối với đơn vị SNCT

Đơn vị SNCT (công lập) là một tổ chức được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thành lập, hoạt động trong lĩnh vực Giáo dục - đào tạo, Y tế, Văn hoá, thể dục thể thao, sự nghiệp kinh tế, nông lâm ngư nghiệp..., hoạt động nhằm cung cấp dịch vụ công cho xã hội; trong quá trình hoạt động được Nhà nước cho phép thu để trang trải một phần hoặc toàn bộ chi phí thường xuyên không vì mục đích lợi nhuận.

Đơn vị SNCT được hình thành trong quá trình đổi mới cơ chế quản lý tài chính đối với các đơn vị SNC lập. Mục đích của việc đổi mới cơ chế nhằm:

- Phân phối sử dụng nguồn lực tài chính từ NSNN để đạt được hiệu quả, công khai, minh bạch; phân cấp quản lý tài chính rõ ràng, cụ thể giữa các đơn vị quản lý nhà nước và đơn vị cung cấp dịch vụ công; giữa Trung ương và địa phương; giữa Nhà nước và các thành phần kinh tế ngoài nhà nước;

- Phân biệt cơ chế quản lý tài chính của cơ quan hành chính Nhà nước là cơ quan chủ yếu thi hành công vụ của đội ngũ công chức Nhà nước và đơn vị SNC, chủ yếu cung cấp dịch vụ công do đội ngũ viên chức Nhà nước thực hiện;

- Tăng cường tính kỷ luật, tiết kiệm, tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng nguồn lực từ NSNN của hai loại hình đơn vị nêu trên;

- Đa dạng hoá hoạt động cung cấp dịch vụ công, đa dạng hoá các mô hình tổ chức thu hút các nguồn lực tài chính, đảm bảo chất lượng hoạt động của các đơn vị SNC;

- Tạo điều kiện sắp xếp tổ chức bộ máy hợp lý hướng tới tinh giảm biên chế Nhà nước, từng bước thực hiện chế độ hợp đồng lao động tăng nguồn thu hợp pháp cho đơn vị và cho người lao động;

- Từng bước tạo nguồn để thực hiện lộ trình cải cách tiền lương;

- Thiết chế mô hình kiểm soát hiệu quả, chất lượng công việc theo kết quả đầu ra.

2.2.2.1. Nội dung cơ bản về cơ chế tự chủ tài chính đối với đơn vị SNCT

Tự chủ ở đây được hiểu là tự chịu trách nhiệm về hoạt động chuyên môn và về tài chính trong nguồn thu hợp pháp, trong bố trí sắp xếp lao động nhằm mục đích tiết kiệm các khoản chi quản lý và chi nghiệp vụ, tăng thu sự nghiệp và nâng cao chất lượng dịch vụ do đơn vị cung cấp, phấn đấu tăng thu sự nghiệp từ đó có thể tăng lương và tăng quỹ cho đơn vị và cán bộ CBCNVC theo quy định của Nhà nước.

Theo cơ chế hiện hành đơn vị SNCT được Nhà nước cho phép thu từ phí và lệ phí để hoạt động. Một số các khoản thu chủ yếu được Chính phủ quy định trong các quyết định cụ thể như sau:

- Thu học phí: Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 70/1998/QĐ - TTg ngày 31/3/1998 về việc thu và sử dụng học phí ở các cơ sở giáo dục và đào tạo công lập thuộc hệ thống giáo dục quốc dân; Thông tư số 54/TTLT/Bộ GDĐT - TC của Liên Bộ Giáo dục đào tạo - Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện thu chi và quản lý học phí ở các cơ sở Giáo dục và đào tạo công lập thuộc hệ thống giáo dục quốc dân.

- Về thu một phần viện phí: Chính phủ đã ban hành Nghị định số 95 - CP, ngày 27/8/1994 về việc thu một phần viện phí y tế, Nghị định số 33/CP ngày 23/5/1995 sửa đổi điểm 1 và điều 6 Nghị định số 95 - Chính phủ, Thông tư Liên Bộ số 14/TTLB ngày 30/9/1995 của Liên Bộ Tài chính - Lao động TBXH - Ban Vật giá Chính phủ hướng dẫn thực hiện thu một phần viện phí.

Ngoài học phí và viện phí các đơn vị có thu phí như phí lệ phí kiểm dịch thực vật; phí lệ phí kiểm dịch thú y, lệ phí kiểm tra chất lượng vệ sinh thuỷ sản, kiểm tra an toàn thực phẩm. Theo Pháp lệnh phí và lệ phí và Nghị định số 57/2000/NĐ - CP ngày 3 tháng 6 năm 2000 về hướng dẫn Pháp lệnh phí và lệ phí thuộc Ngân sách Nhà nước .

Nguồn thu từ phí và lệ phí do Nhà nước quy định là một nguồn thu rất quan trọng và ngày càng lớn trong việc đảm bảo hoạt động cho các đơn vị SNCT. Tuy nhiên, trong thực tiễn quản lý, tình trạng phân phối, sử dụng nguồn thu còn tuỳ tiện, không công bằng dẫn đến tham ô, tiêu cực, không thực hiện đầy đủ nghĩa vụ đối với Nhà nước trở thành vấn đề cần được giải quyết.

Từ những bất cập trên đây trong quản lý tài chính của đơn vị SNCT, Chính phủ đã có Nghị định 10/2002/NĐ- CP ngày 16/1/2002 "Chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị SNCT" và Bộ Tài chính đã ban hành thông tư số 25/2002/TT- BTC ngày 21/3/2003 hướng dẫn Nghị định 10 nêu trên . Nội dung cụ thể cơ chế quản lý tài chính SNCT như sau:

- Đơn vị được mở hai loại tài khoản sau đây:

+ Tài khoản tại hệ thống Kho Bạc Nhà nước bao gồm: TK hạn mức kinh phí phản ánh mức dự toán kinh phí được ngân sách Nhà nước giao; TK tiền gửi Kho Bạc phản ánh hoạt động thu chi của các khoản phí, lệ phí do Nhà nước quy định.

+ Tài khoản tiền gửi ngân hàng để phản ánh các hoạt động cung ứng dịch vụ.

Nội dung phản ánh của hai loại tài khoản trên đây được hướng dẫn tại thông tư số 81/2002/TT- BTC ngày 16/9/2002 của Bộ Tài chính về hướng dẫn kiểm soát chi của Kho Bạc Nhà nước đối với cơ quan hành chính Nhà nước và đơn vị thực hiện chế độ tài chính sự nghiệp có thu:

- Hoạt động sản xuất cung ứng dịch vụ của đơn vị SNCT được mở rộng phù hợp với chức năng và nhiệm vụ của đơn vị, được tự chủ trong sử dụng tiền

khấu hao và thanh lý TSCĐ phục vụ cho hoạt động của đơn vị (đổi mới thiết bị, trả nợ ngân hàng);

- Được tự chủ tài chính trong thực hiện nhiệm vụ và được cấp kinh phí ổn định trong 3 năm đối với đơn vị trang trải một phần kinh phí;

- Được xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ phù hợp với các quy định của Nhà nước;

- Được thực hiện trả lương theo cơ chế tự chủ (không quá 2,5 lần đối với đơn vị tự trang trải toàn bộ chi phí; không quá 2 lần đối với đơn vị trang trải một phần chi phí);

- Được trích lập và sử dụng các quỹ: quỹ dự phòng, ổn định thu nhập; quỹ khen thưởng; quỹ phúc lợi và quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp.

2.2.2.2. Những kết quả và hạn chế trong thực hiện cơ chế tự chủ tài chính đối với đơn vị SNCT

a) Kết quả

Việc thực hiện cơ chế tự tài chính mới đối với đơn vị SNCT bước đầu đã mang lại những kết quả chủ yếu sau:

- Đã phân biệt rõ chức năng nhiệm vụ của **cơ quan hành chính và đơn vị SNCT** từ đó đã có cơ chế quản lý phù hợp với từng lĩnh vực, dần dần xoá bỏ "hành chính hoá" các hoạt động sự nghiệp cung cấp dịch vụ công;

- Tăng cường tính chủ động linh hoạt và thực hiện quyền tự chủ về quản lý biên chế, lao động nghiệp vụ của các hoạt động dịch vụ nhằm nâng cao chất lượng phục vụ với chi phí hợp lý; nhiều đơn vị đã tận dụng cơ sở vật chất của nhà trường, của bệnh viện, của nhà văn hoá, thư viện để mở ra các hoạt động phục vụ theo yêu cầu về cơ bản các hoạt động này đã phù hợp với yêu cầu của nhân dân và được nhân dân chấp nhận mức chi trả hợp lý theo quy chế chi tiêu nội bộ, quy chế phân phối thu nhập nội bộ kiểm soát đánh giá hiệu quả của đơn vị;

- Đa dạng hoá các hoạt động cung cấp dịch vụ công;

- Thực hiện tự chủ về tổ chức các đơn vị đã chủ động sử dụng các nguồn kinh phí phù hợp với hoạt động của đơn vị, khai thác được nguồn thu sự nghiệp;

- Thực hiện các giải pháp tiết kiệm, tinh gọn quy trình cung cấp dịch vụ công;

- Tăng thu nhập cho người lao động thông qua tăng tiền lương, tăng quỹ của đơn vị.

b) Hạn chế

Trong tổ chức triển khai cơ chế quản lý mới đối với đơn vị SNCT còn có những hạn chế sau:

- *Thứ nhất:* trong cán bộ, công chức vẫn chưa có sự nhận thức đầy đủ về mục đích ý nghĩa nội dung của Nghị định 10/2002/NĐ-CP ngày 16/1/2002 về cơ chế quản lý tài chính thực hiện quyền tự chủ của đơn vị SNCT, một số cán bộ công chức vẫn muốn duy trì cơ chế quản lý tài chính cũ, trông chờ vào sự bao cấp của NSNN, chưa chủ động tổ chức sắp xếp lại số biên chế được giao theo tinh thần tiết kiệm; trong cung cấp dịch vụ công về Giáo dục - đào tạo, Y tế, Văn hoá thông tin, Thể dục thể thao, chưa tận dụng nhân tài vật lực để tăng cường các hoạt động, nâng cao chất lượng dịch vụ công; vẫn còn tư tưởngdựa vào cơ chế ***"xin - cho"*** , tăng biên chế và lao động, tăng quỹ lương từ Nhà nước nên hoạt động bị trì trệ.

- *Thứ hai:* Nhà nước chưa kịp xây dựng được cơ chế quản lý tài chính phù hợp với các đơn vị không có nguồn thu hoặc nguồn thu rất thấp theo chỉ đạo của Chính phủ tại quyết định số 08/2004/QĐ - TTg, vì vậy các đơn vị SNC ở tuyến huyện như: Bệnh viện Huyện, các trường PTCS ở huyện miền núi, vùng sâu vùng xa, vùng nghèo còn nhiều khó khăn trong vấn đề nâng cao chất lượng chữa bệnh, học tập.

- Thứ ba: Một số chính sách tạo điều kiện để đổi mới về quản lý chưa được thiết lập; Cụ thể chế độ phân bổ vốn của Ngân sách Nhà nước còn dàn

trải bình quân, định mức chi Ngân sách Nhà nước cho các đơn vị SNC, chưa giải quyết hài hoà giữa chi thường xuyên và chi xây dựng cơ bản nên các công trình xây dựng cơ bản chưa phát huy tác dụng, lúc xuống cấp, hư hỏng chưa có kinh phí sửa chữa.

- Thứ tư: Chưa công bằng trong chăm sóc sức khoẻ nhân dân, giáo dục và đào tạo, và hưởng thụ các dịch vụ về văn hoá thể thao. Cơ chế xin cho, cửa quyền, do thủ tục hành chính rườm rà làm cho người dân khó tiếp cận với các cơ quan công quyền của Nhà nước và nhất là dân vùng nghèo không được hưởng thụ các dịch vụ công về Giáo dục - đào tạo, Y tế, văn hoá có chất lượng cao.

2.3. Thực trạng thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán NSNN Của KTNN đối với đơn vị SNC

Cho đến nay, KTNN mới chỉ ban hành quy trình kiểm toán NSNN, chưa quy định cụ thể về quy trình kiểm toán đơn vị sự nghiệp; do vậy, khi tiến hành kiểm toán các đơn vị SNC, các KTNN KV hoặc KTNN CN sẽ căn cứ vào quy trình kiểm toán NSNN để chỉ đạo, hướng dẫn quy trình thực hiện kiểm toán đối với các đơn vị SNC.

2.3.1. Nội dung của quy trình kiểm toán hiện nay đối với đơn vị SNC

2.3.1.1. Quy trình kiểm toán NSNN

Quy trình kiểm toán Ngân sách Nhà nước được ban hành kèm theo Quyết định số : 08/1999/QĐ-KTNN ngày 15-12-1999 của Tổng Kiểm toán Nhà nước là quy trình Kiểm toán BCTC bao gồm 4 giai đoạn :

- Chuẩn bị kiểm toán : là quá trình thực hiện các hoạt động nghiệp vụ để tạo nên những điều kiện cần thiết cho việc thực hiện kiểm toán. Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán được chia làm 2 phần: Khảo sát, thu thập thông tin và lập kế hoạch kiểm toán.

- Thực hiện kiểm toán : là quá trình kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán được thông qua. Trong từng nội dung được kiểm toán, các kiểm toán viên thực

hiện trình tự và vận dụng các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán nhằm thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao, có giá trị để làm cơ sở cho lập báo cáo kiểm toán.

- Lập báo cáo kiểm toán: Là quá trình tổng hợp kết quả kiểm toán từ kiểm toán tổng hợp và các biên bản kiểm toán chi tiết của các đơn vị được kiểm toán để lập báo cáo bằng văn bản về kết quả kiểm toán.

- Kiểm tra đơn vị thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước: Căn cứ vào nội dung báo cáo kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước tổ chức theo dõi, kiểm tra đơn vị được kiểm toán về tình hình thực hiện các kiến nghị của Đoàn Kiểm toán Nhà nước, nhằm phát huy hiệu lực của các cuộc kiểm toán.

2.3.1.2. Quy trình kiểm toán hiện nay áp dụng đối với đơn vị SNC

Các đơn vị SNCT là những đơn vị dự toán cấp 1, cấp 2 và cấp 3 của Ngân sách Trung ương, ngân sách tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương. Các đơn vị này có chức năng, nhiệm vụ được cấp có thẩm quyền quyết định và trong quá trình thực hiện vừa thụ hưởng kinh phí Ngân sách Nhà nước cấp vừa có phát sinh nguồn thu để đáp ứng nhiệm vụ giao. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán hàng năm của đơn vị SNCT, Kiểm toán Nhà nước triển khai quy trình kiểm toán theo 4 giai đoạn của quy trình kiểm toán Ngân sách Nhà nước cụ thể như sau:

a/ Giai đoạn 1 : Chuẩn bị kiểm toán gồm các bước và nội dung chủ yếu sau:

- Khảo sát và thu thập các thông tin về đơn vị được Kiểm toán, với những nội dung:

+ Chức năng, nhiệm vụ và tổ chức của đơn vị;

+ Dự toán thu, chi ngân sách được cấp có thẩm quyền giao đầu năm; Dự toán thu, chi ngân sách của đơn vị xây dựng theo hướng phấn đấu (nếu có); Dự toán bổ sung trong năm;

+ Tình hình kinh phí được cấp phát và sử dụng theo dự toán đầu năm và dự toán bổ sung; Kinh phí phân phối cho các đơn vị thành viên;

+ Tình hình thực hiện các khoản thu sự nghiệp;

+ Tổng hợp báo cáo quyết toán và báo cáo quyết toán của các đơn vị thành viên đối với năm trước của năm được kiểm toán và năm được kiểm toán;

+ Tổ chức công tác kế toán, năng lực và trình độ của cán bộ kế toán;

+ Các thông tin về hệ thống KSNB, những quy chế, những biện pháp đơn vị đã áp dụng để sử dụng các nguồn lực tài chính. Thông tin về những tồn tại từ các năm trước, những vấn đề sự vụ được thanh tra, kiểm tra liên quan đến thực trạng tài chính, ngân sách của đơn vị;

+ Tình hình thực hiện Nghị định số 10/2002/NĐ- CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị SNCT. Việc xây dựng qui chế chi tiêu nội bộ, mức chi quản lý, chi nghiệp vụ. Những khó khăn, vướng mắc của đơn vị đối với quá trình thực hiện chức năng, nhiệm vụ và đối với việc thực hiện cơ chế tự chủ tài chính theo Nghị định số 10/2002/NĐ- CP của Chính phủ (nếu có).

Thông tin thu thập được trong bước chuẩn bị kiểm toán có vai trò quan trọng cho việc lập kế hoạch kiểm toán. Các kiểm toán viên phải xem xét, nghiên cứu, phân tích các thông tin, rút ra những nhận xét khái quát, những vấn đề cần chú ý trong hoạt động của đơn vị như: tính đặc thù, những hoạt động chủ yếu, những khoản chi lớn, những biến động bất thường ở đơn vị thành viên ...

- Lập kế hoạch kiểm toán gồm các nội dung:

+ Xác định mục tiêu kiểm toán, tập trung vào xác định tính đúng đắn hợp pháp của báo cáo tài chính và việc chấp hành chế độ tài chính tại đơn vị;

+ Xác định các nội dung Kiểm toán;

+ Xác định phạm vi Kiểm toán;

+ Xác định thời gian Kiểm toán;

+ Bố trí nhân sự Kiểm toán;

+ Xây dựng chương trình Kiểm toán chi tiết;

- Tổ chức tập huấn cho KTV

- Tổ chức hội nghị khai mạc Kiểm toán.

Trong thực tế, hầu hết các đơn vị SNCT đều là đơn vị dự toán cấp 2, cấp 3, nên KTNN thường *không tiến hành các bước công việc chuẩn bị Kiểm toán mà chỉ bố trí tổ Kiểm toán và xác định thời gian Kiểm toán tại từng đơn vị. Sau khi đến đơn vị tổ trưởng mới xây dựng chương trình Kiểm toán chi tiết.*

b/ Giai đoạn 2: Thực hiện kiểm toán

Căn cứ vào kế hoạch kiểm toán được Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt, đoàn kiểm toán và các kiểm toán viên triển khai công tác kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán .

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, đoàn kiểm toán chỉ đạo tổ kiểm toán và các kiểm toán viên ghi chép tài liệu làm việc, tập hợp đầy đủ kết quả kiểm toán của từng bước công việc vào hồ sơ kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng làm cơ sở cho các ý kiến đánh giá, nhận xét, đồng thời làm cơ sở cho giám sát, điều hành quá trình thực hiện kiểm toán .

Thực hiện kiểm toán đối với đơn vị SNCT được thực hiện theo trình tự kiểm toán tổng hợp và kiểm toán chi tiết của kế hoạch kiểm toán.

- Kiểm toán tổng hợp :

Bố trí lực lượng kiểm toán viên kiểm toán tổng hợp ở Ban kế hoạch tài chính hoặc Phòng kế hoạch tài chính gồm những nội dung sau :

+ Kiểm tra sổ sách kế toán của đơn vị, xác định việc thực hiện Pháp lệnh kế toán thống kê, công tác mở sổ kế toán, hạch toán kế toán các nghiệp vụ phát sinh. Xác định tính chính xác, khớp đúng của các sổ kế toán, đánh giá công tác khoá sổ cuối năm. Việc hạch toán các nguồn kinh phí ngân sách cấp, nguồn kinh phí dự án và các nguồn thu sự nghiệp phát sinh. Việc phân phối

kinh phí ngân sách và dự án, phân phối điều hoà nguồn thu cho các đơn vị thành viên hoặc dự toán cấp dưới.

+ Kiểm tra tổng hợp báo cáo quyết toán hàng quý và năm theo từng nguồn kinh phí. Xác định căn cứ tổng hợp quyết toán. Đối chiếu với báo cáo quyết toán của các đơn vị thành viên nộp lên. Đánh giá thuyết minh tổng hợp báo cáo quyết toán.

+ Tổng hợp báo cáo quyết toán thu sự nghiệp, phân tích theo từng nguồn thu, việc sử dụng, phân phối và quyết toán của các nguồn thu theo chế độ quy định. Việc thực hiện thu nộp ngân sách đối với các khoản thu sự nghiệp và việc ghi thu- ghi chi ngân sách các khoản thu để lại cho đơn vị sử dụng.

+ So sánh và phân tích, đánh giá các khoản thu, chi ngân sách với dự toán năm và so với thực hiện năm trước. Qua đó đánh giá việc xây dựng dự toán thu, chi ngân sách. Phân tích cơ cấu các khoản chi ngân sách cấp và các khoản chi từ nguồn thu trong tổng hợp báo cáo quyết toán theo mục lục Ngân sách Nhà nước (loại, khoản, mục, tiểu mục).

+ Đánh giá công tác quản lý thu, chi ngân sách của đơn vị. Mức thu sự nghiệp , phân phối và sử dụng các nguồn thu theo chế độ quy định. Việc thực hiện các định mức chi, chế độ chi theo quy chế chi tiêu nội bộ, theo chế độ chi của Nhà nước. Đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí qua số liệu tổng hợp. Đối với các thông tin về tình hình sản xuất kinh doanh, tình hình hoạt động và các nội dung khác có liên quan đến tài chính, ngân sách của đơn vị đã được khai thác qua bước chuẩn bị kiểm toán.

- Kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán cấp 2, cấp 3:

Chương trình kiểm toán chi tiết đối với các đơn vị thành viên của đơn vị kiểm toán được xây dựng và bố trí trong kế hoạch kiểm toán chung của các cuộc Kiểm toán. Các đơn vị thành viên là những đơn vị trực tiếp sử dụng và quyết toán kinh phí, trực tiếp thu các khoản thu phát sinh. Thực hiện kiểm toán chi tiết ở các đơn vị thành viên nhằm thu thập các bằng chứng cụ thể hơn

về việc chấp hành các Luật, chính sách chế độ thu, chi tài chính và các mục tiêu kiểm toán khác để bổ sung, minh chứng cho kiểm toán tổng hợp.

Nội dung kiểm toán chi tiết ở các đơn vị thành viên :

+ Dự toán giao đầu năm và bổ sung trong năm, kinh phí được cấp, việc giao dự toán;

+ Tổ chức công tác kế toán, sổ sách kế toán và hạch toán kế toán theo từng nguồn kinh phí, từng nguồn thu phát sinh;

+ Báo cáo quyết toán, tài liệu quyết toán kèm theo và thông tri duyệt y quyết toán các nguồn kinh phí của đơn vị gồm kinh phí ngân sách, kinh phí dự án và các nguồn thu được sử dụng. Phân tích chi tiết theo mục lục Ngân sách Nhà nước của mẫu biểu báo cáo quyết toán quy định;

+ Phân tích các nội dung thu, chi ngân sách được quyết toán so với dự toán giao, so với thực hiện năm trước. Đánh giá việc sử dụng và quyết toán ngân sách theo Luật và chính sách chế độ của Nhà nước, hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí, việc thực hiện nghĩa vụ ngân sách đối với các khoản thu sự nghiệp.

+ Đánh giá hệ thống KSNB. Việc xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ qua sử dụng các nguồn lực tài chính. Mức thu các khoản thu, mức chi quản lý và mức chi nghiệp vụ.

Kiểm toán chi tiết ở các đơn vị thành viên được thực hiện theo các nhóm tài khoản cụ thể trên sổ sách kế toán của đơn vị.

Trong quá trình kiểm toán, các kiểm toán viên thực hiện kiểm toán theo từng phần việc được phân công. Hàng ngày kiểm toán viên phải ghi chép tài liệu làm việc và lập biên bản xác nhận số liệu kiểm toán của kiểm toán viên để làm cơ sở cho tổ trưởng tổ kiểm toán và trưởng đoàn kiểm toán kiểm tra, thẩm định, đồng thời làm căn cứ pháp lý để lập biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán.

Trước khi kết thúc kiểm toán ở đơn vị thành viên, tổ trưởng tổ kiểm toán dự thảo biên bản kiểm toán. Dự thảo biên bản kiểm toán được thông qua với đơn vị kiểm toán vào cuối thời gian kiểm toán trong chương trình kiểm toán

chi tiết. Biên bản kiểm toán và các hồ sơ kiểm toán ở các đơn vị thành viên là căn cứ để đánh giá công tác kiểm toán của các tổ kiểm toán và căn cứ pháp lý để lập báo cáo kiểm toán của một cuộc kiểm toán đơn vị sự nghiệp.

c/ Giai đoạn 3: Lập báo cáo kiểm toán

Kết thúc thời gian thực hiện cuộc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán thành lập tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán. Tiếp nhận và kiểm tra lại các biên bản kiểm toán, bằng chứng kiểm toán. Tổng hợp số liệu, tình hình và những thông tin thu nhận được về đối tượng được kiểm toán, lập các bảng tổng hợp về kết quả kiểm toán theo từng nội dung, từng lĩnh vực và từng các chỉ tiêu theo kế hoạch và mục tiêu kiểm toán .

- Trưởng đoàn có trách nhiệm lập đề cương dự thảo báo cáo kiểm toán. Nội dung báo cáo kiểm toán được lập theo mẫu quy định. Báo cáo kiểm toán phải phản ánh đầy đủ kết quả kiểm toán từ các biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán và ý kiến chỉ đạo của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước. Dự thảo báo cáo kiểm toán được xem xét, phê chuẩn thực hiện theo trình tự của Quyết định số 269/QĐ-KTNN ngày 17/7/2003 của Tổng Kiểm toán Nhà nước: sự thẩm định của KTT và sự xét duyệt và phê chuẩn của tổng KTNN.

d/ Giai đoạn 4 : Kiểm tra, theo dõi việc thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước

Căn cứ nội dung báo cáo của đơn vị được kiểm toán về tình hình và kết quả thực hiện các kiến nghị trong báo cáo kiểm toán, các kiểm toán viên kiểm tra thực tế những công việc đơn vị đã thực hiện, đang thực hiện và chưa thực hiện. Thu thập các bằng chứng làm căn cứ cho việc lập báo cáo kết quả kiểm tra thực hiện kiến nghị của đơn vị và gửi lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước .

2.3.2. Tổ chức thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán đối với đơn vị SNC

Cho đến nay, việc tổ chức thực hiện kiểm toán đối với các đơn vị SN không có sự phân biệt giữa đơn vị SNCT và không có thu; điểm khác nhau chủ

yếu trong thực hiện kiểm toán là có nội dung kiểm toán thu sự nghiệp tại các đơn vị SNCT.

2.3.2.1. Tình hình chung về kết quả kiểm toán đối với đơn vị SNC

Thu Ngân sách Nhà nước của các đơn vị SNCT hàng năm tăng từ 10% đến 12% nhưng chỉ chiếm tỷ lệ nhỏ trong tổng số thu Ngân sách Nhà nước (khoảng 4,5%); trong đó, khoản thu về phí và lệ phí chiếm khoảng 2,7% tổng số thu. Các đơn vị SNCT của ngân sách địa phương có số thu hàng năm chiếm từ 65% đến 74% tổng thu của các đơn vị SN cả nước. Thu học phí và viện phí chiếm từ 63% đến 68% số thu của các đơn vị SN thuộc ngân sách địa phương.

Các đơn vị SN trong cả nước sử dụng chi Ngân sách Nhà nước tương đối lớn so với tổng số chi Ngân sách Nhà nước . Đối với các đơn vị SN giáo dục - đào tạo ở TW số chi ngân sách hàng năm chiếm từ 15% đến 16,5% tổng số chi ngân sách TW; các đơn vị thuộc ngân sách địa phương chiếm khoảng 22% - 25% tổng chi ngân sách ngân sách địa phương . Đối với các đơn vị SN y tế TW số chi ngân sách hàng năm chiếm từ 2,3% đến 2,5% tổng số chi ngân sách TW; các đơn vị thuộc ngân sách địa phương , chi sự nghiệp y tế chiếm từ 4% đến 6% tổng chi ngân sách địa phương .

Kiểm toán Nhà nước từ năm 1995 đến nay, đã kiểm toán báo cáo quyết toán trên 4.600 lượt đơn vị SN; trong đó các đơn vị SN ngành giáo dục - đào tạo và ngành y tế chiếm khoảng 85%. Do vậy, thực trạng kiểm toán đối với đơn vị SN những năm qua được thể hiện tập trung ở các đơn vị giáo dục - đào tạo và y tế , thuộc các cuộc kiểm toán ngân sách Bộ, ngành và ngân sách tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương.

Kết quả kiểm toán các đơn vị SNCT (đối với quản lý, sử dụng các nguồn kinh phí, quản lý thu sự nghiệp và thực hiện pháp luật về kế toán) có thể đánh giá trên những nét tổng quát sau:

- Ưu điểm: Các đơn vị chấp hành tương đối tốt chính sách, chế độ kỷ luật tài chính - kế toán của Nhà nước; quan tâm đến khai thác các nguồn thu

theo quy định của Nhà nước; thông qua thu đã góp phần nhất định vào việc tăng cường cơ sở vật chất, kinh phí hoạt động và thu nhập của công nhân viên chức. Việc quản lý tài chính được quan tâm hơn, đặc biệt đối với các đơn vị thực hiện cơ chế "đơn vị SNCT" đã hình thành những quy định, quy chế trong quản lý tài chính tương đối chặt chẽ, hợp lý. Qua đó khẳng định sự đúng đắn của cơ chế mới, tạo được hành lang tương đối phù hợp cho sự phát triển các đơn vị SNCT.

