

HOÀN THIỆN VIỆC TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH BỘ NGÀNH THEO CHUẨN MỤC SỐ 4000 “HƯỚNG DẪN KIỂM TOÁN TUÂN THỦ”

NGUYỄN TẮT DŨNG*
NGUYỄN XUÂN TUYẾN*
NGUYỄN THANH ĐỨC*

Để khắc phục những khó khăn và vướng mắc trong quá trình thực hiện kiểm toán tuân thủ, Kiểm toán nhà nước đã xây dựng và ban hành chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 4000 “Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ”. Sau một thời gian đi vào thực tế, bên cạnh những ưu điểm mang lại thì hoạt động kiểm toán tuân thủ sau khi áp dụng chuẩn mực Kiểm toán nhà nước số 4000 tại Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III vẫn còn tồn tại nhiều vướng mắc và hạn chế. Chính vì vậy, qua bài viết này, nhóm tác giả chỉ ra những tồn tại, hạn chế và từ đó đưa ra những kiến nghị phù hợp nhằm hoàn thiện việc tổ chức kiểm toán ngân sách bộ ngành theo chuẩn mực số 4000 tại Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III.

Từ khóa: Chuẩn mực KTNN, kiểm toán tuân thủ

Complete the audit of the budget of ministerial and industrial sectors under Standard No. 4000-Compliance Audit Guidelines

In order to overcome difficulties and obstacles in the process of conducting compliance audits, SAV has developed and issued the State Auditing Standard No. 4000 on “Compliance Audit Guidelines”. After a period of practical experience, besides the advantages brought about by the compliance audit after the application of the State Audit Standard No.4000 at the Specialized Audit Department No. III, there remain many problems and limitations. Therefore, through this article, the authors point out the shortcomings and thus make appropriate recommendations to complete the audit of the ministries’ budget under the standard number 4000 in Specialized Audit Department No. III.

Key words: State audit Standards, compliance audit

Kiểm toán tuân thủ và Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước số 4000

Kiểm toán tuân thủ là kiểm tra, đánh giá độc lập sự tuân thủ của nội dung kiểm toán theo các quy định của pháp luật và các quy định khác phù hợp với pháp luật, được xác định là các tiêu chí kiểm toán, như: Các luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách... mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Kiểm toán tuân thủ được thực hiện bằng việc đánh giá sự tuân thủ của các hoạt động, các

giao dịch và thông tin, xét trên các khía cạnh trọng yếu theo các quy định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán.

Chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ có thể được xác định dựa trên: Những quy định được đặt ra trong pháp luật và các quy định khác; sự quan tâm hoặc kỳ vọng của công chúng (chẳng hạn gian lận, sai phạm trong quản lý hoặc các lĩnh vực vi phạm bị phát hiện bởi các phương tiện truyền thông...); những lĩnh vực cụ thể được cơ quan lập pháp đặc

*KTNN Chuyên ngành III



biệt quan tâm (chẳng hạn các vấn đề môi trường, quản lý đất đai, tài nguyên khoáng sản...); những yêu cầu của cơ quan lập pháp, các tổ chức tài trợ (chẳng hạn sự tuân thủ các điều khoản trong Hiệp định tài trợ); những vấn đề ảnh hưởng lớn đến lợi ích cộng đồng, đến đời sống xã hội.

Kiểm toán tuân thủ là một nội dung không thể thiếu trong chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước (KTNN) trong việc kiểm toán các cơ quan, đơn vị thuộc lĩnh vực công. Vì pháp luật và các quy định là công cụ hàng đầu để các cơ quan lập pháp, cơ quan giám sát, cơ quan quản lý, điều hành và công chúng kiểm soát công tác quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và thực thi chức trách, nhiệm vụ của các cơ quan, đơn vị trong lĩnh vực công. Các cơ quan, đơn vị trong lĩnh vực công được giao nhiệm vụ quản lý nền tài chính công một cách lành mạnh, do đó phải chịu trách nhiệm quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công một cách minh bạch trước các tổ chức, cá nhân cung cấp các nguồn công quỹ đó và cả trước công chúng.

Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước số 4000 “Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ” (CMKTNN số

4000) ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/7/2016 của KTNN hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán tuân thủ ở góc độ là cuộc kiểm toán riêng rẽ hoặc cuộc kiểm toán được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động hoặc kết hợp cả 03 loại hình.

Kiểm toán tuân thủ thực hiện độc lập đánh giá việc tuân thủ các tiêu chí chính thức như pháp luật và các quy định, các thỏa thuận có liên quan khác. Khi pháp luật và các quy định không đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, thì kiểm toán tuân thủ có thể liên quan đến tính đúng đắn, tức là nhằm kiểm tra việc tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và ứng xử của công chức, viên chức.

Kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán tài chính là nhằm kiểm tra đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật và các quy định của các hoạt động, giao dịch tài chính và thông tin tài chính thể hiện trong báo cáo tài chính, xét trên khía cạnh trọng yếu.

Kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán hoạt động là nhằm kiểm tra việc tuân thủ theo pháp luật

và các quy định, tuân thủ các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả của các hoạt động, giao dịch trong việc thực hiện các chương trình, dự án của đơn vị được kiểm toán.

Kiểm toán tuân thủ trong hoạt động kiểm toán ngân sách bộ ngành của KTNN chuyên ngành III

Trong quá trình thực hiện nhiệm vụ chuyên môn, mặc dù KTNN chuyên ngành III thực hiện cả 03 loại hình kiểm toán: Kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động; tuy nhiên, hiếm khi các loại hình này được thực hiện đơn lẻ mà thường được thực hiện theo hình thức kết hợp hai, hoặc ba loại hình cùng lúc trong một cuộc kiểm toán. Thực tế hoạt động, Kiểm toán tuân thủ thường đi đôi với kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ. Khi thực hiện cuộc kiểm toán có bao gồm loại hình kiểm toán tuân thủ, KTNN chuyên ngành III và các Đoàn kiểm toán theo phân công thực hiện quy trình kiểm toán tuân thủ theo quy định chung của KTNN được nêu tại Quy trình kiểm toán, Quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước, các chuẩn mực liên quan...

Sau khi CMKTNN số 4000 được ban hành, KTNN chuyên ngành III đã áp dụng chuẩn mực này cho hoạt động chuyên môn của mình và đã nhận thấy nhiều ưu điểm rõ rệt: CMKTNN số 4000 cùng với quy trình kiểm toán ngân sách trung ương tạo nên xương sống của một cuộc kiểm toán tại KTNN chuyên ngành III; CMKTNN số 4000 là đề cương sơ lược nhất cũng như là kim chỉ nam cho các đoàn kiểm toán trong thực hiện nhiệm vụ chuyên môn; CMKTNN số 4000 là công cụ hỗ trợ các kiểm toán viên, đặc biệt là các kiểm toán viên trẻ, thiếu kinh nghiệm trong hoạt động chuyên môn; CMKTNN số 4000 đã đồng nhất các quy chuẩn về kiểm toán tuân thủ tại mọi cuộc kiểm toán.

Tuy vậy, hoạt động kiểm toán tuân thủ của KTNN chuyên ngành III vẫn còn một số khó khăn vướng mắc trong việc thực hiện, dẫn đến chất lượng kiểm toán đôi khi chưa đạt yêu cầu đã đề ra.

Cụ thể, trong hoạt động kiểm toán tuân thủ còn tồn tại nhiều vướng mắc và hạn chế tại các giai đoạn của một cuộc kiểm toán:

Thứ nhất, tại giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: Để lập kế hoạch kiểm toán cho năm tiếp theo, vào khoảng tháng 8 đến tháng 9 hàng năm, KTNN chuyên ngành III thực hiện khảo sát lấy số liệu của các đơn vị đầu mối dự kiến. Chính vì lý do thời điểm khảo sát là vào giữa năm thực hiện ngân sách cũng như thời gian lấy số liệu tại mỗi đơn vị thường chỉ kéo dài từ 1 đến 2 ngày làm việc dẫn đến kết quả thu thập được thường chỉ là số dự toán lập, dự toán giao chứ chưa phải là số quyết toán, thậm chí những số liệu này còn chưa thật sự chính xác. Thêm vào đó, nhìn chung, công tác xây dựng kế hoạch năm thường dựa nhiều trên quan điểm của KTNN, chưa có sự khảo sát chuyên sâu để nắm rõ chiến lược, định hướng phát triển kinh tế xã hội chung của đất nước và của từng ngành, lĩnh vực các cơ quan quản lý nhà nước phụ trách. Công tác lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và chi tiết của một cuộc kiểm toán hiện cũng còn nhiều nhược điểm như chưa chú trọng vào việc xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán, tiêu chí kiểm toán, cách thức chọn mẫu. Đặc biệt, các đoàn kiểm toán chưa tập trung vào việc thu thập thông tin và đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ tại đơn vị. Việc lựa chọn các đơn vị kiểm toán chưa được KTNN đưa ra hướng dẫn cụ thể về quy trình và phương thức chọn.

