

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

---

**BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU**

**HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH  
ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP  
THỰC HIỆN KHOẢN CHI**

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI  
TRINH NGỌC SƠN**

**HÀ NỘI - 2003**

# PHẦN MỞ ĐẦU

## 1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu

Việc quản lý, sử dụng có hiệu quả nguồn lực luôn là vấn đề đặt ra đối với mỗi quốc gia; điều đó đòi hỏi mỗi quốc gia phải sử dụng rất nhiều công cụ khác nhau trong kiểm tra, kiểm soát tài chính Nhà nước mà trọng tâm là ngân sách nhà nước (NSNN), trong đó Kiểm toán Nhà nước (KTNN) đóng vai trò quan trọng.

+ Những năm gần đây, chủ trương khoán chi hành chính, sự nghiệp được đặt ra như một giải pháp để nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí thuộc NSNN, đảm bảo cho việc sử dụng các nguồn lực tài chính Nhà nước hiệu quả, tiết kiệm hơn.

+ Điều đó đặt ra cho cơ quan KTNN phải thực hiện nhiệm vụ kiểm toán đối với các đơn vị thực hiện khoán chi để một mặt đảm bảo tính tuân thủ pháp luật trong chi tiêu ngân sách, mặt khác phản ánh tính hiện thực của việc khoán chi. Hàng năm, KTNN đều thực hiện kiểm toán chi ngân sách trong đó các đơn vị khoán chi chiếm tỷ trọng ngày càng lớn nhưng chưa có quy trình cụ thể. Vấn đề đặt ra là quy trình kiểm toán chi NSNN trong điều kiện khoán chi như thế nào? Quy trình kiểm toán NSNN ban hành trong điều kiện chưa áp dụng cơ chế khoán chi nên có nhiều điểm không phù hợp khi áp dụng vào kiểm toán đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi. Vì vậy, việc nghiên cứu một cách kỹ lưỡng cơ sở lý luận và thực hiện để hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi là một yêu cầu bức xúc hiện nay.

Vì lý do trên, đề tài: "***Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi***" là một yêu cầu đòi hỏi cấp thiết đối với cơ quan KTNN và kiểm toán viên. Đề tài đã được đưa vào danh mục đề tài khoa học cấp bộ của KTNN năm 2003.

## 2. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài

+ Làm rõ sự cần thiết phải hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi; cơ sở lý luận và thực tiễn để xây dựng quy trình kiểm toán chi ngân sách trong điều kiện khoán chi.

+ Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách trong điều kiện các đơn vị hành chính thực hiện khoán chi.

+ Đề xuất các điều kiện và giải pháp để thực hiện kiểm toán chi ngân sách trong điều kiện khoán chi.

### ***3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của đề tài***

- Đối tượng nghiên cứu của đề tài:

+ Cơ chế tài chính với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi,

+ Nội dung, trình tự, phương pháp kiểm toán chi áp dụng đối với đơn vị thực hiện khoán chi

- Phạm vi nghiên cứu

Đề tài chỉ giới hạn trong việc kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi. Vấn đề kiểm toán hoạt động chỉ giới hạn trong việc xem xét mục đích, cơ sở của việc khoán chi đối với đơn vị hành chính sự nghiệp.

### ***4. Phương pháp nghiên cứu***

Đề tài sử dụng kết hợp các phương pháp như: phương pháp logic; phương pháp phân tích tổng hợp trong quá trình nghiên cứu. Đề tài cũng sử dụng phổ biến phương pháp nghiên cứu, khảo sát kinh nghiệm thực tế để xây dựng quy trình cho phù hợp.

### ***5. Nội dung và kết cấu của đề tài***

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

Chương 1. Cơ sở lý luận về khoán chi hành chính sự nghiệp và quy trình kiểm toán chi ngân sách với đơn vị thực hiện khoán chi.

Chương 2. Thực trạng quy trình kiểm toán chi ngân sách hiện đang áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.

Chương 3. Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.

## CHƯƠNG I

### CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KHOẢN CHI HÀNH CHÍNH, SỰ NGHIỆP VÀ KIỂM TOÁN CHI NSNN ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ THỰC HIỆN KHOẢN CHI

#### 1.1. Đơn vị hành chính sự nghiệp và vấn đề khoản chi

##### *1.1.1. Khái niệm và phân loại các đơn vị hành chính sự nghiệp*

###### *1.1.1.1 Khái niệm và phân loại các cơ quan hành chính nhà nước*

Bộ máy Nhà nước là một chỉnh thể thống nhất, được tạo thành bởi các cơ quan Nhà nước. Theo Hiến pháp năm 1992 các cơ quan Nhà nước của nước ta bao gồm: Các cơ quan quyền lực nhà nước, các cơ quan hành chính nhà nước và các cơ quan tư pháp. Đề tài này đi sâu trình bày về cơ quan hành chính nhà nước là loại cơ quan có số lượng chiếm tỉ trọng chủ yếu trong hệ thống các cơ quan Nhà nước và là đối tượng chủ yếu khoản chi hành chính và tự chủ tài chính theo cơ chế đơn vị sự nghiệp có thu.

Các cơ quan hành chính nhà nước là các cơ quan Nhà nước quản lý chung hoặc từng lĩnh vực công tác, có nhiệm vụ chấp hành luật pháp và chỉ đạo thực hiện các chủ trương, chính sách và kế hoạch của Nhà nước, bao gồm Chính phủ, các Bộ cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, Ủy ban nhân dân các cấp và các cơ quan chuyên môn thuộc Ủy ban nhân dân. (Nguồn 14)

Hệ thống các cơ quan hành chính nhà nước là một bộ phận cấu thành của bộ máy nhà nước, nó tham gia vào hệ thống chính trị và có nhiệm vụ thi hành quyền lực nhà nước mà cụ thể là quyền hành pháp. Để thi hành pháp luật các cơ quan thuộc bộ máy hành chính nhà nước theo quy định của pháp luật có quyền lập quy và quyền hành chính.

- Quyền lập quy là quyền ban hành các văn bản pháp quy dưới luật để cụ thể hoá luật, nhằm điều chỉnh những quan hệ kinh tế - xã hội thuộc phạm vi quyền hành pháp.

- Quyền hành chính là quyền tổ chức ra bộ máy cai quản để tổ chức, điều hành các hoạt động kinh tế - xã hội đưa pháp luật vào đời sống, nhằm giữ gìn trật tự, an ninh xã hội phục vụ lợi ích của công dân, bảo đảm dân sinh, giải quyết các vấn đề xã hội và sử dụng hiệu quả nguồn tài chính và công sản để phát triển đất nước một cách có hiệu quả.

*Như vậy các cơ quan hành chính nhà nước là các đơn vị, tổ chức trong bộ máy nhà nước được thành lập để thực thi quyền hành pháp, trực tiếp đưa pháp luật, đường lối chính sách, chủ trương, kế hoạch của Nhà nước vào cuộc sống.*

Các cơ quan hành chính có những đặc điểm cơ bản sau:

- Cơ quan hành chính nhà nước mang tính quyền lực nhà nước để thực hiện nghĩa vụ hành chính, có quyền thay mặt Nhà nước sử dụng các phương tiện hành pháp và hành chính theo luật định để thực hiện nghĩa vụ và bắt buộc thi hành các quyết định của Nhà nước, được Nhà nước bảo đảm toàn bộ kinh phí hoạt động;

- Các cơ quan hành chính nhà nước thẩm quyền chung do cơ quan quyền lực nhà nước thành lập, chịu trách nhiệm và báo cáo trước các cơ quan quyền lực nhà nước cùng cấp. Các cơ quan hành chính nhà nước thẩm quyền riêng không do cơ quan quyền lực nhà nước trực tiếp lập ra, nhưng theo nguyên tắc phải chịu sự giám sát của các cơ quan quyền lực nhà nước cùng cấp;

- Trong phạm vi thẩm quyền do pháp luật quy định, các cơ quan hành chính nhà nước hoạt động mang tính thường xuyên, liên tục và tương đối ổn định để đáp ứng diễn biến đa dạng, phức tạp của hoạt động quản lý nhà nước;

- Các cơ quan hành chính nhà nước là hệ thống có số lượng cơ quan nhiều nhất trong hệ thống các cơ quan Nhà nước, có mối liên hệ tạo thành hệ

thống thứ bậc chặt chẽ, thống nhất từ trung ương xuống cơ sở và chịu sự lãnh đạo thống nhất của Chính phủ - Cơ quan hành chính nhà nước cao nhất.

- Nguyên tắc cơ bản tổ chức hệ thống các cơ quan hành chính nhà nước là tập trung dân chủ và kết hợp quản lý theo ngành và theo lãnh thổ.

Cơ quan hành chính Nhà nước được phân loại theo nhiều căn cứ khác nhau, như: Vị trí trong hệ thống bộ máy hành chính; tính chất thẩm quyền của cơ quan hành chính Nhà nước; căn cứ pháp lý để thành lập; trình tự thành lập; hình thức tổ chức và chế độ giải quyết công việc...; trong đó hai căn cứ phân loại cơ bản là phân theo vị trí trong hệ thống bộ máy hành chính và phân theo tính chất thẩm quyền của cơ quan hành chính.

Theo vị trí trong hệ thống bộ máy hành chính, các cơ quan hành chính Nhà nước được phân chia như sau:

(1) Chính phủ nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là cơ quan chấp hành của Quốc hội và là cơ quan hành chính nhà nước cao nhất. Chức năng và quyền hạn của Chính phủ là thực hiện các luật và nghị quyết của Quốc hội, pháp lệnh và nghị quyết của Ủy ban thường vụ Quốc hội; thống nhất việc quản lý thực hiện các hoạt động quản lý nhà nước trong phạm vi toàn quốc; có quyền ban hành các văn bản pháp quy; tổ chức bộ máy hành chính nhà nước và quản lý nhân sự của bộ máy đó.

(2) Bộ, cơ quan ngang bộ và cơ quan thuộc Chính phủ là những cơ quan hành chính nhà nước ở Trung ương. Bộ và cơ quan ngang bộ có chức năng và quyền hạn thi hành Hiến pháp, pháp luật, các văn bản của Chính phủ; quyền ban hành các văn bản pháp quy và tổ chức thực hiện quản lý nhà nước đối với ngành hoặc lĩnh vực công tác trong phạm vi cả nước.

(3) Ủy ban nhân dân các cấp chính quyền địa phương và các cơ quan chuyên môn thuộc Ủy ban nhân dân là những cơ quan hành chính nhà nước ở địa phương.

Ủy ban nhân dân có trách nhiệm tổ chức thi hành Hiến pháp, pháp luật, các văn bản của cơ quan nhà nước cấp trên, Nghị quyết của Hội đồng nhân dân, có quyền ban hành các văn bản pháp quy và tổ chức thực hiện hoạt động quản lý nhà nước trong phạm vi địa phương (đơn vị hành chính lãnh thổ).

Các cơ quan chuyên môn thuộc Ủy ban nhân dân các cấp là các cơ quan hành chính nhà nước thực hiện chức năng quản lý nhà nước đối với ngành hoặc lĩnh vực công tác trong phạm vi địa phương.

Theo tính chất thẩm quyền, các cơ quan hành chính nhà nước được phân chia thành các cơ quan hành chính thẩm quyền chung và các cơ quan hành chính thẩm quyền riêng. Các cơ quan hành chính thẩm quyền chung là những cơ quan quản lý chung mọi lĩnh vực, mọi ngành trong phạm vi cả nước hoặc trong phạm vi địa phương, bao gồm: Chính phủ và Ủy ban nhân dân các cấp. Các cơ quan hành chính thẩm quyền riêng là những cơ quan quản lý theo ngành hoặc lĩnh vực trong phạm vi cả nước hoặc trong phạm vi địa phương, bao gồm: các Bộ, cơ quan ngang bộ ở Trung ương và các cơ quan chuyên môn thuộc Ủy ban nhân dân các cấp (các sở, ban, ngành...).

#### *1.1.1.2. Khái niệm và phân loại các đơn vị sự nghiệp*

Có nhiều cách khác nhau để giải nghĩa thuật ngữ *sự nghiệp* như (1) Toàn thể các việc làm có quan hệ chặt chẽ với nhau, có lợi ích lớn và lâu dài; (2) Toàn thể những việc thực hiện theo một quy mô lớn trong một thời gian dài nhằm một mục đích quan trọng do một chính nghĩa thúc đẩy; (3) Những ngành nghề không thuộc ngành sản xuất vật chất. (Nguồn 14)

Theo nghĩa thứ 3 thì các đơn vị sự nghiệp là các đơn vị hoạt động trong các ngành nghề không phải là ngành sản xuất vật chất với chức năng nhiệm vụ cung cấp các dịch vụ công, nhằm đáp ứng các nhu cầu thiết yếu của xã hội, không vì mục đích lợi nhuận. Tuy nhiên trong thực tế ở các lĩnh vực sản xuất vật chất vẫn có các đơn vị sự nghiệp như các đơn vị sự nghiệp thủy lợi, giao thông...; các đơn vị này được gọi là các đơn vị sự nghiệp kinh tế, có chức

năng nhiệm vụ chính là cung cấp các dịch vụ phục vụ cho các ngành sản xuất vật chất trong lĩnh vực mà nó đảm nhận, nhưng không trực tiếp sản xuất và cung cấp hàng hoá cho xã hội, như sự nghiệp thuỷ lợi cung cấp các dịch vụ về tưới tiêu phục vụ cho ngành trồng trọt, sự nghiệp giao thông cung cấp các dịch vụ duy tu, bảo dưỡng cầu đường... phục vụ cho ngành giao thông.

Như vậy một trong những căn cứ cơ bản để nhận biết đơn vị sự nghiệp là chức năng nhiệm vụ chủ yếu của nó: Thực hiện các dịch vụ công. Ngoài ra theo các quy định hiện hành các đơn vị sự nghiệp vẫn được phép tổ chức sản xuất, kinh doanh ở những phạm vi nhất định được pháp luật cho phép. Các hoạt động sản xuất kinh doanh này không ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng nhiệm vụ chính của đơn vị, mà nó có tác dụng hỗ trợ đơn vị hoàn thành chức năng nhiệm vụ chính của mình và nâng cao thu nhập cho người lao động của đơn vị.

Một cách nhận biết khác về đơn vị sự nghiệp đó là phân biệt nó với cơ quan hành chính Nhà nước. Đơn vị sự nghiệp và cơ quan hành chính nhà nước có sự khác nhau rõ ràng về chức năng nhiệm vụ. Trong tổ chức bộ máy của các cơ quan hành chính Nhà nước các cấp ngoài các đơn vị có chức năng quản lý hành chính nhà nước, thường có các đơn vị sự nghiệp; các đơn vị sự nghiệp này thực hiện các chức năng, nhiệm vụ nghiên cứu, đào tạo, y tế, giáo dục, văn hoá... Mỗi đơn vị sự nghiệp do Nhà nước thành lập đều thuộc hoặc trực thuộc một cơ quan hành chính nhà nước nhất định, như các bệnh viện thuộc hoặc trực thuộc Bộ Y tế hoặc Sở Y tế...; các trường học thuộc hoặc trực thuộc Bộ Giáo dục và Đào tạo hoặc Sở Giáo dục và Đào tạo... Vì vậy thuật ngữ *đơn vị sự nghiệp* cũng thường được dùng ghép với thuật ngữ *cơ quan hành chính* thành *đơn vị hành chính sự nghiệp* trong các văn bản quản lý Nhà nước.

*Như vậy có thể nói đơn vị sự nghiệp là các tổ chức có chức năng nhiệm vụ chính là thực hiện các dịch vụ công nhằm bảo đảm các nhu cầu thiết yếu của xã hội, không vì mục tiêu lợi nhuận.*



Trong nền kinh tế thị trường, các dịch vụ công không chỉ do các cơ quan Nhà nước thực hiện mà các tổ chức tư nhân cũng có thể tham gia. Hiện nay ở nước ta có cả đơn vị sự nghiệp của Nhà nước và đơn vị sự nghiệp của tư nhân. Theo xu hướng cải cách hiện nay, Nhà nước chủ trương khuyến khích tư nhân tham gia vào các lĩnh vực hoạt động sự nghiệp nhằm xã hội hoá các lĩnh vực sự nghiệp, giảm bớt gánh nặng cho Nhà nước; vì vậy ngày càng có nhiều các đơn vị sự nghiệp do tư nhân tổ chức, như trường học tư, bệnh viện tư... Trong phạm vi nghiên cứu của đề tài này chúng tôi chỉ đề cập đến các đơn vị sự nghiệp do Nhà nước thành lập.

Các đơn vị sự nghiệp của Nhà nước có các đặc điểm chủ yếu sau:

- Chức năng nhiệm vụ chính của các đơn vị sự nghiệp nhà nước là tổ chức các hoạt động sự nghiệp mang tính phục vụ, không vì mục đích lợi nhuận, nhằm đảm bảo lợi ích chung cho xã hội.

- Các đơn vị sự nghiệp của Nhà nước có số lượng lớn, hoạt động ở hầu hết các lĩnh vực của đời sống xã hội, như y tế, giáo dục, văn hoá, khoa học, đảm bảo xã hội... và cả lĩnh vực kinh tế (đó là các đơn vị sự nghiệp kinh tế). Theo thống kê sơ bộ cả nước có khoảng 106.500 đơn vị hành chính sự nghiệp, trong đó đơn vị sự nghiệp có thu khoảng 41.400 đơn vị, chiếm khoảng 40%.

- Các đơn vị sự nghiệp được Nhà nước đảm bảo toàn bộ kinh phí hoạt động hoặc hỗ trợ một phần kinh phí hoặc không hỗ trợ kinh phí, tùy thuộc vào đơn vị đó có nguồn thu từ hoạt động sự nghiệp hay không.

Các đơn vị sự nghiệp được phân loại căn cứ theo lĩnh vực, ngành nghề hoặc theo nguồn tài chính để hoạt động. Theo lĩnh vực, ngành đảm nhận, các đơn vị sự nghiệp được phân chia thành: Các đơn vị sự nghiệp giáo dục - đào tạo, sự nghiệp kinh tế, sự nghiệp y tế, sự nghiệp khoa học, sự nghiệp văn hoá

- thông tin, sự nghiệp thể dục - thể thao... Theo nguồn tài chính, các đơn vị sự nghiệp được phân chia thành 2 loại:

- Các đơn vị sự nghiệp không có thu: Là các đơn vị không có nguồn thu sự nghiệp được ngân sách nhà nước đảm bảo toàn bộ kinh phí hoạt động.

- Các đơn vị sự nghiệp có thu: Là các đơn vị có nguồn thu sự nghiệp bảo đảm được toàn bộ hoặc một phần chi phí hoạt động thường xuyên của đơn vị. Trong các đơn vị sự nghiệp có thu lại được phân ra 2 loại:

+ Các đơn vị sự nghiệp tự đảm bảo toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên: Là các đơn vị có nguồn thu sự nghiệp bảo đảm được toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên, ngân sách nhà nước không phải cấp kinh phí bảo đảm hoạt động thường xuyên của đơn vị.

+ Các đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí hoạt động thường xuyên: Là các đơn vị có nguồn thu sự nghiệp chưa tự trang trải được toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên, ngân sách nhà nước cấp một phần kinh phí bảo đảm hoạt động thường xuyên cho đơn vị.

### ***1.1.2. Khái quát về cơ chế tài chính đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp***

Cơ chế tài chính đối với đơn vị hành chính sự nghiệp bao gồm nhiều nội dung như: Đối tượng áp dụng của cơ chế, hình thức quản lý của Nhà nước, các nguồn tài chính, các nội dung chi của đơn vị, quy định về chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiêu; việc quản lý, sử dụng nguồn vốn, kinh phí và tài sản, kiểm tra kiểm soát hoạt động thu chi của các cơ quan chức năng Nhà nước... Tuy nhiên có hai nội dung cơ bản trong cơ chế tài chính đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp đó là hình thức quản lý của Nhà nước và xác định các nguồn tài chính, nội dung chi.

*Về hình thức quản lý của Nhà nước: Có hai hình thức quản lý, đó là theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức và quản lý theo dự toán, cụ thể như sau:*

*Thứ nhất:* Quản lý theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức. Đặc điểm cơ bản của hình thức quản lý này là nguồn tài chính được xác định cho các đơn vị căn cứ vào chỉ tiêu chủ yếu là định mức phân bổ do Nhà nước quy định; mỗi ngành có một căn cứ phân bổ ngân sách khác nhau như: đối với các đơn vị sự nghiệp giáo dục, căn cứ vào số lượng học sinh được xét duyệt; đối với đơn vị sự nghiệp y tế căn cứ vào số giường bệnh; đối với các cơ quan hành chính căn cứ vào biên chế được nhà nước giao;... Trong giới hạn nguồn kinh phí được phân bổ, Nhà nước yêu cầu các khoản thu, chi của các đơn vị hành chính sự nghiệp phải đúng chế độ chính sách của Nhà nước. Các nguồn thu từ hoạt động sự nghiệp, hoạt động sản xuất cung ứng dịch vụ và các hoạt động khác của đơn vị phải hợp pháp, đúng chế độ, chính sách của nhà nước, tuân thủ các luật, pháp lệnh về thuế, phí, lệ phí.... Các đơn vị chỉ được thu các khoản thu theo đúng chức năng thẩm quyền của đơn vị mình và theo đúng mức thu hoặc khung mức thu do Nhà nước quy định. Các khoản chi của các đơn vị hành chính sự nghiệp phải theo đúng hạn mức về tổng mức và chi tiết theo mục, đúng mục đích, đúng định mức, tiêu chuẩn do Nhà nước quy định; phần kinh phí còn lại cuối năm các đơn vị phải hoàn trả ngân sách nhà nước. Đây là hình thức quản lý áp dụng phù hợp khi nguồn thu, nội dung chi còn hạn chế, trình độ quản lý của các đơn vị chưa phát triển, các đơn vị phải thu chi theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức thống nhất do Nhà nước quy định, thẩm quyền ban hành chế độ, định mức, tiêu chuẩn chi tiêu tập trung vào Chính phủ và Bộ Tài chính. Tuy nhiên hình thức quản lý này đến nay đã bộc lộ nhiều hạn chế, các định mức phân bổ ngân sách nhà nước và định mức chi tiêu không còn phù hợp với thực tiễn, hầu hết các đơn vị chi tiêu vượt định mức, mặt khác cơ chế này không khuyến khích các đơn vị tích cực khai thác cơ sở vật chất tạo nguồn thu và sử dụng tiết kiệm có hiệu quả các nguồn kinh phí, các đơn vị tìm mọi cách sử dụng hết số kinh phí được giao trong năm ngân sách để không phải hoàn trả Nhà nước, mua sắm, chi tiêu nhiều khoản không cần thiết, gây lãng phí rất lớn về kinh phí. Mặt khác do căn cứ cơ bản để phân bổ ngân sách là biên chế, do vậy các đơn vị tìm nhiều cách để tăng biên chế nhà nước giao để

được tăng nguồn kinh phí ngân sách cấp, dẫn tới biên chế bộ máy Nhà nước ngày càng tăng, cùng với đó là nguồn ngân sách nhà nước chi tiêu cho lĩnh vực hành chính sự nghiệp cũng tăng theo. Xuất phát từ những hạn chế nêu trên, Nhà nước đã áp dụng hình thức quản lý mới là quản lý theo dự toán.

*Thứ hai: Quản lý theo dự toán.* Đặc trưng cơ bản của hình thức quản lý này là Nhà nước mở rộng quyền tự chủ tài chính, quản lý biên chế, lao động cho các đơn vị trong quyết định mức thu chi và bố trí linh hoạt các khoản chi, sử dụng nhiều biện pháp khuyến khích các đơn vị sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực, tăng thu nhập cho người lao động, khuyến khích các đơn vị sự nghiệp tăng thu bù đắp chi, giảm dần phần kinh phí ngân sách nhà nước cấp, cụ thể như sau: Các đơn vị phải hoàn thành các nhiệm vụ được giao trên cơ sở nguồn kinh phí xác định; trong phạm vi nguồn kinh phí được giao ổn định trong một giai đoạn nhất định, đơn vị được chủ động bố trí các khoản chi tiết kiệm, hiệu quả, bảo đảm hoàn thành nhiệm vụ được giao; được quyền quyết định mức chi một số khoản theo thẩm quyền, được khuyến khích tiết kiệm chi tiêu để tạo nguồn kinh phí nâng cao thu nhập cho người lao động; kinh phí ngân sách nhà nước cấp cuối năm không sử dụng hết được chuyển năm sau để chi. Nhà nước khuyến khích các đơn vị sự nghiệp khai thác cơ sở vật chất để cung ứng các sản phẩm, dịch vụ tăng nguồn thu, được quyết định mức thu dịch vụ trên cơ sở bảo đảm bù đắp chi phí hợp lý và có tích lũy. Hình thức quản lý ngân sách này đã cơ bản khắc phục được những hạn chế của cơ chế quản lý theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức, giảm được biên chế, khuyến khích các đơn vị sử dụng tiết kiệm có hiệu quả nguồn kinh phí, sử dụng có hiệu quả hơn cơ sở vật chất hiện có, tăng được các nguồn thu sự nghiệp, thu nhập của người lao động được tăng lên.

*Nguồn tài chính và nội dung chi của các đơn vị hành chính, sự nghiệp*

Đối với các cơ quan hành chính thì nguồn kinh phí hoạt động thường xuyên do ngân sách nhà nước đảm bảo. Đối với các đơn vị sự nghiệp thì

nguồn kinh phí hoạt động thường xuyên gồm: Nguồn ngân sách nhà nước cấp; nguồn thu từ các hoạt động sự nghiệp, như phí, lệ phí; nguồn thu viện trợ; nguồn thu từ hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ và các nguồn thu khác theo quy định của pháp luật;

Các đơn vị sự nghiệp không có nguồn thu sẽ được ngân sách nhà nước cấp toàn bộ kinh phí. Các đơn vị sự nghiệp có nguồn thu sự nghiệp và thu khác đảm bảo được toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên, ngân sách nhà nước không phải cấp kinh phí cho hoạt động thường xuyên của đơn vị.

Để thực hiện chức năng nhiệm vụ của mình, các đơn vị hành chính sự nghiệp sử dụng các nguồn kinh phí của mình để chi cho các nội dung sau:

- Chi cho con người: là các khoản chi trả tiền lương, tiền công, phụ cấp lương, tiền thưởng, phúc lợi tập thể, các khoản đóng góp cho cá nhân (gồm: bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn), các khoản thanh toán cho cá nhân khác.

- Chi quản lý hành chính: chi thanh toán các dịch vụ công cộng, vật tư văn phòng, thông tin, tuyên truyền, liên lạc, hội nghị, công tác phí, chi phí thuê mướn, chi sửa chữa thường xuyên tài sản cố định.

- Chi nghiệp vụ chuyên môn: Là các khoản chi để thực hiện công tác chuyên môn, như chi mua vật tư, trang thiết bị kỹ thuật chuyên dụng dùng cho công tác chuyên môn (không phải là tài sản cố định)...

- Chi mua sắm sửa chữa: là các khoản chi mua sắm, sửa chữa trang thiết bị, tài sản cố định...

- Các khoản chi khác theo quy định của pháp luật;

***1.1.3. Bối cảnh ra đời cơ chế khoán chi ngân sách đối với cơ quan hành chính và chế độ tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp có thu***

Đại hội Đảng lần thứ VI (năm 1986) đã mở ra một thời kỳ phát triển mới có tính chất bước ngoặt của Việt Nam, thời kỳ đổi mới toàn diện đất nước với mục tiêu dân giàu nước mạnh, xã hội công bằng, dân chủ văn minh, đi lên chủ nghĩa xã hội; Nghị quyết Đại hội đã đề ra chủ trương "Thực hiện một cuộc cải cách lớn về tổ chức bộ máy của các cơ quan Nhà nước theo phương hướng: Xây dựng và thực hiện một cơ chế quản lý nhà nước thể hiện quyền làm chủ tập thể của nhân dân lao động ở tất cả các cấp. Tăng cường bộ máy nhà nước từ trung ương đến cơ sở thành một hệ thống thống nhất, có sự phân định rành mạch nhiệm vụ quyền hạn, trách nhiệm từng cấp theo nguyên tắc tập trung dân chủ, phân biệt chức năng quản lý hành chính- kinh tế với quản lý sản xuất - kinh doanh, kết hợp quản lý theo ngành với quản lý theo địa phương và vùng lãnh thổ, phù hợp với đặc điểm tình hình kinh tế xã hội" (Nguồn số 11)

Đại hội Đảng lần thứ VII (năm 1991) đã khẳng định tiếp tục cải cách bộ máy nhà nước và xác định trọng tâm cải cách nhằm vào hệ thống bộ máy hành chính nhà nước.

Đại hội Đảng lần thứ VIII (năm 1996) tiếp tục khẳng định: "Cải cách nền hành chính Nhà nước là trọng tâm xây dựng và hoàn thiện Nhà nước trong những năm trước mắt, công cuộc cải cách hành chính phải dựa trên cơ sở pháp luật và tiến hành đồng bộ trên các mặt: cải cách thể chế hành chính, tổ chức bộ máy và xây dựng, kiện toàn đội ngũ cán bộ, công chức hành chính" (Nguồn số 12).

Để triển khai nội dung cải cách hành chính nhà nước, hàng loạt các Nghị quyết Trung ương đã cụ thể hoá nội dung này: Nghị quyết Trung ương 8 (khoá VII), Nghị quyết Trung ương 3, Nghị quyết Trung ương 6 (lần 2) và Nghị quyết trung ương 7 (khoá VIII).

Nghị quyết trung ương 7 (khoá VIII) nêu rõ: "*Chỉ đạo thí điểm việc khoán biên chế và khoán chi phí hành chính ổn định một số năm để khuyến*

*khích việc giảm biên chế và tiết kiệm chi phí hành chính ở các cơ quan, đơn vị. Khắc phục tình trạng các cơ quan tăng thêm biên chế dưới bất cứ hình thức nào.*

*Thực hiện chế độ thuê, khoán hợp đồng một số loại dịch vụ trong cơ quan hành chính (như vệ sinh, ăn uống, sửa chữa nhà cửa, điện, nước, lái xe...) thay cho việc tuyển người vào biên chế nhà nước.*

*Tiến hành từng bước việc phân định rõ biên chế trong bộ máy hành chính với biên chế trong các đơn vị sự nghiệp, kinh tế, dịch vụ công; thí điểm việc xã hội hoá một số lĩnh vực dịch vụ, y tế, giáo dục, khoa học và hoạt động văn hoá thể thao..."*

Thực hiện Nghị quyết Trung ương 7 (khoá VIII), Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 230/1999/QĐ-TTg ngày 17/12/1999 "Về việc thực hiện thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan thuộc thành phố Hồ Chí Minh".

Công cuộc cải cách hành chính từ năm 1991 đến năm 2000 đã góp phần quan trọng vào sự nghiệp đổi mới và phát triển kinh tế xã hội của nước ta. Tuy nhiên nền hành chính nhà nước còn mang nặng dấu ấn của cơ chế quản lý tập trung, bao cấp, chưa đáp ứng được những yêu cầu của cơ chế quản lý mới trong điều kiện mới, hiệu lực, hiệu quả quản lý chưa cao. Mặt khác thực tiễn cơ chế quản lý tài chính ngân sách đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp còn nhiều tồn tại, hạn chế, đó là:

- Kinh phí ngân sách nhà nước cấp cho các đơn vị hành chính sự nghiệp chủ yếu dựa trên cơ sở số lượng biên chế đơn vị được giao. Điều này dẫn đến xu hướng các đơn vị đều muốn tăng chỉ tiêu biên chế để được tăng kinh phí hoạt động. Do vậy chưa tạo thành động lực để các cơ quan tích cực sắp xếp tổ chức bộ máy và bố trí lao động của cơ quan mình hợp lý theo tinh thần cải

cách hành chính và thực hành tiết kiệm. Hiện tượng sử dụng kinh phí ngân sách lãng phí còn diễn ra phổ biến, nhất là các khoản chi hành chính.

- Chưa có cơ chế khuyến khích các đơn vị sự nghiệp khai thác nguồn thu để tự đảm bảo kinh phí hoạt động giảm dần kinh phí ngân sách nhà nước cấp, tăng thu nhập cho người lao động.

- Chưa có các văn bản quy định về việc tăng thu nhập đối với người lao động trong các đơn vị sự nghiệp có thu, nên nhiều đơn vị che dấu nguồn thu hoặc báo cáo số thu không đầy đủ với các cơ quan nhà nước có thẩm quyền, gây khó khăn trong công tác kiểm tra kiểm soát.

Để giải quyết những hạn chế, tồn tại nêu trên, Chính phủ đã ban hành "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010" kèm theo Quyết định số 136/2001/QĐ-TTg ngày 17/9/2001. Mục tiêu chung của Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001 - 2010 là: xây dựng một nền hành chính dân chủ, trong sạch, vững mạnh, chuyên nghiệp, hiện đại hóa, hoạt động có hiệu lực, hiệu quả theo nguyên tắc của Nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa dưới sự lãnh đạo của Đảng; xây dựng đội ngũ cán bộ, công chức có phẩm chất và năng lực đáp ứng yêu cầu của công cuộc xây dựng, phát triển đất nước. Đến năm 2010, hệ thống hành chính về cơ bản được cải cách phù hợp với yêu cầu quản lý nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa.

Trong các mục tiêu cụ thể có mục tiêu về cải cách cơ chế tài chính với nội dung chủ yếu là: Đến năm 2005, cơ chế tài chính được đổi mới thích hợp với tính chất của cơ quan hành chính và tổ chức sự nghiệp, dịch vụ công.

Bốn nội dung của "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010" là: (1) Cải cách thể chế, (2) Cải cách tổ chức bộ máy hành chính, (3) Đổi mới, nâng cao chất lượng đội ngũ cán bộ, công chức, (4) Cải cách tài chính công.