- Hạn chế:

+ Những sai phạm quản lý thu chủ yếu thể hiện ở sự yếu kém trong quản lý: nộp không đủ, chậm các khoản thuế; xử lý không đúng chế độ kế toán một số khoản thu: thanh lý TSCĐ, thu viện phí, học phí, các khoản thu dịch vụ khác...

+ Những sai phạm phổ biến trong quản lý chi tiêu: chi sai mục đích (giữa chi thường xuyên và chi đầu tư XDCB; chi tham quan, nghỉ mát,..; chi tăng cường cơ sở vật chất từ nguồn thu để lại thường thấp hơn so với quy định; vận dụng chi để tăng thu nhập cho viên chức quá quy định; việc thanh quyết toán còn nhiều sai phạm...

Những hạn chế trên, một mặt do thủ trưởng đơn vị và kế toán chưa tổ chức và triển khai đầy đủ, đúng những quy định của Nhà nước trong quản lý tài chính với đơn vị SN; mặt khác, do những khó khăn hiện nay của hầu hết đơn vị SN là khó khăn về cơ sở vật chất, hạn chế về kinh phí, thu nhập của viên chức thấp... nên đã thực hiện không đúng đắn các quy định. Thực tế đó đòi hỏi phải tiếp tục cải tiến, hoàn thiện cơ chế và kỷ luật tài chính đối với đơn vị SNCT.

2.3.2.2. Tổ chức thực hiện quy trình kiểm toán đối với các đơn vị SNC

a- Đối với các đơn vị SN là đơn vị dự toán cấp 1 của TW việc tổ chức thực hiện các giai đoạn của quy trình Kiểm toán như sau:

- Chuẩn bị kiểm toán: căn cứ vào kế hoạch Kiểm toán do Tổng KTNN thông báo, KTNSNN tiến hành các nội dung, bước công việc chuẩn bị Kiểm

toán. Thời gian bố trí cho giai đoạn chuẩn bị Kiểm toán thường chiếm khoảng 15% tổng thời gian của cuộc Kiểm toán (8 - 10 ngày), Tổ khảo sát và lập kế hoạch Kiểm toán thường được bố trí 4 - 6 người.

- Thực hiện kiểm toán:

Thời gian thực hiện kiểm toán tại đơn vị thường được bố trí khoảng 65 đến 75 ngày, chiếm 58% đến 60% quỹ thời gian của cuộc Kiểm toán

+ Triển khai kiểm toán tổng hợp: căn cứ tổng hợp báo cáo quyết toán các nguồn kinh phí, sổ kế toán và các tài liệu có liên quan, tổ kiểm toán tổng hợp kiểm toán tại Ban kế hoạch tài chính của đơn vị. Thu thập các bằng chứng tổng hợp của đơn vị về tình hình hoạt động và sử dụng kinh phí theo chế độ Nhà nước qui định. Các kiểm toán viên được bố trí thực hiện kiểm toán tổng hợp phải có khả năng phân tích, đánh giá tổng quát, có kinh nghiệm nghề nghiệp. Tổ kiểm toán tổng hợp thường gồm các kiểm toán viên đã tham gia giai đoạn khảo sát và lập kế hoạch Kiểm toán.

+ Triển khai kiểm toán chi tiết tại các đơn vị thành viên: các tổ được phân công kiểm toán chi tiết có thể tiến hành đồng thời với kiểm toán tổng hợp. Thực hiện kiểm toán chi tiết với các đơn vị thành viên theo đúng chương trình kế hoạch Kiểm toán lần lượt các đơn vị theo kế hoạch. Tổ kiểm toán chi tiết thường được bố trí từ 2 đến 4 kiểm toán viên và thời gian kiểm toán tuỳ thuộc vào qui mô kinh phí của từng đơn vị (thường từ 2-5 ngày).

+ Khi thực hiện kiểm toán chi tiết, tổ trưởng tổ kiểm toán phân công các kiểm toán viên thực hiện các nội dung kiểm toán đảm bảo tiến độ theo trình tự từ tổng hợp đến chi tiết, phối hợp chặt chẽ và kết thúc đúng thời gian qui định. Phân công kiểm toán viên kiểm toán tổng quát sổ sách kế toán , báo cáo quyết toán các nguồn kinh phí, các nguồn thu và các tình hình khác liên quan đến quá trình hoạt động và tài chính của đơn vị. Phân công các kiểm toán viên thực hiện kiểm toán theo các nhóm tài khoản và chứng từ hạch toán kế toán. Kết quả kiểm toán hàng ngày của các kiểm toán viên được ghi cụ thể trong tài liệu làm việc và thường xuyên phải báo cáo tổ trưởng.

+ Chuẩn bị kết thúc thời gian kiểm toán chi tiết ở một đơn vị thành viên, tổ trưởng tổ kiểm toán phải lập dự thảo biên bản kiểm toán và tổ chức hội nghị thông qua biên bản Kiểm toán với đơn vị thành viên.

- Lập báo cáo kiểm toán:

Thời gian lập báo cáo kiểm toán thường bố trí khoảng 25 đến 30 ngày, chiếm 25% đến 27% quỹ thời gian của cuộc Kiểm toán.

+Trưởng đoàn kiểm toán chỉ đạo soạn thảo báo cáo kiểm toán. Tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán gồm 5 - 6 kiểm toán viên.

- Kiểm tra, theo dõi việc thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước.

Kiểm tra đơn vị SN thực hiện các kiến nghị được tổ chức vào thời gian sau khi phát hành báo cáo kiểm toán từ 6 tháng đến 1 năm; tổ Kiểm tra thường được bố trí khoảng 4-5 KTV.

Việc tổ chức qui trình kiểm toán đối với đơn vị SN thuộc dự toán cấp 1 của ngân sách Trung ương được thực hiện đầy đủ trình tự 4 giai đoạn của qui trình kiểm toán ngân sách Nhà nước. Tuy việc tổ chức thực hiện tương đối chặt chẽ, song vẫn có những hạn chế nhất định, cụ thể:

- Công tác khảo sát còn sơ sài, chưa khai thác đầy đủ thông tin về tình hình hoạt động và tài chính, kế toán của đơn vị;

- Việc bố trí kế hoạch kiểm toán tại các đơn vị thành viên thiếu căn cứ thực tiễn;

- Bước kiểm tra tình hình thực hiện kiến nghị của đơn vị được tổ chức không kịp thời và chưa được tổ chức chặt chẽ, không thực hiện đầy đủ việc kiểm tra.

b. Tổ chức thực hiện kiểm toán đối với đơn vị SN trong các cuộc kiểm toán ngân sách của các Bộ, ngành, tỉnh và thành phố trực thuộc Trung ương.

Đây là các đơn vị SN là đơn vị dự toán cấp 2, cấp 3, qui trình kiểm toán được thực hiện với tính cách là cuộc Kiểm toán bộ phận, không thực hiện đầy đủ các giai đoạn của quy trình Kiểm toán theo quy định

- Chuẩn bị kiểm toán

Tổ khảo sát và thu thập thông tin không trực tiếp khảo sát tại đơn vị. Thông tin được khai thác gián tiếp tại các đơn vị chủ quản, thường chỉ tập trung vào một số thông tin cơ bản về tình hình tài chính của đơn vị.

Sau khi khảo sát và thu thập thông tin cần thiết, tổ khảo sát lập kế hoạch tổng quát, bố trí các tổ và thời gian kiểm toán chi tiết các đơn vị SNCT. Do không nắm được đầy đủ các thông tin nên việc tổ chức thực hiện Kiểm toán tại đơn vị thường phải kéo dài hoặc bị động về nhiều phía; thường công tác lập kế hoạch cuộc kiểm toán bộ phận (chương trình kiểm toán chi tiết) được thực hiện trong thời gian đầu kiểm toán tại đơn vị.

- Thực hiện kiểm toán và lập biên bản kiểm toán

Tổ kiểm toán thường bố trí từ 2 – 4 kiểm toán viên . Thời gian kiểm toán phụ thuộc vào quy mô ngân sách của đơn vị . Biên bản kiểm toán của đơn vị SNCT là một trong những căn cứ để lập báo cáo kiểm toán ngân sách Bộ, ngành. Mặc dù thực chất biên bản kiểm toán là báo cáo Kiểm toán tại các đơn vị, song lại được lập trong giai đoạn thực hiện Kiểm toán.

- Kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước.

Việc tổ chức kiểm tra thực hiện kiến nghị chủ yếu đánh giá qua báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện của đơn vị. Tổ kiểm tra lập chương trình kiểm tra, xác minh cụ thể tại một số đơn vị thành viên hoặc đơn vị cơ sở được kiểm toán. Do vậy, nhiều đơn vị SN được kiểm toán nhưng không có bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị.

2.3.2.3. Các phương thức tổ chức Kiểm toán đối với đơn vị SNC hiện nay

a. Hình thức tổ chức cuộc Kiểm toán.

Với nội dung của cuộc Kiểm toán BCTC và đặc điểm về tổ chức cuộc Kiểm toán của KTNN hiện nay, có thể xác đinh những đặc điểm về tổ chức các cuộc Kiểm toán đối với đơn vị như sau:

- Mô hình cuộc Kiểm toán: tuyệt đại bộ phận các cuộc Kiểm toán ngân sách của KTNN hiện nay đều lấy khách thể là địa phương, bộ, ngành là cơ sở tổ chức cuộc Kiểm toán; do vậy, thường các đơn vị SN là các đơn vị cấp 2, cấp 3 trong cuộc Kiểm toán; Vì vậy, các hoạt động thuộc quy trình Kiểm toán không thực hiện đầy đủ (chỉ chú ý đến giai đoạn thực hiện Kiểm toán); Mặt khác, việc xác định mục tiêu Kiểm toán phụ thuộc vào cuộc Kiểm toán tổng thể, báo cáo Kiểm toán (biên bản Kiểm toán) không đầy đủ về cả thể thức và nội dung;

- Chức năng Kiểm toán là Kiểm toán BCTC nên các cuộc Kiểm toán đối với đơn vị SN đều có thể thực hiện giống nhau (từ mục tiêu tổng thể, lập kế hoạch, thực hiện Kiểm toán, báo cáo Kiểm toán). Do vậy, hạn chế tính năng động trong việc áp dụng các phương thức tổ chức thực hiện Kiểm toán;

- Thời điểm tiến hành cuộc Kiểm toán hiện nay mới chỉ tiến hành Kiểm toán sau.

Như vậy, về hình thức tổ chức cuộc Kiểm toán đối với đơn vị SN của KTNN hiện nay về cơ bản là đơn nhất.

b. Phương pháp tổ chức thực hiện Kiểm toán.

Do tính chất đơn nhất về hình thức như trên nên phương pháp tổ chức cuộc Kiểm toán đối với đơn vị SN có đặc điểm chung sau:

- Cuộc Kiểm toán đối với đơn vị SN thường do một tổ Kiểm toán (2-4 người) thực hiện. Trong đó tổ trưởng và các KTV đồng nhất với nhau về chuyên môn nghiệp vụ (Tài chính - kế toán);

- Sự phân công nhiệm vụ giữa các KTV trong tổ chủ yếu trên cơ sở những nhóm nội dung cần tiến hành Kiểm toán chi tiết để tìm ra những sai phạm trong quản lý tài chính, kế toán (chia nhỏ một nội dung lớn);

- Trong cuộc Kiểm toán, vai trò của tổ trưởng giữ vị trí chi phối, quyết định, vì kết quả Kiểm toán chủ yếu dựa trên sự tổng hợp kết quả của từng nội

dung Kiểm toán. Vai trò của KTV trong tổ Kiểm toán rất hạn chế, thiếu tính độc lập.

Như vậy, phương pháp tổ chức cuộc Kiểm toán đối với đơn vị SN hiện nay, cũng có mô hình thống nhất. Việc bố trí nhiều KTV trong một tổ Kiểm toán chỉ nhằm giải quyết lượng công việc và đảm bảo nguyên tắc giám sát trong Kiểm toán chứ không do tính chất công việc quy định.

2.4. Những bài học kinh nghiệm trong thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện Kiểm toán của KTNN đối với đơn vị SnC

2.4.1. Quy trình Kiểm toán

Về tổng quan quy trình KTHĐ được xây dựng dựa trên sự phát triển từ quy trình Kiểm toán BCTC là xu hướng phổ biến của các nước. Quy trình Kiểm toán quyết toán ngân sách áp dụng với đơn vị SN (4 giai đoạn) trong thực tế mặc dù việc thực hiện còn nhiều mặt yếu kém, song đã thể hiện là quy trình hợp lý, đảm bảo được yêu cầu của hoạt động KTNN, do vậy có thể coi là một cơ sở cho xây dựng quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Tuy nhiên, khi nghiên cứu xây dựng quy tình KTHĐ đối với đơn vị SNCT cần xem xét các vấn đề sau:

a) Xác định đơn vị được Kiểm toán là một yêu cầu hết sức quan trọng, tạo cơ sở cho toàn bộ quá trình kiểm toán; khi tiến hành Kiểm toán BCTC , theo góc nhìn hệ thống thì các đơn vị dự toán cấp 2, cấp 3 là những bộ phận trong tổng thể đơn vị dự toán cấp 1; đồng thời những tiêu chuẩn đánh giá có sự thống nhất thì việc chủ yếu xác định đơn vị dự toán cấp 1 là đơn vị được Kiểm toán có tính hợp lý nhất định. Nhưng khi tiến hành KTHĐ đối với đơn vị SNCT (có tư cách pháp nhân, tự chủ trong hoạt động và tự chủ tài chính...) thì tính thống nhất trong hoạt động và tiêu chuẩn đánh giá (Đối với Kiểm toán BCTC) bị phá vỡ; do vậy tác động đến toàn bộ quá trình Kiểm toán đòi hỏi phải xác định lại một cách hợp lý đơn vị được Kiểm toán.

b) Tuân thủ việc thực hiện 4 giai đoạn của quy trình Kiểm toán là vấn đề có tính nguyên tắc trong tổ chức thực hiện Kiểm toán. Khi tiến hành

Kiểm toán BCTC , với sự hạn chế nhất định về nguồn lực vật chất cho Kiểm toán (thời gian, nhân lực) nên việc Kiểm toán chủ yếu tập trung vào Kiểm toán tuân thủ pháp luật chính sách, chế độ tài chính kế toán nên các giai đoạn 1, 4 thậm trí cả giai đoạn 3 đối với các cuộc Kiểm toán bộ phận ít được chú ý do mục tiêu và tiêu chuẩn đánh giá trong Kiểm toán BCTC có tính thống nhất cao. Sự đa dạng về mục tiêu và tiêu chuẩn đánh giá trong KTHĐ đa dạng đòi hỏi phải tuân thủ quy trình kiểm toán (4 giai đoạn) đối với các đơn vị SN một cách nghiêm ngặt.

c) Việc lựa chọn đối tượng Kiểm toán có ý nghĩa quyết định trong việc thực hiện mục tiêu Kiểm toán. Trong Kiểm toán BCTC lựa chọn đối tượng Kiểm toán không được chú trọng vì nó có sự tương đồng trong từng nhóm loại hình đơn vị được Kiểm toán. Trong KTHĐ thì chỉ có thể thực hiện được mục tiêu cụ thể của cuộc Kiểm toán khi lựa chọn chính xác đối tượng cụ thể của cuộc Kiểm toán, từ đó xác định nội dung, phương pháp kiểm toán thích hợp.

d) Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị Kiểm toán là giai đoạn cuối cùng của cuộc Kiểm toán; song nó có vai trò rất quan trọng, là một trong những nhân tố quyết định hiệu lực của KTNN. Tuy nhiên, trong thực tiễn, giai đoạn chưa được chú trọng đúng mức, mặt khác do Kiểm toán BCTC quan tâm chủ yếu đến việc chấp hành chính sách chế độ tài chính, kế toán nên vấn đề kiểm tra (sau thời gian nhất định) được quan tâm. Trong KTHĐ để các kiến nghị (chủ yếu về quản lý) có hiệu lực thì vấn đề theo dõi (một quá trình liên tục) đơn vị thực hiện kiến nghị mới có là một yêu cầu quan trọng (thời gian dài và phụ thuộc vào các kiến nghị ở từng đơn vị).

2.4.2. Phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán.

Khi nghiên cứu để định hướng hình thành các phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ cần chú ý đến những kinh nghiệm chủ yếu trong các tổ chức thực hiện Kiểm toán BCTC đối với đơn vị SN:

a) Hình thức tổ chức cuộc Kiểm toán

- Việc xác định mô hình cuộc Kiểm toán (là cơ sở xác định đơn vị được kiểm toán) sẽ tác động đến toàn bộ phương pháp tổ chức cuộc Kiểm toán. Do vậy khi tiến hành cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNCT, mô hình cuộc Kiểm toán thay đổi sẽ đòi hỏi cần có sự thay đổi trong phương pháp tổ chức cuộc Kiểm toán.

- Các chức năng Kiểm toán chi phối phương pháp tổ chức thực hiện cuộc Kiểm toán. Do vậy, khi chức năng Kiểm toán thay đổi (KTHĐ) sẽ cần nghiên cứu, thay đổi những vấn đề liên quan : thời điểm Kiểm toán, cách thức, nội dung các giai đoạn thực hiện Kiểm toán.

b) Phương pháp tổ chức thực hiện Kiểm toán

- Các vấn đề về vai trò của người tổ trưởng và các KTV, chuyên môn nghiệp vụ của các KTV và sự phối hợp giữa các thành viên trong tổ Kiểm toán luôn là vấn đề cốt lõi trong phương thức tổ chức thực hiện Kiểm toán; một trong những nhân tố quyết định các nội dung đó là mục tiêu chung (hay chức năng) của cuộc Kiểm toán. Do vậy, khi thực hiện KTHĐ, các vấn đề trên phải được thay đổi cho phù hợp.

- Cách thức tổ chức thực hiện cuộc Kiểm toán trong Kiểm toán BCTC tập trung chủ yếu vào giai đoạn tại hiện trường (tại đơn vị được kiểm toán) vì tài liệu tại đơn vị là yếu tố chủ yếu quyết định hầu hết các vấn đề của cuộc Kiểm toán. Đối với cuộc KTHĐ thì ngoài tài liệu tại đơn vị, các tài liệu khác và quá trình nghiên cứu trước và sau thực hiện cuộc Kiểm toán có vai trò quan trọng, do vậy việc tổ chức thực hiện "Kiểm toán tại cơ quan KTNN" cần được chú ý đúng mức.

Tóm lại, sự thay đổi chức năng của cuộc Kiểm toán dẫn đến 2 vấn đề cơ bản cần được nghiên cứu: 1/ Cần dựa trên quy trình Kiểm toán và phương thức tổ chức thực hiện cuộc Kiểm toán BCTC làm cơ sở cho việc xây dựng quy trình và phương thức cho cuộc KTHĐ (với tính cách là loại hình Kiểm toán phát triển ở cấp độ cao hơn); 2/ Trong KTHĐ với những thay đổi về mục tiêu, đối tượng... tác động đến toàn bộ những bước và nội dung cụ thể của quy trình Kiểm toán; tác động đến việc lựa chọn hình thức và phương pháp của phương thức tổ chức thực hiện cuộc Kiểm toán đòi hỏi phải tiếp tục được nghiên cứu cho phù hợp.

CHƯƠNG III

NHỮNG NỘI DUNG CHỦ YẾU CỦA QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KTHĐ ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SNCT

3.1. Phương hướng của KTNN trong tổ chức thực hiện KTHĐ và những nhiệm vụ chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT

3.1.1. Phương hướng của KTNN trong tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001 - 2010 của Chính phủ (ban hành kèm theo quyết định số 136/2001/QĐ-TTg ngày 17/09/2001 của Thủ tướng Chính phủ), trong nội dung cải cách tài chính công đã xác định: "Đổi mới công tác kiểm toán đối với các cơ quan hành chính, đơn vị SN nhằm nâng cao trách nhiệm và hiệu quả sử dụng kinh phí từ NSNN, xoá bỏ nhiều đầu mối thanh tra, kiểm tra, kiểm toán đối với các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp. Thực hiện dân chủ, công khai, minh bạch về tài chính công, tất cả các chỉ tiêu tài chính đều được công khai với những định hướng lớn đó đã khẳng định việc đổi mới công tác KTNN, trước hết trong phạm vi các cơ quan HCNN và đơn vị SN là một vấn đề cấp bách, liên quan đến nhiều mặt tổ chức và hoạt động của KTNN. Trên cơ sở định hướng trên có thể xác định những phương hướng chủ yếu của KTNN trong thực hiện KTHĐ như sau:

3.1.1.1. Mục tiêu triển khai KTHĐ đến năm 2010:

Mục tiêu triển khai KTHĐ trong giai đoạn trước mắt (đến năm 2010) cần được xác định là: lấy việc phục vụ cho chương trình cải cách HCNN của Chính phủ làm trọng tâm; trong đó ưu tiên cho việc triển khai KTHĐ đối với các cơ quan HCNN và đơn vị SNNN. Do vậy, từ năm 2005 KTNN bắt đầu tiến hành KTHĐ để phát huy vai trò của mình, tác động đến công cuộc cải cách

HCNN nói chung và chương trình cải cách tài chính công nói riêng (trong đó có đổi mới cơ chế tài chính đối với đơn vị SNCT)

3.1.1.2. Phương châm chỉ đạo thực hiện

Để phát triển hoạt động sang một loại hình kiểm toán mới (KTHĐ), KTNN cần chuẩn bị đồng bộ các yếu tố cần thiết cho việc tổ chức thực hiện, xây dựng các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ, phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán; đào tạo,bồi dưỡng và phát triển đội ngũ KTV, đội ngũ trưởng đoàn kiểm toán, phát triển ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán... phù hợp với yêu cầu tổ chức thực hiện KTHĐ trên nguyên tắc: KTHĐ trên cơ sở hoàn thiện và phát triển từ kiểm toán BCTC. Mặt khác cần xây dựng một lộ trình hợp lý để triển khai thực hiện trên cơ sở vừa triển khai, vừa tổng kết kinh nghiệm thực tiễn và phát triển lý luận để đến cuối giai đoạn 2005 - 2010 tổ chức và hoạt động của KTNN được hoàn thiện, cơ bản phù hợp với yêu cầu của công tác kiểm toán.

3.1.1.3. Phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán

Việc mở rộng chức năng kiểm toán của KTNN sang KTHĐ, một mặt là yêu cầu khách quan, tạo nên sự phát triển mới trong hoạt động của KTNN để phát huy ngày càng đầy đủ vai trò đối với sự phát triển kinh tế xã hội; mặt khác, cũng đặt ra cho KTNN một trách nhiệm lớn mà trước hết cần đổi mới phương thức tổ chức kiểm toán theo hướng: *vừa đa dạng, đảm bảo cho sự năng động, phù hợp với mục tiêu của từng cuộc kiểm toán, vừa thống nhất, tức đảm bảo được sự kết hợp giữa các loại hình kiểm toán (trước hết là kiểm toán BCTC và KTHĐ) trong một cuộc kiểm toán*. Chính trên cơ sở đó mới đảm bảo phát huy ngày càng đầy đủ vai trò của hoạt động KTNN đối với kinh tế - xã hội.

3.1.2. Phương hướng phát triển các đơn vị SNCT và nhiệm vụ KTHĐ đối với đơn vị SNCT

3.1.2.1. Phương hướng phát triển các đơn vị SNCT

Chỉ thị số 18/2003/CT ngày 01/09/2003 của Thủ tướng Chính phủ về việc đẩy mạnh công tác thực hiện quyền tự chủ tài chính đối với các đơn vị SN

đã xác định nhiệm vụ của các bộ, ngành, địa phương về việc triển khai thực hiện như sau:

- Hướng dẫn triển khai, kiểm tra, đôn đốc việc thực hiện phân loại, giao quyền tự chủ tài chính đối với các đơn vị SNCT trong phạm vi ngành, lĩnh vực quản lý từ Trung ương đến cơ sở.

- Xây dựng kế hoạch và các giải pháp thực hiện để tăng dần số lượng các đơn vị có khả năng đảm bảo kinh phí hoạt động (toàn bộ hoặc một phần)

- Xây dựng đề án tự chủ tài chính theo quy định tại Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 đối với tất cả các đơn vị SN (có thu và không có thu)

Như vậy, một mặt, số đơn vị SNCT giai đoạn trước mắt sẽ tiếp tục tăng với quy mô 2 - 2,5%/năm (giai đoạn 1995 - 2002, tỷ lệ số đơn vị SN tăng bình quân 2,5%/năm); mặt khác, cùng với việc tiếp tục đổi mới chính sách và triển khai chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ, số đơn vị SNCT sẽ ngày càng tăng. Với việc triển khai thực hiện chuyển đổi mọi đơnvị SNC sang cơ chế tự chủ về tài chính và tổ chức, đến năm 2005, toàn bộ số đơnvị SNC sẽ thực hiện cơ chế tự chủ; mặt khác với sự tác động của các chính sách và của cơ chế mới, dẫn đến tuyệt đại bộ phận các đơn vị SNC sẽ trở thành các đơn vị SNCT và số đơn vị tự trang trải toàn bộ kinh phí hoạt động sẽ tăng cả về số lượng và tỷ trọng trong các đơn vị SNC.

Xu hướng phát triển đó đặt ra cho KTNN nhiệm vụ: qua hoạt động kiểm toán vừa phải giúp các đơn vị SNC hoàn thiện quản lý, phát huy cao nhất quyền tự chủ về tài chính và tổ chức để sản xuất ra những hàng hoá dịch vụ phục vụ xã hội; vừa phải tổng kết đúc rút thực tiễn, kiến nghị với Nhà nước tiếp tục hoàn thiện cơ chế tự chủ tài chính đối với đơn vị SNC.

3.1.2.2. Những nhiệm vụ chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Để thực hiện những định hướng chung trong KTHĐ, việc triển khai thực hiện KTHĐ trong giai đoạn 2005 - 2010 đối với đơn vị SNCT cần tập trung một số nhiệm vụ cụ thể sau:

- Thực hiện KTHĐ ở tất cả những lĩnh vực hoạt động của các đơn vị SNCT; trên cơ sở đó *đánh giá một cách toàn diện việc triển khai, sự tác động cũng như những hạn chế của việc triển khai cơ chế quản lý mới (trong đó trọng tâm là cơ chế quản lý tài chính) áp dụng đối với các đơn vị SNCT*; từ đó tham gia với Chính phủ và các bộ, ngành để tiếp tục hoàn thiện cơ chế quản lý đối với các đơn vị SNCT nhằm một mặt, giúp đơn vị đánh giá một cách khách quan tính tuân thủ, tính tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực tại đơn vị; mặt khác, đánh giá và kiến nghị với đơn vị hoàn thiện hệ thống KSNB phù hợp với cơ chế quản lý mới nhằm góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động, quản lý, sử dụng các nguồn lực của đơn vị SNCT.

- Thực hiện kiểm toán đối với những mô hình đơn vị SNCT mà Chính phủ triển khai (mô hình đơn vị tự trang trải kinh phí, mô đơn vị tự trang trải một phần kinh phí; các mô hình thí điểm khác cho đơn vị SNC: chuyển đổi từ đơn vị SNC lập sang dân lập, liên kết giữa Nhà nước và các nhà đầu tư trong và ngoài nước...) để đánh giá toàn diện hiệu quả của mô hình, cũng như những mặt hạn chế để tiếp tục hoàn thiện cơ chế trước khi tiến hành triển khai ở quy mô, phạm vi rộng hơn.

Với những nhiệm vụ trọng tâm trên, KTNN, trước hết là các KTNNCN và KTNNKV có liên quan đến KTHĐ đối với đơn vị SNCT cần xúc tiến những công tác chuẩn bị cần thiết để triển khai thực hiện có kết quả công tác KTHĐ.

3.2. Những nội dung chủ yếu của quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Các đơn vị SNC nói chung, SNCT nói riêng, trong quá trình thực hiện cơ chế tự chủ về tài chính và tổ chức sẽ phát triển đa dạng về nguồn lực trong hoạt động, về mô hình tổ chức, về quy mô và về tính chất hoạt động; mặt khác, trong quá trình phát triển của hoạt động KTNN, tính chất của các cuộc kiểm toán cũng sẽ rất đa dạng: các cuộc kiểm toán BCTC , kiểm toán tuân thủ,

KTHĐ hoặc các cuộc kiểm toán chuyên đề, kiểm toán hỗn hợp; nên khó có thể định hướng xây dựng quy trình kiểm toán đáp ứng được tính đa dạng của các cuộc kiểm toán. Vì vậy trong phạm vi nghiên cứu đề tài, tập thể tác giả sẽ chỉ định hướng xây dựng quy trình KTHĐ đối với đơnvị SNCT ở phạm vi sau:

- Lấy mô hình đơn vị SNCT cơ sở làm căn cứ nghiên cứu;

- Lấy cuộc KTHĐ thuần tuý làm cơ sở định hướng nộidung kiểm toán; (không kết hợp với loại hình kiểm toán BCTC ...)