Thứ hai, tại giai đoạn tổ chức thực hiện kiểm toán: Do việc xác định tiêu chí kiểm toán, rủi ro kiểm toán tại khâu lập KHKT còn chưa được quan tâm dẫn đến các kiểm toán viên trong đoàn gặp nhiều khó khăn trong việc đưa ra kết luận kiểm toán và đồng nhất kết quả tổng hợp của đoàn kiểm toán hoặc làm các kết quả thường bị dàn trải; phương pháp chọn mẫu, số lượng mẫu chọn kiểm toán chưa được quy chuẩn dẫn đến các kiểm toán viên chủ yếu lựa chọn mẫu theo ý kiến chủ quan, khả năng xét đoán chuyên môn, làm ảnh hưởng phần nào đến kết quả kiểm toán;

Các phương pháp, thủ tục kiểm toán sử dụng trong các đợt kiểm toán tương đối đơn giản, thông thường chỉ bao gồm: Yêu cầu đơn vị cung cấp tài

liệu, phỏng vấn lãnh đạo đơn vị, nhân viên các phòng, ban liên quan, kiểm tra, đối chiếu... Các thủ tục, phương pháp khác như điều tra, xác nhận từ bên ngoài hầu như không được sử dụng;

Các đoàn kiểm toán và các kiểm toán viên trong khi kiểm toán vẫn còn nặng về tư tưởng tìm ra các bằng chứng nhằm phát hiện các sai sót trong quá trình quản lý, sử dụng tài chính tài sản công để đưa ra các kiến nghị liên quan đến xử lý tài chính cụ thể mà chưa quan tâm nhiều đến thu thập bằng chứng để đưa ra các kiến nghị ở dạng khác (các kiến nghị bằng lời, tư vấn về hoạt động đơn vị trong công tác kế toán, công tác sử dụng, quản lý tài chính, tài sản công; sửa đổi, bổ sung cơ chế, chính sách...).

Thứ ba, tại giai đoạn lập báo cáo kết quả kiểm toán: Khi kiểm toán các chương trình mục tiêu Quốc gia, do giai đoạn kiểm toán thường là khi kết thúc chương trình hoặc một giai đoạn nào đó của chương trình nên kết quả kiểm toán thường chỉ có ý nghĩa về rút kinh nghiệm cho các chương trình sau, giai đoạn sau, chứ chưa có ý nghĩa tác động mạnh mẽ đến hiệu quả của bản thân chương trình hoặc giai đoạn được kiểm toán.

Thứ tư, tại giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán: Có thể nhận thấy rất rõ ràng là trong thực tế, các đoàn (tổ) kiểm tra thường quan tâm nhiều đến các kiến nghị dưới dạng xử lý tài chính chứ ít quan tâm đến các kiến nghị bằng lời khác. Các số liệu xử lý tài chính chưa thực hiện trong năm trước được các tổ kiểm tra của năm nay tổng hợp và kiểm tra đối chiếu lại xem đã được thực hiện chưa, tuy nhiên, lại không thực hiện như vậy với các kiến nghị bằng lời khác (kiến nghị cơ chế, chính sách; kiến nghị xử lý trách nhiệm...);

Tại Điều 57 của Luật KTNN quy định, đơn vị được kiểm toán phải có nghĩa vụ thực hiện đầy đủ, kịp thời kết luận, kiến nghị kiểm toán, tuy nhiên, không đề cập các hình thức xử phạt, chưa có chế tài đối với các đơn vị cố tình không thực hiện hay



chậm thực hiện. Điều này khiến nhiều đơn vị còn trì hoãn, trốn tránh thực hiện các ý kiến kết luận, kiến nghị của KTNN.

Thứ năm, là các hạn chế, vướng mắc nằm ngoài các khâu của cuộc kiểm toán:

Khâu kiểm soát chất lượng trong quá trình kiểm toán mặc dù đã được nâng cao trong những năm gần đây tuy nhiên vẫn còn hạn chế: Do số lượng kiểm toán viên được phân công kiểm soát chất lượng ít nên một thành viên thường phải nằm trong nhiều tổ kiểm soát các đoàn kiểm toán khác nhau. Điều này ảnh hưởng đến các thành viên tổ kiểm soát thường có khối lượng công việc nặng, đặc biệt là các kiểm toán viên trẻ khi phải theo dõi nhiều nội dung công việc ở nhiều mảng khác nhau, cũng vô hình chung ảnh hưởng đến chất lượng của kết quả công việc;

Việc công khai kết quả kiểm toán chủ yếu mới dừng ở mức độ công khai kết quả kiểm toán tổng thể hàng năm. Các cuộc kiểm toán riêng lẻ chưa được công khai một cách rộng rãi để công chúng có thể tiếp cận với kết quả kiểm toán; cùng với đó kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của các đơn vị không được công khai tới công chúng, nên cũng chưa tạo được sự giám sát của người dân trong việc thực hiện kết luận, kiến nghị của KTNN ở các đơn vị được kiểm toán.