Cải cách tài chính công là một trong bốn nội dung của "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010", nội dung cụ thể như sau:

(1). Đổi mới cơ chế phân cấp quản lý tài chính và ngân sách, bảo đảm tính thống nhất của hệ thống tài chính quốc gia và vai trò chỉ đạo của ngân sách trung ương; đồng thời phát huy tính chủ động, năng động, sáng tạo và trách nhiệm của địa phương và các ngành trong việc điều hành tài chính và ngân sách.

(2). Bảo đảm quyền quyết định ngân sách địa phương của Hội đồng nhân dân các cấp, tạo điều kiện cho chính quyền địa phương chủ động xử lý các công việc ở địa phương; quyền quyết định của các Bộ, Sở, Ban, ngành về phân bổ ngân sách cho các đơn vị trực thuộc; quyền chủ động của các đơn vị sử dụng ngân sách trong phạm vi dự toán được duyệt phù hợp với chế độ, chính sách.

(3). Trên cơ sở phân biệt rõ cơ quan hành chính công quyền với tổ chức sự nghiệp, dịch vụ công, trong 2 năm 2001 và 2002 thực hiện đổi mới cơ chế phân bổ ngân sách cho cơ quan hành chính, xoá bỏ chế độ cấp kinh phí theo số lượng biên chế, thay thế bằng cách tính toán kinh phí căn cứ vào kết quả và chất lượng hoạt động, hướng vào kiểm soát đầu ra, chất lượng chi tiêu theo mục tiêu của cơ quan hành chính, đổi mới hệ thống định mức chi tiêu cho đơn giản hơn, tăng quyền chủ động của cơ quan sử dụng ngân sách.

(4). Đổi mới cơ bản cơ chế tài chính đối với khu vực dịch vụ công, cụ thể như sau:

- Xây dựng quan niệm đúng về dịch vụ công. (lý thuyết hàng hoá công cộng) Nhà nước có trách nhiệm chăm lo đời sống vật chất và văn hoá của nhân dân, nhưng không phải vì thế mà mọi công việc về dịch vụ công đều do cơ quan nhà nước trực tiếp đảm nhận. Trong từng lĩnh vực định rõ những công

việc mà Nhà nước phải đầu tư và trực tiếp thực hiện, những công việc cần phải chuyển cho các tổ chức xã hội đảm nhiệm. Nhà nước có các chính sách, cơ chế tạo điều kiện để doanh nghiệp, tổ chức xã hội và nhân dân trực tiếp làm các dịch vụ phục vụ sản xuất và đời sống dưới sự hướng dẫn, hỗ trợ và kiểm tra, kiểm soát của cơ quan hành chính nhà nước.

- Xoá bỏ cơ chế cấp phát tài chính theo kiểu “xin - cho”, ban hành các cơ chế, chính sách thực hiện chế độ tự chủ tài chính cho các đơn vị sự nghiệp có điều kiện như trường đại học, bệnh viện, viện nghiên cứu v.v... trên cơ sở xác định nhiệm vụ phải thực hiện, mức hỗ trợ tài chính từ ngân sách nhà nước và phần còn lại do các đơn vị tự trang trải.

(5). Thực hiện thí điểm để áp dụng rộng rãi một số cơ chế tài chính mới, như :

- Cho thuê đơn vị sự nghiệp công, cho thuê đất để xây dựng cơ sở nhà trường, bệnh viện; chế độ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế đối với cán bộ, công chức chuyển từ các đơn vị công lập sang dân lập;

- Có cơ chế khuyến khích các nhà đầu tư trong nước, nước ngoài đầu tư phát triển các cơ sở đào tạo dạy nghề, đại học, trên đại học, cơ sở chữa bệnh có chất lượng cao ở các thành phố, khu công nghiệp; khuyến khích liên doanh và đầu tư trực tiếp của nước ngoài vào lĩnh vực này;

- Thực hiện cơ chế khoán một số loại dịch vụ công cộng như : vệ sinh đô thị, cấp, thoát nước, cây xanh công viên, nước phục vụ nông nghiệp ...;

- Thực hiện cơ chế hợp đồng một số dịch vụ công trong cơ quan hành chính.

(6) 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 ngân sách nhà nước, xoá bỏ tình trạng 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 bố công khai.

Để triển khai "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010" về nội dung cải cách tài chính công, và xuất phát từ những tồn tại bất cập về cơ chế tài chính đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp (như trên đã nêu), trên cơ sở tổng kết việc thực hiện thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính ở các đơn vị đã làm đầu tiên, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 192/2001/QĐ-TTg ngày 17/12/2001 "Về việc mở rộng thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan hành chính nhà nước". Chính phủ ban hành Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu.

#### ***1.1.4. Mục đích yêu cầu của khoán chi ngân sách đối với cơ quan hành chính và chế độ tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp có thu***

Cơ chế quản lý khoán chi ngân sách cho cơ quan hành chính và chế độ tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp có thu nhằm các mục tiêu sau:

- Đổi mới cơ chế quản lý biên chế và kinh phí đối với các cơ quan hành chính nhà nước và các đơn vị sự nghiệp. Cơ quan hành chính có thể sử dụng số biên chế ít hơn (nhưng vẫn được cấp kinh phí theo số biên chế được giao khoán). Các đơn vị sự nghiệp được thực hiện chế độ hợp đồng lao động phù hợp với khối lượng công việc và khả năng tài chính của đơn vị; Giảm dần áp lực về biên chế, tháo gỡ khó khăn cho các đơn vị có nhu cầu lao động cao nhưng không được giao biên chế. Các đơn vị được chủ động sử dụng kinh phí được cấp có thẩm quyền giao để hoàn thành nhiệm vụ được giao theo các quy chế chi tiêu nội bộ.

- Thúc đẩy việc sắp xếp, tổ chức bộ máy tinh gọn để nâng cao chất lượng, hiệu quả công việc của các cơ quan hành chính nhà nước và các đơn vị sự nghiệp. Trên cơ sở biên chế được giao các đơn vị chủ động sắp xếp lại cơ cấu, tổ chức theo hướng tinh gọn, giảm các phòng ban có chức năng trùng lặp, chồng chéo. Xây dựng chức năng nhiệm vụ từng phòng ban, chức danh

cán bộ công chức, từ đó bố trí lao động hợp lý và phân công nhiệm vụ khoa học, rõ ràng hơn đối với từng cán bộ công chức là tiền đề nâng cao chất lượng công việc.

- Thực hành tiết kiệm, chống lãng phí trong việc sử dụng kinh phí của các cơ quan hành chính nhà nước và các đơn vị sự nghiệp. Với việc áp dụng các quy chế chi tiêu, nội bộ phù hợp với đặc điểm của đơn vị và số kinh phí tiết kiệm được đơn vị không phải nộp lại ngân sách nhà nước, mà được dùng cho các công việc khác thiết thực hơn, các đơn vị hành chính sự nghiệp sử dụng kinh phí với tinh thần tiết kiệm, chống lãng phí, khắc phục dần tư tưởng chi tiêu "tiền chùa" như trước đây (do kinh phí không sử dụng hết cuối năm phải nộp lại ngân sách nhà nước...).

- Nâng cao hiệu suất lao động, hiệu quả sử dụng kinh phí trong cơ quan hành chính nhà nước và các đơn vị sự nghiệp, tăng thu nhập cho cán bộ, công chức. Hiệu suất lao động và hiệu quả sử dụng kinh phí trong các đơn vị sẽ tăng lên khi lao động được bố trí hợp lý hơn. Mặt khác thu nhập của người lao động cao hơn cũng là động lực quan trọng thúc đẩy hiệu suất lao động và hiệu quả sử dụng kinh phí được nâng cao. Hiệu quả sử dụng kinh phí cũng là kết quả của việc áp dụng các quy chế chi tiêu nội bộ phù hợp với đặc điểm của mỗi đơn vị.

#### ***1.1.5. Nhiệm vụ và quyền hạn của cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính***

##### ***1.1.5.1. Nhiệm vụ của cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính***

Theo quy định hiện hành các cơ quan hành chính khoán chi có các nhiệm vụ cơ bản sau:

- Đơn vị phải hoàn thành tốt chức năng, nhiệm vụ được giao trên cơ sở nguồn kinh phí đã xác định. Việc hoàn thành chức năng, nhiệm vụ được giao là điều kiện để đơn vị tồn tại, phát triển và là tiêu chí hàng đầu để đánh giá tính đúng đắn và hiệu quả của cơ chế quản lý tài chính. Đối với cơ chế quản lý mới về khoán chi và tự chủ tài chính thì hoàn thành nhiệm vụ càng trở nên quan trọng, đó là thước đo đầu tiên để đánh giá tính ưu việt của cơ chế quản lý mới so với cơ chế quản lý tài chính cũ.

- Xây dựng và tổ chức thực hiện đề án khoán chi, quy chế sử dụng kinh phí tiết kiệm, có hiệu quả. Các đề án thực hiện khoán, quy chế sử dụng kinh phí tiết kiệm được phải được xây dựng theo nguyên tắc dân chủ, công khai theo quy định của Quy chế thực hiện dân chủ trong hoạt động của cơ quan và các quy định hiện hành.

- Sắp xếp lại tổ chức công việc, phân công lại lao động, thực hiện tinh giản biên chế. Đây là một nhiệm vụ quan trọng, vì chỉ có sắp xếp lại công việc, tổ chức bộ máy một cách hợp lý, khoa học và sử dụng cán bộ công chức phù hợp với chức danh và công việc, thì cơ chế quản lý tài chính mới phát huy được tính hiệu quả của nó;

- Định kỳ tổ chức sơ kết, đánh giá tình hình hoạt động và kết quả thực hiện khoán và chế độ tự chủ tài chính của cơ quan, đơn vị để điều chỉnh cho phù hợp. Đây là cơ chế quản lý mới bắt đầu được áp dụng vào thực tiễn, vì vậy việc định kỳ đánh giá tình hình hoạt động và kết quả thực hiện là rất quan trọng. Trên cơ sở phân tích đánh giá tìm ra các điểm phù hợp, hiệu quả hoặc không phù hợp, kém hiệu quả để kịp thời rút kinh nghiệm và có biện pháp điều chỉnh kịp thời.

***Theo Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ, đơn vị sự nghiệp có thu có những nhiệm vụ cơ bản là:***

- Đơn vị phải hoàn thành tốt chức năng, nhiệm vụ được giao trên cơ sở nguồn kinh phí đã xác định, sử dụng tiết kiệm, hiệu quả nguồn kinh phí, nguồn vốn và tài sản được giao, bảo đảm thu nhập cho người lao động. Công khai, dân chủ hoạt động quản lý tài chính thông qua xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ theo đúng với quy định của pháp luật và phù hợp với điều kiện thực tế của đơn vị.

- Hàng năm phải lập dự toán thu, chi ngân sách Nhà nước. Đối với năm đầu của thời kỳ ổn định: Dự toán được lập căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ được cấp có thẩm quyền giao, nhiệm vụ của năm kế hoạch; định mức, chế độ chi tiêu tài chính hiện hành của Nhà nước quy định; kết quả thu sự nghiệp và chi hoạt động thường xuyên năm trước liền kề được cấp có thẩm quyền phê duyệt. Dự toán thu chi bao gồm các hoạt động thường xuyên, kinh phí đề tài nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước, cấp Bộ, ngành; chương trình mục tiêu quốc gia; kinh phí thực hiện nhiệm vụ đặt hàng của Nhà nước; kinh phí thực hiện giảm biên chế; vốn đầu tư, mua sắm trang thiết bị; vốn đối ứng dự án. Đối với dự toán 2 năm tiếp theo của thời kỳ ổn định:

Dự toán thu, chi hoạt động thường xuyên: Căn cứ vào mức NSNN được tăng và dự toán thu, chi hoạt động thường xuyên được Bộ chủ quản và Ủy ban nhân dân các cấp giao năm đầu, các năm tiếp theo đơn vị lập dự toán thu chi theo nhiệm vụ và tiến độ hoạt động hàng năm, gửi Bộ chủ quản (đối với các đơn vị sự nghiệp trực thuộc Trung ương), gửi cơ quan chủ quản địa phương (đối với các đơn vị sự nghiệp địa phương) và Kho bạc Nhà nước nơi đơn vị mở tài khoản giao dịch.

Dự toán kinh phí đề tài nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước, cấp Bộ, ngành; Chương trình mục tiêu Quốc gia; kinh phí thực hiện nhiệm vụ đặt hàng của Nhà nước; kinh phí thực hiện tinh giản biên chế; vốn đối ứng, mua sắm trang thiết bị; vốn đối ứng dự án; hàng năm đơn vị lập dự toán theo tiến độ hoạt động và quy định hiện hành.

- Đơn vị sự nghiệp có thu hoạt động sản xuất kinh doanh phải đăng ký kê khai và nộp các loại thuế và các khoản nộp khác (nếu có); có trách nhiệm quản lý, sử dụng vốn và tài sản có hiệu quả theo quy định hiện hành của Nhà nước; phải trích khấu hao tài sản cố định theo chế độ áp dụng cho doanh nghiệp Nhà nước; mở tài khoản tại Kho bạc Nhà nước, để thực hiện chi qua Kho bạc Nhà nước, gồm: Thu, chi phí, lệ phí thuộc ngân sách nhà nước, kinh phí ngân sách nhà nước cấp.

#### *1.1.5.2 Quyền hạn của cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính*

*Theo quy định hiện hành của Nhà nước, cơ quan hành chính khoán chi có quyền hạn như sau:*

Được chủ động sắp xếp lại tổ chức nội bộ cơ quan, đơn vị phù hợp với mục tiêu cải cách hành chính và yêu cầu thực hiện khoán chi; chủ động sử dụng biên chế được cấp có thẩm quyền giao, sắp xếp và quản lý lao động phù hợp với chức năng nhiệm vụ của đơn vị theo Pháp lệnh Cán bộ, Công chức và chủ trương tinh giản biên chế của Nhà nước. Riêng đối với đơn vị sự nghiệp có thu được thực hiện chế độ hợp đồng lao động theo quy định của Bộ Luật Lao động phù hợp với khối lượng công việc và khả năng tài chính của đơn vị.

Được chủ động phân bổ và sử dụng các khoản kinh phí được giao khoán để thực hiện nhiệm vụ của mình cho phù hợp với nhu cầu thực tế.

Được quyền quyết định việc sử dụng kinh phí tiết kiệm từ các khoản chi do thực hiện khoán; trường hợp chưa sử dụng hết trong năm thì được chuyển sang năm sau và xây dựng quy chế sử dụng kinh phí tiết kiệm.

***Theo cơ chế tự chủ tài chính quy định tại Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ, các đơn vị sự nghiệp có thu được quyền như sau:***

Được tự chủ tài chính, được chủ động bố trí kinh phí để thực hiện nhiệm vụ, được ổn định kinh phí hoạt động thường xuyên do ngân sách nhà nước cấp đối với đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí theo định kỳ 3 năm và hàng năm được tăng thêm theo tỷ lệ do Thủ tướng Chính phủ quyết định. Thủ trưởng đơn vị có quyền quyết định mức thu dịch vụ, quyết định các khoản chi quản lý hành chính cao hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước quy định căn cứ vào hiệu quả của công việc.

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 và tự chịu trách nhiệm trả nợ vay theo quy định của Pháp luật.

Được trích khấu hao tài sản dùng vào sản xuất, cung ứng dịch vụ theo chế độ áp dụng cho các doanh nghiệp Nhà nước. Số tiền trích khấu hao tài sản cố định và tiền thu do thanh lý tài sản thuộc nguồn ngân sách nhà nước được để lại đầu tư tăng cường cơ sở vật chất, đổi mới trang thiết bị của đơn vị.

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, nhiệm vụ của đơn vị theo Pháp lệnh Cán bộ, công chức và chủ trương tinh giản biên chế của Nhà nước. Được thực hiện chế độ hợp đồng lao động theo quy định của Bộ Luật Lao động phù hợp với khối lượng công việc và khả năng tài chính của đơn vị.

## **1.2. Cơ chế tài chính áp dụng đối với cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính**

### ***1.2.1. Cơ chế tài chính áp dụng đối với cơ quan hành chính thực hiện khoán chi***

#### *Nội dung khoán chi*

Với mục đích tiết kiệm, chống lãng phí, nâng cao hiệu quả sử dụng kinh phí trong cơ quan hành chính nhà nước, tăng thu nhập cho cán bộ, công chức; nội dung khoán chi là các khoản chi mang tính chất thường xuyên và trong



thực tế thường xảy ra tình trạng lãng phí. Các khoản chi thực hiện khoán là các khoản chi đơn vị hành chính có khả năng tiết kiệm và sử dụng có hiệu quả hơn trước khi thực hiện khoán, cụ thể là:

- Các khoản chi cho cá nhân: Tiền lương, tiền công, phụ cấp lương; Tiền thưởng (trừ các khoản tiền thưởng được xác định theo chế độ trong dự toán hàng năm của cơ quan dùng để thưởng phối hợp cho cá nhân và cơ quan bên ngoài); Phúc lợi tập thể; Các khoản đóng góp (Gồm: bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn); Các khoản thanh toán cho cá nhân khác;

- Các khoản chi về hàng hoá dịch vụ: Chi thanh toán dịch vụ công cộng; Chi vật tư văn phòng; Chi thông tin, tuyên truyền, liên lạc; Chi hội nghị; Công tác phí; Chi phí thuê mướn; Chi sửa chữa thường xuyên tài sản cố định; Chi phí nghiệp vụ chuyên môn;

- Các khoản chi khác: Các khoản chi này được xác định cụ thể đối với từng đơn vị thực hiện khoán.

Đối với các khoản chi đơn vị được giao khoán trên, đơn vị được chủ động trong việc phân bổ và sử dụng kinh phí phù hợp với nhu cầu thực tế; kinh phí chưa sử dụng hết trong năm được chuyển sang năm sau. Kinh phí tiết kiệm được thực hiện chi tiêu theo các quy chế chi tiêu nội bộ mà đơn vị xây dựng theo Quy chế công khai, dân chủ trong hoạt động của cơ quan và theo các quy định hiện hành, cụ thể như sau:

- + Kinh phí tiết kiệm được từ quỹ lương do thực hiện tinh giản biên chế, được sử dụng toàn bộ cho mục đích tăng thu nhập cán bộ, công chức.

- + Kinh phí tiết kiệm được từ các khoản chi hành chính, chi nghiệp vụ và chi khác được sử dụng cho các mục đích: Tăng thu nhập cho cán bộ, công chức; chi phúc lợi, chi khen thưởng; chi cho mục đích nâng cao hiệu quả, chất lượng công việc của cơ quan, đơn vị; trợ cấp thêm ngoài chính sách

chung cho những người tự nguyện về nghỉ chế độ trong quá trình sắp xếp, tổ chức lại lao động (nếu có).

Đối với các cơ quan, đơn vị mà khả năng tiết kiệm kinh phí không ổn định, có thể lập quỹ dự phòng để ổn định thu nhập. Mức trích để lập quỹ dự phòng từ nguồn kinh phí tiết kiệm được do đơn vị tự quyết định theo quy chế của đơn vị.

### ***Cơ sở khoán chi***

Cơ sở khoán chi với cơ quan hành chính nhà nước là hệ thống định mức, tiêu chuẩn chế độ sử dụng kinh phí thường xuyên của NSNN theo quy định. Tình hình sử dụng kinh phí của đơn vị trong một số năm liên kế trước năm thực hiện khoán (hiện tại quy định là 3 năm); có tính đến các yếu tố tăng giảm đột biến. Biên chế được cơ quan nhà nước có thẩm quyền giao cho đơn vị thực hiện khoán trên cơ sở rà soát lại chức năng nhiệm vụ và vị trí công việc của cơ quan thực hiện khoán, đảm bảo nguyên tắc không lớn hơn số biên chế được giao của năm trước năm thực hiện khoán chi. Biên chế được khoán được phân định rõ biên chế quản lý hành chính và biên chế sự nghiệp. Biên chế giao khoán gồm biên chế quản lý nhà nước và biên chế sự nghiệp phục vụ cho công tác quản lý hành chính của đơn vị thực hiện khoán chi; không bao gồm biên chế của các đơn vị sự nghiệp trực thuộc đơn vị thực hiện khoán chi có tư cách pháp nhân, có tài khoản. Biên chế được giao khoán ổn định trong một số năm (hiện tại quy định là 3 năm) kể từ khi thực hiện khoán.

Căn cứ vào các nội dung nêu trên để xác định kinh phí ngân sách nhà nước giao khoán cho đơn vị, kinh phí này được ổn định trong thời gian thực hiện khoán, cụ thể như sau:

- Tổng quỹ lương được xác định trên cơ sở số biên chế được giao khoán và ngạch bậc lương của cán bộ, công chức và các chế độ liên quan đến chính sách tiền lương hiện hành của nhà nước.

- Kinh phí quản lý hành chính được xác định căn cứ vào Hệ thống định mức, tiêu chuẩn, chế độ sử dụng kinh phí chi thường xuyên của ngân sách nhà nước theo quy định; tình hình thực tế sử dụng kinh phí trong một số năm liền kề trước năm thực hiện khoán, có xem xét đến các yếu tố tăng giảm đột biến.

- Mức khoán kinh phí hành chính được phép điều chỉnh trong các trường hợp sau: Nhà nước thay đổi chính sách tiền lương, phụ cấp lương. Có sự thay đổi ở mức tối thiểu nhất định (hiện tại quy định là 20%) đối với các định mức, tiêu chuẩn, chế độ hiện đang là cơ sở cho việc lập dự toán và phân bổ kinh phí đối với các khoản chi thực hiện khoán. Được cơ quan có thẩm quyền bổ sung thêm nhiệm vụ. Nhà nước có chính sách tăng chi cho các lĩnh vực đang thực hiện khoán. Sáp nhập, chia tách cơ quan, đơn vị, theo quyết định của cấp có thẩm quyền.

### ***Các nội dung không thực hiện khoán***

Nhà nước không thực hiện khoán chi đối với các khoản chi sau đây: Chi sửa chữa lớn, cải tạo, nâng cấp, xây dựng mới trụ sở, nhà công vụ, trang thiết bị, phương tiện làm việc. Chi mua sắm tài sản cố định (gồm cả tài sản hữu hình và tài sản vô hình). Chi đoàn ra, đoàn vào. Chi đào tạo cán bộ công chức

Các khoản chi không thực hiện khoán, việc cấp phát và quyết toán được thực hiện như quy định hiện hành. Có nghĩa là hàng năm căn cứ vào nhiệm vụ được giao và nhu cầu thực tiễn, đơn vị lập dự toán chi cho từng công việc cụ thể gửi các cơ quan quản lý cấp trên và gửi cơ quan tài chính cùng cấp. Các cơ quan có thẩm quyền xem xét dự toán, cân đối với khả năng đáp ứng của ngân sách, từ đó quyết định giao dự toán cho đơn vị. Sau khi được giao dự toán, ngân sách nhà nước sẽ cấp cho các đơn vị theo dự toán được giao và các đơn vị phải chi tiêu theo các chế độ tiêu chuẩn, định mức chung của Nhà nước, kinh phí cuối năm chi tiêu không hết chỉ được chuyển sang năm sau

khi có quyết định của cấp có thẩm quyền, nếu không được cấp có thẩm quyền cho phép đơn vị phải nộp trả ngân sách nhà nước.

### ***1.2.2. Cơ chế tài chính áp dụng đối với đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính***

Các đơn vị thuộc diện áp dụng cơ chế tự chủ tài chính là các đơn vị sự nghiệp do Nhà nước thành lập, hoạt động có thu trong các lĩnh vực: Giáo dục đào tạo, Y tế, Khoa học công nghệ và môi trường, Văn hoá thông tin, Thể dục Thể thao, Sự nghiệp kinh tế, Dịch vụ việc làm...

Có hai loại đơn vị sự nghiệp có thu là Đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên và Đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí hoạt động thường xuyên, phần chi phí hoạt động thường xuyên còn lại do ngân sách nhà nước cấp.

Các đơn vị sự nghiệp có thu được tự chủ tài chính, được chủ động bố trí kinh phí để thực hiện nhiệm vụ, được ổn định kinh phí hoạt động thường xuyên do ngân sách Nhà nước cấp đối với đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí theo định kỳ 3 năm và hàng năm được tăng thêm theo tỷ lệ do Thủ tướng Chính phủ quyết định. Đơn vị sự nghiệp có thu 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 và tự chịu trách nhiệm trả nợ vay theo quy định của pháp luật; chịu trách nhiệm thực hiện nghĩa vụ với ngân sách Nhà nước và được hưởng các quyền về miễn, giảm thuế theo quy định hiện hành; được thực hiện hợp đồng lao động theo quy định của Bộ Luật Lao động phù hợp với khối lượng công việc và khả năng tài chính của đơn vị.

#### ***Nguồn tài chính của đơn vị sự nghiệp có thu***

Các đơn vị sự nghiệp có thu được sử dụng nhiều nguồn kinh phí khác nhau, đối với mỗi loại nguồn kinh phí cơ chế quản lý có những đặc thù riêng. Các đơn vị sự nghiệp có thu được sử dụng các nguồn kinh phí sau:

*Thứ nhất:* Nguồn ngân sách cấp: Đối với cả 2 loại hình đơn vị tự bảo đảm chi phí và đơn vị tự bảo đảm một phần chi phí được ngân sách nhà nước cấp các khoản kinh phí sau:

+ 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 ngân sách nhà nước thanh toán cho đơn vị theo đơn đặt hàng để thực hiện các nhiệm vụ của Nhà nước giao, theo giá hoặc khung giá do Nhà nước quy định (như điều tra, quy hoạch, khảo sát...)

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

+ Vốn ngân sách nhà nước cấp để 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.

Đối với nguồn kinh phí này đơn vị phải sử dụng đúng mục đích, đúng dự toán được giao và theo các tiêu chuẩn, định mức chế độ chung của Nhà nước.

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 trong một số năm nhất định và hàng năm được tăng thêm theo tỷ lệ do Thủ tướng Chính phủ quyết định. Hết thời hạn ổn định, mức ngân sách nhà nước đảm bảo sẽ được xác định lại cho phù hợp. Đối với nguồn kinh phí này đơn vị được phép chi tiêu theo quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị.

*Thứ hai:* Nguồn thu sự nghiệp của đơn vị, bao gồm:

- 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.

- 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 lũy và phải chấp hành các quy định về pháp luật về nghĩa vụ thu nộp ngân sách nhà nước (nếu có).

- Các khoản thu sự nghiệp khác theo quy định của pháp luật.

*Thứ ba:* Nguồn khác theo quy định như: các khoản viện trợ từ các tổ chức cá nhân nước ngoài, vay tín dụng...

Đối với các khoản thu thứ hai và thứ ba, đơn vị được chủ động chi tiêu theo quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị.

### ***Nội dung chi của đơn vị sự nghiệp có thu***

Trên cơ sở định mức kinh tế kỹ thuật và chế độ chi tiêu tài chính hiện hành của Nhà nước, đơn vị chủ động xây dựng tiêu chuẩn, định mức và chế độ chi tiêu nội bộ, để đảm bảo hoạt động thường xuyên cho phù hợp với hoạt động đặc thù của đơn vị và tăng cường công tác quản lý sử dụng kinh phí tiết kiệm, có hiệu quả. Thủ trưởng đơn vị được quyết định mức chi hành chính cao hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước quy định trong phạm vi nguồn thu được sử dụng. Các đơn vị sự nghiệp có thu được chi các khoản sau:

(1) Chi hoạt động thường xuyên của đơn vị theo chức năng, nhiệm vụ được cấp có thẩm quyền giao và chi cho các hoạt động có thu sự nghiệp:

- Chi cho người lao động: Chi tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp lương; các khoản trích bảo hiểm y tế, bảo hiểm xã hội, kinh phí công đoàn theo quy định...

Về chi trả tiền lương, tiền công (gọi là quỹ tiền lương): Tuỳ theo kết quả tài chính trong năm, đơn vị được xác định tổng quỹ tiền lương để trả cho

người lao động trên cơ sở tiền lương tối thiểu không quá 3,5 lần tiền lương tối thiểu chung cả Nhà nước đối với đơn vị tự bảo đảm chi phí và không quá 3 lần tiền lương tối thiểu chung cả Nhà nước đối với đơn vị tự bảo đảm một phần chi phí. Trong phạm vi quỹ tiền lương được xác định như trên, Thủ trưởng đơn vị quyết định phương án chi trả tiền lương cho từng người lao động sau khi thống nhất với tổ chức Công đoàn và công khai trong đơn vị, theo nguyên tắc người nào có hiệu suất công tác cao, đóng góp nhiều cho việc tăng thu, tiết kiệm chi thì được hưởng nhiều hơn. Đơn vị sự nghiệp không được chi trả tiền lương tăng thêm cho người lao động từ các nguồn: Kinh phí ngân sách nhà nước cấp để thực hiện tinh giản biên chế; kinh phí nghiên cứu khoa học đề tài cấp nhà nước, cấp bộ, cấp ngành; Chương trình mục tiêu quốc gia; kinh phí thực hiện nhiệm vụ đột xuất của cấp có thẩm quyền giao; tiền mua sắm, sửa chữa tài sản được xác định trong phân thu phí, lệ phí được để lại theo quy định; vốn đối ứng các dự án; vốn viện trợ; vốn vay; kinh phí của nhiệm vụ phải chuyển tiếp sang năm sau thực hiện.

- Chi quản lý hành chính: Chi vật tư văn phòng, dịch vụ công cộng, thông tin liên lạc, công tác phí, hội nghị phí, chi sửa chữa thường xuyên cơ sở vật chất: nhà cửa, máy móc thiết bị...

- Chi hoạt động nghiệp vụ chuyên môn.

- Chi hoạt động tổ chức thu phí, lệ phí; chi hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ (kể cả chi nộp thuế, trích khấu hao tài sản cố định).

(2) Chi thực hiện các đề tài nghiên cứu khoa học cấp nhà nước, cấp bộ, ngành; Chương trình mục tiêu quốc gia; chi thực hiện các nhiệm vụ đặt hàng của Nhà nước; chi vốn đối ứng thực hiện các dự án có vốn nước ngoài theo quy định.

(3) Chi thực hiện tinh giản biên chế theo chế độ do Nhà nước quy định đối với số lao động dôi ra.

(4) Chi đầu tư phát triển, gồm: Chi đầu tư xây dựng cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị, sửa chữa lớn tài sản, chi thực hiện các dự án đầu tư theo quy định.

(5) Chi thực hiện các nhiệm vụ đột xuất được cấp có thẩm quyền giao.

(6) Các khoản chi khác (nếu có).

*Về trích lập và sử dụng các quỹ:* Hàng năm đơn vị được sử dụng chênh lệch thu lớn hơn chi để trích lập các quỹ theo trình tự: Quỹ dự phòng ổn định thu nhập, Quỹ khen thưởng, Quỹ phúc lợi, Quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp. Mức trích lập các quỹ do Thủ trưởng đơn vị quyết định, sau khi thống nhất với tổ chức Công đoàn của đơn vị. Đơn vị sự nghiệp không được trích lập các quỹ từ các nguồn sau: Kinh phí ngân sách Nhà nước cấp để thực hiện tinh giản biên chế; kinh phí nghiên cứu khoa học cấp Nhà nước, cấp bộ, cấp ngành; Chương trình mục tiêu quốc gia; thực hiện nhiệm vụ đột xuất của cấp có thẩm quyền giao; tiền mua sắm, sửa chữa tài sản được xác định trong phần thu phí, lệ phí được để lại đơn vị theo quy định; vốn đầu tư xây dựng cơ bản, mua sắm trang thiết bị, sửa chữa lớn tài sản; vốn đối ứng các dự án; vốn viện trợ; vốn vay; kinh phí của nhiệm vụ phải chuyển tiếp sang năm sau thực hiện.

*Về quản lý vốn và tài sản:* Đối với tài sản cố định sử dụng vào hoạt động sản xuất, dịch vụ đơn vị phải trích khấu hao tài sản cố định theo chế độ áp dụng cho doanh nghiệp Nhà nước. Toàn bộ tiền khấu hao tài sản cố định và tiền thu thanh lý tài sản được để lại đơn vị đầu tư tăng cường cơ sở vật chất, đổi mới trang thiết bị của đơn vị.

### **1.3. Đặc điểm cơ bản của khoản chi hành chính, sự nghiệp tác động đến quy trình kiểm toán chi ngân sách.**

Đặc điểm cơ bản của khoản chi hành chính, sự nghiệp tác động đến việc cần phải điều chỉnh, bổ sung quy trình kiểm toán chi ngân sách là Nhà nước giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm cho cơ quan hành chính và đơn vị sự



nghiệp về quản lý biên chế, lao động, hoạt động chuyên môn, quản lý tài chính. Nhà nước không làm thay và không can thiệp sâu vào hoạt động nội bộ của đơn vị sự nghiệp; khuyến khích các đơn vị chủ động sắp xếp tổ chức và biên chế được giao; sử dụng lao động, kinh phí và tài sản có hiệu quả; nâng cao hiệu suất, chất lượng công việc, thực hành tiết kiệm, chống lãng phí trong việc sử dụng kinh phí, tăng thu nhập cho người lao động. Nhà nước thực hiện kiểm soát đánh giá hiệu quả hoạt động của đơn vị theo kết quả “đầu ra”, giảm dần việc quản lý theo các yếu tố “đầu vào”.