- Xác định những chức năng, nhiệm vụ cơ bản, chung nhất của đơn vị SNCT làm đối tượng và mục tiêu kiểm toán;

- Dựa trên cơ sở quy trình kiểm toán chung của KTNN để phát triển, cụ thể hoá, hình thành quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT;

- Lấy hình thức kiểm toán truyền thống là kiểm toán sau làm cơ sở xây dựng chương trình.

Với những định hướng trên, những nội dung chủ yếu của quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT sẽ được trình bày trong những nội dung cụ thể sau:

3.2.1. Khái quát quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Trên cơ sở quy trình KTNN, những đặc điểm của KTHĐ và tính chất chung của đơn vị SNCT, có thể xác định khái quát quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT gồm 4 giai đoạn như sau:

3.2.1.1. Giai đoạn 1: Chuẩn bị kiểm toán

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán là một quá trình thực hiện các hoạt động nghiệp vụ để chuẩn bị các yếu tố và điều kiện cần thiết: các thông tin, tài liệu, các văn bản pháp lý, kế hoạch và các điều kiện khác nhằm tạo lập các cơ sở đảm bảo cho cuộc kiểm toán thành công. Chuẩn bị kiểm toán gồm các bước và nội dung công việc sau:

Các bước và nội dung công việc của giai đoạn chuẩn bị kiểm toán		
STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
(1)	*(2)*	*(3)*
1	Dự kiến bước đầu về đơn vị được khảo sát kiểm toán.	1.1. Xác định những cơ sở chỉ đạo việc lựa chọn 1.2. Tổng hợp những thông tin ban đầu liên quan đến đơn vị được lựa chọn
2	Khảo sát kiểm toán đơn vị Quyết định lựa chọn	2.1. Bố trí tổ khảo sát 2.2. Tiến hành khảo sát tại đơn vị về các thông tin cơ bản và hệ thống KSNB 2.3. Lập báo cáo khảo sát (đánh giá tính tuân thủ và hiệu quả của hệ thống KSNB)
3	đơn vị được kiểm toán	3.1. Xác định những trọng tâm của cuộc kiểm toán 3.2. Xác định những cơ sở về tiêu chuẩn trong KTHĐ tại đơn vị được kiểm toán
4	Lập kế hoạch kiểm toán	4.1. Xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi và phương pháp kiểm toán 4.2. Phân công KTV và thời gian kiểm toán 4.3. Xây dựng chương trình kiểm toán
5	Tổ chức hội nghị khai mạc cuộc kiểm toán	5.1. Công bố quyết định kiểm toánvà kế hoạch cuộc kiểm toán 5.2. Thống nhất bước đầu với đơn vị về những tiêu chuẩn trong KTHĐ tại đơn vị được kiểm toán

3.2.1.2. Giai đoạn 2: Thực hiện kiểm toán

Giai đoạn thực hiện kiểm toán là quá trình Đoàn kiểm toán tổ chức triển khai những bước, nội dung công việc theo kế hoạch thông qua vận dụng các phương pháp, thủ tục kiểm toán để thu thập, đánh giá các BCKT, trên cơ sở đó đưa ra những phát hiện kiểm toán nhằm đánh giá tính tiết kiệm, tính hiệu quả, hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực của đơn vị phù hợp với mục tiêu của cuộc kiểm toán.

Việc tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ được tiến hành qua các bước và nội dung công việc sau:

Các bước và nội dung công việc của giai đoạn thực hiện kiểm toán		
STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
1	Đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB	1.1. Hiệu lực KSNB về thông tin 1.2. Hiệu lực KSNB về sự tuân thủ pháp luật và những quy định 1.3. Hiệu lực KSNB về quản lý 1.4. Xác định rủi ro kiểm soát
2	Thực hiện kiểm toán theo kế hoạch đối với từng nội dung kiểm toán	2.1. Thu thập các BCKT 2.2. Tóm tắt các vấn đề phát hiện, đánh giá nguyên nhân và hậu quả. 2.3. Tổ chức quản lý hồ sơ kiểm toán
3	Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán.	3.1. Đánh giá sự tác động lẫn nhau giữa các mục tiêu hoạt động của đơn vị do có sự sai lệch so với tiêu chuẩn KTHĐ. 3.2. Tập hợp các vấn đề phát hiện kiểm toán (hiện trạng, tiêu chuẩn, hậu quả, nguyên nhân và kiến nghị)

3.2.1.3. Giai đoạn 3: Lập báo cáo kiểm toán

Giai đoạn lập BCKT là quá trình đoàn kiểm toán tổng hợp các phát hiện kiểm toán (kèm theo các bằng chứng kiểm toán thu thập được), đưa ra những ý kiến đánh giá, kết luận và các kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán cũng như đối với các cơ quanNhà nước về vấn đề quản lý và sử dụng các nguồn lực tại đơn vị được kiểm toán. Kết quả cuối cùng của giai đoạn lập báo cáo kiểm toán là bản báo cáo bằng văn bản phản ánh kết quả, những ý kiến đánh giá, kết luận và kiến nghị kiểm toán phù hợp với mục tiêu của cuộc kiểm toán.

Lập BCKT được tiến hành qua các bước nội dung công việc sau:

Các bước và nội dung công việc của giai đoạn lập báo cáo kiểm toán		
STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
1	Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán	1.1. Tập hợp, thẩm định lại toàn bộ các BCKT do KTV thu thập được 1.2. Tổng hợp, thẩm định lại toàn bộ phát hiện kiểm toán
2	Soạn thảo báo cáo kiểm toán	2.1. Báo cáo kết quả kiểm toán về các phát hiện quan trọng theo từng mục tiêu kiểm toán 2.2. Đưa ra các kết luận kiểm toán dựa trên các kết quả kiểm toán 2.3. Đưa ra các kiến nghị kiểm toán 2.4. Báo cáo về những vi phạm nghiêm trọng đến tính tuân thủ pháp luật và các quy định 2.5. Báo cáo về những phát hiện vànhững mặt yếu kém nghiêm trọng của hệ thống KSNB 2.6. Báo cáo về các chuẩn mực kiểm toán được áp dụng trong cuộc kiểm toán
3	Xét duyệt, công bố, phát hành BCKT và lưu trữ hồ sơ cuộc kiểm toán	

3.2.1.4. Giai đoạn 4: Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán

Giai đoạn kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán là quá trình KTNN tổ chức kiểm tra báo cáo thực hiện kiến nghị kiểm toán và kiểm tra lại đơn vị để đánh giá và báo cáo kết quả về kết quả đơn vị tổ chức thực hiện kiến nghị kiểm toán. Giai đoạn này khi tiến hành trong KTHĐ thường có thời gian dài và cần có sự trao đổi thông tin tương đối liên tục giữa đơn vị được kiểm toán với KTNN.

Về cơ bản, có thể xác định các bước và nội dung của giai đoạn thực hiện kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán như sau:

Các bước và nội dung công việc của giai đoạn theo dõi kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán		
STT	Các bước tiến hành	Những nội dung chính
1	Kiểm tra báo cáo của đơn vị và trao đổi thảo luận với đơn vị	1.1. Đối chiếu các biện pháp thực hiện kiến nghị kiểm toán của đơn vị so với kiến nghi trong BCKT 1.2. Đánh giá sơ bộ tác động của các biện pháp đến khắc phục các hạn chế trong quản lý và hệ thống KSNB của đơn vị 1.3. Trao đổi, thảo luận với đơn vị về các biện pháp sẽ tiếp tục thực hiện (hoặc không thực hiện)
2	Kiểm tra thực tế tại đơn vị	2.1. Lập kế hoạch kiểm tra 2.2. Thu thập thông tin thực tế tại đơn vị về hiệu lực và hiệu quả (sự tác động) của các biện pháp cuả đơn vị trong thực hiện kiến nghị kiểm toán
3	Lập báo cáo kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán	

Trong các cuộc kiểm toán BCTC , những kiến nghị kiểm toán chủ yếu tập trung vào các biện pháp khắc phục những sai phạm trong quản lý tài chính và kế toán thì việc xác định một thời hạn nhất định để kiểm tra tại đơn vị là cần thiết và khả thi; đối với các cuộc KTHĐ thì kiến nghị kiểm toán lại tập trung vào các biện pháp quản lý, nâng cao hiệu quả, hiệu năng, hiệu lực quản lý, do vậy thời hạn kiểm tra đơn vị thường không được xác định đồng nhất. Các biện pháp chủ yếu trong kiểm tra là sự trao đổi thông tin giữa KTNN và đơn vị được kiểm toán

Như đã trình bày ở trên, quy trình chung thực hiện kiểm toán trong cuộc KTHĐ xét về hình thức bên ngoài có sự tương đồng với quy trình kiểm toán BCTC; xét về mặt thủ tục thực hiện, nhiều công việc cũng có sự tương đồng

với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Ở phần tiếp theo, đề tài chỉ đi sâu nghiên cứu, trình bày những nội dung và phương pháp thực hiện các công việc chủ yếu và đặc thù trong quy trình KTH đối với đơn vị SNCT; những nội dung khác do có sự thống nhất hoặc tương đồng cao so với quy trình kiểm toán BCTC nên đề tài không trình bày lặp lại.

3.2.2. Trình tự và những nội dung chủ yếu trong thực hiện giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

3.2.2.1. Dự kiến bước đầu về đơn vị được khảo sát kiểm toán.

Việc dự kiến ban đầu về đơn vị được khảo sát kiểm toán là công việc cần thiết nhằm đáp ứng được các yêu cầu :

- Phù hợp với mục tiêu kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán năm của KTNN; (Có thể xét đến tình hình kiểm toán các năm trước).

- Làm rõ những vấn đề mà dư luận xã hội có những đánh giá về sự yếu kém trong hoạt động của lĩnh vực, ngành…

Với mục tiêu đó, việc thực hiện lựa chọn bước đầu đơn vị được kiểm toán cần thực hiện các nội dung sau:

- Tập hợp đầy đủ danh sách các đơn vị SNCT (thường là các đơn vị dự toán cấp 2, cấp 3) trong cuộc kiểm toán (đơn vị cấp 1). Đây là một cơ sở để lựa chọn các đơn vị được kiểm toán phù hợp với mục tiêu kế hoạch kiểm toán năm. Ví dụ: mục tiêu đánh giá việc sử dụng các nguồn lực trong đào tạo đại học (trong cuộc kiểm toán Bộ đại học) thì các đơn vị SNC không tham gia đào tạo đại học sẽ bị loại bỏ.

- Tập hợp hồ sơ kiểm toán kỳ trước của ngành, lĩnh vực để xem xét những đơn vị có những hoạt động yếu kém mà cuộc kiểm toán trước đã phát hiện, đơn vị đang khắc phục hoặc cuộc kiểm toán trước đã xác định cần xem xét nhưng chưa thực hiện được.

- Tập hợp các thông tin của các ngành liên quan (ngành chủ quản, ngành tài chính…) và dư luận xã hội về lĩnh vực kiểm toán .

Căn cứ vào các thông tin trên, KTNN sẽ dự kiến số đơn vị cần được khảo sát kiểm toán. *Số đơn vị khảo sát kiểm toán cần nhiều hơn số đơn vị dự định kiểm toán* vì sau khi khảo sát có thể có một số đơn vị không đủ điều kiện hoặc không thật cần thiết kiểm toán, được loại bỏ.

Để tiến hành khảo sát, cần phải lập kế hoạch khảo sát; một vấn đề cơ bản cần xác định trong kế hoạch là: mục tiêu khảo sát, những nội dung trọng yếu cần khảo sát (liên quan đến những vấn đề dư luận quan tâm, những vấn đề được xác định trong mục tiêu kiểm toán ngành, lĩnh vực…).

Như vậy, kết quả của bước công việc dự kiến bước đầu về đơn vị được khảo sát kiểm toán là báo cáo danh sách các đơn vị dự định khảo sát và kế hoạch khảo sát kiểm toán.

Danh sách các đơn vị dự định khảo sát và kế hoạch khảo sát kiểm toán
1. Danh sách các đơn vị dự định khảo sát (sắp xếp theo ngành, lĩnh vực, địa phương…) yêu cầu có số lượng lớn hơn số lượng dự định kiểm toán . 2. Phân tích những cơ sở lựa chọn danh sách các đơn vị dự định khảo sát: - Yêu cầu và sự chỉ đạo của cấp trên; - Những vấn đề chưa được giải quyết trong năm kiểm toán trước; - Lĩnh vực đơn vị dư luận xã hội đòi hỏi cần giải quyết hoặc có nhiều mặt hoạt động yếu kém; 3. Kế hoạch khảo sát kiểm toán (mục tiêu, nội dung trọng yếu, nhân lực, thời gian khảo sát)

3.2.2.2. Khảo sát kiểm toán đơn vị

Khảo sát kiểm toán đơn vị được kiểm toán là công việc bắt buộc trong quy trình kiểm toán đối với cuộc KTHĐ, công việc khảo sát nhằm những mục đích sau:

- Tìm hiểu những đặc điểm cơ bản trong hoạt động của đơn vị: cơ sở pháp lý, chức năng nhiệm vụ, đặc điểm tổ chức và hoạt động của đơn vị;

- Nắm được những thông tin tổng quan về hệ thống KSNB của đơn vị;

- Bước đầu xác định những thuận lợi, khó khăn trong hoạt động của đơn vị; những điểm mạnh, điểm yếu trong hoạt động quản lý của đơn vị để xác định trọng yếu kiểm toán và rủi ro kiểm toán.

- Nắm được những thông tin chủ yếu về kết quả hoạt động trong năm kiểm toán của đơn vị;

- Bước đầu xác định những cơ sở cho việc hình thành những tiêu chuẩn đánh giá KTHĐ tại đơn vị;

Những thông tin, tài liệu thu thập được qua khảo sát đơn vị sẽ là cơ sở cho việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tại đơn vị.

Như vậy, cũng giống như cuộc kiểm toán BCTC , cuộc KTHĐ cũng cần thu thập tương đối có hệ thống những thông tin về đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, trong cuộc KTHĐ cần chú trọng đến những thông tin phục vụ trực tiếp cho công tác lập kế hoạch kiểm toán như sau:

- Kế hoạch công tác của năm kiểm toán của đơn vị, gồm kế hoạch chung, kế hoạch tài chính, kế hoạch tổ chức nhân sự, kế hoạch thị trường, kế hoạch cơ sở vật chất (gồm những nội dung chính: mục tiêu, các chỉ tiêu và biện pháp thực hiện, các điều kiện thực hiện);

- Báo cáo kết quả công tác năm kiểm toán của đơn vị gồm báo cáo tổng kết đơn vị và các báo cáo của các bộ phận chức năng của đơn vị (kết quả đạt được, những ưu nhược điểm trong tổ chức thực hiện, những đánh giá mức độ hoàn thành các chỉ tiêu kế hoạch và mục tiêu chung của đơn vị);

- Các tài liệu mà đơn vị sử dụng cho việc xác định định mức sử dụng các nguồn lực; phương pháp tính kết quả, hiệu quả hoạt động; nguyên tắc và phương pháp xác định mức độ hoàn thành các mục tiêu hoạt động của đơn vị…

- Các tài liệu về những quy định trong KSNB, trong đó chú trọng đến các quy trình, thủ tục trong quản lý, sử dụng các nguồn lực của đơn vị; phương thức tổ chức và quy trình hoạt động chuyên môn của đơn vị. Đây là những cơ sở để đánh giá hiệu năng quản lý hệ thống KSNB của đơn vị.

Tổ khảo sát cần thực hiện các phương pháp khảo sát thích hợp: phân tích tài liệu, phỏng vấn, quan sát, tham khảo ý kiến chuyên gia… từ đó tổng hợp, lập báo cáo khảo sát.

Một trong những vấn đề cần được nhấn mạnh trong khảo sát đơn vị phục vụ cho KTHĐ đối với đơn vị SNCT là ngoài việc khảo sát thông tin chung tại đơn vị cấp I (cấp chủ quản), tổ khảo sát phải khảo sát trực tiếp tại đơn vị SNCT.

Nội dung chủ yếu trong báo cáo khảo sát kiểm toán đối với đơn vị SNCT	
Nội dung	***Những vấn đề trọng tâm (chú ý)***
1. Đặc điểm tổ chức hoạt động của đơn vị	
- Tổ chức, chức năng hoạt động của đơn vị - Môi trường hoạt động của đơn vị - Những thuận lợi, khó khăn trong hoạt động của đơn vị	- *Lĩnh vực hoạt động: giáo dục, y tế, văn hoá...* - Địa bàn, phạm vi hoạt động. - Cơ sở hạ tầng kỹ thuật…
2. Tổng quát tình hình hoạt động của đơn vị trong năm kiểm toán	
- Nguồn lực cho hoạt động - Những mục tiêu hoạt động - Những kết quả hoạt động chủ yếu - Những điểm mạnh, yếu trong hoạt động của đơn vị	- Nguồn lực: + Lao động: số lượng, chất lượng, cơ cấu biên chế, hợp đồng dàI hạn, hợp đồng ngắn hạn; + Tài chính: Ngân sách cấp ổn định, các nguồn khác: học phí, viện phí, doanh thu… - Lượng hoá mục tiêu và kết quả hoạt động: + Mục tiêu tổng hợp (chính), các mục tiêu bộ phận (tài chính, lao động…) + Mục tiêu số lượng và mục tiêu chất lượng (lượng hoá thành các chỉ tiêu như tỷ lệ học sinh khá, giỏi…)

3. Đánh giá khái quát hệ thống KSNB của đơn vị	
- Bảng tường thuật, lưu đồ hệ thống KSNB; - Hiệu năng KSNB về hoạt động thông tin, về sự tuân thủ; - Hiệu năng KSNB về hoạt động quản lý đối với quy trình hoạt động chính;	- Các quy định nội bộ về tự chủ trong tổ chức, nhân sự; - Các quy định nội bộ về tự chủ tài chính; - Các chính sách, biện pháp quản lý quy trình; hoạt động chính: quy trình đào tạo, nghiên cứu khoa học, điều trị bệnh nhân.
4. Các cơ sở đánh giá hoạt động của đơn vị	
- Cơ sở đánh giá kết quả hoạt động; - Cơ sở đánh giá hiệu quả hoạt động; - Các định mức tiêu chuẩn trong sử dụng các nguồn lực của đơn vị;	- Các quy định của Nhà nước; - Các quy định của cơ quan quản lý ngành (giáo dục, y tế, văn hoá…); - Các tiêu chuẩn định mức về lao động, vật tư, tài chính trên một đơn vị dịch vụ (một học sinh, một giáo viên, một giường bệnh/ năm…)

3.2.2.3. Quyết định lựa chọn đơn vị được kiểm toán

Căn cứ vào các báo cáo khảo sát kiểm toán các đơn vị trong mỗi ngành, lĩnh vực, KTNN lựa chọn các đơn vị được kiểm toán từ những đơn vị đã khảo sát.

Mục tiêu của việc lựa chọn đơn vị được kiểm toán nhằm:

- Đảm bảo tính hiệu lực của cuộc kiểm toán;

- Phù hợp với năng lực kiểm toán của KTNN: giới hạn số lượng đơn vị dự định được kiểm toán;

- Hướng vào những đơn vị (trong ngành, lĩnh vực) có rủi ro lớn trong hoạt động.

Với những mục tiêu trên, những vấn đề cần xem xét để quyết định kiểm toán dựa trên những cơ sở sau:

- Sự rõ ràng (đã được định lượng hoặc có thể lượng hoá được) các mục tiêu hoạt động của đơn vị;

- Hệ thống KSNB về thông tin của đơn vị đảm bảo được yêu cầu về độ tin cậy; đồng thời kết quả hoạt động của đơn vị trong năm kiểm toán đã được tổng hợp, tổng kết, đánh giá;

- Hoạt động của đơn vị có rủi ro hoặc đã xác định rủi ro kiểm soát tại đơn vị ở mức trung bình trở lên.

- Có sự chỉ đạo của KTNN, ngành chủ quản về sự quan tâm đến đơn vị trong kiểm toán hoặc có "những vấn đề" mà dư luận xã hội quan tâm hoặc đơn vị có "những vấn đề" mà cuộc kiểm toán trước đã phát hiện nhưng chưa có điều kiện thực hiện.

Ngoài ra, lựa chọn đơn vị được kiểm toán có thể còn phải phải loại bỏ việc kiểm toán tại những đơn vị có sự trùng lắp trong kế hoạch của các cơ quan thanh tra hoặc tại những đơn vị mà qua khảo sát có rủi ro kiểm toán quá thấp hoặc việc tổ chức thông tin tại đơn vị quá yếu kém không tạo được cơ sở cho kiểm toán...

Kết quả cuối cùng của quá trình lựa chọn đơn vị được kiểm toán là bảng danh sách đơn vị được kiểm toán, kèm theo các nội dung chính làm cơ sở cho lập kế hoạch kiểm toán.

Danh sách đơn vị SNCT được kiểm toán	
Nội dung	**Những vấn đề trọng tâm (chú ý)**
1.Tên đơn vị được kiểm toán	
	- Phân theo lĩnh vực kiểm toán - Phân theo chương trình kiểm toán - Phân theo địa phương kiểm toán
2. Những trọng tâm của cuộc kiểm toán (đối với từng đơn vị SNCT)	
- Những hoạt động sử dụng nguồn lực lớn trong đơn vị - Những hoạt động bất thường hoặc có biến động lớn - Những hoạt động khác của	- Những nhiệm vụ tạo nên những dịch vụ chủ yếu trong đơn vị: đào tạo, chữa bệnh, nghiên cứu khoa học... - Những hoạt động có quy mô chi phí đột biến, các chương trình, dự án mới của đơn vị. - Các hoạt động mà hệ thống kiểm soát kém hiệu lực ảnh

đơn vị mà KTV xác định có rủi ro lớn.	hưởng đến chi phí đầu vào, số, chất lượng đầu ra (ví dụ: giờ thực hành của học sinh nghề, những khoản chi phí đầu vào không có định mức, đơn vị dịch vụ) khó xác định số, chất lượng chuẩn...
3. Những cơ sở xác định về tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị	
- Những văn bản quy định của các cấp có thẩm quyền - Những quy định nội bộ và phương pháp tính của đơn vị - Những định hướng xác định tiêu chuẩn trong KTHĐ đối với đơn vị của KTV.	- Tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế (tập trung đối với những hoạt động có chi phí lớn so với các định mức quy định) được tính cho từng loại chi phí. - Tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả (tập trung đối với những dịch vụ chính, so với từng loại chi phí đầu vào) - Tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu lực, xác định đối với mục tiêu chung của đơn vị và mục tiêu bộ phận, mục tiêu cụ thể

3.2.2.4. Lập kế hoạch kiểm toán

Khi xây dựng kế hoạch cuộc kiểm toán cần lưu ý đến những vấn đề đặc thù về KTHĐ sau đây:

a) Xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán

Mặc dù mục tiêu của cuộc KTHĐ nói chung là đánh giá tính tiết kiệm, tính hiệu quả, tính hiệu lực của các hoạt động hoặc chức năng của đơn vị trong năm kiểm toán, song trong thực tế kiểm toán, việc xác định mục tiêu kiểm toán phải phù hợp với kết quả khảo sát kiểm toán và mục tiêu của kế hoạch KTNN năm. Do vậy, có thể dự kiến mục tiêu của một cuộc KTHĐ với các cấp độ và các trường hợp cụ thể sau:

- Về mặt cấp độ, mục tiêu của cuộc KTHĐ trong kế hoạch của cuộc kiểm toán cần xác định ở 2 cấp độ (tổng hợp và chi tiết) tương ứng với 2 cấp độ mục tiêu hoạt động của đơn vị được kiểm toán, cụ thể:

+ Mục tiêu cấp 1 (mục tiêu tổng hợp hoặc mục tiêu chung của đơn vị): đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc thực hiện mục tiêu cấp 1 trong hoạt động của đơn vị bao gồm 2 nhóm mục tiêu là mục tiêu số lượng và mục tiêu chất lượng (có thể lượng hoá được) của chương trình, dự án hoặc của những hàng hoá, dịch vụ của đơn vị sản xuất và trong năm kiểm toán.

+ Mục tiêu cấp 2 (mục tiêu của từng bộ phận chức năng hoặc mục tiêu chi tiết, cụ thể hoá mục tiêu chung): đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc thực hiện các mục tiêu cấp 2 trong hoạt động các đơn vị; trong đó có thể xác định các mục tiêu cụ thể chung cho tất cả các đơn vị SNC là: mục tiêu trong quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính, mục tiêu quản lý và sử dụng các nguồn lực lao động, mục tiêu quản lý và sử dụng tài sản, vật tư…; mục tiêu trong thực hiện các hoạt động hỗ trợ khác trong đó có thể có hoạt động marketing… (đối với đơn vị SNCT, đặc biệt các đơn vị tự trang trải 100% chi phí hoạt động thường xuyên).

Giữa mục tiêu cấp 1 và mục tiêu cấp 2 của cuộc kiểm toán có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Mục tiêu kiểm toán cấp 1 phản ánh sự kết hợp, tổng hợp của các mục tiêu kiểm toán cấp 2; mục tiêu kiểm toán cấp 2 cụ thể hoá, phân tích mục tiêu kiểm toán cấp 1.

Trong thực tế các cuộc KTHĐ đối với các đơn vị SNCT không phải bao giờ cũng xác định mục tiêu kiểm toán một cách toàn diện (như trường hợp trên) mà có thể là các cuộc kiểm toán tập trung vào một vài mục tiêu chủ yếu *(cuộc kiểm toán có mục tiêu hạn chế)* thể hiện ở các trường hợp sau:

- Cuộc kiểm toán lấy mục tiêu trọng tâm là đánh giá tính hiệu lực trong hoạt động của đơn vị. Trường hợp này tương đối phổ biến trong KTHĐ đối với các đơn vị SNCT hiện nay. Thực chất kiểm toán tính hiệu lực là đánh giá việc thực hiện mục tiêu hoạt động của đơn vị trong thực tế. Trường hợp này thường áp dụng đối với các đơn vị mà việc tính toán, đánh giá tính tiết kiệm và hiệu quả của đơn vị là khó khăn; ví dụ các đơn vị mà nguồn lực tài chính và nhiệm vụ chủ yếu phụ thuộc vào chỉ tiêu của Nhà nước giao hoặc không có cơ sở để đánh giá trên cơ sở lượng hoá như hoạt động của bệnh viện, các chương trình kế hoạch hoá gia đình, tiêm chủng mở rộng…; thông thường, một trong những mục tiêu tổng hợp, trọng tâm của các đơn vị SNCT là chỉ tiêu số thu (ngoài kinh phí NSNN cấp)

- Cuộc kiểm toán lấy mục tiêu trọng tâm là KTHĐ đối với những chương trình, dự án mới của đơn vị. Trường hợp này có thể áp dụng đối với mọi đơn vị; đặc biệt trong trường hợp kết quả khảo sát và kết quả kiểm toán của các năm trước tại đơn vị cho thấy hiệu năng và hiệu lực của hệ thống KSNB của đơn vị rất tốt, rủi ro kiểm toán rất thấp nên chỉ tập trung vào kiểm toán những chương trình dự án mới. Thực chất mục tiêu kiểm toán chương trình, dự án mới của đơn vị là kiểm toán toàn diện, song ở phạm vi hẹp hơn; ví dụ: dự án đầu tư XDCB mới, dự án tổ chức hoạt động tư vấn, dự án mở rộng đào tạo thường xuyên…

- Cuộc kiểm toán theo chuyên đề nằm trong chương trình kiểm toán gồm một tập hợp các đơn vị được kiểm toán. Trường hợp này mục tiêu trọng tâm của cuộc kiểm toán lấy mục tiêu được xác định theo chuyên đề của chương trình kiểm toán; ví dụ: kiểm toán việc quản lý và sử dụng giáo viên trong các trường đại học, kiểm toán việc quản lý và sử dụng viện phí tại các bệnh viện… hoặc kiểm toán một chức năng hoạt động của đơn vị.

Thực hiện kiểm toán trong các trường hợp mục tiêu hạn chế trên ngoài việc xác định mục tiêu kiểm toán trọng tâm vẫn cần xác định những mục tiêu kiểm toán bổ trợ, thường là liên quan đến hoạt động của chính đơn vị hoặc liên quan chặt chẽ với mục tiêu trọng tâm của cuộc kiểm toán hoặc những nội dung hoạt động của đơn vị xác định là có rủi ro kiểm toán lớn.

b) Xác định nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán

Trên cơ sở xác định mục tiêu kiểm toán, kiểm toán viên xác định *nội dung, phạm vi và phương pháp kiểm toán thích hợp*. Việc xác định nội dung, phạm vi và phương pháp kiểm toán phụ thuộc chủ yếu vào mục tiêu kiểm toán; đồng thời phải quan tâm đến kết quả khảo sát kiểm toán, thời gian và nhân sự của cuộc kiểm toán và kinh nghiệm nghề nghiệp của Trưởng đoàn (tổ trưởng) kiểm toán.

