

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

TRẦN VĂN ĐIỆP

KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN
NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG Ở VIỆT NAM

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Hà Nội, Năm 2023

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

TRẦN VĂN ĐIỆP

**KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN
NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG Ở VIỆT NAM**

Chuyên ngành : Kế toán

Mã số : 9340301

Luận án tiến sĩ kinh tế

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. PGS, TS. Nguyễn Phú Giang**
- 2. TS. Nguyễn Việt Tiến**

Hà Nội, Năm 2023

LỜI CAM ĐOAN

Tôi đã đọc và hiểu về các hành vi vi phạm sự trung thực trong học thuật. Tôi cam kết bằng danh dự cá nhân rằng nghiên cứu này do tôi thực hiện và không vi phạm về sự trung thực trong học thuật.

Hà Nội, ngày tháng năm 2023

Nghiên cứu sinh

Trần Văn Điệp

MỤC LỤC

| | |
|---|----|
| LỜI CAM ĐOAN | I |
| DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT | V |
| DANH MỤC BẢNG BIỂU | VI |
| CHƯƠNG 1..... | 1 |
| GIỚI THIỆU VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU | 1 |
| 1.1. Tính cấp thiết của đề tài | 1 |
| 1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài | 3 |
| 1.2.1. Các nghiên cứu về kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương | 3 |
| 1.2.2. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương..... | 7 |
| 1.2.3. Khoảng trống nghiên cứu..... | 11 |
| 1.3. Mục tiêu nghiên cứu..... | 13 |
| 1.4. Câu hỏi nghiên cứu | 14 |
| 1.5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu..... | 14 |
| 1.6. Phương pháp nghiên cứu..... | 15 |
| 1.6.1. Phương pháp thu thập dữ liệu..... | 15 |
| 1.6.2. Phương pháp phân tích dữ liệu..... | 17 |
| 1.7. Ý nghĩa của nghiên cứu | 21 |
| 1.7.1. Ý nghĩa về lý luận..... | 21 |
| 1.7.2. Ý nghĩa về thực tiễn | 21 |
| 1.8. Kết cấu của luận án..... | 21 |
| CHƯƠNG 2. LÝ LUẬN CHUNG VỀ KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH | 23 |
| 2.1. Tổng quan về ngân sách nhà nước trong lĩnh vực công | 23 |
| 2.1.1. Một số vấn đề cơ bản về ngân sách nhà nước..... | 23 |
| 2.1.2. Báo cáo quyết toán ngân sách..... | 27 |
| 2.2. Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách..... | 30 |
| 2.2.1. Khái niệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách | 30 |
| 2.2.2. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách | 35 |
| 2.2.3. Các phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách..... | 36 |
| 2.2.4. Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách | 38 |
| 2.2.5. Kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách..... | 44 |

| | |
|---|-----------|
| 2.3. Đặc điểm của nguyên tắc quản lý ngân sách ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương | 45 |
| <i>2.3.1. Nguyên tắc quản lý ngân sách địa phương</i> | <i>45</i> |
| <i>2.3.2. Nguyên tắc quản lý ngân sách ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương</i> | <i>46</i> |
| 2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương do Kiểm toán nhà nước thực hiện | 49 |
| <i>2.4.1. Các nhân tố bên trong.....</i> | <i>50</i> |
| <i>2.4.2. Các nhân tố bên ngoài.....</i> | <i>56</i> |
| 2.5. Kinh nghiệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách ở một số nước trên thế giới và bài học rút ra cho Việt Nam | 57 |
| <i>2.5.1. Kinh nghiệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách ở một số nước trên thế giới</i> | <i>57</i> |
| <i>2.5.2. Bài học rút ra cho Việt Nam.....</i> | <i>60</i> |
| CHƯƠNG 3. THỰC TRẠNG VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG Ở VIỆT NAM | 62 |
| 3.1. Tổng quan về Kiểm toán nhà nước | 62 |
| <i>3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của Kiểm toán nhà nước.....</i> | <i>62</i> |
| <i>3.1.2. Cơ cấu tổ chức, chức năng nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước</i> | <i>62</i> |
| 3.2. Thực trạng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam..... | 63 |
| <i>3.2.1. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương</i> | <i>63</i> |
| <i>3.2.2. Phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương</i> | <i>66</i> |
| <i>3.2.3. Thực trạng quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.....</i> | <i>68</i> |
| <i>3.2.4. Kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.....</i> | <i>82</i> |
| 3.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam..... | 84 |
| <i>3.3.1. Các biến nghiên cứu</i> | <i>84</i> |
| <i>3.3.2. Giả thuyết nghiên cứu.....</i> | <i>87</i> |
| <i>3.3.3. Kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam.....</i> | <i>88</i> |

| | |
|---|------------|
| 3.4. Đánh giá thực trạng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam..... | 99 |
| <i>3.4.1. Ưu điểm và nguyên nhân.....</i> | <i>99</i> |
| <i>3.4.2. Hạn chế và nguyên nhân.....</i> | <i>103</i> |
| CHƯƠNG 4. HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG Ở VIỆT NAM..... | 120 |
| 4.1. Định hướng phát triển của Kiểm toán nhà nước và yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam..... | 120 |
| <i>4.1.1. Định hướng phát triển của Kiểm toán nhà nước.....</i> | <i>120</i> |
| <i>4.1.2. Yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam.....</i> | <i>121</i> |
| 4.2. Các giải pháp hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam..... | 123 |
| <i>4.2.1. Xác định rõ mục tiêu, trọng tâm kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.....</i> | <i>123</i> |
| <i>4.2.2. Hoàn thiện phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.....</i> | <i>128</i> |
| <i>4.2.3. Hoàn thiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.....</i> | <i>134</i> |
| <i>4.2.4. Hoàn thiện kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.....</i> | <i>152</i> |
| 4.3. Điều kiện để thực hiện giải pháp hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương..... | 155 |
| <i>4.3.1. Về phía Nhà nước.....</i> | <i>155</i> |
| <i>4.3.2. Về phía Kiểm toán nhà nước.....</i> | <i>155</i> |
| <i>4.3.3. Về phía Kiểm toán viên.....</i> | <i>157</i> |
| <i>4.3.4. Về phía các đơn vị được kiểm toán.....</i> | <i>157</i> |
| KẾT LUẬN..... | 158 |
| TÀI LIỆU THAM KHẢO | |
| PHỤ LỤC | |

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

| Chữ viết tắt | Viết đầy đủ tiếng Việt |
|---------------------|-------------------------------|
| BCKT | Báo cáo kiểm toán |
| BCQT | Báo cáo quyết toán |
| BCQTNS | Báo cáo quyết toán ngân sách |
| BCTC | Báo cáo tài chính |
| CMKT | Chuẩn mực kiểm toán |
| CNTT | Công nghệ thông tin |
| HĐND | Hội đồng nhân dân |
| KBNN | Kho bạc nhà nước |
| KHKT | Kế hoạch kiểm toán |
| KSCL | Kiểm soát chất lượng |
| KSNB | Kiểm soát nội bộ |
| KTNN | Kiểm toán nhà nước |
| KTV | Kiểm toán viên |
| NN | Nhà nước |
| NS | Ngân sách |
| NSDP | Ngân sách địa phương |
| NSNN | Ngân sách nhà nước |
| NSTW | Ngân sách trung ương |
| TW | Trung ương |
| UBND | Ủy ban nhân dân |
| XDCB | Xây dựng cơ bản |

| Chữ viết tắt | Viết đầy đủ (tiếng Anh) |
|---------------------|--|
| FRC | Financial Reporting Council |
| IAASB | The International Auditing and Assurance Standards Board |
| INTOSAI | The International Organization of Supreme Audit Institutions |

DANH MỤC BẢNG BIỂU

| | |
|---|----|
| Bảng 1.1. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán theo khuôn mẫu FRC (2008) | 9 |
| Bảng 1.2. Đặc điểm mẫu khảo sát trong nghiên cứu định lượng | 17 |
| Bảng 1.3. Hệ số tải nhân tố | 20 |
| Bảng 3.1. Số lượng các cuộc kiểm toán BCQTNS địa phương qua các năm..... | 68 |
| Bảng 3.2. Cơ cấu cán bộ công chức theo ngạch và theo chuyên ngành đào tạo của KTNN khu vực VI năm 2021..... | 69 |
| Bảng 3.3. Xác định mức trọng yếu tổng thể BCQTNS..... | 73 |
| Bảng 3.4. Tỷ lệ mẫu chọn kiểm toán BCQTNS tỉnh A do KTNN khu vực VI thực hiện về chi đầu tư XD CB | 78 |
| Bảng 3.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán | 84 |
| BCQTNS địa phương ở Việt Nam | 84 |
| Bảng 3.6. Các tiêu chí đo lường biến phụ thuộc – Kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam | 87 |
| Bảng 3.7. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Năng lực nghề nghiệp | 89 |
| Reliability Statistics | 89 |
| Bảng 3.8. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Kỹ năng kiểm toán | 89 |
| Bảng 3.9. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Kinh nghiệm làm việc | 90 |
| Bảng 3.10. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Tuân thủ chuẩn mực | 90 |
| KTNN..... | 90 |
| Bảng 3.11. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Điều kiện làm việc của | 91 |
| kiểm toán viên | 91 |
| Bảng 3.12. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Bố trí nhân sự đoàn | 91 |
| kiểm toán | 91 |
| Bảng 3.13. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Phương pháp/quy trình..... | 91 |
| kiểm toán | 91 |
| Bảng 3.14. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Kiểm soát chất lượng kiểm toán . | 92 |
| Bảng 3.15. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương..... | 92 |
| Bảng 3.16. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố môi trường pháp lý cho | 93 |
| hoạt động kiểm toán | 93 |
| Bảng 3.17. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố kiểm toán..... | 93 |

| | |
|---|-----|
| Bảng 3.18. Kết quả phân tích EFA cho biến phụ thuộc..... | 94 |
| Bảng 3.19. Kết quả kiểm định tương quan Pearson..... | 95 |
| Bảng 3.20. Hệ số ANOVA..... | 95 |
| Bảng 3.21. Hệ số Model Summary | 95 |
| Bảng 3.22. Hệ số Coefficients..... | 95 |
| Bảng 3.23. Hợp nhất các nhân tố theo mức độ ảnh hưởng | 96 |
| Bảng 3.24. Tổng hợp kết quả kiểm toán giai đoạn năm 2017-2021 | 102 |
| Bảng 4.1. Mẫu bảng quan sát trực tiếp..... | 129 |
| Bảng 4.2. Mẫu ghi chép về cuộc phỏng vấn | 129 |
| Bảng 4.3. Thủ tục kiểm toán tổng hợp công tác kế toán, quyết toán NSDP..... | 143 |
| Bảng 4.4. GTLV về kết quả kiểm toán BCQTNS tại 02 tỉnh E, F do | 146 |
| KTNN thực hiện..... | 146 |

DANH MỤC HÌNH VẼ

| | |
|---|----|
| Hình 1.1. Các nhân tố kiểm toán theo khuôn mẫu IAASB (2014) | 10 |
| Hình 1.2. Quy trình phân tích dữ liệu định tính | 18 |
| Hình 2.1. Cơ cấu tổ chức đoàn kiểm toán BCQT | 39 |
| Hình 3.1. Quy trình lập, xét duyệt và gửi BCKT | 81 |
| Hình 3.2. Biểu đồ Histogram | 97 |
| Hình 3.3. Biểu đồ Normal P-P Plot..... | 98 |
| Hình 3.4. Biểu đồ Regression standardized predicted value..... | 98 |

CHƯƠNG 1

GIỚI THIỆU VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1.1. Tính cấp thiết của đề tài

Kiểm toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước, do Quốc hội thành lập, thực hiện chức năng đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị đối với việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công. Vấn đề này đã được hiến định tại điều 118 Hiến pháp 2013: “Kiểm toán nhà nước là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công”. Luật Kiểm toán nhà nước (KTNN) năm 2015 cũng tái khẳng định chức năng của KTNN là “đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị đối với việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công” (điều 9). Theo đó, vị thế của cơ quan KTNN đã cơ bản phù hợp với xu hướng chung của thế giới, ngang tầm với yêu cầu về nhiệm vụ và quyền hạn trong việc thực hiện các quy định pháp luật về kiểm tra, kiểm soát kinh tế - tài chính của đất nước. Báo cáo kiểm toán (BCKT) của cơ quan KTNN được sử dụng trong việc giám sát ngân sách nhà nước (NSNN) của Quốc hội, Hội đồng nhân dân (HĐND) các cấp; điều hành NSNN của Chính phủ và Ủy ban nhân dân (UBND) các cấp.

Kể từ khi thành lập đến nay, KTNN đã từng bước nâng dần chất lượng kiểm toán nhằm đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ mới. Qua mỗi năm, BCKT đều được bổ sung những nội dung thiết thực, đảm bảo phản ánh phong phú nhất những vấn đề cần quan tâm đối với báo cáo quyết toán NSNN. Hoạt động kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương (NSDP) đã từng bước được hoàn thiện, chất lượng kiểm toán ngày càng được nâng cao, kết quả kiểm toán đã kiến nghị tăng thu, giảm chi NS nhiều tỷ đồng, kiến nghị huỷ bỏ, sửa đổi hàng trăm văn bản quy phạm pháp luật, cơ chế chính sách sai quy định hoặc không phù hợp thực tế; kết quả kiểm toán được Ban ngành, địa phương sử dụng ngày càng nhiều trong việc xem xét, phê chuẩn dự toán, quyết toán ngân sách (NS); trong quản lý và xây dựng chế độ chính sách kinh tế-xã hội.

Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách (BCQTNS) địa phương là hoạt động có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong hoạt động kiểm toán hàng năm của KTNN. Vì vậy, để phát huy hơn nữa vai trò của cơ quan KTNN, chất lượng kiểm toán BCQTNS địa phương cần phải được nâng cao. Kiểm toán báo cáo quyết toán (BCQT) địa phương là loại kiểm toán đặc thù mà khi thực hiện không chỉ đạt mục

tiêu xác nhận tính trung thực hợp lý của BCQT mà phải đạt cả mục tiêu là đánh giá việc tuân thủ pháp luật trong quản lý, điều hành và sử dụng NS của chính quyền địa phương các cấp. Hiện nay, đã có một số công trình nghiên cứu kiểm toán BCQTNS trên một số góc độ khác nhau. Về mặt lý luận, các nghiên cứu chỉ tập trung nghiên cứu các vấn đề lý luận riêng lẻ có liên quan đến cuộc kiểm toán NSNN, như mục tiêu và trọng tâm kiểm toán, bố trí nhân sự đoàn kiểm toán hoặc cách thức kiểm toán một số khoản mục, lĩnh vực như kiểm toán thu NSNN, kiểm toán chi thường xuyên, kiểm toán chi đầu tư xây dựng cơ bản (XDCB)... chưa có những công trình đi sâu nghiên cứu lý luận về NSNN, kiểm toán BCQTNS. Hiện nay, chưa có công trình nào tập trung nghiên cứu về cách thức tổ chức, nội dung kiểm toán các dòng chi tiêu trên BCQTNS địa phương và tổng thể các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán BCQTNS địa phương từ giai đoạn lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, phát hành BCKT đến giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị. Bên cạnh đó, chưa có công trình nào đi sâu bàn về các yếu tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương.

Về mặt thực tiễn, nhiều công trình đã được nghiên cứu từ lâu, vào thời điểm luật NSNN chưa được sửa đổi và trước khi Luật KTNN đầu tiên (năm 2005) và sửa đổi (năm 2015) được ban hành. Đặc biệt, chưa có công trình nào nghiên cứu, phân tích, đánh giá cụ thể, toàn diện về kiểm toán BCQTNS địa phương gắn với thực tiễn thực trạng quản lý NS tại một số địa phương như cải cách thủ tục hành chính, các hệ thống mới về quản lý thông tin NS như TABMIS, TMS...; phân tích mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến kiểm toán để đưa ra các giải pháp toàn diện để nâng cao kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam hiện nay.

Thực tế, kiểm toán BCQTNS địa phương đã bộc lộ những bất cập và hạn chế làm ảnh hưởng tiêu cực tới hiệu lực và hiệu quả của cuộc kiểm toán như: Quá trình tổ chức các đoàn kiểm toán như hiện nay có phần giản đơn, hành chính; trọng tâm kiểm toán được xác định một cách khá đơn giản thậm chí không được xác định; kiểm toán BCQTNS địa phương nhưng gần như không tập trung kiểm toán các chỉ tiêu trên BCQT mà chủ yếu thực hiện kiểm toán tuân thủ về công tác quản lý thu, chi; việc lựa chọn các khoản mục, bộ phận trọng yếu chủ yếu dựa vào tiêu thức ‘‘quy mô lớn’’; các tiêu chí để đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong quản lý và sử dụng NS còn hạn chế; công tác kiểm soát chất lượng (KSCL) còn mang tính hình thức... Các quy trình kiểm toán hiện nay đã phát huy tác dụng to lớn trong hoạt động của KTNN nhưng theo yêu cầu đặt ra về mở rộng chức năng của KTNN vẫn còn hạn chế, cần phải có sự hoàn thiện và tăng cường tính pháp lý đối với các quy trình của KTNN.

Trải qua gần 30 năm phát triển và trưởng thành về mọi mặt, cơ quan KTNN đã góp phần tích cực vào việc nâng cao chất lượng quản lý điều hành NSDP. Tuy nhiên, bên cạnh những thành tựu đạt được, KTNN đang phải đối diện với những thách thức trước yêu cầu phát triển của Ngành đối với việc nâng cao chất lượng kiểm toán, đặc biệt trong kiểm toán BCQTNS địa phương. Với thực tế đó, việc nghiên cứu đề tài **“Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam”** là một vấn đề cấp thiết, có ý nghĩa cả về lý luận và thực tiễn ở nước ta hiện nay. Các giải pháp được đưa ra trong đề tài sẽ góp phần nâng cao kiểm toán BCQTNS ở Việt Nam do KTNN thực hiện trong giai đoạn hiện nay và tương lai.

1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài

1.2.1. Các nghiên cứu về kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

*** Các nghiên cứu về mục tiêu, trọng tâm kiểm toán**

Hiện nay có một số nghiên cứu tập trung vào việc làm rõ những khái niệm về NSDP, BCQTNS địa phương cũng như mục tiêu, trọng tâm kiểm toán nhằm xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS địa phương.

Luận án tiến sĩ của Nguyễn Hữu Phúc (2009), *“Tổ chức kiểm toán NSNN do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện”*.

Luận án cho rằng mục tiêu, trọng tâm kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao là tính trung thực, hợp pháp, kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của quản lý tài chính và về cơ bản có vị trí quan trọng như nhau. Tuy nhiên, tùy cơ quan kiểm toán tối cao xác định ưu tiên mục tiêu và loại hình kiểm toán trên cơ sở từng trường hợp cụ thể. Cũng trong luận án này, tác giả trích dẫn nội dung của bản Tuyên bố Lima đã được Đại hội lần thứ IX của các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) thông qua vào tháng 10/1977 gồm 7 phần và 25 điều khoản. Các tuyên bố này là những định hướng cơ bản và đã được thừa nhận như là những thông lệ phổ biến đối với việc thiết lập và tổ chức cơ quan kiểm toán tối cao, tổ chức kiểm tra tài chính từ bên ngoài đối với nền tài chính công ở mọi quốc gia. Tác giả cho rằng, các mục tiêu kiểm toán trong lĩnh vực công nói chung và lĩnh vực NSDP nói riêng - cụ thể là việc sử dụng hợp lý và hiệu quả các nguồn công quỹ, tăng cường sự lành mạnh trong quản lý tài chính, điều hành tuân tự các hoạt động tài chính và thông tin liên lạc với các cơ quan đại chúng và công chúng thông qua các báo cáo khách quan... đang rất cần thiết cho sự ổn định và phát triển của NN.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ của Hoàng Ngọc Hải (2005) *“Vận dụng các quy trình kiểm toán hiện hành trong kiểm toán NSNN nhằm xác định tính đúng đắn, hợp pháp của Báo cáo quyết toán Ngân sách địa phương”*.

Tác giả hệ thống hóa một số vấn đề lý luận về BCQTNS địa phương, bao gồm: Khái quát về NSDP, BCQTNS địa phương, tính đúng đắn và hợp pháp của BCQTNS địa phương và khái quát quy trình kiểm toán NSNN của KTNN. Kết hợp việc làm rõ vấn đề quản lý và điều hành NSDP, trình tự lập và kết cấu, nội dung của BCQTNS địa phương các cấp, tác giả xác định một số nhân tố ảnh hưởng đến mục tiêu xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp khi kiểm toán BCQTNS địa phương và phân tích, đánh giá thực trạng vận dụng quy trình kiểm toán. Trên cơ sở định hướng, nghiên cứu đã đề xuất nội dung và giải pháp nhằm xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của BCQTNS địa phương, chủ yếu các giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán và đổi mới phương thức tổ chức kiểm toán BCQTNS địa phương.

*** Các nghiên cứu về thực hiện quy trình kiểm toán**

Việc thực hiện quy trình kiểm toán NSNN nói chung và kiểm toán BCQTNS địa phương nói riêng ít nhiều được đề cập trong một số nghiên cứu trong và ngoài nước, cụ thể như:

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ của Vũ Ngọc Tuấn, Huỳnh Hữu Thọ (2015) *“Xây dựng chương trình kiểm toán ngân sách địa phương”* đã nêu những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức và quản lý hoạt động của đoàn kiểm toán, vai trò, nội dung cơ bản của kiểm toán NSDP, quy định hiện hành về tổ chức, quản lý hoạt động của đoàn kiểm toán NSDP của các KTNN khu vực. Xuất phát từ thực trạng tổ chức và quản lý hoạt động của đoàn kiểm toán NSDP, đề tài đưa ra các giải pháp thiết thực như: đổi mới nhận thức về cách thức kiểm toán NSDP; đổi mới về nội dung, phương thức kiểm toán, đề xuất việc vận dụng quy trình kiểm toán đối với các bước bao gồm lập KHKT, tổ chức thực hiện kiểm toán và lập BCKT.

Một số nghiên cứu trong nước khác tập trung nhiều vào kiểm toán từng nội dung riêng lẻ trong công tác quản lý NS như: Kiểm toán thu NSDP, chi thường xuyên, chi đầu tư, kiểm toán các đơn vị sự nghiệp, tiêu biểu có thể kể đến: Nguyễn Văn Đức (2003) nghiên cứu *“Vận dụng quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng cơ bản trong một cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương”*, Nguyễn Hoàng Long, Trần Thị Phương (2015) nghiên cứu *“Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán chi đầu tư xây dựng cơ bản trong các cuộc kiểm toán ngân sách địa phương”*. Các nghiên cứu này có điểm chung là tập trung vào việc làm rõ những khái niệm thuộc nội dung trong kiểm toán công tác quản lý

NSDP về từng loại thu, chi mà chưa đi sâu vào kiểm toán BCQTNS, quy trình nghiên cứu theo hướng định tính, chưa có nhiều dữ liệu minh chứng tại các đơn vị nghiên cứu và thống kê mô tả. Chủ đề nghiên cứu là một khía cạnh trong quản lý thu hoặc chi NS mà chưa nghiên cứu một cách tổng thể, toàn diện quyết toán NS của một tỉnh/thành phố.

Bruun, R. H. (2013). INTOSAI's New Fundamental Auditing Principles: Part 2. International Journal of Government Auditing.