Từ những thay đổi về phương thức quản lý nêu trên, yêu cầu đối với hoạt động kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp theo cơ chế mới hiện nay cũng phải có sự thay đổi thích hợp, bên cạnh việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ thì đồng thời phải thực hiện kiểm toán hoạt động tức phải đánh giá được tính tiết kiệm, hiệu quả, hiệu năng trong sử dụng các nguồn tài chính, nhân lực và vật lực Nhà nước giao cho các đơn vị hành chính sự nghiệp quản lý, sử dụng theo các mục tiêu, nhiệm vụ đã đặt ra. Đặc điểm cơ bản của khoản chi hành chính, sự nghiệp nêu trên thể hiện cụ thể ở những nội dung sau:

***Đối với các đơn vị sự nghiệp có thu:***

*Thứ nhất:* Nhà nước giao quyền chủ động cho thủ trưởng đơn vị được quyết định mức thu các hoạt động dịch vụ trên cơ sở bảo đảm chi phí và có tích lũy; quyết định mức chi quản lý hành chính cao hoặc thấp hơn mức chi do nhà nước quy định *trên cơ sở bảo đảm hiệu quả công việc*; được tính quỹ tiền lương để trả cho người lao động trên cơ sở tiền lương tối thiểu tăng không quá 2,5 lần (đối với đơn vị tự bảo đảm chi phí hoạt động) và không quá 2 lần (đối với đơn vị tự bảo đảm một phần chi phí) tiền lương tối thiểu chung do Nhà nước quy định; được trích lập 4 quỹ: Quỹ dự phòng ổn định thu nhập, Quỹ khen thưởng, Quỹ phúc lợi, Quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp. Các thẩm quyền trên của Thủ trưởng đơn vị phải được quy định trong quy chế quản lý

tài chính kế toán nội bộ phổ biến công khai cho toàn thể cán bộ công nhân viên đơn vị biết và là căn cứ kiểm soát chi của Kho bạc Nhà nước.

Với những quy định trên, yêu cầu đối với công tác kiểm toán phải xác định tính đúng đắn, hợp lý, tính kinh tế của việc sử dụng quyền mà Nhà nước đã giao cho các đơn vị, như các định mức thu, chi trong quy chế có hợp lý, có đem lại hiệu quả về số lượng và chất lượng trong hoạt động của đơn vị? Thu nhập của cán bộ công nhân viên có được tăng lên?...

Mặt khác với những quy định trên nhiều chế độ, tiêu chuẩn, định mức của Nhà nước không còn giá trị pháp lý, thay vào đó đơn vị được quyết định mức thu chi theo thẩm quyền, do vậy nhiều bước công việc, nội dung công việc kiểm toán sẽ phải thay đổi phù hợp với cơ chế mới, đặc biệt kiểm toán viên phải kiểm tra, xác định tính đúng đắn, tính hợp lý của quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị, vì theo cơ chế tự chủ tài chính quy chế chi tiêu nội bộ không chỉ là quy định có tính chất nội bộ mà nó còn là căn cứ pháp lý của đơn vị để điều hành, quyết toán kinh phí và kiểm soát chi của Kho bạc Nhà nước.

*Thứ hai:* Nhà nước chuyển từ cơ chế quản lý chi theo chế độ tiêu chuẩn, định mức sang cơ chế mới là quản lý chủ yếu theo dự toán; Đơn vị sự nghiệp có thu được chủ động bố trí, sử dụng linh hoạt các nguồn vốn, kinh phí, bảo đảm tiết kiệm, hiệu quả để thực hiện nhiệm vụ được giao; được ổn định kinh phí hoạt động thường xuyên theo định kỳ 3 năm. Do vậy hoạt động kiểm toán phải chú trọng hơn đến việc kiểm toán dự toán. Theo cơ chế cũ việc xây dựng dự toán chủ yếu dựa trên cơ sở định mức phân bổ ngân sách nhà nước quy định, không căn cứ nhiều vào các khoản thu sự nghiệp. Theo cơ chế quản lý mới việc xây dựng dự toán phải căn cứ vào khả năng thu để xác định các khoản kinh phí ngân sách nhà nước cấp, do vậy kiểm toán viên phải đi sâu kiểm tra, xác định tính đúng đắn, hợp lý của dự toán. Thực tế nhiều đơn vị khi xây dựng dự toán đã để ngoài nhiều khoản thu lớn có tính chất ổn định hoặc

xây dựng dự toán thu thấp hơn khả năng thực tế nhằm tăng phần kinh phí ngân sách cấp cho đơn vị, làm cho dự toán không chính xác.

*Thứ ba:* Nhà nước khuyến khích các đơn vị sự nghiệp tận dụng và khai thác cơ sở vật chất hiện có để tăng cường số lượng và chất lượng dịch vụ và tạo điều kiện về vốn và mở rộng quyền tự chủ của các đơn vị trong huy động vốn và quyết định giá dịch vụ, “Đơn vị sự nghiệp có thu được vay tín dụng để mở rộng và nâng cao chất lượng hoạt động sự nghiệp và tự chịu trách nhiệm trả nợ vay theo quy định của pháp luật”. “Đơn vị sự nghiệp có thu được giữ lại khấu hao cơ bản và tiền thu thanh lý tài sản để tăng cường cơ sở vật chất cho đơn vị”.

Đối với những quy định này, Kiểm toán viên phải xem xét kỹ việc huy động, quản lý và sử dụng các nguồn vốn của đơn vị, tính hợp lý và hiệu quả sử dụng vốn, tài sản của đơn vị phục vụ cho việc thực hiện nhiệm vụ chuyên môn và các hoạt động dịch vụ.

*Thứ tư:* Đơn vị sự nghiệp có thu được chủ động sử dụng số biên chế được cấp có thẩm quyền giao, thực hiện chế độ hợp đồng lao động theo quy định của Bộ Luật Lao động. Hoạt động kiểm toán phải xem xét tính hợp lý của việc bố trí, sử dụng lao động.

***Đối với các cơ quan hành chính khoán chi:*** Kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán tại các đơn vị này phải kiểm toán, đánh giá việc áp dụng các điều kiện khoán chi; đánh giá mục tiêu khoán có được đáp ứng? như: chức năng nhiệm vụ được giao có đảm bảo hoàn thành? Chất lượng hoạt động của đơn vị có được nâng lên? So sánh biên chế và tổng kinh phí của các khoản chi thực hiện khoán so với trước khi khoán; Quyền lợi hợp pháp của cán bộ công chức có được bảo đảm? ...

Yêu cầu về kiểm toán hoạt động theo cơ chế khoán chi cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp hiện nay cũng phù hợp với chức năng nhiệm vụ của

Kiểm toán Nhà nước mới được bổ sung tại Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ về quy định chức năng nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước là "...kiểm toán tính kinh tế trong quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước và tài sản công...".

Kiểm toán hoạt động là loại hình mới, khó và Kiểm toán Nhà nước chưa có kinh nghiệm thực tiễn về loại hình này. Để hoạt động kiểm toán có chất lượng đòi hỏi kiểm toán viên phải có trình độ sâu, rộng về công tác quản lý tài chính, kế toán, mặt khác trong thực tế việc xác định các tiêu chí để đánh giá tính tiết kiệm, hiệu quả và hiệu năng cũng là rất khó. Do vậy đây là vấn đề cần có nhiều nghiên cứu và trải nghiệm thực tiễn để có thể dần hoạt thiện loại hình kiểm toán hoạt động đáp ứng yêu cầu đối với hoạt động của Kiểm toán Nhà nước.

## CHƯƠNG II

### THỰC TRẠNG QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC HIỆN NAY ĐANG ÁP DỤNG ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THỰC HIỆN KHOẢN CHI

**2.1. Thực trạng công tác kiểm toán chi NSNN đối với đơn vị hành chính sự nghiệp và các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoản chi.**

*2.1.1. Khái quát về tình hình kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp trong những năm qua.*

Trong 9 năm hoạt động từ 1995 đến 2003, KTNN đã tiến hành 128 cuộc kiểm toán đơn vị cấp tỉnh thành phố, 52 cuộc kiểm toán đơn vị cấp bộ, ngành; trong đó có khoảng 5.400 cuộc kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp. Tính bình quân hàng năm KTNN thực hiện kiểm toán được 25% số đơn vị cấp tỉnh, thành phố; 10% đơn vị cấp bộ ngành; trong đó số cuộc kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khi kiểm toán đơn vị cấp tỉnh, thành phố đạt 50% tổng số đơn vị hành chính sự nghiệp; cấp bộ, ngành đạt khoảng 60% tổng số đơn vị thuộc, trực thuộc và trong lĩnh vực ngân sách nhà nước số cuộc kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp chiếm khoảng 80% tổng số cuộc kiểm toán các đơn vị cơ sở.

Qua kiểm toán lĩnh vực chi thường xuyên ngân sách nhà nước, KTNN đã phát hiện nhiều khoản thu, chi sai chế độ, tiêu chuẩn, định mức, không bảo đảm thủ tục quyết toán; kiến nghị tăng thu, giảm chi lĩnh vực chi thường xuyên tại các đơn vị hành chính sự nghiệp là 4.680 tỷ đồng, chiếm khoảng 60% kết quả kiểm toán của KTNN trong lĩnh vực này, cụ thể KTNN đã kiến nghị thu hồi nộp ngân sách nhà nước 530 tỷ đồng, giảm cấp phát 56 tỷ đồng, giảm quyết toán chi ngân sách 138 tỷ đồng, giảm chi khác 151 tỷ đồng; phát hiện đề nghị ghi thu, ghi chi NSNN 3.745 tỷ đồng; tăng thu cho NSNN các khoản thuế, phí, lệ phí, khấu hao và các khoản thu khác nhiều tỷ đồng; đồng

thời hoạt động kiểm toán cũng giúp các đơn vị được kiểm toán phát hiện và đề ra các giải pháp khắc phục những tồn tại trong công tác quản lý tài chính kế toán, góp phần nâng cao ý thức, khả năng chấp hành pháp luật tài chính, kế toán của đơn vị được kiểm toán, nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí; tìm ra những bất cập trong chính sách, chế độ của nhà nước, kiến nghị với các cơ quan chức năng của nhà nước điều chỉnh kịp thời.

Như vậy, hoạt động kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp đóng vai trò quan trọng trong hoạt động của KTNN, chiếm tỷ trọng khối lượng công việc kiểm toán lớn trong hoạt động kiểm toán lĩnh vực NSNN và đã đóng góp phần quan trọng trong kết quả hoạt động 9 năm qua của KTNN.

### ***2.1.2. Thực trạng thực hiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp trong những năm qua.***

Sau 5 năm hoạt động từ 1995 đến 1999, trên cơ sở đúc rút kinh nghiệm thực tế của hoạt động kiểm toán, tiếp thu có chọn lọc các quy định nghiệp vụ kiểm toán của các nước trên thế giới, KTNN đã ban hành một hệ thống các quy định về chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán chung, quy trình kiểm toán các lĩnh vực và các quy định khác về nghiệp vụ kiểm toán; trong đó có Quy trình kiểm toán NSNN ban hành theo Quyết định số 08/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 áp dụng chung cho kiểm toán lĩnh vực NSNN.

Những năm vừa qua hoạt động kiểm toán đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi và chưa khoán chi áp dụng theo Quy trình kiểm toán NSNN. Theo Quy trình kiểm toán NSNN, cuộc kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp được tiến hành theo trình tự bốn bước, bao gồm chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

#### *Đối với giai đoạn chuẩn bị kiểm toán*

Căn cứ vào nhiệm vụ kiểm toán do Tổng KTNN giao, các kiểm toán chuyên ngành và KTNN các khu vực dự kiến phân công các đoàn kiểm toán,

trưởng, phó đoàn và các kiểm toán viên của đoàn kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán thành lập một tổ công tác gồm những kiểm toán viên có kinh nghiệm, phân công nhiệm vụ cho từng kiểm toán viên xây dựng đề cương khảo sát bao gồm các nội dung cần khảo sát và các tài liệu, số liệu, tình hình về đơn vị được kiểm toán cần thu thập phục vụ cho khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán.

Đề cương khảo sát sau khi được Kiểm toán trưởng xem xét, nhất trí sẽ được gửi cho đơn vị được kiểm toán chuẩn bị trước và báo cáo kết quả về KTNN. Tổ khảo sát sẽ tiến hành nghiên cứu tài liệu đơn vị được kiểm toán cung cấp và trực tiếp thu thập, tìm hiểu tại đơn vị được kiểm toán về những thông tin cần thiết cho việc lập kế hoạch kiểm toán.

Những tài liệu các tổ khảo sát thu thập thường bao gồm: chức năng nhiệm vụ đơn vị được kiểm toán, cơ cấu tổ chức các đơn vị thuộc, trực thuộc, cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý tài chính, phân cấp quản lý tài chính kế toán, các tài liệu về dự toán ngân sách, cấp phát, quyết toán ngân sách, các quy định đặc thù của ngành...

Trên cơ sở các tài liệu thu thập được, trưởng đoàn kiểm toán trực tiếp tổ chức cho tổ công tác dự thảo báo cáo kết quả khảo sát và dự kiến kế hoạch kiểm toán theo mẫu quy định của KTNN. Nội dung chủ yếu của kế hoạch kiểm toán gồm mục tiêu, nội dung, phạm vi, trọng yếu kiểm toán, danh sách các đơn vị thuộc và trực thuộc dự kiến sẽ kiểm toán, dự kiến phân công đơn vị kiểm toán cho các tổ kiểm toán và xác định thời gian thực hiện cuộc kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán trình Kiểm toán trưởng xem xét báo cáo dự thảo kết quả khảo sát và kế hoạch kiểm toán trước khi trình Tổng KTNN xét duyệt. Tổng KTNN tổ chức họp để xem xét và xét duyệt kế hoạch kiểm toán.

*Giai đoạn thực hiện kiểm toán*

Căn cứ vào kế hoạch kiểm toán đã được Tổng KTNN phê duyệt, Lãnh đạo KTNN và lãnh đạo đoàn kiểm toán tổ chức họp với đại diện đơn vị được kiểm toán để thông báo kế hoạch kiểm toán và triển khai thực hiện kiểm toán.

Loại hình kiểm toán chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ; mục tiêu kiểm toán là đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của số liệu quyết toán; tính tuân thủ pháp luật trong quản lý kinh tế, tài chính, kế toán của đơn vị được kiểm toán.

Các tổ kiểm toán căn cứ vào mục tiêu, nội dung, trọng yếu của kế hoạch kiểm toán tổng quát và trên cơ sở xem xét số liệu và tình hình thực tế về công tác quản lý của đơn vị để xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán chi tiết theo Mẫu số 02/HSKT-KTNN trình trưởng đoàn kiểm toán phê duyệt. Kế hoạch kiểm toán chi tiết bao gồm nội dung, mục tiêu, phương pháp kiểm toán, phân công phân hành kiểm toán cho các thành viên trong tổ kiểm toán và thời gian thực hiện kiểm toán của các phân hành kiểm toán.

Tổ kiểm toán thực hiện kiểm toán theo những nội dung kế hoạch kiểm toán chi tiết đã được Trưởng đoàn kiểm toán quyết định.

Căn cứ vào các nhiệm vụ được giao, kiểm toán viên tự tổ chức thực hiện kiểm toán theo cách làm của từng người. Tuy nhiên có thể tổng hợp thành ba cách kiểm toán phổ biến đang được kiểm toán viên áp dụng như sau:

**Cách thứ nhất:** Kiểm toán viên tiến hành kiểm toán theo trình tự từ kiểm toán tổng hợp đến kiểm toán chi tiết. Trong kiểm toán tổng hợp kiểm toán viên sử dụng phương pháp cân đối, đối chiếu trực tiếp, đối chiếu lô gích và phương pháp phân tích để kiểm tra, xác nhận tính chính xác, khớp đúng và tính hợp lý của các chỉ tiêu phản ánh trên báo cáo tài chính với sổ cái và các sổ chi tiết và giữa các báo biểu của báo cáo tài chính với nhau; kết quả của bước kiểm toán tổng hợp cũng xác định những nội dung trọng tâm cần kiểm tra chi tiết các khoản thu chi, kiểm tra số dư tài khoản. Thực hiện xong bước kiểm toán tổng hợp, kiểm toán viên sẽ thực hiện kiểm toán chi tiết các khoản



thu, chi và kiểm tra số dư của các tài khoản kế toán. Phương pháp kiểm toán là phương pháp chọn mẫu, điều tra, đối chiếu, so sánh. Kết quả kiểm tra xác định tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của các khoản mục thu, chi, các số dư tài khoản kế toán.

Áp dụng phương pháp kiểm toán này là những kiểm toán viên có kinh nghiệm kiểm toán, có sự nghiên cứu, học tập nghiêm túc về nghiệp vụ chuyên môn kiểm toán, kết hợp, vận dụng được lý thuyết kiểm toán vào thực hành kiểm toán. Cách làm này phù hợp với chuẩn mực, quy trình kiểm toán và các quy định về nghiệp vụ kiểm toán của KTNN; bao trùm được những nội dung trọng yếu kiểm toán và giảm thiểu rủi ro kiểm toán, bảo đảm chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

*Cách thứ hai:* Kiểm toán viên chỉ tập trung kiểm tra, xem xét các nội dung mà theo kinh nghiệm của bản thân thường xảy ra sai phạm, để xác định sai sót, gian lận có xảy ra không? Với cách làm này, hoạt động kiểm toán không theo một trình tự thống nhất, mỗi trường hợp tiến hành theo những cách rất khác nhau.

Cách làm này thường do các kiểm toán viên có nhiều kinh nghiệm về quản lý tài chính kế toán, nắm được nhiều thủ thuật gian dối của các đơn vị nhưng ít quan tâm nghiên cứu và vận dụng lý thuyết kiểm toán vào thực hành kiểm toán. Cách làm này không bao quát hết các nội dung cần kiểm toán và khả năng xảy ra rủi ro kiểm toán ở mức độ cao.

*Cách thứ ba:* Khi được phân công kiểm toán một phân hành, một công việc nào đó, kiểm toán viên thường chỉ áp dụng phương pháp duy nhất là kiểm tra, xem xét chi tiết tất cả các chứng từ kế toán của đơn vị trong thời kỳ kiểm toán và cộng lại các số liệu trên các bảng kê, chứng từ thu chi; quy trình kiểm toán được thực hiện từ kiểm toán chứng từ kế toán đến kiểm toán các chỉ tiêu trên sổ kế toán và báo cáo tài chính. Phương pháp kiểm toán này trái với nguyên tắc về quy trình kiểm toán là kiểm toán đi từ kiểm toán tổng quát đến

kiểm toán chi tiết. Hiệu quả, chất lượng kiểm toán của hình thức kiểm toán này không cao.

Thực hiện kiểm toán theo cách này là các kiểm toán viên yếu về nghiệp vụ kế toán tài chính và kiểm toán, năng lực kém hoặc các kiểm toán viên mới ra trường, mới vào nghề kiểm toán và chưa có hiểu biết đầy đủ về nghiệp vụ kiểm toán trước khi đi thực hiện các nhiệm vụ kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán.

Bước tiếp theo của giai đoạn thực hiện kiểm toán, sau khi kết thúc kiểm toán từng nội dung, phân hành kiểm toán, trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán thu thập được, Kiểm toán viên lập bảng xác nhận số liệu, tình hình kiểm toán với bộ phận kế toán về phân hành kiểm toán được phân công, chuyển cho tổ trưởng tổ kiểm toán xem xét tính đúng đắn trước khi cùng ký xác nhận với đơn vị được kiểm toán.

*Về việc lập biên bản kiểm toán:* Tổ trưởng tổ kiểm toán lập dự thảo biên bản kiểm toán theo Mẫu số 01-BB/KTNN-NS, trên cơ sở Biên bản xác nhận số liệu kiểm toán của kiểm toán viên và các bằng chứng kiểm toán có liên quan. Biên bản kiểm toán sẽ được tất cả các thành viên trong đoàn kiểm toán xem xét, đóng góp ý kiến và hoàn chỉnh để trình Trưởng đoàn kiểm toán xét duyệt.

Đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp với đơn vị được kiểm toán để thông qua dự thảo biên bản kiểm toán. Nội dung cuộc họp thông qua dự thảo biên bản kiểm toán được phản ánh vào Mẫu số 06/HSKT-KTNN. Căn cứ vào kết luận của lãnh đạo đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán sẽ hoàn chỉnh biên bản kiểm toán, ký phát hành.

### ***Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán***

Trưởng đoàn kiểm toán thành lập tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán, thường tổ này chính là tổ khảo sát lập kế hoạch kiểm toán. Căn cứ vào biên bản kiểm toán tại các đơn vị thuộc và trực thuộc, căn cứ vào Báo cáo tài chính

của đơn vị và các bằng chứng kiểm toán khác có liên quan, tổ soạn thảo sẽ tập hợp tình hình, số liệu và dự thảo báo cáo kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán tổ chức họp đoàn kiểm toán để trình bày và lấy ý kiến đóng góp của tất cả các thành viên đoàn kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán sẽ chỉ đạo tổ soạn thảo nghiên cứu, tiếp thu ý kiến đóng góp của cuộc họp và hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán trình Kiểm toán trưởng xét duyệt trước khi trình Tổng Kiểm toán Nhà nước.

Phòng Tổng hợp (hoặc bộ phận Tổng hợp) kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán khu vực giúp Kiểm toán trưởng xem xét việc tuân thủ các quy định về lập báo cáo kiểm toán và tính hợp lý, đúng đắn của nội dung báo cáo. Kiểm toán trưởng tổ chức họp thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán. Đoàn kiểm toán phải hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận của Kiểm toán trưởng trước khi trình Tổng Kiểm toán Nhà nước.

Tổng Kiểm toán Nhà nước tổ chức họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán. Đoàn kiểm toán phải hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán theo ý kiến chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước và tổ chức thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán với đơn vị được kiểm toán.

#### *Giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán*

Kiểm toán chuyên ngành, KTNN khu vực thành lập tổ kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán trình Tổng KTNN kế hoạch kiểm tra gồm các đơn vị và nội dung kiểm tra.

Trên cơ sở kế hoạch đã được Tổng KTNN phê duyệt, tổ kiểm tra thực hiện kiểm tra thực tế tại các đơn vị được kiểm toán, thu thập các bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị kiểm toán của các đơn vị được kiểm toán và tập hợp làm báo cáo kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán trình Tổng KTNN.

## **2.2. Đánh giá việc áp dụng quy trình kiểm toán ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.**

### ***2.2.1. Những thành tựu***

Là một ngành mới ở Việt Nam, sau 9 năm hoạt động KTNN đã ban hành được hệ thống các quy định nghiệp vụ kiểm toán tương đối hoàn chỉnh bao gồm Hệ thống chuẩn mực kiểm toán, Quy trình KTNN, các quy trình kiểm toán chuyên ngành, Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn KTNN...; đây là nỗ lực lớn của Cơ quan KTNN. Hệ thống các quy định nghiệp vụ này đã góp phần quan trọng đưa hoạt động kiểm toán của KTNN cơ bản đi vào nề nếp. Trong hệ thống các quy định nghiệp vụ đó có Quy trình kiểm toán NSNN ban hành kèm theo Quyết định số 08/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN là quy trình kiểm toán chung áp dụng cho lĩnh vực kiểm toán NSNN, bao gồm các lĩnh vực: kiểm toán tỉnh thành phố và bộ ngành. Đối với việc kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi (bộ ngành, các đơn vị dự toán thuộc ngân sách địa phương), áp dụng quy trình kiểm toán NSNN cũng đã xác định được những bước, nội dung kiểm toán cơ bản trong một cuộc kiểm toán, bao gồm bốn giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán, Thực hiện kiểm toán, Lập báo cáo kiểm toán và Kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán. Do vậy đã góp phần quan trọng tạo nề nếp nhất định trong hoạt động kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp nói chung và các đơn vị thực hiện khoán chi nói riêng, cụ thể như sau:

#### ***Đối với giai đoạn chuẩn bị kiểm toán:***

- Quy trình đã nêu được những thông tin cơ bản thu thập trong quá trình khảo sát như: Chức năng, nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, cơ chế phân cấp quản lý tài chính ngân sách, tình hình kinh tế, xã hội của đơn vị; Tình hình lập, phân bổ dự toán ngân sách và thực hiện ngân sách; Kết quả kiểm toán, thanh tra, kiểm tra trước đây và kết quả thẩm định báo cáo quyết toán, báo cáo kiểm

toán nội bộ; những thông tin cần thiết liên quan đến nhiệm vụ kiểm toán của các KTNN chuyên ngành, khu vực trực thuộc KTNN.

- Quy trình đã xác định những nội dung cơ bản của kế hoạch kiểm toán, như mục đích yêu cầu kiểm toán, Nội dung kiểm toán, Phạm vi kiểm toán, Phương pháp kiểm toán, thời gian kiểm toán, bố trí nhân sự và chuẩn bị các điều kiện vật chất cho đoàn kiểm toán, tổ chức bồi dưỡng nghiệp vụ cho kiểm toán viên và cơ chế chính sách, chế độ quản lý kinh tế tài chính Nhà nước ban hành mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ hoặc được phép áp dụng...

### ***Giai đoạn thực hiện kiểm toán:***

Những nội dung quy định về thực hiện kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp được quy định tại mục II.3 “Kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN”.

Phần này xác định được mục tiêu cơ bản của kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp là: kiểm toán tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của số liệu báo cáo quyết toán ngân sách; việc tuân thủ quy định của Luật NSNN trong quản lý chi tiêu ngân sách, các tiêu chuẩn, định mức, chế độ chi tiêu tài chính; việc thực hiện chế độ kế toán và qua kiểm toán đánh giá công tác quản lý của đơn vị chủ quản.

Quy trình cũng đã xác định được các nội dung kiểm toán theo các phân hành kiểm toán gồm: kiểm toán nhóm tài khoản bằng tiền; kiểm toán nhóm tài khoản nguyên vật liệu, vật tư, hàng hoá; kiểm toán tài sản cố định; kiểm toán tài khoản xây dựng cơ bản dở dang; kiểm toán tài khoản nguồn vốn xây dựng cơ bản; kiểm toán các khoản phải thu, tạm ứng các khoản nợ phải trả, kiểm toán chi hoạt động và chi dự án; kiểm toán nguồn kinh phí hoạt động và nguồn kinh phí dự án; kiểm toán thu sự nghiệp. Trong các phân hành kiểm toán đã nêu được một số nội dung kiểm toán chủ yếu, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán, những sai sót, gian lận thường xảy ra. Quy trình phân

này trình bày theo phân hành kế toán là cách trình bày rõ ràng và đã phản ánh được bao quát các nội dung kiểm toán.

### ***Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán***

Phần này trong quy trình đã nêu khái quát các nội dung của báo cáo kiểm toán đơn vị hành chính, sự nghiệp gồm:

Phần mở đầu: Các căn cứ pháp lý để tiến hành cuộc kiểm toán, nội dung, phạm vi, đối tượng kiểm toán; đặc điểm chung của đơn vị được kiểm toán về chức năng, nhiệm vụ, phân cấp quản lý tài chính, ngân sách,

Phần kết quả kiểm toán: đã nêu được tình hình thực hiện dự toán, kết quả kiểm toán thu, chi theo các lĩnh vực: chi thường xuyên, chi đầu tư xây dựng cơ bản, chi nguồn kinh phí uỷ quyền...; tình hình thực hiện chế độ kế toán và nhận xét kiến nghị.

Phần lưu trữ tài liệu kiểm toán: nêu được những tài liệu hồ sơ cần thiết cần phải lưu trữ.

### ***Giai đoạn kiểm tra, theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán:***

Giai đoạn này trong quy trình đã trình bày được đơn vị chịu trách nhiệm thực hiện kiến nghị kiểm tra, nội dung kiểm tra, nội dung báo cáo kết quả kiểm tra và phương pháp, thẩm quyền xử lý những tồn tại, vướng mắc phát hiện trong quá trình kiểm tra.

Trong các quy định nghiệp vụ áp dụng đối với kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp, bên cạnh Quy trình kiểm toán NSNN, năm 2003 KTNN ban hành một số quy định về hồ sơ kiểm toán và trình tự xét duyệt báo cáo kiểm toán, gồm: Quyết định số 89/QĐ-KTNN ngày 14/3/2003 của Tổng KTNN về hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán, mẫu biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán; Quyết định số 269/QĐ-KTNN ngày 17/7/2003 của Tổng KTNN, Quy định về trình tự lập, xét duyệt và phát hành báo cáo kiểm toán... Những quy

định này đã tạo thành hệ thống các quy định nghiệp vụ tương đối hoàn chỉnh cho hoạt động kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp nói chung và đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi nói riêng. Hệ thống này ngày càng hoàn thiện và cơ bản đáp ứng được yêu cầu hoạt động kiểm toán những năm vừa qua, có tác dụng nhất định trong việc hướng dẫn thực hành kiểm toán và là căn cứ pháp lý để kiểm tra, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán; phù hợp với Quy trình KTNN ban hành kèm theo Quyết định số 03/1999/QĐ- KTNN ngày 6/10/1999 của Tổng KTNN và cơ bản phù hợp với Hệ thống chuẩn mực KTNN ban hành theo Quyết định số 06/1999/QĐ-KTNN ngày 24/12/1999 của Tổng KTNN.

### ***2.2.2. Những hạn chế, bất cập***

Tuy có những kết quả đạt được nêu trên nhưng hiện nay Quy trình kiểm toán NSNN cũng đã bộc lộ nhiều hạn chế. Thực tế những năm vừa qua, KTNN mới ban hành được Quy trình kiểm toán NSNN áp dụng chung cho kiểm toán lĩnh vực NSNN, chưa có quy trình kiểm toán riêng cho từng loại hình đơn vị: tỉnh, thành phố và bộ ngành nói chung và quy trình kiểm toán cho các đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi nói riêng. Vì vậy hoạt động kiểm toán các đơn vị sự nghiệp và đặc biệt là với các đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi những năm vừa qua vận dụng theo quy trình kiểm toán NSNN đã bộc lộ nhiều hạn chế; các bước công việc thể hiện trong quy trình áp dụng cho đơn vị hành chính sự nghiệp hầu như mới chỉ là những bước chung nhất gồm 4 giai đoạn: chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra, theo dõi việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán; các nội dung, bước công việc trong từng giai đoạn kiểm toán chưa được xác định cụ thể, rõ nét, thiếu nhiều nội dung quan trọng và không đủ chi tiết để có thể áp dụng có hiệu quả cho hoạt động kiểm toán, cụ thể như sau:

### ***Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán***

Đây là giai đoạn ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng cuộc kiểm toán. Tuy nhiên Quy trình kiểm toán NSNN thiếu một nội dung rất quan trọng trong quá trình khảo sát, thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán đó là các nội dung cần tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị được kiểm toán và đánh giá độ tin cậy, hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ làm cơ sở cho việc xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán và xác định phạm vi thời gian, phương pháp kiểm toán sát hợp với thực tế tại đơn vị.

Thiếu hụt trên đây dẫn tới hầu hết các đoàn kiểm toán chưa nhận thức đầy đủ việc thu thập các thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ trong quá trình khảo sát và tầm quan trọng của việc thu thập, đánh giá các thông tin đó trong việc xác định trọng tâm, trọng yếu, nội dung và phạm vi kiểm toán. Thực tế các đoàn kiểm toán mới thu thập được một số thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ như: Quy định về phân cấp quản lý ngân sách, cơ cấu tổ chức của đơn vị và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý tài chính kế toán; hầu như chưa chú ý thu thập những thông tin quan trọng về môi trường kiểm soát và hoạt động kiểm soát của đơn vị như các quy chế nội bộ về quản lý tài chính kế toán, tình hình phân công phân nhiệm trong quản lý tài chính kế toán, các thủ tục kiểm soát nội bộ của đơn vị, tình hình kiểm soát của bộ phận tài chính, kế toán... Mặt khác một số thông tin thu thập được cũng chỉ mang tính chất thống kê, đặc biệt là chưa có đoàn kiểm toán nào đánh giá được những điểm mạnh và yếu về môi trường kiểm soát cũng như hoạt động kiểm soát nội bộ của đơn vị; dẫn tới kế hoạch kiểm toán chất lượng thấp, hầu như mới chỉ là danh mục các đơn vị được kiểm toán, các nội dung về mục tiêu đặc thù của cuộc kiểm toán, trọng yếu kiểm toán không có bằng chứng sát thực; dẫn tới kế hoạch kiểm toán không có tác dụng đối với các tổ kiểm toán và kiểm toán viên trong việc xác định các nội dung, trọng yếu và phương pháp kiểm toán; mặt khác do quy trình chưa quy định cụ thể về nội dung này nên việc xét duyệt kế hoạch kiểm toán của các cấp cũng không có căn cứ pháp lý để nhận xét đánh giá và



kế hoạch kiểm toán hầu như không có tác dụng trong việc hướng dẫn hoạt động kiểm toán và cũng khó có thể dùng để kiểm soát việc tuân thủ kế hoạch kiểm toán ngoại trừ việc tuân thủ danh mục các đơn vị được kiểm toán.

### ***Giai đoạn thực hiện kiểm toán***

Đây là giai đoạn kiểm toán mà trong quy trình có nhiều điểm không phù hợp; chưa trình bày đầy đủ những nội dung kiểm toán chi tiết và nhiều nội dung về mục tiêu kiểm toán trình bày trong quy trình không còn phù hợp hoặc không đầy đủ đối với kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi, do cơ chế quản lý tài chính, kế toán áp dụng đối với các đơn vị này đã thay đổi. Theo cơ chế quản lý tài chính cũ, tất cả hoạt động tài chính của đơn vị hành chính sự nghiệp phải thu và chi tiêu theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức Nhà nước quy định; vì vậy khi thực hiện kiểm toán kiểm toán viên phải thực hiện đối chiếu so sánh chi tiết tất cả các khoản thu, nội dung chi với luật định để đưa ra nhận xét về tính đúng đắn, hợp pháp của số liệu quyết toán và việc tuân thủ chế độ tiêu chuẩn định mức Nhà nước quy định.