Một trong những nội dung quan trọng, là kết quả tổng hợp của việc xác định nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán là việc xác định *cơ sở dẫn*

liệu của kiểm toán. Việc xác định cơ sở dẫn liệu của kiểm toán trong khâu lập kế hoach kiểm toán phải phù hợp và bước đầu phải chi tiết cho các mục tiêu kiểm toán cấp 1 và các mục tiêu kiểm toán cấp 2; trên cơ sở đó phải xác định rõ *các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán* tương ứng cho từng cơ sở dẫn liệu kiểm toán đã xác định.

Cơ sở dẫn liệu trong cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNC, về tổng quan gồm các nguồn chính sau:

- Các kế hoạch hoạt động chung của đơn vị và từng bộ phận;
- Các báo cáo hoạt động: báo cáo tổng kết hoạt động của đơn vị và các bộ phận trong đơn vị, báo cáo thống kê, báo cáo tài chính…
- Các tài liệu, hồ sơ, sổ thống kê lao động, tiền lương;
- Các tài liệu, hồ sơ, sổ thống kê TSCĐ, vật tư;
- Các tài liệu, hồ sơ, sổ sách kế toán;
- Các tài liệu, hồ sơ, sổ tổng hợp liên quan đến hợp đồng vụ việc với bên ngoài;
- Các tài liệu, hồ sơ, sổ thống kê kết quả hoạt động của đơn vị.

c) Xây dựng chương trình kiểm toán

Việc *phân công kiểm toán viên, thời gian kiểm toán và xây dựng chương trình kiểm toán* tuỳ thuộc vào những đặc điểm cụ thể của cuộc kiểm toán; song cần chú trọng đến hai vấn đề là: Bố trí kiểm toán viên có chuyên môn đào tạo phù hợp với từng nội dung kiểm toán và phân bổ thời gian kiểm toán cho từng kiểm toán viên một cách hợp lý để đảm bảo sự đồng bộ, nhịp nhàng trong thực hiện tiến độ kiểm toán.

Như vậy, thực chất những nội dung trọng tâm, đặc thù trong kế hoạch KTHĐ đối với đơn vị SNCT là xác định mục tiêu kiểm toán và cơ sở dẫn liệu kiểm toán.

Mục tiêu và cơ sở dẫn liệu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT	
Mục tiêu cụ thể	Cơ sở dẫn liệu

1/ Mục tiêu cuộc kiểm toán toàn diện đơn vị SNCT	
- Tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong thực hiện các mục tiêu chung của đơn vị. - Tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong thực hiện các mục tiêu bộ phận của đơn vị.	- Kế hoạch báo cáo kết quả và các thông tin liên quan đến việc sử dụng các nguồn lực để thực hiện các mục tiêu chung của đơn vị. - Kế hoạch, báo cáo kết quả và các thông tin liên quan đến việc sử dụng các nguồn lực để thực hiện các mục tiêu bộ phận của đơn vị (lao động, tài chính…)
2/ Mục tiêu cuộc kiểm toán tính hiệu lực trong đơn vị SNCT	
- Tính hiệu lực trong thực hiện mục tiêu chung của đơn vị. - Tính hiệu lực trong thực hiện các mục tiêu bộ phận của đơn vị.	- Kế hoạch báo cáo kết quả và các thông tin khác liên quan đến kết quả thực hiện các mục tiêu chung của đơn vị. - Kế hoạch, báo cáo kết quả và các thông tin khác liên quan đến kết quả thực hiện các mục tiêu bộ phận của đơn vị.
3/ Mục tiêu cuộc kiểm toán chương trình, dự án của đơn vị SNCT	
- Tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong việc thực hiện mục tiêu của chương trình, dự án.	Toàn bộ hồ sơ của chương trình, dự án (từ chuẩn bị đến quyết toán chương trình, dự án)
4/ Mục tiêu cuộc kiểm toán chuyên đề trong hoạt động của đơn vị SNCT	
- Tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực liên quan đến nội dung thuộc chuyên đề kiểm toán.	- Toàn bộ các kế hoạch, báo cáo và các thông tin về sử dụng các nguồn lực liên quan đến nội dung thuộc chuyên đề kiểm toán.

3.2.2.5. Xác định các tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị được kiểm toán

Trước khi tiến hành kiểm toán, kiểm toán viên phải căn cứ vào các thông tin, tài liệu thu thập từ các văn bản pháp quy, quy định của ngành, địa

phương, của đơn vị và các đơn vị khác hoạt động trong cùng lĩnh vực... cùng với kinh nghiệm và năng lực phân tích của mình để bước đầu xác định các tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị phù hợp với mục tiêu chung và các mục tiêu bộ phận trong hoạt động trong năm kiểm toán của đơn vị. Các tiêu chuẩn này phải vừa có căn cứ pháp lý, căn cứ khoa học và thực tiễn.

Các kiểm toán viên thường phải sử dụng các phương pháp chủ yếu sau đây trong việc xác định các tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị:

- Tổng hợp - phân tích, thường áp dụng trong tính toán các chỉ tiêu kết quả hoạt động, các định mức, chi phí cho một đơn vị dịch vụ. Đây là phương pháp mà mọi kiểm toán viên đều phải tiến hành khi xác định tiêu chuẩn KTHĐ.

- So sánh - đối chiếu, thường áp dụng trong việc áp dụng các tiêu chuẩn, định mức được Nhà nước, ngành đối với đơn vị hoặc lựa chọn, vận dụng các tiêu chuẩn KTHĐ của đơn vị khác có những đặc điểm tương đồng trong cùng ngành hoặc so sánh với tình hình hoạt động của đơn vị trong những năm trước. Đây là phương pháp rất có hiệu quả mà các kiểm toán viên có kinh nghiệm thường áp dụng.

- Tham khảo ý kiến chuyên gia, thường áp dụng đối với việc xác định các tiêu chuẩn KTHĐ đối với các đơn vị thuộc lĩnh vực mới hoặc thiếu những quy định của Nhà nước, ngành về các tiêu chuẩn định mức... Đây là phương pháp quan trọng để đảm bảo tính đúng đắn, khoa học của các tiêu chuẩn cần xác định.

- Trao đổi, thảo luận với đơn vị là phương pháp hết sức cần thiết để một mặt đảm bảo các tiêu chuẩn KTHĐ phù hợp với những điều kiện thực tiễn của đơn vị được kiểm toán; mặt khác, tạo cơ sở cho đơn vị chấp nhận và thực hiện các kiến nghị của KTNN trong hoàn thiện quản lý của đơn vị mình. Phương pháp này thường được coi là điều kiện bắt buộc khi kiểm toán viên xác dịnh tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị.

3.2.3.6. Vận dụng trong xác định mục tiêu và các tiêu chuẩn đánh giá KTHĐ trong lập kế hoạch kiểm toán một trường Đại học công lập

Trên cơ sở những nội dung về quy trình thực hiện giai đoạn chuẩn bị kiểm toán như trên có thể vận dụng trong việc lập kế hoạch kiểm toán một

trường đại học thuộc đơn vị SNCT điển hình, với hai nội dung cơ bản của giai đoạn chuẩn bị kiểm toán là xác định mục tiêu kiểm toán và lựa chọn bước đầu những tiêu chuẩn của KTHĐ đối với việc quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế chủ yếu trong hoạt động thường xuyên của trường đại học công lập.

a) Mục tiêu hoạt động của đơn vị và tiêu chuẩn đánh giá hiệu lực

Trong một trường đại học công lập, hoạt động theo cơ chế đơn vị SNCT hiện nay thường có mục tiêu kinh tế chủ yếu trong hoạt động như sau:

- *Tổng số thu sự nghiệp:* Đây vừa là mục tiêu có tính chất tổng hợp của trường; đồng thời cũng là một cơ sở tạo một nguồn lực quan trọng cho hoạt động và sự phát triển của trường đại học.

- *Số sinh viên, học viên bình quân năm*. Đây là mục tiêu trọng tâm trong hoạt động của một trường đại học. Trong cơ chế quản lý các trường đại học công lập hiện nay, ngoài chi tiền tuyển sinh đại học do Nhà nước giao, trường còn chủ động thực hiện các hoạt động đào tạo, bồi dưỡng thường xuyên để phát huy tác dụng đối với xã hội; đồng thời tạo nên nguồn thu nhập cho nhà trường.

- *Thu nhập của viên chức*. Đây là mục tiêu quan trọng của mọi tổ chức kinh tế, nó có giá trị như là một mục tiêu đảm bảo sự ổn định của tổ chức; là một trong những mục tiêu chính của trường đại học công lập thực hiện cơ chế tự chủ về tổ chức và tài chính.

Ba mục tiêu trên là 3 mục tiêu kinh tế và thường xuyên của các trường đại học công lập trong môi trường hoạt động hiện nay; đó cũng là những mục tiêu lớn, mục tiêu cấp 1. Để định hướng cho tổ chức thực hiện, các trường đại phọc sẽ cụ thể hoá thành các mục tiêu cấp 2. Mặt khác, trong từng giai đoạn, từng năm cụ thể, do những đặc điểm hoạt động từng thời kỳ, giai đoạn, trường học có thể đề ra những mục tiêu khác (ví dụ: có các dự án đầu tư...) không mang tính thường xuyên.

Trên cơ sở xác định 3 mục tiêu trên hoạt động chủ yếu của một trường đại học như trên, *cần xác định các tiêu chuẩn để đánh giá tính hiệu lực của hoạt động qua các tiêu chuẩn sau*:

- *Mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên* là chi tiêu được xác định để đánh giá mục tiêu số thu sự nghiệp:

$$\text{Mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên} = \frac{\text{Tổng thu sự nghiệp của đơn vị}}{\text{Tổng chi hoạt động thường xuyên của đơn vị}} \times 100$$

Nguồn kinh phí hoạt động thường xuyên của trường đại học gồm kinh phí NSNN cấp, thu sự nghiệp và nguồn khác (vay, viện trợ...), trong đó, đối với đơn vị SNCT, phần kinh phí NSNN cấp cho hoạt động thường xuyên được ổn định trong 3 năm (ngoài kinh phí biến động liên quan đến chi tiêu đào tạo đại học do Nhà nước giao). Do vậy, chi tiêu mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên phản ánh mức độ thực hiện mục tiêu số thu sự nghiệp của trường; đồng thời, phản ánh khả năng duy trì và phát triển trường.

Mức chuẩn thích hợp nhất để đánh giá mục tiêu này là so sánh với chi ***tiêu kế hoạch năm của trường hoặc tình hình thực hiện năm trước của trường.***

- *Số sinh viên, học viên bình quân năm*. Đây là chỉ tiêu quan trọng phục vụ cho quản lý của trường đại học. Trong điều kiện các trường đại học công lập hiện nay, chỉ tiêu này phụ thuộc vào 2 yếu tố: chỉ tiêu Nhà nước giao (thường đảm bảo thực hiện 100%) và chủ động trong công tác đào tạo, bồi dưỡng của trường. Về cơ cấu sinh viên có rất nhiều loại: dài hạn, chính quy, tại chức, chuyên tu, từ xa, đào tạo thường xuyên; do vậy *cần có tiêu thức tính quy đổi theo sinh viên hệ chính quy*.

Mức chuẩn thích hợp nhất để đánh giá mục tiêu này là so sánh với chỉ tiêu kế hoạch năm của trường hoặc so sánh với tình hình thực hiện năm trước của trường.

- *Thu nhập năm của viên chức* là chỉ tiêu phản ánh điều kiện cho sự ổn định nhà trường. Trong điều kiện trường đại học được tự chủ tài chính và tự chủ về biên chế, lao động thì chỉ tiêu này cần xét đến hai vấn đề:

+ Về thu nhập gồm thu nhập từ lương và các nguồn thu nhập khác do hoạt động của trường mang lại (nghiên cứu khoa học, đào tạo thường xuyên, tư vấn...);

+ Về lao động, gồm lao động trong biên chế và các loại lao động hợp đồng dài hạn khác.

Mức chuẩn thích hợp nhất để đánh giá mục tiêu là so sánh với chỉ tiêu kế hoạch năm của trường hoặc so sánh với tình hình thực hiện năm trước của trường.

b) ***Các nguồn lực kinh tế thường xuyên trong hoạt động của nhà trường và tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế***

Để tổ chức hoạt động các nguồn lực kinh tế cho hoạt động của trường đại học gồm nhiều yếu tố; trong đố các yếu tố chủ yếu thường xuyên gồm:

- Nguồn nhân lực bao gồm giáo viên; cán bộ quản lý đào tạo, khoa học; cán bộ quản lý hành chính, quản trị; và các nhân viên phục vụ khác. Đây là nguồn lực quan trọng nhất, quyết định việc thực hiện các mục tiêu hoạt động của trường;

- Nguồn lực tài chính, gồm NSNN cấp, thu sự nghiệp và thu khác; đây là nguồn lực tổng hợp, việc sử dụng nguồn lực này sẽ tác động đến mọi hoạt động của nhà trường và tác động đến việc sử dụng các nguồn lực khác trong trường.

- Tài sản, vật tư phục vụ nghiên cứu khoa học, đào tạo, quản ly. Đây là nguồn lực có giá trị lớn, tạo cơ sở, điều kiện cho mọi hoạt động của trường.

Khi nghiên cứu các nguồn lực kinh tế chủ yếu trên của nhà trường cần phải xét đến cơ cấu hợp lý của mỗi nguồn lực và đặc điểm, điều kiện cụ thể của trường đại học công lập của Việt Nam để có những đánh giá hợp lý.

Đánh giá tính kinh tế trong việc cung cấp (mua) các nguồn lực cho hoạt động thường xuyên của trường đại học phải được xem xét trên hai điều kiện: 1) Nhà trường hoàn thành các mục tiêu trong hoạt động; 2) Đảm bảo các nguồn lực để thực hiện các mục tiêu theo những quy định của Nhà nước đối với lĩnh vực giáo dục đại học.

Việc xác định tiêu chuẩn đánh giá tính tiết kiệm cụ thể như sau:

- Tính kinh tế trong cung cấp nguồn nhân lực

Mức chuẩn đánh giá tính kinh tế nguồn nhân lực (gồm giáo viên và các bộ phận viên chức khác), dựa trên cơ sở so sánh giữa số thực tế với số kế hoạch hoặc tình hình thực hiện năm trước.

Tuy nhiên cần lưu ý:

+ Việc tiết kiệm số lượng giáo viên cơ hữu bị giới hạn bởi quy định của Nhà nước về định mức tối thiểu số lượng sinh viên/1 giáo viên và sự khống chế số giờ vượt giảng của giáo viên để đảm bảo chất lượng giảng dạy.

+ Việc sử dụng giáo viên kiêm nhiệm thường dẫn đến tiết kiệm chi phí, song phải đảm bảo cho lực lượng giáo viên cơ hữu thực hiện đủ định mức giờ giảng.

- Tính kinh tế trong cung cấp nguồn lực tài chính

Nguồn lực tài chính cho hoạt động thường xuyên của trường đại học công lập gồm hai nguồn chính: Kinh phí NSNN cấp (ổn định) và thu sự nghiệp. Đối với hoạt động của trường đại học, các yếu tố ảnh hưởng đến tính tiết kiệm trong cung cấp nguồn lực tài chính là cơ cấu nguồn lực tài chính... trong số thu sự nghiệp của đơn vị.

$$\text{Tỷ trọng thu sự nghiệp của đơn vị} = \frac{\text{Số thu sự nghiệp của đơn vị}}{\text{Tổng số thu theo kế hoạch của đơn vị}}$$

Tỷ trọng này càng cao, càng tiết kiệm nguồn lực tài chính của Nhà nước và ngược lại. Đánh giá tính tiết kiệm nguồn lực tài chính dựa trên việc so sánh tỷ trọng trên giữa thực tế và kế hoạch hoặc tình hình thực hiện năm trước của nhà trường.

- Tính kinh tế trong việc cung cấp tài sản vật tư cho hoạt động của nhà trường

Mức chuẩn đánh giá tính kinh tế của việc cung cấp các nguồn lực được thực hiện thông qua việc phân tích thành các nhóm tài sản - vật tư chủ yếu và so sánh giữa thực tế với kế hoạch hoặc tình hình thực hiện năm trước của trường.

c) ***Hiệu quả trong sử dụng các nguồn lực kinh tế của trường đại học và tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả***

Để đánh giá tính hiệu quả trong sử dụng các nguồn lực kinh tế chủ yếu của một trường đại học công lập, cần so sánh các yếu tố nguồn lực với yếu tố đầu ra cơ bản là khối lượng sản phẩm cuối cùng (quy đổi thành giờ giảng); có thể sử dụng các tiêu thức chủ yếu sau để đánh giá tính hiệu quả:

- Hiệu quả trong sử dụng nguồn nhân lực

$$\text{Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn lực giáo viên} = \frac{\text{Tổng khối lượng giờ giảng năm (quy đổi)}}{\text{Số giáo viên thực tế bình quân năm}}$$

Trong đó: Tổng khối lượng giờ giảng quy đổi của trường gồm số giờ giảng thực tế và các hoạt động đào tạo, nghiên cứu khác quy ra giờ giảng (nghiên cứu khoa học, biên soạn giáo trình... là những sản phẩm hoạt động của nhà trường);

Hiệu quả sử dụng các nguồn nhân lực quản lý, phục vụ khác phụ thuộc vào tổng khối lượng giờ giảng năm (quy đổi) của trường vì nó gắn với những sản phẩm sự nghiệp cuối cùng của trường.

Mức chuẩn để đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực là so sánh hệ số thực tế thực hiện với hệ số thực hiện tính theo định mức công việc của Nhà nước hoặc tình hình thực hiện năm trước.

- Hiệu quả trong sử dụng nguồn lực tài chính

Trong điều kiện trường đại học là đơn vị tự chủ tài chính thì các tiêu chuẩn, định mức chi tiêu do nhà trường tự xác định trên cơ sở không trái với các quy định của Nhà nước. Do vậy, việc so sánh tính hiệu quả của từng nội dung chi tiêu chủ yếu được xác định:

$$\text{Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính (từng nhóm nội dung chi tiêu)} = \frac{\text{Tổng khối lượng giờ giảng năm (quy đổi)}}{\text{Số chi tiêu thực tế (từng nhóm nội dung chi)}}$$

Điểm cần lưu ý la số chi thực tế phải đúng quy định của pháp luật và đảm bảo đáp ứng yêu cầu của hoạt động.

Mức chuẩn để đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính là so sánh hệ số thực tế thực hiện với hệ số thực hiện tính theo định mức hoặc tình hình thực hiện năm trước.

- Hiệu quả trong sử dụng nguồn lực tài sản - vật tư

$$\text{Hệ số hiệu quả sử dụng tài sản - vật tư} = \frac{\text{Tổng khối lượng giờ giảng năm (quy đổi)}}{\text{Số tài sản - vật tư sử dụng thực tế (theo từng nhóm)}}$$

Mức chuẩn để đánh giá hiệu quả sử dụng nguồn lực tài sản - vật tư là so sánh hệ số thực tế thực hiện với hệ số thực hiện theo định mức hoặc tình hình thực hiện năm trước.

3.2.3. Trình tự và những nội dung chủ yếu của giai đoạn thực hiện kiểm toán

Như đã trình bày ở mục 3.2.1.2, giai đoạn thực hiện kiểm toán gồm 3 bước công việc. Sau đây đề tài sẽ trình bày trình tự những nội dung chủ yếu đặc thù trong thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT ở giai đoạn này.

3.2.3.1. Đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB.

Đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB là hoạt động đầu tiên của tất cả các cuộc kiểm toán. Trên cơ sở đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB, kiểm toán viên sẽ xác định lại với độ chính xác cao hơn và cụ thể hơn rủi ro kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán. Hiệu lực của KSNB được thể hiện trên 3 mặt có liên quan mật thiết với nhau là hiệu lực KSNB về thông tin, về sự tuân thủ pháp luật và về quản lý. Tuy nhiên, trong mỗi loại hình của kiểm toán, trọng tâm của việc đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB có sự khác nhau; trong các cuộc KTHĐ, trọng tâm là đánh giá hiệu lực của KSNB về quản lý. Song, việc đánh giá hiệu lực KSNB về thông tin và về sự tuân thủ pháp luật vẫn cần phải được tiến hành.

a) Đánh giá hiệu lực KSNB về sự tuân thủ pháp luật và về thông tin.

Đánh giá hiệu lực về sự tuân thủ pháp luật là cần thiết cho mọi cuộc kiểm toán. Trong cuộc KTHĐ thường không đề ra phải đánh giá một cách

toàn diện hiệu lực KSNB về sự tuân thủ mà chỉ tập trung vào những nội dung mà *luật pháp mà những quy định có tính chất quan trọng đối với mục tiêu kiểm toán*. Những quy định có tính chất quan trọng đối với mục tiêu kiểm toán đối với đơn vị là rất nhiều; song, *với cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNCT cần chú ý đến những quy định quan trọng sau:*

- Mục đích, phạm vi, nhiệm vụ trong hoạt động của đơn vị: nhiệm vụ chung, nhiệm vụ của các chương trình, dự án của đơn vị...;

- Quy trình, thủ tục thực hiện các hợp đồng, việc mua sắm các nguồn lực của đơn vị;

- Các quy trình, thủ tục trong bảo vệ, sử dụng các nguồn lực của đơn vị (về cả số, chất lượng, thời gian cung cấp...);

- Các quy trình, thủ tục đánh giá, chuyển giao hoặc cung cấp hàng hoá, dịch vụ cho người nhận hàng hoá, dịch vụ;

- Các quy trình, thủ tục vay, trả vốn, cấp phát và thanh toán kinh phí.

Những quy định chủ yếu trên ảnh hưởng trọng yếu và trực tiếp đến việc thực hiện các mục tiêu hoạt động, khả năng sử dụng tiết kiệm, hiệu quả các nguồn lực của đơn vị; do vậy, nó có tính chất quan trọng đối với mục tiêu kiểm toán.

Đánh giá hiệu lực KSNB về thông tin thực chất là nhằm đảm bảo được giá trị và độ tin cậy của các thông tin (số liệu thống kê, kế toán...); đây là cơ sở quan trọng làm giảm rủi ro cho KTHĐ.

Cũng như việc đánh giá hiệu lực KSNB về tuân thủ pháp luật, đánh giá hiệu lực KSNB về thông tin cũng không thể quan tâm đầy đủ, toàn diện đến mọi hoạt động thông tin mà chỉ tập trung vào những vấn đề có tính chất quan trọng đối với mục tiêu KTHĐ; đối với đơn vị SNCT, cần chú ý đến các quy định quan trọng sau:

- Các quy trình, thủ tục trong hạch toán kế toán;

- Các quy trình, thủ tục trong thống kê lao động - tiền lương;

- Các quy trình, thủ tục trong thống kê hàng hoá, vật tư, tài sản;

- Các quy trình, thủ tục trong thống kê kết quả hoạt động.

Các quy trình, thủ tục trên ảnh hưởng trọng yếu đến độ tin cậy của các thông tin làm cơ sở đảm bảo độ tin cậy của kết quả kiểm toán.

Để tiến hành đánh giá tính hiệu lực KSNB về tuân thủ pháp luật và về thông tin, KTV thường sử dụng các phương pháp và thực hiện các bước công việc chủ yếu sau:

- Nghiên cứu chi tiết các văn bản quy định; trong trường hợp ngoài khả năng chuyên môn, KTV cần tham khảo ý kiến chuyên gia pháp luật hoặc cơ quan ban hành văn bản.

- Thực hiện các thử nghiệm xuyên suốt từng quy trình, thủ tục để đánh giá hiệu lực thực tế của các quy định, cụ thể:

+ Chọn mẫu đánh giá (một số ít) các hồ sơ lưu trữ về việc thực hiện các quy trình, thủ tục dự định cần kiểm tra, đánh giá;

+ Thực hiện kiểm tra từng quy trình, thủ tục trên 2 góc độ: việc thực hiện các bước, trình tự theo quy định của quy trình và kiểm tra việc thực hiện các thủ tục trong từng bước của quy trình.

+ Kiểm tra những nội dung cụ thể về hoạt động và kiểm tra tính trung thực của các số liệu phản ánh trong các hồ sơ, tài liệu đó.

+ Tổng hợp, đánh giá những sai sót, vi phạm làm cơ sở xác định rủi ro

- Khi xác định những sai phạm có thể xảy ra có ảnh hưởng nghiêm trọng đến kết quả kiểm toán, KTV cần phải tiến hành mở rộng quy mô của các thử nghiệm để có thể kết luận:

+ Các hành vi sai phạm có khả năng xảy ra hay không và mức độ sai phạm;

+ Nếu có khả năng xảy ra và mức độ sai phạm đáng kể thì phải xác định ảnh hưởng của chúng đối với các kết quả kiểm toán.

Ngoài ra, KTV còn có thể áp dụng các thủ tục, phương pháp khác nếu cho là cần thiết để đảm bảo được độ tin cậy cao nhất trong đánh giá hiệu lực của KSNB về sự tuân thủ và về thông tin (điều tra, giám sát, phỏng vấn...)

Trường hợp đặc biệt, khi phát hiện có những khả năng sai phạm nghiêm trọng về sự tuân thủ và về thông tin ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả KTHĐ, KTV phải kiến nghị với KTNN để thay đổi kế hoạch kiểm toán (trở thành

cuộc kiểm toán hỗn hợp) hoặc đình chỉ kiểm toán để kiến nghị với các cơ quan điều tra tổ chức thực hiện cuộc điều tra tại đơn vị.

b) Đánh giá hiệu lực của KSNB về quản lý

Đây là nội dung trọng tâm của việc đánh giá hiệu lực KSNB tại đơn vị. Hệ thống KSNB về quản lý bao gồm các quy định về quá trình lập kế hoạch; tổ chức chỉ đạo thực hiện kế hoạch; kiểm tra kiểm soát quá trình thực hiện kế hoạch; tổ chức điều khiển các hoạt động; hệ thống đánh giá và báo cáo kết quả hoạt động. Như vậy hệ thống KSNB về quản lý gồm các quy định chỉ đạo xuyên suốt quá trình hoạt động, thực hiện các mục tiêu của đơn vị. Trong cuộc KTHĐ cần chú trọng đến tất cả các quy định KSNB về quản lý. Tuy nhiên, những quy định KSNB chủ yếu sau đây luôn cần được chú trọng đối với cuộc KTHĐ đối với các đơn vị SNCT:

- Quy trình tổ chức thực hiện những nhiệm vụ chính của đơn vị: đào tạo sinh viên, nghiên cứu khoa học, điều trị bệnh nhân... Đây thường là những quy trình chung, tổng quát của đơn vị; trong đó phản ánh trình tự, nội dung tiến hành các hoạt động và sự phối hợp các yếu tố nguồn lực trong thực hiện các hoạt động đó.

- Các quy trình tổ chức thực hiện những nhiệm vụ của các bộ phận (mục tiêu bộ phận): quản lý nhân lực, quản lý và sử dụng tài chính, quản lý và sử dụng tài sản, vật tư. Các quy trình này thường gồm nhiều quy định cụ thể liên quan đến việc sử dụng các nguồn lực vào từng mục đích cụ thể.

- Các chính sách và biện pháp cụ thể trong bảo vệ và sử dụng các nguồn lực của đơn vị: các định mức, tiêu chuẩn, các thủ tục, yêu cầu trong sử dụng các nguồn lực.

- Các quy trình tổ chức thực hiện việc đánh giá kết quả hoạt động, gồm kết quả hoạt động chung và kết quả hoạt động của các bộ phận chức năng của đơn vị, gồm đánh giá về số và chất lượng sản phẩm, dịch vụ.

- Chế độ kiểm tra, kiểm soát và chế độ báo cáo thường xuyên, định kỳ về việc sử dụng nguồn lực và kết quả hoạt động.

Đánh giá hiệu lực của KSNB về quản lý tạo ra cơ sở trực tiếp cho việc đánh giá rủi ro kiểm soát trong KTHĐ (trên cơ sở kết hợp với đánh giá hiệu lực KSNB về tuân thủ pháp luật và về thông tin). Việc đánh giá hiệu lực KSNB về quản lý trong cuộc KTHĐ thường được tiến hành ở phạm vi rộng hơn và chuyên sâu hơn đối với từng loại hoạt động của đơn vị. Việc đánh giá KSNB về quản lý thường được thực hiện theo quy trình và phương pháp sau:

Quy trình và phương pháp tiến hành đánh giá KSNB vê quản lý

- Nghiên cứu chi tiết các quy định về quản lý của đơn vị;

- Thực hiện các thử nghiệm xuyên suốt quy trình, thủ tục trên mẫu chọn

- Thực hiện các thử nghiệm chi tiết trên mẫu đánh giá để đánh giá độ tin cậy trong thực hiện các chính sách, biện pháp, trong việc bảo vệ, sử dụng các nguồn lực; trong báo cáo kết quả sử dụng nguồn lực và kết quả hoạt động; trong đánh giá kết quả hoạt động và mức độ hoàn thành các mục tiêu chung và mục tiêu bộ phận của đơn vị.