Nghiên này đưa ra các nguyên tắc cơ bản cho cuộc kiểm toán các tổ chức, đơn vị thuộc lĩnh vực công dựa trên Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính. Nghiên cứu đã đưa ra các nguyên tắc cụ thể cho từng giai đoạn của cuộc kiểm toán tài chính và hướng dẫn những quy định chung trong thực hành kiểm toán tài chính nói chung và kiểm toán BCQTNS nói riêng. Theo đó có 03 nội dung liên quan đến các quy định về quy trình kiểm toán tài chính: (i) Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính; (2) Các yếu tố của kiểm toán tài chính và (iii) Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính.

*** Các nghiên cứu về phương pháp thu thập bằng chứng KT**

Hiện nay, một số nghiên cứu đã làm rõ các yếu tố của bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính cũng như việc thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ của Đinh Trọng Hanh “*Hoàn thiện phương pháp phân tích và đánh giá tổng quát trong kiểm toán ngân sách địa phương*” năm 2008 và Đề tài “*Hoàn thiện phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước*” năm 2009.

Trong 02 nghiên cứu trên, tác giả đều cho rằng một trong những hoạt động nghiệp vụ quan trọng đối với bản thân quá trình kiểm toán và đối với việc đảm bảo tính pháp lý của hoạt động kiểm toán NS nói chung và kiểm toán NSDP nói riêng là việc thu thập, ghi chép, quản lý bằng chứng kiểm toán, tài liệu làm việc của KTV... Các nghiên cứu đã nêu ra một số hạn chế và nguyên nhân hạn chế trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán; cũng như đưa ra một số giải pháp để nâng cao chất lượng thu thập, ghi chép, quản lý bằng chứng kiểm toán như: (i) Đổi mới và hoàn thiện phương pháp thu thập, ghi chép, quản lý bằng chứng kiểm toán; (ii) Tài liệu hóa đầy đủ các công việc của KTV.... Kết luận các nghiên cứu trên, tác giả cho rằng các giải pháp nâng cao chất lượng thu thập, ghi chép, quản lý bằng chứng kiểm toán phải được tiến hành đồng thời và đồng bộ với các giải pháp chuyên nghiệp hóa và nâng cao việc thực hiện kiểm toán của KTNN.

Zuca, S. (2015), Audit evidence–necessity to qualify a pertinent opinion, Procedia Economics and Finance.

Trong nghiên cứu này tác giả giải thích các yếu tố của bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính, đồng thời quy định và hướng dẫn trách nhiệm của KTV của cơ quan kiểm toán tối cao trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán. Tài liệu khẳng định rằng, KTV cần thu thập bằng chứng kiểm toán từ bên trong và bên ngoài của đơn vị được kiểm toán, trong đó các ghi chép về kế toán của đơn vị là một nguồn bằng chứng quan trọng. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm tài liệu, thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và cả những tài liệu, thông tin trái chiều với những cơ sở dẫn liệu đó. Tài liệu phản ánh các kinh nghiệm thực tiễn của các cơ quan kiểm toán tối cao (SAI) và là một công cụ hỗ trợ KTV trong việc tiến hành thu thập bằng chứng kiểm toán trong cuộc kiểm toán NS.

**** Các nghiên cứu về kiểm soát chất lượng kiểm toán***

KSCL kiểm toán có vai trò quan trọng trong tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán của cuộc kiểm toán NSNN nói chung và kiểm toán BCQTNS địa phương nói riêng, vì vậy cũng có nhiều nghiên cứu bàn luận về vấn đề này.

Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ của Nguyễn Trọng Thủy (2007) ‘*Hoàn thiện tổ chức công tác kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN*’. Tác giả khái quát về bản chất KSCL kiểm toán, phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán NS, trong đó có nhân tố từ môi trường bên ngoài và môi trường bên trong KTNN. Từ kết quả phân tích tình hình tổ chức bộ máy, tình hình hoạt động kiểm tra, KSCL kiểm toán trong những năm vừa qua, đề tài đề ra phương hướng nhằm hoàn thiện tổ chức công tác kiểm tra, KSCL kiểm toán. Song song với đó là các giải pháp hoàn thiện tổ chức công tác kiểm tra, KSCL như: Hoàn thiện cơ sở pháp lý cho hoạt động nghiệp vụ kiểm toán; xây dựng quy chế và quy trình kiểm tra, KSCL kiểm toán; hoàn thiện các tiêu chí đánh giá chất lượng cuộc kiểm toán tại cuộc kiểm toán NSNN nói chung và NSĐP nói riêng.

Đề tài nghiên cứu của Vương Văn Quang (2013) ‘*Xây dựng quy chế kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN*’. Bắt đầu từ đặc điểm, vai trò của tổ chức quản lý hoạt động kiểm toán của KTNN, đề tài đưa ra những vấn đề cơ bản trong việc xây dựng quy chế KSCL kiểm toán như: Sự cần thiết, các nhân tố tác động đến việc định hướng nội dung của quy chế KSCL kiểm toán và nguyên tắc xây dựng quy chế KSCL kiểm toán. Đề tài làm rõ các quy định về KSCL kiểm toán của KTNN và các quy định khác có liên quan trong các văn bản quy phạm pháp luật

cũng như thực trạng tổ chức thực hiện các quy định về KSCL hiện nay. Tác giả đưa ra định hướng về mục tiêu, phân cấp, tổ chức bộ máy và phạm vi, nội dung kiểm soát của quy chế KSCL kiểm toán trong kiểm toán NSNN do KTNN thực hiện.

1.2.2. Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Có nhiều nghiên cứu trong và ngoài nước luận bàn về các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương. Carcello và cộng sự (1992) cho rằng những đặc điểm liên quan đến đội ngũ kiểm toán nhìn chung được coi là quan trọng hơn đối với kiểm toán, trong đó đặc điểm cá nhân của KTV là thành viên của nhóm kiểm toán có thể là những tính năng quan trọng nhất. Tiếp nối mô hình nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992), nghiên cứu sau này của Behn và cộng sự (1997), Richard (2006), Hammersley (2006), Kym, B. và cộng sự (2008) đã thực hiện khảo sát để tìm hiểu xem thuộc tính nào của kiểm toán liên quan trực tiếp đến sự thỏa mãn của đối tượng sử dụng thông tin. Boon và cộng sự (2008) xác định 14 nhân tố thuộc về KTV và đơn vị kiểm toán như quy mô đơn vị kiểm toán, kinh nghiệm của KTV, tính độc lập... có ảnh hưởng đến kiểm toán với các mức độ khác nhau. Một số nghiên cứu khác của Duff (2004), Craswell và cộng sự (1995); Solomon và cộng sự (1999), Maletta và Wright (1996) cũng đánh giá kỹ năng kiểm toán của KTV ảnh hưởng quan trọng đến công tác kiểm toán. Khía cạnh khác, Defond & Zhang (2014), Treadway (1987) cũng cho rằng nếu KTV không thực hiện đúng hoặc bỏ sót các thủ tục kiểm toán sẽ làm giảm chất lượng việc thực hiện kiểm toán. Tại khoản 14 của Tuyên bố LIMA (1998, tr.6) của INTOSAI, nêu rõ: *"Nhân viên cơ quan kiểm toán tối cao phải có đầy đủ năng lực và tư cách đạo đức để hoàn thành nhiệm vụ của mình. Và ngay từ lúc tuyển dụng vào biên chế của cơ quan kiểm toán tối cao cần phải tuyển những nhân viên có kiến thức và năng lực trên mức trung bình, có kinh nghiệm làm việc ở mức thỏa đáng"*.

Đề cập tới mức độ chuyên sâu trong từng lĩnh vực kiểm toán, Kwon (1996) xác định các KTV am hiểu sâu lĩnh vực chuyên ngành sẽ có khả năng đánh giá được tính hợp lý trong ước tính kế toán và trình bày, công bố thông tin tài chính; Simunic và Stein (1987) cho rằng để chuyên môn hóa trong một lĩnh vực ngành nghề cụ thể thì các cơ quan kiểm toán thường đầu tư vào công nghệ, phương tiện vật chất, nhân sự và hệ thống KSCL.

Deis và Giroux (1992), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013) lại tập trung tìm hiểu mối quan hệ giữa kiểm toán và KSCL kiểm toán. 02 tác giả cho rằng có mối quan hệ thuận chiều giữa kiểm toán và KSCL. Cơ quan kiểm toán với một

hệ thống KSCL mạnh sẽ ít có khả năng thực hiện các bước kiểm toán không thích hợp. Kết quả nghiên cứu của Mazur và cộng sự (2005) cho rằng, cần thiết phải thiết lập các mối quan hệ tốt giữa cơ quan KTNN với Quốc hội, Chính phủ (trong đó có đơn vị được kiểm toán) nhằm nâng cao chất lượng hoạt động. Với cách tiếp cận khía cạnh khác, Mock & Samet (1982) thực hiện khảo sát với 32 tiêu chí đánh giá cho thấy quy trình kiểm toán là nhân tố có ảnh hưởng quan trọng đến kiểm toán. Dựa trên nghiên cứu của Mock & Samet (1982) và các nhà nghiên cứu ngoài nước khác, Nguyễn Đăng Khoa (2021) khi nghiên cứu "*Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán các ngân hàng do Kiểm toán nhà nước thực hiện*" cùng đồng quan điểm rằng: Phương pháp, quy trình kiểm toán có ảnh hưởng quan trọng đến kiểm toán.

Ngoài ra, Francis (2011) cũng đã đưa ra các nhân tố bên ngoài ảnh hưởng đến kiểm toán bao gồm: Nhân tố quá trình, Môi trường kiểm toán; Thể chế và Hậu quả kinh tế của các cuộc kiểm toán. Kết quả của nghiên cứu này được sự đồng tình của nhiều nhà nghiên cứu khác cũng như IFAC (Liên đoàn Kế toán quốc tế). Tại Việt Nam, Nguyễn Mạnh Cường (2017) khi nghiên cứu về "*Kiểm toán các dự án đầu tư sử dụng vốn ODA do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện*" cho rằng: Nếu các thuộc tính của điều kiện làm việc được đảm bảo thì công tác kiểm toán nói chung và kiểm toán dự án đầu tư từ nguồn vốn ODA nói riêng sẽ càng được nâng cao.

Hiện nay có nhiều khuôn mẫu đánh giá được đưa ra trong cả nghiên cứu hàn lâm lẫn nghề nghiệp, nhằm cố gắng xác định những yếu tố quan trọng quyết định kiểm toán theo cấu trúc hoạt động. Các khuôn mẫu chất lượng được xây dựng dưới góc độ chất lượng tổng thể hoạt động kiểm toán. Trong đó một trong những mô hình được chấp nhận phổ biến là khuôn mẫu kiểm toán của Hội đồng báo cáo tài chính FRC (2008) và khuôn mẫu của Ủy ban về chuẩn mực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo quốc tế IASSB (2014).

Khuôn mẫu FRC (2008):

Nghiên cứu của Lại Thị Thu Thủy, Phạm Đức Hiếu (2017) cho rằng các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán bao gồm kinh nghiệm và mức độ chuyên sâu ngành nghề của KTV, phương pháp và thủ tục KSCL kiểm toán, thái độ nghề nghiệp, tính độc lập của KTV, sự đầy đủ của hệ thống pháp luật, sự hợp lý của thời gian kiểm toán...đều có tác động tích cực đến kiểm toán. Đồng thời nghiên cứu cũng thảo luận các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán theo khuôn mẫu FRC (2008). Khuôn mẫu của FRC gồm 26 chỉ báo (indicator) thuộc 5 yếu tố quyết định kiểm toán, chi tiết tại Bảng 1.1 dưới đây:

Bảng 1.1. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán theo khuôn mẫu FRC (2008)

| Nhân tố | Nội dung tóm tắt |
|---|---|
| (1) Văn hóa của cơ quan kiểm toán | Đây là nhân tố có ảnh hưởng thuận chiều đến kiểm toán, khi các nhà lãnh đạo đơn vị có thể: Tạo ra môi trường mà việc đạt được chất lượng cao được coi là giá trị, đầu tư cho việc theo đuổi chất lượng cao và có phần thưởng xứng đáng cho việc đạt được chất lượng cao |
| (2) Kỹ năng và năng lực cá nhân của nhóm tham gia kiểm toán | Nhân tố này được cho là có ảnh hưởng tích cực đối với kiểm toán khi: Chủ nhiệm và KTV am hiểu tình hình đơn vị được kiểm toán, tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp và chuẩn mực đạo đức |
| (3) Hiệu quả của quy trình kiểm toán | Một quá trình kiểm toán hiệu quả được cho là có tác động tích cực tới kiểm toán khi: phương pháp và công cụ kiểm toán được tổ chức tốt; Cung cấp khuôn mẫu và thủ tục để đạt được các bằng chứng thích hợp và đầy đủ cho cuộc kiểm toán. |
| 4) Độ tin cậy và tính hữu ích của BCKT | BCKT được cho là có ảnh hưởng tích cực tới kiểm toán khi: BCKT thể hiện một cách rõ ràng ý kiến của KTV về báo cáo tài chính BCTC đã kiểm toán cũng như các ý kiến đối với các nhà quản lý, báo cáo đáp ứng được yêu cầu của người sử dụng phù hợp với bối cảnh luật pháp và các quy định hiện hành |
| (5) Các yếu tố nằm ngoài kiểm soát của KTV | Các nhân tố bên ngoài không kiểm soát được của KTV có tác động tới kiểm toán, gồm: Cách thức quản trị của đơn vị có ảnh hưởng nhất định tới BCTC và vì vậy cũng tác động tới kiểm toán; Ủy ban kiểm toán hay Ban kiểm soát của đơn vị; Môi trường pháp lý liên quan tới kiểm toán.... |

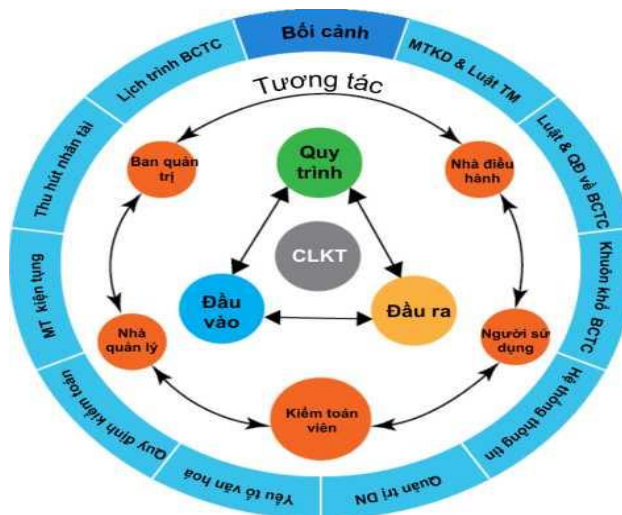
Nguồn: Lại Thị Thu Thủy, Phạm Đức Hiếu (2017)

Khuôn mẫu IAASB (2014):

Phan Văn Dũng (2015) khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán cũng chỉ ra rằng khuôn mẫu của IAASB được phát triển trên cơ sở hệ thống một số lượng lớn các tài liệu về chính sách và các khía cạnh liên quan đến kiểm toán được thực hiện trong nhiều năm bởi các tổ chức khác nhau, như: IFAC, FRC, EU (Liên minh Châu Âu), ICAEW (Viện Kế toán công chứng Anh Quốc và Xứ Wales - Institute of Chartered Accountants in England and Wales), IOSCO (Tổ chức quốc tế của các Ủy ban Chứng khoán - International Organization of Securities Commissions)..... Chính vì vậy khuôn mẫu đã bao trùm quan điểm của tất cả các bên liên quan (KTV, người sử dụng, các nhà điều hành, và nhà nghiên

cứ) về kiểm toán, thể hiện một cái nhìn toàn diện về kiểm toán.

Lý thuyết khuôn mẫu mô tả 5 yếu tố quan trọng của kiểm toán, bao gồm các yếu tố thuộc: (1) Đầu vào (inputs), (2) Quy trình (process), (3) Đầu ra (outputs), (4) Sự tương tác (interaction) và (5) Các yếu tố thuộc bối cảnh (contextual). Khác với các khuôn mẫu trước đây, khuôn mẫu của IAASB đưa thêm vào yếu tố “Tương tác”. Xác định các tương tác giữa các bên liên quan khác nhau trong quy trình kiểm toán có ảnh hưởng đến kiểm toán. Đây được xem là sự phát triển đáng kể về khuôn mẫu kiểm toán, khi mà sự tương tác giữa các bên có liên quan với KTV ảnh hưởng quan trọng đến đánh giá của họ về kiểm toán nhưng khía cạnh này chưa được quan tâm trong các khuôn mẫu trước đó.



Hình 1.1. Các nhân tố kiểm toán theo khuôn mẫu IAASB (2014)

Nguồn: Phan Văn Dũng (2015)

Yếu tố Đầu vào: Các yếu tố đầu vào gồm có hai nhóm: (1) Các giá trị, đạo đức và thái độ của KTV, là những yếu tố chịu ảnh hưởng bởi văn hóa của cơ quan kiểm toán, (2) Những kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm của KTV và (3) thời gian thực hiện kiểm toán. Các yếu tố đầu vào chịu ảnh hưởng bởi bối cảnh thực hiện kiểm toán, sự tương tác với các bên có liên quan, và đầu ra.

Yếu tố Quy trình: Kiểm toán liên quan đến việc KTV áp dụng quy trình kiểm toán nghiêm ngặt và quy trình KSCL phù hợp với luật, quy định và các tiêu chuẩn áp dụng. Các thuộc tính chất lượng của yếu tố quy trình chia làm hai nhóm: (1) Quy trình kiểm toán; và (2) Các thủ tục KSCL ảnh hưởng đến kiểm toán.

Yếu tố Đầu ra: Các bên liên quan khác nhau có thể nhận các kết quả đầu ra khác nhau từ cuộc kiểm toán. Tính hữu ích và tính kịp thời của các đầu ra là những khía cạnh của kiểm toán. Yếu tố đầu ra thường được xác định bởi ngữ cảnh trong đó

có các yêu cầu pháp lý.

Yếu tố Tương tác: Cách thức tương tác giữa các bên liên quan trong chuỗi cung ứng BCTC tác động lớn đến kiểm toán. Những tương tác này, bao gồm cả thông tin chính thức và không chính thức, sẽ bị ảnh hưởng bởi bối cảnh của cuộc kiểm toán cho phép tồn tại mối quan hệ giữa “Đầu vào” và “Đầu ra”. Ví dụ, các cuộc thảo luận giữa KTV và người đứng đầu hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) của đơn vị được kiểm toán ở giai đoạn lập kế hoạch, có thể ảnh hưởng đến việc sử dụng các kỹ năng kiểm toán (đầu vào), và hình thức và nội dung của BCKT (đầu ra) (IAASB, 2014)

Các yếu tố thuộc bối cảnh: Môi trường tạo lập BCTC và kiểm toán ở mỗi quốc gia là khác nhau. Các yếu tố môi trường ảnh hưởng tiềm tàng đến bản chất và chất lượng BCTC, và ảnh hưởng trực tiếp hay gián tiếp đến kiểm toán. Khuôn mẫu xác định 10 yếu tố thuộc bối cảnh, gồm có: (1) Môi trường kinh doanh và luật thương mại; (2) Luật và các quy định liên quan đến BCTC; (3) Khuôn mẫu áp dụng BCTC; (4) Quản trị đơn vị; (5) Hệ thống thông tin; (6) Các yếu tố văn hóa; (7) Các quy định liên quan đến hoạt động kiểm toán; (8) Môi trường kiện tụng tranh chấp; (9) Sự thu hút nhân tài; (10) Thời hạn nộp BCTC.

Cho đến nay, Khuôn mẫu của FRC (2008) và IAASB (2014) cũng được xem là khuôn mẫu hoàn thiện nhất, khi hai khuôn mẫu này đã mở rộng đáng kể các thuộc tính chất lượng quan trọng của từng yếu tố. Vì vậy, hai mô hình này là tư liệu tham khảo có giá trị cao cho giả xây dựng thang đo trong luận án.

Cũng còn nhiều các nghiên cứu khác luận bàn về kiểm toán. Tuy nhiên, tựu chung lại các nghiên cứu thường chỉ ra 2 loại nhóm nhân tố chính là nhóm nhân tố bên trong như kinh nghiệm của KTV, tuân thủ chuẩn mực đạo đức, chuyên môn nghề nghiệp...; nhóm nhân tố bên ngoài như tổ chức công tác KSCL, điều kiện làm việc...có ảnh hưởng đến kiểm toán.

1.2.3. Khoảng trống nghiên cứu

Nhìn chung, các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước đã xem xét vấn đề kiểm toán của NSDP trên một số khía cạnh khác nhau, đóng góp quan trọng vào cơ sở lý luận của luận án này. Tuy nhiên, sau khi nghiên cứu tổng quan các công trình đã công bố liên quan đến đề tài nghiên cứu, tác giả thấy rằng có khoảng trống nghiên cứu về kiểm toán BCQTNS địa phương ở VN mà các công trình nghiên cứu trước đó chưa giải quyết được, cả về mặt lý luận cũng như các giải pháp thực tiễn:

Thứ nhất, về mặt lý luận: Phần lớn các công trình chỉ tập trung nghiên cứu một vài vấn đề lý luận riêng lẻ có liên quan đến cuộc kiểm toán BCQTNS địa

phương như: Mục tiêu và trọng tâm kiểm toán, bố trí nhân sự đoàn kiểm toán, việc thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán, KSCL kiểm toán hoặc xây dựng, hướng dẫn quy trình kiểm toán (kiểm toán tuân thủ) trong công tác quản lý, điều hành NS tại địa phương như: Kiểm toán thu NSNN, kiểm toán chi thường xuyên, kiểm toán chi đầu tư XDDB, hoàn thiện công tác kiểm toán....Chưa có công trình nào đi sâu nghiên cứu lý luận về NSNN, kiểm toán BCQTNS cũng như các yếu tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương. Mặt khác, các công trình cũng chưa đề cập đến cách thức tổ chức, nội dung kiểm toán các dòng chỉ tiêu trên BCQTNS địa phương và tổng thể các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán BCQTNS địa phương từ giai đoạn chuẩn bị kiểm toán đến giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

Thứ hai, về mặt thực tiễn: Nhiều công trình đã được nghiên cứu từ lâu, vào thời điểm luật NSNN chưa được sửa đổi và trước khi Luật KTNN đầu tiên (năm 2005) và sửa đổi (năm 2015) được ban hành. Với sự thay đổi đáng kể về vị trí pháp lý của cơ quan KTNN kể từ khi thành lập tới nay, các công trình nghiên cứu đã lâu cũng ảnh hưởng không nhỏ tới việc áp dụng trong thực tiễn kiểm toán. Đặc biệt, chưa có công trình nào nghiên cứu, phân tích, đánh giá cụ thể, toàn diện về kiểm toán BCQTNS địa phương gắn với thực tiễn thực trạng quản lý NS tại một số địa phương như cải cách thủ tục hành chính, các hệ thống mới về quản lý thông tin NS như TABMIS, TMS...; phân tích mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến kiểm toán để đưa ra các giải pháp toàn diện để nâng cao kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam hiện nay .

Vì vậy, việc nghiên cứu đề tài này có ý nghĩa cao, bổ sung cơ sở lý luận và các giải pháp có tính thực tiễn nhằm nâng cao kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam, cụ thể:

Thứ nhất, về mặt lý luận: Sự đóng góp về mặt lý luận của luận án là bổ sung cơ sở lý luận về NSNN và kiểm toán BCQTNS; kết hợp cơ sở lý thuyết giữa NSNN và kiểm toán BCQTNS để tìm ra đặc điểm của NSNN ảnh hưởng thế nào đến kiểm toán BCQTNS địa phương. Đặc biệt, đề tài sẽ đề cập đến cách thức tổ chức và tổng thể các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán từ giai đoạn chuẩn bị kiểm toán đến giai đoạn kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán để kiểm toán các dòng chỉ tiêu trên BCQTNS địa phương.