Cơ chế quản lý mới đối với *các đơn vị sự nghiệp có thu* Nhà nước giao quyền tự chủ tài chính cho các đơn vị, Thủ trưởng đơn vị có quyền quyết định mức thu từ các hoạt động dịch vụ theo nguyên tắc bảo đảm bù đắp chi phí và có tích lũy; quyết định chi quản lý hành chính cao hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước quy định tùy theo nội dung và hiệu quả công việc và quyền chủ động trong chi tiền lương cho người lao động trong giới hạn quỹ lương cho phép, cũng như quyết định tỷ lệ trích các quỹ của đơn vị... Do vậy nhiều nội dung phải kiểm toán việc tuân thủ theo cơ chế cũ thì nay không phải thực hiện nữa như việc so sánh, đối chiếu và đánh giá việc tuân thủ chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiết cho từng khoản chi, xem xét việc sử dụng kinh phí tồn cuối năm, việc nộp ngân sách khoản thu thanh lý tài sản ... Thay vào đó nhiều nội dung kiểm toán cần phải thực hiện theo quy định tại cơ chế mới như:

- Về dự toán: Kiểm toán viên phải đi sâu kiểm toán căn cứ xây dựng dự toán thu chi, để xác định tính hợp lý, đầy đủ của dự toán thu, chi ngân sách, bởi vì theo cơ chế tự chủ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu thì dự toán thu chi là một trong những căn cứ quản lý tài chính quan trọng của Nhà nước;

- Về quy chế chi tiêu nội bộ: Quy chế chi tiêu nội bộ không còn thuần túy là quy định nội bộ đơn vị mà theo cơ chế mới quy chế chi tiêu nội bộ có tính pháp lý cao, là căn cứ pháp lý để đơn vị quản lý thu chi và là căn cứ kiểm soát của Kho bạc Nhà nước. Do vậy kiểm toán viên phải phân tích, đánh giá được tính hợp lý, hợp pháp của quy chế chi tiêu nội bộ đơn vị.

- Về cân đối thu chi: Phải phân tích khả năng bảo đảm kinh phí hoạt động của đơn vị.

- Đặc biệt kiểm toán viên phải áp dụng hình thức kiểm toán hoạt động để đánh giá tính tiết kiệm, hiệu quả và hiệu năng trong sử dụng các nguồn kinh phí, tài sản và hiệu quả cũng như tính hợp lý trong việc sử dụng các quyền tự chủ tài chính của đơn vị.

*Đối với đơn vị khoán chi:* Cơ chế khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính cho phép đơn vị được chủ động sắp xếp lao động, sử dụng linh hoạt nguồn kinh phí trong một khuôn khổ rộng hơn cơ chế cũ để thực hiện nhiệm vụ bảo đảm chất lượng công việc, nâng cao đời sống cán bộ công chức và hiệu quả sử dụng kinh phí Nhà nước cấp.

Vì vậy, Quy trình cũ chưa đưa ra được những nội dung kiểm toán theo cơ chế mới đó là: kiểm toán các cơ quan hành chính khoán chi, kiểm toán viên phải xác định được.

- Tính hợp lý, đầy đủ của mức khoán biên chế và kinh phí, căn cứ khoán chi...

- Đánh giá được hiệu quả của việc khoán biên chế: Đơn vị có bảo đảm thực hiện tốt nhiệm vụ được giao, thu nhập của cán bộ công chức có được tăng lên so với khi chưa khoán, hiệu quả sử dụng kinh phí NSNN cấp.

Những hạn chế nêu trên của quy trình kiểm toán ngân sách là một trong những nguyên nhân cơ bản dẫn tới những hạn chế và yếu kém trong hoạt động kiểm toán và chất lượng giai đoạn thực hiện kiểm toán, cụ thể như sau:

+ Hầu hết kiểm toán viên thực hiện kiểm toán theo kinh nghiệm thuần tuý về kiểm tra kế toán, thanh tra vụ việc và chủ yếu là kiểm tra chi tiết chứng từ. Các phương pháp kiểm toán cơ bản như: phương pháp cân đối, phương pháp đối chiếu lô gích, phương pháp chọn mẫu, ít được sử dụng trong quá trình kiểm toán. Mặt khác, giữa các kiểm toán viên không có sự thống nhất trong việc áp dụng các thủ tục kiểm toán của cùng một nội dung, phân hành kiểm toán. Toàn bộ thủ tục kiểm toán ở các phân hành, phương pháp kiểm toán được thực hiện tùy thuộc vào ý muốn chủ quan, kinh nghiệm và trách nhiệm của từng kiểm toán viên, không chịu sự kiểm tra, kiểm soát của bất kỳ cấp nào. Việc kiểm toán chủ yếu chỉ nhằm mục tiêu tìm sai phạm của đơn vị dẫn tới không bao quát hết các nội dung kiểm toán cần thiết, nhiều khả năng xảy ra rủi ro kiểm toán do không thực hiện kiểm toán theo một trình tự khoa học, dẫn tới kiểm toán viên đưa ra ý kiến xác nhận rất có thể đã bỏ qua những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Mặt khác vì chỉ với mục tiêu tìm bằng được sai phạm của đơn vị do vậy cách đặt vấn đề và trao đổi công việc của một số kiểm toán viên thường căng thẳng, coi đơn vị là những người luôn làm sai, là tội phạm; khi không tìm ra những sai phạm thực sự sẽ nảy sinh tư tưởng nâng cao, quan trọng hoá những sai sót thông thường chưa phải là những sai phạm có tính chất gian lận. Thực tế này là một trong những nguyên nhân cơ bản ảnh hưởng đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán và uy tín của Kiểm toán Nhà nước.

+ Quy trình kiểm toán không cụ thể các nội dung kiểm toán dẫn tới không có tài liệu chuẩn để đào tạo, hướng dẫn các kiểm toán viên mới vào nghề, vì vậy hầu hết họ rất khó khăn để tiếp cận, làm quen với hoạt động kiểm toán; rất lâu để trở thành kiểm toán viên thực sự độc lập và ảnh hưởng lớn đến chất lượng hiệu quả công việc. Mặt khác quy trình kiểm toán không cụ thể dẫn tới không có căn cứ pháp lý để kiểm tra, soát xét việc tuân thủ quy trình kiểm toán và kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán.

+ Về tuân thủ hồ sơ kiểm toán: Kiểm toán Nhà nước đã ban hành được hệ thống các mẫu biểu hồ sơ kiểm toán theo Quyết định số 89/QĐ-KTNN ngày 14/3/2003 của Tổng Kiểm toán Nhà nước tương đối hoàn chỉnh, nhưng việc ghi chép của kiểm toán viên còn manh tính hình thức, không chi tiết và đầy đủ các chỉ tiêu trong mẫu quy định; đặc biệt là Mẫu số 02/HSKT-KTNN về chương trình kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán và Mẫu số 03/HSKT-KTNN về tài liệu làm việc của kiểm toán viên, trong mẫu này có một số nội dung quan trọng là xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán và nội dung công việc kiểm toán; thực tế hầu hết hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên phản ánh không đầy đủ thậm chí sai lệch về các nội dung này. Một trong những lý do cơ bản là quy trình kiểm toán chưa xác định rõ nét những mục tiêu và nội dung kiểm toán của từng phần hành kiểm toán cụ thể, dẫn tới việc ghi chép theo ý chủ quan và cách hiểu của từng kiểm toán viên, chưa có sự thống nhất. Cũng chính vì vậy không có căn cứ để kiểm tra, kiểm soát việc ghi chép hồ sơ kiểm toán.

+ Về chất lượng công tác kiểm toán: Những hạn chế của quy trình kiểm toán là một trong những nguyên nhân dẫn tới chúng ta chưa đạt được mục tiêu kiểm tra, xác nhận độ tin cậy, tính trung thực và hợp lý của báo cáo quyết toán. Các báo cáo kiểm toán trong lĩnh vực NSNN mới chỉ dừng ở mức phát hiện các gian lận và sai sót trong quản lý và điều hành NSNN. Nội dung kiểm toán hoạt động hầu như chưa đề cập và nếu có cũng chỉ ở mức các nhận xét, đánh giá rất sơ bộ về hiệu quả sử dụng vốn, kinh phí và NSNN.

### ***Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán***

Hiện nay, trình tự các bước công việc soạn thảo báo cáo kiểm toán, kết cấu, nội dung báo cáo kiểm toán, trách nhiệm lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán và trách nhiệm lập, xét duyệt biên bản kiểm toán được quy định tương đối đầy đủ. Tuy nhiên hạn chế ở đây là những nội dung đó được quy định tại nhiều văn bản, đó là Quy trình kiểm toán NSNN, Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn KTNN, Quy định về trình tự lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán, quy định về mẫu biên bản, báo cáo kiểm toán. Trong khi đó nhiều nội dung quan trọng chưa được thể hiện trong quy trình kiểm toán như trình tự các bước tập hợp số liệu và lập báo cáo kiểm toán. Việc quy định tại nhiều văn bản gây khó khăn cho quá trình nghiên cứu, áp dụng của kiểm toán viên và kiểm tra việc tuân thủ của KTNN; mặt khác theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ về cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước thay đổi, hệ thống cơ cấu tổ chức các cơ quan kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán cũng thay đổi, do vậy trình tự xét duyệt báo cáo kiểm toán cũng phải thay đổi cho phù hợp với cơ cấu tổ chức mới.

Về mẫu biên bản, báo cáo kiểm toán: sự thay đổi của hoạt động kiểm toán theo cơ chế quản lý tài chính mới đòi hỏi nội dung mẫu biên bản, báo cáo kiểm toán cũng phải có thay đổi phù hợp.

Hạn chế nêu trên là một trong những nguyên nhân dẫn tới nhiều báo cáo kiểm toán chỉ là sự ghi nhận những phát hiện về sai phạm, chưa đưa ra được ý kiến rõ ràng và toàn diện về tính đúng đắn, hợp pháp của các số liệu quyết toán của đơn vị được kiểm toán, chưa đề xuất được nhiều giải pháp có giá trị giúp các đơn vị được kiểm toán khắc phục tồn tại phát hiện trong quá trình kiểm toán; nhiều ý kiến nhận xét đánh giá còn hạn chế sức thuyết phục và chưa có tính khái quát ở tầm vĩ mô; một số kiến nghị không có tính khả thi, thậm chí chưa phù hợp với pháp luật.

Mặt khác, do không xác định được mục tiêu, trọng yếu kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán, do vậy các vấn đề nêu trong các biên bản kiểm toán mang tính chất vụn vặt, không có định hướng minh chứng cho những nội dung, kiến nghị có tính vĩ mô của báo cáo kiểm toán để phục vụ cho Quốc hội, Chính phủ giám sát, quản lý NSNN.

***Giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán:***

Trong giai đoạn này quy trình kiểm toán ngân sách hiện nay thiếu một nội dung rất quan trọng là tổ chức học tập, rút kinh nghiệm về những sai sót của đoàn kiểm toán, kiểm toán viên phát hiện ra trong quá trình kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán để có những giải pháp khắc phục tránh việc lặp lại những sai sót tương tự trong các lần kiểm toán sau, góp phần từng bước nâng cao chất lượng kiểm toán.

Thực tế kết quả kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán cho thấy một số đơn vị được kiểm toán không thực hiện một số kiến nghị kiểm toán, mà nguyên nhân là những kiến nghị kiểm toán không có tính khả thi, chưa sát thực với thực tiễn hoạt động của đơn vị, thậm trí có những kiến nghị sai quy định của Nhà nước. Đây là nội dung hết sức quan trọng cần phải khắc phục sớm.

Ngoài những hạn chế nêu trên, quy trình kiểm toán ngân sách hiện nay thiếu một nội dung rất quan trọng đó là các bước, các nội dung kiểm soát chất lượng kiểm toán của tổ trưởng tổ kiểm toán và lãnh đạo đoàn kiểm toán. Trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán của tổ trưởng, trưởng đoàn kiểm toán đã được quy định trong Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn KTNN; trong thực tế kiểm soát của tổ kiểm toán và lãnh đạo đoàn kiểm toán được lồng ghép và tiến hành song song với quá trình thực hiện kiểm toán. Do vậy các nội dung và các bước công việc kiểm soát chất lượng kiểm toán cũng phải được quy định trong quy trình thực hiện cuộc kiểm toán.

### **2.2.3. Nguyên nhân của hạn chế và bất cập**

Những hạn chế nêu trên về quy trình kiểm toán áp dụng cho đơn vị hành chính sự nghiệp có nhiều nguyên nhân khách quan và chủ quan.

*Về nguyên nhân khách quan:*

*Thứ nhất:* KTNN là ngành mới, chưa có tiền lệ trước đó ở Việt Nam, vì vậy quá trình vừa làm vừa xây dựng hoàn thiện hệ thống các quy định nghiệp vụ về kiểm toán không thể tránh khỏi những hạn chế nhất định. Mặt khác những năm đầu tiến hành xây dựng quy trình kiểm toán chúng ta chưa có đủ kinh nghiệm thực tiễn về hoạt động kiểm toán, trình độ kiểm toán còn ở mức thấp.

*Thứ hai:* Đối tượng của Kiểm toán NSNN có phạm vi rộng lớn, liên quan đến tất cả các tỉnh, thành phố, các bộ ngành và hầu hết các lĩnh vực thu chi ngân sách nhà nước. Mỗi đối tượng kiểm toán có những đặc điểm về nhiệm vụ thu chi và cơ chế quản lý tài chính, kế toán tương đối khác biệt. Do vậy việc xây dựng quy trình kiểm toán lĩnh vực ngân sách nhà nước phù hợp với từng loại đối tượng kiểm toán gặp nhiều khó khăn. Thực tế KTNN mới ban hành được Quy trình NSNN áp dụng chung cho kiểm toán lĩnh vực NSNN, chưa có quy trình kiểm toán riêng cho từng loại hình đơn vị: tỉnh, thành phố và bộ ngành nói chung và quy trình kiểm toán cho các đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi nói riêng. Chúng ta mới xây dựng được quy trình kiểm toán, xác định được những bước kiểm toán chung nhất, chưa cụ thể hoá được các nội dung, bước công việc và mục tiêu kiểm toán cho từng phân hành kiểm toán cụ thể.

*Thứ ba:* Những năm vừa qua nước ta đang trong giai đoạn chuyển đổi cơ chế quản lý từ nền kinh tế chỉ huy bằng mệnh lệnh hành chính sang nền kinh tế thị trường. Do vậy nhiều chính sách, cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước thường xuyên được xây dựng, sửa đổi, hoàn thiện. Với các đơn vị hành

chính sự nghiệp, hệ thống pháp luật quản lý thu chi NSNN cũng có nhiều thay đổi, năm 2002 Chính phủ đã ban hành Nghị định 10/2002/NĐ-CP về cơ chế tài chính với đơn vị sự nghiệp có thu và Quyết định số 192/2001/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ về mở rộng thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan hành chính; với các quy định này Nhà nước đã thay đổi về cơ bản cơ chế quản lý tài chính, ngân sách các đơn vị này, từ cơ chế quản lý ngân sách theo các quy định cứng nhắc về chế độ, tiêu chuẩn, định mức sang cơ chế quản lý chủ yếu theo dự toán, tạo sự tự chủ tài chính đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp; cùng với đó là việc mở rộng thẩm quyền quyết định chi tiêu của thủ trưởng các đơn vị nhằm nâng cao quyền tự chủ của các đơn vị trong quản lý, sử dụng ngân sách, khuyến khích các đơn vị sự nghiệp tận dụng cơ sở vật chất để tăng thu và bảo đảm chi tiêu tiết kiệm, có hiệu quả; thay dần việc quản lý các yếu tố đầu vào bằng việc kiểm soát các sản phẩm đầu ra. Cơ chế quản lý tài chính thay đổi dẫn tới hoạt động kiểm toán cũng phải thay đổi ngay cho phù hợp, trong khi đó quy trình kiểm toán không thể điều chỉnh ngay lập tức, mà cần phải có một thời gian nhất định để nghiên cứu, đúc rút kinh nghiệm thực tế để điều chỉnh bổ sung phù hợp với sự thay đổi của cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước.

***Về nguyên nhân chủ quan:***

*Thứ nhất:* Trình độ của một số cán bộ lãnh đạo các đơn vị còn nhiều hạn chế.

Cán bộ lãnh đạo các đơn vị là những người trực tiếp tổ chức, chỉ đạo hoạt động kiểm toán và chịu trách nhiệm trước lãnh đạo KTNN về chấp hành các quy định nghiệp vụ kiểm toán, có điều kiện nắm bắt những vấn đề bất cập nảy sinh trong quá trình áp dụng quy trình kiểm toán trong thực tế hoạt động kiểm toán. Tuy nhiên không ít cán bộ lãnh đạo trực tiếp tổ chức chỉ đạo thực hiện nhiệm vụ kiểm toán thiếu kiến thức về lý thuyết kiểm toán, trình độ nghiệp vụ hạn chế, chỉ đạo thực hiện công việc tùy hứng, theo kinh nghiệm cá nhân thuần túy; vì vậy không quan tâm và không có khả năng nhìn nhận rõ nét



những bất cập trong hệ thống các quy định nghiệp vụ kiểm toán nói chung và quy trình kiểm toán nói riêng để tham vấn cho lãnh đạo KTNN có những biện pháp để khắc phục kịp thời.

*Thứ hai:* Chưa có nhiều biện pháp hữu hiệu để tập hợp kinh nghiệm thực hành kiểm toán của kiểm toán viên:

Việc xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán chưa thực sự được quan tâm đúng mức, chúng ta chưa có nhiều biện pháp tích cực tập hợp được trí tuệ của những kiểm toán viên có kinh nghiệm tham gia nghiên cứu, đúc rút các kinh nghiệm thực tế về hoạt động kiểm toán. Thực tế những năm gần đây trình độ của kiểm toán viên đã được nâng lên một bước đáng kể so với năm 1999 thời điểm xây dựng, ban hành Quy trình kiểm toán NSNN, kiểm toán viên đã đúc rút được nhiều kinh nghiệm về kiểm toán sau 9 năm thực hành kiểm toán, đây là kho kiến thức quý báu cho việc nâng cao chất lượng kiểm toán và sự phát triển vững mạnh của KTNN, chúng ta cần có nhiều giải pháp thích hợp để tập hợp, đúc rút thành quy trình, áp dụng vào thực tiễn hoạt động kiểm toán.

Ngoài những lý do nêu trên, hiện nay Đảng và Nhà nước yêu cầu phải nâng cao hiệu lực và chất lượng kiểm toán đối với hoạt động KTNN. Do vậy hệ thống các quy định nghiệp vụ kiểm toán cũng cần phải được hoàn thiện hơn để đưa hoạt động kiểm toán thực sự chuyên nghiệp, có thể làm căn cứ kiểm soát và nâng cao chất lượng kiểm toán.

### **2.3. Kinh nghiệm trong nước và nước ngoài về quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.**

Đề tài giới thiệu quy trình kiểm toán một số phần hành kiểm toán của Công ty kiểm toán ABC

*Thứ nhất:* quy trình kiểm toán tài sản cố định hữu hình

**Mục tiêu kiểm toán:**

1. Tài sản cố định được ghi chép và phản ánh vào sổ sách kế toán theo các chuẩn mực và nguyên tắc kế toán hiện hành. Việc áp dụng các chuẩn mực, nguyên tắc kế toán nhất quán giữa các niên độ kế toán.

2. Giá trị của tài sản cố định được phản ánh trên sổ sách kế toán một cách chính xác và hợp lý.

3. Tài sản cố định được hạch toán đầy đủ, thuộc quyền sở hữu của đơn vị, và do đơn vị sử dụng.

STT	Nội dung quy trình kiểm toán	Mục tiêu kiểm toán cần đạt được
1.	Xem xét đánh giá tính nhất quán của các chính sách kế toán áp dụng tại đơn vị giữa các niên độ kế toán và sự tuân thủ của các chính sách kế toán với các chuẩn mực kế toán hiện hành.	1
2.	Xem xét tính hợp lý của tài sản cố định: <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Rà soát sổ chi tiết tài sản cố định để xác định các khoản biến động bất thường. <i>(KTV có thể đối chiếu việc mua sắm tài sản với kế hoạch mua sắm tài sản cố định của đơn vị, sử dụng các thông tin, và kiến thức về đơn vị và ngành nghề kinh doanh của đơn vị),</i></li> <li>▶ Phỏng vấn lãnh đạo đơn vị về nguyên nhân của những khoản có biến động bất thường,</li> </ul> Thu thập các bằng chứng cho các giải thích của lãnh đạo đơn vị.	2,3
3.	Tiến hành tính toán lại khấu hao của tài sản cố định trong năm	2
4.	Xem xét phương pháp tính khấu hao của đơn vị, đánh giá	2

	tính hợp lý của thời gian tính khấu hao của tài sản cố định và giá trị còn lại của tài sản cố định	
5.	Xem xét việc tính lãi lỗ của các khoản thanh lý tài sản cố định, kiểm tra chứng từ kế toán của các khoản thanh lý tài sản cố định.	2
6.	Xem xét giá trị tài sản cố định và cân nhắc việc ghi giảm tài sản cố định nếu cần thiết.	2
	Xem xét các khoản sửa chữa lớn để ghi tăng vốn và ghi giảm chi phí.	3
8.	Kiểm tra về số học bảng cân đối tài sản cố định, và đối chiếu số dư trên bảng cân đối với sổ cái và sổ chi tiết.	3
9.	Kiểm tra sổ đỏ của một số tài sản cố định có giá trị lớn	3
10.	Kiểm tra chứng từ kế toán của các tài sản mua sắm mới trong năm.	3
11.	Kiểm kê tài sản cố định	3

**Thứ hai: Quy trình kiểm toán phải thu của khách hàng**

**Mục tiêu kiểm toán:**

(1). Các khoản phải thu (và doanh thu bán hàng) được hạch toán và ghi chép vào sổ sách kế toán theo các chuẩn mực kế toán được chấp nhận, và được áp dụng một cách nhất quán giữa các niên độ kế toán.

(2). Giá trị của các khoản phải thu được đánh giá một cách thích hợp.

(3). Các khoản doanh thu được hạch toán đúng niên độ kế toán.

ST T	Nội dung quy trình kiểm toán	Mục tiêu kiểm toán cần đạt được
1.	Xem xét đánh giá việc áp dụng nhất quán các nguyên tắc kế	

	toán giữa các niên độ kế toán và sự tuân thủ của các nguyên tắc kế toán với các chuẩn mực kế toán hiện hành.	1
2.	<p>Xem xét đánh giá tính hợp lý của các khoản dự phòng của các khoản nợ khó đòi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Xem xét bảng tính dự phòng và bảng tổng hợp các khoản phải thu khách hàng phân loại theo thời gian quá hạn để xác định những khoản bất thường,</li> <li>▶ Phỏng vấn lãnh đạo đơn vị về nguyên nhân của những khoản bất thường,</li> </ul> <p>Thu thập các bằng chứng cho các giải thích của lãnh đạo đơn vị.</p>	2
3.	Xem xét lịch sử của các khoản nợ khó đòi trong các niên độ trước, đánh giá mức độ thu hồi của các khoản nợ khó đòi đã được xoá nợ trong các niên độ trước.	2
4.	Xem xét các thư đòi nợ gửi sau ngày niên độ kế toán đến một thời điểm hợp lý và xác định khoản dự phòng được lập một cách hợp lý.	2
5.	<p>Xem xét tiền mặt nhận được:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Xem xét lượng tiền mặt thu về sau ngày niên độ kế toán, đặc biệt lượng tiền liên quan đến các khoản công nợ lớn và quá hạn từ lâu, để xác định tính hợp lý của khoản dự phòng cho các khoản nợ khó đòi,</li> </ul> <p>Xem xét lượng tiền mặt nhận về trước và sau ngày niên độ kế toán để các định các khoản thu lớn và bất thường và kiểm tra vào chứng từ kế toán để đảm bảo chúng được hạch toán theo đúng niên độ kế toán.</p>	2,3
6.	<p>Xem xét tính hợp lý của doanh thu bán hàng trước và sau ngày niên độ kế toán:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Xem xét doanh thu bán hàng trước và sau ngày niên độ kế</li> </ul>	3

	<p>toán để xác định những khoản và biến động bất thường. KTV nên cân nhắc tới kế hoạch bán hàng của đơn vị, các thông tin liên quan, và kiến thức về đơn vị cũng như ngành nghề kinh doanh của đơn vị,</p> <p>▶ Phỏng vấn lãnh đạo đơn vị về nguyên nhân của những khoản và biến động bất thường nêu trên,</p> <p>Thu thập các bằng chứng cho giải thích của lãnh đạo đơn vị.</p>	
7.	<p>Từ bảng tổng hợp các khoản phải thu của khách hàng phân loại theo ngày đến hạn, chọn mẫu một số khoản và kiểm tra chi tiết chứng từ kế toán; kiểm tra tính chính xác về mặt số học của bảng tổng hợp các khoản phải thu của khách hàng phân loại theo ngày quá hạn.</p>	2
8.	<p>Đối chiếu số dư trên sổ chi tiết các khoản phải thu của khách hàng theo ngày quá hạn với sổ cái hoặc sổ chi tiết.</p>	2
9.	<p>Xác minh doanh thu được hạch toán trong đúng niên độ kế toán:</p> <p>▶ Đối chiếu lượng hàng hoá bán ra với các hoá đơn phát hành, nếu có thể, đối chiếu với sổ sách của hàng tồn kho để bảo đảm doanh thu được hạch toán đúng niên độ kế toán,</p> <p>Đối chiếu các hoá đơn phát hành xung quanh ngày niên độ kế toán với sổ sách ghi chép của lượng hàng hoá bán ra, nếu có thể đối chiếu với sổ sách của hàng tồn kho để bảo đảm doanh thu được hạch toán đúng niên độ kế toán.</p>	3
10.	<p>Gửi thư xác nhận công nợ tới bên thứ ba.</p>	3

**Thứ ba: Quy trình kiểm toán thu tiền mặt**

Mục tiêu kiểm toán :

- (1). Hệ thống kế toán thích hợp để cung cấp các thông tin quản lý và thông tin tài chính tin cậy.
- (2). Các khoản thu bằng tiền mặt được ghi chép đầy đủ.
- (3). Các khoản thu bằng tiền mặt được ghi chép một lần.

(4). Các khoản thu bằng tiền mặt được hạch toán chính xác (ngày, khách hàng, hàng hoá, và giá bán).

ST T	Nội dung quy trình kiểm toán	Các mục tiêu kiểm toán cần đạt được
1.	Ghi chép lại hệ thống kế toán, bao gồm cả hệ thống kiểm soát nội bộ.	1
2.	<p>Kiểm tra xuyên suốt hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Tiến hành các cuộc kiểm tra xuyên suốt đối với hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ,</li> <li>▶ Ghi chép lại những thay đổi quan trọng của hệ thống kế toán, đánh giá và cân nhắc lại phương pháp kiểm toán, Xác nhận hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết lập một cách thích hợp để ngăn ngừa (và hiệu chỉnh) các sai sót nghiêm trọng (hoặc nếu không, đánh giá và xem xét lại phương thức kiểm toán thích hợp).</li> </ul>	1
3.	Xem xét việc phân tách trách nhiệm trong hệ thống thu tiền mặt và giữa hệ thống thu tiền mặt và các hệ thống liên quan để đảm bảo việc phân chia trách nhiệm được tiến hành một cách hợp lý, bảo đảm chức năng kiểm soát.	2,3,4
4.	Xem xét sổ chi tiết tiền mặt, tiền gửi bảo đảm chúng được lập chính xác và được lãnh đạo kiểm tra.	3,4
5.	Gửi thư xác nhận công nợ tới bên thứ ba.	2,4
6.	Bảo đảm tiền mặt nhận về được bảo quản một cách hợp lý.	2

**Thứ tư: Quy trình kiểm toán chi tiền mặt**

Mục tiêu kiểm toán:

(1). Hệ thống kế toán thích hợp để cung cấp các thông tin quản lý và thông tin tài chính tin cậy.

(2). Các khoản chi bằng tiền mặt được ghi chép đầy đủ.

(3). Chỉ có các khoản chi bằng tiền mặt cho mua sắm hàng hoá hoặc dịch vụ được ghi chép, và chỉ được ghi chép một lần.

(4). Các khoản chi bằng tiền mặt được hạch toán chính xác (ngày, người bán, hàng hoá, và giá mua).

STT	Nội dung quy trình kiểm toán	Các mục tiêu kiểm toán cần đạt được
1.	Tìm hiểu và ghi chép lại hệ thống kế toán, bao gồm cả hệ thống kiểm soát nội bộ.	1
2.	Nghiên cứu xuyên suốt hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ: <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Tiến hành các cuộc kiểm tra xuyên suốt đối với hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ,</li><li>▶ Ghi chép lại những thay đổi quan trọng của hệ thống kế toán, đánh giá và cân nhắc lại phương pháp kiểm toán thích hợp,</li></ul> Xác nhận hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết lập một cách thích hợp để ngăn ngừa (và hiệu chỉnh) các sai sót nghiêm trọng ( <i>hoặc nếu không, đánh giá và xem xét lại phương thức kiểm toán thích hợp</i> ).	1
3.	Xem xét việc phân tách trách nhiệm trong hệ thống thu tiền mặt và giữa hệ thống thu tiền mặt và các hệ thống liên quan để đảm bảo việc phân chia trách nhiệm được tiến hành một cách hợp lý, bảo đảm chức	2,3,4

	năng kiểm soát.	
4.	Xem xét sổ chi tiết tiền mặt, tiền gửi, bảo đảm rằng chúng được lập chính xác và được lãnh đạo kiểm tra, phê duyệt.	2,4
5.	Dựa vào kiến thức của KTV về đơn vị được kiểm toán, xác định và gửi thư xác nhận tất cả các nhà cung cấp lớn.	3,4

Qua nghiên cứu quy trình kiểm toán của một số công ty kiểm toán nước ngoài, mà điển hình là quy trình kiểm toán của công ty.. trình bày trên, có thể rút ra một số kinh nghiệm có thể vận dụng để xây dựng quy trình kiểm toán áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi như sau:

- *Thứ nhất*, quy trình kiểm toán phải xây dựng cho từng phần hành, nội dung kiểm toán cụ thể, như kiểm toán tiền mặt, kiểm toán doanh thu, kiểm toán tài sản cố định...Việc xây dựng quy trình kiểm toán theo phần hành kiểm toán, bám sát hệ thống tài khoản kế toán phản ánh trên bảng cân đối tài khoản kế toán sẽ bảo đảm bao quát được tất cả các nội dung cần phải kiểm toán trong đơn vị, vì bảng cân đối tài khoản kế toán là bảng khai phản ánh tổng hợp tình hình về tài sản công nợ và nguồn vốn, nguồn kinh phí của đơn vị.

- *Thứ hai*, trong quy trình kiểm toán của từng phần hành phải xây dựng được mục tiêu kiểm toán rất cụ thể nhưng bao quát cho tất cả các nội dung công việc kiểm toán. Việc xác định mục tiêu có ý nghĩa hết sức quan trọng, có tác dụng hướng dẫn kiểm toán viên biết được mục đích của từng nội dung kiểm toán và lựa chọn các phương pháp kiểm toán thích hợp.

- *Thứ ba*, từng phần hành kiểm toán phải xác định rõ các nội dung công việc kiểm toán, giúp kiểm toán viên không bỏ sót các công việc kiểm toán cần thiết.



Quy trình kiểm toán bảo đảm được ba yêu cầu nêu trên sẽ có tác dụng hướng dẫn nghiệp vụ cho kiểm toán viên, giúp kiểm toán viên xác định đúng đắn mục tiêu, nội dung, phương pháp kiểm toán phù hợp để thực hiện kiểm toán bảo đảm chất lượng và thuận lợi cho việc phản ánh một cách đầy đủ các chỉ tiêu trên Mẫu kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán và Tài liệu làm việc của kiểm toán viên; đặc biệt là căn cứ để tổ trưởng tổ kiểm toán kiểm soát công việc của các kiểm toán viên, đồng thời là căn cứ kiểm soát chất lượng kiểm toán của lãnh đạo đoàn kiểm toán, kiểm toán chuyên ngành và Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán. Mặt khác quy trình kiểm toán được xây dựng đầy đủ, chi tiết và phù hợp với thực tế hoạt động kiểm toán sẽ có ý nghĩa hết sức quan trọng, là tài liệu giảng dạy, bồi dưỡng kiểm toán viên, giúp kiểm toán viên mới vào nghề nhanh chóng nắm bắt và làm quen với công việc kiểm toán, sớm nắm bắt được các nghiệp vụ kiểm toán.

### **CHƯƠNG 3**

#### **HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THỰC HIỆN KHOẢN CHI**

Quản lý hành chính nhà nước và hoạt động sự nghiệp có vị trí quan trọng đặc biệt trong nền kinh tế quốc dân. Các cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp ở trung ương và địa phương đã có nhiều đóng góp vào sự nghiệp phát triển kinh tế - xã hội của đất nước. Trước yêu cầu đổi mới và hoàn thiện thể chế kinh tế theo tinh thần Nghị quyết đại hội lần thứ IX của Đảng. Để các cơ quan hành chính nhà nước hoạt động có hiệu quả thiết thực với 4 nội dung lớn là cải cách thể chế, cải cách bộ máy, đổi mới và nâng cao chất lượng đội ngũ cán bộ công chức và cải cách tài chính công; trong đó cải cách cơ chế quản lý tài chính đối với cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp là bước đột phá. Để hoàn thiện chương trình này, ngày 17/12/2001 Thủ tướng Chính phủ đã ban hành quyết định số 192/2001/QĐ-TTg về mở thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với cơ quan hành chính nhà nước và nghị định số 10/2002/NĐ-CP của Chính phủ ngày 16/01/2002 về đổi mới cơ chế tài chính, trao quyền tự chủ cho các đơn vị sự nghiệp có thu.

Mục tiêu của việc thực hiện khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính là đổi mới cơ chế quản lý nhằm nâng cao quyền tự chủ và chịu trách nhiệm của cơ quan hành chính trong việc sử dụng biên chế và kinh phí quản lý, khuyến khích cơ quan chủ động sắp xếp tổ chức và biên chế được giao, sử dụng lao động và kinh phí có hiệu quả; nâng cao năng suất, chất lượng công việc, thực hành tiết kiệm chống lãng phí trong việc quản lý, sử dụng kinh phí, tăng thu nhập cho cán bộ, công chức, viên chức.