- Khi kiểm tra độ tin cậy của các biện pháp KSNB về quản lý đối với từng hoạt động của đơn vị; nếu phát hiện những biện pháp KSNB về quản lý của đơn vị có khả năng kém hiệu quả, KTV cần phải tiến hành:

+ Bổ sung các phương pháp kiểm tra khác; bổ sung các thông tin của bộ phận kiểm toán nội bộ, thanh tra nội bộ;

+ Mở rộng quy mô mẫu đánh giá và tiếp tục kiểm tra bổ sung.

- Dựa trên kết quả kiểm tra, KTV đánh giá lại rủi ro kiểm soát cho từng nội dung kiểm toán làm cơ sở đánh giá lại rủi ro kiểm toán và hoàn thiện chương trình kiểm toán chi tiết.

3.2.3.2. Thực hiện kiểm toán theo kế hoạch đối với từng nội dung kiểm toán

Nội dung của mỗi cuộc KTHĐ có thể có sự khác nhau về tính chất, phạm vi; song các nội dung chung trong mọi cuộc KTHĐ tại đơn vị SNCT có thể quy tụ lại gồm các nội dung sau:

- Kiểm toán kết quả, hiệu quả và việc sử dụng các nguồn lực vào những nhiệm vụ (mục tiêu) chung của đơn vị.

- Kiểm toán kết quả, hiệu quả về việc sử dụng các nguồn lực và những nhiệm vụ (mục tiêu) bộ phận của đơn vị: lao động; vốn; tài sản - vật tư và các bộ phận đặc thù khác (nếu có).

Thông thường mỗi nội dung trên do một KTV có chuyên môn thích hợp thực hiện. Trình tự và phương pháp tiến hành kiểm toán đối với từng nội dung có thể khái quát như sau:

a) Thu thập bằng chứng kiểm toán

* Lập kế hoạch thu thập bằng chứng kiểm toán

Lập kế hoạch thu thập bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nội dung cụ thể kiểm toán và thường thực hiện qua các bước sau:

- Cụ thể hoá mục tiêu của các nội dung kiểm toán;
- Lập các yêu cầu hoặc câu hỏi cần giải đáp;
- Xác định cơ sở dẫn liệu cho các nội dung cụ thể;
- Lập chương trình thu thập bằng chứng kiểm toán và phân tích bằng chứng kiểm toán
- Lựa chọn các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp với từng nội dung kiểm toán (nghiên cứu tài liệu, phỏng vấn, điều tra, quan sát, phân tích...)

Kế hoạch thu thập bằng chứng kiểm toán phải xây dựng cụ thể cho từng nội dung kiểm toán mà KTV được giao nhiệm vụ thực hiện; về cơ bản sẽ gồm các nội dung: kiểm toán mục tiêu chung, kiểm toán 3 mục tiêu bộ phận về lao động, tài chính và tài sản - vật tư.

* Thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán

Thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán trong cuộc KTHĐ tập trung vào 2 mục tiêu là: bằng chứng về kết quả hoạt động và bằng chứng về các hao phí cho hoạt động.

Như vậy, những nội dung chính mà KTV cần thu thập bằng chứng kiểm toán gồm:

- Kết quả và chi phí hoạt động chung của đơn vị: số, chất lượng; cơ cấu sản phẩm, dịch vụ được tạo ra; chi phí cho việc tạo ra kết quả hoạt động về lao động - tiền lương; về tài sản - vật tư; về tài chính - tiền tệ...

- Kết quả và chi phí thực hiện các chức năng của đơn vị:

+ Về chức năng quản trị lao động: số, chất lượng; cơ cấu lao động, chi phí tiền lương, tiền công cho từng hoạt động sản xuất sản phẩm dịch vụ của từng đơn vị.

+ Về chức năng quản trị tài chính: tổng số nguồn lực tài chính trong năm của đơn vị (trong đó số dư của năm trước, số ngân sách nhà nước cấp phát; số thu phí, lệ phí, ..., số đi vay...); tổng số chi tiêu trong năm phân theo từng nhóm hoạt động chính của đơn vị: chi cho con người, chi cho hoạt động chuyên môn thường xuyên, chi cho mua sắm TSCĐ...; các khoản thu phải trả...

+ Về chức năng quản trị tài sản - vật tư: kết quả mua sắm các yếu tố đầu vào về tài sản, vật tư trong năm (số lượng, chất lượng, giá cả...); số lượng, chủng loại đã sử dụng trong năm cho từng hoạt động chủ yếu của đơn vị; số tồn kho...

Cơ sở dẫn liệu chủ yếu để thu thập các bằng chứng kiểm toán trên là các báo cáo tổng hợp, báo cáo thống kê, báo cáo tài chính tháng, quý, năm; các báo cáo kiểm kê tài sản và các báo cáo khác có liên quan. Với việc phân tích tổng quát những thông tin đã thu thập được và kết quả đánh giá rủi ro kiểm toán sau khi đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB, *KTV có thể phải tiến hành những khảo sát chi tiết (trên sổ sách, chứng từ, mở rộng quy mô mẫu, phạm vi kiểm toán và thực hiện các phương pháp kiểm toán bổ sung...) trong các trường hợp:*

- Độ tin cậy và trung thực của các thông tin (đặc biệt liên quan đến các nội dung trọng yếu kiểm tóan) thấp;

- Các hoạt động không tuân thủ đầy đủ luật pháp, kế hoạch, thủ tục quy định (có rủi ro kiểm toán trên mức trung bình)

- Các hoạt động có chi phí lớn, kém hiệu quả hoặc mức độ thực hiện so với mục tiêu thấp;

- Tài sản không được bảo vệ an toàn.

Vì việc tiến hành các khảo sát chi tiết không đòi hỏi áp dụng đối với mọi nội dung của KTHĐ, khi tiến hành khảo sát chi tiết cần đảm bảo các yêu cầu: trực tiếp liên quan đến nội dung có rủi ro kiểm toán trên mức trung bình; tiết kiệm thời gian và có nguồn thông tin đảm bảo cho KTV có thể thu thập được bằng chứng xác đáng.

* Phân tích bằng chứng kiểm toán

Phân tích bằng chứng kiểm toán là hoạt động chủ yếu của công KTHĐ. Phân tích bằng chứng kiểm toán là quá trình tổng hợp đánh giá bằng chứng kiểm toán và đưa ra những kết quả tính toán của KTV phù hợp với mục tiêu kiểm toán để đưa ra những đánh giá, phát hiện, kết luận về nội dung đã kiểm toán.

Quy trình phân tích bằng chứng kiểm toán được thể hiện qua các bước sau:

- Kiểm tra độ tin cậy của các thông tin; công việc này thường thực hiện đối với các trường hợp:

+ KSNB về thông tin có rủi ro đáng kể (thường ở mức trung bình trở lên);

+ KSNB về tuân thủ pháp luật có rủi ro đáng kể ;

+ Những thông tin phản ánh việc quản lý và sử dụng các nguồn lực; phản ánh các kết quả hoạt động có sự biến động lớn hoặc bất thường;

Trên cơ sở tập hợp các thông tin; đối chiếu với các thông tin trên sổ sách và các báo cáo để xác định độ tin cậy của các thông tin.

Khi xác định độ tin cậy của các thông tin thấp, không đáp ứng được yêu cầu kiểm toán, KTV cần tiến hành các biện pháp:

+ Tìm kiếm bằng chứng từ những nguồn khác để củng cố nhận định về độ tin cậy của các thông tin;

+ Sử dụng các thông tin đã thu thập được, song phải loại bỏ sự ảnh hưởng của những sai lệch đến những đánh giá và kết luận;

+ Điều chỉnh mục tiêu kiểm toán (nếu có thể) để loại trừ sự cần thiết phải sử dụng các thông tin có độ tin cậy thấp.

- Phân loại thông tin; công việc này được tiến hành theo các tiêu thức thích hợp mà KTV cần lựa chọn; song cần chú ý đến các vấn đề sau:

+ Phân loại theo yêu cầu của từng nội dung, mục tiêu cụ thể của kiểm toán: ví dụ trong kiểm toán quản lý tài chính cần phân ra: các nguồn thu; các khoản chi tiêu chủ yếu; các khoản phải thu, phải trả...

+ Phân loại theo các cấp độ của mỗi nội dung kiểm toán; ví dụ đối với thu của đơn vị chia ra: tiền vay, kinh phí NSNN cấp, thu phí, lệ phí...

Các tiêu thức phân loại phải có mối quan hệ với nhau để phục vụ cho phân tích, đánh giá của KTV; ví dụ để đánh giá hiệu quả hoạt động của đơn vị cần có các chỉ tiêu về số dịch vụ mà đơn vị cung cấp, chi phí cho việc tạo ra số dịch vụ đó...

- Tổng hợp, tóm tắt các thông tin thu thập được theo những tiêu thức mà KTV đã lựa chọn để đưa ra những chỉ số, thông số phục vụ cho việc đối chiếu, so sánh, tìm ra xu hướng... của từng chỉ tiêu. Việc tổng hợp, tóm tắt các thông tin thường được thực hiện qua phương pháp tính toán, thống kê: tổng hợp số học (ví dụ chi phí tiền lương); tính tỷ lệ phần trăm (ví dụ: tỷ lệ chi phí cố định, chi phí biến đổi trên tổng chi phí...); tính số bình quân (ví dụ chi phí điện bình quân cho một giờ giảng)...

- So sánh các thông tin tổng hợp được với các tiêu chuẩn KTHĐ đã xác định. KTV dựa theo những kết quả tổng hợp, tóm tắt thông tin, so sánh với các tiêu chuẩn cụ thể của KTHĐ đã được xác định theo từng nội dung kiểm toán để xác định sự khác biệt giữa thực tế và tiêu chuẩn để phản ánh:

+ Sự sai lệch tuyệt đối giữa thực tế của đơn vị với tiêu chuẩn;

+ Sự sai lệch số tương đối giữa thực tế của đơn vị với tiêu chuẩn.

- Phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến sự sai lệch giữa thực tế và tiêu chuẩn KTHĐ. Thực chất của việc phân tích này là xác định về mặt lượng sự ảnh hưởng của từng nhân tố đều thực hiện các chỉ tiêu của đơn vị; đặc biệt là các chỉ tiêu có sự sai lệch giữa thực tế và tiêu chuẩn KTHĐ để làm cơ sở cho việc tìm nguyên nhân, đưa đến những kết luận kiểm toán. KTV phải vận dụng

các phương pháp phân tích thích hợp cho từng loại chỉ tiêu hoặc kết hợp nhiều phương pháp để phân tích từng chỉ tiêu.

Các phương pháp chủ yếu thường được áp dụng là:

+ Phương pháp tính giá trị đồng tiền theo thời gian;

+ Phương pháp thống kê: thống kê mô tả, chỉ số thống kê;

+ Các kỹ thuật phân tích tài chính, phân tích kinh tế…

Các kết quả chủ yếu sau khi phân tích bao gồm:

+ Các yếu tố và ảnh hưởng của các yếu tố đến sự biến động của chi phí cho hoạt động so với tiêu chuẩn KTHĐ để thực hiện mục tiêu chung của đơn vị và để thực hiện các mục tiêu bộ phận của đơn vị;

+ Các yếu tố và ảnh hưởng của các yếu tố đến sự biến động của việc thực hiện so với mục tiêu hoạt động của đơn vị (mục tiêu chung và các mục tiêu bộ phận);

+ Các yếu tố và ảnh hưởng của các yếu tố đến sự biến động của hiệu quả hoạt động so với tiêu chuẩn KTHĐ đối với các hoạt động thực hiện mục tiêu chung và mục tiêu bộ phận của đơn vị.

Các yếu tố này được phản ánh về mặt lượng thường có thể xác định do sự biến động về giá cả, cơ cấu các yếu tố đầu vào (ví dụ cơ cấu lao động); thời gian cung cấp các yếu tố đầu vào (ảnh hưởng đến chi phí sử dụng), năng suất các yếu tố đầu vào, số lượng các yếu tố đầu vào, chất lượng các yếu tố đầu vào...

b) Tóm tắt những vấn đề phát hiện; xác định nguyên nhân

Mỗi kiểm toán viên sau khi hoàn thành công tác thu thập bằng chứng kiểm toán cần tiến hành các thủ tục tiếp theo như sau:

- Tóm tắt những vấn đề phát hiện phản ánh những kết quả cuối cùng của việc đánh giá; phân tích các bằng chứng kiểm toán trong đó đặc biệt là những vấn đề có sự sai lệch giữa thực trạng so với tiêu chuẩn, việc tóm tắt những vấn đề phát hiện gồm các nội dung sau:

+ Mô tả thực trạng là những thông tin tóm tắt kết quả mà KTV đã phát hiện có những sai lệch so với tiêu chuẩn;

+ Các tiêu chuẩn KTHĐ là những cơ sở để KTV đối chiếu, khẳng định những vấn đề phát hiện;

+ Những yếu tố ảnh hưởng là kết quả của việc phân tích bằng chứng kiểm toán của KTV đối với từng vấn đề phát hiện;

- Căn cứ vào kết quả phát hiện, KTV thẩm tra làm rõ những nguyên nhân tác động trọng yếu đến những vấn đề phát hiện (thông qua phân tích hoặc thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán bổ sung bằng các phương pháp thích hợp), trong đó cần xác định rõ:

+ Những nguyên nhân ngoài tầm kiểm soát của nhà quản lý (khách quan)

+ Những nguyên nhân từ phía các nhà quản lý (chủ quan)

Những nguyên nhân được xác định cần được luận giải cụ thể để làm rõ sự tác động trực tiếp của nó đến các nhân tố ảnh hưởng, đến các sai lệch giữa hiện trạng so với tiêu chuẩn.

- Căn cứ vào những phát hiện và những nguyên nhân đã được KTV xác định, KTV cần đề xuất các biện pháp khắc phục tương ứng với từng vấn đề phát hiện trong kiểm toán. Các kiến nghị của KTV cần cụ thể và tương ứng để giải quyết những tác động xấu của các nguyên nhân (chủ quan) và khắc phục những tác động xấu do các nguyên nhân khách quan.

3.2.3.3. Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán

Nội dung chủ yếu của bước công việc này là tổng hợp toàn bộ kết quả kiểm toán mà các KTV đã hoàn thành; đồng thời phân tích, đánh giá sự tác động giữa những phát hiện kiểm toán bộ phận cũng như những tác động đó đến các mục tiêu kiểm toán chung. Trình tự và những nội dung chủ yếu của bước công việc này như sau:

a) Đánh giá sự tác động lẫn nhau giữa các mục tiêu hoạt động của đơn vị do các sai lệch so với tiêu chuẩn KTHĐ:

- Sự tác động của mỗi sai lệch thực hiện mục tiêu của một bộ phận tới thực hiện các mục tiêu hoạt động của bộ phận khác; ví dụ việc thiếu lao động ảnh hưởng đến việc sử dụng tài sản - vật tư và thu chi tài chính...

- Sự tác động của mỗi sai lệch trong thực hiện mục tiêu của mỗi bộ phận đến thực hiện mục tiêu chung của đơn vị; ví dụ: thiếu giáo viên hoặc thiếu phòng học ảnh hưởng đến số, chất lượng đào tạo của một trường dạy nghề.

Đánh giá sự tác động trên chủ yếu qua các chỉ tiêu lượng hoá.

b) Tập hợp các vấn đề phát hiện kiểm toán

Việc tập hợp này bao gồm các công việc:

- Tập hợp những phát hiện kiểm toán được sắp xếp theo hệ thống các mục tiêu kiểm toán bao gồm các nội dung mô tả hiện trạng và so sánh với các tiêu chuẩn KTHĐ.

- Xác định hậu quả tác động của các phát hiện, thực chất là tổng hợp các tác động do đơn vị thực hiện các mục tiêu hoạt động sai lệch so với tiêu chuẩn KTHĐ. Việc xác định hậu quả cũng được sắp xếp có hệ thống theo mục tiêu của cuộc kiểm toán.

- Tổng hợp các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch trong thực hiện mục tiêu hoạt động của đơn vị; bao gồm nguyên nhân khách quan, nguyên nhân chủ quan; những nguyên nhân chính, những tác động... phù hợp với từng mục tiêu của cuộc kiểm toán.

- Tổng hợp các kiến nghị đối với đơn vị để khắc phục những nguyên nhân dẫn đến những hạn chế, yếu kém trong quản lý gây nên những sai lệch so với tiêu chuẩn trong thực hiện mục tiêu hoạt động của đơn vị. Các kiến nghị phải cụ thể để làm cơ sở cho đơn vị đưa ra những biện pháp nhằm nâng cao tính tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực trong hoạt động của từng bộ phận trong đơn vị (bao gồm: hoàn thiện quy chế KSNB, các biện pháp về quản lý lao động, tài chính, tài sản - vật tư; hoàn thiện quy trình, tổ chức hoạt động tạo ra sản phẩm, dịch vụ....)

Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán là bước công việc cuối cùng của giai đoạn thực hiện kiểm toán.

3.2.3.4. Vận dụng trong thực hiện đánh giá thực trạng, phân tích nguyên nhân, tổng hợp phát hiện kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán tại một trường đại học công lập

3.2.3.4.1. Đánh giá thực trạng, phân tích nguyên nhân đối với từng nội dung kiểm toán

Nội dung đánh giá thực trạng và phân tích nguyên nhân là KTV căn cứ vào kết quả thu thập BCKT, tổng hợp thực trạng, so sánh với tiêu chuẩn kiểm toán để phát hiện sai lệch so với tiêu chuẩn và phân tích những nguyên nhân tác động đến chênh lệch đó.

a. Đánh giá tính kinh tế các nguồn lực

- *Nguồn nhân lực*

Số tiết kiệm = Số nhân lực bình quân thực tế - Số nhân lực theo kế hoạch

Số tiết kiệm > 0, nguồn lực lãng phí so với kế hoạch; Số tiết kiệm ≤0, nguồn nhân lực tiết kiệm so với kế hoạch. Số tiết kiệm trên có thể quy thành giá trị trên cơ sở định mức chi bình quân cho "con người" trong đơn vị.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với mức chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Định mức lao động của Nhà nước thay đổi; cơ cấu ngành nghề đào tạo thay đổi...

+ Nguyên nhân chủ quan: Sử dụng nguồn nhân lực thay thế (hợp đồng kiêm nhiệm); sự biến động của viên chức thực tế làm việc (đi học, nghỉ ốm); hợp tác đào tạo, nghiên cứu...

- *Nguồn lực tài chính*

Số tiết kiệm nguồn lực tài chính tương đối = Tỷ trọng thu SN thực tế - Tỷ trọng thu SN kế hoạch

Số tiết kiệm ≥ 0, nguồn lực tài chính tiết kiệm so với kế hoạch; số tiết kiệm <0, nguồn lực tài chính lãng phí so với kế hoạch.

Có thể đánh giá tính tiết kiệm nguồn lực tài chính bằng sơ đồ tuyệt đối:

Số tiết kiệm nguồn lực tài chính = Tiết kiệm nguồn lực tài chính tương đối x Tổng số thu theo kế hoạch

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với mức chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Sự thay đổi mức thu học phí của Nhà nước; cơ cấu nhu cầu đào tạo, bồi dưỡng thay đổi...

+ Nguyên nhân chủ quan: Mở rộng quy mô đào tạo, hoạt động dịch vụ; tăng mức phí...

- Tài sản vật tư:

Số tiết kiệm trong mua tài sản, vật tư	=	Chi phí thực tế mua tài sản, vật tư (từng nhóm)	-	Chi phí kế hoạch mua tài sản, vật tư (từng nhóm)

Số tiết kiệm > 0 việc mua nguồn lực này không tiết kiệm; Số tiết kiệm ≤ 0, việc mua nguồn lực này tiết kiệm.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với mức chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Giá cả thị trường; sự thay đổi cơ cấu tài sản, vật tư.

+ Nguyên nhân chủ quan: Lựa chọn chủng loại tài sản – vật tư; quyết định về giá cả, phương thức mua, thời gian, địa điểm mua, thanh toán...

b. Đánh giá tính hiệu quả các nguồn lực

- Nguồn nhân lực:

Hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực (từng nhóm)	=	Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực (từng nhóm) thực hiện	-	Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực (từng nhóm) định mức

Mức hiệu quả > 0, hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực cao hơn tiêu chuẩn; mức hiệu quả < 0, hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực thấp hơn mức chuẩn.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dân đên sự chênh lệch so với tiêu chuẩn :

+ Nguyên nhân khách quan: Số lượng viên chức theo biên chế của trường...

+ Nguyên nhân chủ quan: Mở rộng (thu hẹp) đào tạo, bồi dưỡng, dịch vụ; điều chỉnh cơ cấu viên chức; phương thức tổ chức đào tạo (quy mô lớp học, đào tạo từ xa...)

- Nguồn lực tài chính:

Hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính (từng nhóm)	=	Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính (từng nhóm) thực hiện	-	Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính (từng nhóm) định mức

Mức hiệu quả >0, hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính cao hơn tiêu chuẩn; mức hiệu quả < 0, hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính thấp hơn tiêu chuẩn.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với tiêu chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Sự biến động giá cả của xã hội...

+ Nguyên nhân chủ quan: Sự tiết kiệm hay kém tiết kiệm trong từng nội dung chi tiêu; phương thức quản lý (khoán...).

- Nguồn lực tài sản, vật tư:

Hiệu quả sử dụng tài sản – vật tư (từng nhóm)	=	Hệ số hiệu quả sử dụng tài sản vật tư (từng nhóm) thực hiện	-	Hệ số hiệu quả sử dụng tài sản – vật tư (từng nhóm) định mức

Mức hiệu quả > 0, hiệu quả sử dụng tài sản – vật tư cao hơn tiêu chuẩn; mức hiệu quả ≤ 0, hiệu quả sử dụng tài sản – vật tư thấp hơn tiêu chuẩn.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với tiêu chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Chỉ tiêu đào tạo nhà nước giao; liên kết tổ chức đào tạo.

+ Nguyên nhân chủ quan: Điều chỉnh cơ cấu tài sản – vật tư, chủng loại tài sản – vật tư; mức độ tiết kiệm trong sử dụng từng nhóm tài sản, vật tư; phương thức quản lý...

Hiệu lực thực hiện mục tiêu thu SN	=	Mức tự bảo đảm chi phí hoạt động thường xuyên	-	Mức tự bảo đảm chi phí hoạt động thường xuyên

Mức hiệu lực >0, việc thực hiện mục tiêu thu SN đạt cao hơn tiêu chuẩn; mức hiệu lực < 0, việc thực hiện mục tiêu thu SN đạt thấp hơn tiêu chuẩn.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với tiêu chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Sự biến động mức phí và giá cả xã hội.

+ Nguyên nhân chủ quan: Thay đổi cơ cấu và quy mô đào tạo; điều chỉnh cơ cấu chi tiêu...

- Mục tiêu số sinh viên, học viên bình quân:

Hiệu lực thực hiện mục tiêu số SV, Học viên b. quân học viên b. quân	=	Số SV, học viên bình quân thực hiện	-	Số SV, học viên kế hoạch

Mức hiệu lực >0, việc thực hiện mục tiêu đạt cao hơn tiêu chuẩn; mức hiệu lực <0, việc thực hiện mục tiêu đạt thấp hơn tiêu chuẩn. -

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với tiêu chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Sự thay đổi mức tuyển theo chỉ tiêu nhà nước giao.

+ Nguyên nhân chủ quan: Mở rộng (hay thu hẹp) các loại hình đào tạo; phát triển các hoạt động liên kết đào tạo...

- Mục tiêu thu nhập của viên chức:

+ -	Hiệu lực thực hiện mục tiêu thu nhập của viên chức	=	Thu nhập bình quân của viên chức thực hiện	- Thu nhập bình quân của viên chức kế hoạch

Mức hiệu lực > 0, việc thực hiện mục tiêu đạt cao hơn tiêu chuẩn; mức hiệu lực < 0, việc thực hiện mục tiêu đạt thấp hơn tiêu chuẩn.

Cần phân tích các *nguyên nhân* dẫn đến sự chênh lệch so với tiêu chuẩn:

+ Nguyên nhân khách quan: Biến động chỉ tiêu tuyển sinh thực tế; biến động giá cả xã hội…

+ Nguyên nhân chủ quan: Quy mô đào tạo - thu nhập; sử dụng tiết kiệm các nguồn lực - chi phí.

3.2.3.4.2. Tổng hợp các phát hiện kiểm toán

Nội dung tổng hợp các phát hiện kiểm toán gồm:

a) *Tổng hợp phát hiện kiểm hoán về tính kinh tế*

Tiết kiệm trong cung cấp các nguồn lực = $\sum$ Tiết kiệm trong cung cấp từng yếu tố nguồn lực (nhân lực, tài chính, tài sản - vật tư)

Đồng thời, tổng hợp từng nguyên nhân và tác động của nó đến tăng giảm mức độ tiết kiệm trong cung cấp các nguồn lực (chú y loại bỏ các nhân tố tính trùng).

b) Tổng hợp phát hiện kiểm toán về tính hiệu quả

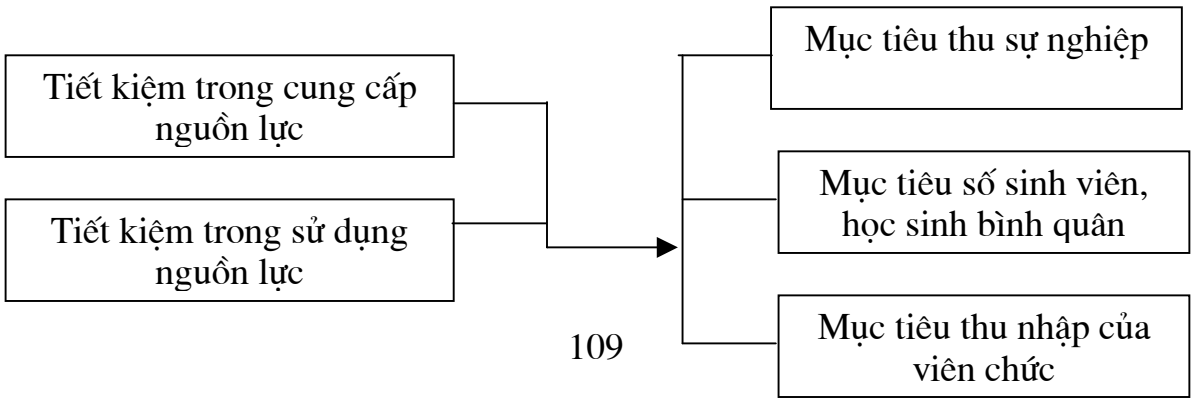
Tính hiệu quả trong sử dụng các nguồn lực cần được đánh giá đồng nhất thành chỉ tiêu sự tiết kiệm trong sử dụng các nguồn lực tính băng tiền.

Tiết kiệm trong sử dụng các nguồn lực = $\sum$ Tiết kiệm trong sử dụng các yếu tố nguồn lực (nhân lực, tài chính, tài sản - vật tư)

Đồng thời, tổng hợp từng nguyên nhân và tác động của nó đến tăng giảm mức độ tiết kiệm trong sử dụng các nguồn lực (chú y loại bỏ các nhân tố tính trùng).

c) Tổng hợp các tác động của tính kinh tế, tính hiệu quả đến tính hiệu lực

Phân tích sự tác động của tiết kiệmvà hiệu quả đến từng mục tiêu hoạt động của trường:



Mỗi nguyên nhân (tiết kiệm, hiệu quả) tác động đến mỗi mục tiêu cần được xác định bằng chỉ tiêu định lượng (làm tăng hoặc giảm mức độ thực hiện từng mục tiêu).

3.2.4. Trình tự và những nội dung chủ yếu trong thực hiện giai đoạn lập báo cáo kiểm toán

Thể thức báo cáo kiểm toán được quy định trong chuẩn mực kiểm toán; Về nội dung bao gồm:

- Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán (hay kết quả kiểm toán);
- Kết kuận kiểm toán, thể hiện ý kiến tổng hợp cuối cùng về việc thực hiện mục tiêu dự định của cuộc kiểm toán về đánh giá tính tiết kiệm, tính hiệu quả, tính hiệu lực.

Trình tự thực hiện lập báo cáo kiểm toán về cơ bản gồm các bước:

- Lập báo cáo kiểm toán sơ bộ;
- Thảo luận với đơn vị được kiểm toán;
- Hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán

Trong KTHĐ, đặc biệt là đối với các đơn vị SNCT hiện nay, hệ thống các tiêu chuẩn KTHĐ để đánh giá tính tính tiết kiệm, tính hiệu quả, tính hiệu lực chưa có cơ sở thống nhất và không có thước đo mang tính tổng hợp như các doanh nghiệp (lợi nhuận) thì việc thảo luận với đơn vị được kiểm toán có ý nghĩa rất quan trọng. Việc thảo luận với đơn vị được kiểm toán cần chú trọng những vấn đề sau:

- Thu thập hoặc tạo cơ sở thu thập những thông tin bổ sung cần thiết để củng cố những phát hiện và kết luận kiểm toán. Đây là một nội dung quan trọng trong KTHĐ vì những đánh giá, kết luận của KTHĐ phải dựa trên rất nhiều cơ sở mà có thể trong quá trình kiểm toán, KTV chưa khai thác hết các cơ sở dẫn liệu hoặc bằng chứng kiểm toán chưa thuyết phục.
- Làm rõ thêm những nguyên nhân và những kết luận kiểm toán để đơn vị được kiểm toán có thể chủ động thực hiện các biện pháp sửa chữa, khắc phục kịp thời.