Thứ hai, về mặt thực tiễn: Luận án bổ sung các giải pháp để nâng cao chất lượng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam. Tác giả phân tích thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương từ những đặc trưng riêng trong hoạt động kiểm

toán đối với BCQTNS của một số tỉnh điển hình, như: Quảng Ninh, Hải Phòng, Bắc Giang, Hưng Yên, Hải Dương, Đà Nẵng, Quảng Ngãi, thành phố Hồ Chí Minh, Cần Thơ; tham khảo với hoạt động kiểm toán BCQTNS địa phương của một số tỉnh khác. Đề tài sẽ phân tích và làm rõ thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam về: Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán, tổ chức đoàn kiểm toán; các vấn đề nghiệp vụ kiểm toán tổng hợp các khoản mục thu, chi NS trên BCQTNS địa phương; các phương pháp thu thập bằng chứng và tổ chức KSCL kiểm toán gắn với thực tiễn thực trạng quản lý NS tại một số địa phương hiện nay như cải cách thủ tục hành chính, các hệ thống mới về quản lý thông tin NS như TABMIS, TMS...

Hơn nữa, kết hợp với việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam, đề tài cũng sẽ đưa ra các giải pháp quan trọng, có tính khả thi cao dựa trên đánh giá mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố. Để nâng cao chất lượng kiểm toán BCQTNS địa phương, cần có sự chung tay góp sức của tất cả các bên về phía NN, KTNN, KTV đến các đơn vị được kiểm toán. Vì vậy, kết quả nghiên cứu của đề tài này sẽ góp phần giúp các nhà lãnh đạo của cơ quan KTNN đưa ra các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán trong tương lai.

Bên cạnh đó, qua tìm hiểu của tác giả về tình hình nghiên cứu ở trong và ngoài nước, hầu như chưa có công trình nghiên cứu nào về các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam. Đối với các nghiên cứu trong nước, tựu chung đa phần các công trình bước đầu đã xác định các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán song chỉ ở lĩnh vực nhất định trong hoạt động của KTNN (kiểm toán nguồn vốn ODA trong hoạt động đầu tư XD CB, kiểm toán các tổ chức ngân hàng), không có công trình nào nghiên cứu về kiểm toán BCQTNS địa phương. Từ nhu cầu thực tiễn, việc xác định các nhân tố và mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam đang rất được quan tâm nhưng chưa có tác giả nào nghiên cứu một cách toàn diện vấn đề trên. Cũng qua việc xác định được mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến công tác kiểm toán thì mới có cơ sở đưa ra những nguyên tắc và giải pháp để tập trung vào những nhân tố nào là quan trọng nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán BCQTNS địa phương, góp phần nâng cao chất lượng công tác điều hành NS ở địa phương.

1.3. Mục tiêu nghiên cứu

Nghiên cứu này được thực hiện nhằm hệ thống hóa và phát triển thêm những vấn đề lý luận về kiểm toán BCQTNS, đánh giá thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam, qua đó đưa ra các giải pháp có tính khả thi cao nhằm nâng cao

chất lượng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

Để đạt được mục tiêu tổng quát trên, nghiên cứu này hướng tới các mục tiêu cụ thể sau:

Thứ nhất, hệ thống hóa, phân tích làm sáng tỏ những vấn đề lý luận chung về kiểm toán BCQTNS.

Thứ hai, khảo sát, nghiên cứu, đánh giá thực trạng và nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương, chỉ ra những kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân.

Thứ ba, đề xuất các nhóm giải pháp nhằm hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương.

1.4. Câu hỏi nghiên cứu

Từ những phân tích, đánh giá tình hình tổng quan nghiên cứu và các định hướng nghiên cứu theo các khoảng trống nghiên cứu đã nêu, các câu hỏi nghiên cứu của đề tài gồm:

- Những vấn đề lý luận chung về kiểm toán BCQTNS là gì?
- Thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam và những ưu điểm, hạn chế như thế nào?
- Các nhân tố và mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố tới kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam như thế nào?
- Cần phải có những khuyến nghị, giải pháp nào để hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam?

1.5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

*** Đối tượng nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu của luận án là lý luận và thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam do KTNN Việt Nam thực hiện.

*** Phạm vi nghiên cứu:**

Phạm vi về nội dung: Phạm vi cụ thể là kiểm toán BCQTNS địa phương do Sở Tài chính (cấp tỉnh/thành phố) lập, có xác nhận của cơ quan KBNN cấp tỉnh. Ngoài ra, đề tài cũng đề cập tới công tác kiểm toán tại một số đầu mối quản lý thu-chi NS cấp tỉnh, gồm: Cục thuế/hải quan (Thu NS); Sở Tài chính (Chi thường xuyên); Sở Kế hoạch- Đầu tư (Chi đầu tư phát triển) nhằm xác nhận tình hình trung thực, hợp lý về số liệu thu, chi NSNN của BCQTNS...Luận án không nghiên cứu công tác kiểm toán tại các doanh nghiệp NN có sử dụng kinh phí của NSDP.

Phạm vi về không gian: Đề tài đi sâu nghiên cứu công tác kiểm toán BCQTNS tại một số địa phương điển hình, như: tỉnh Quảng Ninh, Hải Phòng, Bắc

Giang, Hưng Yên, Hải Dương, Đà Nẵng, Quảng Ngãi, thành phố Hồ Chí Minh, Cần Thơ; có liên hệ chặt chẽ với công tác kiểm toán BCQTNS do các cơ quan KTNN khu vực khác thuộc cơ quan KTNN Việt Nam thực hiện.

Phạm vi về thời gian: Tác giả nghiên cứu kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam do cơ quan KTNN thực hiện và thời gian nghiên cứu thực hiện từ năm 2017 đến năm 2023. Qua đó, Đề tài sẽ đề xuất định hướng và các giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán BCQTNS địa phương cho cơ quan KTNN Việt Nam; dự kiến có thể áp dụng từ năm 2024.

1.6. Phương pháp nghiên cứu

1.6.1. Phương pháp thu thập dữ liệu

Tác giả thu thập dữ liệu thông qua nghiên cứu tài liệu, quan sát, phỏng vấn và gửi phiếu khảo sát đến các đối tượng có liên quan. Cụ thể:

1.6.1.1. Nghiên cứu tài liệu

Nghiên cứu tài liệu là phương pháp được sử dụng để tổng hợp cơ sở lý luận, giả thuyết nghiên cứu, các kết quả nghiên cứu trước cũng như các thang đo cho các biến số trong mô hình nghiên cứu. Qua nghiên cứu các hồ sơ, tài liệu kiểm toán như KHKT, BCKT... do các KTNN khu vực thực hiện; cơ sở lý luận cụ thể mà tác giả đã tổng hợp, phân tích gồm: (i) cơ sở lý luận về NSNN, (ii) cơ sở lý luận về kiểm toán BCQTNS và đặc điểm NSNN ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS và (iii) nghiên cứu thực tế tình hình triển khai công tác kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

1.6.1.2. Quan sát

Quan sát là phương pháp thu thập dữ liệu tương đối phổ biến trong nghiên cứu. Do tác giả làm việc trong cơ quan KTNN, làm việc trực tiếp về kiểm toán BCQTNS địa phương, do đó có nhiều thuận lợi trong việc thu thập dữ liệu nghiên cứu. Tác giả trực tiếp quan sát nhóm kiểm toán thực hiện cuộc kiểm toán BCQTNS từ giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập và gửi BCKT, đến công tác kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán đối với cuộc kiểm toán BCQTNS. Và cũng trong quá trình kiểm toán có sự trao đổi giữa các KTV và trao đổi giữa KTV với các Sở, ban ngành được kiểm toán ở địa phương. Dựa vào các dữ liệu đã quan sát, trao đổi và kinh nghiệm kiểm toán, tác giả đã phản ánh trung thực trong nghiên cứu này để làm rõ thực trạng kiểm toán, cũng như đưa ra những giải pháp và khuyến nghị sát thực hơn với các cuộc kiểm toán BCQTNS ở Việt Nam.

1.6.1.3. Phỏng vấn

Mẫu nghiên cứu (đối tượng phỏng vấn được lựa chọn) để gửi phiếu phỏng vấn

là 20 người gồm: (i) Lãnh đạo của KTNN (Vụ trưởng), các Trưởng đoàn, Tổ trưởng kiểm toán là những người am hiểu sâu sắc lĩnh vực kiểm toán NSDP; (ii) các KTV trực tiếp thực hiện kiểm toán BCQTNS (gồm tại các KTNN khu vực) và (iii) các KTV làm nhiệm vụ thẩm định, KSCL kiểm toán thuộc Vụ Tổng hợp, Vụ Pháp chế, Vụ chế độ và KSCL kiểm toán. Các đặc điểm chính của mẫu nghiên cứu gồm:

Đối tượng được phỏng vấn là các Lãnh đạo của cơ quan KTNN am hiểu sâu sắc về lĩnh vực kiểm toán, đồng thời cũng là những người sẽ định hướng phát triển của cơ quan KTNN trong thời gian sắp tới. Ngoài ra, tác giả cũng phỏng vấn các KTV có nhiều kinh nghiệm trong thực hiện nhiệm vụ kiểm toán và thực hiện nhiệm vụ KSCL (tối thiểu 07 năm kinh nghiệm). Đây là những người nắm bắt tình hình hoạt động cũng như giữ vai trò quyết định đối với hiệu quả, chất lượng kiểm toán.

Các đối tượng được lựa chọn phỏng vấn đa dạng về thành phần và ngạch KTV, bao gồm: từ lãnh đạo KTNN (Vụ trưởng), Trưởng đoàn, Tổ trưởng Tổ kiểm toán, thành viên đoàn kiểm toán là KTV nhà nước đến các đơn vị thẩm định và KSCL kiểm toán; từ ngạch KTV đến KTV chính, KTV cao cấp.

Như vậy đối tượng được phỏng vấn là những người định hướng phát triển của cơ quan KTNN hoặc tham gia trực tiếp vào cuộc kiểm toán, trực tiếp ký/soát xét chất lượng cuộc kiểm toán nên có hiểu biết về quy trình kiểm toán cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng công việc kiểm toán do chính họ thực hiện, do đó đảm bảo độ tin cậy cho kết quả nghiên cứu.

Mục tiêu phỏng vấn vừa nhằm mục đích tìm hiểu thực trạng kiểm toán BCQTNS (kết quả đạt được, tồn tại và nguyên nhân của những hạn chế), mà còn nhằm xác định các nhân tố có ảnh hưởng đến kiểm toán dưới góc nhìn của các thành viên tham gia đoàn kiểm toán ở các giai đoạn khác nhau, vì vậy dữ liệu thu thập đảm bảo tính khách quan, tin cậy. Trong phạm vi nghiên cứu này, tác giả không thực hiện phỏng vấn đối với các đối tượng sử dụng thông tin trên BCKT do mục đích khảo sát không nhằm xem xét mức độ thỏa mãn của các cơ quan, đơn vị, cá nhân sử dụng BCKT; mà đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán chủ yếu dựa trên khả năng phát hiện về sai sót trọng yếu trên BCQTNS (phụ thuộc vào năng lực, kinh nghiệm, tuân thủ chuẩn mực... của KTV và các nhân tố khác thuộc về cơ quan KTNN). Từ kết quả phỏng vấn cũng như nghiên cứu các công trình có liên quan trong khung lý thuyết cho thấy có ba nhóm yếu tố ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán BCQTNS là nhóm nhân tố bên trong (nhân tố thuộc về KTV, nhân tố thuộc về KTNN) và nhân tố bên ngoài. Trong đó nhóm nhân tố thuộc về KTV chủ yếu gồm 4 nhân tố: Năng lực nghề nghiệp, kỹ năng kiểm toán, kinh nghiệm làm việc và tuân

thủ chuẩn mực KTNN (*Phụ lục 04 - Bảng câu hỏi phỏng vấn nghiên cứu định tính*).

Từ kết quả phỏng vấn, Tác giả đã thiết kế 270 phiếu khảo sát nhằm đánh giá mức độ ảnh hưởng của các yếu tố trên đối với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

1.6.1.4. Bảng hỏi

Bảng hỏi (Questionnaire) được thiết kế bao gồm những thông tin chung về cá nhân người trả lời; đánh giá về mục tiêu kiểm toán; chất lượng kiểm toán BCQTNS, các nhóm nhân tố ảnh hưởng và thuộc tính của các nhân tố theo thang đo Likert với mức độ từ 1 đến 5; trong đó 1 là mức thấp nhất và 5 là mức cao nhất đối với từng câu hỏi. Mục đích của việc thu thập phiếu khảo sát này là để thu thập các dữ liệu định lượng qua đó để chạy mô hình nhằm xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

Hình thức gửi phiếu được thực hiện gửi qua email và điền tay trực tiếp. Số lượng phiếu khảo sát gửi đi là 270 phiếu tới các lãnh đạo KTNN, các KTV thuộc Vụ tổng hợp, các KTNN khu vực và nhân viên các Sở, ban, ngành cấp tỉnh. Số lượng phiếu khảo sát là 270 phiếu được cho là đại diện cho tổng thể.

Số lượng phiếu khảo sát thu được là 261 phiếu, trong đó có 4 phiếu trả lời không hợp lệ và thiếu thông tin nên bị loại ra khỏi mẫu nghiên cứu. Kết quả là 257 phiếu khảo sát được sử dụng, chiếm 98 % tổng phiếu nhận về và chiếm 92% tổng thể mẫu. Đối tượng gửi phiếu khảo sát là các Vụ trưởng cơ quan KTNN, Trưởng đoàn kiểm toán, Tổ trưởng, Thành viên đoàn kiểm toán (KTV) trực tiếp tiến hành kiểm toán BCQTNS địa phương; cán bộ thẩm định, KSCL cuộc kiểm toán và nhân viên các Sở, ngành cấp tỉnh được kiểm toán.

Bảng 1.2. Đặc điểm mẫu khảo sát trong nghiên cứu định lượng

| TT | Vị trí công tác | Số năm kinh nghiệm | | | Tổng số phản hồi | |
|----|--------------------------------|--------------------|--------------|-------------|------------------|-------------|
| | | Từ 5-10 năm | Từ 10-15 năm | Trên 15 năm | Số lượng | Tỷ lệ % |
| 1 | Lãnh đạo cấp Vụ/Sở ban ngành | | 7 | 24 | 31 | 12% |
| 2 | Lãnh đạo cấp phòng | 21 | 58 | 17 | 96 | 37% |
| 3 | Kiểm toán viên, chuyên viên... | 51 | 74 | 9 | 134 | 51% |
| | Tổng cộng | 72 | 139 | 50 | 261 | 100% |

1.6.2. Phương pháp phân tích dữ liệu

1.6.2.1. Phương pháp định tính

Phân tích dữ liệu trong nghiên cứu định tính, đặc biệt là trong lĩnh vực kiểm toán là một quy trình phức tạp. Mỗi phương pháp tiếp cận khác nhau, tùy thuộc vào phương pháp tiếp cận, sẽ có các bước tiếp cận tương ứng. Cũng theo Marshall & Rossman (2015), thủ tục phân tích định tính truyền thống thường có 7 giai đoạn: (1) tổ chức dữ liệu; (2) thẩm nhần dữ liệu; (3) tạo ra những chủng loại và chủ đề; (4) mã hóa dữ liệu; (5) đưa ra những giải thích thông qua những bản ghi chú phân tích; (6) tìm kiếm những hiểu biết thay đổi khác và (7) viết báo cáo hoặc những định dạng khác để trình bày nghiên cứu.

Để đảm bảo tính nhất quán trong quy trình phân tích dữ liệu và sự tin cậy trong kết quả nghiên cứu, trong luận án này, tác giả áp dụng quy trình phân tích của Creswell (2003) đối với dữ liệu định tính thu thập thông qua phỏng vấn sâu chuyên gia. Phương pháp và các bước thực hiện được thể hiện qua Hình 1.2:

| | |
|--|---|
| Bước 1: Sắp xếp và chuẩn bị dữ liệu | Ghi chép, phân tích dữ liệu thu thập được từ các cuộc phỏng vấn |
| Bước 2: Đọc lại toàn bộ dữ liệu | Quá trình này được lặp lại nhiều lần. Trên cơ sở đó, ghi nhận các ý tưởng hình thành từ nội dung phỏng vấn |
| Bước 3: Mã hóa dữ liệu | Tổ chức tài liệu thành các đoạn theo ý tưởng và gắn vào một khái niệm, thuật ngữ, sắp xếp khái niệm/ thuật ngữ theo từng chủ đề tương ứng với các nhân tố trong mô hình nghiên cứu được áp dụng. Các nhân tố này sẽ được mã hóa và bố trí vào các cột tương ứng với mức độ khái quát: yếu tố giải thích cho nhân tố, nhóm nhân tố |
| Bước 4: Tổng hợp nhân tố | Tổng hợp các dữ liệu được mã hóa |
| Bước 5: Kết nối nhân tố | Trình bày các ý kiến phỏng vấn đã được chuyển ngữ tương ứng với từng mã hiệu được mã hóa trong bước 3 nhằm kết nối các nhân tố để thiết lập mô hình |
| Bước 6: Lý giải và trình bày ý nghĩa của dữ liệu | So sánh các phát hiện với thông tin dữ liệu thu được từ kết quả tổng kết các nghiên cứu trước và kết quả thu được từ quá trình nghiên cứu thực tế |
| Bước 7: Xác nhận tính chính xác của các phát hiện trong nghiên cứu | Kiểm tra tính chính xác của kết quả nghiên cứu định tính bằng bảng câu hỏi khảo sát về ý kiến đồng ý về các nhân tố đã phát hiện và đánh giá bằng phương pháp thống kê với số lượng mẫu lớn thuộc nhiều đối tượng trong lĩnh vực nghiên cứu |

Hình 1.2. Quy trình phân tích dữ liệu định tính

Nguồn: Creswell (2003)

Bên cạnh phương pháp định tính, tác giả còn sử dụng kết hợp với phương pháp định lượng trong nghiên cứu. Cả hai phương pháp được tiến hành cùng một

lúc (song hành) và có vai trò như nhau trong luận án. Theo Nguyễn Đình Thọ (2013), kết hợp 02 phương pháp này có ưu điểm là nghiên cứu hai dạng dữ liệu định tính và định lượng nên có điều kiện so sánh, kết hợp diễn giải kết quả của chúng với nhau để có thể hiểu biết rõ hơn về vấn đề cần nghiên cứu.

1.6.2.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

Căn cứ thông tin thu thập được qua 257 phiếu khảo sát hợp lệ và đầy đủ thông tin, tác giả thực hiện quy trình phân tích định lượng. Phương pháp định lượng dựa trên phần mềm SPSS 20.0 bao gồm: đo lường độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's alpha, phân tích nhân tố khám phá EFA, kiểm định tương quan Pearson và sử dụng mô hình hồi quy tuyến tính bội để phân tích và đo lường các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam. Quy trình thực hiện nghiên cứu định lượng như sau:

(i) Đo lường độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's alpha

Theo Cronbach's, L. J. (1951), thang đo có độ tin cậy biến thiên trong khoảng $[0,1]$, hệ số Cronbach's alpha từ 0,6 trở lên thì thang đo được chấp nhận. Theo Nunnally (1978), nếu một biến đo lường có hệ số tương quan biến tổng (Corrected Item – Total Correlation) $\geq 0,3$ thì biến đó đạt yêu cầu. Theo Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008) thì mức giá trị Cronbach alpha từ 0,8 trở lên đến gần bằng 1 thì thang đo lường rất tốt; từ 0,7 đến gần bằng 0,8 thì thang đo sử dụng tốt. Từ 0,6 trở lên thì thang đo đủ điều kiện.

(ii) Phân tích nhân tố khám phá EFA

Sau khi kiểm định độ tin cậy của thang đo, cần đánh giá giá trị của thang đo. Theo Nguyễn Đình Thọ (2013), thang đo có 02 loại giá trị: “(i) Giá trị hội tụ, tức là các biến quan sát hội tụ về cùng một nhân tố và (ii) Giá trị phân biệt, tức là các biến quan sát thuộc nhân tố này phải phân biệt với nhân tố khác. Phân tích nhân tố khám phá EFA nhằm rút gọn một tập biến quan sát có quan hệ tương quan với nhau thành một biến lớn đại diện cho tập biến đó”. Khác với bước kiểm định độ tin cậy của thang đo ta chỉ xem xét mối quan hệ giữa các biến quan sát trong cùng một biến thì phân tích EFA xem xét mối quan hệ giữa các quan sát của tất cả các nhân tố nhằm tìm ra các biến quan sát hội tụ nhiều nhân tố hoặc các biến quan sát bị tách ra từ nhân tố ban đầu. Các tiêu chí khi phân tích nhân tố khám phá:

- Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) là trị số để xem xét độ thích hợp của nhân tố. Theo Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), trị số của KMO phải đạt giá trị 0.5 trở lên ($0.5 < KMO < 1$) là điều kiện đủ để phân tích nhân tố là phù hợp.

- Theo Nguyễn Đình Thọ (2013): Kiểm định Bartlett, dùng để kiểm tra xem

các biến quan sát của nhân tố có tương quan với nhau hay không (giá trị hội tụ của nhân tố), các biến quan sát có tương quan với nhau trong nhân tố nếu Sig. Bartlett test $< 0,05$.

- Trị số Eigenvalue, dùng để xác định số lượng nhân tố trong phân tích EFA. Theo Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), chỉ những nhân tố nào có Eigenvalue > 1 thì mới được giữ lại trong mô hình nghiên cứu.

- Tổng phương sai trích (Total variance explained) $> 50\%$ cho biết số nhân tố được trích đại diện tốt cho dữ liệu (số nhân tố được trích đại diện cho bao nhiêu % biến thiên của dữ liệu các biến quan sát).

- Hệ số tải nhân tố (Factor loading), thể hiện mối quan hệ tương quan giữa biến quan sát và nhân tố. Hệ số tải nhân tố càng cao nghĩa là tương quan giữa biến quan sát và nhân tố càng lớn, tương tự đối với trường hợp hệ số tải nhân tố thấp. Theo Hair và cộng sự (2006), các mức giá trị của Factor loading như sau:

Factor loading: $\pm 0,3$, điều kiện tối thiểu để biến quan sát được giữ lại.

Factor loading: $\pm 0,5$, biến quan sát có ý nghĩa thống kê tốt.

Factor loading: $\pm 0,7$, biến quan sát có ý nghĩa thống kê rất tốt.

Với từng khoảng cỡ mẫu khác nhau, mức trọng số nhân tố để biến quan sát có ý nghĩa thống kê lại khác nhau (Bảng 1.3). Đối với mô hình nghiên cứu của luận án, nghiên cứu xác định hệ số tải là 0,5 ứng với kích thước mẫu tối thiểu bằng 120 trở lên. Đối với biến quan sát tải lên ở cả hai nhân tố, theo Nguyễn Đình Thọ (2013) nếu chênh lệch hệ số tải nhỏ hơn 0,3 thì ta xem xét loại biến quan sát đó khỏi mô hình.

Bảng 1.3. Hệ số tải nhân tố

| Giá trị Factor loading | Kích thước mẫu tối thiểu có ý nghĩa thống kê |
|------------------------|--|
| 0,3 | 350 |
| 0,35 | 250 |
| 0,4 | 200 |
| 0,45 | 150 |
| 0,5 | 120 |
| 0,55 | 100 |
| 0,6 | 85 |
| 0,65 | 70 |
| 0,7 | 60 |
| 0,75 | 50 |

(iii) Kiểm định tương quan Pearson

Sau khi phân tích nhân tố khám phá EFA xác định các giá trị hội tụ tiến hành tạo biến đại diện cho các biến độc lập và biến phụ thuộc ta tiến hành kiểm định

tương quan Pearson để kiểm tra mối quan hệ tuyến tính giữa các biến.