Để góp phần hoàn thành mục tiêu đã nêu trên, công tác kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước cũng phải hoàn thiện các quy trình kiểm toán nhằm đáp ứng kịp thời với sự đòi hỏi của công tác cải cách hành chính, góp phần đưa

công tác quản lý tài chính của các cơ quan hành chính nhà nước đi vào nề nếp, sử dụng kinh phí có hiệu quả cao nhất.

### **3.1 Phương hướng, nguyên tắc hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi**

#### ***3.1.1. Phương hướng hoàn thiện quy trình kiểm toán***

Quy trình kiểm toán chi ngân sách là một bộ phận cấu thành của quy trình kiểm toán Ngân sách Nhà nước, là trình tự các bước công việc của một cuộc kiểm toán mà Đoàn kiểm toán và kiểm toán viên phải thực hiện đảm bảo đúng mục đích, yêu cầu, nội dung, thời gian đã được đề ra theo quy định tiến hành 4 bước.

- Chuẩn bị kiểm toán (còn gọi là lập kế hoạch kiểm toán)
- Thực hiện kiểm toán
- Lập báo cáo kiểm toán và công bố kết quả kiểm toán
- Kiểm tra (phúc tra) việc thực hiện các kiến nghị của Đoàn kiểm toán

Để hoạt động kiểm toán có hiệu quả, đảm bảo tiết kiệm và đưa ra những bằng chứng sát thực trong một thời gian nhất định để nêu lên thực trạng công tác quản lý kinh tế tài chính của đơn vị cần phải chấp hành nghiêm túc quy trình, chuẩn mực kiểm toán đã được xây dựng và phải luôn luôn hoàn thiện quy trình kiểm toán cho phù hợp yêu cầu của từng ngành, từng cấp ngân sách, đảm bảo theo các phương hướng sau:

- Quy trình kiểm toán được hoàn thiện đảm bảo áp dụng trong điều kiện thực hiện các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tính tuân thủ đồng thời đảm bảo phù hợp khi tiến tới kiểm toán hoạt động kiểm toán hiệu quả vì:

+ Trong quá trình quản lý kinh tế tài chính, quản lý thu chi ngân sách của từng cấp, yêu cầu quản lý của từng ngành phải được thể chế hoá một cách cụ thể theo những yêu cầu nhất định, công tác kiểm toán sẽ thích ứng và có

những phương pháp thích hợp để phân tích đánh giá, xác định hiệu quả từng lĩnh vực quản lý.

+ Tham gia hoạt động kiểm toán do nhiều kiểm toán viên thực hiện, để kiểm toán viên phối hợp với nhau một cách chặt chẽ có hiệu quả theo những mục tiêu yêu cầu nhất định thì khi hoàn thiện quy trình kiểm toán cần phải quy định rõ. Công việc của người kiểm toán viên, các tổ kiểm toán phải thực hiện.

- Quy trình kiểm toán được hoàn thiện phải đảm bảo áp dụng để kiểm toán viên tiến hành kiểm toán cho các cơ quan quản lý hành chính thực hiện khoán chi và các đơn vị sự nghiệp tự chủ về tài chính.

Cơ quan hành chính thực hiện khoán biên chế và kinh phí hoạt động tuy đang thí điểm nhưng sẽ được áp dụng rộng rãi trong các năm tới và thực hiện thống nhất trong từng ngành và trong các cơ quan hành chính nhà nước các cấp; quy trình kiểm toán hoàn thiện phải đảm bảo cho kiểm toán viên tiến hành thực hiện kiểm toán thuận lợi về thu thập bằng chứng kiểm toán và tổng hợp kết quả kiểm toán nhanh gọn, chính xác trong tất cả các lĩnh vực thuộc các đơn vị hành chính từ trung ương đến các cơ sở.

- Quy trình kiểm toán hoàn thiện tạo điều kiện cho kiểm toán viên, các đoàn kiểm toán áp dụng các chuẩn mực thuận tiện, chủ động xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chi tiết để tiến hành kiểm toán theo đúng mục tiêu yêu cầu nội dung đề ra và nâng cao chất lượng kiểm toán.

### ***3.1.2. Nguyên tắc hoàn thiện***

#### *3.1.2.1. Các nguyên tắc cơ bản hoàn thiện quy trình kiểm toán*

- Khi hoàn thiện quy trình kiểm toán phải đảm bảo bao quát các nội dung công việc cũng như trình tự thực hiện các công việc của một cuộc kiểm

toán lớn hoặc nhỏ song không nên quá chi tiết, vụn vặt làm mất tính bao quát chung.

Nguyên tắc này được thực hiện để khi xây dựng quy trình kiểm toán cần đảm bảo phản ánh được những công việc cần thiết cũng như trình tự tiến hành kiểm toán những nội dung chính đã đề ra, những nội dung này có thể vận dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán.

- Xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán phải phù hợp với chu trình hoạt động cũng như đặc điểm và yêu cầu quản lý của từng lĩnh vực hoạt động, từng lĩnh vực kiểm toán, từng lĩnh vực kiểm toán.

Đây là yêu cầu đòi hỏi khi hoàn thiện quy trình kiểm toán phải sát với thực tiễn của từng lĩnh vực kiểm toán, giúp cho kiểm toán viên vận dụng chúng vào các cuộc kiểm toán một cách thuận tiện, tổ chức kiểm toán phải đảm bảo hiệu quả.

Thí dụ: Khi hoàn thiện quy trình kiểm toán về khoản biên chế và kinh phí hoạt động của các đơn vị hành chính sự nghiệp, sao cho phù hợp với đặc điểm quá trình quản lý đối với đơn vị hạch toán kế toán sự nghiệp riêng lẻ với các đơn vị hạch toán toàn ngành, v.v...

- Hoàn thiện quy trình kiểm toán phải phù hợp với các thông lệ và chuẩn mực kiểm toán phổ biến, phù hợp với chuẩn mực kế toán hiện hành của Việt Nam và bước đầu phù hợp với thông lệ và chuẩn mực quốc tế.

Những thông lệ, nguyên tắc và chuẩn mực kiểm toán là những quy định chung và bao gồm những vấn đề có tính chất trọng yếu, tính quy ước phổ biến và được thừa nhận trong công tác kiểm toán. Vì vậy, khi hoàn thiện hoặc xây dựng quy trình kiểm toán phải tôn trọng nguyên tắc phù hợp với những quy định chung đã được thừa nhận để những người kiểm toán viên cũng như các đối tượng có liên quan đều hiểu chung theo một cách thống nhất.

- Hoàn thiện quy trình kiểm toán phải mang tính chất kế thừa, có như vậy mới chọn lọc được những tinh hoa, những kết quả tốt đã thực hiện để nâng cao yêu cầu xem xét xây dựng hoàn thiện quy trình trong công tác quản lý mới như: hoàn thiện xây dựng quy trình kiểm toán để kiểm toán viên có thể áp dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán đối với những đơn vị hạch toán trên mạng vi tính hoàn chỉnh cũng như các đơn vị chưa hoàn chỉnh

### *3.1.2.2. Phương pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán*

Để hoàn thiện quy trình kiểm toán trước hết phải quán triệt các nguyên tắc cơ bản đã trình bày trên thì các phương pháp hoàn thiện quy trình có thể vận dụng như sau:

- Thành lập các ban nghiên cứu và hoàn thiện quy trình kiểm toán cho từng lĩnh vực cụ thể.

- Trên cơ sở nghiên cứu, tìm hiểu đặc điểm hoạt động của đối tượng kiểm toán, từng lĩnh vực kiểm toán và yêu cầu quản lý chúng để xác định những công việc hoặc những thủ pháp để kiểm tra, đánh giá các hoạt động. Phân tích tìm ra những đặc điểm, trọng tâm chi phối tới công tác kiểm toán.

- Căn cứ vào những kinh nghiệm thực tế qua các cuộc kiểm toán cũng như các kết quả kiểm tra giám sát đã được thực hiện ở đơn vị để xác định những công việc, trình tự công việc và những thủ pháp phải áp dụng để kiểm toán cho phù hợp với tình hình hoạt động và yêu cầu quản lý.

- Nghiên cứu và tìm hiểu về thông lệ và chuẩn mực kiểm toán phổ biến trên quốc tế cũng như kinh nghiệm của các nước bạn đã nghiên cứu từ đó xem xét chọn lọc để vận dụng chúng cho phù hợp với điều kiện cụ thể của Việt Nam, đặc thù của từng ngành hoặc từng lĩnh vực kiểm toán. Trên cơ sở đó để xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán cho phù hợp với những thông lệ, chuẩn mực phổ biến của quốc tế đồng thời phù hợp với trình độ quản lý, cơ chế chính sách, điều kiện cụ thể của Việt Nam.

- Khi hoàn thiện quy trình kiểm toán chung cũng như từng lĩnh vực cụ thể cần đưa vào thử nghiệm trong thực tế kiểm toán từ đó xác định những điểm phù hợp, những thiếu sót tồn tại để bổ sung sửa đổi làm cơ sở kiến nghị với các cơ quan, thủ trưởng đơn vị ban hành đưa vào quy định chính thức.

### **3.2. Nội dung hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi**

Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi được thực hiện bao gồm 4 bước chủ yếu sau:

- Lập kế hoạch kiểm toán
- Thực hiện kiểm toán
- Lập báo cáo kiểm toán, công bố báo cáo kiểm toán
- Kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán

#### **3.2.1. Lập kế hoạch kiểm toán**

a) Thu thập thông tin về hoạt động của đơn vị được kiểm toán

Khảo sát và thu thập đầy đủ các thông tin về hoạt động của đơn vị kiểm toán sẽ giúp cho kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán có được sự nhận biết đầy đủ, toàn diện về đơn vị để đưa ra định hướng cho công việc kiểm toán được sát thực, phù hợp với những đặc điểm riêng của từng đơn vị, xem xét đánh giá các chức năng, nhiệm vụ cũng như nội dung hoạt động của các đơn vị được kiểm toán, trên cơ sở đó xác định các bộ phận, các khâu trọng yếu, đánh giá các rủi ro kiểm toán, đưa ra các trọng tâm trọng điểm cần chú ý trong quá trình kiểm toán.

Trên cơ sở thông tin đầy đủ chính xác sẽ giúp cho cơ quan Kiểm toán Nhà nước xác định được mục tiêu kiểm toán, trình tự kiểm toán, phương pháp kiểm toán, thời gian thực hiện, bố trí nhân sự cần thiết để hoàn thành cuộc kiểm toán.

##### *a.1 Các thông tin cơ bản cần thu thập*

- Quyết định thành lập, chức năng, nhiệm vụ của đơn vị căn cứ vào đó để xác định đơn vị thuộc các cơ quan quản lý nhà nước, các đơn vị hành chính sự nghiệp, các tổ chức chính trị... có sử dụng Ngân sách Nhà nước đang thực hiện khoán chi.

- Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị được kiểm toán

- Cơ cấu tổ chức của đơn vị, quy chế hoạt động và phân cấp quản lý ngân sách, hệ thống kế toán đang thực hiện, trình độ kế toán trên máy vi tính.

- Môi trường kiểm soát nội bộ, năng lực hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ trong đơn vị cũng như các tổ chức kiểm tra bên ngoài đã thực hiện ở đơn vị.

Trong môi trường kiểm soát nội bộ, tập trung tìm hiểu các bằng chứng thể hiện quan điểm, sự quan tâm của người lãnh đạo cấp cao đối với kiểm soát nội bộ, như: Quy chế về quản lý tài chính, kế toán nội bộ, quy định về định mức chi tiêu hành chính, nghiệp vụ; quy chế về quản lý tài sản; đồng thời chú trọng xem xét cơ cấu tổ chức các bộ phận kiểm soát nội bộ, như bộ phận thanh tra, kiểm tra, kiểm toán nội bộ, năng lực kiểm toán viên, kiểm tra viên; những yếu tố trên của môi trường kiểm soát nội bộ có ý nghĩa quan trọng trong việc đánh giá hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Đối với hoạt động kiểm soát : Cần chú tâm quan sát hoạt động kiểm soát của các bộ phận kiểm soát, đặc biệt là quy trình xử lý công việc, quy trình luân chuyển chứng từ tại bộ phận kế toán và trong toàn bộ đơn vị; xem xét, đánh giá tình hình và kết quả hoạt động của bộ phận kiểm tra, thanh tra nội bộ đơn vị.

- Báo cáo tài chính của đơn vị, số lượng các thông tin về tài chính phát sinh trong niên độ kế toán, xác định mức độ ảnh hưởng vào công tác kế toán vào từng loại tài khoản, ảnh hưởng đến công tác quản lý. Nhận được đúng tính



chất các lưu lượng thông tin sẽ giúp cho kiểm toán viên xác định được mục tiêu kiểm toán thích hợp.

- Tìm hiểu và đánh giá việc thực hiện các định mức tiêu chuẩn, chế độ chính sách quản lý kinh tế tài chính kế toán đã được quy định có đúng không?

- Thu thập và phân tích thông tin trong nội bộ, bên ngoài có tác động đến công tác quản lý và báo cáo tài chính như:

+ Hệ thống pháp luật kinh tế và các chế độ chính sách đơn vị đang thực hiện.

+ Những thay đổi về hệ thống kiểm soát nội bộ về công tác quản lý tài chính - kế toán

+ Mối phát sinh liên quan đến người thứ ba

+ Những thay đổi về hệ thống kiểm soát nội bộ về công tác quản lý tài chính - kế toán

+ Các văn bản về thanh tra, kiểm tra, kiểm toán (phát sinh trong năm)

## *a.2 Phương pháp thu thập thông tin*

Trong quá trình thu thập thông tin, kiểm toán viên có thể sử dụng các phương pháp sau:

- Phương pháp trực tiếp: Kiểm toán viên trực tiếp gặp gỡ trao đổi với các nhà quản lý, các bộ phận trong đơn vị được kiểm toán, các cá nhân, đơn vị có liên quan để trao đổi thảo luận như: Phòng kế toán, kiểm toán nội bộ, kế hoạch, phòng thanh tra v.v... vừa làm quen vừa thông báo những công việc kiểm toán sẽ triển khai để có kế hoạch chuẩn bị, phối hợp thực hiện, tạo điều kiện để đoàn Kiểm toán Nhà nước thực hiện kế hoạch kiểm toán đã được Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt.

- Phương pháp khai thác tài liệu: căn cứ vào các tài liệu do đơn vị cung cấp, các nguồn tài liệu thu thập từ bên ngoài đến đơn vị, để phân tích đánh giá, rút ra những nội dung cần thiết để lập báo cáo khảo sát...

- Khảo sát các bộ phận trực thuộc trong đơn vị được kiểm toán nhằm trực tiếp quan sát quá trình hoạt động, các thao tác của nhân viên trong quá trình làm việc, từ đó KTV phân tích đánh giá và đưa ra những nhận xét, kết luận về công tác quản lý, hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

#### *b) Lập kế hoạch và chương trình kiểm toán*

Việc lập kế hoạch và chương trình kiểm toán trước khi xuống đơn vị kiểm toán sẽ có tác dụng đối với KTV như sau:

- Có được sự phân công rõ ràng trong đoàn Kiểm toán Nhà nước, tổ kiểm toán tạo điều kiện thuận lợi cho quá trình kiểm toán.

- Quá trình thực hiện kiểm toán được tiến hành có trật tự, tiết kiệm được thời gian.

- Hiểu rõ phương thức kiểm toán cho từng loại công việc một cách hợp lý, nhấn mạnh vào những vấn đề chính.

- Kỹ thuật kiểm toán cũng được dự kiến trước

- Là cơ sở cho việc kiểm tra đánh giá KTV trong quá trình kiểm toán

Các cuộc kiểm toán chi ngân sách đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi ở mỗi đơn vị, mỗi loại hình có sự phức tạp khác nhau vì vậy, việc lập kế hoạch và chương trình kiểm toán phải lập kế hoạch và chương trình kiểm toán. Phải lập kế hoạch tổng thể và kế hoạch chi tiết, càng cụ thể chi tiết sẽ tạo điều kiện cho KTV thực hiện kiểm toán có chất lượng, tiết kiệm về thời gian và kinh phí.

#### *b.1 Lập kế hoạch kiểm toán chung (tổng hợp)*

- \* Kết cấu của kế hoạch kiểm toán
- # Cơ cấu tổ chức hoạt động và phân cấp quản lý ngân sách của đơn vị
  - + Tên đơn vị
  - + Chức năng nhiệm vụ được giao, trong đó cần đi sâu vào nội dung cơ chế khoán của đơn vị về đối tượng khoán, nguyên tắc khoán, trách nhiệm của cơ quan được giao kiểm toán
    - + Cơ cấu tổ chức
    - + Phân cấp quản lý ngân sách
    - + Quy chế quản lý tài chính trong việc thực hiện khoán biên chế và hoạt động của đơn vị
  - + Tình hình thực hiện dự toán trong năm, nêu kế hoạch thực hiện
  - + Thông tin về công tác quản lý
    - . Hệ thống định mức khoán đang áp dụng
    - . Hệ thống kế toán, và quy trình hạch toán kế toán tại đơn vị
    - . Hệ thống thông tin quản lý
  - + Căn cứ kiểm toán
  - + Quyết định kiểm toán
- # Nội dung mục tiêu, phạm vi kiểm toán được cấp có thẩm quyền quyết định
  - # Danh sách trưởng phó đoàn, KTV và lực lượng chuyên gia kỹ thuật tham gia.
  - # Lịch phân công công tác cho tổ kiểm toán và KTV
  - # Tóm tắt những khu vực trọng yếu và rủi ro
  - # Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ
  - # Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán
  - # Thời gian kiểm toán
  - # Một số điều kiện cần có cho 1 cuộc kiểm toán
    - + Dự toán kinh phí và phương tiện ... cho cuộc kiểm toán
    - + Danh mục tài liệu phục vụ cho cuộc kiểm toán
    - + Các giấy tờ cần thiết là cơ sở pháp lý cho các đoàn, tổ kiểm toán

# Phổ biến Quyết định kiểm toán tới cơ sở được kiểm toán

\* Nội dung cơ bản của kế hoạch kiểm toán

Khi lập kế hoạch kiểm toán cần hoàn chỉnh các nội dung chính sau:

- Xác định cụ thể mục tiêu, nội dung, yêu cầu, thời gian, phạm vi và phương pháp kiểm toán chung cho cả cuộc kiểm toán và chi tiết cho từng bộ phận.

- Đề ra các biện pháp cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán, xác định cụ thể các phần việc phức tạp, các khâu công việc cần có ý kiến của các chuyên gia.

- Xác định mục đích kiểm toán chi tiết cho từng bộ phận, các biện pháp nghiệp vụ sẽ được áp dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán, xác định các bộ phận trọng yếu, trọng tâm kiểm toán.

- Xác định kế hoạch thời gian và kế hoạch nhân lực, công tác phối hợp giữa các tổ, các kiểm toán viên trong đoàn.

- Thời gian bắt đầu, thời gian kết thúc

- Thời gian hoàn thành từng phần việc và toàn bộ công việc

- Kế hoạch nhân sự: Trưởng phó đoàn số KTV thực hiện

## b.2 Chương trình kiểm toán

Đây chính là kế hoạch chi tiết cho những công việc cần thực hiện và hoàn thành trong một thời gian nhất định cho một công việc cụ thể hay một bộ phận được kiểm toán

Nội dung hoàn thiện của chương trình kiểm toán bao gồm:

- Xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán

- Định hướng kiểm toán

- Kiểm toán viên thực hiện

- Thời gian hoàn thành

- Giám sát và kiểm tra chất lượng

### **3.2.2. Thực hiện kiểm toán**

Thực hiện kiểm toán là quá trình kiểm tra; thu thập và đánh giá các tài liệu, số liệu, bằng chứng để đạt được mục đích của kế hoạch kiểm toán. Vì vậy, đây là bước quan trọng nhất đòi hỏi KTV bám sát nội dung, trình tự, mục tiêu của kiểm toán để đưa ra phương pháp, kỹ thuật tiến hành thực hiện kiểm toán và đưa ra những bằng chứng sát hợp có sức thuyết phục. Với phạm vi của đề tài là Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi. Vì vậy, để hoàn thiện quy trình này cần thực hiện tốt vấn đề sau:

Những yêu cầu của bằng chứng kiểm toán cần phải hoàn thiện KTV phải thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán bảo đảm:

- Sự tồn tại: Tài sản, công nợ được phản ánh trên tài khoản kế toán tại thì điểm báo cáo tài chính phải có thật, số liệu kiểm kê thực tế hoặc các văn bản xác nhận có tính pháp lý.

- Phản ánh đúng kỳ phát sinh, đúng niên độ kế toán: KTV phải thu thập bằng chứng để khẳng định các nghiệp vụ kinh tế phát sinh hoặc các sự kiện xảy ra có liên quan đến đơn vị phải được hạch toán đúng kỳ, đúng niên độ.

- Quyền lợi và nghĩa vụ: KTV phải xác định được quyền lợi và nghĩa vụ của đơn vị đều được thể hiện trên báo cáo tài chính như: tài sản đó là tài sản của đơn vị, tài sản đi thuê v. v..., các khoản công nợ phải trả là nghĩa vụ của đơn vị.

- Đầy đủ (hay còn gọi là sự toàn vẹn): Những bằng chứng mà KTV phải thu thập cần thông qua việc nghiên cứu đánh giá bằng phương pháp nghiệp vụ và thông qua hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá toàn vẹn đầy đủ về nghiệp vụ, tài sản công nợ đều được ghi chép trên sổ kế toán và báo cáo tài chính.

- Đánh giá tài sản và các nghiệp vụ khác: KTV phải xác định phương pháp đánh giá tài sản của đơn vị và các vấn đề khác đang áp dụng có đúng với chuẩn mực kế toán được chấp nhận và tuân thủ các chế độ quy định của nhà

nước, của ngành (được pháp luật quy định) nhằm xác định hạch toán một cách chính xác.

- Trình bày và thể hiện: các chỉ tiêu được thể hiện, phân loại, miêu tả trên báo cáo tài chính có tuân thủ theo quy định của pháp lệnh kế toán thống kê và được tính toán chính xác.

**\* Những nội dung cơ bản của kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi.**

### **(1) Kiểm toán cơ sở khoán chi**

Mục tiêu của việc thực hiện khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính là đổi mới cơ chế quản lý nhằm nâng cao quyền tự chủ và tự chịu trách nhiệm của cơ quan hành chính trong việc sử dụng biên chế và kinh phí quản lý, nhằm nâng cao năng suất, chất lượng công tác, thực hành tiết kiệm, chống lãng phí trong việc sử dụng kinh phí, tăng thu nhập cho người lao động

Để đánh giá hiệu quả của mục tiêu đã đề ra KTV phải kiểm toán những nội dung chính sau:

a) Kiểm toán các căn cứ lựa chọn các cơ quan đơn vị thực hiện khoán chi

**\* Rủi ro kiểm toán**

- Việc chọn các cơ quan đơn vị để thực có đúng theo tinh thần của quyết định số 192/2001/QĐ-TTg không và có đáp ứng với mục tiêu đã đề ra không và có đáp ứng với mục tiêu đề ra hay không.

- Có thực hiện đầy đủ các điều kiện mà quyết định đề ra không?

- Trách nhiệm của cơ quan được giao khoán như thế nào đã thực hiện đến đâu?

**\* Phương pháp kiểm toán**

- KTV kiểm tra xác định đối tượng khoán có phải là các cơ quan hành chính nhà nước và các tổ chức trực tiếp sử dụng Ngân sách Nhà nước không?

- KTV cần đi sâu xác định các đơn vị, cơ quan hành chính nhà nước có đủ điều kiện thực hiện khoán chi hay không, từ đó đưa ra những nhận xét việc thực hiện khoán chi đã thực hiện của đơn vị so với Quyết định 192/2001/QĐ-TTg. Trong đó đi vào các trọng tâm:

+ Chức năng nhiệm vụ đã rõ ràng và vị trí tổ chức ổn định đo cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định, chức năng này có những hạn chế gì?

+ Biên chế được giao đã ổn định chưa? Trong thời gian giao khoán không bị biến động, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của cơ quan đơn vị.

+ Đề án thực hiện thí điểm khoán có đúng các nội dung, yêu cầu đề ra và đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt?

+ Thực hiện các điều kiện trên đơn vị nhận khoán có những thuận lợi khó khăn gì?

- KTV cần kiểm tra xác định rõ việc thực hiện khoán chi có đảm bảo đầy đủ các nguyên tắc quy định không? phân tích rõ từng nguyên tắc.

+ Có thực hiện đầy đủ chức năng nhiệm vụ được giao không? xác định những tồn tại, thiếu sót.

+ Biên chế cũng như kinh phí có giảm so với mức khoán hay không, cần so sánh với trước khi thực hiện khoán, có sắp xếp lại biên chế, công việc hợp lý không?

+ Đánh giá tính công khai, dân chủ và đảm bảo quyền lợi của cán bộ công chức, cần so sánh với trước khi thực hiện khoán.

b) Kiểm toán các nội dung thực hiện khoán chi

\* Rủi ro kiểm toán:

- Khoán biên chế có phù hợp với quyết định phê duyệt của cấp có thẩm quyền hay không? có trường hợp nào bất hợp lý.

- Sử dụng kinh phí được giao khoán có phù hợp với định mức, nội dung, như đã quy định.

- Việc phân phối kinh phí giao khoán cho các đơn vị trực thuộc có gì sai.

- Chấp hành chế độ lập dự toán kinh phí, quản lý và quyết toán kinh phí được khoán,

\* Phương pháp kiểm toán:

- KTV cần kiểm tra xác nhận việc giao khoán biên chế, được xây dựng theo các căn cứ có phù hợp với chế độ hiện hành và quy định về ngành hay không, những vấn đề chưa hợp lý, nguyên nhân khách quan và chủ quan.

- Đơn vị sử dụng nguồn kinh phí được khoán có tuân theo quy định về khoán không ? KTV cần kiểm tra xem xét những vấn đề sau:

+ Đơn vị đã xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ, quy chế trả lương khi thực hiện chế độ khoán nhưng quy định trong quy chế có bảo đảm được các nội dung về tự chủ tài chính, có đúng chế độ về định mức tiêu chuẩn? có cơ sở pháp lý thực hiện kiểm soát chi hay không?...

+ Kiểm tra các khoản chi tiêu có đúng mục đích, đúng đối tượng được duyệt, đúng tiêu chuẩn định mức đề ra?

- Kiểm tra việc phân bổ các nguồn kinh phí khoán cho các đơn vị trực thuộc có đúng dự toán đã phê duyệt cấp phát cho đơn vị có đúng thời gian, kế hoạch đề ra, có tạo điều kiện chủ động cho cấp dưới không? KTV cần đối chiếu số liệu thực tế trên sổ sách với hạn mức cấp phát, lệch chi tiền đã được kho bạc xác nhận.

- KTV kiểm tra việc chấp hành quy định từ khâu lập dự toán, phân phối, sử dụng quản lý và quyết toán khoán chi có phù hợp với các quy định của luật Ngân sách Nhà nước, quy định của chính phủ và thông tư liên bộ hướng dẫn, đưa ra những nhận xét đánh giá thiết thực.

## **(2) Kiểm toán các khoản chi không thực hiện khoán chi**

Theo quy định tại quyết định số 192/2001/QĐ-TTg ngày 17/12/2001 của Chính phủ thì các khoản không thực hiện khoán chi gồm:

- Chi sửa chữa lớn trang thiết bị, phương tiện trụ sở và nhà công vụ
- Chi mua sắm TSCĐ, cải tạo, xây dựng trụ sở và nhà công vụ
- Chi đoàn ra, đoàn vào



- Chi đào tạo cán bộ, công chức

Các khoản này được cấp phát và quyết toán thực hiện theo chế độ hiện hành, các khoản trên trong báo cáo quyết toán tổng hợp được theo dõi chi hoạt động được phản ánh trên tài khoản 661.

\* Phương pháp kiểm toán

+ Mục đích kiểm toán: KTV kiểm tra đưa ra những nhận xét về việc tuân thủ các chế độ quản lý kinh tế - tài chính trong việc sử dụng kinh phí Ngân sách Nhà nước có đảm bảo trung thực, hợp pháp không?

+ KTV căn cứ vào luật Ngân sách Nhà nước, các chế độ chính sách quản lý kinh tế - tài chính và dự toán đã được duyệt và hạn mức kinh phí đã được cấp, tiến hành kiểm toán từng mục và tiểu mục cụ thể:

- Mục 109 "thanh toán dịch vụ công cộng"

Căn cứ vào thông báo hạn mức và số thực cấp, KTV kiểm tra các nội dung chi và thủ tục, chứng từ đưa vào thanh toán như: Hợp đồng kinh tế, biên bản nghiệm thu, thanh lý hợp đồng, hoá đơn bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ để xác định cụ thể đúng, sai cần xử lý.

- Mục 114 " chi phí thuê mướn"

Căn cứ vào quyết định của cơ quan chức năng có thẩm quyền cho phép để kiểm tra.

Căn cứ vào hợp đồng kinh tế của đơn vị ký với bên cho thuê, và chứng từ thanh toán để kiểm tra tính chính xác, hợp lý, hợp pháp trong quá trình thuê mướn.

- Mục 115 "chi đoàn ra" 116 "chi đoàn vào"

Căn cứ vào dự toán phục vụ cho các đoàn đi công tác nước ngoài và đoàn nước ngoài vào công tác tại đơn vị đã được cơ quan có thẩm quyền của nhà nước phê duyệt.

KTV kiểm tra các nội dung chi và các chứng từ đưa vào thanh toán theo định mức chi trả, theo chế độ của nhà nước quy định.

- Mục 117 "chi sửa chữa thường xuyên TSCĐ phục vụ cho công tác chuyên môn và duy tu bảo dưỡng các công trình cơ sở hạ tầng" Mục 118 "sửa chữa lớn TSCĐ phục vụ chuyên môn và công trình cơ sở hạ tầng".

Căn cứ vào kế hoạch sửa chữa và mua sắm đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt cho đơn vị

KTV kiểm tra việc thực hiện so với kế hoạch được duyệt để xác định tính nghiêm túc của đơn vị đồng thời kiểm tra dự toán thiết kế, hợp đồng kinh tế, biên bản nghiệm thu bàn giao, hoá đơn mua bán hàng có phù hợp với danh mục và bảo đảm số lượng chất lượng.

Kiểm tra phương pháp tập hợp chi phí, tính giá thành và các thủ tục cần thiết đưa vào thanh toán.

- Mục 145 "chi mua sắm TSCĐ dùng cho công tác chuyên môn"

Căn cứ vào kế hoạch đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt cho đơn vị được mua sắm TSCĐ, xây dựng trụ sở v.v...

KTV kiểm tra, chấp hành trình tự XDCB kiểm tra dự toán thiết kế, hợp đồng mua sắm, các biên bản nghiệm thu chất lượng, biên bản bàn giao, hoá đơn bán hàng, thanh lý hợp đồng và đối chiếu với mục tiêu yêu cầu của kế hoạch được duyệt

Kiểm tra phương pháp tập hợp chi phí, tính giá thành hồ sơ hoàn công, các thủ tục đưa vào thanh toán.

Hạch toán kế toán có đúng tài khoản, nội dung mục lục Ngân sách Nhà nước, có phù hợp với báo cáo quyết toán năm?

- Mục 149 "chi khác" 06 "chi đào tạo công nhân kỹ thuật và cán bộ quản lý sản xuất"

KTV căn cứ vào dự toán đã được phê duyệt, số chi thực tế đơn vị đã sử dụng cho công tác đào tạo, đối chiếu với chế độ hiện hành để xác định kết quả chi tiêu của đơn vị có đúng mục đích hay không?

### **(3) Kiểm toán việc nhận và quyết toán kinh phí**

Thực chất của kiểm toán là kiểm tra xác nhận tính trung thực, tích hợp pháp của việc nhận và quyết toán kinh phí của đơn vị có phù hợp và chấp hành đầy đủ các quy định hay không.

*a) Kiểm toán tổng hợp kinh phí được sử dụng trong năm*

- trong đó :
- Kinh phí được giao khoán
  - Kinh phí không được giao khoán
  - Các nguồn kinh phí khác thu được
    - + Kinh phí thu tại đơn vị
    - + Nguồn kinh phí viện trợ,...

*a.1 Rủi ro kiểm toán*

- Không tổng hợp số kinh phí năm trước chuyển sang
- Không phản ánh vào kinh phí sử dụng trong năm các khoản viện trợ
- Không phản ảnh các khoản thu sự nghiệp, không thực hiện bổ sung kinh phí cho hoạt động theo chế độ quy định.
- Không thực hiện nộp Ngân sách Nhà nước các khoản thu, thu khác
- Phản ánh lẫn lộn giữa phần kinh phí được giao khoán và không được giao khoán.

*a.2 Phương pháp kiểm toán*

+ Mục đích: KTV thu thập bằng chứng để đưa ra ý kiến về tổng số kinh phí được sử dụng trong năm phản ánh trong báo cáo quyết toán có được phản ánh chính xác theo chế độ quy định, có được phân loại theo đúng nguồn kinh phí hay không? từ đó đưa ra những nhận xét, kiến nghị về công tác quản lý cho phù hợp với luật pháp quy định.

+ Số dư đầu kỳ:

KTV đối chiếu giữa số dư năm trước chuyển sang trên báo cáo quyết toán với số dư đầu năm ở tài khoản (TK) 461 trên sổ cái kinh phí chuyển sang năm sau trên báo cáo quyết toán đến 31/12 năm trước. Số kinh phí năm trước chuyển sang theo thông báo duyệt quyết toán của cơ quan tài chính, xác định chênh lệch và nguyên nhân (nếu có)

+ Số phát sinh trong kỳ:

KTV tiến hành kiểm tra số phát sinh trong kỳ theo từng nguồn kinh phí phát sinh trong năm.