- Xác định cụ thể hơn các kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán để xác định hợp lý trình tự, thời gian thực hiện các biện pháp khắc phục (trung hạn, ngắn hạn, thực hiện ngay) làm cơ sở cho giai đoạn theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán.

- Dự báo những ảnh hưởng có thể có khi thực hiện các kiến nghị kiểm toán. Việc làm này, một mặt tạo cơ sở thuyết phục đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán trong cuộc KTHĐ; mặt khác, nó xác nhận tính hợp lý của các kiến nghị kiểm toán

3.2.5. Trình tự và những nội dung chủ yếu trong thực hiện giai đoạn theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán

Công việc theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán được tiến hành theo 3 bước đã trình bày ở mục 3.2.1. Nội dung trọng tâm của giai đoạn này là: đánh giá sự tác động của các biện pháp khắc phục.

Việc đánh giá sự tác động của các biện pháp khắc phục các nhược điểm, hạn chế của đơn vị trong hệ thống KSNB hoặc trong quản lý là việc làm khó khăn do việc thu thập thông tin và tính toán thường có khối lượng lớn. Do vậy, đối với đơn vị được kiểm toán, không có những sai phạm, yếu kém nghiêm trọng thì việc làm chủ yếu được tiến hành thông qua trao đổi (báo cáo) của đơnvị với KTNN; việc kiểm tra thực tế tại đơn vị thường kết hợp tiến hành trong kỳ kiểm toán năm tiếp theo. Việc tổ chức một cuộc kiểm tra chính thức tại đơn vị để đánh giá sự tác động của các biện pháp khắc phục thường chỉ được tiến hành đối với những đơn vị có những yếu kém tương đối nghiêm trọng trong quản lý. Tuy nhiên, ngay cả trong trường hợp đó, KTV cũng chỉ có thể tập trung vào 2 nội dung chủ yếu sau:

- Những biện pháp tác động đến khắc phục những hạn chế, yếu kém nghiêm trọng trong quản lý của đơn vị;

- Những biện pháp có tác động ở phạm vi rộng đến các hoạt động quản lý của đơn vị.

Việc đánh giá sự tác động của việc đơn vị thực hiện các biện pháp khắc phục được xác định từ khi các biện pháp của đơn vị có hiệu lực đến khi KTV

tiến hành kiểm tra, đánh giá; do vậy KTV phải xác định được thời điểm tiến hành cuộc kiểm tra hợp lý để đảm bảo các biện pháp của đơn vị thực hiện đã có hiệu lực và đơn vị có thể cung cấp được các thông tin phục vụ cho việc đánh giá.

Việc tổ chức kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán tiến hành như một cuộc kiểm toán chuyên đề có quy mô nhỏ, KTV phải tiến hành đầy đủ các công việc lập kế hoạch, thực hiện kiểm tra và lập báo cáo kiểm tra.

Tóm lại, việc tổ chức thực hiện một cuộc KTHĐ nói chung và một cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNCT nói riêng có những nội dung trọng tâm và đặc thù; đó là những nội dung quyết định tính chất, mục tiêu và kết quả của cuộc kiểm toán đòi hỏi đoàn kiểm toán và mỗi KTV cần tập trung tổ chức thực hiện.

3.3. Phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Việc xác định các phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ thích hợp với những đặc điểm về tổ chức và hoạt động của đơn vị SNCT có ý nghĩa quan trọng đến hiệu qủa hoạt động kiểm toán của KTNN.

3.3.1. Cơ sở lựa chọn phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ

Để có thể lựa chọn phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT một cách hợp lý cần dựa trên những cơ sở chủ yếu sau:

- Mục tiêu của cuộc kiểm toán là yếu tố quyết định đối tượng, nội dung, phạm vi kiểm toán, do vậy nó tác động đến cách thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán: lực chọn, bố trí KTV; và tổ chức quy trình kiểm toán.

- Phạm vi cuộc kiểm toán thực chất là giới hạn số đơn vị được kiểm toán; có thể là cuộc kiểm toán đối với đơn vị SNCT cơ sở (độc lập), hoặc là tập hợp các đơn vị SNCT có cùng lĩnh vực hoạt động (ví dụ các trường trung học chuyên nghiệp của một địa phương) hoặc là tập hợp các đơn vị SNCT không cùng lĩnh vực hoạt động (ví dụ các SNCT của một bộ quản lý có Viện nghiên cứu, trường đại học, bệnh viện...). Mô hình tổ chức cuộc kiểm toán sẽ quyết định việc bố trí KTV và phối kết hợp giữa các cuộc kiểm toán bộ phận trong cuộc kiểm toán.

- Trình độ chuyên môn hoá của KTV trong hoạt động kiểm toán. Đặc điểm này sẽ chi phối việc tổ chức, bố trí cơ cấu KTV và sự phối hợp hoạt động giữa các KTV trong quá trình kiểm toán.

Trong ba nhóm yếu tố trên, mỗi yếu tố đều có vị trí quan trọng nhất định, tác động đến lựa chọn phương thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán; trong đó mục tiêu của cuộc kiểm toán có vai trò quyết định yêu cầu chuyên môn của KTV và phạm vi cuộc kiểm toán; trên cơ sở đó phạm vi cuộc kiểm toán và trình độ chuyên môn hoá của KTV sẽ quyết định nội dung và hình thức của phương thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán.

3.3.2. Các phương thức chủ yếu trong tổ chức thực hiện KTHĐ

Xuất phát từ mô hình cuộc kiểm toán truyền thống của KTNN, đặc điểm trình độ chuyên môn hoá của KTVNN và yêu cầu KTHĐ đối với đơn vị SNCT trong thời kỳ tới, có thể xác định các phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ áp dụng đối với đơn vị SNCT như sau.

3.3.2.1. Tổ chức cuộc kiểm toán độc lập đối với đơn vị SNCT cơ sở

Phương thức tổ chức cuộc kiểm toán này có thể có những hình thức cụ thể khác nhau, phụ thuộc vào mục tiêu của cuộc kiểm toán: kiểm toán toàn diện, kiểm toán một hay một số chức năng của đơn vị, kiểm toán một chương trình dự án của đơn vị (kiểm toán các nhiệm vụ chuyên biệt)... Có thể chỉ ra những đặc điểm cơ bản của phương thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán độc lập đối với đơn vị SNCT cơ sở như sau:

- Cơ sở xác định phạm vi cuộc kiểm toán là một đơn vị SNCT cơ sở tức nơi trực tiếp thực hiện các hoạt động tạo ra những sản phẩm, dịch vụ; do vậy vừa có điều kiện thu thập đầy đủ các thông tin về hoạt động của đơn vị, vừa có điều kiện xác định tiêu chuẩn KTHĐ một cách hợp lý, phù hợp với thực tiễn;

- Mục tiêu của cuộc kiểm toán thường được xác định cụ thể, phù hợp với đặc điểm tổ chức, hoạt động của đơn vị được kiểm toán, cũng tạo thuận lợi cho bố trí và quản lý KTV hợp lý;

- Cơ cấu chuyên môn của KTV trong đoàn kiểm toán mặc dù cần có các kiểm toán viên có chuyên môn khác nhau, song thường không quá phức tạp (phù hợp với những chức năng chính trong hoạt động của đơnvị), tạo thuận lợi cho việc phối hợp trong hoạt động kiểm toán;

- Tổ chức thực hiện quy trình kiểm toán đảm bảo sự hoàn chỉnh (4 giai đoạn) làm cơ sở cho việc thực hiện đầy đủ mục tiêu cuộc kiểm toán và đảm bảo chất lượng của cuộc kiểm toán;

- Quy mô của cuộc kiểm toán thường nhỏ, tạo điều kiện thuận lợi cho công tác quản lý và phối hợp hoạt động của đoàn kiểm toán cũng như việc soát xét chất lượng, kết quả kiểm toán.

Như vậy, xét trên góc độ vi mô, lợi ích của đơn vị được kiểm toán và đoàn kiểm toán thì phương thức tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán độc lập đối với đơn vị SNCT cơ sở có ưu điểm tuyệt đối; song trong thực tế so với nhiệm vụ của KTNN thì phương thức thực hiện cuộc kiểm toán như trên dễ dẫn đến tính "manh mún" trong hoạt động kiểm toán, hạn chế vai trò kiểm toán phục vụ cho quản lý vĩ mô của Nhà nước. Do vậy, cần tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán trên một cách thích hợp trong một cuộc kiểm toán có phạm vi rộng mà KTNN thường tiến hành theo truyền thống hoặc chủ yếu áp dụng đối với những đơn vị SNCT có quy mô tương đối lớn, có những vấn đề phức tạp hoặc cần nghiên cứu.

3.3.2.2. Tổ chức cuộc kiểm toán hỗn hợp có phạm vi rộng

Tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán hỗn hợp có phạm vi rộng là phương thức tổ chức kiểm toán phổ biến trong hoạt động KTNN hiện nay. Với phương thức này, cuộc kiểm toán đối với đơn vị SNCT (thường là đơn vị dự toán cấp 2, cấp 3) chỉ là cuộc kiểm toán bộ phận, có thể chỉ ra những đặc điểm cơ bản của phương thức tổ chức cuộc kiểm toán hỗn hợp có phạm vi rộng như sau:

- Cơ sở xác định phạm vi cuộc kiểm toán thường là những đơn vị cấp 1 ở TW: Bộ, ngành, các tổng công ty...; hoặc một địa phương: tỉnh, thành phố trực thuộc TW. Do vậy, trong cuộc kiểm toán thường gồm nhiều cuộc kiểm toán bộ phận mà có nhiều đơn vị được kiểm toán có tính chất hoạt động không

giống nhau: cơ quan, các tổ chức sự nghiệp, các doanh nghiệp...; trong đó các tổ chức sự nghiệp chỉ là một bộ phận nhưng lại có thể gồm nhiều đơn vị có lĩnh vực hoạt động khác nhau. Như vậy, xét về tính chất, đây là cuộc kiểm toán có quy mô lớn, đa dạng, phức tạp.

- Mục tiêu của cuộc kiểm toán theo phương thức tổ chức này thường được xác định có tính chất khái quát chung cho tổng thể cuộc kiểm toán và các cuộc kiểm toán bộ phận, nhằm đánh giá hoạt động của một ngành, địa phương... Song, nó có hạn chế vốn có là thiếu tính cụ thể nên việc xác định mục tiêu cụ thể của cuộc kiểm toán bộ phận đối với đơn vị SNCT phải vừa đảm bảo phù hợp với mục tiêu chung của cuộc kiểm toán; vừa phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán.

- Cơ cấu chuyên môn của KTV trong đoàn kiểm toán rất phức tạp (cần rất nhiều chuyên môn khác nhau) nên đòi hỏi việc bố trí KTV, sự phối hợp giữa các tổ kiểm toán , chương trình kiểm toán phải được tổ chức rất khoa học.

- Tổ chức quy trình kiểm toán trong phương thức kiểm toán này có đặc điểm là đảm bảo sự hoàn chỉnh trong phạm vi cuộc kiểm toán tổng thể, còn đối với các cuộc kiểm toán bộ phận thì chỉ tập trung thực hiện trực tiếp giai đoạn thực hiện kiểm toán; các giai đoạn khác của quy trình kiểm toán thực hiện một cách gián tiếp (khảo sát gián tiếp ở đơn vị cấp 1, tổng hợp biên bản kiểm toán vào báo cáo kiểm toán hoặc hầu như không thực hiện kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán). Đây là một vấn đề cần được tiếp tục hoàn thiện trong tổ chức quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

- Quy mô của cuộc kiểm toán thường lớn, nhiều cấp quản lý: trưởng đoàn, tổ trưởng và có thể có cả nhóm trưởng; do vậy việc tổ chức quản lý đoàn: phân cấp, uỷ quyền, phân công quản lý phải được tổ chức chặt chẽ; việc soát xét chất lượng, kết quả kiểm toán phải được phân cấp rõ ràng để đảm bảo được chất lượng hoạt động kiểm toán và tiến độ kiểm toán.

Như vậy xét về hình thức tổ chức cuộc kiểm toán thì phương thức tổ chức cuộc kiểm toán hỗn hợp có phạm vi rộng, có ưu điểm nổi bật là hướng cuộc kiểm toán đến những mục tiêu có phạm vi lớn (ngành, địa phương...) và

tương đối phù hợp với cơ chế quản lý kiểm toán hiện hành của KTNN là mô hình quản lý tập trung - thống nhất; tuy nhiên nó không đảm bảo thực hiện một cách hoàn chỉnh quy trình kiểm toán và từ đó không đảm bảo được đầy đủ yêu cầu trong KTHĐ, đối với các đơn vị cấp 2, cấp 3 (trong đó có các đơn vị SNCT). Phương thức tổ chức kiểm toán này khi vận dụng vào các cuộc kiểm toán các đơn vị SNCT cần được hoàn chỉnh trên nguyên tắc lấy đơn vị SNCT làm cơ sở tổ chức thực hiện quy trình kiểm toán (gồm cả 4 giai đoạn); vai trò của Trưởng đoàn kiểm toán tập trung vào sự phối hợp hoạt động giữa các tổ và tổng hợp kết quả của các giai đoạn kiểm toán. Chỉ với sự điều chỉnh đó, phương thức tổ chức kiểm toán này mới ứng dụng được trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

3.3.2.3. Tổ chức cuộc kiểm toán liên hoàn đối với các đơn vị SNCT cùng lĩnh vực, phạm vi hoạt động

Thực chất phương thức tổ chức cuộc kiểm toán này là tổ chức một cuộc kiểm toán gồm nhiều cuộc kiểm toán bộ phận đối với đơn vị SNCT có cùng lĩnh vực, chức năng hoạt động(ví dụ: các trường đại học, các bệnh viện) trong cùng phạm vi hoạt động (một ngành, một địa phương) trong đó lấy các đơn vị SNCT làm cơ sở cho việc tổ chức quy trình kiểm toán; đồng thời tất cả các cuộc kiểm toán bộ phận đều có mục tiêu chung. Có thể chỉ ra những đặc trưng của phương thức tổ chức kiểm toán này như sau:

- Cơ sở xác định phạm vi cuộc kiểm toán là các đơn vị SNCT cơ sở có cùng lĩnh vực, chức năng và phạm vi hoạt động (có những đặc điểm chung giống nhau).

- Mục tiêu của cuộc kiểm toán được xác định tương đối cụ thể thống nhất cho cuộc kiểm toán tổng hợp; đồng thời có các mục tiêu đặc thù phù hợp với các đặc điểm hoạt động trong năm kiểm toán của đơn vị được kiểm toán.

- Cơ cấu chuyên môn của kiểm toán viên trong đoàn kiểm toán về cơ bản tương tự như cơ cấu chuyên môn của kiểm toán viên trong cuộc kiểm toán độc lập đối với đơn vị SNCT cơ sở.

- Tổ chức thực hiện quy trình kiểm toán lấy đơn vị SNCT cơ sở. Việc chỉ đạo quản lý chung cuộc kiểm toán tổng thể chủ yếu nhằm mục tiêu liên kết, phối hợp giữa các cuộc kiểm toán bộ phận và thực hiện phân tích, tổng hợp; vai trò Tổ trưởng kiểm toán được đề cao.

- Quy mô các cuộc kiểm toán bộ phận tương đối nhỏ, thuận lợi cho công tác quản lý và soát xét chất lượng kiểm toán.

Như vậy, có thể coi phương thức tổ chức cuộc kiểm toán liên hoàn là phương thức trung gian giữa phương thức tổ chức cuộc kiểm toán độc lập và phương thức tổ chức cuộc kiểm toán hỗn hợp; nó phát huy được những ưu điểm của 2 phương thức tổ chức cuộc kiểm toán truyền thống trên trong điều kiện thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT của KTNN hiện nay.

3.4. Những giải pháp thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT hiện nay

Việc cần thiết phải tiến hành KTHĐ đối với đơn vị SNCT hiện nay đã được khẳng định. Tuy nhiên, để tiến hành một loại hình kiểm toán mới, trong những điều kiện hiện có của KTNN thì cần phải có những giải pháp tương đối toàn diện để đảm bảo được những điều kiện cho việc tiến hành mang lại hiệu quả. Sau đây là những giải pháp chủ yếu:

3.4.1. Hoàn thiện pháp luật về KTNN và các quy định nghiệp vụ của KTNN

Hoạt động của KTNN nói chung và hoạt động KTHĐ đối với đơn vị SNCT nói riêng phải dựa trên những quy định của pháp luật và quy định nghiệp vụ của KTNN. Các quy định này đã được hình thành và đang trong quá trình bổ sung, hoàn thiện. Trong phạm vi những vấn đề liên quan trực tiếp đến KTHĐ và KTHĐ đối với đơn vị SNCT, các quy định này cần tiếp tục được hoàn thiện ở một số nội dung chủ yếu sau:

3.4.1.1. Các quy định trong luật KTNN

Khi xây dựng luật KTNN, mọi quy định trong luật đều là cơ sở trong tổ chức và hoạt động của KTNN nói chung, trong đó có KTHĐ đối với đơn vị

SNCT; song có những quy định sau cần được xác định để đảm bảo việc thực hiện KTNN đối với đơn vị SNCT đạt hiệu quả:

- Khách thể kiểm toán quy định trong luật phải xác định rõ có "các tổ chức SNC lập", đây là điều kiện để KTNN tiến hành KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Cần phải có quy định này trong luật KTNN vì: khác với các DNNN, tiêu chí cơ bản để xác định là quyền sở hữu vốn trong doanh nghiệp (đầu vào), ở đơn vị SNC hiện nay tiêu chí cơ bản để xác định là những sản phẩm, dịch vụ công (đầu ra), mặc dù có thể có những đơn vị tự trang trải toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên. Với những đơn vị như vậy, KTNN cần phải tiến hành kiểm toán thường xuyên, đặc biệt là KTHĐ để đảm bảo được lợi ích trước mắt và lâu dài của xã hội.

- Quy trình KTNN là một nội dung cần được xác định trong luật KTNN; trong đó, cần xác định hoạt động kiểm toán gồm 4 giai đoạn: chuẩn bị, thực hiện, báo cáo kiểm toán, theo dõi kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán. Giai đoạn 4 là giai đoạn cần thiết và quan trọng, có tác động rất lớn đến hiệu lực của hoạt động kiểm toán nói chung và KTHĐ đối với đơn vị SNCT nói riêng.

- Phải xác định rõ giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán của KTNN và quyền công bố công khai trước công chúng về báo cáo kiểm toán. Đây là yêu cầu hết sức cần thiết để phát huy được tác dụng của hoạt động kiểm toán trong thực tiễn, góp phần đảm bảo tính tuân thủ pháp luật, tính tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực trong sử dụng các nguồn lực công của các đơn vị được kiểm toán trong đó có đơn vị SNCT.

3.4.1.2. Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực KTNN

Hệ thống chuẩn mực hiện hành của KTNN được Tổng KTNN ban hành năm 1999 thực chất mới là các chuẩn mực chung và các chuẩn mực kiểm toán BCTC . Để làm cơ sở hướng dẫn nghiệp vụ KTHĐ, hệ thống chuẩn mực KTNN cần tiếp tục được hoàn thiện theo những yêu cầu cơ bản sau:

- Bổ sung các chuẩn mực về KTHĐ đề hình thành hệ thống chuẩn mực mới hoàn thiện hơn;

- Cần xây dựng một hệ thống các văn bản hướng dẫn chi tiết từng chuẩn mực để tổ chức triển khai một cách hiệu quả trong thực tiễn (hiện nay hệ thống chuẩn mực KTNN mới là những chuẩn mực tổng hợp, chưa có hướng dẫn chi tiết nên kiểm toán viên rất khó vận dụng trong thực tiễn kiểm toán).

3.4.1.3. Hoàn thiện hệ thống quy trình kiểm toán

Quy trình kiểm toán hiện hành của KTNN được Tổng KTNN ban hành năm 1999 và năm 2000 gồm có quy trình kiểm toán chung, các quy trình kiểm toán NSNN, DNNN, ĐT-DA; các quy trình này có hạn chế cơ bản là : chỉ là quy trình kiểm toán BCTC và chưa đảm bảo tính hệ thống. Việc hoàn thiện hệ thống quy trình kiểm toán của KTNN cần được tiến hành đáp ứng các yêu cầu cơ bản là:

- Quy trình phải phù hợp với cả hoạt động kiểm toán BCTC , kiểm toán tuân thủ, KTHĐ;
- Các quy trình phải được xây dựng có tính hệ thống, gồm quy trình cấp I (quy trình chung) và quy trình cấp II gồm quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước các cấp; quy trình kiểm toán các cơ quan HCNN, quy trình kiểm toán các tổ chức SNC, quy trình kiểm toán DNNN; quy trình kiểm toán dự án đầu tư XDCB. Ngoài ra cần ban hành các văn bản hướng dẫn các quy trình cấp 2 để vận dụng vào từng chuyên ngành kiểm toán (ví dụ quy trình kiểm toán các tổ chưc SNC cần có văn bản hướng dẫn trong kiểm toán đối với các tổ chức sự nghiệp giáo dục, sự nghiệp y tế, sự nghiệp NCKH...)

3.4.2. Phát triển KTHĐ đối với đơn vị SNCT trên cơ sở hoàn thiện các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ và tổ chức hoạt động kiểm toán BCTC

Do những yêu cầu từ phía Nhà nước và thực trạng quản lý kinh tế, tài chính của các đơn vị SNCT, nhiệm vụ trọng tâm của KTNN trong giai đoạn hiện nay đối với đơn vị SNCT vẫn là kiểm toán BCTC, vì vậy việc tiếp tục hoàn thiện các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ và tổ chức hoạt động kiểm toán BCTC vẫn là một nhiệm vụ trọng tâm. Mặc khác, từ thực tiễn kiểm toán của các nước, việc tiến hành KTHĐ được dựa trên cơ sở phát triển mở

rộng chức năng kiểm toán từ kiểm toán BCTC. Do vậy, để có cơ sở vững chắc cho việc tiến hành KTHĐ đối với đơn vị SNCT, KTNN phải hoàn thiện chính phương thức tổ chức và các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán BCTC; cụ thể:

- Tập trung hoàn thiện các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán, đặc biệt các phương pháp kỹ thuật, nghiệp vụ cơ bản như: chọn mẫu, đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán… làm cơ sở định hình phương pháp nghiệp vụ kiểm toán nói chung và kiểm toán BCTC của đơn vị SNCT nói riêng.

- Hoàn chỉnh chức năng xác nhận số liệu trên BCTC của đơn vị SNCT; một mặt, làm cơ sở thông tin tin cậy cho KTHĐ; mặt khác, tạo cơ sở phương pháp luận cho kiểm tra, đánh giá độ tin cậy của thông tin, làm điều kiện để tiến hành KTHĐ.

- Từng bước tiến hành KTHĐ đối với đơn vị SNCT trên cơ sở kiểm toán BCTC theo mô hình mở rộng từng bước: 1) Kiểm toán BCTC kết hợp đánh giá tính tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực trong sử dụng nguồn lực tài chính (từ kiểm toán BCTC sang kiểm toán hoạt động tài chính); 2) Từ kiểm toán hoạt động tài chính mở rộng sang kiểm toán quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị được kiểm toán; 3) Phát triển các loại hình kiểm toán khác (hỗn hợp) trong đó lấy một loại hình kiểm toán BCTC hoặc KTHĐ làm cơ sở: kiểm toán trách nhiệm kinh tế, kiểm toán chuyên đề…

Giải pháp phát triển KTHĐ chung trên, trước hết, rất thuận lợi trong việc vận dụng đối với đơn vị SNCT với tính cách vừa là tổ chức thực hiện các dịch vụ công (phi lợi nhuận) song lại vừa là tổ chức kinh tế (tự chủ tài chính, nhân sự, hoạt động).

3.4.3. Đổi mới sự phân công chuyên môn hoá trong tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán đối với đơn vị SNCT

Trong mọi hoạt động quản lý và chuyên môn, sự phân công chuyên môn hoá là điều kiện cơ bản để nâng cao hiệu suất và hiệu quả công tác. Hoạt động KTNN cho đến nay cũng đã hình thành sự phân công chuyên môn hoá

nhất định (các KTNN chuyên ngành, các phòng kiểm toán). Tuy nhiên trong thực tế tính chất chuyên môn hoá còn ở phạm vi rộng, và còn mang tính hình thức. Trong điều kiện thực hiện kiểm toán BCTC thì việc tổ chức như trên chưa bộc lộ nhiều hạn chế; khi tiến hành KTHĐ, đặc biệt đối với các đơn vị SNCT, loạihình đơn vị đa dạng về tính chất, quy mô, yêu cầu chuyên môn hoá rất sâu thì việc phát triển phân công chuyên môn hoá kiểm toán trở thành nhiệm vụ cấp bách. Sự chuyên môn hoá cần được thực hiện trên 2 mặt hoạt động chủ yếu của kiểm toán như sau:

- Trong hoạt động quản lý kiểm toán cần phân công chuyên môn hoá sâu đến cấp phòng và nhóm để quản lý hoạt động kiểm toán theo từng nhóm loại hình đơn vị SNCT có những đặc điểm về chức năng hoạt động giống nhau; ví dụ phòng quản lý kiểm toán ngân sách một nhóm ngành (bộ), cần chia ra bộ phận quản lý các đơn vị HCSN, bộ phận quản lý các đơn vị SNC; trong bộ phận quản lý các đơn vị SNC cần phân công các KTV quản lý từng loại đơn vị như: giáo dục, y tế, NCKH...

- Trong hoạt động tổ chức thực hiện kiểm toán (đặc biệt là các cuộc kiểm toán các bộ, ngành, địa phương) cần tổ chức các cuộc kiểm toán tổng thể (lớn) thành các cuộc kiểm toán trung gian tổ chức theo phương thức liên hoàn, mỗi cuộc kiểm toán liên hoàn gồm một loạt các đơn vị được kiểm toán có cùng đặc điểm về lĩnh vực và chức năng hoạt động, đặc biệt là đối với các đơn vị SNCT.

3.4.4. Điều chỉnh cơ cấu chuyên môn KTV trong kiểm toán đơn vị SNCT và phát triển ứng dụng CNTT trong kiểm toán

Cơ cấu chuyên môn KTV hiện tại về cơ bản là đơn nhất (chủ yếu các KTV có chuyên môn nghiệp vụ tài chính - kế toán). Cơ cấu này không còn thích hợp đối với việc thực hiện KTHĐ; do vậy công tác tô chức nhân sự cần phải thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Tiến hành quy hoạch cơ cấu chuyên môn đội ngũ KTV phù hợp với yêu cầu của hoạt động kiểm toán trong thời kỳ mới; trong đó lấy việc phân chia các khách thể của kiểm toán làm (trong đó có các loại hình đơn vị SNCT) cơ sở xác định cơ cấu chuyên môn của KTV;

- Trên cơ sở quy hoạch cần bổ sung, tuyển mới những KTV có cơ cấu chuyên chuyên môn thích hợp (mà KTNN đang thiếu); đồng thời tiến hành đào tạo bổ sung chuyên môn phù hợp với sự phân công cho đội ngũ KTV hiện có. Mặt khác, cần hết sức chú trọng đào tạo đội ngũ trưởng đoàn, tổ trưởng kiểm toán, đặc biệt là về năng lực tổng hợp, phân tích trong KTHĐ.

Cùng với việc điều chỉnh cơ cấu chuyên môn KTV thì công tác hiện đại hoá, dựa trên ứng dụng CNTT trong KTHĐ trở thành vấn đề cấp bách; bởi vì, khác với kiểm toán BCTC (chủ yếu kiểm toán thông tin và kiểm toán tính tuân thủ), KTHĐ đòi hỏi sử dụng rất nhiều phương pháp phân tích (phương pháp toán, thống kê, phân tích kinh tế, phân tích tài chính...); trong mỗi phương pháp lại sử dụng rất nhiều mô hình phân tích phù hợp với yêu cầu của từng nội dung kiểm toán. Trong điều kiện đó nếu không có sự hỗ trợ của CNTT thì hiệu quả sẽ rất thấp, thậm chí trong nhiều trường hợp không thể thực hiện được mục tiêu kiểm toán. Do vậy, một mặt phải trang bị cho các KTV phương tiện máy tính với các phần mềm hiện có để hỗ trợ KTHĐ; mặt khác phải tích cực xúc tiến xây dựng các chương trình phần mềm hỗ trợ KTHĐ cho KTV. Có thể coi đây là một giải pháp then chốt để triển khai một cách hiệu quả KTHĐ.