(iv) Phân tích hồi quy tuyến tính bội

Phân tích hồi quy tuyến tính nhằm xác định có hay không sự tác động của tập hợp các biến độc lập lên biến phụ thuộc. Một số chỉ tiêu cần lưu ý khi phân tích hồi quy đa biến như sau:

- Giá trị R square (R²) và Adjusted R square (R² hiệu chỉnh) thể hiện mức độ giải thích biến phụ thuộc của các biến độc lập trong mô hình, giá trị R² và R² hiệu chỉnh nằm trong khoảng [0, 1] và càng gần bằng 1 thì càng phản ánh mức độ thích hợp của mô hình.

- Giá trị Sig. của kiểm định F: nếu Sig. < 0,05 nghĩa là mô hình hồi quy phù hợp.

- Trị số Durbin-Watson sử dụng để kiểm tra khả năng tự tương quan chuỗi bậc nhất (kiểm định tương quan của các sai số liền kề nhau). Theo Yahua Qiao (2011) nếu trị số Durbin-Watson nằm trong khoảng từ 1,5 đến 2,5 sẽ không xảy ra hiện tượng tự tương quan.

- Giá trị Sig. của kiểm định t: Nếu giá trị Sig. của kiểm định t của hệ số hồi quy của biến độc lập nhỏ hơn 0,05 thì ta kết luận rằng biến độc lập có tác động lên biến phụ thuộc và ngược lại.

- Hệ số phóng đại phương sai VIF: Theo Nguyễn Đình Thọ (2013), nếu VIF của biến độc lập lớn hơn 10 tức là xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến và biến độc lập không có ý nghĩa giải thích cho biến phụ thuộc.

1.7. Ý nghĩa của nghiên cứu

1.7.1. Ý nghĩa về lý luận

Hệ thống hóa, phân tích làm sáng tỏ thêm những lý luận cơ bản về kiểm toán BCQTNS và các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS.

1.7.2. Ý nghĩa về thực tiễn

- Kết quả nghiên cứu chỉ ra thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam, mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố tới kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam. Đây là thông tin quan trọng, hữu ích để Lãnh đạo KTNN có các giải pháp điều chỉnh, bổ sung kịp thời trong thời gian tới cả về quy trình chuyên môn, KSCN kiểm toán... nhằm nâng cao chất lượng việc thực hiện kiểm toán.

- Đề xuất các giải pháp và khuyến nghị nhằm hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

1.8. Kết cấu của luận án

Nội dung chính của luận án được kết cấu gồm các chương như sau:

Chương 1: Giới thiệu về đề tài nghiên cứu

Chương 2: Lý luận chung về kiểm toán BCQTNS

Chương 3: Thực trạng và các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

Chương 4: Hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

CHƯƠNG 2

LÝ LUẬN CHUNG VỀ KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH

2.1. Tổng quan về ngân sách nhà nước trong lĩnh vực công

2.1.1. Một số vấn đề cơ bản về ngân sách nhà nước

2.1.1.1. Khái niệm và bản chất ngân sách nhà nước

Trong tiến trình phát triển của xã hội loài người, phạm trù NSNN đã xuất hiện và tồn tại từ khá lâu và ngày nay đang là công cụ tài chính hết sức quan trọng của NN các quốc gia trên thế giới. NN ra đời và hoạt động tất yếu phải có nguồn lực tài chính đáp ứng nhu cầu chi tiêu và thực hiện chức năng quản lý kinh tế - xã hội, trong đó NSNN là nguồn lực tài chính cơ bản, chủ yếu nhất của NN. Để có các khoản chi tiêu đó NN đã sử dụng quyền lực của mình để tham gia vào quá trình phân phối của cải xã hội. Trong điều kiện nền kinh tế hàng hóa - tiền tệ NN đã sử dụng các hình thức phân phối bằng tiền như thu thuế, phí, lệ phí, vay nợ,... nhằm tạo lập quỹ NSNN để thực hiện chi dùng cho các mục đích đã định.

Như vậy, NSNN là một phạm trù kinh tế - lịch sử, sự phát sinh, tồn tại và phát triển của NSNN gắn liền với sự ra đời, tồn tại và phát triển của NN và nền kinh tế hàng hóa - tiền tệ.

Về khái niệm NSNN, tới nay vẫn còn nhiều quan điểm khác nhau. Theo Từ điển điện tử Bách khoa toàn thư Việt Nam thì NSNN là toàn bộ các khoản thu chi của NN trong dự toán đã được cơ quan NN có thẩm quyền (Quốc hội) quyết định, thực hiện trong một năm để đảm bảo thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của NN. NSNN là kế hoạch tài chính cơ bản của NN trong hệ thống tài chính quốc gia để phát triển kinh tế - xã hội và duy trì bộ máy quản lý NN. Theo từ điển thuật ngữ tài chính tín dụng: “*NSNN là dự toán và thực hiện các khoản thu chi bằng tiền của nhà nước trong một thời gian nhất định (thường là một năm)*” (1996, tr.260).

Ở Việt Nam, Luật NSNN có hiệu lực từ ngày 01/01/2017 đưa ra khái niệm: “*NSNN là toàn bộ các khoản thu, chi của Nhà nước được dự toán và thực hiện trong một khoảng thời gian nhất định do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định để đảm bảo thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước*” (2015, tr.5).

Như vậy, thực chất NSNN là quan hệ giữa nguồn thu và các khoản chi của NN được biểu hiện qua kế hoạch tài chính vĩ mô, là giai đoạn tài chính chủ đạo của hệ thống tài chính quốc gia. NSNN phản ánh các mối quan hệ kinh tế giữa NN và các chủ thể trong nền kinh tế xã hội, phát sinh trong quá trình phân phối và phân phối lại của cải xã hội, nhằm tập trung một phần nguồn lực tài chính vào trong tay NN để

đáp ứng các nhu cầu chi gắn với việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của NN. Quan hệ trong tạo lập và sử dụng NSNN mang tính pháp lý cao và chủ yếu không mang tính hoàn trả trực tiếp.

Các quan điểm về khái niệm NSNN nêu trên xuất phát từ cách tiếp cận khác nhau về NSNN. Tuy nhiên, qua đó có thể khái quát về bản chất NSNN trên một số khía cạnh chủ yếu sau:

Thứ nhất, trên phương diện pháp lý: NSNN là Luật về các khoản thu, chi của NN trong một khoảng thời gian nhất định (thường là một năm), được dự toán bởi cơ quan hành pháp (Chính phủ), được quyết định bởi cơ quan lập pháp (Quốc hội), được tổ chức thực hiện bởi Chính phủ, được giám sát, kiểm tra bởi cơ quan dân cử, các tổ chức đoàn thể nhân dân, được kiểm toán bởi cơ quan KTNN.

Thứ hai, trên phương diện kinh tế: NSNN là quan hệ kinh tế - tài chính giữa NN với các chủ thể của nền kinh tế - xã hội trong quá trình huy động, phân bổ, quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế. Hoạt động cơ bản của NSNN là huy động, phân phối và phân phối lại thu nhập do các chủ thể kinh tế sáng tạo ra. Việc huy động và phân phối NSNN chủ yếu dưới hình thái giá trị, gắn với việc hình thành và sử dụng quỹ NSNN nhằm thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của NN. Các khoản thu, chi NSNN đều phản ánh mối quan hệ kinh tế giữa NN với người nộp thuế, với các cơ quan, tổ chức, đơn vị thụ hưởng NSNN.

Thứ ba, trên phương diện xã hội: NSNN là công cụ kinh tế của NN nhằm thực hiện các chức năng của NN trong quá trình thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội trong từng thời kỳ. Thông qua các hoạt động thu chi NS, NN có thể định hướng chính sách, thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế xã hội theo hướng bền vững, thực hiện an sinh xã hội.

Như vậy, NSNN được sử dụng để NN phân phối một bộ phận của cải xã hội nhằm đảm bảo yêu cầu thực hiện các chức năng quản lý NN của mình. NSNN phản ánh mối quan hệ kinh tế giữa NN với các chủ thể trong nền kinh tế - xã hội nhằm thực hiện các chức năng của NN theo quy định của pháp luật. Về hình thức, NSNN là bản dự toán thu, chi do Chính phủ lập ra, trình Quốc hội phê chuẩn sau đó giao cho Chính phủ tổ chức thực hiện. Trên thực tế, NSNN bao gồm những nội dung thu, chi cụ thể và được định lượng rõ ràng.

2.1.1.2. Tổ chức và quy trình quản lý NS

* Phân cấp quản lý NSNN

Phân cấp quản lý NSNN là việc phân định phạm vi trách nhiệm, quyền hạn của các cấp chính quyền từ TW tới các địa phương trong quá trình tổ chức tạo lập

và sử dụng NSNN phục vụ cho việc thực thi các chức năng nhiệm vụ của cấp mình. Phân cấp quản lý NSNN thực chất là việc xử lý các mối quan hệ giữa các cấp chính quyền từ TW đến địa phương, từ đó cho phép hình thành một cơ chế phân chia ranh giới quyền lực về quản lý NSNN giữa các cấp chính quyền. Phân cấp quản lý NSNN thể hiện mối quan hệ giữa các cấp chính quyền NN trong chu trình NSNN bao gồm tất cả các giai đoạn: chuẩn bị NS, lập NS, duyệt, thông qua NS, chấp hành, quyết toán NS. Trong mỗi quan hệ này, mức độ tham gia, điều hành và kiểm soát của các cơ quan quyền lực, cơ quan quản lý NN và các cơ quan chuyên môn đối với các cấp NS đến đâu chính là thể hiện tính chất của phân cấp trong toàn bộ hệ thống NSNN.

Ở nước ta, tổ chức hệ thống NSNN gắn bó chặt chẽ với việc tổ chức bộ máy NN và vai trò, vị trí của bộ máy đó trong quá trình phát triển kinh tế - xã hội của đất nước. Việc hình thành hệ thống chính quyền NN các cấp là một tất yếu khách quan nhằm thực hiện chức năng, nhiệm vụ của NN trên mọi vùng lãnh thổ của đất nước. Phù hợp với tổ chức hệ thống chính quyền NN, hệ thống NSNN ở nước ta hiện nay bao gồm NSTW và NSĐP. NSĐP bao gồm NS của đơn vị hành chính các cấp có HĐND và UBND.

NSTW chịu trách nhiệm quản lý thu, chi theo các ngành kinh tế, giữ vai trò chủ đạo trong hệ thống NSNN. NSTW đảm bảo kinh phí cho yêu cầu thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của nhà nước TW (sự nghiệp văn - xã; sự nghiệp kinh tế; an ninh - quốc phòng; trật tự an toàn xã hội; đầu tư xây dựng các công trình kết cấu hạ tầng.v.v.) và thực hiện điều tiết cho những địa phương có nguồn lực hạn hẹp, không đảm bảo cân đối với nhu cầu chi tiêu. NSĐP chịu trách nhiệm quản lý thu, chi NSNN phát sinh trên địa bàn địa phương. HĐND tỉnh, thành phố trực TW (gọi chung là cấp tỉnh) quyết định việc phân cấp nguồn thu, nhiệm vụ chi giữa các cấp chính quyền địa phương phù hợp với phân cấp quản lý kinh tế - xã hội, quốc phòng, an ninh và trình độ quản lý của mỗi cấp trên địa bàn. Chính quyền cấp tỉnh cần chủ động, sáng tạo trong việc động viên khai thác thế mạnh ở địa phương để tăng nguồn thu, bảo đảm chi và thực hiện cân đối NS của cấp mình.

*** Quản lý thu, chi NSNN**

Thu NSNN là quá trình NN sử dụng quyền lực để huy động mọi bộ phận giá trị xã hội thành quỹ NSNN nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của NN. Chi NSNN là quá trình phân phối và sử dụng các quỹ NS nhằm thực hiện nhiệm vụ của NN trong từng thời kỳ. Các khoản thu, chi của NSNN phải được hạch toán kế toán, quyết toán đầy đủ, kịp thời, đúng chế độ. Quỹ NSNN được quản lý tại KBNN. Các ngành, các

cấp, các đơn vị không được đặt ra các khoản thu, chi trái với quy định của pháp luật. Người đứng đầu cơ quan, tổ chức, đơn vị sử dụng NSNN có trách nhiệm tổ chức thực hành chống lãng phí, chống tham nhũng.

(1) Thu NSNN

Về nguyên tắc, các khoản thu NSNN được nộp qua ngân hàng hoặc nộp trực tiếp tại KBNN. Trường hợp tại các địa bàn có khó khăn trong việc nộp qua ngân hàng hoặc nộp tại KBNN thì cơ quan thu được trực tiếp thu, hoặc ủy nhiệm cho tổ chức, cá nhân thu tiền mặt từ người nộp, sau đó phải nộp đầy đủ, kịp thời vào KBNN. Các khoản thu không đúng chế độ phải được hoàn trả cho các đối tượng nộp. Các khoản thu đã tập trung vào NSNN nhưng được miễn giảm hay hoàn trả cho các đối tượng nộp theo quyết định của cơ quan NN có thẩm quyền.

(2) Chi NSNN

Chỉ được thực hiện khi có đủ các điều kiện: (i) Đã có trong dự toán NS được duyệt, trừ một số trường hợp Luật NSNN có quy định riêng; (ii) Đúng chế độ, tiêu chuẩn, định mức do cơ quan NN có thẩm quyền quy định và (iii) Đã được Thủ trưởng đơn vị sử dụng NS hoặc người uỷ quyền quyết định chi.

(3) Cân đối NSNN

NSNN được cân đối theo nguyên tắc tổng số thu từ thuế, phí, lệ phí phải lớn hơn tổng số chi thường xuyên và góp phần tích lũy ngày càng cao vào chi đầu tư phát triển. Bội chi NSNN được bù đắp bằng nguồn vay trong nước và ngoài nước. Về nguyên tắc, NSDP được cân đối với tổng số chi không vượt quá tổng số thu. Các cơ quan, các tổ chức và đơn vị chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện dự toán NS trong phạm vi được giao. Nghiêm cấm các trường hợp vay, cho vay, sử dụng NSNN trái với quy định của pháp luật. Chính phủ quy định phân cấp thẩm quyền quyết định sử dụng dự phòng NSTW và dự phòng NSDP để ổn định chi tiêu NS. Quỹ dự trữ tài chính được lập từ các nguồn tăng thu, kết dư NS, bố trí trong dự toán chi NS hàng năm và các nguồn tài chính khác theo quy định của pháp luật. Quỹ này được sử dụng để đáp ứng các nhu cầu chi khi nguồn thu chưa tập trung kịp và phải hoàn trả ngay trong năm NS. Chính phủ quy định mức không chế tối đa của quỹ dự trữ tài chính ở mỗi cấp.

* Quy trình NSNN là khoảng thời gian cần thiết để tổ chức quản lý các hoạt động của NSNN theo một trình tự khoa học nhất định. Trình tự các bước của quy trình NS kế tiếp nhau luôn có sự lặp lại nhưng ở mức độ cao hơn. Trong một quy trình NSNN bao gồm ba giai đoạn: Lập dự toán NSNN, chấp hành NSNN và quyết toán NSNN.

- Thứ nhất, lập dự toán NSNN

Lập dự toán NSNN là quá trình phân tích và đánh giá khả năng, nhu cầu các nguồn tài chính để tính toán và đưa ra dự toán các khoản thu, chi cho năm NS; giai đoạn này bao gồm các nội dung lập dự toán, thẩm tra dự toán, quyết định dự toán và công bố dự toán. Lập dự toán NS là giai đoạn mở đầu của một chu trình NS và có tầm quan trọng đặc biệt, nó được thực hiện trước khi năm NS bắt đầu và chỉ được coi là hoàn thành khi dự toán NS được cơ quan NN có thẩm quyền xét duyệt và thông qua. Do vậy, thời gian tiến hành lập dự toán NSNN cho một chu trình NSNN kế tiếp phải được thực hiện ngay trong thời gian diễn ra việc chấp hành NS của chu trình NS hiện tại.

- Thứ hai, Chấp hành NSNN

Chấp hành NSNN là quá trình sử dụng các biện pháp kinh tế - tài chính và các biện pháp khác để thực hiện dự toán thu, chi NS. Đây là giai đoạn trọng tâm của chu trình NS với nội dung là tổ chức thực hiện thu, chi NSNN theo dự toán đã được cấp có thẩm quyền quyết định. Về nguyên tắc giai đoạn này thường trùng với năm NS, nhưng trong thực tế vẫn xảy ra trường hợp việc chấp hành NS kéo dài qua năm NS (như thực tế ở Việt Nam).

- Thứ ba, Quyết toán NSNN

Quyết toán NSNN là giai đoạn cuối cùng của chu trình NS được thực hiện sau khi năm NS kết thúc. Quyết toán NSNN nhằm tổng kết, đánh giá lại tình hình thực hiện nhiệm vụ thu, chi của Chính phủ và hiệu quả của các chính sách tài chính trong một năm. Quyết toán NSNN là căn cứ pháp lý quan trọng để Quốc hội thảo luận, phê chuẩn và giải tỏa trách nhiệm cho Chính phủ về năm NS đã qua. Mục đích của quyết toán NSNN là tổng kết, đánh giá lại toàn bộ quy trình thu, chi NS trong một năm NS, cung cấp đầy đủ thông tin về quản lý điều hành thu, chi cho những người quan tâm như: Quốc hội, HĐND các cấp, Chính phủ, các nhà tài trợ, người dân... Lập quyết toán NSNN được tiến hành theo trình tự từ dưới lên trên. Chính phủ có trách nhiệm trình BCQTNS trước quốc hội. Quốc hội có trách nhiệm thảo luận và phê chuẩn quyết toán NSNN. Sau khi quyết toán năm được phê chuẩn thì chu trình NS của năm đó mới được hoàn thành.

2.1.2. Báo cáo quyết toán ngân sách

2.1.2.1. Nội dung Báo cáo quyết toán ngân sách

BCQTNS là bản tổng kết tình hình thực hiện các khoản thu, chi NSNN bao gồm thu, chi NS của một cấp chính quyền trong một năm. BCQTNS là báo cáo bắt buộc do NN quy định thống nhất về danh mục báo cáo, biểu mẫu, hệ thống chỉ tiêu,

nơi gửi và thời gian gửi; nhằm mục đích cung cấp những thông tin cần thiết giúp cho NN nắm được tình hình và kết quả tổ chức chấp hành NS qua một năm. Tại nhiều nước trên thế giới, thông thường hệ thống BCQTNS bao gồm: Báo cáo cân đối thu chi NSNN, Báo cáo quyết toán thu NSNN, Báo cáo quyết toán chi NSNN. Trong đó, nội dung của Báo cáo quyết toán thu NSNN gồm các khoản chính: (i) Các khoản thu thường xuyên: thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, phí bảo trì đường bộ, lệ phí trước bạ...; (ii) Các khoản thu không thường xuyên: tiền sử dụng đất, viện trợ, lợi tức từ doanh nghiệp NN, bán và cho thuê tài sản NN. Nội dung BCQT chi NSNN gồm chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển: Chi thường xuyên là các khoản chi nhằm duy trì hoạt động của bộ máy NN, ví dụ như lương thưởng, công tác, hội nghị, thiết bị văn phòng, dịch vụ công (điện, nước...). Chi đầu tư phát triển là nhiệm vụ của NSNN gồm chi XD CB (ví dụ chi xây dựng các công trình về điện, đường, trường trạm...) và một số nhiệm vụ chi đầu tư khác theo quy định của pháp luật (các chương trình, dự án đầu tư cấp quốc gia và địa phương). Nội dung của báo cáo cân đối thu chi NSNN sẽ thể hiện kết dư NSNN là chênh lệch lớn hơn giữa tổng thu NS so với tổng chi NS sau khi kết thúc năm NS. Ngoài các báo cáo số liệu trên, cần phải có báo cáo thuyết minh giải trình nguyên nhân tăng, giảm các chỉ tiêu giữa thực hiện và dự toán, các đánh giá tình hình thực hiện quản lý NSNN trong năm NS vừa qua.

2.1.2.2. Quy trình lập, thẩm định, phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách

(i) Bước 1: Lập, gửi, thẩm định báo cáo quyết toán ngân sách

Kết thúc năm NS, cơ quan quản lý thu (cơ quan thuế, cơ quan hải quan) đối chiếu số liệu thu với KBNN, giải quyết tồn tại trong công tác quản lý thu thuế như hoàn trả các khoản thuế, truy thu các khoản thuế mà các đối tượng chưa thực hiện theo đúng luật định, xử lý các khoản tạm thu và tạm giữ...

Cơ quan thu cấp dưới lập báo cáo thu NSNN gửi cơ quan thu cấp trên và cơ quan tài chính đồng cấp để tổng hợp và lập BCQTNS.

Đơn vị sử dụng NS lập BCQT chi thường xuyên NSNN theo chế độ quy định và gửi đơn vị dự toán cấp trên. Đơn vị dự toán cấp trên xét duyệt quyết toán NS của các đơn vị trực thuộc và ra thông báo kết quả xét duyệt gửi đơn vị trực thuộc. Đơn vị dự toán cấp I xét duyệt quyết toán NS của các đơn vị trực thuộc, tổng hợp, lập BCQTNS thuộc phạm vi được giao quản lý, gửi cơ quan tài chính cùng cấp. Cơ quan tài chính thẩm định quyết toán NS của các đơn vị dự toán cấp I thuộc cấp mình, ra thông báo thẩm định quyết toán NS. Trường hợp đơn vị dự toán cấp I đồng

cấp là đơn vị sử dụng NS, cơ quan tài chính xét duyệt quyết toán và thông báo kết quả xét duyệt quyết toán cho đơn vị xét duyệt.

Kết thúc năm NS, chủ đầu tư phải lập bảng đối chiếu số liệu thanh toán vốn đầu tư cho từng dự án về số thanh toán trong năm và số lũy kế thanh toán từ khi khởi công đến hết niên độ NS gửi KBNN xác nhận. KBNN có trách nhiệm kiểm tra, đối chiếu, xác nhận số vốn đã cấp phát trong năm và lũy kế từ khi khởi công đến hết niên độ NSNN cho từng dự án do chủ đầu tư lập. Đồng thời, chủ đầu tư phải báo cáo thực hiện vốn đầu tư trong năm của từng dự án gửi cấp quyết định đầu tư, KBNN, cơ quan tài chính đồng cấp (đối với dự án địa phương quản lý). Các Bộ, UBND cấp tỉnh căn cứ vào báo cáo thực hiện vốn đầu tư trong năm của các chủ đầu tư chỉ đạo cơ quan chức năng tổng hợp lập báo cáo thực hiện vốn đầu tư của các dự án trong năm thuộc phạm vi quản lý gửi Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư. Báo cáo thực hiện vốn đầu tư hàng năm phải phân tích đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch, kết quả đầu tư trong năm, các vấn đề khó khăn tồn tại, kiến nghị các giải pháp giải quyết và phản ánh tình hình thực hiện và thanh toán vốn đầu tư của dự án với các chỉ tiêu kế hoạch vốn đầu tư năm; giá trị khối lượng thực hiện và khối lượng hoàn thành đã nghiệm thu trong năm và lũy kế từ khởi công; số vốn thanh toán trong năm và lũy kế từ khởi công về tổng số và tạm ứng; giá trị khối lượng hoàn thành đủ điều kiện cấp phát vốn thanh toán nhưng chưa được thanh toán.

Chính quyền cấp dưới có trách nhiệm tổng hợp, lập quyết toán thu, chi NSNN của cấp mình gửi chính quyền cấp trên. Cơ quan tài chính cấp trên có trách nhiệm thẩm định bản quyết toán thu, chi NS của cấp dưới và của cả các đơn vị dự toán cấp I cùng cấp. Trên cơ sở báo cáo của KBNN, kết quả thẩm định BCQT của các đơn vị dự toán cấp I thuộc NSTW và quyết toán NSDP đã được HĐND cấp tỉnh phê chuẩn, Bộ Tài chính (giao KBNN) tổng hợp, lập BCQTNS trình Chính phủ và gửi KTNN chậm nhất là 14 tháng sau khi kết thúc năm NS, Chính phủ trình Quốc hội xem xét, phê chuẩn.