- Kinh phí Ngân sách Nhà nước cấp: (bao gồm cả kinh phí khoán và kinh phí không khoán) Cần đối chiếu giữa kinh phí theo thông báo hạn mức kinh phí, kinh phí cấp bằng lệnh chi của cơ quan tài chính với số thực rút tại kho bạc xác nhận; kiểm tra số phát sinh trên tài khoản 461 đối với chi tiêu kinh phí Ngân sách Nhà nước cấp.

- Thu sự nghiệp, các hoạt động khác: KTV kiểm tra số thực thu, xác định số phải nộp Ngân sách Nhà nước số được bổ sung kinh phí hoạt động theo chế độ quy định, đối chiếu với số bổ sung nguồn kinh phí của đơn vị trên tài khoản 461, xác định chênh lệch và nguyên nhân.

- Kinh phí viện trợ, tài trợ: kiểm tra số kinh phí tài trợ, viện trợ phát sinh với xác nhận viện trợ, tài trợ phát sinh với xác nhận viện trợ tài trợ của đơn vị tài trợ đã ghi thu, ghi chi của cơ quan tài chính, xác định số chênh lệch và nguyên nhân

+ Tổng kinh phí được sử dụng trong năm: Là kết quả của công tác kiểm toán số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ để xác định số kinh phí được sử dụng để đối chiếu với tổng số kinh phí được sử dụng trên báo cáo quyết toán, xác định chênh lệch và nguyên nhân

#### *b) Kiểm toán việc phân phối hạn mức kinh phí*

Trong đó: + Phân phối kinh phí được giao khoán

+ Phân phối phần kinh phí không được giao khoán

##### *b.1. Rủi ro kiểm toán:*

+ Phân phối hạn mức kinh phí cho các đơn vị dự toán trực thuộc không dựa trên dự toán, mức giao khoán từng quý tháng của đơn vị

+ Phân phối không đúng đối tượng, nội dung ghi trong dự toán được duyệt

+ Hạn mức phân phối không đảm bảo đúng thời hạn để đảm bảo chủ động chi tiêu của đơn vị sử dụng.

##### *b.2. Phương pháp kiểm toán*

+ Mục đích: KTV thu thập bằng chứng kiểm toán, đưa ra ý kiến về quản lý phân phối hạn mức kinh phí có tuân thủ quy định, đúng dự toán, mức giao khoán, đối tượng và thời hạn không? Việc hạch toán, theo dõi có kịp thời, chi tiết theo đối tượng sử dụng và nội dung chi hay không?

+ Thực hiện đối chiếu hạn mức được phân phối với dự toán được duyệt và thông báo với hạn mức của cơ quan tài chính, cấp phát của kho bạc

+ Kiểm tra việc phân phối hạn mức cho từng đối tượng sử dụng theo thông báo hạn mức và có cấp cho các đối tượng theo đúng nội dung, thời hạn phân phối

+ Kiểm tra việc tổng hợp và lập dự toán quý, tháng có đúng thời hạn, nội dung chi tiêu theo quy định không?

*c) Kiểm toán báo cáo quyết toán chi ngân sách (hay gọi là báo cáo quyết toán ngân sách của Bộ, ngành)*

#### *c.1 Rủi ro kiểm toán*

+ Báo cáo quyết toán có đầy đủ các chỉ tiêu, mẫu biểu và thuyết minh theo chế độ quy định không? Nếu là báo cáo quyết toán toàn ngành, KTV cần xác định những báo cáo quyết toán của đơn vị cấp dưới không được kiểm tra xét duyệt trước khi tổng hợp vào báo cáo quyết toán ngân sách của Bộ, ngành

+ Có tổng hợp đầy đủ báo cáo quyết toán của đơn vị cấp dưới (nhất là các đơn vị thực hiện khoán chi) hay chỉ tổng hợp báo cáo quyết toán theo số cấp phát

+ Các khoản chi phí khác: thu chi sự nghiệp, thu chi khác... không được tổng hợp vào báo cáo quyết toán chung

+ Quyết toán không chính xác về mặt số học

#### *c.2. Phương pháp kiểm toán*

+ Mục đích: KTV thu thập bằng chứng đầy đủ, thích hợp để đưa ra ý kiến về báo cáo quyết toán ngân sách của từng cấp đã tổng hợp báo cáo quyết toán đầy đủ, đúng mẫu biểu, tính trung thực và đúng thời gian của báo cáo kiểm toán

+ KTV xét duyệt báo cáo quyết toán đối với các đơn vị trực thuộc thực hiện khoán chi cũng như các đơn vị chưa thực hiện khoán và cần đi sâu một số điểm chính:

- KTV cần kiểm tra đối chiếu giữa số liệu của các đơn vị dự toán trực thuộc với thông báo duyệt quyết toán để xác định số chênh lệch và nguyên nhân

- Đối với các khoản được khoán chi cần xem xét thực hiện có đúng định mức được duyệt, những khoản không khoán thì đối chiếu hạn mức cấp phát với số thực rút tại kho bạc có chứng từ tại kho bạc

- Đối với các khoản kinh phí khác, KTV kiểm tra xác định số bổ sung kinh phí hoạt động với số duyệt quyết toán theo thông báo của cơ quan tài chính kế toán

+ Kiểm tra việc tổng hợp báo cáo quyết toán

- Kiểm tra việc tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách có rõ ràng về từng khoản khoán chi theo mục lục Ngân sách Nhà nước đã quy định

- Đối chiếu số liệu báo cáo quyết toán với số dự toán được duyệt, với số cấp phát của cơ quan tài chính theo từng nội dung của mục lục Ngân sách Nhà nước

- Kiểm tra tính chính xác về mặt số học để lập báo cáo quyết toán

- Đối chiếu số liệu báo cáo quyết toán với số tổng hợp kinh phí đã sử dụng hạch toán trên tài khoản 461 tìm ra chênh lệch và nguyên nhân

- Xác định tính đầy đủ, kịp thời của hệ thống báo cáo quyết toán theo chế độ quy định

+ Kiểm toán việc thực hiện chế độ kế toán

- Kiểm toán việc kiểm tra hệ thống sổ kế toán (từ tổng hợp đến chi tiết, tính pháp lý của chứng từ, ghi chép sổ kế toán, hạch toán kế toán trên các tài khoản quy định, báo cáo kế toán

- Chấp hành chế độ lưu giữ chứng từ, sổ kế toán tại cơ quan tài chính kế toán

#### **(4) Kiểm toán tài sản và nguồn hình thành tài sản**

##### *a) Kiểm toán các tài khoản tiền*

Các tài khoản tiền gồm: tiền mặt (TK 111), ngoại tệ (TK 112), vàng bạc đá quý (TK 113), chứng chỉ có giá (TK 114), tiền Việt Nam gửi Ngân hàng - Kho bạc (TK 1131), tiền ngoại tệ gửi Ngân hàng (TK 1122)

##### *a.1. Các rủi ro kiểm toán*

\* Đối với tiền mặt (TK 111)

- Tiền thực tế tăng so với tài khoản tổng hợp trên báo cáo kế toán do:

+ Có nguồn thu khác không phản ánh vào nguồn kinh phí của đơn vị, để ngoài sổ sách sử dụng cho mục đích riêng của đơn vị (lập quỹ đen)

+ Các khoản thu: rút từ kho bạc về quỹ, thu từ hoạt động sự nghiệp, thu từ viện trợ, tài trợ, đóng góp v.v... chưa lập phiếu thu

- Tiền mặt giảm so với tài khoản tổng hợp trên báo cáo kế toán

+ Thủ quỹ tham ô hoặc lợi dụng công quỹ

+ Cho vay, tạm ứng chưa lập phiếu chi

+ Chi tạm ứng không chỉ lập phiếu chi cho vay hoặc tạm ứng nhưng không xuất quỹ nhằm mục đích giảm quỹ tiền mặt để không phải hoàn trả lại

Ngân sách Nhà nước hoặc giảm số cấp phát năm sau( hiện tượng này gọi là chạy chi)

- Tài khoản tiền mặt tăng, giảm so với tài khoản tổng hợp trên bảng cân đối kế toán do không hạch toán tăng, giảm chênh lệch tỷ giá hối đoái ngoại tệ.

\* Đối với tài khoản tiền gửi (TK112)

- Thường có chênh lệch tăng hay giảm giữa tiền gửi ngân hàng, kho bạc so với sổ phụ của đơn vị

- Tiền có thể bị rút không thông qua một hoặc nhiều lần chuyển giữa các tài khoản ngân hàng, kho bạc nhất là khoản tiền gửi bằng kinh phí Ngân sách Nhà nước có mục đích sử dụng theo quy định

- Đối với đơn vị có tiền gửi tài khoản ngân hàng, kho bạc bằng ngoại tệ thì rủi ro là số dư cuối kỳ có được chuyển đổi sang đồng Việt Nam đúng tỷ giá hối đoái tại thời điểm ghi trên báo cáo cân đối kế toán

#### *a.2. Phương pháp kiểm toán*

+ Mục đích: xác định tính trung thực số tiền ghi trên các tài khoản tiền mặt, tiền gửi trong báo cáo kế toán và các khoản tiền trong báo cáo quyết toán

+ Tài khoản tiền mặt, tiền gửi được kiểm toán thông qua việc kiểm tra đối chiếu số dư vào thời điểm 31/12 khoá sổ để lập báo cáo kế toán trên cơ sở đối chiếu giữa biên bản kiểm quỹ tiền mặt với số dư tài khoản trên bảng cân đối kế toán; đối chiếu với ngân hàng và bảng sao kê tại kho bạc nhà nước

+ Kiểm tra tổng thu - tổng chi, cân đối thu chi tiền ra số dư quỹ tiền mặt từng tháng, quý. KTV tiến hành kiểm tra một số phiếu thu, chi theo phương pháp chọn mẫu, kiểm tra phân kinh phí Ngân sách Nhà nước cuối năm không chi hết, đơn vị nộp vào Ngân sách Nhà nước

+ Đối với nguồn kinh phí Ngân sách Nhà nước cấp (cả phần khoán chi và phần không khoán chi ) KTV phải kiểm tra hạn mức kinh phí được phân



phối theo từng nguồn số thực rút, thực chi. Trường hợp cuối niên độ kế toán (31/12) đơn vị không sử dụng hết phải nộp vào Ngân sách Nhà nước theo quy định của Luật Ngân sách Nhà nước

+ Đối với nguồn kinh phí khác, KTV kiểm tra các số thu, số chi từng quý theo giấy báo có, séc, giấy chuyển tiền. Trường hợp còn dư đến 31/12 KTV căn cứ vào chế độ quản lý tài chính để xử lý cho từng trường hợp cụ thể

*b) Kiểm toán các tài khoản vật tư*

*b.1. Các rủi ro kiểm toán*

+ Rủi ro cơ bản là vật liệu tồn kho bị khai tăng lên hoặc giảm đi giữa tồn kho thực tế với số liệu kế toán tại thời điểm ghi trong cân đối kế toán

+ Giá trị vật liệu có thể không được ghi theo giá thực tế

+ Vật tư có thể phân loại bị sai

*b.2. Phương pháp kiểm toán*

+ Thu thập bằng chứng về sự tồn tại của số lượng và giá trị của vật tư tồn kho bằng cách tham gia vào các buổi kiểm kê (ở các thời điểm khác nhau) xem xét các kho có tầm quan trọng mà giá trị tồn kho có ảnh hưởng đến toàn bộ báo cáo tài chính.

+ Tham gia kiểm tra báo cáo kiểm kê vật tư (biên bản kiểm kê, biên bản đánh giá vật liệu, hàng hoá thừa thiếu hư hỏng, kém mất phẩm chất... và các biện pháp xử lý)

+ Cách phân loại và tổng hợp vật tư hàng hoá theo từng chủng loại

+ Xác định phương pháp tính giá thực tế nhập - xuất tồn vật tư hàng hoá, phân tích đánh giá tính chất hợp lý của các số dư, xác định chênh lệch phân tích nguyên nhân

*c) Kiểm toán tài khoản tài sản cố định (TSCĐ)*

\* Các rủi ro kiểm toán

+ TSCĐ có thể ghi tăng lên hay giảm đi thậm chí không được phản ánh vào sổ sách kế toán và bảng cân đối kế toán

+ Không phản ánh đúng giá trị, không khấu hao TSCĐ theo chế độ.

\* Phương pháp kiểm toán

+ Mục đích kiểm toán TSCĐ là xác định tính chính xác, trung thực và hợp pháp về số liệu ghi trên tài khoản TSCĐ với bản cân đối kế toán

+ KTV tiến hành xác định thực tế tồn tại của TSCĐ bằng cách đối chiếu biên bản kiểm kê với thẻ TSCĐ, sổ cái, bảng cân đối kế toán theo từng chỉ tiêu như: nguyên giá, số đã khấu hao, giá trị còn lại

+ TSCĐ tăng: KTV kiểm tra hồ sơ từng TSCĐ tăng trong kỳ như TSCĐ mua ngoài, TSCĐ tự xây lắp, TSCĐ nhận viện trợ, do điều chuyển... cân đối quyết toán công trình để xác định TS tăng trong kỳ

+ KTV kiểm toán TSCĐ giảm trong kỳ do những trường hợp nhượng bán, thanh lý, điều chuyển mất để xác định giá trị TSCĐ giảm trong kỳ và giá trị thu hồi về nhượng bán, thanh lý TSCĐ

+ Kiểm tra khấu hao TSCĐ theo các chỉ tiêu:

- Phương pháp khấu hao đơn vị đang áp dụng

- Thời gian sử dụng và tỷ lệ trích KHCB năm tổng số khấu hao đã trích

+ Kiểm toán viên tuân thủ các chế độ về quản lý và sử dụng TSCĐ theo quy định của nhà nước

+ Căn cứ vào số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ để xác định số giá trị TSCĐ cuối kỳ theo từng chỉ tiêu phản ánh tại thời điểm lên bảng cân đối kế toán, xác định nguyên nhân chênh lệch

d) Kiểm toán tài khoản XDCCB dở dang (TK241)

Tài khoản này hạch toán cả mua sắm TSCĐ, chi phí XDCCB dở dang và sửa chữa lớn TSCĐ, như trong phần này chỉ đưa vào kiểm toán hạch toán các chi phí xây dựng cơ bản dở dang

\* Các rủi ro kiểm toán

Chi phí XDCCB dở dang trong bảng cân đối kế toán có thể được ghi tăng lên cho các hạng mục công trình nhằm chạy chi vào thời điểm cuối năm (31/12). Kế toán ghi tăng hoặc giảm chi phí XDCCB dở dang là do tính thiếu chính xác, chưa tập hợp đầy đủ chứng từ chỉ tiêu vào chi phí XDCCB

\* Phương pháp kiểm toán

+ Mục đích kiểm toán chi phí XDCCB dở dang là để xác định tính chính xác, trung thực và hợp pháp của chi phí XDCCB dở dang được tập hợp tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán

+ KTV kiểm tra thực tế, đánh giá mức độ hoàn thành của công trình dựa trên dự toán, thiết kế

+ Kiểm tra chi phí XDCCB dở dang trên sổ kiểm toán theo từng nội dung

- Tập hợp chi phí XDCCB dở dang của từng hạng mục công trình theo định mức đơn giá được duyệt, đối chiếu với Biên bản kiểm kê khối lượng dở dang; so sánh giá mua trên hoá đơn của người cung cấp với giá tính trong dự toán của các loại vật tư, kiểm tra nhập xuất vật tư có phù hợp với khối lượng dở dang?

- Kiểm tra chi phí chung và phương pháp phân bổ chi phí cho từng hạng mục công trình

+ KTV đưa ra những đánh giá, nhận xét về chi phí XDCCB dở dang và xác định nguyên nhân chênh lệch.

e) Kiểm toán tài khoản "các khoản phải thu", "tạm ứng"

\* Các rủi ro kiểm toán

+ Các khoản phải thu thể hiện trong bảng cân đối có thể không thể hiện các khoản phải thu thật của đơn vị

+ Các khoản phải thu có thể không có khả năng thu hồi được

+ Các khoản phải thu không phân loại chính xác

\* Phương pháp kiểm toán

+ Các khoản phải thu thể hiện ở số dư nợ chi tiết các tài khoản 311 (3111, 3112...) trên sổ chi tiết có khớp đúng với số tổng hợp của báo cáo cân đối kế toán và báo cáo quyết toán và giấy xác nhận công nợ của chủ nợ.

+ KTV có thể xác nhận trực tiếp hoặc gửi thư yêu cầu xác nhận nợ

+ KTV kiểm tra trên báo cáo quyết toán có sự bù trừ giữa các khoản phải thu, phải trả

+ Xác định thời hạn phải thu của món nợ và các khoản phải thu không thu được để đưa ra biện pháp xử lý, biện pháp thu hồi công nợ cho từng trường hợp cụ thể

*g) Kiểm toán tài khoản "nguồn vốn kinh doanh"*

\* Các rủi ro kiểm toán

+ Vốn kinh doanh có thể ghi tăng lên hoặc giảm đi do không tuân thủ đúng các quy định về quản lý tài chính đã được nhà nước ban hành

+ Vốn kinh doanh sử dụng không đúng mục đích

+ Hạch toán nhầm lẫn giữa các loại vốn

\* Phương pháp kiểm toán

+ KTV đối chiếu số dư cuối năm trước với số dư đầu năm nay được phản ánh trên bảng cân đối kế toán

+ Kiểm tra vốn kinh doanh tăng trong kỳ theo từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh do:

- Quyết định cấp phát vốn của nhà nước, lệnh chi tiền hoặc cấp bằng uỷ nhiệm chi

- Kết quả sản xuất kinh doanh và số được trích để bổ sung vốn

- Chênh lệch đánh giá lại TSCĐ, kiểm tra giá trị TSCĐ được đánh giá lại và tỷ lệ điều chỉnh

+ Kiểm tra vốn kinh doanh giảm trong kỳ

- Kiểm tra quyết định điều chuyển của cơ quan quản lý chức năng với các phiếu xuất tài sản hoặc phiếu chi

- Kiểm tra quyết định của cơ quan có thẩm quyền cho thanh lý, nhượng bán tài sản, các biên bản của hội đồng định giá, hồ sơ đấu thầu, phiếu xuất bán, phiếu thu tiền và chi phí thanh lý.

+ Xác định nguồn vốn kinh doanh cuối kỳ

h) Kiểm toán quỹ cơ quan (TK 431)

\* Rủi ro kiểm toán

- Rủi ro thường gặp là trích quỹ vượt chế độ quy định và sử dụng không đúng chế độ như: chi phí giao dịch, tiếp khách v.v...

- Phương pháp hạch toán kế toán

- Dùng quỹ sai mục đích không có lợi cho đơn vị

\* Phương pháp kiểm toán :

- KTV phải kiểm tra xác định tính chính xác số thu về quỹ có đúng nội dung như chế độ quy định hay không? đối chiếu các tài khoản liên quan với báo cáo kế toán cuối năm

- Căn cứ vào các chế độ quy định đối với các hoạt động có thu và số tiết kiệm chi so với mức khoán để xác định số được trích quỹ của đơn vị...

- Kiểm tra việc sử dụng quỹ của đơn vị: KTV kiểm tra các nội dung chi quỹ có đúng so với chế độ quy định không?

i) Kiểm toán tài khoản "nguồn kinh phí" (TK 441)

\* Tài khoản nguồn kinh phí bao gồm:

- Nguồn kinh phí đầu tư XD CB

- Nguồn kinh phí hoạt động

- Nguồn kinh phí dự án

- Nguồn kinh phí khác

- \* **Rủi ro kiểm toán**

- Hạch toán các nguồn vốn không đúng chế độ quy định, dùng kinh phí từ nguồn vốn hoạt động chi cho XDCCB

- Phân phối kinh phí từ các nguồn cho đơn vị trực thuộc so với dự toán được duyệt và cấp phát của kho bạc

- \* **Phương pháp kiểm toán**

- KTV kiểm tra số dư năm trước chuyển sang thông qua việc kiểm tra đối chiếu giữa bản đối chiếu hạn mức kinh phí được kho bạc nhà nước xác nhận hoặc bản xác nhận số dư tài khoản tiền gửi của ngân hàng đối với đơn vị.

- Kiểm tra việc ghi chép, hạch toán chi tiết với hạch toán tổng hợp có phản ánh theo từng nguồn kinh phí của từng công trình đầu tư XDCCB, từng dự án, chương trình mục tiêu so với chế độ quy định của từng tài khoản kế toán theo dõi (TK 441, 461, 462).

- Xác định số dư cuối kỳ của các tài khoản 441, TK 461, TK 462 tại thời điểm ghi trên bản cân đối kế toán và quyết định xử lý số kinh phí chưa sử dụng hết của các cơ quan quản lý chức năng của nhà nước với việc chấp hành chế độ quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí của đơn vị.

Ngoài việc kiểm toán các tài khoản nguồn kinh phí để đánh giá cận kẽ việc sử dụng các nguồn kinh phí này có hiệu quả, đạt được mục đích đã đề ra, KTV tiếp tục kiểm tra chi tiết các tài khoản chi theo từng nguồn trên nhằm đưa ra những nhận xét đánh giá cụ thể thuộc từng lĩnh vực

### ***3.2.3. Lập báo cáo kiểm toán***

Báo cáo kiểm toán phản ánh kết quả công việc kiểm toán do Đoàn kiểm toán thực hiện, là ý kiến nhận xét đánh giá và kết luận của KTV dựa trên các bằng chứng đã thu thập được làm căn cứ để đưa ra ý kiến của mình về những thông tin tài chính và kết quả hoạt động của đối tượng được phản ánh trên báo

cáo quyết toán và đưa ra những khuyến nghị để đơn vị cần sửa chữa và khắc phục

Vì vậy, nội dung của báo cáo kiểm toán phải xác định rõ các vấn đề được phát hiện, đánh giá mức độ kết quả kiểm toán đạt được, đồng thời xác định được những thiếu sót và tồn tại cần khắc phục sửa chữa từ đó đưa ra kết cấu, nội dung, hình thức của báo cáo kiểm toán cho phù hợp.

### *3.2.3.1. Những căn cứ pháp lý để lập báo cáo kiểm toán*

Báo cáo kiểm toán của KTNN là cơ sở pháp lý phục vụ cho công tác quản lý và điều hành hoạt động kinh tế - tài chính cho các cơ quan quản lý chức năng của nhà nước và các đơn vị được kiểm toán. Vì vậy, khi lập báo cáo kiểm toán, KTV không được tùy tiện mà phải dựa trên các căn cứ:

- Mục đích, yêu cầu, nội dung của cuộc kiểm toán; kiểm toán viên căn cứ vào mục đích, yêu cầu và nội dung của cuộc kiểm toán theo kế hoạch chung và kế hoạch chi tiết để xác định hình thức, nội dung kết cấu của báo cáo kiểm toán nhằm cung cấp đầy đủ thông tin cần thiết phục vụ cho công tác quản lý kinh tế - tài chính với hiệu quả tốt nhất

- Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước: Hoạt động của KTNN và KTV là một hoạt động độc lập chỉ tuân thủ pháp luật và các chuẩn mực nghề nghiệp trong hoạt động kiểm toán. Vì vậy, trong quá trình lập báo cáo kiểm toán, KTV phải tuân thủ các chuẩn mực báo cáo kiểm toán, căn cứ vào các quy định cụ thể về hình thức, kết cấu, nội dung theo quy định của chuẩn mực để xây kết cấu nội dung của báo cáo kiểm toán.

- Bảng chứng kiểm toán: Là cơ sở để lập báo cáo kiểm toán, chứng minh cho những đánh giá, nhận xét và kết luận của KTV về những thông tin được kiểm toán. KTV chỉ có thể dựa vào những thông tin đầy đủ và thích hợp để đưa ra kết luận về tính chính xác, trung thực và hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách chung và các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi

cũng như việc tuân thủ pháp luật trong các hoạt động kinh tế và hiệu quả sử dụng các nguồn lực phục vụ nhiệm vụ chính trị của ngành và đơn vị.

Bảng chứng kiểm toán còn là cơ sở pháp lý chứng minh cho ý kiến nhận xét, kết luận và kiến nghị của kiểm toán viên đưa ra là khách quan trung thực

Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu: chính xác, rõ ràng, kịp thời, thống nhất và có tính xây dựng. Khi viết báo cáo, KTV phải sử dụng lời văn trong sáng, dễ hiểu, nêu bật được những nội dung quan trọng, cần được quan tâm lên trước để thu hút được sự chú ý của người đọc, tránh phê phán nặng nề, chỉ trích với dụng ý cá nhân.

### 3.2.3.2. Hình thức kết cấu và nội dung báo cáo kiểm toán

Phần chung (hay gọi phần mở đầu)

\* Nêu những căn cứ để tiến hành kiểm toán tại đơn vị gồm:

- Quyết định của Chính phủ
- Thông báo và quyết định của Tổng Kiểm toán Nhà nước
- Đoàn kiểm toán (thuộc chuyên ngành) thực hiện kiểm toán trong thời

gian từ ... đến

\* Nội dung kiểm toán : ghi theo kế hoạch và quyết định kiểm toán được phê duyệt

\* Phạm vi giới hạn kiểm toán:

- Danh mục báo cáo tài chính được kiểm toán
- Năm tài chính kiểm toán
- Tên, danh sách đơn vị được kiểm toán
- Giới hạn kiểm toán: Nêu những vấn đề mà đoàn Kiểm toán Nhà nước

bị hạn chế không thực hiện kiểm toán được

\* Những căn cứ kiểm toán: kiểm toán viên trình bày các căn cứ để tiến hành kiểm toán là các luật, pháp lệnh, Nghị định; hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước ban hành; quy trình kiểm toán v.v..., bảng chứng kiểm toán.

Phần thứ nhất: Khái quát đặc điểm tình hình đơn vị được kiểm toán



\* Chức năng, nhiệm vụ, tổ chức: trình bày chức năng, nhiệm vụ tổ chức bộ máy của đơn vị đã được quy định trong nghị định, quyết định thành lập hoặc điều lệ tổ chức hoạt động

\* Phân cấp quản lý ngân sách, quản lý tài chính kế toán

- Trình bày cụ thể về phân cấp quản lý thu - chi ngân sách quản lý vốn đầu tư XDCB, chương trình mục tiêu từ ngành đến các đơn vị dự toán cấp 1,2, 3

- Tổ chức công tác kế toán

- Hình thức kế toán, chế độ kế toán đơn vị đang áp dụng

Phần thứ 2: Kết quả kiểm toán

\* Tình hình thực hiện dự toán ngân sách năm của đơn vị được kiểm toán. Khi trình bày kết quả thực hiện có so sánh giữa dự toán năm với thực hiện, so sánh với năm trước

\* Kết quả kiểm toán chi ngân sách: Trình bày kết quả kiểm toán trong từng mục, trong đó cần phân tích rõ các khoản thực hiện khoán chi ngân sách và các khoản không thực hiện khoán chi theo tiêu thức:

- + Số báo cáo của đơn vị
- + Số kiểm toán xác định
- + Chênh lệch
- + Nguyên nhân

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

\* Kết luận:

Trên cơ sở kết quả kiểm toán ở các phần trên rút ra kết luận mang tính điển hình và có tính khái quát về

- Lập và giao dự toán thu, chi ngân sách trong đó phân tích rõ các khoản các khoản thực hiện khoán chi ngân sách (ưu điểm và tồn tại, nguyên nhân)

- Chấp hành NSNN

- Quản lý và sử dụng ngân sách
- Kế toán và quyết toán ngân sách. Cần nêu những việc làm được và tồn tại trong kế toán và quyết toán ngân sách các khoản thực hiện khoán chi, ý kiến của KTV về tính trung thực, hợp lý của báo cáo quyết toán (chấp nhận toàn bộ, từng phần, ý kiến trái ngược hay từ chối)

\* Kiến nghị

Thông qua kết quả kiểm toán, KTV kiến nghị với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan quản lý chức năng của nhà nước, nhằm tư vấn những vấn đề cần khắc phục, sửa chữa, cải tiến để nâng cao hiệu quả trong quản lý các hoạt động kinh tế - tài chính, thực hiện các khoản khoán chi ngân sách, cụ thể:

- Đối với đơn vị được kiểm toán
  - + Điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo quyết toán theo ý kiến kết luận của Kiểm toán Nhà nước
  - + Ý kiến xử lý các khoản chênh lệch thu - chi Ngân sách Nhà nước, các khoản tồn đọng, các khoản thâm hụt và thất thoát ... do Kiểm toán Nhà nước phát hiện
  - + Ý kiến chấn chỉnh công tác quản lý tài chính - kế toán
  - + Ý kiến về các giải pháp để hoàn thiện công tác quản lý tài chính - kế toán
- Đối với các cơ quan quản lý chức năng của nhà nước
  - + Đôn đốc các đơn vị sửa chữa các thiếu sót theo kiến nghị của KTNN
  - + Nghiên cứu, sửa đổi bổ sung hoặc ban hành các chế độ quản lý kinh tế - tài chính phù hợp với điều kiện hoạt động thực tiễn của ngành theo đúng chủ trương chính sách của Đảng và nhà nước

Để các đơn vị gửi báo cáo thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước cần ghi rõ thời hạn gửi báo cáo địa chỉ, nơi đóng trụ sở KTNN

. Trưởng đoàn kiểm toán ký tên

. Kiểm toán trưởng Kiểm toán chuyên ngành (khu vực) được thừa lệnh Tổng Kiểm toán Nhà nước ký tên và đóng dấu.

### 3.2.3.3 *Thông qua báo cáo kiểm toán*

#### \* Kiểm tra chất lượng báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán sau khi được lập xong phải được kiểm tra chất lượng theo các bước như sau:

- Trưởng đoàn kiểm toán họp đoàn kiểm toán để KTV trong đoàn đóng góp ý kiến để bộ phận viết báo cáo bổ sung hoàn chỉnh về tất cả các nội dung thông qua Trưởng đoàn kiểm toán trước khi trình lãnh đạo Vụ

- Lãnh đạo Vụ nghiên cứu kiểm tra, tổ chức họp với trưởng, phó đoàn kiểm toán tham gia để hoàn chỉnh đồng thời làm văn bản trình Tổng KTNN xem xét để kết luận tại đơn vị

- Sau khi nghiên cứu lãnh đạo KTNN tổ chức hội nghị thông qua với các thành phần tham gia gồm: Lãnh đạo KTNN, đại diện Văn phòng KTNN, Vụ kiểm tra chất lượng kiểm toán, Vụ Pháp chế, Lãnh đạo kiểm toán chuyên ngành, Trưởng phó đoàn và các tổ trưởng tổ kiểm toán xem xét đánh giá chất lượng.

#### \* Nội dung kiểm tra

- Kiểm tra hình thức, kết cấu của báo cáo kiểm toán
- Kiểm tra nội dung báo cáo kiểm toán
- Kiểm tra chất lượng báo cáo kiểm toán

Đoàn kiểm toán tiếp thu ý kiến đóng góp và căn cứ vào kết luận của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước để bổ sung, sửa hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán để trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước để gửi cho đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến trước khi tổ chức kết luận.

### 3.2.3.4. *Thông báo kết quả kiểm toán*

\* Đoàn KTNN tổ chức hội nghị kết luận kiểm toán với các thành phần tham gia gồm:

- Kiểm toán Nhà nước: Lãnh đạo KTNN, Lãnh đạo Vụ kiểm toán chuyên ngành, trưởng phó đoàn và các tổ trưởng tổ kiểm toán, các vụ có liên quan

- Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, cơ quan tài chính, cơ quan chức năng, các đơn vị trực thuộc được kiểm toán

- Đại diện cơ quan quản lý chức năng của nhà nước, cấp trên, các đơn vị có liên quan

\* Nội dung hội nghị

Trưởng đoàn KTNN đọc báo cáo kết quả kiểm toán, hai bên phát biểu ý kiến về những nội dung, kết luận và kiến nghị đã nêu trong báo cáo, làm rõ những vấn đề còn vướng mắc và bàn cách thực hiện các kiến nghị của kiểm toán nhà nước

\* Đoàn Kiểm toán Nhà nước tiếp thu ý kiến của hội nghị hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán, kiểm tra lần cuối và phát hành báo cáo kiểm toán. Báo cáo được gửi đến

- Đơn vị được kiểm toán

- Bộ chủ quản (cơ quan chủ quản)

- Bộ Tài chính

- Văn phòng Chính phủ và Văn phòng Quốc hội

- Lưu Kiểm toán Nhà nước và Vụ Kiểm toán chuyên ngành

\* Lưu trữ hồ sơ kiểm toán phải đảm bảo:

- Đầy đủ các loại hồ sơ yếu tố đã được quy định: kế hoạch tổng quát, quyết định và thông báo, các biên bản, báo cáo kiểm toán, nhật ký kiểm toán, bằng chứng kiểm toán, những văn bản đề nghị của đơn vị được kiểm toán (nếu có) và được đánh số thứ tự theo quy định

- Hồ sơ phải có đề mục ghi rõ

+ Đơn vị được kiểm toán thuộc khối nào

+ Năm kiểm toán

+ Mục lục tài liệu kiểm toán

+ Người giao nhận hồ sơ

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

Tổ chức theo dõi kiểm tra đơn vị thực hiện các kiến nghị của Đoàn Kiểm toán Nhà nước là bước cuối cũng không thể thiếu được nhằm phát huy hiệu lực của các cuộc kiểm toán.

#### ***3.2.4.1. Đơn vị chịu trách nhiệm theo dõi, kiểm tra***

- Các kiểm toán chuyên ngành, Kiểm toán Nhà nước khu vực có trách nhiệm tổ chức việc theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện các kiến nghị của Đoàn kiểm toán nhà nước tại các đơn vị được kiểm toán

- Căn cứ vào nội dung báo cáo kết quả kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán, tổ kiểm tra phải tiến hành kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của Đoàn kiểm toán nhà nước tại đơn vị; lập báo cáo kiểm tra gửi lãnh đạo và tổng hợp báo cáo Thủ tướng Chính phủ.