Một số định hướng hoàn thiện kiểm toán ngân sách bộ ngành theo CMKTNN số 4000

Để vận dụng thực hành chuẩn mực số 4000 “Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ” trong hoạt động

kiểm toán tuân thủ đối với kiểm toán ngân sách bộ ngành để đạt được hiệu quả, trước tiên cần xác định được mục tiêu, nội dung, tiêu chí kiểm toán phù hợp với cuộc kiểm toán. Tiếp theo đó là giải quyết các hạn chế còn tồn tại trong các giai đoạn chính của hoạt động kiểm toán ngân sách bộ ngành theo một số định hướng sau:

Thứ nhất, tại giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: Bao gồm việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết. Kế hoạch kiểm toán được lập sẽ hợp lý và bám sát thực tiễn hơn thông qua việc nâng cao chất lượng thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, đánh giá thông tin thu thập được để xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán, từ đó quyết định lựa chọn các vấn đề được kiểm toán.

Thứ hai, tại giai đoạn tổ chức thực hiện kiểm toán: Trong giai đoạn này, kiểm toán viên sẽ sử dụng các phương pháp phù hợp để thực hiện thu thập bằng chứng kiểm toán, tổng hợp các vấn đề phát hiện trong cuộc kiểm toán, xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán, từ đó dự kiến kết luận, kiến nghị kiểm toán và các tác động có thể có của các kiến nghị. Để tăng cường năng lực hoạt động và kết quả kiểm toán, những yêu cầu về chất lượng cần phải được tuân thủ khi thực hiện kiểm toán bao gồm chất lượng khâu tổ chức quản lý cuộc kiểm toán, các phương pháp kiểm toán, đội ngũ kiểm toán viên có năng lực, đạo đức, nghề nghiệp. Các bằng chứng thu thập được phải đầy đủ, đáng tin cậy, được lưu trữ mang tính chất hệ thống, các kiến nghị là phù hợp, có cơ sở vững chắc, thỏa mãn mục tiêu.

Thứ ba, tại giai đoạn lập báo cáo kết quả kiểm toán: Báo cáo kiểm toán phải giúp người sử dụng báo cáo có thể hiểu được kết quả công việc kiểm toán đã thực hiện, các kết luận đã đạt được, và người sử dụng báo cáo có thể nhận diện các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán không những cần hoàn thiện về nội dung mà cả hình thức để mang lại hiệu quả sử dụng cao nhất.

Thứ tư, tại giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán: Sau khi Báo cáo kiểm toán được

phát hành, thường sau 12 tháng KTNN sẽ tiến hành kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán, tuy nhiên cần lưu ý rằng đối với những kiến nghị mang tính chất quản lý và cơ chế chính sách có thể đơn vị chưa thực hiện được ngay bởi độ trễ và cần có thời gian để hoàn thiện. Việc kiểm tra thực hiện kiến nghị thận trọng sẽ giúp cho kết quả của Báo cáo kiểm toán được phát hành trước đó phát huy đầy đủ hiệu quả.

Thứ năm, là giải pháp đối với các hạn chế, vướng mắc nằm ngoài các khâu của cuộc kiểm toán:

Hoàn thiện tổ chức công tác tổ chức kiểm soát chất lượng nhằm nâng cao hiệu quả, tránh chồng chéo, giảm thiểu nhân lực cho những hoạt động không trọng yếu;

Có phương thức công bố kết quả kiểm toán, kết quả kiểm tra thực hiện kết luận kiến nghị của KTNN trên báo đài hay các trang website chuyên biệt để tạo sự giám sát của người dân.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Luật Kiểm toán nhà nước năm 2015;
2. Quy trình kiểm toán ban hành theo Quyết định số 08/2016/QĐ-KTNN ngày 23/12/2016 của KTNN;
3. Quy trình kiểm toán ngân sách trung ương (bộ, ngành) của Kiểm toán nhà nước ban hành theo Quyết định số 04/2017/QĐ-KTNN ngày 31/03/2017 của KTNN;
4. Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước số 4000 ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/7/2016 của KTNN;
5. Giáo trình Lý thuyết kiểm toán (2013) – Học viện Tài chính;
6. Giáo trình Kiểm toán báo cáo tài chính (2010) – Học viện Tài chính;
7. Báo cáo kiểm toán Bộ Giáo dục và Đào tạo, Bộ Y tế năm 2016.

Ngày nhận bài: 12/6/2018
Ngày duyệt đăng: 19/6/2018