(ii) Bước 2: Phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách

Phê chuẩn BCQTNS được thực hiện bởi cơ quan quyền lực NN. Ở Việt Nam, quyết toán NSNN do Quốc hội phê chuẩn theo Hiến pháp và quy định của Luật tổ chức chính quyền địa phương, Luật NSNN. Tuy nhiên, do NSNN Việt Nam lồng ghép giữa các cấp NS nên việc phê chuẩn quyết toán NSNN bao gồm NSDP đã được HĐND phê chuẩn. Cụ thể các bước phê chuẩn quyết toán NSNN được thực hiện như sau:

Cơ quan quyền lực NN (HĐND các cấp, Quốc hội) tiếp nhận BCQT do UBND các cấp hoặc Chính phủ đệ trình. Các cơ quan chuyên trách về tài chính – NS của HĐND hoặc Quốc hội (Các Ban chuyên trách của HĐND các cấp; các Ủy ban Tài chính - Ngân sách, Ủy ban Kinh tế của Quốc hội) có trách nhiệm thẩm tra BCQT. Sau khi thẩm tra BCQT, các cơ quan chuyên trách lập báo cáo thẩm tra trình HĐND, Quốc hội.

Tại địa phương, đại biểu HĐND căn cứ trên BCQTNS do UBND trình, Báo cáo thẩm tra quyết toán NSNN của các Ban chuyên trách, Báo cáo của KTNN thảo luận, xem xét và biểu quyết phê chuẩn quyết toán NSNN của cấp mình.

Đối với quyết toán NSNN: Căn cứ vào báo cáo thẩm tra của cơ quan chuyên trách, BCKT của KTNN, Báo cáo quyết toán NSNN của Chính phủ trình, các đại biểu quốc hội thảo luận, xem xét và biểu quyết thông qua quyết toán NSNN.

Quốc hội xem xét, phê chuẩn quyết toán NSNN chậm nhất là 18 tháng sau khi kết thúc năm NS. Sau khi quyết toán NS được phê chuẩn sẽ được công bố công khai ra công chúng.

2.2. Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

2.2.1. Khái niệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

Thuật ngữ “kiểm toán” (*Audit*) bắt nguồn từ tiếng Latin có nghĩa là “nghe” (*Audire*). Kiểm toán cổ điển là việc kiểm tra tài sản do một người làm công việc kế toán ghi chép đọc to số liệu kế toán cho một bên độc lập nghe và chấp nhận (chứng thực) với số liệu đưa ra.

Loeb & Shamoo (1989) cho rằng bất kỳ vấn đề có thể được kiểm toán. Kiểm toán cung cấp sự đảm bảo của bên thứ ba cho các bên liên quan khác nhau rằng đối tượng kiểm toán không có sai sót trọng yếu. Kết quả của cuộc kiểm toán, các bên liên quan có thể đánh giá hiệu quả và cải thiện hiệu quả của quy trình quản lý rủi ro, kiểm soát và quản trị đối với vấn đề được kiểm toán. Tác giả Arens và Loebbecker (1995) định nghĩa về kiểm toán dựa trên cơ sở thu thập bằng chứng kiểm toán và các thông tin có liên quan của các chuyên gia độc lập làm cơ sở để xác nhận và báo cáo về mức độ tuân thủ chuẩn mực của đơn vị. Tổ chức IFAC định nghĩa về kiểm toán là việc các KTV độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về các bản BCQT.

Đại hội lần thứ IX của các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) tổ chức tại Lima, thủ đô của Peru đã thông qua chỉ dẫn hoạt động kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao gọi tắt là Tuyên bố Lima. Tuyên bố Lima đã được Đại hội lần thứ IX của INTOSAI thông qua vào tháng 10/1977. Nội dung của bản Tuyên bố này là

những định hướng cơ bản và đã được thừa nhận như là những thông lệ phổ biến đối với việc thiết lập và tổ chức cơ quan kiểm toán tối cao, tổ chức kiểm tra tài chính từ bên ngoài đối với nền tài chính công. Trong đó ít nhiều tuyên bố này đề cập tới kiểm toán BCQTNS cũng như việc thiết lập vai trò của cơ quan Kiểm toán tối cao trong kiểm tra tài chính đối với nền tài chính công ở mọi quốc gia. Theo đó, các mục tiêu kiểm toán BCQTNS đó là đảm bảo việc sử dụng hợp lý và hiệu quả các nguồn công quỹ, tăng cường sự lành mạnh trong quản lý, công khai tình hình tài chính... Một tài liệu khác có liên quan là quy trình kiểm toán NS, tài liệu của Dự án GTZ (Cộng hòa Liên bang Đức) đã xây dựng các quy trình kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao trong việc sử dụng các nguồn tài chính công nói chung cũng như báo cáo về việc sử dụng NS của chính quyền liên bang nói riêng.

Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 100 của INTOSAI - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công nêu rõ các yếu tố và các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công. Theo đó, mục tiêu kiểm toán BCQTNS (lĩnh vực công) của các cơ quan kiểm toán tối cao nhằm cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng qua việc đánh giá, xác nhận *“thông tin tài chính của đơn vị có được trình bày phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính và các quy định hiện hành khác có liên quan không”*.

Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính được INTOSAI phê duyệt các phiên bản chứng thực vào năm 2020. Chuẩn mực này đưa ra các nguyên tắc cơ bản cho cuộc kiểm toán các tổ chức, đơn vị thuộc lĩnh vực công. Chuẩn mực hướng dẫn về 03 nội dung liên quan đến các quy định về quy trình kiểm toán tài chính: (i) Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính; (2) Các yếu tố của kiểm toán tài chính và (iii) Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính. Theo đó, chuẩn mực khẳng định rằng *“Kiểm toán tài chính chủ yếu nhằm mục tiêu xác định xem báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán có phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành không, qua đó đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, thông tin tài chính”*.

Như vậy, các định nghĩa trên tiếp cận khái niệm kiểm toán lĩnh vực công nói chung hay kiểm toán BCQTNS nói riêng chủ yếu theo mục tiêu kiểm toán nhằm *đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, thông tin tài chính cũng như xác nhận việc sử dụng các nguồn công quỹ có đảm bảo quy định*. Tuy nhiên có điểm chung là đều bao hàm khái niệm kiểm toán lĩnh vực công, trong đó bao gồm các yếu tố then chốt là: (1) Mục đích của kiểm toán là xác nhận mức độ

tin cậy của thông tin trình bày trong BCQTNS và các hồ sơ về tài chính kế toán; (2) Chủ thể kiểm toán: Là KTV độc lập, có nghiệp vụ và có thẩm quyền (thuộc các cơ quan kiểm toán tối cao); (3) Đối tượng trực tiếp của kiểm toán là các thông tin tài chính của tổ chức, thực thể kinh tế được trình bày tại BCQTNS nhằm xác nhận độ tin cậy của thông tin cũng như việc sử dụng hợp lý và hiệu quả các nguồn công quỹ, nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị.

Tại Việt Nam, CMKT nhà nước số CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của KTV nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính được áp dụng khi KTV nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tại các cơ quan, tổ chức có quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công và các đối tượng khác theo quy định của Luật KTNN. Theo chuẩn mực này, *‘‘có hai loại sai sót do cố ý mà kiểm toán viên nhà nước cần quan tâm là sai sót xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính gian lận và sai sót do biến thủ tài sản’’*.

Ngoài ra, CMKT nhà nước số CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và BCKT trong kiểm toán tài chính yêu cầu KTV phải đưa ra ý kiến BCTC xét trên các khía cạnh trọng yếu có được lập phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không. Khi đánh giá, KTV đồng thời phải xem xét các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị (bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong BCTC,...). CMKT nhà nước số 1700 quy định việc xác nhận BCTC được thực hiện thông qua kết quả đánh giá các quy định về lập và trình bày BCTC và sự đảm bảo hợp lý về việc BCTC xét trên phương diện tổng thể không có các sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Theo đó, kiểm toán BCQTNS bộ, cơ quan TW là kiểm toán nhằm xác định tính trung thực, hợp lý của số liệu BCQTNS được kiểm toán cũng như có đảm bảo phù hợp với quy định về lập và trình bày BCQTNS hiện hành không. Kiểm toán BCQTNS địa phương nhằm xác định tính trung thực, hợp lý của số liệu BCQTNS địa phương niên độ được kiểm toán của tỉnh, thành phố trực thuộc TW để cung cấp thông tin, số liệu tin cậy cho HĐND làm căn cứ phê chuẩn quyết toán NSDP; cung cấp thông tin, số liệu cho các cơ quan có thẩm quyền thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát quá trình quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Đối tượng kiểm toán BCQTNS địa phương là BCQT được tổng hợp theo thứ tự lần lượt từ cấp xã tới cấp huyện và cấp tỉnh. Ở mỗi cấp NS, HĐND phê chuẩn quyết toán NS cấp mình và phê duyệt lại quyết toán của NS cấp dưới đã được HĐND cấp dưới phê chuẩn rồi gửi cấp trên xem xét, phê duyệt. Trong khi đó, đối tượng kiểm toán BCQTNS bộ, ngành TW là BCQT được tổng hợp đầy đủ từ BCQTNS của các đơn vị dự toán trực thuộc và được Bộ Tài chính thẩm định, xét duyệt. Do đặc thù BCQTNS địa phương và BCQTNS trung ương bản chất là báo cáo tổng hợp số liệu

quản lý và sử dụng NS tại các đơn vị nên yếu tố tác động lớn đến tính trung thực, hợp lý của 02 loại BCQT này là công tác tổng hợp, lập báo cáo từ các đơn vị dự toán, các cấp NS trực thuộc NSDP và NS các bộ, ngành TW.

Có thể nói rằng, kiểm toán BCQTNS trung ương và BCQTNS địa phương tuy có đôi chút khác nhau về đối tượng khảo sát, phạm vi kiểm toán nhưng về nguyên tắc, phương pháp và quy trình kiểm toán tương tự nhau. Công tác kiểm toán 02 loại báo cáo này đều cần thực hiện phương pháp chọn mẫu một số BCQTNS của đơn vị sử dụng NS, một số BCQT vốn đầu tư công nguồn NSNN theo năm NS của chủ đầu tư để so sánh, đối chiếu, đánh giá công tác quyết toán, thẩm định, xét duyệt quyết toán; cũng như tính đúng đắn, sự phù hợp giữa số liệu tổng hợp và số liệu chi tiết. Quy trình kiểm toán đều trải qua 04 bước: chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập BCKT và kiểm tra việc thực hiện kiến nghị. Đây đều là loại hình kiểm toán tài chính nhằm mục tiêu xác nhận việc lập BCQT, trình bày thông tin tài chính có đúng quy định về định về lập và trình bày BCQT nhằm phục vụ cho cơ quan quyền lực NN (Quốc hội, HĐND) phê chuẩn quyết toán.

Vì vậy, có thể hiểu rằng kiểm toán BCQTNS là việc kiểm tra, xác nhận tính trung thực, hợp pháp của BCQT; việc tuân thủ các quy định pháp luật trong quản lý, sử dụng NS, vốn và tài sản NN, phục vụ cho các cơ quan giám sát phê chuẩn quyết toán. Do đó, những đặc trưng cơ bản của kiểm toán BCQTNS bao gồm:

(i) Thứ nhất, về mục đích kiểm toán

Mục đích kiểm toán BCQTNS bao trùm xuyên suốt trong cả 02 loại hình kiểm toán, bao gồm: Đánh giá và xác nhận tính đúng đắn, hợp lý của BCQTNS trong lĩnh vực công các cấp; Đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế trong lập, chấp hành, quyết toán NSNN và các hoạt động có liên quan.

(ii) Thứ hai, về đối tượng kiểm toán

Do đặc điểm đối tượng của kiểm toán BCQT là hoạt động quản lý và sử dụng NS vì vậy nó phụ thuộc vào các quy định về phân cấp quản lý NS. Trong kiểm toán BCQT thì việc tổ chức đoàn kiểm toán và tổ kiểm toán; xác định phạm vi, nội dung kiểm toán, lập KHKT phụ thuộc vào tổ chức bộ máy các cơ quan quản lý NSNN và phân cấp quản lý NS. Ngoài ra những đặc thù về chính sách và quản lý sử dụng NS cũng như năng lực tổ chức bộ máy quản lý và hiệu quả, hiệu lực trong hoạt động của bộ máy quản lý NSNN là những nội dung ảnh hưởng tới việc xác định những nội dung cần lựa chọn trong hoạt động kiểm toán và xác định những tiêu chuẩn đánh giá kiểm toán đối với những lĩnh vực đặc thù thuộc NS các cấp để hoạt động tổ chức kiểm toán mang lại kết quả cao hơn. Đối tượng kiểm toán BCQTNS bao gồm các báo cáo cụ thể là báo cáo cân đối thu, chi NSNN; BCQT thu NSNN và

BCQT chi NSNN.

(iii) Thứ ba, về phạm vi kiểm toán

Phạm vi kiểm toán bao gồm các đơn vị được lựa chọn kiểm toán và thời kỳ được kiểm toán. Do tính chất và quy mô của mỗi cuộc kiểm toán rất khác nhau, vấn đề quan trọng đối với KTV là vận dụng tính trọng yếu kiểm toán trong khi lập KHKT chi tiết và thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với đặc thù của mỗi cuộc kiểm toán. Trong kiểm toán nói chung và kiểm toán BCQTNS nói riêng, thực trạng sử dụng NS cũng như hiệu quả của các khoản thu, chi, hay hiệu lực của một chính sách quản lý là vấn đề rất rộng và thực tế không thể kiểm toán được tất cả các nội dung. Chính vì vậy, phạm vi kiểm toán rất đa dạng và cần lựa chọn để đủ đại diện nhằm đánh giá đúng bản chất của đối tượng kiểm toán, đáp ứng thực hiện tốt chức năng kiểm toán và đảm bảo hiệu quả của cuộc kiểm toán.

(iv) Thứ tư, về quy trình kiểm toán

Theo Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 100 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính đã được INTOSAI quy định các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao đối với tất cả các cuộc kiểm toán và tất cả các loại hình kiểm toán, gồm các nguyên tắc liên quan đến quá trình kiểm toán từ việc lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán, lập BCKT và theo dõi thực hiện kiến nghị kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính cũng đã cụ thể hóa các nguyên tắc về lập kế hoạch, đánh giá rủi ro, thu thập bằng chứng, hình thành ý kiến kiểm toán và BCKT cũng như việc theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận kiểm toán. Khái quát lại từ các chuẩn mực, trên có thể thấy rằng quy trình kiểm toán nói chung và kiểm toán BCQTNS bao gồm 4 bước: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập BCKT, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị.

➤ Chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị kiểm toán là quá trình thực hiện các hoạt động để chuẩn bị tiền đề các điều kiện cần thiết và xây dựng kế hoạch cho việc thực hiện cuộc kiểm toán; bao gồm thứ tự thực hiện các công việc: (1) Khảo sát, thu thập thông tin về KSNB, tình hình tài chính và các thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán; (2) Đánh giá KSNB và các thông tin đã thu thập về đơn vị được kiểm toán; (3) Xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán, xác định trọng yếu kiểm toán; (4) Lập và xét duyệt KHKT tổng quát của đoàn kiểm toán; (5) Quyết định kiểm toán và phổ biến quyết định, KHKT của cuộc kiểm toán; (6) Cập nhật kiến thức và chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho đoàn kiểm toán.

➤ Thực hiện kiểm toán

Thực hiện kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán và xác nhận, nhận xét kết quả kiểm toán. Đó là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các KHKT nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán. KHKT là những dự kiến chi tiết về các công việc kiểm toán cần thực hiện, thời gian hoàn thành và sự phân công thực hiện giữa các KTV, cũng như dự kiến về những tư liệu, thông tin liên quan cần sử dụng và thu thập. Thực hiện kiểm toán bao gồm các công việc sau: (1) Công bố quyết định kiểm toán; (2) Tiến hành kiểm toán và (3) Lập và thông qua dự thảo biên bản kiểm toán của Tổ kiểm toán và dự thảo thông báo kết quả kiểm toán tại đơn vị kiểm toán chi tiết.

➤ **Lập và gửi BKCT**

Căn cứ các biên bản kiểm toán và các tài liệu có liên quan, đoàn kiểm toán thực hiện lập BCKT. Giai đoạn lập BCKT bao gồm các bước: (1) Lập BCKT; (2) Xét duyệt dự thảo BCKT; (3) Hoàn thiện dự thảo BCKT, lấy ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán, thông báo kết quả kiểm toán và (5) Phát hành BCKT.

➤ **Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị**

Việc kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được thực hiện theo các hình thức sau đây: (1) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và (2) Tổ chức kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán và cơ quan, tổ chức, đơn vị có liên quan.

2.2.2. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

2.2.2.1. Mục tiêu kiểm toán

Các văn bản hướng dẫn của CMKT quốc tế như ISSAI 100- Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán, ISSAI 200, ISSAI 400 ... đều đề cập tới việc xác định mục tiêu kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán hình thành nên nền tảng cho cuộc kiểm toán, là những điều cần đạt được qua thực hiện cuộc kiểm toán. Mục tiêu của cuộc kiểm toán được xác định căn cứ vào định hướng kiểm toán hàng năm của các cơ quan kiểm toán tối cao, yêu cầu và tính chất của cuộc kiểm toán cũng như đặc điểm và tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán chỉ rõ nội dung được kiểm toán được coi là trọng tâm và cách thức đánh giá nội dung đó, do đó mục tiêu kiểm toán cần được thiết lập sớm trong giai đoạn lập KHKT. Theo đó, thông thường mục tiêu chủ yếu của kiểm toán BCQTNS là: (i) Đánh giá và xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS các cấp; (ii) Đánh giá và xác nhận

việc tuân thủ pháp luật trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và (iii) Thông qua hoạt động kiểm toán chỉ ra các sai phạm, đề xuất với các cơ quan chức năng những kiến nghị sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý.

2.2.2.2. Trọng tâm kiểm toán

Chuẩn mực ISSAI 200 của INTOSAI cho rằng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải tổ chức khảo sát, lập KHKT đối với tất cả các cuộc kiểm toán, đảm bảo hiệu quả và hiệu lực. Việc lập KHKT của cuộc kiểm toán phải xác định được “*trọng tâm, lịch trình và các nguồn lực*” để thực hiện kiểm toán. ISSAI 1315 của INTOSAI - Xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị khẳng định rằng lãnh đạo và các thành viên trong đoàn kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo của đơn vị dễ xảy ra sai sót trọng yếu và sự phù hợp trong việc áp dụng các quy định lập, trình bày báo cáo với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị. Do vậy, các cơ quan KTNN tối cao cần ban hành hướng dẫn trọng tâm kiểm toán để nhằm đạt hiệu quả cao và đảm bảo chất lượng kiểm toán. Trọng tâm này được quán triệt tới từng KTV trong quá trình khảo sát, lập kế hoạch, thực hiện và lập BCKT. Trọng tâm hàng năm tùy thuộc vào chủ trương đối mới hoạt động kiểm toán, các chỉ đạo của các nhà quản lý và tình hình phát triển kinh tế xã hội của đất nước, tuy nhiên về cơ bản bao gồm những trọng tâm cơ bản sau:

- Công tác khoá sổ kế toán cuối năm, tổng hợp chi NS; việc tổng hợp BCQT từ các đơn vị dự toán, đơn vị sự nghiệp trực thuộc và đối chiếu số liệu quyết toán giữa cơ quan có liên quan (Tài chính, thuế, KBNN).

- Về điều hành NS: Việc triển khai thực hiện các văn bản chỉ đạo của cơ quan hành pháp về phát triển kinh tế - xã hội các năm trong thời kỳ kiểm toán; công tác quản lý thu NS theo các Luật; việc huy động các nguồn lực để thực hiện Chương trình mục tiêu, việc tuân thủ chủ trương đầu tư và quy hoạch, kế hoạch đầu tư; tính hiệu quả của việc phê duyệt chủ trương đầu tư gắn với quy hoạch được duyệt...

2.2.3. Các phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

Phần lớn công việc mà KTV nhà nước phải thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 1500 của INTOSAI cho rằng bằng chứng kiểm toán là tài liệu, thông tin do kiểm toán viên nhà nước thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán làm cơ sở cho việc đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán, đồng thời “*bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực*

hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán”. Bảng chứng kiểm toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán và những tài liệu khác. Điều này cũng được khẳng định tại Chuẩn mực ISSAI 200 khi quy định và hướng dẫn các yếu tố của bảng chứng kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

Các CMKT trên yêu cầu bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp. Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bảng chứng kiểm toán, còn tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Có 08 phương pháp để thu thập bằng chứng kiểm toán gồm: Quan sát, kiểm tra đối chiếu, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, điều tra, phỏng vấn, thủ tục phân tích và thực hiện lại: (1) *Quan sát*: Là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, như KTV nhà nước quan sát việc kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát của các đơn vị được kiểm toán. (2) *Kiểm tra, đối chiếu*: Là việc nghiên cứu, xem xét sổ sách, ghi chép và các hồ sơ tài liệu khác trên cơ sở đó để đánh giá, xác nhận về nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định. Việc kiểm tra, đối chiếu bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, chứng từ, hiện vật có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị. (3) *Xác nhận từ bên ngoài*: Là bằng chứng kiểm toán mà KTV nhà nước thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng văn bản giấy, văn bản điện tử hoặc một dạng khác. (4) *Tính toán lại*: Là việc KTV kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động. (5) *Điều tra*: Là phương pháp kiểm toán mà theo đó bằng các cách thức khác nhau, KTV tiếp cận đối tượng kiểm toán nhằm tìm hiểu, thu nhận những thông tin cần thiết về tình huống, thực chất, thực trạng của một số vụ việc, bổ sung căn cứ cho việc đưa ra những đánh giá, nhận xét hay kết luận kiểm toán. (6) *Phỏng vấn*: Là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết trong nội bộ đơn vị được kiểm toán hoặc từ bên ngoài. Phỏng vấn có nhiều hình thức, phỏng vấn bằng văn bản hoặc phỏng vấn bằng lời. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn. (7) *Thủ tục phân tích*: Gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa các dữ liệu tài chính, phi tài chính. Khi cần thiết, thủ tục phân tích cũng bao gồm việc phân tích các biến động và các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến. (8) *Thực hiện lại*: Là việc KTV nhà nước thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị.

KTV thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán để hình thành các phát hiện

kiểm toán. Việc đánh giá bằng chứng kiểm toán phải khách quan và công bằng và phải xem xét cả hai yếu tố định tính và định lượng.

2.2.4. Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

2.2.4.1. Tổ chức đoàn kiểm toán

Tổ chức đoàn kiểm toán một trong những nội dung quan trọng trong tổ chức kiểm toán BCQTNS. Chuẩn mực ISSAI 1300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính của INTOSAI nêu rõ KHKT tổng quát thường bao gồm nội dung chính là “*Xác định thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán*”. Theo Chuẩn mực ISSAI 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính của INTOSAI, trước khi thực hiện kiểm toán cần phải xây dựng chương trình hoặc KHKT, các nhiệm vụ kiểm toán được xác định cụ thể đến từng khoản mục, nội dung kiểm toán và việc bố trí nhân sự, lịch trình, các phương pháp, thủ tục thực hiện từng nhiệm vụ kiểm toán.