#### ***3.2.4.2 Nội dung kiểm tra***

- Kiểm tra báo cáo của đơn vị gửi cho Kiểm toán Nhà nước về việc thực hiện các kiến nghị của đoàn Kiểm toán Nhà nước các nội dung sau

+ Nội dung báo cáo có phù hợp với với nội dung kiến nghị của Đoàn kiểm toán không?

+ Những việc đã thực hiện được, đang thực hiện, chưa thực hiện được, nguyên nhân chưa thực hiện được

- Kiểm tra thực tế tại đơn vị gồm:

+ Kiểm tra thực tế những công việc mà đơn vị đã làm (chủ yếu căn cứ vào nội dung kiến nghị của Đoàn)

+ Kiểm tra và thu thập các bằng chứng mà đơn vị đã thực hiện và lập biên bản kiểm tra tại đơn vị, những giải trình của đơn vị cần xem xét

- Lập báo cáo kết quả kiểm tra thực hiện các kiến nghị của Đoàn kiểm toán gửi lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước

+ Tổng hợp tình hình và số liệu kiểm tra

+ Đưa ra những nhận xét việc thực hiện của đơn vị, nêu những tồn tại đơn vị chưa thực hiện được, phân tích nguyên nhân và kiến nghị các biện pháp xử lý

+ Các biện pháp chấn chỉnh tổ chức quản lý, bộ máy kế toán và công tác kế toán thống kê

Quá trình thực hiện các kết luận của Đoàn Kiểm toán Nhà nước, đơn vị có thể có những vấn đề giải trình trở lại do gặp những khó khăn nào đó mà không thực hiện đầy đủ kết luận của kiểm toán. Trong trường hợp này khi kiểm tra phải xem xét cụ thể các loại chứng từ, sổ kế toán, tình hình thực hiện thực tế, thu thập các bằng chứng để đưa vào biên bản kiểm tra, để khi tổng hợp và báo cáo lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xem xét xử lý. KTV được cử đi kiểm tra không được quyền sửa đổi những kết luận và kiến nghị của Đoàn Kiểm toán Nhà nước./.

## KẾT LUẬN

Hoạt động của Kiểm toán Nhà nước là độc lập, chỉ tuân thủ theo pháp luật. Để thực hiện tốt yêu cầu đó, cơ quan Kiểm toán Nhà nước phải có hệ thống căn cứ pháp lý về nghiệp vụ kiểm toán đầy đủ, chất lượng, phù hợp với thực tiễn hoạt động kiểm toán. Với đặc thù là một ngành mới, cùng với sự thay đổi liên tục của hệ thống pháp luật tài chính kế toán và yêu cầu ngày càng cao của Đảng và Nhà nước đối với việc nâng cao chất lượng kiểm toán nhà nước, hệ thống các quy định nghiệp vụ kiểm toán nói chung và quy trình kiểm toán ngân sách Nhà nước nói riêng cần phải được nghiên cứu, điều chỉnh, bổ sung phù hợp. Quá trình nghiên cứu, hoàn thiện đó là một quá trình liên tục.

Đề tài “Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi” đã nghiên cứu, phân tích những vấn đề lý luận về cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, cơ chế khoán chi đối với cơ quan hành chính, cơ chế tự chủ tài chính với đơn vị sự nghiệp có thu; phân tích đặc điểm của khoán chi hành chính sự nghiệp tác động đến quy trình kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi.

Đề tài trình bày thực trạng áp dụng quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi; đi sâu phân tích những mặt được, đặc biệt là những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế của quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi.

Trên cơ sở phân tích những vấn đề lý luận về đơn vị hành chính sự nghiệp, cơ chế khoán chi hành chính sự nghiệp, phân tích thực trạng của quy trình kiểm toán áp dụng với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi và nghiên cứu kinh nghiệm của một số công ty kiểm toán nước ngoài, đề tài đã đưa ra nội dung cơ bản hoàn thiện quy trình kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi gồm bốn giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán. Trong từng giai

đoạn kiểm toán, đề tài trình bày cụ thể những nội dung chi tiết của các bước công việc kiểm toán, cụ thể như sau:

*Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán:* Đề tài trình bày các thông tin cần thu thập trong quá trình khảo sát, tập trung trình bày và phân tích nội dung hoàn thiện về tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị được kiểm toán, để làm cứ liệu cho việc xác định nội dung, trọng yếu, rủi ro và phương pháp kiểm toán.

*Giai đoạn thực hiện kiểm toán:* Đề tài trình bày cụ thể chi tiết các bước công việc và các nội dung công việc kiểm toán của từng phần hành kiểm toán, trình bày rõ ràng mục tiêu kiểm toán của từng nội dung công việc kiểm toán.

*Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán:* Đề tài trình bày các bước công việc lập báo cáo kiểm toán và kết cấu, nội dung của báo cáo kiểm toán đơn vị hành chính, sự nghiệp khoán chi.

*Giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán:* Đề tài trình bày các bước công việc cụ thể của giai đoạn này, việc tổ chức học tập, rút kinh nghiệm về những thiếu sót của kiểm toán viên được phát hiện ra trong quá trình kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

Đề tài cũng trình bày những điều kiện để vận dụng quy trình kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi vào thực tiễn hoạt động kiểm toán. Trong quá trình nghiên cứu, tập thể tác giả đã có nhiều cố gắng để đáp ứng mục đích yêu cầu đã đề ra. Tuy nhiên do hạn chế về tài liệu nghiên cứu, đề tài không tránh khỏi những hạn chế, rất mong sự đóng góp ý kiến của các nhà khoa học, các kiểm toán viên để đề tài được hoàn chỉnh hơn./.



## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

- 1 Địa vị pháp lý của một số cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới - Tài liệu dịch
- 2 TS. Nguyễn Đình Hựu - Kiểm toán căn bản - Nhà xuất bản chính trị quốc gia, Hà Nội, 1998
- 3 PGS.TS. Vương Đình Huệ & TS. Đoàn Xuân Tiên - Kiểm toán, Nhà xuất bản Tài chính, 1996.
- 4 GS.TS. Nguyễn Quang Quỳnh - Lý thuyết kiểm toán - Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội, tháng 11/2001
- 5 GS.TS. Nguyễn Quang Quỳnh - Kiểm toán tài chính - Nhà xuất bản Tài chính, Hà nội, tháng 7/2001
- 6 Kiểm toán Nhà nước - Cẩm nang kiểm toán viên nhà nước - Nhà xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội 2000
- 7 GS.TS Bùi Thế Vĩnh, TS Đinh Ngọc Hiện - Thuật ngữ hành chính - Bộ nội vụ, Học viện Hành chính Quốc gia, Viện nghiên cứu Tài chính, Hà Nội 2002
- 8 Hà Ngọc Sơn - Phó Tổng KTNN, PGS.TS Nguyễn Đình Hựu, TS Mai Vinh - Vai trò của Kiểm toán Nhà nước trong công cuộc cải cách nền hành chính Nhà nước – Nhà xuất bản chính trị quốc gia năm 2003.
- 9 TS. Đinh Văn Mậu, TS Phạm Hùng Thái – Luật hành chính Việt Nam, Nhà xuất bản thành phố Hồ Chí Minh năm 1996.
- 10 Chủ biên PGS.TS Nguyễn Trọng Điền – Những vấn đề cơ bản về Nhà nước và quản lý hành chính Nhà nước” Cục Xuất bản năm 2003
- 11 Văn kiện Đại hội đại biểu toán quốc lần thứ VI – Nhà xuất bản sự thật, 1987
- 12 Văn kiện Đại hội đại biểu toán quốc lần thứ VIII – Nhà xuất bản Chính trị Quốc gia, năm 1996
- 13 Quy trình kiểm toán của Công ty Kiểm toán AIC, Hoa Kỳ – Tài liệu dịch
- 14 Chủ biên Nguyễn Như ý - Đại từ điển tiếng Việt - Nhà xuất bản Văn hoá thông tin phát hành, năm 1999.

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

---

**BÁO CÁO TÓM TẮT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU**

**HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH  
ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP  
THỰC HIỆN KHOẢN CHI**

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI  
TRINH NGỌC SƠN**

**HÀ NỘI - 2003**

## PHẦN MỞ ĐẦU

### 1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu

Việc quản lý, sử dụng có hiệu quả nguồn lực luôn là vấn đề đặt ra đối với mỗi quốc gia; điều đó đòi hỏi mỗi quốc gia phải sử dụng rất nhiều công cụ khác nhau trong kiểm tra, kiểm soát tài chính Nhà nước mà trọng tâm là Ngân sách Nhà nước (NSNN), trong đó Kiểm toán Nhà nước (KTNN) đóng vai trò quan trọng.

Những năm gần đây, chủ trương khoán chi hành chính, sự nghiệp được đặt ra như một giải pháp để nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn kinh phí thuộc NSNN. Điều đó đặt ra cho cơ quan KTNN phải thực hiện kiểm toán đối với các đơn vị khoán chi để một mặt đảm bảo tính tuân thủ pháp luật trong chi tiêu ngân sách, mặt khác phản ánh tính hiện thực của việc khoán chi.

Hàng năm, KTNN đều thực hiện kiểm toán chi ngân sách trong đó các đơn vị khoán chi chiếm tỷ trọng ngày càng lớn nhưng chưa có quy trình cụ thể. Vấn đề đặt ra là quy trình kiểm toán chi NSNN trong điều kiện khoán chi như thế nào? Quy trình kiểm toán NSNN ban hành trong điều kiện chưa áp dụng cơ chế khoán chi nên có nhiều điểm không phù hợp. Vì vậy, việc nghiên cứu một cách kỹ lưỡng cơ sở lý luận và thực tiễn để hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi là một yêu cầu bức xúc hiện nay.

Vì lý do trên, đề tài: "*Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi*" là một yêu cầu đòi hỏi cấp thiết đối với cơ quan KTNN năm 2003.

### 2. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài

+ Làm rõ sự cần thiết phải hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi; cơ sở lý luận và thực tiễn để xây dựng quy trình kiểm toán chi ngân sách trong điều kiện khoán chi.

+ Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách trong điều kiện các đơn vị hành chính thực hiện khoán chi.

+ Đề xuất các điều kiện và giải pháp để thực hiện kiểm toán chi ngân sách trong điều kiện khoán chi.

### **3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của đề tài**

- Đối tượng nghiên cứu của đề tài:

+ Cơ chế tài chính đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi,

+ Nội dung, trình tự, phương pháp kiểm toán chi áp dụng đối với đơn vị thực hiện khoán chi

- Phạm vi nghiên cứu

Đề tài chỉ giới hạn trong việc kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi. Vấn đề kiểm toán hoạt động chỉ giới hạn trong việc xem xét mục đích, cơ sở của việc khoán chi đối với đơn vị hành chính sự nghiệp.

### **4. Phương pháp nghiên cứu**

Đề tài sử dụng kết hợp các phương pháp như: phương pháp logic; phương pháp phân tích tổng hợp trong quá trình nghiên cứu. Đề tài cũng sử dụng phổ biến phương pháp nghiên cứu, khảo sát kinh nghiệm thực tế để xây dựng quy trình cho phù hợp.

### **5. Nội dung và kết cấu của đề tài**

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

Chương 1. Cơ sở lý luận về khoán chi hành chính sự nghiệp và quy trình kiểm toán chi ngân sách với đơn vị thực hiện khoán chi.

Chương 2. Thực trạng quy trình kiểm toán chi ngân sách hiện đang áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.

Chương 3. Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.

## CHƯƠNG I

# CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KHOÁN CHI HÀNH CHÍNH, SỰ NGHIỆP VÀ KIỂM TOÁN CHI NSNN ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ THỰC HIỆN KHOÁN CHI

### 1.1. Đơn vị hành chính sự nghiệp và vấn đề khoán chi

#### 1.1.1. Khái niệm và phân loại các đơn vị hành chính sự nghiệp

Đề tài đi sâu phân tích khái niệm và cách phân loại đối với các cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp.

- Cơ quan hành chính nhà nước được hiểu là các đơn vị, tổ chức trong bộ máy nhà nước được thành lập để thực thi quyền hành pháp, trực tiếp đưa pháp luật, đường lối chính sách, chủ trương, kế hoạch của Nhà nước vào cuộc sống.

Các cơ quan hành chính nhà nước là các cơ quan Nhà nước, có nhiệm vụ chấp hành luật pháp và chỉ đạo thực hiện các chủ trương, chính sách và kế hoạch của Nhà nước, bao gồm Chính phủ, các Bộ cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, Ủy ban nhân dân các cấp và các cơ quan chuyên môn thuộc Ủy ban nhân dân.

Hệ thống các cơ quan hành chính nhà nước là một bộ phận cấu thành của bộ máy nhà nước, nó tham gia vào hệ thống chính trị và có nhiệm vụ thi hành quyền lực nhà nước mà cụ thể là quyền hành pháp.

Một trong những căn cứ cơ bản để nhận biết đơn vị sự nghiệp là chức năng nhiệm vụ chủ yếu thực hiện các dịch vụ công. Ngoài ra theo các quy định hiện hành các đơn vị sự nghiệp vẫn được phép tổ chức sản xuất, kinh doanh ở những phạm vi nhất định được pháp luật cho phép. Các hoạt động sản xuất kinh doanh này không ảnh hưởng đến việc thực hiện chức năng nhiệm vụ chính của đơn vị, mà nó có tác dụng hỗ trợ đơn vị hoàn thành chức năng nhiệm vụ chính của mình và nâng cao thu nhập cho người lao động của đơn vị.

- *Đơn vị sự nghiệp hay còn gọi là đơn vị sự nghiệp công là các tổ chức có chức năng nhiệm vụ chính là thực hiện các dịch vụ công nhằm bảo đảm các nhu cầu thiết yếu của xã hội.*

Đơn vị sự nghiệp và cơ quan hành chính nhà nước có sự khác nhau rõ ràng về chức năng nhiệm vụ. Trong tổ chức bộ máy của các cơ quan hành chính Nhà nước có chức năng quản lý hành chính nhà nước; các đơn vị sự nghiệp thực hiện các chức năng, nhiệm vụ nghiên cứu, đào tạo, y tế, giáo dục, văn hoá... Mỗi đơn vị sự nghiệp do Nhà nước thành lập đều thuộc hoặc trực thuộc một cơ quan hành chính nhà nước nhất định. Vì vậy thuật ngữ *đơn vị sự nghiệp* cũng thường được dùng ghép với thuật ngữ *cơ quan hành chính* thành *đơn vị hành chính sự nghiệp* trong các văn bản quản lý Nhà nước.

### ***1.1.2. Khái quát về cơ chế tài chính đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp***

Đề tài nghiên cứu một cách khái quát về cơ chế tài chính áp dụng cho cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp. Có hai nội dung cơ bản trong cơ chế tài chính đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp đó là hình thức quản lý của Nhà nước và xác định các nguồn tài chính, nội dung chi.

*Về hình thức quản lý của Nhà nước: Có hai hình thức quản lý, đó là theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức và quản lý theo dự toán.* Quản lý theo chế độ, tiêu chuẩn, định mức nghĩa là nguồn tài chính được xác định cho các đơn vị căn cứ vào chỉ tiêu chủ yếu là định mức phân bổ do Nhà nước quy định; việc sử dụng đúng chế độ chính sách của Nhà nước.

Quản lý theo dự toán nghĩa là Nhà nước mở rộng quyền tự chủ tài chính, quản lý biên chế, lao động cho các đơn vị trong quyết định mức thu chi và bố trí linh hoạt các khoản chi, sử dụng nhiều biện pháp khuyến khích các đơn vị sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực, khuyến khích các đơn vị sự nghiệp tăng thu bù đắp chi, giảm dần phần kinh phí NSNN cấp. Trong phạm vi nguồn kinh phí được giao ổn định trong một giai đoạn nhất định.

*Nguồn tài chính và nội dung chi của các đơn vị hành chính, sự nghiệp*

Đối với các cơ quan hành chính thì nguồn kinh phí hoạt động thường xuyên do NSNN đảm bảo.

Đối với các đơn vị sự nghiệp thì nguồn kinh phí hoạt động thường xuyên gồm: Nguồn NSNN cấp; nguồn thu từ các hoạt động sự nghiệp, như phí, lệ phí; nguồn thu viện trợ; nguồn thu từ hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ và các nguồn thu khác theo quy định của pháp luật;

### ***1.1.3. Bối cảnh ra đời cơ chế khoán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính và chế độ tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp có thu***

Công cuộc cải cách hành chính từ năm 1991 đến năm 2000 đã góp phần quan trọng vào sự nghiệp đổi mới và phát triển kinh tế xã hội của nước ta. Thực tiễn cơ chế quản lý tài chính ngân sách đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp còn những hạn chế. Việc phân bổ nguồn kinh phí chủ yếu dựa vào biên chế từ đó đã tạo sức ép gia tăng biên chế, gây sức ép căng thẳng về ngân sách. Chưa có cơ chế khuyến khích các đơn vị sự nghiệp khai thác nguồn thu để tự đảm bảo kinh phí hoạt động giảm dần kinh phí NSNN cấp...

Để giải quyết những hạn chế, tồn tại nêu trên, "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010" của Chính phủ đã ra mục tiêu chúng là xây dựng một nền hành chính dân chủ, trong sạch, vững mạnh, chuyên nghiệp. Trong nội dung của "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010" bao gồm: (1) Cải cách thể chế, (2) Cải cách tổ chức bộ máy hành chính, (3) Đổi mới, nâng cao chất lượng đội ngũ cán bộ, công chức, (4) Cải cách tài chính công.

Nội dung cải cách tài chính công là đổi mới cơ chế phân cấp quản lý tài chính và ngân sách, bảo đảm tính thống nhất của hệ thống tài chính quốc gia vai trò chủ đạo của ngân sách trung ương; phát huy tính chủ động và trách nhiệm của địa phương và các ngành trong việc điều hành tài chính và ngân sách. Đổi mới cơ chế phân bổ ngân sách cho cơ quan hành chính, xoá bỏ chế độ cấp kinh phí theo số lượng biên chế. Đổi mới cơ bản cơ chế tài chính đối với khu vực dịch vụ công. Thực hiện thí điểm để áp dụng rộng rãi một số cơ

chế tài chính mới. Đổi mới công tác kiểm toán đối với các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp;

Để triển khai "Chương trình tổng thể cải cách hành chính nhà nước giai đoạn 2001-2010" về nội dung cải cách tài chính công, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 192/2001/QĐ-TTg ngày 17/12/2001 "Về việc mở rộng thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan hành chính nhà nước". Chính phủ ban hành Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu.

#### ***1.1.4. Mục đích yêu cầu của khoán chi ngân sách đối với cơ quan hành chính và chế độ tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp có thu***

Đề tài đi sâu nghiên cứu mục đích yêu cầu của khoán chi ngân sách đối với cơ quan hành chính và chế độ tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp có thu, đó là: Đổi mới cơ chế quản lý biên chế và kinh phí; Thúc đẩy việc sắp xếp, tổ chức bộ máy tinh gọn; Thực hành tiết kiệm, chống lãng phí; Nâng cao hiệu suất lao động, hiệu quả sử dụng kinh phí, tăng thu nhập cho cán bộ, công chức.

#### ***1.1.5. Nhiệm vụ và quyền hạn của cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính***

##### ***- Nhiệm vụ của cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính***

Theo quy định hiện hành các cơ quan hành chính khoán chi có các nhiệm vụ cơ bản sau: Đơn vị phải hoàn thành chức năng, nhiệm vụ được giao trên cơ sở nguồn kinh phí đã xác định; Xây dựng và tổ chức thực hiện đề án khoán chi, quy chế sử dụng kinh phí tiết kiệm, có hiệu quả; Sắp xếp lại tổ chức công việc, phân công lại lao động, thực hiện tinh giản biên chế.

Đơn vị phải sử dụng tiết kiệm, hiệu quả nguồn kinh phí, nguồn vốn và tài sản được giao, bảo đảm thu nhập cho người lao động. Đơn vị sự nghiệp có thu hoạt động sản xuất kinh doanh phải đăng ký kê khai và nộp các loại thuế và các khoản nộp khác.



***- Quyền hạn của cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính.***

*Theo quy định hiện hành, cơ quan hành chính khoán chi được chủ động sắp xếp lại tổ chức nội bộ cơ quan, đơn vị phù hợp với mục tiêu cải cách hành chính và yêu cầu thực hiện khoán chi; chủ động sử dụng biên chế, sắp xếp và quản lý lao động phù hợp với chức năng nhiệm vụ của đơn vị; chủ động phân bổ và sử dụng các khoản kinh phí được giao khoán để thực hiện nhiệm vụ của mình cho phù hợp với nhu cầu thực tế; quyết định việc sử dụng kinh phí tiết kiệm từ các khoản chi do thực hiện khoán.*

*Theo cơ chế tự chủ tài chính quy định tại Nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của Chính phủ, các đơn vị sự nghiệp có thu được quyền chủ động bố trí kinh phí để thực hiện nhiệm vụ, ổn định kinh phí hoạt động thường xuyên do NSNN cấp. Thủ trưởng đơn vị có quyền quyết định mức thu dịch vụ, quyết định các khoản chi quản lý cao hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước quy định căn cứ vào hiệu quả của công việc; chủ động sử dụng biên chế được giao, trường hợp thiếu được thực hiện hợp đồng lao động theo quy định.*

## **1.2. Cơ chế tài chính áp dụng đối với cơ quan hành chính thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính**

***- Cơ chế tài chính áp dụng đối với cơ quan hành chính thực hiện khoán chi***

Nội dung khoán chi là các khoản chi mang tính chất thường xuyên và trong thực tế thường xảy ra tình trạng lãng phí. Các khoản chi thực hiện khoán là các khoản chi đơn vị hành chính có khả năng tiết kiệm và sử dụng có hiệu quả hơn trước khi thực hiện khoán, như các khoản chi cho cá nhân ( Tiền lương, tiền công, phụ cấp lương; Tiền thưởng...); các khoản chi về hàng hoá dịch vụ công cộng ( chi vật tư văn phòng; thông tin, tuyên truyền, liên lạc; hội nghị); Các khoản chi khác...

Cơ sở khoán chi với cơ quan hành chính nhà nước là hệ thống định mức, tiêu chuẩn chế độ sử dụng kinh phí thường xuyên của NSNN theo quy

định. Tình hình sử dụng kinh phí của đơn vị trong một số năm liền kề trước năm thực hiện khoán (hiện tại quy định là 3 năm); có tính đến các yếu tố tăng giảm đột biến. Biên chế được cơ quan nhà nước có thẩm quyền giao cho đơn vị thực hiện khoán đảm bảo nguyên tắc không lớn hơn số biên chế được giao của năm trước năm thực hiện khoán chi.

Nhà nước không thực hiện khoán chỉ đối với các khoản chi sau đây: Chi sửa chữa lớn, cải tạo, nâng cấp, xây dựng mới trụ sở, nhà công vụ, trang thiết bị, phương tiện làm việc. Chi mua sắm tài sản cố định (gồm cả tài sản hữu hình và tài sản vô hình). Chi đoàn ra, đoàn vào. Chi đào tạo cán bộ công chức

*- Cơ chế tài chính áp dụng đối với đơn vị sự nghiệp có thu thực hiện chế độ tự chủ tài chính*

Các đơn vị sự nghiệp có thu được tự chủ tài chính, chủ động bố trí kinh phí để thực hiện nhiệm vụ, ổn định kinh phí hoạt động thường xuyên do NSNN cấp đối với đơn vị sự nghiệp tự bảo đảm một phần chi phí theo định kỳ 3 năm và hàng năm được tăng thêm theo tỷ lệ do Thủ tướng Chính phủ quyết định.

Các đơn vị sự nghiệp có thu được sử dụng nhiều nguồn kinh phí khác nhau, đối với mỗi loại nguồn kinh phí cơ chế quản lý có những đặc thù riêng. Các đơn vị sự nghiệp có thu được sử dụng các nguồn kinh phí sau: NSNN cấp; Nguồn thu sự nghiệp của đơn vị, như phí, lệ phí thuộc NSNN, thu từ hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ, các khoản thu sự nghiệp khác; Nguồn khác như các khoản viện trợ từ các tổ chức cá nhân nước ngoài, vay tín dụng...

Các đơn vị sự nghiệp có thu được chi các khoản sau: (1) Chi hoạt động thường xuyên của đơn vị (Chi tiền lương, tiền công,..) (2) Chi thực hiện các đề tài nghiên cứu khoa học cấp nhà nước, cấp bộ, ngành; chi vốn đối ứng thực hiện các dự án có vốn nước ngoài theo quy định. (3) Chi thực hiện tinh giản biên chế theo chế độ do Nhà nước quy định đối với số lao động dôi ra. (4) Chi đầu tư xây dựng cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị, sửa chữa lớn tài sản. (5) Chi thực hiện các nhiệm vụ đột xuất được cấp có thẩm quyền giao...

*Trích lập và sử dụng các quỹ:* Hàng năm đơn vị được sử dụng chênh lệch thu lớn hơn chi để trích lập các quỹ theo trình tự: Quỹ dự phòng ổn định thu nhập, Quỹ khen thưởng, Quỹ phúc lợi, Quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp.

*Về quản lý vốn và tài sản:* Đối với tài sản cố định sử dụng vào hoạt động sản xuất, dịch vụ đơn vị phải trích khấu hao tài sản cố định theo chế độ áp dụng cho doanh nghiệp Nhà nước.

### **1.3. Đặc điểm cơ bản của khoán chi hành chính, sự nghiệp tác động đến quy trình kiểm toán chi ngân sách.**

Đặc điểm cơ bản của khoán chi hành chính, sự nghiệp tác động đến việc cần phải điều chỉnh, bổ sung quy trình kiểm toán chi NSNN giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm cho cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp về quản lý biên chế, lao động, hoạt động chuyên môn, quản lý tài chính. Nhà nước không làm thay và không can thiệp sâu vào hoạt động nội bộ của đơn vị sự nghiệp. Nhà nước thực hiện kiểm soát đánh giá hiệu quả hoạt động của đơn vị theo kết quả “đầu ra”, giảm dần việc quản lý theo các yếu tố “đầu vào”.

Từ những thay đổi về phương thức quản lý, yêu cầu đối với hoạt động kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp theo cơ chế mới hiện nay cũng có sự thay đổi thích hợp, bên cạnh việc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ thì đồng thời phải thực hiện kiểm toán hoạt động tức phải đánh giá được tính tiết kiệm, hiệu quả, hiệu năng trong sử dụng các nguồn tài chính, nhân lực và vật lực Nhà nước giao cho các đơn vị hành chính sự nghiệp quản lý, sử dụng theo các mục tiêu, nhiệm vụ đã đặt ra.

## CHƯƠNG II

### THỰC TRẠNG QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI NSNN ĐANG ÁP DỤNG ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THỰC HIỆN KHOẢN CHI

#### 2.1. Thực trạng công tác kiểm toán chi NSNN đối với đơn vị hành chính sự nghiệp và các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoản chi.

- *Thực trạng thực hiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp trong những năm qua.*

+ Đối với giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

Căn cứ vào nhiệm vụ kiểm toán được giao, các kiểm toán chuyên ngành và KTNN các khu vực dự kiến phân công các đoàn kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán thành lập một tổ công tác xây dựng đề cương khảo sát. Tổ khảo sát sẽ tiến hành nghiên cứu tài liệu đơn vị được kiểm toán cung cấp và trực tiếp thu thập, tìm hiểu tại đơn vị được kiểm toán về những thông tin cần thiết cho việc lập kế hoạch kiểm toán. Trên cơ sở các tài liệu thu thập được, thực hiện lập báo cáo khảo sát và kế hoạch kiểm toán. Nội dung chủ yếu của kế hoạch kiểm toán gồm mục tiêu, nội dung, phạm vi, trọng yếu kiểm toán, danh sách các đơn vị thuộc và trực thuộc dự kiến sẽ kiểm toán, dự kiến phân công đơn vị kiểm toán cho các tổ kiểm toán và xác định thời gian thực hiện cuộc kiểm toán. Tổng KTNN tổ chức họp để xét duyệt kế hoạch kiểm toán làm cơ sở thực hiện kiểm toán tại đơn vị.

+ *Giai đoạn thực hiện kiểm toán*

Căn cứ vào kế hoạch kiểm toán đã được Tổng KTNN phê duyệt, đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm triển khai thực hiện kiểm toán theo quyết định của Tổng KTNN. Các tổ kiểm toán căn cứ vào mục tiêu, nội dung, trọng yếu của kế hoạch kiểm toán tổng quát và trên cơ sở xem xét số liệu và tình hình thực tế về công tác quản lý của đơn vị để xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán chi tiết trình trưởng đoàn kiểm toán phê duyệt. Kế hoạch kiểm toán chi tiết bao gồm nội dung, mục tiêu, phương pháp kiểm toán, phân công phân hành

kiểm toán cho các thành viên trong tổ kiểm toán và thời gian thực hiện kiểm toán của các phân hành kiểm toán.

Kiểm toán viên có thể tiến hành kiểm toán theo trình tự từ kiểm toán tổng hợp đến kiểm toán chi tiết. Hoặc kiểm toán viên chỉ tập trung kiểm tra, xem xét các nội dung mà theo kinh nghiệm của bản thân thường xảy ra sai sót, gian lận; Hoặc kiểm toán viên chỉ áp dụng phương pháp duy nhất là kiểm tra, xem xét chi tiết tất cả các chứng từ kế toán của đơn vị trong thời kỳ kiểm toán.

Sau khi kết thúc kiểm toán từng nội dung, phân hành kiểm toán, trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên lập bảng xác nhận số liệu, tình hình kiểm toán với bộ phận kế toán về phân hành kiểm toán được phân công, chuyển cho tổ trưởng tổ kiểm toán xem xét tính đúng đắn trước khi cùng ký xác nhận với đơn vị được kiểm toán.

Tổ trưởng tổ kiểm toán lập dự thảo biên bản kiểm toán đã quy định, trên cơ sở Biên bản xác nhận số liệu kiểm toán của kiểm toán viên và các bằng chứng kiểm toán có liên quan. Biên bản kiểm toán sẽ được tất cả các thành viên trong đoàn kiểm toán xem xét, đóng góp ý kiến và hoàn chỉnh để trình Trưởng đoàn kiểm toán xét duyệt.

Đoàn kiểm toán tổ chức cuộc họp với đơn vị được kiểm toán để thông qua dự thảo biên bản kiểm toán. Căn cứ vào kết luận của trưởng đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán sẽ hoàn chỉnh biên bản kiểm toán, ký phát hành.

#### *+ Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán*

Trưởng đoàn kiểm toán thành lập tổ soạn thảo báo cáo kiểm toán. Căn cứ vào biên bản kiểm toán tại các đơn vị thuộc và trực thuộc, căn cứ vào Báo cáo tài chính của đơn vị và các bằng chứng kiểm toán khác có liên quan, tổ soạn thảo sẽ tập hợp tình hình, số liệu và dự thảo báo cáo kiểm toán.

Trưởng đoàn kiểm toán tổ chức họp đoàn kiểm toán để lấy ý kiến đóng góp của các thành viên đoàn kiểm toán. Trưởng đoàn kiểm toán sẽ chỉ đạo tổ soạn thảo nghiên cứu, tiếp thu ý kiến của cuộc họp và hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán trình Kiểm toán trưởng xét duyệt trước khi trình Tổng KTNN.

Tổng KTNN tổ chức họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán. Đoàn kiểm toán phải hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán theo ý kiến chỉ đạo của Tổng KTNN và tổ chức thông qua dự thảo báo cáo kiểm toán với đơn vị được kiểm toán.

*+ Giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán*

Kiểm toán chuyên ngành, KTNN khu vực thành lập tổ kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán trình Tổng KTNN kế hoạch kiểm tra gồm các đơn vị và nội dung kiểm tra.

Trên cơ sở kế hoạch đã được Tổng KTNN phê duyệt, tổ kiểm tra thực hiện kiểm tra thực tế tại các đơn vị được kiểm toán, thu thập các bằng chứng về việc thực hiện kiến nghị kiểm toán của các đơn vị được kiểm toán và tập hợp làm báo cáo kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán trình Tổng KTNN.

## **2.2. Đánh giá việc áp dụng quy trình kiểm toán ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.**

### ***2.2.1. Những thành tựu***

Quy trình kiểm toán NSNN ban hành kèm theo Quyết định số 08/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN là quy trình kiểm toán chung áp dụng cho lĩnh vực kiểm toán NSNN, bao gồm các lĩnh vực: kiểm toán tỉnh thành phố và bộ ngành. Đối với việc kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi (bộ ngành, các đơn vị dự toán thuộc ngân sách địa phương), áp dụng quy trình kiểm toán NSNN cũng đã xác định được những bước, nội dung kiểm toán cơ bản trong một cuộc kiểm toán. Do vậy đã góp phần quan trọng tạo nề nếp nhất định trong hoạt động kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp nói chung và các đơn vị thực hiện khoán chi nói riêng, cụ thể như sau:

#### ***Đối với giai đoạn chuẩn bị kiểm toán:***

- Quy trình đã nêu được những thông tin cơ bản thu thập trong quá trình khảo sát như: Chức năng, nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, cơ chế phân cấp quản lý tài chính ngân sách, tình hình kinh tế, xã hội của đơn vị; những thông tin cần

thiết liên quan đến nhiệm vụ kiểm toán của các KTNN chuyên ngành, khu vực trực thuộc KTNN...;

- Quy trình đã xác định những nội dung cơ bản của kế hoạch kiểm toán, như mục đích yêu cầu kiểm toán, Nội dung kiểm toán, Phạm vi kiểm toán, Phương pháp kiểm toán, thời gian kiểm toán, bố trí nhân sự và chuẩn bị các điều kiện vật chất cho đoàn kiểm toán,...