3.4.5. Các kiến nghị

3.4.5.1. Hoàn thiện cơ chế quản lý và hệ thống các tiêu chuẩn, định mức trong các đơn vị SNC

Cơ sở quan trọng nhất và cũng là mục tiêu của KTHĐ là cơ chế quản lý, các quy chế KTNB của đơn vị và hệ thống các tiêu chuẩn định mức kinh tế - tài chính - kỹ thuật. Hiện nay, cơ chế tự chủ tài chính và tổ chức của các đơn vị SNC đã hình thành song vẫn còn những hạn chế; tiêu chuẩn, định mức các yếu tố đầu vào, đầu ra của các đơn vị SNC vừa thiếu, vừa không đồng bộ. Mặt khác, các đơn vị SNC, do mang nặng sức ỳ bao cấp nên hệ thống KSNB còn chưa được quan tâm xây dựng đầy đủ, hợp lý. Vì vậy, để triển khai và phát

huy vai trò của KTHĐ đối với các đơn vị SNC, các ngành, đơn vị cần tiến hành các biện pháp sau:

- Nhà nước cần tiếp tục nghiên cứu, hoàn thiện cơ chế tự chủ tài chính và tổ chức đối với đơn vị SNC, cơ chế phải tạo môi trường thuận lợi cho các đơn vị SNC kể cả các đơn vị không có thu hoặc có thu không đáng kể phát triển; mặt khác, phải "điều tiết" đối với các đơn vị đã có được lợi thế do sự đầu tư của Nhà nước và ưu đãi của xã hội (vi dụ các bệnh viện, trường đại học lớn…) để tạo nên sự phát triển lành mạnh của cả hệ thống các đơn vị SNC phục vụ tốt nhất lợi ích lâu dài của xã hội.

- Chính phủ cần chỉ đạo các ngành, địa phương xây dựng một cách đồng bộ thống nhất các tiêu chuẩn, định mức kinh tế - kỹ thuật - tài chính chủ yếu trong sử dụng các yếu tố "đầu vào" và tiêu chuẩn các yếu tố "đầu ra" đối với các hoạt động dịch vụ công để làm cơ sở cho công tác quản lý cũng như công tác kiểm toán.

- Các ngành, địa phương cần tập trung chỉ đạo các đơn vị SNC xây dựng một cách đồng bộ các quy định KSNB. Đây vừa là cơ sở cho thực hiện tự chủ của đơn vị, nâng cao hiệu quả quản lý; vừa là điều kiện cho kiểm tra, kiểm soát các cấp quản lý và thực hiện kiểm toán.

3.4.5.2. Hình thành lộ trình triển khai thực hiện KTHĐ của KTNN

Chức năng KTHĐ của KTNN đã được xác định trong Nghị định 93/2003/NĐ-CP, để có thể triển khai thực hiện KTHĐ, trong đó có KTHĐ đối với đơn vị SNCT, KTNN cần có một lộ trình thực hiện phù hợp với yêu cầu của việc thực hiện cải cách tài chính công và điều kiện thực tiễn của KTNN, cụ thể:

- Năm 2005 và năm 2006, KTNN cần nghiên cứu ban hành các văn bản hướng dẫn (tạm thời) về quy trình, chuẩn mực KTHĐ; đồng thời tiến hành bồi dưỡng nghiệp vụ cho kiểm toán viên để năm 2007 có thể thực hiện KTHĐ ở một số lĩnh vực chủ yếu, trước hết là đối với các đơn vị SNC. Đây là bước công việc cần thiết vừa có tính chất thử nghiệm vừa đáp ứng yêu cầu cải cách đối với đơn vị SNC của Chính phủ.

- Năm 2007 - 2008 tiến hành triển khai KTHĐ ra phạm vi tất cả các đơn vị thuộc khách thể kiểm toán của KTNN. Công việc triển khai rộng rãi này cần được tiến hành song song với việc tổng kết thực tiễn để đến cuối năm 2008 hệ thống chuẩn mực kiểm toán và các quy trình kiểm toán (gồm cả kiểm toán BCTC và KTHĐ được Tổng KTNN chính thức ban hành).

Như vậy, do tính cấp bách của KTHĐ, trước hết là đối với các đơn vị SNC nên việc thực hiện KTHĐ sẽ được tiến hành theo cách vừa thực hiện, vừa tiếp tục nghiên cứu, hoàn thiện; đây cũng là cách tiến hành khi KTNN bước vào thực hiện kiểm toán BCTC , song ở một cấp độ phát triển và kinh nghiệm nghề nghiệp cao hơn.

KẾT LUẬN

Trên cơ sở sử dụng nhiều phương pháp nghiên cứu và đặc biệt là dựa trên quy trình kiểm toán đã được hình thành và thực hiện trong kiểm toán BCTC , đề tài :"**Xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT**" đã hoàn thành những nhiệm vụ nghiên cứu sau:

1. Hệ thống hoá những vấn đề lý luận cơ bản về quy trình và phương thức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Đề tài đã xác định những vấn đề lý luận cơ bản về KTHĐ, phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ và những đặc điểm trong tổ chức và hoạt động của đơn vị SNCT làm cơ sở lý luận cơ bản cho việc nghiên cứu, vận dụng nó trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Mặt khác, việc phân tích, giải trình về những lợi ích của việc KTHĐ và những nhân tố tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT đã khẳng định ý nghĩa lý luận và định hướng trong nghiên cứu, vận dụng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các đơn vị SNCT hiện nay,

2. Tổng hợp, phân tích một cách hệ thống về kinh nghiệm thực tiễn của KTNN các nước trong tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các tổ chức công và thực trạng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán BCTC đối với đơn vị SN của KTNN Việt Nam. Đề tài đã khẳng định: dù được thể hiện dưới hình thức pháp lý có điểm khác nhau nhất định, song việc thực hiện một quy trình KTHĐ gồm 4 giai đoạn (chuẩn bị, thực hiện, lập báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán) là có tính phổ biến và hợp lý; mặt khác, kinh nghiệm của KTNN các nước cũng cho thấy sự hình thành quy trình KTHĐ dựa trên sự phát triển quy trình kiểm toán BCTC là hợp quy luật; phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ thường đa dạng hơn cuộc kiểm toán BCTC , nó phụ thuộc chủ yếu vào mục tiêu, đối tượng của cuộc KTHĐ. Đề tài đã dựa trên những kinh nghiệm thực tiễn của việc thực hiện các cuộc kiểm toán BCTC của KTNN Việt nam để đưa đến những bài học kinh nghiệm, đó là: thực tiễn tổ chức kiểm toán BCTC trong 10 năm qua là kinh nghiệm quý báu, là cơ sở cho hình thành quy trình và phương thức tổ

chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT; các yếu tố: mục tiêu và đối tượng trong KTHĐ là cơ sở quan trọng nhất chi phối những nội dung cụ thể trong nghiên cứu, xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

3. Trên cơ sở xác định phương hướng trong tổ chức thực hiện KTHĐ và những nhiệm vụ chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT của KTNN, đề tài đã đề xuất việc xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT, bao gồm:

- Mô hình tổng thể của quy trình gồm 4 giai đoạn;

- Trình tự và những nội dung của từng giai đoạn trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Đây là nội dung trọng tâm của phần kiến nghị; tuy nhiên, do tính đa dạng trong hoạt động của đơn vị SNCT nên đề tài chỉ xác định trình tự và những nội dung chủ yếu, đặc thù của từng giai đoạn làm cơ sở cho việc vận dụng cụ thể vào từng loại hình đơn vị SNCT.

- Các phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ và yêu cầu trong vận dụng khi thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

Ngoài ra, đề tài còn đề xuất 5 nhóm giải pháp và kiến nghị để tạo lập cơ sở cho việc tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT trong thời kỳ 2005-2010 của KTNN Việt Nam.

Với những kết quả nghiên cứu trên, đề tài đã hoàn thành được mục tiêu nghiên cứu cả về mặt lý luận và thực tiễn. Kết quả nghiên cứu đề tài sẽ tạo được cơ sở khoa học trực tiếp cho việc nghiên cứu, xây dựng quy trình KTHĐ của KTNN, làm cơ sở cho việc vận dụng trong tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Kết quả nghiên cứu đề tài cũng góp phần bổ sung thêm những tài liệu cho nghiên cứu và đào tạo, bồi dưỡng KTV về KTHĐ, một lĩnh vực kiểm toán còn mới mẻ đối với KTNN Việt Nam.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TÓM TẮT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

XÂY DỰNG QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÓ THU

CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI

ĐINH TRỌNG HANH

HÀ NỘI - 2003

LỜI NÓI ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Các đơn vị sự nghiệp nhà nước có thu (SNCT) đã tồn tại và phát triển mạnh từ khi Nhà nước tiến hành đổi mới cơ chế quản lý kinh tế. Các cơ sở pháp luật cho tổ chức và hoạt động của đơn vị SNCT đã ngày càng được hoàn thiện (ngày 04/01/1994, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 01TC/HCVX quy định tạm thời chế độ quản lý tài chính đối với các đơn vị HCSN, tổ chức đoàn thể, hội quần chúng có thu; ngày 06/01/2002, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 10/2002/NĐCP về chế độ tài chính với các đơn vị SNCT), các đơn vị SNCT đã và đang ngày càng phát triển, có quyền tự chủ cao hơn trong quản lý và sử dụng các nguồn lực. Trong Chương trình tổng thể cải cách HCNN của Chính phủ giai đoạn 2001-2010 (ban hành kèm theo Quyết định số 136/2001/QĐ- TTg ngày 17/09/2001 của Thủ tướng Chính phủ), phần nội dung cải cách tài chính công đã khẳng định các nhiệm vụ của KTNN: " Xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT"

Từ thực tiễn hoạt động và yêu cầu của công cuộc cải cách HCNN đòi hỏi KTNN không chỉ thực hiện kiểm toán BCTC mà cần thực hiện kiểm toán hoạt động, trong đó có hoạt động của các đơn vị SNCT; do vậy, cần có quy trình kiểm toán và định hướng các phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán đối với các đơn vị SNCT. Điều đó khẳng định tính cấp thiết của đề tài " Xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT".

2. Mục tiêu của đề tài

Việc nghiên cứu đề tài nhằm những mục tiêu sau:

- Hệ thống những vấn đề lý luận về kiểm toán hoạt động và về đơn vị SNCT; trên cơ sở đó hình thành những vấn đề lý luận cơ bản về quy trình và phương thức tổ chức thực hiện đối với các đơn vị SNCT.

- Tổng hợp, đánh giá tổng quát về thực trạng hoạt động của đơn vị SNCT và việc thực hiện quy trình kiểm toán ngân sách cũng như phương thức tổ chức kiểm toán đối với các đơn vị SNCT của KTNN Việt Nam hiện nay; đồng thời, đề tài cũng nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán của nước ngoài trong tổ chức quy trình kiểm toán hoạt động áp dụng đối với các tổ chức công.

- Đề xuất xây dựng quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT, các phương thức tổ chức kiểm toán áp dụng đối với các đơn vị SNCT và kiến nghị các giải pháp tổ chức thực hiện .

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

- Đề tài tập trung nghiên cứu những nội dung chủ yếu của quy trình kiểm toán áp dụng trong kiểm toán hoạt động đối với đơn vị SNCT: mục tiêu, phạm vi, trình tự, phương pháp kiểm toán …; đồng thời nghiên cứu các phương thức tổ chức thực hiện có thể áp dụng trong các cuộc kiểm toán hoạt động đối với đơn vị SNCT.

- Phạm vi nghiên cứu của đề tài là các vấn đề cả lý luận và thực tiễn trong kiểm toán hoạt động đối với đơn vị SNCT do KTNN thực hiện.

4. Phương pháp nghiên cứu

Đề tài sử dụng tổng hợp nhiều phương pháp nghiên cứu, trong đó gồm các phương pháp luận về CNDVBC, CNDCLS; các phương pháp nghiên cứu lý luận: khái quát hoá, tổng hợp, phân tích; các phương pháp nghiên cứu thực tiễn: khảo sát, mô hình hóa…

5. Kết cấu của đề tài

Ngoài phần mở đầu và kết luận, đề tài được cấu trúc thành 3 chương:

- Chương I: Những vấn đề lý luận cơ bản về quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

- Chương II: Kinh nghiệm của KTNN các nước về KTHĐ đối với các tổ chức công ; Thực trạng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính đối với đơn vị sự nghiệp của KTNN Việt Nam.

- Chương III: Những nội dung chủ yếu của quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

CHƯƠNG I

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KTHĐ ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SNCT

1.1. Tổng quan về KTHĐ

1.1.1. Khái niệm, đối tượng, mục tiêu của KTHĐ

Trên cơ sở phân tích những vấn đề trọng tâm của KTHĐ, đề tài đã xác định:

KTHĐ là hoạt động kiểm toán trong đó chủ thể kiểm toán hướng đến việc kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế cho một hoạt động nhất định tại các đơn vị được kiểm toán.

Mục tiêu của KTHĐ: Các mục tiêu trọng tâm là tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực của đơn vị.

Đối tượng của KTHĐ: Chi phí về các nguồn lực, các kết quả đầu ra, các mục tiêu hoạt động, các quy trình tổ chức thực hiện và việc chấp hành pháp luật, quy trình, thủ tục trong hoạt động.

Phạm vi của KTHĐ: Được xác định cụ thể trong từng cuộc kiểm toán cả về không gian và thời gian.

1.1.2. Đặc điểm của quy trình KTHĐ

Bao gồm 4 giai đoạn sau:

Chuẩn bị kiểm toán: Các nội dung cụ thể có tính đặc thù của KTHĐ trong các bước công việc: khảo sát kiểm toán; xác định mục tiêu và đối tượng kiểm toán; bố trí KTV; xác định các tiêu chuẩn KTHĐ.

Thực hiện kiểm toán: các nội dung cụ thể có tính đặc thù của KTHĐ trong các bước công việc: khảo sát hệ thống KSNB; các thủ tục kiểm toán; phạm vi và phương pháp kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán: các nội dung cụ thể có tính đặc thù của KTHĐ trong trình bày logic của báo cáo và cấu trúc báo cáo.

Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán: các nội dung cụ thể có tính đặc thù của KTHĐ trong việc tổ chức theo dõi và thời điểm, nội dung kiểm tra đơn vị.

1.1.3. Các phương thức tổ chức thực hiện các cuộc kiểm toán

Phương thức tổ chức thực hiện là cách thức tổ chức thực hiện KTHĐ; bao gồm phương pháp và hình thức; phương pháp tổ chức thể hiện tính chất, trình độ của nhân tố lực lượng kiểm toán (chuyên môn KTV, công nghệ) và hình thức: quan hệ trong quản lý trực tiếp cuộc kiểm toán - sự phối hợp giữa các kiểm toán viên.

Đề tài đã phân tích những yếu tố đặc thù trong phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ trên các mặt về phương pháp tổ chức cuộc kiểm toán (tổ chức lực lượng KTV và quản lý cuộc kiểm toán), trên cơ sở đó chỉ ra đặc điểm trong các phương thức tổ chức kiểm toán, chủ yếu thể hiện ở 3 hình thức cuộc kiểm toán:

Phương thức kiểm toán chức năng, tức tổ chức cuộc kiểm toán một hay một số chức năng của một tổ chức.

Phương thức kiểm toán toàn diện của tổ chức, tức tổ chức cuộc kiểm toán một cách toàn diện liên quan đến toàn bộ hoạt động của toàn bộ cơ cấu của một tổ chức.

Phương thức kiểm toán các nhiệm vụ chuyên biệt, tức tổ chức cuộc kiểm toán về một nhiệm vụ chuyên biệt cụ thể của đơn vị : dự án, chương trình…

1.1.4. Tiêu chuẩn đánh giá trong KTHĐ

Đề tài đã xác định những định hướng trong việc xác định tiêu chuẩn trong KTHĐ, bao gồm:

Những yêu cầu tiêu chuẩn về tính khách quan, tính hoàn chỉnh, tính hữu ích và tin cậy, tính cụ thể và định lượng, tính có thể so sánh và được thừa nhận.

Các hình thức của tiêu chuẩn: Tiêu chuẩn khái quát và tiêu chuẩn cụ thể.

Cơ sở xây dựng các tiêu chuẩn: Tài liệu thực hiện kỳ trước của đơn vị; các hoạt động tương tự ở đơn vị khác; các định mức kinh tế kỹ thuật; kế hoạch trong kỳ của đơn vị, trao đổi thảo luận; ý kiến chuyên gia…

Những nội dung chủ yếu của tiêu chuẩn: Tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế; tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả và tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu lực.

1.2. Khái niệm, đặc điểm và tổ chức hoạt động của đơn vị SNCT

1.2.1. Khái niệm về đơn vị SN và đơn vị SNCT

Đề tài đã xuất phát từ việc phân tích về việc sản xuất HHDVCC để đưa ra khái niệm:

Đơn vị sự nghiệp là các tổ chức được thành lập nhằm cung cấp HHDVCC cho xã hội với mục đích phục vụ cộng đồng và xã hội, phi lợi nhuận.

Đơn vị sự nghiệp có thu là loại đơn vị sự nghiệp mà hàng hoá dịch vụ mà nó cung cấp cho người tiêu dùng, người tiêu dùng phải trả một phần hoặc toàn bộ chi phí sản xuất.

1.2.2. Phân loại đơn vị SNCT

Đề tài đã đề cập đến 4 cách phân loại chủ yếu:

- Theo chủ thể thành lập: Đơn vị SN công lập và đơn vị SN ngoài công lập;

- Theo cấp quản lý: Đơn vị SNCT Trung ương và đơn vị SNCT địa phương;

- Theo mức độ để trang trải chi phí: Đơn vị SNCT đảm bảo toàn bộ chi phí và đơn vị SNCT đảm bảo một phần chi phí.

1.2.3. Đặc điểm tổ chức hoạt động và thu chi tài chính của đơn vị SNCT

Đặc điểm về tổ chức của các đơn vị SNCT công lập là thường được thành lập và trực thuộc một cơ quan hành chính, một tổ chức chính trị xã hội hoặc một tổ chức SN công khác.

Thu, chi và cơ chế tài chính của đơn vị SNCT có đặc điểm:

- Nguồn thu gồm NSNN cấp và các khoản thu sự nghiệp và các khoản thu khác của đơn vị theo quy định của Pháp luật;

- Các khoản chi gồm chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển và các khoản chi khác theo quy định của Pháp luật;

- Cơ chế tài chính xác lập và đảm bảo quyền sở hữu của đơn vị về toàn bộ nguồn lực tài chính của đơn vị và quyền tự chủ trong sử dụng các nguồn lực đó.

1.3. KTHĐ đối với đơn vị SNCT và những nhân tố tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

1.3.1. Khái niệm KTHĐ đối với đơn vị SNCT

KTHĐ đối với đơn vị SNCT (công lập) là một loại hoạt động kiểm toán bắt buộc của KTNN được tiến hành nhằm đánh giá tính kinh tế, tính hiệu

quả, tính hiệu lực trong quá trình quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế tại đơn vị SNCT, trên cơ sở chức năng, nhiệm vụ do Nhà nước và Pháp luật quy định.

1.3.2. Ý nghĩa của KTHĐ đối với đơn vị SNCT

KTHĐ đối với đơn vị SNCT mang lại lợi ích cho Nhà nước và xã hội: Góp phần sử dụng hiệu quả các nguồn lực Nhà nước, đồng thời khai thác các nguồn lực xã hội cho phát triển kinh tế - xã hội; góp phần hoàn thành cơ chế quản lý đối với đơn vị SNCT; củng cố lòng tin của nhân dân vào Nhà nước.

KTHĐ đối với đơn vị SNCT mang lại lợi ích cho đơn vị được kiểm toán: Giúp đơn vị thực hiện đúng mục tiêu hoạt động; tổ chức thực hiện đúng đắn quy trình hoạt động; tạo ra và hoàn thiện hệ thống KSNB, nâng cao hiệu quả quản lý; phân tích và đưa ra các biện pháp khắc phục những yếu kém trong quản lý.

1.3.3. Những nhân tố chủ yếu tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Đề tài đã xác định có 3 nhóm nhân tố chủ yếu tác động là:

Những nhân tố về môi trường hoạt động của đơn vị SNCT: Cơ chế quản lý của Nhà nước đối với đơn vị SNCT; đặc điểm về tổ chức hệ thống các đơn vị SNCT và hệ thống các tiêu chuẩn, định mức kinh tế - kỹ thuật trong lĩnh vực sự nghiệp.

Nhóm nhân tố về đặc điểm hoạt động của đơn vị SNCT: Sự đa dạng về lĩnh vực và sản phẩm của hoạt động, sự đa cấp độ về nguồn tài trợ của NSNN và hệ thống KSNB của các đơn vị SNCT.

Nhóm nhân tố thuộc về tổ chức và hoạt động của KTNN: Mô hình tổ chức cuộc kiểm toán hiện nay của KTNN (quy mô lớn); các quy định về

phương pháp chuyên môn trong KTHĐ đang bước đầu được nghiên cứu và cơ cấu lực lượng KTV.

Việc phân tích các nhân tố trên cho thấy việc xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ đối với đơn vị SNCT là rất phức tạp, phải xem xét một cách toàn diện các nhân tố tác động đến nó mới có thể thực hiện tốt được các mục tiêu đề ra.

CHƯƠNG II

KINH NGHIỆM CỦA KTNN CÁC NƯỚC VỀ KTHĐ ĐỐI VỚI CÁC TỔ CHỨC CÔNG; THỰC TRẠNG QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KIỂM TOÁN BCTC ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CỦA KTNN VIỆT NAM

2.1. Kinh nghiệm của KTNN các nước trong thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các tổ chức công

2.1.1. Quy trình KTHĐ của KTNN các nước

Trên cơ sở nghiên cứu những quy định về quy trình KTNN một số nước: CHLB Đức, Thái lan, Ấn độ, Mỹ, Pháp… , đề tài đã phân tích những nét chung trong quy trình tổng quát và những nội dung của các giai đoạn trong quy trình KTHĐ. Từ đó, rút ra những kinh nghiệm sau trong tổ chức thực hiện quy trình KTHĐ:

- Quy trình tổng thể gồm 4 bước có tính phổ biến chung;

- Việc lựa chọn đơn vị được kiểm toán và xác định tiêu chuẩn KTHĐ là những nội dung cơ bản, đặc thù trong công tác chuẩn bị cho cuộc KTHĐ;

- Giai đoạn thực hiện kiểm toán: Nội dung các bước tiến hành cụ thể có sự khác nhau phụ thuộc vào mô hình tổ chức cuộc kiểm toán. Song, nội dung khảo sát hệ thống KSNB trở thành nội dung trọng tâm của cuộc KTHĐ. Các bước tiếp theo được tiến hành theo logic: thu thập thông tin- đánh giá thực trạng- phân tích nguyên nhân- đánh giá những ảnh hưởng - đưa ra kiến nghị- tổng hợp các phát hiện kiểm toán.

- Giai đoạn báo cáo kiểm toán và kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán về cơ bản có trình tự giống cuộc kiểm toán BCTC.

2.1.2. Phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ của các nước

Đề tài đã phân tích trên các mặt: Hình thức cuộc KTHĐ và phương pháp tổ chức cuộc kiểm toán; từ đó rút ra những kết luận sau:

- Hình thức tổ chức cuộc kiểm toán rất đa dạng, phong phú mà yếu tố quan trọng chi phối việc lựa chọn là mục tiêu của cuộc kiểm toán.

- Việc tổ chức lực lượng KTV và quản lý cuộc kiểm toán cần chú trọng đến cơ cấu chuyên môn của KTV; đồng thời chú trọng đến vai trò cùng người quản lý (trưởng đoàn, tổ trưởng) và vị trí độc lập về chuyên môn cuả KTV.

2.2. Thực trạng phát triển các đơn vị SNC và cơ chế quản lý tài chính đối với đơn vị SNCT

2.2.1. Sự hình thành và phát triển của các đơn vị SNCT

Đề tài đã sử dụng các số liệu phản ánh sự phát triển của các đơn vị SNC từ năm 1995 đến nay. Đến năm 2002, số đơn vị SNC lớn gấp hai lần số đơn vị HCNN và với số lao động lớn gấp 1.76 lần so với năm 1995. Trong những năm gần đây, số chi NSNN cho các đơn vị SNC chiếm gần 30% NSNN. Các đơn vị SNC đang đứng trước nhiều khó khăn, hạn chế về nguồn lực và yếu kém về chất lượng hoạt động. Đứng trước thực trạng đó, từ năm 1994 đến nay, Nhà nước đã ban hành và chỉ đạo thực hiện đổi mới cơ chế quản lý các đơn vị SNC, hình thành hệ thống các đơn vị SNCT.

Đến năm 2003, trong cơ cấu đơn vị SNC có 4% số đơn vị tự trang trải kinh phí; số trang trải một phần kinh phí chiếm khoảng 30%; số còn lại (66%) tổng số đơn vị SNC. Thực tế đó phản ánh tính " bao cấp" của các đơn vị SNC còn nặng nề, đòi hỏi Nhà nước cần tiếp tục đổi mới cơ chế quản lý đối với khu vực SNC.

2.2.2. Cơ chế quản lý tài chính hiện hành đối với đơn vị SNCT

Đề tài đã tập trung nghiên cứu 2 vấn đề:

Nội dung cơ bản về cơ chế tự chủ tài chính đối với đơn vị SNCT đã được đề tài nghiên cứu gồm các quy định về thu phí; mở tài khoản giao dịch tại kho bạc và ngân hàng; cung cấp các hàng hoá, dịch vụ và tự chủ trong quản lý và sử dụng nguồn lực tài chính.

Những kết quả và hạn chế trong thực hiện cơ chế tự chủ tài chính đối với đơn vị SNCT:

- Những kết quả chủ yếu: đã phân biệt rõ cơ chế quản lý tài chính đơn vị SNCT với các cơ quan HCNN; tăng cường được tính chủ động, linh hoạt trong quản lý và sử dụng các nguồn lực, thực hiện tiết kiệm và tăng thu nhập cho người lao động.

- Những hạn chế chủ yếu: cơ chế bao cấp vẫn ảnh hưởng nặng đến tư tưởng và phương pháp quản lý; cơ chế tự chủ tài chính chưa có tác dụng tích cực đối với các đơn vị còn chưa có thu; chính sách phân bổ vốn vẫn còn nặng nề về tính bình quân; các vùng khó khăn vẫn chưa có giải pháp khắc phục…

2.3. Thực trạng thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán NSNN đối với đơn vị SNC

2.3.1. Nội dung của quy trình kiểm toán hiện nay đối với đơn vị sự nghiệp

Hiện nay, KTNN mới ban hành quy trình kiểm toán NSNN, do vậy, đây chính là cơ sở của việc hình thành quy trình kiểm toán đối với đơn vị SN. Nội dung của phần này đề tài đã hệ thống hoá 2 quy trình kiểm toán đang thực hiện trong thực tiễn là:

Quy trình kiểm toán NSNN với tính chất là quy trình cơ sở và Quy trình kiểm toán áp dụng đối với đơn vị sự nghiệp.

Trong cả hai quy trình trên, đề tài đã trình bày khái quát về trình tự và những nội dung chính của 4 giai đoạn trong kiểm toán NSNN hiện hành; trong đó, việc tổ chức thực hiện kiểm toán đối với các đơn vị sự nghiệp theo mô hình cuộc kiểm toán hiện nay cũng được tiến hành nghiên cứu ở hai cấp độ: kiểm toán tổng hợp (tại đơn vị chủ quản cấp 1) và kiểm toán chi tiết trực tiếp tại đơn vị sự nghiệp (đơn vị cấp 2, cấp 3).

2.3.2. Tổ chức thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán đối với đơn vị sự nghiệp

Phần này đề tài đã trình bày 3 nội dung:

Tình hình chung và kết quả kiểm toán đối với đơn vị sự nghiệp.

Có thể khái quát số đơn vị mà KTNN đã tiến hành kiểm toán trong 10 năm qua, khoảng 4600 lượt, trong đó 851 lượt là các đơn vị sự nghiệp giáo dục đào tạo và y tế. Qua kết quả kiểm toán đã góp phần ngăn chặn những sai phạm trong quản lý tài chính, kế toán; từng bước góp phần củng cố pháp luật về tài chính, kế toán và nâng cao trách nhiệm quản lý tài chính của các đơn vị.

Tổ chức thực hiện quy trình kiểm toán đối với các đơn vị sự nghiệp có đặc điểm chủ yếu là:

- Việc chuẩn bị kiểm toán có thời gian ngắn (từ 8 -10 ngày), công tác khảo sát kiểm toán chủ yếu ở đơn vị cấp 1 với số KTV ít (4-6 KTV);
- Thực hiện kiểm toán ở hai cấp: kiểm toán tổng hợp ở các đơn vị cấp 1 và kiểm toán chi tiết ở các đơn vị sự nghiệp cấp 2 và cấp 3;
- Lập báo cáo kiểm toán chung cho cả cuộc kiểm toán;
- Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán thường ít được thực hiện, không kịp thời và không đúng quy trình.

Phương thức tổ chức kiểm toán về cơ bản là đơn nhất theo hình thức tổ chức các cuộc kiểm toán có quy mô lớn (đơn vị cấp 1); mặt khác, do mới chỉ kiểm toán BCTC, việc bố trí KTV và quản lý cuộc kiểm toán tương đối đồng nhất, đơn giản, vị trí độc lập của KTV rất hạn chế.