Đoàn kiểm toán được thành lập quyết định kiểm toán với mục tiêu, nội dung, phạm vi, giới hạn kiểm toán cụ thể. Tổng KTNN quyết định thành lập đoàn kiểm toán BCQTNS. Đoàn kiểm toán tự giải thể sau khi hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán, nhưng vẫn phải chịu trách nhiệm về những đánh giá, kết luận và kiến nghị trong BCKT. Thông thường đoàn kiểm toán được tổ chức theo mô hình quản lý như sau:

Căn cứ quyết định giao KHKT tổng thể hàng năm của Tổng KTNN, Kiểm toán trưởng thành lập đoàn khảo sát lập KHKT từng cuộc kiểm toán (thường trưởng đoàn khảo sát là trưởng đoàn kiểm toán sau này) trên cơ sở kết quả khảo sát để xác định mục tiêu, nội dung, quy mô tổ chức của cuộc kiểm toán, Kiểm toán trưởng trình tổng KTNN xét duyệt, quyết định.

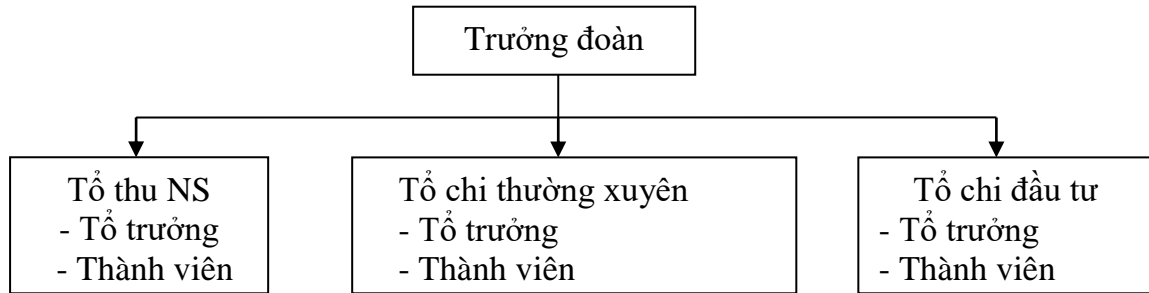
Nhiệm vụ, quyền hạn, trách nhiệm của trưởng đoàn, phó trưởng đoàn, tổ trưởng, KTV, thành viên khác thường có nhiệm vụ, trách nhiệm chính như sau:

Trưởng đoàn xây dựng KHKT của cuộc kiểm toán, yêu cầu Tổ trưởng sửa đổi, hoàn thiện và phê duyệt KHKT chi tiết của các Tổ kiểm toán.

Tổ trưởng có nhiệm vụ, xây dựng KHKT chi tiết trình trưởng đoàn phê duyệt trước khi thực hiện, tổ chức thực hiện KHKT chi tiết sau khi đã được phê duyệt; phân công nhiệm vụ cụ thể cho các thành viên trong tổ kiểm toán; chỉ đạo, điều hành các thành viên trong tổ kiểm toán thực hiện kiểm toán theo KHKT; chỉ đạo, kiểm tra việc thu thập bằng chứng kiểm toán; tổng hợp kết quả kiểm toán của các thành viên trong tổ kiểm toán để lập biên bản kiểm toán.

Tổ chức mỗi tổ kiểm toán được bố trí tùy theo quy mô của đối tượng kiểm toán, nhưng tối thiểu phải từ 3 thành viên trở lên để đảm bảo tính khách quan trong

công tác kiểm toán. Mỗi tổ kiểm toán được giao nhiệm vụ kiểm toán cụ thể theo KHKT của đoàn kiểm toán được phê duyệt



Hình 2.1. Cơ cấu tổ chức đoàn kiểm toán BCQT

Khi tiến hành kiểm toán, KTV nhà nước thực hiện kiểm toán các phần việc được giao theo KHKT chi tiết được duyệt, thu thập các bằng chứng kiểm toán, ghi chép tài liệu hồ sơ kiểm toán và tuân thủ các văn bản pháp luật có liên quan, hệ thống chuẩn mực, quy trình và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ. Trong trường hợp phát hiện dấu hiệu sai phạm lớn, các sai phạm có dấu hiệu hình sự, KTV nhà nước, Tổ trưởng phải báo cáo kịp thời cho Trưởng đoàn, Kiểm toán trưởng; Trưởng đoàn, Kiểm toán trưởng phải báo cáo kịp thời với Tổng KTNN để chỉ đạo làm rõ, xử lý. Trưởng đoàn, Tổ trưởng tổ kiểm toán có trách nhiệm giám sát, kiểm tra các thành viên đoàn kiểm toán để đánh giá kết quả, rút kinh nghiệm và quyết định công việc cho bước tiếp theo.

2.2.4.2. Quy trình kiểm toán

Nhiều CMKT quốc tế có đề cập đến quy trình kiểm toán. Theo Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 100 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính, ISSAI 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính, ISSAI 300- Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động, ISSAI 400 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ...đều khẳng định quy trình kiểm toán nói chung và kiểm toán BCQTNS nói riêng bao gồm 4 bước: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập BCKT, kiểm tra việc thực hiện kiến nghị.

➤ **Bước 1: Chuẩn bị kiểm toán**

Là quá trình thực hiện các hoạt động để chuẩn bị tiền đề các điều kiện cần thiết và xây dựng kế hoạch thực hiện cuộc kiểm toán. Bao gồm các nội dung công việc:

(1) *Khảo sát và thu thập thông tin về quản lý NS tại địa phương*

Đơn vị chủ trì thành lập Đoàn hoặc Tổ khảo sát, lập đề cương khảo sát trình Thủ trưởng đơn vị phê duyệt đề cương, gửi đơn vị được kiểm toán. Đoàn khảo sát

phải thu thập thông tin cơ bản tình hình quản lý tài chính địa phương; KSNB và hoạt động thanh tra, kiểm tra, kiểm toán tại địa phương. Việc khảo sát, thu thập thông tin cơ bản của địa phương gồm các chỉ tiêu cơ bản như: (i) Các chỉ tiêu tổng hợp; chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển của địa phương; (ii) Tổ chức bộ máy và tổ chức hệ thống tài chính: cơ cấu tổ chức bộ máy, đặc điểm tổ chức và hoạt động của các đơn vị tại địa phương; tổ chức hệ thống các đơn vị tại địa phương; (iii) Các chỉ tiêu tài chính, NS: Dự toán và quyết toán NS năm kiểm toán và quyết toán NS năm trước. Các thông tin về cơ chế quản lý NSNN; các văn bản pháp quy và các văn bản đặc thù riêng do cấp có thẩm quyền ban hành áp dụng cho các đơn vị tại địa phương. Những quy định về lập, chấp hành, quyết toán NS; các quy định về phân cấp quản lý NSNN, quản lý đầu tư xây dựng cho các đơn vị tại địa phương.

Ngoài ra còn thu thập thông tin về KSNB: Môi trường kiểm soát; tổ chức KSNB; hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát được thực hiện; tình hình và kết quả KSNB; các tài liệu, văn bản về quy chế hoạt động, về KSNB và các thông tin liên quan tại các cơ quan, đơn vị thuộc địa phương.

(2) Phân tích, đánh giá KSNB và các thông tin đã thu thập

Cần tiến hành phân tích đánh giá tính đầy đủ, độ tin cậy, tính hợp pháp, hợp lệ của các thông tin thu thập được như: Thông tin về tình hình thu, chi NSĐP (phân tích tổng quát số liệu thu, chi NS của địa phương và các vấn đề liên quan); môi trường kiểm soát thu, chi NSNN các cấp; tổ chức công tác kế toán; việc chấp hành các quy định, quy chế nội bộ trong lập, chấp hành, quyết toán thu, chi NSĐP của các đơn vị dự kiến được kiểm toán tại địa phương; hoạt động kiểm soát, kiểm tra, thanh tra thu, chi NS (Thanh tra Chính phủ; Thanh tra Tài chính, Cơ quan Thuế, KBNN và các đoàn thanh tra, kiểm tra liên ngành thực hiện;...). Từ những phân tích trên đã có, tiến hành đánh giá tính đầy đủ, hiệu lực, hiệu quả, độ tin cậy, những hạn chế của KSNB của địa phương và thông tin đã thu thập làm cơ sở đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán.

(3) Xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán

Đối với kiểm toán tài chính, rủi ro kiểm toán là những rủi ro mà KTV đưa ra ý kiến không phù hợp khi báo cáo được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Trong đó:

(i) Rủi ro có sai sót trọng yếu là khả năng báo cáo được kiểm toán có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Rủi ro tiềm tàng là rủi ro tiềm ẩn vốn có do khả năng trong báo cáo được kiểm toán có sai sót trọng yếu mà không liên quan đến

KSNB của đơn vị được kiểm toán. Rủi ro kiểm soát là khả năng có sai sót trọng yếu mà hoạt động KSNB của đơn vị không thể ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa kịp thời. Thông thường một vài rủi ro kiểm soát luôn tồn tại do những hạn chế vốn có trong việc xây dựng và vận hành KSNB.

(ii) Rủi ro phát hiện là rủi ro KTV không phát hiện ra các sai sót trọng yếu.

KTV phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC cấp độ cơ sở dẫn liệu, làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC là những rủi ro có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo và có ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. KTV cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nhằm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Xác định và đánh giá rủi ro là vấn đề thuộc về xét đoán chuyên môn và không thể đo lường một cách chính xác. KTV phải căn cứ vào tính chất, đặc điểm, quy mô và cơ cấu thu chi NSDP; tình hình quản lý thu, chi NSNN của địa phương; kết quả đánh giá rủi ro kiểm toán để quyết định tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS.

(4) *Xác định trọng yếu kiểm toán*

Dựa trên kết quả phân tích, đánh giá thông tin về quản lý tài chính, tài sản công, quy mô thu, chi hoặc những hoạt động quan trọng phục vụ cho phát triển kinh tế - xã hội trong từng thời kỳ của địa phương, kết quả đánh giá rủi ro; KTV xác định trọng yếu kiểm toán làm cơ sở xây dựng kế hoạch cuộc kiểm toán. Đoàn kiểm toán xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS khi xây dựng KHKT tổng quát. Về mặt định lượng, mức trọng yếu được xác định theo tỷ lệ phần trăm của tiêu chí được lựa chọn. Tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS có thể được lựa chọn từ một hoặc một số khoản mục quan trọng nhất trong các yếu tố của BCQTNS phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTV như: Tổng số thu (hoặc Tổng số thu cân đối NS); Tổng số chi (hoặc Tổng số chi cân đối NS); thu NSNN; Chi đầu tư phát triển; Chi thường xuyên...

(5) *Lập và xét duyệt KHKT*: KHKT của cuộc kiểm toán NSNN (KHKT tổng quát) bao gồm các nội dung cơ bản như mục tiêu, nội dung kiểm toán, phạm vi, giới hạn kiểm toán (lựa chọn các đơn vị được kiểm toán và thời kỳ kiểm toán); địa điểm, thời gian kiểm toán; bố trí nhân sự và các Tổ kiểm toán; kinh phí và các điều kiện vật chất cần thiết cho cuộc kiểm toán.

KHKT tổng quát là cơ sở cho việc lập KHKT chi tiết của tổ kiểm toán và chi

đạo tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán. KHKT tổng quát do trưởng đoàn lập, thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán thẩm định; sau khi hoàn thành được gửi cho Lãnh đạo KTNN tiến hành tổ chức xét duyệt, thông qua và ký quyết định ban hành.

(6) Lập và phê duyệt KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán

Tổ trưởng trình KHKT chi tiết cho Trưởng đoàn phê duyệt trước khi triển khai kiểm toán, gồm các nội dung chính: Mục tiêu, nội dung, tiêu chí kiểm toán; phạm vi, giới hạn kiểm toán; đánh giá KSNB và phân tích thông tin thu thập; xác định trọng yếu kiểm toán; xác định mẫu chọn kiểm toán; phân công nhiệm vụ kiểm toán và dự kiến tiến độ thời gian, địa điểm thực hiện công việc; phương pháp, thủ tục kiểm toán phải thực hiện.

Tổ trưởng trình Trưởng đoàn xem xét, phê duyệt KHKT chi tiết. Trưởng đoàn căn cứ vào KHKT của đoàn kiểm toán, các thông tin thực tế thu thập được về đơn vị được kiểm toán... để kiểm tra, yêu cầu Tổ trưởng bổ sung, sửa đổi, hoàn thiện và phê duyệt KHKT chi tiết của Tổ. KTKT chi tiết sẽ được tiếp tục sửa đổi, hoàn thiện trong thời gian đầu khi đến kiểm toán chi tiết tại các đơn vị.

(7) Quyết định kiểm toán và phổ biến quyết định, KHKT; cập nhật kiến thức cho các thành viên Đoàn kiểm toán

Sau khi KHKT tổng quát (hay còn gọi là KHKT của Đoàn kiểm toán) được phê duyệt, Tổng KTNN (hoặc người được ủy quyền) ký quyết định kiểm toán. Nội dung của quyết định kiểm toán thực hiện theo quy định tại Luật KTNN.

Trưởng đoàn phổ biến quyết định, KHKT tổng quát, Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán và các quy định khác có liên quan để thành viên Đoàn kiểm toán nắm vững và hiểu thống nhất về mục tiêu, yêu cầu, nội dung, phạm vi và thời hạn tiến hành cuộc kiểm toán.

➤ ***Bước 2: Thực hiện kiểm toán***

- Công bố quyết định kiểm toán

Tổ chức công bố quyết định kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán; thông báo KHKT tổng quát; nêu rõ trách nhiệm, quyền hạn của Trưởng đoàn và các thành viên, quyền và nghĩa vụ của đơn vị được kiểm toán theo quy định của pháp luật; thống nhất sự phối hợp hoạt động giữa Đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán.

- Tiến hành kiểm toán: Tiến hành kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán và xác nhận, nhận xét để đưa ra kết quả kiểm toán. Thực hiện kiểm toán là giai đoạn trọng tâm của một cuộc kiểm toán. Đó là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các KHKT chi tiết nhằm đạt được mục tiêu kiểm toán.

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, các Tổ trưởng tổ kiểm toán phải chỉ đạo KTV ghi chép, tập hợp đầy đủ kết quả kiểm toán theo nội dung công việc được phân công vào hồ sơ kiểm toán; định kỳ tổng hợp kết quả kiểm toán, báo cáo tiến độ, để có kế hoạch điều chỉnh kịp thời, nhằm hoàn thành KHKT đúng về nội dung, yêu cầu đã được Tổng KTNN phê duyệt. Xây dựng KHKT chi tiết chính là việc xác định số lượng và thứ tự các bước kể từ điểm bắt đầu đến điểm kết thúc công việc kiểm toán. Do mỗi phần hành kiểm toán trong kiểm toán NSNN là rất khác nhau, nhất là kiểm toán thu và chi NSNN, chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển, kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và kiểm toán tại các đơn vị sử dụng NS hoặc sự khác nhau giữa các loại hình kiểm toán áp dụng, do vậy cần phải có những phương pháp kiểm toán riêng cho từng loại nghiệp vụ.

Yêu cầu của KTV trong giai đoạn thực hiện kiểm toán là phải tuân thủ KHKT chi tiết được duyệt; trong quá trình kiểm toán, lựa chọn các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích hợp để kiểm tra nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán; ghi chép tài liệu và giấy tờ làm việc; phân tích đánh giá kết quả bằng chứng kiểm toán, lập hồ sơ cho giai đoạn thực hiện kiểm toán. KTV phải thường xuyên ghi chép những phát hiện, những nhận định về các nghiệp vụ, sự kiện, số liệu và tài liệu tham chiếu làm căn cứ cho những đánh giá, kết luận.

➤ ***Bước 3: Lập BCKT***

BCKT là sản phẩm của một cuộc kiểm toán, do KTNN phát hành để nhận xét, đánh giá kiến nghị về các thông tin tài chính của địa phương được kiểm toán dựa trên cơ sở các bằng chứng đã thu thập được. Căn cứ các biên bản xác nhận số liệu của KTV, biên bản kiểm toán của tổ kiểm toán và các tài liệu có liên quan, Đoàn kiểm toán thực hiện tổng hợp và lập dự thảo BCKT, trình Vụ Tổng hợp, Vụ Pháp chế, Vụ Chế độ và KSCL thẩm định, lấy ý kiến của địa phương và hoàn thiện trình lãnh đạo KTNN phê duyệt, phát hành BCKT. BCKT phản ánh tổng hợp tình hình hoạt động sử dụng, quản lý NS của địa phương và có tính pháp lý nên kiến nghị kiểm toán phải phù hợp, đầy đủ trên cơ sở những bằng chứng kiểm toán tương xứng, phải xác nhận được số liệu của BCQTNS cấp được kiểm toán.

➤ ***Bước 4: Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị***

Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị là giai đoạn cuối cùng của quy trình kiểm toán, nhằm đảm bảo kiến nghị của KTNN được thực thi đúng, đủ, kịp thời theo luật định và phát huy hiệu quả trong thực tiễn; đồng thời xác định lại tính đúng đắn của những kiến nghị kiểm toán và nguyên nhân của những sai sót có thể có trong kết luận kiểm toán để đề ra giải pháp để khắc phục.

2.2.5. Kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

Một số CMKT của Tổ chức quốc tế các Cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI) như ISSAI 40 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán, ISSAI 1220 - Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính... đã cung cấp khung hướng dẫn để căn cứ vào đó các cơ quan kiểm toán tối cao xây dựng các quy định, hướng dẫn về KSCL kiểm toán. Theo đó, các cơ quan kiểm toán tối cao cần xây dựng các chính sách, thủ tục KSCL trên cơ sở đảm bảo, duy trì và nâng cao chất lượng trong việc thực hiện các nhiệm vụ; đồng thời có các quy định giám sát để đảm bảo sự hợp lý rằng các chính sách, thủ tục liên quan đến hệ thống KSCL là phù hợp, đầy đủ và vận hành hiệu lực. Hệ thống KSCL bao gồm hoạt động KSCL ở tất cả các cấp và hoạt động giám sát độc lập các công việc KSCL đó. Theo đó, việc KSCL gồm:

(i) KSCL từ nội bộ của Đoàn KTNN: Do Trưởng Đoàn KTNN, các thành viên đoàn (KTV) tự thực hiện.

Đây là hoạt động KSNB của đoàn kiểm toán nhằm đảm bảo việc tổ chức thực hiện KHKT của cuộc kiểm toán và các tác nghiệp kiểm toán tuân thủ pháp luật, tuân thủ các chính sách, chế độ, các quy định về KSCL. Hoạt động kiểm toán của đoàn KTNN đóng vai trò trung tâm của hoạt động KSCL. Việc kiểm soát được thực hiện thường xuyên, liên tục trong suốt các giai đoạn của quy trình kiểm toán và được thực hiện với mọi thành viên của đoàn kiểm toán. Hình thức KSNB tiến hành như sau: Từng thành viên tự kiểm soát hoạt động của mình được phân công theo kế hoạch chi tiết, các cấp kiểm soát cao hơn (tổ trưởng, trưởng đoàn, phó trưởng đoàn) thực hiện kiểm soát đối với công việc của các thành viên trong đoàn kiểm toán. Trưởng đoàn, trực tiếp soát xét, kiểm tra hồ sơ, tài liệu, hồ sơ kiểm toán của KTV hoặc kiểm tra, kiểm soát thông qua chế độ thông tin, báo cáo; kiểm tra định kỳ, đột xuất các tổ kiểm toán, thành viên tổ kiểm toán; thông qua xét duyệt KHKT chi tiết và biên bản kiểm toán của tổ kiểm toán; thông qua trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán. Hình thức này là hình thức quan trọng nhất trong các cấp kiểm soát nhưng cũng có hạn chế do là hoạt động tự kiểm tra cho nên dễ mang tính hình thức và thiếu toàn diện.

(ii) KSCL từ bên ngoài đối với hoạt động của Đoàn KTNN: Do Tổng KTNN, thủ trưởng các đơn vị chủ trì kiểm toán thực hiện.

Thủ trưởng các đơn vị chủ trì kiểm toán và Tổng KTNN (thông qua tổ chức, các nhân giúp việc gồm: Phó tổng KTNN được ủy quyền, các vụ/bộ phận tham mưu) có quyền hạn và trách nhiệm kiểm tra, thẩm định chất lượng kiểm toán của đoàn kiểm toán theo quy định nhằm kiểm tra việc thực hiện các mục tiêu chung của

cuộc kiểm toán. Có hai hình thức cụ thể như sau: Thẩm tra nội dung của KHKT, BCKT (do các vụ/bộ phận tham mưu thực hiện) và kiểm tra định kỳ hoặc đột xuất tại đoàn kiểm toán, các tổ kiểm toán để phát hiện và xử lý những vướng mắc phát sinh trong quá trình kiểm toán (do thủ trưởng của các đơn vị chủ trì kiểm toán tiến hành).

Các Vụ chức năng KSCL kiểm toán thực hiện kiểm soát độc lập chất lượng kiểm toán theo quy chế KSCL và theo sự chỉ đạo của Tổng KTNN. Hình thức kiểm tra, kiểm soát được vụ chức năng áp dụng có thể là: Kiểm soát trên hồ sơ của cuộc kiểm toán hoặc kiểm soát trực tiếp tại đoàn kiểm toán. Hình thức này có những hạn chế như do nguồn lực cho hoạt động kiểm soát bị giới hạn nên thường thực hiện qua hình thức chọn mẫu kiểm soát vì vậy rủi ro kiểm soát cao.

2.3. Đặc điểm của nguyên tắc quản lý ngân sách ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

2.3.1. Nguyên tắc quản lý ngân sách địa phương

Cũng giống như NSTW, nguyên tắc quản lý NSDP được quy định cụ thể tại Điều 8, Luật NSNN năm 2015. Theo đó, NSDP được quản lý thống nhất, tập trung dân chủ, hiệu quả, tiết kiệm, công khai, minh bạch, công bằng; có phân công, phân cấp quản lý; gắn quyền hạn với trách nhiệm của cơ quan quản lý NN các cấp. Một số nội dung chính về nguyên tắc quản lý NSDP như sau:

(1) Toàn bộ các khoản thu, chi NS phải được dự toán, tổng hợp đầy đủ vào NSNN.

(2) Các khoản thu NS thực hiện theo quy định của các luật thuế và chế độ thu theo quy định của pháp luật.

(3) Các khoản chi NS chỉ được thực hiện khi có dự toán được cấp có thẩm quyền giao và phải bảo đảm đúng chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi do cơ quan NN có thẩm quyền quy định. NS các cấp, đơn vị dự toán NS, đơn vị sử dụng NS không được thực hiện nhiệm vụ chi khi chưa có nguồn tài chính, dự toán chi NS làm phát sinh nợ khối lượng XD CB, nợ kinh phí thực hiện nhiệm vụ chi thường xuyên.

(3) Bảo đảm ưu tiên bố trí NS để thực hiện các chủ trương, chính sách của Đảng, NN trong từng thời kỳ về phát triển kinh tế; xóa đói, giảm nghèo; chính sách dân tộc; thực hiện mục tiêu bình đẳng giới; phát triển nông nghiệp, nông thôn, giáo dục, đào tạo, y tế, khoa học và công nghệ và những chính sách quan trọng khác.

2.3.2. Nguyên tắc quản lý ngân sách ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

**** Ảnh hưởng đến mục tiêu kiểm toán***

Đặc điểm của nguyên tắc quản lý ngân NS yêu cầu cần phải thực hiện kiểm toán tuân thủ khi kiểm toán BCQTNS. Bản chất của cuộc kiểm toán BCQTNS chính là sự kết hợp giữa mục tiêu kiểm toán tài chính và mục tiêu kiểm toán tuân thủ.