#### ***Giai đoạn thực hiện kiểm toán:***

Những nội dung quy định về thực hiện kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp được quy định tại mục II.3 “Kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NSNN”.

Phần này xác định được mục tiêu cơ bản của kiểm toán các đơn vị hành chính sự nghiệp là: kiểm toán tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của số liệu báo cáo quyết toán ngân sách; việc tuân thủ quy định của Luật NSNN trong quản lý chi tiêu ngân sách, các tiêu chuẩn, định mức, chế độ; việc thực hiện chế độ kế toán và qua kiểm toán đánh giá công tác quản lý của đơn vị chủ quản.

Quy trình cũng đã xác định các nội dung kiểm toán theo các phân hành kiểm toán gồm: kiểm toán nhóm tài khoản bằng tiền; kiểm toán nhóm tài khoản nguyên vật liệu, vật tư, hàng hoá; ... Trong các phân hành kiểm toán đã nêu được một số nội dung kiểm toán chủ yếu, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán, những sai sót, gian lận thường xảy ra.

#### ***Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán***

Phần này trong quy trình đã nêu khái quát các nội dung của báo cáo kiểm toán đơn vị hành chính, sự nghiệp gồm Các căn cứ pháp lý để tiến hành cuộc kiểm toán, nội dung, phạm vi, đối tượng kiểm toán; đặc điểm chung của đơn vị được kiểm toán... Phần kết quả kiểm toán nêu tình hình thực hiện dự toán, kết quả kiểm toán thu, chi theo các lĩnh vực: chi thường xuyên, chi đầu tư xây dựng cơ bản, chi nguồn kinh phí uỷ quyền...; tình hình thực hiện chế độ kế toán và nhận xét kiến nghị.

**+ *Giai đoạn kiểm tra, theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán:***

Giai đoạn này trong quy trình đã trình bày được đơn vị chịu trách nhiệm thực hiện kiến nghị kiểm tra, nội dung kiểm tra, nội dung báo cáo kết quả kiểm tra và phương pháp, thẩm quyền xử lý những tồn tại, vướng mắc phát hiện trong quá trình kiểm tra.

Trong các quy định nghiệp vụ áp dụng đối với kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp, bên cạnh Quy trình kiểm toán NSNN, năm 2003 KTNN ban hành một số quy định về hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán, mẫu biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán và trình tự xét duyệt báo cáo kiểm toán. Những quy định này đã tạo thành hệ thống các quy định nghiệp vụ tương đối hoàn chỉnh cho hoạt động kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp nói chung và đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi nói riêng.

**2.2.2. *Những hạn chế, bất cập***

Tuy có những kết quả đạt được nêu trên nhưng hiện nay Quy trình kiểm toán NSNN cũng đã bộc lộ nhiều hạn chế. Các bước công việc thể hiện trong quy trình áp dụng cho đơn vị hành chính sự nghiệp hầu như mới chỉ là những bước chung nhất, cụ thể như sau:

*Thứ nhất*, Quy trình kiểm toán NSNN chưa đề cập đến các nội dung cần tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị được kiểm toán và đánh giá độ tin cậy, hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ làm cơ sở cho việc xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán và xác định phạm vi thời gian, phương pháp kiểm toán sát hợp với thực tế tại đơn vị. Việc xét duyệt kế hoạch kiểm toán dựa trên kế hoạch kiểm toán của đoàn khảo sát chủ yếu là xem xét, xác định danh mục các đơn vị được kiểm toán là chủ yếu.

*Thứ hai*, nhiều nội dung về mục tiêu kiểm toán trình bày trong quy trình không còn phù hợp hoặc không đầy đủ đối với kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi, do cơ chế quản lý tài chính, kế toán áp dụng đối với các đơn vị này đã thay đổi. Cơ chế quản lý mới đối với *các đơn vị sự nghiệp có thu* Nhà nước giao quyền tự chủ tài chính cho các đơn vị, Thủ trưởng đơn vị có



quyết định mức thu từ các hoạt động dịch; quyết định mức chi cao hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước quy định tùy theo nội dung và hiệu quả công việc... Do vậy nhiều nội dung kiểm toán việc tuân thủ theo cơ chế cũ nay không phù hợp.

*Thứ ba*, quy trình kiểm toán ngân sách chưa đưa ra được những nội dung kiểm toán các cơ quan hành chính khoán chi đó là xác định tính hợp lý, đầy đủ của mức khoán biên chế và kinh phí, căn cứ khoán chi...; đánh giá được hiệu quả của việc khoán biên chế.

*Thứ tư*, quy trình không cụ thể các nội dung kiểm toán dẫn tới không có tài liệu chuẩn để đào tạo, hướng dẫn các kiểm toán viên mới vào nghề, vì vậy gặp nhiều khó khăn để tiếp cận, làm quen với hoạt động kiểm toán; ảnh hưởng lớn đến chất lượng hiệu quả công việc. Mặt khác quy trình kiểm toán không cụ thể dẫn tới không có căn cứ pháp lý để kiểm tra, soát xét việc tuân thủ quy trình kiểm toán và kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán.

*Thứ năm*, kết cấu, nội dung báo cáo kiểm toán, trách nhiệm lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán được quy định tương đối đầy đủ nhưng được quy định tại nhiều văn bản, đó là Quy trình kiểm toán NSNN, Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn KTNN... Tuy nhiên, nhiều nội dung mới đối với đơn vị thực hiện khoán chi và đơn vị sự nghiệp thực hiện tự chủ tài chính chưa được đề cập trong nội dung của báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán.

*Thứ sáu*, quy trình kiểm toán ngân sách hiện nay chưa đề cập các nội dung kiểm soát chất lượng kiểm toán của tổ trưởng tổ kiểm toán và lãnh đạo đoàn kiểm toán. Trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán của tổ trưởng, trưởng đoàn kiểm toán được quy định trong Quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn KTNN nhưng chỉ là đưa ra các yêu cầu và trách nhiệm. Hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán gắn chặt với hoạt động kiểm toán do vậy từng bước công việc kiểm toán cần quy định việc kiểm soát chất lượng.

### **2.2.3. Nguyên nhân của hạn chế và bất cập**

*Thứ nhất:* KTNN là ngành mới, quá trình vừa làm vừa xây dựng hoàn thiện hệ thống các quy trình nghiệp vụ về kiểm toán không thể tránh khỏi những hạn chế nhất định. Mặt khác những năm đầu tiến hành xây dựng quy trình kiểm toán chúng ta chưa có đủ kinh nghiệm thực tiễn về hoạt động kiểm toán, trình độ kiểm toán còn ở mức thấp.

*Thứ hai:* mỗi đối tượng kiểm toán có đặc điểm và cơ chế quản lý tài chính tương đối khác biệt. Do vậy việc xây dựng quy trình kiểm toán lĩnh vực ngân sách nhà nước phù hợp với từng loại đối tượng kiểm toán gặp nhiều khó khăn. Thực tế KTNN mới ban hành được Quy trình NSNN áp dụng chung cho kiểm toán lĩnh vực NSNN, chưa có quy trình kiểm toán riêng cho từng loại hình đơn vị: tỉnh, thành phố và bộ ngành nói chung và quy trình kiểm toán cho các đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi nói riêng.

*Thứ ba:* nhiều chính sách, cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước thường xuyên được xây dựng, sửa đổi, hoàn thiện. Với các đơn vị hành chính sự nghiệp, cơ chế tài chính với đơn vị sự nghiệp có thu và thí điểm khoán biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan hành chính đã thay đổi căn bản nội dung, hình thức quản lý tài chính ở các đơn vị này. Quy trình kiểm toán được xây dựng trong giai đoạn chưa có cơ chế mới do vậy có sự khác biệt giữa các bước công việc, nội dung và trình tự tiến hành trong quy trình khi áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.

### **2.3. Kinh nghiệm trong nước và nước ngoài về quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi.**

Đề tài giới thiệu quy trình kiểm toán một số phân hành kiểm toán của Công ty kiểm toán ABC của Vương Quốc Anh gồm các bước ông việc hiểm toán tài sản cố định, Quy trình kiểm toán phải thu của khách hàng; Quy trình kiểm toán thu tiền mặt; Quy trình kiểm toán chi tiền mặt;...

Qua nghiên cứu quy trình kiểm toán của một số công ty kiểm toán nước ngoài, trình bày trên, có thể rút ra một số kinh nghiệm có thể vận dụng để xây

dựng quy trình kiểm toán áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi như sau:

- *Thứ nhất*, quy trình kiểm toán phải xây dựng cho từng phân hành, nội dung kiểm toán cụ thể, như kiểm toán tiền mặt, kiểm toán doanh thu, kiểm toán tài sản cố định...Việc xây dựng quy trình kiểm toán theo phân hành kiểm toán, bám sát hệ thống tài khoản kế toán phản ánh trên bảng cân đối tài khoản kế toán sẽ bảo đảm bao quát được tất cả các nội dung cần phải kiểm toán trong đơn vị.

- *Thứ hai*, trong quy trình kiểm toán của từng phân hành phải xây dựng được mục tiêu kiểm toán rất cụ thể nhưng bao quát cho tất cả các nội dung công việc kiểm toán.

- *Thứ ba*, từng phân hành kiểm toán phải xác định rõ các nội dung công việc kiểm toán, giúp kiểm toán viên không bỏ sót các công việc kiểm toán.

## CHƯƠNG 3

### HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI NGÂN SÁCH ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THỰC HIỆN KHOẢN CHI

#### **3.1. Phương hướng, nguyên tắc hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoản chi**

##### ***3.1.1. Phương hướng hoàn thiện quy trình kiểm toán***

Để hoạt động kiểm toán có hiệu quả, quy trình kiểm toán cần hoàn thiện phù hợp với yêu cầu quản lý tài chính, phương hướng chủ yếu là:

- Quy trình kiểm toán được hoàn thiện đảm bảo áp dụng trong điều kiện thực hiện các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tính tuân thủ đồng thời đảm bảo phù hợp khi tiến tới kiểm toán hoạt động.

- Quy trình kiểm toán được hoàn thiện phải đảm bảo áp dụng để kiểm toán viên tiến hành kiểm toán cho các cơ quan quản lý hành chính thực hiện khoản chi và các đơn vị sự nghiệp tự chủ về tài chính.

- Quy trình kiểm toán hoàn thiện tạo điều kiện cho kiểm toán viên, các đoàn kiểm toán áp dụng các chuẩn mực thuận tiện, chủ động xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chi tiết để tiến hành kiểm toán theo đúng mục tiêu yêu cầu nội dung đề ra và nâng cao chất lượng kiểm toán.

- Quy trình kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán đối với từng phần việc cụ thể, trên cơ sở đó nâng cao chất lượng kiểm toán đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoản chi.

##### ***3.1.2. Nguyên tắc hoàn thiện***

*Thứ nhất*, quy trình kiểm toán phải đảm bảo bao quát các nội dung công việc cũng như trình tự thực hiện các công việc của một cuộc kiểm toán lớn hoặc nhỏ song không nên quá chi tiết, vụn vặt làm mất tính bao quát chung.

*Thứ hai*, xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán phải phù hợp với chu trình hoạt động cũng như đặc điểm và yêu cầu quản lý của từng lĩnh vực hoạt động, từng lĩnh vực kiểm toán, từng lĩnh vực kiểm toán.

*Thứ ba*, việc hoàn thiện quy trình kiểm toán phải chú ý tới sự phù hợp chuẩn mực kiểm toán, chuẩn mực kế toán hiện hành của Việt Nam và bước đầu phù hợp với thông lệ và chuẩn mực quốc tế.

*Thứ tư*, quy trình kiểm toán phải mang tính chất kế thừa, chọn lọc những nội dung còn phù hợp trong quy trình cũ, trên cơ sở đó giám bớt thời gian cho việc nghiên cứu cũng như dễ thực hiện, dễ áp dụng.

### **3.2. Nội dung hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi**

#### **3.2.1. Lập kế hoạch kiểm toán**

a) Thu thập thông tin về hoạt động của đơn vị được kiểm toán

*Các thông tin cơ bản cần thu thập*

- Quyết định thành lập, chức năng, nhiệm vụ của đơn vị căn cứ vào đó để xác định đơn vị thuộc các cơ quan quản lý nhà nước, các đơn vị hành chính sự nghiệp, các tổ chức chính trị... có sử dụng NSNN đang thực hiện khoán chi.

- Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị được kiểm toán

- Cơ cấu tổ chức của đơn vị, quy chế hoạt động và phân cấp quản lý ngân sách, hệ thống kế toán đang thực hiện, trình độ kế toán trên máy vi tính.

- Môi trường kiểm soát nội bộ, năng lực hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như các tổ chức kiểm tra bên ngoài đã thực hiện ở đơn vị.

- Số lượng các thông tin về tài chính phát sinh trong niên độ kế toán, xác định mức độ ảnh hưởng vào công tác kế toán vào từng loại tài khoản, ảnh hưởng đến công tác quản lý.

- Tìm hiểu và đánh giá việc thực hiện các định mức tiêu chuẩn, chế độ chính sách quản lý kinh tế tài chính kế toán đã được quy định có đúng không?

- Thu thập và phân tích thông tin trong nội bộ, bên ngoài có tác động đến công tác quản lý và báo cáo tài chính như: Hệ thống pháp luật kinh tế và các chế độ chính sách đơn vị đang thực hiện...

*Phương pháp thu thập thông tin*

Trong quá trình thu thập thông tin, kiểm toán viên có thể sử dụng các phương pháp trực tiếp, Phương pháp khai thác tài liệu, Khảo sát các bộ phận trực thuộc trong đơn vị được kiểm toán...

### *Lập kế hoạch và chương trình kiểm toán*

#### *b.1 Lập kế hoạch kiểm toán chung (tổng hợp)*

\* Kết cấu của kế hoạch kiểm toán: Cơ cấu tổ chức hoạt động và phân cấp quản lý ngân sách của đơn vị; Chức năng nhiệm vụ được giao, trong đó cần đi sâu vào nội dung cơ chế khoán của đơn vị về đối tượng khoán, nguyên tắc khoán, trách nhiệm của cơ quan được giao kiểm toán; Quy chế quản lý tài chính trong việc thực hiện khoán biên chế và hoạt động của đơn vị

Nội dung mục tiêu, phạm vi kiểm toán được cấp có thẩm quyền quyết định. Danh sách trưởng phó đoàn, KTV và lực lượng chuyên gia kỹ thuật tham gia. Dự toán kinh phí và phương tiện ... cho cuộc kiểm toán

#### *\* Nội dung cơ bản của kế hoạch kiểm toán*

Khi lập kế hoạch kiểm toán cần hoàn chỉnh các nội dung chính sau:

- Xác định mục tiêu, nội dung, yêu cầu, thời gian, phạm vi và phương pháp kiểm toán chung cho cả cuộc kiểm toán và chi tiết cho từng bộ phận.

- Đề ra biện pháp cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán, xác định cụ thể các phần việc phức tạp, các khâu công việc cần có ý kiến của các chuyên gia.

- Xác định mục đích kiểm toán chi tiết cho từng bộ phận, các biện pháp nghiệp vụ sẽ được áp dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán, xác định các bộ phận trọng yếu, trọng tâm kiểm toán.

- Xác định kế hoạch thời gian và kế hoạch nhân lực, công tác phối hợp giữa các tổ, các kiểm toán viên trong đoàn.

- Kế hoạch nhân sự: Trưởng phó đoàn số KTV thực hiện

#### *b.2 Chương trình kiểm toán*

Đây chính là kế hoạch chi tiết cho những công việc cần thực hiện và hoàn thành trong một thời gian nhất định cho một công việc cụ thể hay một bộ phận được kiểm toán. Nội dung hoàn thiện của chương trình kiểm toán bao

gồm: Xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán; Định hướng kiểm toán; Kiểm toán viên thực hiện; Thời gian hoàn thành; Giám sát và kiểm tra chất lượng.

### ***3.2.2. Thực hiện kiểm toán***

***Những nội dung cơ bản của kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi.***

#### *a1. Kiểm toán cơ sở khoán chi*

Để kiểm toán cơ sở khoán chi, KTV kiểm toán những nội dung chính sau:

- Kiểm toán các căn cứ lựa chọn các cơ quan đơn vị thực hiện khoán chi, việc chọn các cơ quan đơn vị để thực có đúng theo tinh thần của quyết định số 192/2001/QĐ-TTg không và có đáp ứng với mục tiêu đã đề ra không và có đáp ứng với mục tiêu đề ra hay không; Có thực hiện đầy đủ các điều kiện mà quyết định đề ra không?; Trách nhiệm của cơ quan được giao khoán như thế nào đã thực hiện đến đâu?

#### *Phương pháp kiểm toán*

KTV kiểm tra xác định đối tượng khoán có phải là các cơ quan hành chính nhà nước và các tổ chức trực tiếp sử dụng NSNN không? cần đi sâu xác định các điều kiện thực hiện khoán chi, từ đó đưa ra nhận xét việc thực hiện khoán chi...

KTV cần kiểm tra xác định rõ việc thực hiện khoán chi có đảm bảo đầy đủ các nguyên tắc quy định không? phân tích rõ từng nguyên tắc. Có thực hiện đầy đủ chức năng nhiệm vụ được giao không? xác định những tồn tại, thiếu sót. Biên chế cũng như kinh phí có giảm so với mức khoán hay không, cần so sánh với trước khi thực hiện khoán, có sắp xếp lại biên chế, công việc hợp lý không?

#### *- Kiểm toán các nội dung thực hiện khoán chi*

Rủi ro kiểm toán: Khoán biên chế có phù hợp với quyết định phê duyệt của cấp có thẩm quyền hay không? có trường hợp nào bất hợp lý. Sử dụng kinh phí được giao khoán có phù hợp với định mức, nội dung, như đã quy

định. Việc phân phối kinh phí giao khoán cho các đơn vị trực thuộc như thế nào ... Chấp hành chế độ lập dự toán kinh phí, quản lý và quyết toán kinh phí được khoán...

### *Phương pháp kiểm toán*

KTV cần kiểm tra xác nhận việc giao khoán biên chế, được xây dựng theo các căn cứ có phù hợp với chế độ hiện hành và quy định về ngành hay không, những vấn đề chưa hợp lý, nguyên nhân khách quan và chủ quan; Đơn vị sử dụng nguồn kinh phí được khoán có tuân theo quy định về khoán không... Đơn vị đã xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ, quy chế trả lương khi thực hiện chế độ khoán, nội dung quy chế có bảo đảm các nội dung về tự chủ tài chính, có cơ sở pháp lý thực hiện kiểm soát chi hay không?...

### *a2. Kiểm toán các khoản chi không thực hiện khoán chi*

Theo quy định tại quyết định số 192/2001/QĐ-TTg ngày 17/12/2001 của Chính phủ thì các khoản không thực hiện khoán chi gồm: Chi sửa chữa lớn trang thiết bị, phương tiện trụ sở và nhà công vụ; Chi mua sắm TSCĐ, cải tạo, xây dựng trụ sở và nhà công vụ; Chi đoàn ra, đoàn vào; Chi đào tạo lại cán bộ, công chức; chi nghiên cứu khoa học và thực hiện các nhiệm vụ theo đôn đặt hàng của nhà nước...

Các khoản này được cấp phát và quyết toán thực hiện theo chế độ hiện hành, các khoản trên trong báo cáo quyết toán tổng hợp được theo dõi chi hoạt động của đơn vị.

Căn cứ vào từng nội dung chi cụ thể theo dự toán được duyệt để thực hiện kiểm toán. Các nội dung này thực hiện theo quy trình kiểm toán ngân sách hiện hành. Các khoản chi đối với các nội dung này thực hiện chi tiêu theo chế, tiêu chuẩn, định mức.

### *a3. Kiểm toán việc nhận và quyết toán kinh phí*

Thực chất của kiểm toán là kiểm tra xác nhận tính trung thực, tích hợp pháp của việc nhận và quyết toán kinh phí của đơn vị có phù hợp và chấp hành



đầy đủ các quy định hay không. Kiểm toán tổng hợp kinh phí được sử dụng trong năm, trong đó gồm Kinh phí được giao khoán; Kinh phí không được giao khoán; Các nguồn kinh phí khác thu được...

*Rủi ro kiểm toán*

- Không tổng hợp số kinh phí năm trước chuyển sang
- Không phản ánh vào kinh phí sử dụng trong năm các khoản viện trợ
- Không phản ánh các khoản thu sự nghiệp, không thực hiện bổ sung kinh phí cho hoạt động theo chế độ quy định.
- Không thực hiện nộp Ngân sách Nhà nước các khoản thu, thu khác
- Phản ánh lẫn lộn giữa phần kinh phí được giao khoán và không được giao khoán.

*Phương pháp kiểm toán*

Đề tài trình bày các phương pháp kiểm toán từ việc xác định số dư đầu kỳ, xác định các nguồn kinh phí phát sinh trong kỳ mà đơn vị được phép sử dụng trên cơ sở đó xác định số dư cuối kỳ...

*a4. Kiểm toán việc phân phối hạn mức kinh phí bao gồm kinh phí được giao khoán và kinh phí không thực hiện khoán chi.*

*Rủi ro kiểm toán*

Phân phối kinh phí cho các đơn vị dự toán trực thuộc không dựa trên dự toán, mức giao khoán từng quý tháng của đơn vị; Phân phối không đúng đối tượng, nội dung được giao khoán; hạn mức phân phối không đảm bảo đúng thời hạn để đơn vị chủ động chi tiêu.

*a5. Kiểm toán báo cáo quyết toán chi ngân sách (hay gọi là báo cáo quyết toán ngân sách của Bộ, ngành)*

*Mục đích:* KTV thu thập bằng chứng đầy đủ, thích hợp để đưa ra ý kiến về việc lập báo cáo quyết toán ngân sách của từng cấp đã tổng hợp báo cáo quyết toán đầy đủ, đúng mẫu biểu, trung thực và đúng thời gian quy định.

*Rủi ro kiểm toán*

Báo cáo quyết toán không đầy đủ các chỉ tiêu, mẫu biểu và thuyết minh theo chế độ quy định; không tổng hợp đầy đủ báo cáo quyết toán của đơn vị cấp dưới, kinh phí cho các đơn vị thực hiện khoán chi; các khoản chi phí khác từ thu chi sự nghiệp, thu chi khác không tổng hợp vào báo cáo quyết toán chung...

*a6. Kiểm toán tài sản và nguồn hình thành tài sản*

*- Kiểm toán nhóm các tài khoản tiền*

Các tài khoản tiền gồm: tiền mặt, ngoại tệ, vàng bạc đá quý, chứng chỉ có giá, tiền Việt Nam gửi Ngân hàng - Kho bạc, tiền ngoại tệ gửi Ngân hàng.

Đề tài đi sâu trình bày nội dung, phương pháp và rủi ro kiểm toán đối với từng tài khoản trong nhóm các tài khoản bằng tiền. Trong đó trọng tâm đi sâu vào phương pháp xác định tính trung thực, hợp pháp và các rủi ro thường gặp khi thực hiện nhóm tài khoản này.

*- Kiểm toán các tài khoản vật tư*

*Các rủi ro kiểm toán*

Vật liệu tồn kho bị khai tăng lên hoặc giảm đi giữa tồn kho thực tế với số liệu kế toán tại thời điểm ghi trong cân đối kế toán; giá trị vật liệu có thể không được ghi theo giá thực tế; Vật tư có thể phân loại bị sai

*Phương pháp kiểm toán*

Thu thập bằng chứng về sự tồn tại của số lượng và giá trị của vật tư tồn kho bằng cách tham gia vào các buổi kiểm kê (ở các thời điểm khác nhau) xem xét các kho có tầm quan trọng mà giá trị tồn kho có ảnh hưởng đến toàn bộ báo cáo tài chính.

Tham gia kiểm tra báo cáo kiểm kê vật tư (biên bản kiểm kê, biên bản đánh giá vật liệu, hàng hoá thừa thiếu hư hỏng, kém mất phẩm chất... và các biện pháp xử lý)

*- Kiểm toán tài khoản tài sản cố định (TSCĐ)*

*Các rủi ro kiểm toán*

TSCĐ có thể ghi tăng lên hay giảm đi thậm chí không được phản ánh vào sổ sách kế toán và bảng cân đối kế toán; Không phản ánh đúng giá trị, không khấu hao TSCĐ theo chế độ quy định

#### *Phương pháp kiểm toán*

KTV tiến hành xác định thực tế tồn tại của TSCĐ bằng cách đối chiếu biên bản kiểm kê với thẻ TSCĐ, sổ cái, bảng cân đối kế toán theo từng chỉ tiêu như: nguyên giá, số đã khấu hao, giá trị còn lại

#### *- Kiểm toán tài khoản XDCCB dở dang*

Tài khoản này hạch toán cả mua sắm TSCĐ, chi phí XDCCB dở dang và sửa chữa lớn TSCĐ, như trong phần này chỉ đưa vào kiểm toán hạch toán các chi phí xây dựng cơ bản dở dang

#### *Các rủi ro kiểm toán*

Chi phí XDCCB dở dang trong bảng cân đối kế toán có thể được ghi tăng lên cho các hạng mục công trình nhằm chạy chi vào thời điểm cuối năm (31/12). Kế toán ghi tăng hoặc giảm chi phí XDCCB dở dang là do tính thiếu chính xác, chưa tập hợp đầy đủ chứng từ chỉ tiêu vào chi phí XDCCB

#### *- Kiểm toán tài khoản "các khoản phải thu", "tạm ứng"*

#### *Các rủi ro kiểm toán*

Các khoản phải thu thể hiện trong bảng cân đối có thể không thể hiện các khoản phải thu thật của đơn vị; Các khoản phải thu có thể không có khả năng thu hồi được...

#### *Phương pháp kiểm toán*

Các khoản phải thu thể hiện ở số dư nợ chi tiết các tài khoản 311 (3111, 3112...) trên sổ chi tiết có khớp đúng với số tổng hợp của báo cáo cân đối kế toán và báo cáo quyết toán và giấy xác nhận công nợ của chủ nợ.

#### *- Kiểm toán tài khoản "nguồn vốn kinh doanh"*

#### *Các rủi ro kiểm toán*

Vốn kinh doanh có thể ghi tăng lên hoặc giảm đi do không tuân thủ đúng các quy định về quản lý tài chính đã được nhà nước ban hành; Vốn kinh doanh sử dụng không đúng mục đích...

*- Kiểm toán quỹ cơ quan*

*Rủi ro kiểm toán*

Trích quỹ vượt chế độ quy định và sử dụng không đúng chế độ như: chi phí giao dịch, tiếp khách v.v...

KTV phải kiểm tra xác định tính chính xác số thu về quỹ có đúng nội dung như chế độ quy định hay không? đối chiếu các tài khoản liên quan với báo cáo kế toán cuối năm

### **3.2.3. Lập báo cáo kiểm toán**

Báo cáo kiểm toán phản ánh kết quả công việc kiểm toán do Đoàn kiểm toán thực hiện, là ý kiến nhận xét đánh giá và kết luận của KTV dựa trên các bằng chứng đã thu thập được làm căn cứ để đưa ra ý kiến của mình về những thông tin tài chính và kết quả hoạt động của đối tượng được kiểm toán và đưa ra những khuyến nghị để đơn vị cần sửa chữa và khắc phục

#### *a1. Những căn cứ pháp lý để lập báo cáo kiểm toán*

Khi lập báo cáo kiểm toán, KTV dựa trên các căn cứ: Mục đích, yêu cầu, nội dung của cuộc kiểm toán; chuẩn mực KTNN; Bằng chứng kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán là cơ sở chứng minh cho ý kiến nhận xét, kết luận và kiến nghị của kiểm toán viên đưa ra là khách quan trung thực

Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu: chính xác, rõ ràng, kịp thời, thống nhất và có tính xây dựng. Khi viết báo cáo, KTV phải sử dụng lời văn trong sáng, dễ hiểu, nêu bật được những nội dung quan trọng, cần được quan tâm lên trước để thu hút được sự chú ý của người đọc, tránh phê phán nặng nề, chỉ trích với dụng ý cá nhân.

#### *a2. Thông qua báo cáo kiểm toán*

##### *\* Kiểm tra chất lượng báo cáo kiểm toán*

Báo cáo kiểm toán sau khi được lập xong phải được kiểm tra chất lượng theo các bước như sau:

- Trưởng đoàn kiểm toán họp đoàn kiểm toán để KTV trong đoàn đóng góp ý kiến để bộ phận viết báo cáo bổ sung hoàn chỉnh về tất cả các nội dung thông qua Trưởng đoàn kiểm toán trước khi trình lãnh đạo Vụ

- Lãnh đạo kiểm toán chuyên ngành hoặc khu vực tổ chức thẩm định báo cáo trên cơ sở đó yêu cầu đoàn kiểm toán hoàn chỉnh báo cáo trình Tổng KTNN xem xét phê duyệt.

- Sau khi nghiên cứu lãnh đạo KTNN tổ chức hội nghị thông qua với các thành phần tham gia gồm: Lãnh đạo KTNN, đại diện Văn phòng KTNN, Vụ Giám định và kiểm tra chất lượng kiểm toán, kiểm toán chuyên ngành hoặc khu vực; đại diện Đoàn kiểm toán (Trưởng phó đoàn, các tổ trưởng).

*\* Nội dung kiểm tra*

- Kiểm tra hình thức, kết cấu của báo cáo kiểm toán

- Kiểm tra nội dung báo cáo kiểm toán

- Kiểm tra chất lượng báo cáo kiểm toán

Đoàn kiểm toán tiếp thu ý kiến đóng góp và căn cứ vào kết luận của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước để bổ sung, sửa hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán để trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước để gửi cho đơn vị được kiểm toán tham gia ý kiến trước khi tổ chức kết luận.

*a3. Thông báo kết quả kiểm toán*

\* Đoàn KTNN tổ chức hội nghị kết luận kiểm toán với các thành phần tham gia gồm: Lãnh đạo KTNN, Lãnh đạo kiểm toán chuyên ngành, trưởng phó đoàn và các tổ trưởng tổ kiểm toán, các vụ có liên quan; Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, cơ quan tài chính, cơ quan chức năng, các đơn vị trực thuộc được kiểm toán; Đại diện cơ quan quản lý chức năng của nhà nước, cấp trên, các đơn vị có liên quan.

\* Đoàn Kiểm toán Nhà nước tiếp thu ý kiến của hội nghị hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán, kiểm tra lần cuối và phát hành báo cáo kiểm toán. Báo cáo được gửi đến đơn vị được kiểm toán; Bộ chủ quản (cơ quan chủ quản); Bộ Tài chính; Văn phòng Chính phủ và Văn phòng Quốc hội.

\* Lưu trữ hồ sơ kiểm toán phải đảm bảo đầy đủ các loại hồ sơ yếu tố đã được quy định: kế hoạch tổng quát, quyết định và thông báo, các biên bản, báo cáo kiểm toán, nhật ký kiểm toán, bằng chứng kiểm toán, những văn bản đề nghị của đơn vị được kiểm toán (nếu có) và được đánh số thứ tự theo quy định.

#### *a.4. Kiểm tra, theo dõi thực hiện các kiến nghị của KTNN*

Tổ chức theo dõi kiểm tra đơn vị thực hiện các kiến nghị của Đoàn Kiểm toán Nhà nước là bước cuối cũng không thể thiếu được nhằm phát huy hiệu lực của các cuộc kiểm toán.

Các kiểm toán chuyên ngành, Kiểm toán Nhà nước khu vực có trách nhiệm tổ chức việc theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện các kiến nghị của Đoàn kiểm toán nhà nước tại các đơn vị được kiểm toán.

Căn cứ vào nội dung báo cáo kết quả kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán, tổ kiểm tra phải tiến hành kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của Đoàn kiểm toán nhà nước tại đơn vị; lập báo cáo kiểm tra gửi lãnh đạo KTNN, các bộ phận chức năng để tổng hợp báo cáo Thủ tướng Chính phủ.

## KẾT LUẬN

Hoạt động của KTNN theo nguyên tắc độc lập, chỉ tuân thủ pháp luật. Để thực hiện tốt yêu cầu đó, cơ quan KTNN phải có hệ thống các quy trình nghiệp vụ kiểm toán phù hợp với thực tiễn hoạt động kiểm toán. Hoạt động kiểm toán gắn chặt với hoạt động quản lý tài chính do vậy mỗi sự thay đổi về cơ chế quản lý tài chính cần được nghiên cứu để có quy trình nghiệp vụ kiểm toán phù hợp.

Trên cơ sở nghiên cứu cơ chế quản lý tài chính đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi, Đề tài “Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi” đã phân tích những vấn đề lý luận về cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, cơ chế khoán chi đối với cơ quan hành chính, cơ chế tự chủ tài chính với đơn vị sự nghiệp có thu; phân tích đặc điểm của khoán chi hành chính sự nghiệp tác động đến quy trình kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi.

Đề tài trình bày thực trạng áp dụng quy trình kiểm toán NSNN với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi; đi sâu phân tích những mặt được, đặc biệt là những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế của quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước áp dụng đối với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi.

Trên cơ sở phân tích những vấn đề lý luận về đơn vị hành chính sự nghiệp, cơ chế khoán chi hành chính sự nghiệp, phân tích thực trạng của quy trình kiểm toán áp dụng với đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi và nghiên cứu kinh nghiệm của công ty kiểm toán nước ngoài, đề tài đã đưa ra nội dung cơ bản hoàn thiện quy trình kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi gồm bốn giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

Đề tài cũng trình bày những điều kiện để vận dụng quy trình kiểm toán đơn vị hành chính sự nghiệp khoán chi vào thực tiễn hoạt động kiểm toán.

Trong quá trình nghiên cứu, tập thể tác giả đã có nhiều cố gắng để đáp ứng mục đích yêu cầu đã đề ra. Tuy nhiên do hạn chế về điều kiện và tài liệu nghiên cứu, đề tài không tránh khỏi những hạn chế, rất mong sự đóng góp ý kiến của các nhà khoa học, các kiểm toán viên để đề tài được hoàn chỉnh hơn./.