2.4. Những kinh nghiệm về thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán đối với đơn vị sự nghiệp

Trên cơ sở thực trạng về thực hiện quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán, đề tài đã đi đến các bài học kinh nghiệm về:

2.4.1. Quy trình kiểm toán

- Chú trọng đến việc coi đơn vị cơ sở làm đối tượng xây dựng quy trình kiểm toán;
- Cần tuân thủ đầy đủ cả 4 giai đoạn của quy trình kiểm toán đối với đơn vị SNCT;

- Việc xác định đối tượng KTHĐ phức tạp hơn đối tượng kiểm toán BCTC nên cần xác định cụ thể làm cơ sở xác định nội dung và phương pháp kiểm toán;

- Kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán trong KTHĐ là một quá trình theo dõi liên tục, trong đó cần chú trọng đến sự trao đổi, thảo luận đối với đơn vị được kiểm toán.

2.4.2. Phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán

- Hình thức cuộc kiểm toán đối với KTHĐ cần đa dạng hơn, phù hợp với mục tiêu kiểm toán và sự phong phú về nội dung kiểm toán;

- Phương pháp tổ chức thực hiện kiểm toán trong KTHĐ, một mặt cần chú trọng đến cơ cấu chuyên môn của KTV trong tổ kiểm toán và năng lực tổ chức, tổng hợp của tổ trưởng, trưởng đoàn; mặt khác, cần chú trọng đến việc tổ chức, khai thác thông tin từ nhiều nguồn làm cơ sở cho hình thành các tiêu chuẩn KTHĐ và để đánh giá hoạt động của đơn vị.

CHƯƠNG III

NHỮNG NỘI DUNG CHỦ YẾU CỦA QUY TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TỔ CHỨC THỰC HIỆN KTHĐ ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SNCT

3.1. Phương hướng của KTNN trong tổ chức thực hiện KTHĐ và những nhiệm vụ chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT

3.1.1. Phương hướng của KTNN trong tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Căn cứ vào Chương trình cải cách HCNN giai đoạn 2001-2010 của Chính phủ, có thể xác định những phương hướng chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

Mục tiêu triển khai KTHĐ đến năm 2010 là phục vụ cho chương trình cải cách HCNN của Chính phủ, do vậy, KTNN cần chuẩn bị cho tiến hành KTHĐ từ năm 2005;

Phương châm chỉ đạo thực hiện là cần chuẩn bị đồng bộ các điều kiện đó để tiến hành KTHĐ trên cơ sở xây dựng một lộ trình hợp lý để vừa có cơ sở triển khai từ năm 2005, vừa tổng kết lý luận và kinh nghiệm thực tiễn để hoàn thiện phương pháp KTHĐ; cần tiến hành KTHĐ trên cơ sở hoàn thiện và phát triển hoạt động kiểm toán BCTC hiện nay.

Phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán thực hiện theo hướng vừa đa dạng, năng động, phù hợp với mục tiêu từng cuộc kiểm toán, vừa thống nhất, kết hợp với các loại hình kiểm toán trong mỗi cuộc kiểm toán.

3.1.2. Phương hướng phát triển các đơn vị SNCT và nhiệm vụ KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Phương hướng phát triển các đơn vị SNCT là một cơ sở cho định hướng về quy mô, phạm vi KTHĐ đối với các đơn vị SNCT. Theo chỉ thị số 18/2003/CP ngày 01/09/2003 của Thủ tướng Chính phủ về đẩy mạnh công tác

thực hiện quyền tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp và đối với đơn vị SNCT thì đến năm 2005, toàn bộ số đơn vị sự nghiệp chuyển sang thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, đồng thời, số đơn vị SNCT (trang trải một phần hoặc toàn bộ kinh phí hoạt động) sẽ ngày càng tăng.

Nhiệm vụ chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT của KTNN trong giai đoạn 2005-2010 được xác định như sau:

- Thực hiện đối với tất cả các lĩnh vực hoạt động của các đơn vị SNCT;

- Tập trung thực hiện kiểm toán đối với các mô hình đơn vị SNCT của Chính phủ, triển khai thí điểm để Chính phủ đánh giá hiệu quả của các mô hình.

3.2. Những nội dung chủ yếu của quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Do tính đa dạng của các mô hình tổ chức đơn vị SNCT và mô hình tổ chức cuộc kiểm toán nên đề tài giới hạn nghiên cứu quy trình KTHĐ trong mô hình: đơn vị SNCT cơ sở; cuộc KTHĐ thuần tuý và hình thức tổ chức "kiểm toán sau".

3.2.1. Khái quát quy trình KTHĐ đối với đơn vị SNCT

Trên cơ sở quy trình KTNN , đề tài đã xác định các bước tiến hành và những nội dung chính của 4 giai đoạn kiểm toán như sau.

Giai đoạn 1: Chuẩn bị kiểm toán, gồm 5 bước công việc chủ yếu: Dự kiến bước đầu về đơn vị được khảo sát kiểm toán; Khảo sát đơn vị; Quyết định lựa chọn đơn vị được kiểm toán; Lập kế hoạch kiểm toán; Tổ chức hội nghị khai mạc kiểm toán;

Giai đoạn 2: Thực hiện kiểm toán, gồm 3 bước công việc chủ yếu sau: Đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB; Thực hiện kiểm toán theo kế hoạch đối với những nội dung kiểm toán; Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán.

Giai đoạn 3: Lập báo cáo kiểm toán, gồm 3 bước công việc chủ yếu: Chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán; Soạn thảo báo cáo kiểm toán; Xét duyệt, công bố, phát hành báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán.

Giai đoạn 4: Theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán, gồm 3 bước công việc chủ yếu: Kiểm tra báo cáo của đơn vị và trao đổi thảo luận với đơn vị; Kiểm tra thực tế tại đơn vị; Lập báo cáo kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán;

3.2.2. Trình tự và những nội dung chủ yếu trong thực hiện giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

Dự kiến bước đầu về đơn vị được khảo sát kiểm toán: Bao gồm xác định các mục tiêu khảo sát; lập danh sách và các thông tin có liên quan về đơn vị được khảo sát; lập kế hoạch khảo sát.

Khảo sát đơn vị gồm: Thu thập các thông tin về đặc điểm tổ chức hoạt động của đơn vị, thông tin tổng quát về tình hình hoạt động của đơn vị trong năm kiểm toán (kế hoạch và báo cáo kết quả công tác của đơn vị và từng bộ phận); thông tin về hệ thống KSNB trong đó chú trọng đến thông tin KSNB về hoạt động quản lý; thông tin về tiêu chuẩn, định mức… làm cơ sở xây dựng tiêu chuẩn KTHĐ; lập báo cáo khảo sát và đánh giá hệ thống KSNB của đơn vị.

Quyết định lựa chọn đơn vị được kiểm toán gồm xác định những cơ sở cho việc lựa chọn và lập danh sách đơn vị SNCT được lựa chọn; trong đó cần xác định các nội dung: tên đơn vị, những trọng tâm kiểm toán đối với từng đơn vị, những cơ sở xác định tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị.

Lập kế hoạch kiểm toán gồm xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán; xác định nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán; xây dựng chương trình kiểm toán. Trong đó, 2 nội dung chính, chi phối các công việc khác của lập kế hoạch kiểm toán là xác định mục tiêu kiểm toán (gồm mục tiêu chung và

các mục tiêu bộ phận) và xác định các cơ sở dẫn liệu tương ứng với từng mục tiêu kiểm toán.

Xác định các tiêu chuẩn KTHĐ đối với đơn vị được kiểm toán: tập hợp các thông tin làm cơ sở cho xác định tiêu chuẩn; thực hiện các phương pháp chuyên môn trong xác định tiêu chuẩn, trong đó, ngoài các phương pháp kỹ thuật chuyên môn của KTV, cần chú trọng việc tham khảo ý kiến chuyên gia và trao đổi thảo luận với đơn vị được kiểm toán để đảm bảo tính hợp lý của tiêu chuẩn.

Trên cơ sở những nội dung chủ yếu của giai đoạn chuẩn bị KTHĐ đối với đơn vị SNCT, đề tài đã nghiên cứu vận dụng trong xác định mục tiêu và tiêu chuẩn đánh giá KTHĐ trong lập kế hoạch kiểm toán của một trường đại học công lập (2 nội dung trọng tâm của công tác lập kế hoạch kiểm toán). Đề tài đã nghiên cứu các vấn đề cụ thể:

- Xác định mục tiêu hoạt động của đơn vị và tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu lực:

+ Các mục tiêu kinh tế chủ yếu của trường đại học công lập là: 1, Tổng số thu sự nghiệp; 2, Số sinh viên, học viên bình quân năm; và 3, Thu nhập của viên chức.

+ Các tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu lực hoạt động của trường: 1, Mức tự đảm bảo chi phí hoạt động thường xuyên; 2, Số sinh viên, học viên bình quân; và 3, thu nhập năm của viên chức. Mức chuẩn để đánh giá các chỉ tiêu này là so với chỉ tiêu kế hoạch hoặc tình hình thực hiện năm trước của trường.

- Xác định các nguồn lực kinh tế thường xuyên trong hoạt động của nhà trường và tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế.

+ Các nguồn lực kinh tế chủ yếu gồm: 1, Nguồn nhân lực; 2, Nguồn lực tài chính; và 2, Tài sản – vật tư.

+ Các tiêu chuẩn đánh giá tính kinh tế trong việc cung cấp các nguồn lực gồm: 1, Số lượng viên chức bình quân; 2, Chỉ tiêu tỷ trọng thu sự nghiệp của đơn vị; và 3, Số lượng tài sản – vật tư. Mức chuẩn để đánh giá các chỉ tiêu này là so với chỉ tiêu kế hoạch hoặc tình hình thực hiện năm trước của trường.

- Xác định hiệu quả sử dụng các nguồn lực kinh tế của nhà trường và tiêu chuẩn đánh giá tính hiệu quả:

+ Các chỉ tiêu đánh giá tính hiệu quả trong sử dụng các nguồn lực gồm: 1, Hệ số hiệu quả sử dụng nguồn nhân lực (trọng tâm là giáo viên); 2, hệ số hiệu lực sử dụng nguồn lực tài chính; và 3, hệ số hiệu quả sử dụng tài sản – vật tư.

+ Mức chuẩn để đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn lực là so với chỉ tiêu số thực tế thực hiện tính theo định mức hoặc tình hình thực hiện năm trước.

3.2.3. Trình tự và những nội dung chủ yếu của giai đoạn thực hiện kiểm toán

Đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB thực hiện với cả 3 nội dung: KSNB về sự tuân thủ pháp luật, về thông tin và về quản lý, trong đó, đánh giá hiệu lực về quản lý là trọng tâm.

- Đánh giá hiệu lực KSNB về sự tuân thủ chỉ tập trung vào những nội dung mà luật pháp và những quy định có tính chất quan trọng đối với mục tiêu kiểm toán, trong đó đối với đơn vị SNCT cần chú ý đến những quy định về mục đích, phạm vi, nhiệm vụ hoạt động của đơn vị; các quy trình, thủ tục về hợp đồng mua sắm, về bảo vệ, sử dụng các nguồn lực; về cung cấp các hàng hoá, dịch vụ; về quản lý tài chính.

- Đánh giá hiệu lực KSNB về thông tin nhằm đảm bảo được giá trị và độ tin cậy của các thông tin, do vậy, chỉ tập trung vào những vấn đề có tính

quan trọng đối với mục tiêu kiểm toán. Các quy trình thủ tục trong hạch toán kế toán, thống kê về lao động, vật tư, kết quả hoạt động.

Các phương pháp thực hiện đánh giá thông qua chọn mẫu, thực hiện các phép thử xuyên suốt và phép thử trên chứng từ. Khi phát hiện những sai phạm, KTV phải đánh giá sự ảnh hưởng của nó đến kết quả kiểm toán hoặc có các biện pháp điều chỉnh chương trình kiểm toán hợp lý.

- Đánh giá hiệu lực KSNB về quản lý được thực hiện một cách toàn diện trong cả quá trình quản lý: lập kế hoạch; tổ chức chỉ đạo, kiểm tra và hệ thống đánh giá; báo cáo kết quả hoạt động. Trong đó, cần chú trọng cả quy trình tổ chức thực hiện nhiệm vụ chính của đơn vị và các quy trình thực hiện nhiệm vụ của các bộ phận (tài chính, lao động, tài sản, vật tư…).

Các phương pháp thực hiện đánh giá cũng tương tự như đối với đánh giá hệ thống KSNB về sự tuân thủ và thông tin; song, thường quy mô mẫu chọn lớn hơn và chú trọng đến các thí nghiệm trên chứng từ (chi tiết).

Trên cơ sở đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB, KTV xác định lại rủi ro kiểm soát và rủi ro kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán theo kế hoạch với từng nội dung kiểm toán

Để thực hiện các mục tiêu kiểm toán, KTV cần thực hiện các công việc sau:

- Tiến hành thu thập BCKT, trong đó, KTV cần lập kế hoạch thu thập BCKT gồm các BCKT về kết quả và chi phí hoạt động chung của đơn vị, kết quả và chi phí thực hiện các chức năng của đơn vị; phân tích BCKT gồm: phân tích độ tin cậy của các thông tin, phân loại thông tin; tổng hợp, tóm tắt các thông tin; so sánh các thông tin tổng hợp được với tiêu chuẩn KTHĐ, phân tích các yếu tố ảnh hưởng giữa thực tế và tiêu chuẩn KTHĐ.

- Tóm tắt những vấn đề phát hiện, xác định nguyên nhân. Trên cơ sở những phát hiện, xác định các yếu tố ảnh hưởng, KTV cần tiếp tục thẩm tra, làm rõ những nguyên nhân và đề xuất các biện pháp khắc phục tương ứng với từng vấn đề phát hiện trong kiểm toán.

Tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán là công việc cuối cùng của giai đoạn thực hiện kiểm toán và cũng là công việc rất phức tạp. Các công việc chủ yếu mà KTV cần tiến hành bao gồm:

- Đánh giá sự tác động lẫn nhau giữa các mục tiêu hoạt động của đơn vị do có sai lệch so với các tiêu chuẩn KTHĐ, bao gồm sự tác động lẫn nhau giữa việc thực hiện các mục tiêu bộ phận và sự tác động của việc thực hiện các mục tiêu bộ phận đến mục tiêu chung;

- Tập hợp các vấn đề phát hiện kiểm toán được sắp xếp theo hệ thống các mục tiêu kiểm toán, gồm: mô tả hiện trạng, so sánh với các tiêu chuẩn KTHĐ, xác định hậu quả tác động của các phát hiện, tổng hợp các nguyên nhân và tổng hợp các kiến nghị kiểm toán.

Trên cơ sở những nội dung chủ yếu của giai đoạn thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT đề tài đã nghiên cứu vận dụng trong thực hiện đánh giá thực trạng phân tích nguyên nhân tổng hợp phát hiện kiểm toán (hai nội dung trọng tâm của công tác thực hiện KTHĐ) trong giai đoạn thực hiện KTHĐ tại một trường đại học công lập. Đề tài đã nghiên cứu các vấn đề cụ thể:

- Đánh giá thực trạng, phân tích nguyên nhân đối với từng nội dung kiểm toán:

+ Đánh giá tính kinh tế các nguồn lực, bao gồm: 1, Số tiết kiệm nguồn nhân lực; 2, Số tiết kiệm nguồn lực tài chính; và 3, Số tiết kiệm tài sản – vật tư; và các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch giữa từng nguồn lực thực tế cung cấp so với tiêu chuẩn.

+ Đánh giá hiệu lực trong thực hiện các mục tiêu: 1, Thu sự nghiệp; 2, Số sinh viên, học viên bình quân; 3, Thu nhập của viên chức; và các nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch việc thực hiện từng mục tiêu thực tế so với tiêu chuẩn.

- Tổng hợp các phát hiện kiểm toán:

+ Tổng hợp phát hiện kiểm toán về tính tiết kiệm trong cung cấp các nguồn lực được xác định bằng thước đo chung bằng tiền của cả 3 nguồn lực chủ yếu; đồng thời tổng hợp các nguyên nhân, sự tác động của từng nguyên nhân đến mức độ tiết kiệm.

+ Tổng hợp phát hiện kiểm toán về tính hiệu quả trong sử dụng các nguồn lực được xác định đồng nhất thành chỉ tiêu sự tiết kiệm trong sử dụng các nguồn lực; đồng thời tổng hợp các nguyên nhân, sự tác động của từng nguyên nhân đến mức độ hiệu quả.

+ Tổng hợp các tác động của tính tiết kiệm, tính hiệu quả đến tính hiệu lực, thông qua phân tích sự tác động tiết kiệm và hiệu quả đến từng mục tiêu hoạt động (thu sự nghiệp; số sinh viên, học viên bình quân; thu nhập của viên chức)

3.2.4. Trình tự và những nội dung chủ yếu trong thực hiện giai đoạn lập Báo cáo kiểm toán

Trình tự thực hiện lập báo cáo kiểm toán về cơ bản gồm 3 bước: lập báo cáo sơ bộ, thảo luận với đơn vị được kiểm toán và hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán. Do tính chất riêng có của cuộc KTHĐ nên việc thảo luận với đơn vị là một công việc rất quan trọng. Trên cơ sở thảo luận với đơn vị, KTV sẽ tiến hành thu thập thêm thông tin bổ sung để củng cố những phát hiện và kết luận kiểm toán; làm rõ thêm những nguyên nhân; xác định cụ thể hơn các kiến nghị kiểm toán và dự báo đầy đủ hơn những ảnh hưởng khi các đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán.

3.2.5. Trình tự và những nội dung chủ yếu trong thực hiện giai đoạn theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiểm toán

Trong KTHĐ, ngoài việc trao đổi, thảo luận thường xuyên đối với đơn vị thì việc đánh giá sự tác động của các biện pháp khắc phục là một trong những nhiệm vụ đặc thù của giai đoạn này. Trong điều kiện hạn chế về thời gian và thông tin, KTV chỉ tập trung vào đánh giá hai nội dung chủ yếu là: các biện pháp khắc phục những hạn chế, yếu kém nghiêm trọng trong quản lý và những biện pháp tác động ở phạm vi rộng đến các hoạt động quản lý của đơn vị, trong đó vấn đề trọng tâm là phải lượng hoá được những tác động đó.

3.3. Phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT

3.3.1. Cơ sở lựa chọn phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ

Đề tài đã xác định những cơ sở chủ yếu trong lựa chọn phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ gồm các yếu tố: mục tiêu của cuộc kiểm toán, phạm vi cuộc kiểm toán, trình độ chuyên môn của kiểm toán viên. Ba nhóm yếu tố đó đều có tác động lẫn nhau và tác động đến phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ, trong đó mục tiêu của cuộc kiểm toán giữ vị trí quyết định.

3.3.2. Các phương thức chủ yếu trong tổ chức thực hiện KTHĐ

Xuất phát từ thực trạng tổ chức kiểm toán của KTNN, đặc điểm, trình độ chuyên môn hoá của KTVNN và yêu cầu trong KTHD đối với đơn vị SNCT trong thời kỳ tới, đề tài đã đưa ra 3 mô hình phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các đơn vị SNCT gồm:

Thực hiện cuộc kiểm toán độc lập đối với đơn vị SNCT cơ sở, thực chất là mô hình cuộc KTHĐ cơ bản áp dụng với từng đơn vị SNCT trực tiếp quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế và tự chủ về tài chính và tổ chức nhân sự;

Tổ chức cuộc kiểm toán hỗn hợp có phạm vi rộng, thực chất là tổ chức các cuộc kiểm toán có quy mô lớn như hiện nay của KTNN mà trong cuộc kiểm toán đó có những đơn vị SNCT;

Tổ chức cuộc kiểm toán liên hoàn đối với các đơn vị SNCT cùng lĩnh vực, phạm vi hoạt động, thực chất là tổ chức cuộc kiểm toán gồm nhiều cuộc kiểm toán bộ phận đối với các đơn vị SNCT cùng lĩnh vực, chức năng hoạt động.

Trong mỗi mô hình trên, đề tài đã xác định những đặc điểm chủ yếu về: cơ sở xác định phạm vi cuộc kiểm toán, mục tiêu của cuộc kiểm toán, cơ cấu chuyên môn của kiểm toán viên, cơ sở tổ chức quy trình kiểm toán và quy mô cuộc kiểm toán; đồng thời đề tài cũng đã trình bày những ưu điểm, hạn chế và điều kiện vận dụng mỗi mô hình trong thực tế, trong đó nhấn mạnh đến ưu điểm của mô hình " thực hiện cuộc kiểm toán độc lập đối với đơn vị SNCT cơ sở" và tính ưu việt, khả thi của mô hình "tổ chức cuộc kiểm toán liên hoàn đối với các đơn vị SNCT cùng lĩnh vực, phạm vi hoạt động".

3.4. Những giải pháp thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT hiện nay

Để tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các đơn vị SNCT hiện nay, đề tài đã đề xuất 5 nhóm giải pháp và các kiến nghị.

3.4.1. Hoàn thiện pháp luật về KTNN và các quy định nghiệp vụ của KTNN, bao gồm:

Các quy định trong luật KTNN, cần xác định rõ: khách thể KTNN là các tổ chức sự nghiệp công lập; xác định tổng quát quy trình KTNN trong luật và giá trị pháp lý của báo cáo kiểm toán;

Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán, trong đó có các chuẩn mực về KTHĐ và các văn bản hướng dẫn chi tiết;

Hoàn thiện hệ thống quy trình kiểm toán, bao gồm quy trình chung và các quy trình cụ thể phù hợp với các loại hình đơn vị được kiểm toán trong đó có các đơn vị SNCT; quy trình cần bao quát cả loại hình KTHĐ.

3.4.2. Phát triển KTHĐ đối với đơn vị SNCT trên cơ sở hoàn thiện các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ và tổ chức hoạt động kiểm toán BCTC

Phát triển KTHĐ đối với đơn vị SNCT trên cơ sở hoàn thiện kiểm toán BCTC là phù hợp với tính quy luật trong sự phát triển kiểm toán; đồng thời là đều kiệm đảm bảo cơ sở cho độ tin cậy của thông tin, đặc biệt là thông tin tài chính – kế toán của đơn vị để thực hiện KTHĐ, các biện pháp chủ yếu gồm:

- Hoàn thiện các phương pháp nghiệp vụ kỹ thuật cơ bản: Chọn mẫu, đánh giá tính trọng yếu, rủi ro kiểm toán... để hoàn thiện phương pháp kiểm toán BCTC.

- Hoàn chỉnh chức năng xác nhận số liệu trên BCTC của đơn vị SNCT.

- Từng bước tiến hành KTHĐ đối với đơn vị SNCT theo trình tự từng bước: Từ kiểm toán BCTC mở rộng thành KTHĐ tài chính; từ KTHĐ tài chính phát triển thành KTHĐ; phát triển các loại hình kiểm toán hỗn hợp từ kiểm toán BCTC và KTHĐ.

3.4.3. Đổi mới sự phân công chuyên môn hoá trong tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán đối với đơn vị SNCT

Sự đổi mới này cần được thực hiện theo hướng: trong quản lý cần phân công chuyên môn hoá quản lý đến cấp phòng và nhóm (trong phòng) theo từng nhóm các đơn vị được kiểm toán cùng lĩnh vực hoạt động; trong tổ chức thực hiện kiểm toán cần hướng đến chia các cuộc kiểm toán lớn hiện nay thành các cuộc kiểm toán trung gian theo mô hình "cuộc kiểm toán liên hoàn…" và lấy đơn vị SNCT cơ sở làm đối tượng trực tiếp tổ chức quy trình kiểm toán.

3.4.4. Điều chỉnh cơ cấu chuyên môn KTV trong kiểm toán đơn vị SNCT và phát triển ứng dụng CNTT trong kiểm toán

Thực chất đây là giải pháp thực hiện sự phát triển trình độ lực lượng KTV theo hướng: chuyên môn hoá lực lượng KTV phù hợp với yêu cầu của KTHĐ; đồng thời nâng cao năng lực của kiểm toán viên thông qua ứng dụng CNTT vào hoạt động kiểm toán, đặc biệt là thông qua hình thành các chương trình phần mềm hỗ trợ KTHĐ.

3.4.5. Các kiến nghị

Các kiến nghị tập trung vào hai vấn đề chủ yếu sau:

Hoàn thiện cơ chế quản lý (cơ chế tự chủ tài chính, tự chủ tổ chức…) và hệ thống các tiêu chuẩn, định mức trong các đơn vị SNC.

Hình thành lộ trình triển khai thực hiện KTHĐ của KTNN; trong đó năm 2005 và năm 2006 cần ban hành các quy định tạm thời để triển khai KTHĐ trước hết đối với đơn vị SNCT; năm 2007 và năm 2008 mở rộng KTHĐ ra các lĩnh vực, đồng thời hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán phù hợp với yêu cầu trong KTHĐ của KTNN.

KẾT LUẬN

Trên cơ sở sử dụng nhiều phương pháp nghiên cứu và đặc biệt là dựa trên quy trình kiểm toán đã được hình thành và thực hiện trong kiểm toán BCTC, đề tài: " Xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT" đã hoàn thành những nhiệm vụ nghiên cứu sau:

1. Hệ thống hoá những vấn đề lý luận cơ bản về quy trình và phương thức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Đề tài đã xác định những vấn đề lý luận cơ bản về KTHĐ, phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ và những đặc điểm trong tổ chức và hoạt động của đơn vị SNCT làm cơ sở lý luận cơ bản cho việc nghiên cứu, vận dụng nó trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Mặt khác, việc phân tích, giải trình về những lợi ích của việc KTHĐ và những nhân tố tác động đến quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT đã khẳng định ý nghĩa lý luận và định hướng trong nghiên cứu, vận dụng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các đơn vị SNCT.

2. Tổng hợp, phân tích một cách hệ thống về kinh nghiệm thực tiễn của KTNN các nước trong tổ chức thực hiện KTHĐ đối với các tổ chức công và thực trạng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện kiểm toán BCTC đối với đơn vị SN của KTNN Việt Nam. Đề tài đã khẳng định: dù được thể hiện dưới hình thức pháp lý có điểm khác nhau nhất định, song việc thực hiện một quy trình KTHĐ gồm 4 giai đoạn (chuẩn bị, thực hiện, lập báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán) là có tính phổ biến và hợp lý; mặt khác, kinh nghiệm của KTNN các nước cũng cho thấy sự hình thành quy trình KTHĐ dựa trên sự phát triển quy trình kiểm toán BCTC là hợp quy luật; phương thức tổ chức thực hiện cuộc KTHĐ thường đa dạng hơn cuộc kiểm toán BCTC, nó phụ thuộc chủ yếu vào mục tiêu, đối tượng của cuộc KTHĐ. Đề tài đã dựa trên những kinh nghiệm thực tiễn của việc thực hiện các cuộc kiểm toán BCTC của KTNN Việt nam để đưa đến những bài

học kinh nghiệm, đó là: thực tiễn tổ chức kiểm toán BCTC trong 10 năm qua là kinh nghiệm quý báu, là cơ sở cho hình thành quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT; các yếu tố: mục tiêu và đối tượng trong KTHĐ là cơ sở quan trọng nhất chi phối những nội dung cụ thể trong nghiên cứu, xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

3. Trên cơ sở xác định phương hướng trong tổ chức thực hiện KTHĐ và những nhiệm vụ chủ yếu trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT của KTNN, đề tài đã đề xuất việc xây dựng quy trình và phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT, bao gồm:

- Mô hình tổng thể của quy trình gồm 4 giai đoạn;

- Trình tự và những nội dung của từng giai đoạn trong KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Đây là nội dung trọng tâm của phần kiến nghị; tuy nhiên, do tính đa dạng trong hoạt động của đơn vị SNCT nên đề tài chỉ xác định trình tự và những nội dung chủ yếu, đặc thù của từng giai đoạn làm cơ sở cho việc vận dụng cụ thể vào từng loại hình đơn vị SNCT.

- Các phương thức tổ chức thực hiện KTHĐ và yêu cầu trong vận dụng khi thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT.

Ngoài ra, đề tài còn đề xuất 5 nhóm giải pháp và kiến nghị để tạo lập cơ sở cho việc tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT trong thời kỳ 2005-2010 của KTNN Việt Nam.

Với những kết quả nghiên cứu trên, đề tài đã hoàn thành được mục tiêu nghiên cứu cả về mặt lý luận và thực tiễn. Kết quả nghiên cứu đề tài sẽ tạo được cơ sở khoa học trực tiếp cho việc nghiên cứu, xây dựng quy trình KTHĐ của KTNN, làm cơ sở cho việc vận dụng trong tổ chức thực hiện KTHĐ đối với đơn vị SNCT. Kết quả nghiên cứu đề tài cũng góp phần bổ sung thêm những tài liệu cho nghiên cứu và đào tạo, bồi dưỡng KTV về KTHĐ, một lĩnh vực kiểm toán còn mới mẻ đối với KTNN Việt Nam.