Trong quản lý và điều hành NS, Chính phủ với chức năng là cơ quan chấp hành pháp luật, có nhiệm vụ báo cáo về công tác quản lý kinh tế, tài chính NN mà trọng tâm là hoạt động thu, chi NSNN trước Quốc hội. Để thực hiện công tác kiểm tra tài chính NN có hiệu quả, Quốc hội và Chính phủ cần có được kết quả kiểm toán tính hợp lý, đúng đắn của số liệu trên BCQTNS của KTNN. Kiểm toán BCQT nhằm mục tiêu xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQT, cụ thể là các dòng chỉ tiêu thu thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế tiêu thụ đặc biệt... và các dòng chỉ tiêu chi thường xuyên, chi đầu tư ở các lĩnh vực tại các cơ quan, đơn vị (kiểm toán tài chính).

Tuy nhiên, nguyên tắc quản lý NSNN yêu cầu tất cả các khoản thu, chi NSNN phải theo dự toán NS được cơ quan có thẩm quyền quyết định và theo các quy định, định mức của NN. Theo quy định của Luật NSNN, dự toán NSNN được Quốc hội thông qua, nó trở thành quy định bắt buộc các tổ chức, cá nhân có nhiệm vụ thu, chi NSNN phải tuân thủ trong một năm NS. Do đó, mọi hoạt động thu, chi NS đều phải tuân thủ theo quy định của Luật NSNN, theo dự toán NSNN đã được Quốc hội, HĐND các cấp quyết định và đạo luật có liên quan như các Luật thuế, phí, lệ phí... Để kiểm tra việc thực hiện những quy định này, KTNN cần thực hiện kiểm toán việc tuân thủ các quy định của pháp luật, NN trong quản lý thu, chi NSNN. Tức là, không thể thiếu loại hình kiểm toán tuân thủ (tuân thủ dự toán, các quy định, định mức NN; tuân thủ nghị quyết về điều hành NS của Quốc hội, HĐND...) khi thực hiện kiểm toán BCQTNS.

Như vậy, để cung cấp thông tin cần thiết cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan quản lý có liên quan, mục tiêu của quy trình kiểm toán cần kết hợp cả 02 mục tiêu kiểm toán là: Kiểm toán các chỉ tiêu tài chính và kiểm toán tuân thủ. Mục tiêu trọng tâm của kiểm toán BCQTNS là kiểm toán các chỉ tiêu thu, chi trên BCQTNS nhằm phục vụ cho việc phê chuẩn quyết toán NS của Quốc hội và HĐND các cấp; tuy nhiên có mối quan hệ mật thiết với mục tiêu kiểm toán tuân thủ (đó là các số

liệu trên BCQT có phản ánh các hoạt động thu, chi đảm bảo tuân thủ các quy định của pháp luật và tiêu chuẩn, định mức của NN hay không).

** Ảnh hưởng đến nội dung kiểm toán*

Việc xác định nội dung kiểm toán NSNN phải gắn với đặc điểm của chu trình NS là khép kín, tức là từ giai đoạn lập dự toán, chấp hành NS đến giai đoạn cuối cùng là quyết toán NS. Số quyết toán thu NSNN là số thu đã thực nộp hoặc đã hạch toán thu NSNN qua KBNN trong một năm NS. Số quyết toán chi NSNN là số chi đã thực thanh toán hoặc đã được phép thanh toán chi theo quy định đã được duyệt trong năm NS. Vì vậy khi kiểm toán BCQTNS, ngoài kiểm tra tính đầy đủ và chính xác của việc hạch toán số thu, chi của từng cấp NS trong năm NS, cũng cần phải kiểm toán công tác lập dự toán và chấp hành NSNN. Nội dung kiểm toán phải gồm cả kiểm toán các khoản thu, các khoản chi, trong đó gồm có thu nội địa và thu xuất nhập khẩu, chi NS gồm chi thường xuyên và chi đầu tư.

** Ảnh hưởng đến tổ chức đoàn kiểm toán*

Do yêu cầu phân cấp quản lý NSNN, tổ chức đoàn kiểm toán phụ thuộc vào tổ chức bộ máy của các cơ quan quản lý NSNN. Tổ chức công tác kiểm toán đòi hỏi cùng một lúc tổ chức kiểm toán nhiều đầu mối tại các cấp quản lý NS khác nhau. Vì vậy đòi hỏi cơ cấu đoàn kiểm toán phải được phân cấp trách nhiệm từ trên xuống dưới để thực hiện kiểm toán nhiều đơn vị khác nhau. Ngoài ra, đối với những lĩnh vực kiểm toán phức tạp, KTNN chưa có nhiều kinh nghiệm như kiểm toán CNTT, kiểm toán ngân hàng, kiểm toán môi trường... thành phần đoàn kiểm toán còn có thể bao gồm cả các cộng tác viên là các chuyên gia có nhiều kinh nghiệm, chuyên môn sâu về lĩnh vực đó.

Ở Việt Nam, trình tự lập, gửi và thẩm định BCQTNS được thực hiện từ cấp NS ở dưới lên cấp NS cao hơn. Mỗi đơn vị dự toán là một bộ phận cấu thành của một cấp NS, NS cấp dưới là một bộ phận cấu thành NS cấp trên. Do khối lượng công việc kiểm toán nhiều, lĩnh vực kiểm toán đa dạng như vậy nên cơ cấu đoàn kiểm toán phải được tổ chức với số lượng thành viên nhiều để đảm bảo thực hiện kiểm toán toàn diện, đầy đủ. Bên cạnh đó, KTV cũng cần hiểu rõ từng quy trình, nhiệm vụ, chức năng của từng cấp NS và am hiểu các lĩnh vực kế toán, tài chính, thuế, xây dựng, giao thông, luật, CNTT thì mới có thể kiểm tra, phát hiện sai phạm (nếu có).

** Ảnh hưởng đến các giai đoạn kiểm toán*

Kiểm toán BCQTNS nhằm mục tiêu quan trọng nhất là kiểm tra, xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQTNS. Tuy nhiên quy trình quyết toán NSNN liên quan

đến rất nhiều cấp NSNN, đối tượng thụ hưởng và trên phạm vi rộng lớn. Vì vậy, tất yếu phải quy định các giai đoạn tiến hành công việc khi kiểm toán, sắp xếp theo thứ tự phù hợp với diễn biến khách quan của hoạt động kiểm toán và được áp dụng thống nhất để tăng mức độ tin cậy của BCKT. Khác với kiểm toán độc lập, quy trình kiểm toán BCQTNS bao gồm cả giai đoạn kiểm tra tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán nhằm đảm bảo BCKT của KTNN sau khi phát hành và công khai có giá trị bắt buộc phải thực hiện với đơn vị được kiểm toán.

** Ảnh hưởng đến phương pháp kiểm toán*

- Tiếp cận rủi ro: Quy trình quyết toán NSNN liên quan đến rất nhiều đối tượng cụ thể và trên diện rộng nên hoàn toàn không thể kiểm toán tất cả các đơn vị quản lý, sử dụng NS của địa phương. Việc tiếp cận rủi ro trong kiểm toán BCQTNS là rất quan trọng, ảnh hưởng lớn đến thời gian, chi phí và chất lượng của cuộc kiểm toán. Kiểm toán BCQTNS cần hiểu rõ đặc thù về đặc điểm hoạt động từng cấp NS, từng đơn vị thụ hưởng cũng như xem xét tính hợp lý của thuyết minh nguyên nhân tăng, giảm các chỉ tiêu thu, chi so với dự toán theo từng mục thu, chi cụ thể.

- Thủ tục kiểm toán: Do khối lượng kiểm toán lớn nên quy trình, thủ tục kiểm toán cần phải áp dụng kết hợp cả thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát trên toàn bộ BCQTNS cũng như kiểm toán các BCQT riêng lẻ của từng cấp NS hay đơn vị thụ hưởng. Thử nghiệm kiểm soát giúp hiểu biết đầy đủ về KSNB, từ đó giúp lựa chọn các đơn vị, bộ phận cần tập trung kiểm toán cũng như mức độ áp dụng các thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với thời gian và điều kiện nhân lực. Cần tiến hành phân tích đánh giá độ tin cậy của các thông tin thu thập được; phân tích, đánh giá các thông tin về tình hình thu, chi NS; môi trường kiểm soát thu, chi NSNN các cấp, đánh giá việc chấp hành các quy định, quy chế trong việc chấp hành chu trình NSNN...

** Ảnh hưởng đến phạm vi kiểm toán*

Khi kiểm toán BCQTNS không thể tiến hành kiểm toán được tất cả các cấp NS cũng như kiểm toán thường niên các đơn vị liên quan đến tình hình quản lý, sử dụng NSNN mà chỉ có thể tiến hành kiểm toán tại một số đơn vị theo phương pháp chọn mẫu. Việc chọn mẫu các đối tượng kiểm toán dựa trên hiểu biết chung về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của đơn vị và quy mô tài chính (giá trị thu - chi NSNN lớn hoặc số lượng các giao dịch tài chính nhiều, số phát sinh tăng giảm bất thường so với dự toán được giao và so với số thực hiện năm trước).

** Ảnh hưởng đến thời gian kiểm toán*

Do mục tiêu kiểm toán nhiều và còn có những lĩnh vực tương đối phức tạp nên cần nhiều thời gian kiểm toán như lĩnh vực đầu tư XDCB, khai thác tài nguyên khoáng sản... Đối với kiểm toán BCQTNS địa phương, ngoài thời gian kiểm toán chi tiết tại các quận, huyện, các đơn vị dự toán thuộc NS cấp tỉnh; tổ chức công tác kiểm toán cũng cần phải kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp giúp việc cho UBND cấp tỉnh mới có thể tổng hợp được tình hình về thu, chi NS chính xác nhất, phục vụ HĐND phê chuẩn quyết toán NS. Vì vậy, thời gian kiểm toán tương đối dài mới có thể đảm bảo được độ tin cậy của BCKT.

** Ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán*

BCKT được tổng hợp lập dựa trên kết quả kiểm toán NSTW và NSDP trong năm của KTNN. Quy trình quản lý NSNN rất rộng, với sự tham gia của rất nhiều các cơ quan NS của tỉnh, thành phố, quận, huyện và NS cấp xã, phường. Do hạn chế về thời gian, nhân lực nên không thể tổ chức kiểm toán toàn bộ các đơn vị của tất cả các cấp NS. Vì vậy, độ tin cậy của BCKT chỉ đảm bảo được trung thực, hợp lý trên các mẫu chọn, các đơn vị được lựa chọn kiểm toán mà chưa thể đảm bảo toàn bộ cho cả BCQTNS.

** Ảnh hưởng đến bằng chứng kiểm toán*

Hoạt động kiểm toán BCQTNS của KTNN là một loại hoạt động theo Luật định; do vậy cần đầy đủ các bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho các kết luận kiểm toán. Trong thực hiện kiểm toán, bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho công tác quản lý, điều hành kiểm toán. Sau khi kết thúc kiểm toán, bằng chứng là căn cứ cho lập BCKT, đánh giá các hoạt động của cuộc kiểm toán và giải quyết các tranh chấp sau kiểm tra. Vì vậy, bằng chứng kiểm toán yêu cầu phải đầy đủ, thích hợp và là cơ sở để đưa ra các kiến nghị trong việc giám sát, phê chuẩn quyết toán NSNN của Quốc hội, HĐND các cấp cũng như điều hành NS của Chính phủ, UBND các cấp.

** Ảnh hưởng đến công tác KSCL*

Do NSNN là lĩnh vực rất rộng lớn và đa dạng, BCQTNS tiềm ẩn nhiều nguy cơ rủi ro; đồng thời kiểm toán BCQT đặt ra nhiều mục tiêu và nội dung kiểm toán. Vì vậy KSCL một mặt đảm bảo cho KTV tuân thủ đúng quy trình, CMKT và vận dụng phù hợp các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ nhằm hạn chế thấp nhất rủi ro, tăng độ tin cậy của BCKT. Mặt khác, KSCL đòi hỏi phải thường xuyên, liên tục và xuyên suốt khi tổ chức kiểm toán tại các cấp, tại các đơn vị thụ hưởng NS.

2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương do Kiểm toán nhà nước thực hiện

Tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước, các khuôn mẫu về kiểm toán

của FRC (2008), IAASB (2014) và các đặc điểm của KTNN Việt Nam, luận án tiếp cận phân loại đối với các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam theo các bên tham gia quá trình kiểm toán, gồm: Các nhân tố bên trong (nhân tố thuộc về KTV nhà nước, các nhân tố thuộc về KTNN) và các nhân tố bên ngoài.

2.4.1. Các nhân tố bên trong

2.4.1.1. Các nhân tố thuộc về kiểm toán viên nhà nước

(a) Năng lực nghề nghiệp

Năng lực của KTV là một nhân tố quan trọng để đảm bảo việc thực hiện kiểm toán. Theo nhiều nhà nghiên cứu, KTV thể hiện tính chuyên sâu nếu có hiểu biết sâu về lĩnh vực chuyên ngành của đơn vị được kiểm toán qua quá trình đào tạo và kinh nghiệm thực tế đạt được trong quá trình kiểm toán như DeAngelo (1981), Boon và cộng sự (2008), FRC (2008). Năng lực chuyên môn ở đây không chỉ là năng lực trong lĩnh vực kiểm toán và còn là những am hiểu trong những lĩnh vực hoạt động của đơn vị. Năng lực nghề nghiệp còn thể hiện qua việc tham gia các lớp đào tạo, cập nhật kiến thức của KTNN. Theo Richard (2006), năng lực nghề nghiệp thể hiện trình độ của KTV (chủ yếu nói đến các bằng cấp mà KTV đã đạt được hoặc tham gia các lớp nâng cao trình độ bắt buộc theo quy định), qua đó thể hiện sự hiểu biết và kiến thức cá nhân của KTV.

Theo hướng dẫn Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 100 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công của INTOSAI: '*Kiểm toán viên nhà nước phải có kỹ năng cần thiết hoặc có khả năng tiếp cận với những kỹ năng cần thiết để hoàn thành cuộc kiểm toán*'. Các yêu cầu này bao gồm: sự hiểu biết và kinh nghiệm thực tiễn về loại hình kiểm toán đang tiến hành, thông thạo các chuẩn mực và quy định hiện hành, hiểu biết về hoạt động của đơn vị và khả năng, kinh nghiệm xét đoán chuyên môn. KTV phải có trình độ, năng lực chuyên môn cần thiết theo quy định để đáp ứng nhiệm vụ kiểm toán được phân công; thực hiện công việc một cách chuyên nghiệp; tuân thủ pháp luật và các chuẩn mực nghề nghiệp trong hoạt động kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng và công bằng khi thực hiện nhiệm vụ.

(b) Kỹ năng kiểm toán

KTV cần phải có các kỹ năng kiểm toán để thực hiện các công việc của một cuộc kiểm toán và có khả năng vận dụng các kỹ năng phù hợp với sự đa dạng, phức tạp của nhiệm vụ được giao. Theo Craswell và cộng sự (1995), kỹ năng kiểm toán thể hiện hiểu biết sâu về lĩnh vực chuyên ngành của đơn vị được kiểm toán và có năng lực nhận biết rủi ro, cơ hội và thực tế kế toán tại đơn vị được mỗi KTV tích

lũy thông qua quá trình đào tạo và kinh nghiệm thực tế đạt được trong quá trình kiểm toán. Theo Duff (2004), có rất nhiều yếu tố đầu vào tác động đến chất lượng và kết quả kiểm toán bên cạnh các yếu tố thuộc về CMKT. Thuộc tính cá nhân KTV như kỹ năng và kinh nghiệm kiểm toán, các giá trị đạo đức và tư duy cũng là yếu tố đầu vào có vai trò quan trọng. Theo nghiên cứu của DeAngelo (1981), kỹ năng kiểm toán có vai trò quan trọng trong việc phát hiện các sai sót trọng yếu trong hệ thống kế toán của khách. Đồng quan điểm trên, Boon và cộng sự (2008), Kwon (1996) cho rằng KTV hay nhóm kiểm toán có hiểu biết càng sâu về lĩnh vực chuyên ngành của đơn vị kiểm toán sẽ có khả năng đánh giá tính hợp lý trong ước tính kế toán và các xét đoán quan trọng của báo cáo được kiểm toán. Quan điểm của Maletta và Wright (1996) cho rằng, luôn tiềm ẩn những rủi ro kiểm toán đặc trưng tùy thuộc lĩnh vực hoạt động khác nhau của mỗi đơn vị nên KTV cần am hiểu sâu để giảm thiểu các rủi ro này.

Hầu hết các nghiên cứu và báo cáo của nhiều tổ chức hành nghề như FRC (2008), IAASB (2014) đều cho rằng tính chuyên sâu ngành nghề của KTV hay nhóm kiểm toán tác động lớn tới kết quả kiểm toán, xét trên cả khía cạnh khả năng phát hiện và báo cáo sai phạm trọng yếu lẫn khía cạnh mức độ thỏa mãn của đối tượng sử dụng thông tin. Tổng quan các nghiên cứu cho thấy KTV có kỹ năng kiểm toán càng tốt thì việc thực hiện kiểm toán sẽ càng được đảm bảo và nâng cao. Đây có thể xem là nhân tố ảnh hưởng quan trọng đến việc thực hiện kiểm toán.

Đối với KTNN, các KTV có sự hiểu biết sâu sắc về lĩnh vực hoạt động của các đơn vị được kiểm toán sẽ đảm bảo kết quả kiểm toán tốt, đưa ra được những kết luận và kiến nghị phù hợp và chính xác. Các thuộc tính đo lường nhân tố này gồm: hiểu biết về đơn vị được kiểm toán cũng như hệ thống quản lý thông tin của đơn vị; khả năng xét đoán và phát hiện các sai phạm trọng yếu; khả năng tự nghiên cứu trau dồi kiến thức và kinh nghiệm nghề nghiệp liên quan đến lĩnh vực kiểm toán. Theo đó, đối với kiểm toán BCQTNS thì đòi hỏi KTV nhà nước phải có sự hiểu biết sâu sắc về mẫu biểu BCQTNS và hệ thống quản lý thông tin của đơn vị. Bên cạnh đó, KTV phải thường xuyên duy trì, cập nhật, bổ sung và nâng cao trình độ để thực hiện thành thạo các kỹ năng nghiệp vụ phù hợp với yêu cầu thực tiễn kiểm toán.

(c) Kinh nghiệm làm việc

Carcello và cộng sự (1992), Behn và cộng sự (1997) cho rằng kinh nghiệm kiểm toán được xem là có tầm quan trọng như nhân tố kỹ năng ngành nghề khi xét ảnh hưởng tới kiểm toán. Theo Kym Boon, Jill McKinnon, Philip Ross (2008), nhân tố kinh nghiệm rất quan trọng nếu KTV đã có kinh nghiệm kiểm toán, người sử

dụng kết quả kiểm toán sẽ cảm thấy thỏa mãn với BCKT hơn. Nhân tố này đề cập tới kinh nghiệm kiểm toán đối với các đơn vị được kiểm toán trong quá khứ của KTV nhà nước. Nếu KTV đã từng tham gia các đợt kiểm toán trước đây với đơn vị được kiểm toán, họ sẽ có kinh nghiệm hơn trong việc hiểu biết về môi trường hoạt động của đơn vị, các kênh thu thập thông tin về hoạt động của KSNB, các vấn đề quan trọng, sai sót trọng yếu của những lần kiểm toán trước của đơn vị cũng như cách thức thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán. Các nghiên cứu của FRC (2008), Boon và cộng sự (2008), IAASB (2014) đều thừa nhận KTV có đủ kinh nghiệm sẽ là phẩm chất cần thiết để đảm bảo thực hiện kiểm toán.

(d) Tuân thủ chuẩn mực KTNN

CMKT là những quy phạm pháp lý, là thước đo chung về chất lượng công việc kiểm toán và cơ sở điều tiết hành vi của KTV, các bên hữu quan theo những mục tiêu xác định. Theo Treadway (1987) phân tích, nếu KTV không thực hiện đúng hoặc bỏ sót các thủ tục kiểm toán sẽ làm giảm chất lượng kiểm toán. Theo nghiên cứu của Wooten (2003), KTV nào có tính cách luôn muốn tìm tòi thì thường có xu hướng phát hiện nhiều sai sót hơn. Kết quả nghiên cứu của Defond & Zhang (2014) cho thấy quá trình kiểm toán liên quan đến các vấn đề như tính đúng đắn của các phương pháp luận kiểm toán, hiệu quả của các công cụ kiểm toán được sử dụng, sự đáp ứng đầy đủ của các phương tiện kỹ thuật đều hướng tới việc hỗ trợ thực hiện một cuộc kiểm toán chất lượng.

Tại lĩnh vực KTNN, các CMKT do Tổ chức quốc tế các Cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) ban hành. Mỗi thành viên của INTOSAI là một cơ quan KTNN mỗi quốc gia, được gọi tắt là SAI. Các SAIs này phải hoạt động trong khuôn khổ pháp luật của từng nước. Nghĩa là, chúng độc lập với nhau và độc lập với INTOSAI. Tuy nhiên, INTOSAI lại có thể tạo điều kiện cho các thành viên (SAIs) cùng hợp tác với nhau để giải quyết những mối quan tâm chung. Các quy tắc này là cơ sở để các nước thành viên có thể dựa vào đó để xây dựng cho phù hợp với điều kiện nước mình. CMKT do INTOSAI ban hành bao gồm bốn chương: Nhóm nguyên tắc cơ bản, Nhóm chuẩn mực chung, Nhóm chuẩn mực thực hành và Nhóm chuẩn mực báo cáo.

Trên cơ sở CMKT của INTOSAI và đặc điểm thực tiễn hoạt động kiểm toán tại Việt Nam; cơ quan KTNN Việt Nam ban hành hệ thống 39 Chuẩn mực KTNN, gồm 02 chuẩn mực cấp độ 2; 04 chuẩn mực cấp độ 3; 33 chuẩn mực cấp độ 4 (gồm: 31 chuẩn mực về kiểm toán tài chính, 01 chuẩn mực về kiểm toán hoạt động, 01 chuẩn mực về kiểm toán tuân thủ). Theo đó, khi thực hiện kiểm toán, KTV phải

nghiêm túc tuân thủ các chuẩn mực KTNN, cụ thể: Tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp; tuân thủ KHKT đã được phê duyệt; tuân thủ quy trình kiểm toán; tuân thủ chuẩn mực nghiệp vụ kiểm toán; tuân thủ pháp luật và các quy định pháp lý khác...

Trong đó, một trong những nội dung quan trọng của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp là tính liêm chính, độc lập, khách quan của KTV. Richard (2006) cho rằng độc lập trong thực tế đề cập tới việc KTV phải đưa ra ý kiến khách quan và vô tư. DeAngelo (1981) chỉ ra rằng việc thực hiện kiểm toán phụ thuộc vào tính độc lập và năng lực của KTV. Theo chuẩn mực KTNN, khi tiến hành kiểm toán, KTV cần độc lập, chỉ tuân theo pháp luật, các chuẩn mực, quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ; thẳng thắn khi đưa ra các kết luận và kiến nghị mà không chịu tác động bởi sự can thiệp từ bên ngoài. Ở khía cạnh khác, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp cũng yêu cầu KTV luôn duy trì thái độ thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán. Boon và cộng sự (2008) cho rằng KTV thực hiện kiểm toán với thái độ thận trọng đúng mức trong quá trình kiểm toán sẽ có ảnh hưởng tích cực đến kiểm toán và các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán sẽ thỏa mãn hơn khi thấy các KTV duy trì thái độ thận trọng trong suốt quá trình kiểm toán. Theo chuẩn mực KTNN số 30 và số 40, KTV phải thực hiện công việc với sự thận trọng cần thiết trong mọi giai đoạn của cuộc kiểm toán. KTV không vội vàng đưa ra những đánh giá, kết luận, kiến nghị khi chưa nắm chắc và luôn giữ thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với tình huống cụ thể có thể là dấu hiệu của sai sót do nhầm lẫn hay do gian lận và đánh giá cẩn trọng đối với các bằng chứng kiểm toán.

Tóm lại, Tuân thủ chuẩn mực KTNN là điều kiện quan trọng và cần được xem xét khi phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương.

2.4.1.2. Các nhân tố thuộc về KTNN

(a) Điều kiện làm việc của KTV

Simunic và Stein (1987) cho rằng các đơn vị kiểm toán thường đầu tư vào công nghệ, kỹ thuật, phương tiện vật chất để để chuyên môn hóa trong một lĩnh vực ngành nghề cụ thể. Theo nghiên cứu của Nguyễn Mạnh Cường (2017) về lĩnh vực kiểm toán dự án ODA của KTNN, nếu các thuộc tính của điều kiện làm việc này được đảm bảo thì việc thực hiện kiểm toán nói chung và kiểm toán dự án đầu tư sử dụng nguồn vốn ODA sẽ càng được nâng cao. Đối với KTNN, điều kiện làm việc của KTV thể hiện ở những tiêu chí như: (i) Ứng dụng CNTT trong hoạt động kiểm toán: Nhật ký kiểm toán, hệ thống dữ liệu về đầu mối kiểm toán, phương tiện đi lại; (ii) Chế độ lương thưởng, phụ cấp đối với KTV nhà nước; (iii) Cơ hội thăng tiến và

được thừa nhận trong công việc và (iv) Chế tài xử lý đối với các sai phạm của KTV.

(b) Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán

Khi nghiên cứu kiểm toán các tổ chức ngân hàng, Nguyễn Mạnh Cường (2017) cho thấy nhân tố “*Sự phù hợp trong bố trí nhân sự của Đoàn kiểm toán*” có ảnh hưởng đáng kể tới công tác kiểm toán. Thực trạng nhân sự đoàn kiểm toán hiện nay chưa được bố trí đủ và chưa đảm bảo về trình độ chuyên môn để thực hiện kiểm toán đánh giá các điều kiện bất lợi của các hiệp định vay cũng như kiểm toán sự cần thiết phải vay ODA...

Đồng quan điểm trên, bàn về tổ chức công tác kiểm toán, Nguyễn Hữu Phúc (2009) cho rằng, để nâng cao chất lượng tổ chức công tác kiểm toán cần thiết phải bố trí đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán gọn nhẹ, theo phòng nghiệp vụ và có cơ chế linh hoạt trong việc bố trí nhân sự và trao đổi thông tin giữa các tổ kiểm toán. Theo đó, cần có cơ chế linh hoạt tại đoàn kiểm toán NSNN theo mô hình phân tuyến trong việc bố trí, điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán để cân đối nhiệm vụ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết, khắc phục việc KHKT được phê duyệt không sát với đối tượng kiểm toán dẫn đến không cân đối phù hợp về thời gian cũng như năng lực của tổ kiểm toán. Đồng thời việc bố trí tổ kiểm toán tại các đơn vị tổng hợp NS phải được chú trọng hơn về mặt thời gian và năng lực của KTV kết hợp với xác định nội dung, phương pháp kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp rõ ràng. Theo Nguyễn Thị Thanh Diệp (2016) khi bàn về hoàn thiện kiểm toán NSDP, công tác bố trí nhân sự đoàn, tổ kiểm toán NSDP cần thay đổi theo hướng chú trọng cơ cấu KTV có năng lực; tăng cường trao đổi thông tin giữa tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và tổ kiểm toán chi tiết là những giải pháp hoàn thiện kiểm toán NSDP.

Mặc dù nhân tố bố trí nhân sự đoàn kiểm toán chưa được nhiều tác giả quan tâm nghiên cứu đánh giá; tuy nhiên qua phân tích ở trên của tác giả cho thấy đây là yếu tố quan trọng, ảnh hưởng không nhỏ đến kiểm toán BCQTNS địa phương.

(c) Phương pháp/ Quy trình kiểm toán

Phương pháp kiểm toán giúp đảm bảo kết quả kiểm toán hoàn toàn phù hợp với các yêu cầu về chất lượng đã đề ra. Quy trình thực hiện kiểm toán thực chất là quá trình áp dụng các phương pháp kỹ thuật, nghiệp vụ vào việc kiểm tra thực tế nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho các ý kiến nhận xét từng bộ phận được kiểm toán cũng như toàn bộ các báo cáo của đơn vị. Một số nhà nghiên cứu cho rằng việc quan sát phương pháp kiểm toán được triển khai sẽ là thước đo việc thực hiện kiểm toán. Kết quả nghiên cứu của Francis

(2011), Knechel và cộng sự (2013) cho rằng quy trình kiểm toán là một trong 4 nhóm tiêu chí đánh giá chất lượng của việc thực hiện kiểm toán. Mock & Samet (1982) thực hiện khảo sát KTV ở Mỹ với 32 tiêu chí đánh giá công tác kiểm toán cho thấy quy trình kiểm toán là nhân tố có ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kiểm toán. Theo FRC (2008), một quá trình kiểm toán hiệu quả có tác động tích cực tới kết quả kiểm toán khi phương pháp và công cụ kiểm toán áp dụng được tổ chức tốt và đưa ra khuôn mẫu hay thủ tục để đạt được các bằng chứng thích hợp và đầy đủ cho cuộc kiểm toán. Theo IAASB (2014), thời gian cho kiểm toán, hiệu quả của các thủ tục kiểm toán, quy trình kiểm toán và giám sát chất lượng là một nhân tố quan trọng có tác động tới công tác kiểm toán. Phương pháp các KTV sử dụng trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán như phương pháp chọn mẫu, phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán báo cáo các tổ chức ngân hàng là những nhân tố có ảnh hưởng đáng kể đến kiểm toán các đối tượng này.

(d) Hệ thống KSCL

Theo báo cáo của Ủy ban trách nhiệm kiểm toán viên (CAR) năm 1978 tại Mỹ thì “nguy cơ bị phát hiện bởi người soát xét” là mối quan tâm lớn nhất khiến các KTV giảm thiểu các hành vi đe dọa chất lượng việc thực hiện kiểm toán. Cushing (1989) cho rằng, các sai lệch trọng yếu trên báo cáo được kiểm toán có thể dễ dàng được phát hiện hơn đối với các đơn vị kiểm toán có chính sách và thủ tục KSCL nội bộ tốt. Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013), Deis và Giroux (1992) nhấn mạnh rằng việc kiểm tra và KSCL thường xuyên trong quá trình kiểm toán là yếu tố quan trọng đảm bảo kiểm toán. Tại nhiều quốc gia, nhân tố này là quy định buộc phải thực hiện theo CMKT. Để duy trì và nâng cao hiệu quả kiểm toán tại các đơn vị kiểm toán, Chuẩn mực quốc tế về KSCL (ISQC1) quy định và hướng dẫn trách nhiệm của đơn vị kiểm toán đối với hệ thống KSCL kiểm toán. Hệ thống KSCL bao gồm các chính sách được xây dựng nhằm đạt được mục tiêu là xây dựng và duy trì một hệ thống KSCL để có sự đảm bảo hợp lý rằng: Đơn vị kiểm toán và các cán bộ, nhân viên của đã tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; báo cáo được doanh nghiệp phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Nhiều CMKT quốc tế thường phân chia KSCL gồm 02 cấp độ: KSCL từ bên ngoài và KSCL từ nội bộ của Đoàn KTNN. Cụ thể nhất, Chuẩn mực kiểm toán ISSAI 40 của INTOSAI quy định việc xây dựng các chính sách và thủ tục; nguồn nhân lực đầy đủ, có năng lực và khả năng đảm bảo chất lượng việc thực hiện kiểm toán cũng là một trong các nhân tố cấu thành nên hệ thống KSCL kiểm toán. Vì vậy

các yếu tố này cần được xem xét khi đánh giá.

2.4.2. Các nhân tố bên ngoài

2.4.2.1. Các nhân tố thuộc về đơn vị được kiểm toán

Tác giả Mazur và cộng sự (2005) thông qua bài viết "*Hướng dẫn về chất lượng kiểm toán*" đi sâu vào phân tích các yếu tố quyết định đến công tác kiểm toán của các cơ quan KTNN. Các tác giả nhận định rằng một cuộc kiểm toán đạt chất lượng khi nó được thực hiện phù hợp với các quy tắc, thực tiễn và thủ tục của SAI. Ngoài ra, Lãnh đạo của cơ quan KTNN chịu trách nhiệm thiết lập, vận hành, duy trì và cải tiến hệ thống đảm bảo việc thực hiện kiểm toán. Bên cạnh đó, để đạt được hiệu quả tối đa, một SAI cần phải thiết lập các mối quan hệ và có sự hợp tác tốt với Quốc hội, Chính phủ (trong đó, bao gồm các cơ quan trực thuộc Chính phủ như Bộ Tài chính và các bộ, ngành, đơn vị được kiểm toán), cơ quan truyền thông. FRC (2008) đã khẳng định rằng cách thức quản trị của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng nhất định tới BCTC và vì vậy cũng ảnh hưởng tới kiểm toán. Bên cạnh đó, quy mô và đặc điểm hoạt động cũng gián tiếp ảnh hưởng tới kiểm toán. Francis (2004), Knechel và cộng sự (2013) khi đưa ra khuôn mẫu về kiểm toán cũng khẳng định rằng kiểm toán sẽ phụ thuộc vào đặc điểm của đơn vị được kiểm toán. Môi trường pháp lý hoàn thiện và sự phối hợp, tương tác tốt của đơn vị được kiểm toán sẽ thúc đẩy việc cung cấp hồ sơ, tài liệu và thông tin để cuộc kiểm toán diễn ra thuận lợi, hiệu quả.

2.4.2.2. Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán

Ở các quốc gia có hệ thống chuẩn mực kế toán kiểm toán được xây dựng một cách có hệ thống và đầy đủ sẽ giúp quá trình kiểm toán diễn ra thuận lợi và hiệu quả hơn. Đó thường là những quốc gia có hoạt động kế toán - kiểm toán được quản lý và phát triển từ lâu đời như Đức, Anh, Mỹ, Úc, Canada. Theo Francis (2004), một trong ba nguyên nhân chính của sự khác biệt về việc thực hiện kiểm toán là sự khác biệt về thể chế giữa các quốc gia (khác biệt xuyên quốc gia). Knechel và cộng sự (2013) đã đề xuất hai khuôn mẫu trên cơ sở hệ thống hóa các nghiên cứu trước đây, đồng thời mở rộng định nghĩa của DeAngelo (1981) về kiểm toán. Các học giả đều đồng nhất quan điểm cho rằng hệ thống pháp luật là nhân tố quan trọng ảnh hưởng tới kiểm toán. Một môi trường pháp lý càng phù hợp sẽ càng giúp đảm bảo và nâng cao kiểm toán do KTNN thực hiện. Đây là nhân tố được xác định là có ảnh hưởng trực tiếp tới chất lượng thông tin trên BCTC và theo đó ảnh hưởng tới kiểm toán. FRC (2008) và IAASB (2014) khi đưa ra khuôn mẫu về kiểm toán cũng cho rằng môi trường pháp lý liên quan sẽ có ảnh hưởng tích cực tới việc thực hiện kiểm toán.

2.5. Kinh nghiệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách ở một số nước trên thế giới và bài học rút ra cho Việt Nam

2.5.1. Kinh nghiệm kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách ở một số nước trên thế giới

NSNN là một trong những đối tượng kiểm toán thường xuyên và chủ yếu của tất cả các cơ quan KTNN. Mỗi quốc gia, kiểm toán NSNN có mô hình tổ chức và hoạt động với đặc điểm riêng, nhưng những đặc trưng chung của kiểm toán NSNN như sau:

(i) Một là, về nhiệm vụ kiểm toán NSNN: Nhiệm vụ kiểm toán NSNN đều được cơ quan KTNN xác định rõ là nhằm đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán hoặc số tăng, giảm, số dư cuối kỳ của các tài khoản quốc gia hoặc tài khoản của NS các bang, địa phương.

KTNN Liên bang Đức có một lịch sử phát triển lâu đời gần 300 năm, tiền thân là Phòng thẩm kế tối cao do vua Friedrich Wilhelm I ra sắc lệnh thành lập năm 1714, có nhiệm vụ kiểm tra tính đúng đắn về hình thức và cách tính các khoản thu, chi của NN cũng như phải chỉ ra những khả năng cải thiện các khoản thu. KTNN Liên bang Đức chính thức được thành lập năm 1950, thực hiện chức năng kiểm tra công tác quản lý NS và kinh tế của Liên bang, tổ chức quản lý tài sản đặc biệt của Liên bang và các doanh nghiệp Liên bang; KTNN Liên bang cũng có thể tiến hành kiểm tra các tổ chức không thuộc hệ thống quản lý của Liên bang nếu các tổ chức này quản lý hay tiếp nhận vốn của Liên bang.

Ủy ban Kiểm toán và Thanh tra Hàn Quốc (BAI) gồm một số lượng cố định Ủy viên hội đồng, kể cả Chủ tịch; quyết định về những vấn đề như: Xác nhận quyết toán thu chi của NN; giải trình về Báo cáo thường niên kiểm tra quyết toán NSNN. BAI thực hiện chức năng xác nhận BCQTNS thông qua (1) kiểm tra BCQT thu chi của NN và báo cáo kết quả kiểm tra cho Tổng thống, Quốc hội và (2) kiểm toán tài khoản của cơ quan TW, chính quyền địa phương và tổ chức được chính phủ đầu tư nhằm đảm bảo hạch toán hợp lý và hợp lệ.

(ii) Hai là phát hiện sự không tuân thủ pháp luật và các quy định khác trong quản lý và điều hành NSNN

Tùy theo đặc điểm của hệ thống NSNN, phân cấp NSNN của mỗi quốc gia, đối tượng kiểm toán được hiểu theo nghĩa rộng không chỉ bao gồm các BCQT mà còn là các chương trình, dự án hoặc các hoạt động có liên quan đến quản lý và sử dụng NS kể cả thu và chi NSNN nhằm phát hiện sự không tuân thủ pháp luật.

Tại Trung Quốc, KTNN Cộng hòa nhân dân Trung Hoa được thành lập năm 1983, là một cơ quan Bộ thuộc Quốc vụ viện, thực hiện kiểm toán tất cả các cơ quan, đơn vị sự nghiệp, doanh nghiệp NN... (kể cả các cơ quan của Đảng và đoàn thể) nhằm đánh giá tính tuân thủ tính và hiệu lực trong việc sử dụng NS với vai trò là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của nước Cộng hòa nhân dân Trung Hoa. Tại Đan Mạch, KTNN Đan Mạch là cơ quan trực thuộc Quốc hội Đan Mạch, ngoài việc kiểm tra tính trung thực và hợp lý của các báo cáo Chính phủ, NAOD còn tiến hành đánh giá tính hiệu quả trong việc sử dụng các nguồn lực được phân bổ tại các cơ quan, tổ chức NN.

(iii) Ba là, về tổ chức các đơn vị kiểm toán NSNN: Tổ chức các đơn vị kiểm toán NSNN luôn gắn liền với đặc điểm phân cấp và quản lý NSNN, gắn với việc chuyên môn hóa nhiệm vụ kiểm toán NSNN theo đối tượng cụ thể của từng quốc gia (có thể là các bộ, ngành, có thể là các doanh nghiệp hoặc các dự án đầu tư...). Cơ quan kiểm toán quốc gia chủ yếu kiểm toán NSTW và các cơ quan kiểm toán địa phương kiểm toán NSDP, phục vụ hội đồng địa phương giám sát và phê chuẩn dự toán, quyết toán NS.

KTNN Đan Mạch thực hiện kiểm tra tính trung thực và hợp lý của các báo cáo Chính phủ, tức là xem các báo cáo này có những sai sót và gian lận trọng yếu ở cấp Chính phủ hay không. Tại Nhật Bản, tổ chức kiểm toán độc lập với Nghị viện và Chính phủ và không có mối quan hệ giữa Ủy ban Kiểm toán Quốc gia và kiểm toán các địa phương do đặc điểm phân cấp và quản lý NS; ở Trung Quốc cơ quan KTNN trực thuộc Quốc vụ viện và hoạt động độc lập với cơ quan kiểm toán địa phương, đồng thời quản lý hoạt động chuyên môn của kiểm toán địa phương qua việc thực hiện nghĩa vụ báo cáo và hướng dẫn chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán.

(iv) Bốn là, về mối quan hệ giữa cơ quan KTNN với các khách thể kiểm toán NSNN và các đơn vị có liên quan đến hoạt động kiểm toán NSNN có vai trò quan trọng trong việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán, đặc biệt là trao đổi thông tin và thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, xử lý các kiến nghị kiểm toán.

Tại Nhật bản, Cộng hòa Liên bang Đức, Hungary... cơ quan kiểm toán tối cao được mời họp phiên thảo luận của Nghị viện, Ủy ban NS và các Ủy ban khác của Nghị viện phục vụ việc phê chuẩn quyết toán.

Tại Nhật Bản, các tài liệu về các quyết định NSNN được gửi cho KTNN nghiên cứu. Trong lập KHKT, nhiều cơ quan kiểm toán tối cao chú trọng vào những mối quan tâm của quốc hội, nghị viện và dư luận xã hội như Cộng hòa Liên bang Đức, Đan Mạch, Trung Quốc.... Để phản ánh tốt hơn về những kết quả kiểm toán

NS, Ủy ban kiểm toán Nhật Bản còn tổ chức gặp gỡ thường xuyên với Vụ NS, Vụ Kế toán của Bộ Tài chính hàng năm để cung cấp những phát hiện và ý kiến trong BCKT. Cũng tại cuộc họp này, Ủy ban kiểm toán có thể nhận được những thông tin phản hồi và những thông tin quản lý tài chính NS do Bộ Tài chính cung cấp rất có ích trong việc xác định trọng tâm kiểm toán. Để mở rộng và nâng cao chất lượng của KSNB tại các đối tượng kiểm toán và ngăn chặn sự tái diễn những sai phạm, Ủy ban kiểm toán Nhật Bản còn tổ chức đào tạo cho kiểm toán nội bộ của các bộ và các đơn vị để nâng cao vai trò và có sự phối hợp tốt hơn trong hoạt động kiểm toán chính phủ.

Tại Đan Mạch, KTNN Đan Mạch (NAOD) còn thực hiện chức năng tư vấn và hướng dẫn các cơ quan, tổ chức đó cải tiến các hoạt động (nâng cao kết quả thực thi công vụ) của mình. Các kết quả kiểm toán tài chính do NAOD thực hiện được trình bày trong “Báo cáo kiểm soát phân bổ”. Bên cạnh đó, NAOD còn thông báo về kết quả làm việc của mình với các đơn vị được kiểm toán tại các buổi làm việc định kỳ. Định kỳ hàng năm, NAOD còn tổ chức các cuộc họp cao cấp giữa NAOD với từng bộ, ngành để thảo luận về những kết quả kiểm toán được xem là trọng yếu.

(v) Năm là, về tổ chức công tác kiểm toán NSNN tại một số quốc gia: Chu trình kiểm toán NSNN được thực hiện cả trong và sau chu kỳ NSNN.

Cách thức tổ chức như vậy sẽ giúp cho các cơ quan quản lý, cơ quan giám sát NSNN xử lý thông tin kịp thời với những kết luận và kiến nghị kiểm toán và sẽ đảm bảo tính khả thi khi có sự đồng bộ trong việc luân chuyển và cung cấp thông tin về NS và BCQT trong môi trường CNTT hợp nhất và thông qua hệ thống tích hợp dữ liệu tài chính quốc gia.

Tại Canada, các cơ quan kiểm toán chủ yếu dùng phần mềm Teammate. Phần mềm này được dựa trên cơ sở mạng nội bộ của cơ quan KTNN và có thể truy cập thông qua đường truyền Internet. Mỗi đoàn kiểm toán sau khi có quyết định kiểm toán sẽ được bộ phận CNTT của cơ quan cấp một tài khoản và mã truy cập. Mỗi KTV được cấp một máy tính xách tay và một chứng thực chữ ký số điện tử (token). Khi cắm token vào máy tính cơ quan và nhập mã, KTV có thể truy cập mạng nội bộ. Tất cả các bằng chứng kiểm toán, kể cả các cuộc phỏng vấn với đơn vị, các hồ sơ tài liệu bằng văn bản, KTV có thể quét (scan) và nhập vào phần mềm này. Hàng ngày lãnh đạo cơ quan ngồi tại trụ sở có thể nắm được tình hình triển khai kiểm toán của các KTV từ địa điểm, thời gian kiểm toán, việc thu thập bằng chứng kiểm toán, nội dung, phạm vi kiểm toán, tiến độ kiểm toán, các kết quả kiểm toán sơ bộ

...Vì vậy công tác kiểm toán được chuẩn bị trong quá trình dài trước đó, ngay cả trong và sau chu kỳ NSNN.

Tại Nhật Bản, chu kỳ kiểm toán NS cho năm tài khóa được bắt đầu từ tháng 10 năm đó và kết thúc vào tháng 11 năm sau, như vậy kéo dài hơn 1 năm (năm tài khóa của Nhật bản từ 1/4 đến 31/3), cụ thể lấy ví dụ như sau: Lập KHKT cho năm tài khóa 2020 vào tháng 9/2020; kiểm toán trên tài liệu (tại cơ quan kiểm toán) từ tháng 10/2020 đến 9/2021; kiểm toán thực địa (xuống hiện trường hoặc đến gặp gỡ đối tượng kiểm toán để nắm thêm thông tin từ tháng 11/2020 đến tháng 8/2021); Chuẩn bị báo cáo và hoàn thành BCKT năm từ tháng 9 đến tháng 11/2021 gửi Chính phủ để trình Quốc hội (thời điểm khóa sổ và hoàn thành BCQT ở Nhật bản là 31/7/2021). Như vậy, Ủy ban kiểm toán Nhật Bản kiểm toán trong và sau năm tài khóa, có 06 tháng được kiểm toán trong thời điểm đang diễn ra năm tài khóa. Tuy nhiên để triển khai kiểm toán theo chu kỳ kiểm toán này, ở Nhật bản mọi giao dịch đều được thông qua ngân hàng TW và số liệu giao dịch đều chuyển qua trung tâm dữ liệu tài chính quốc gia.

2.5.2. Bài học rút ra cho Việt Nam

Nghiên cứu hoạt động kiểm toán từ các cơ quan KTNN tối cao của các quốc gia nêu trên cho thấy một số bài học kinh nghiệm đối với KTNN Việt Nam như sau:

- Cần tăng cường hoạt động kiểm toán BCQT nhằm mục tiêu đánh giá, xác nhận số liệu quyết toán; phát hiện những hành vi không tuân thủ pháp luật và nâng cao trách nhiệm giải trình đối với các đơn vị, chương trình, dự án hoặc các hoạt động có liên quan đến quản lý và sử dụng NS. Trong thực tế, khi BCKT đã được phát hành chính thức thì tính pháp lý của nó được đảm bảo và đã góp phần khắc phục những hạn chế trong việc điều hành, sử dụng NS trong niên độ được kiểm toán.

- Đổi mới tổ chức kiểm toán để đảm bảo thực hiện đúng chức năng, nhiệm vụ của cơ quan kiểm toán tối cao trong kiểm toán NSNN nói chung, BCQTNS nói riêng; đảm bảo thực hiện Luật KTNN và Luật NSNN; phù hợp với đặc điểm phân cấp và quản lý NSNN, gắn với việc chuyên môn hóa nhiệm vụ kiểm toán NSNN theo đối tượng cụ thể nhằm thực hiện tốt phục vụ hội đồng địa phương giám sát và phê chuẩn quyết toán NS.

- Đối với bước thực hiện kiểm toán (là một bước nằm trong quy trình kiểm toán) cần thực hiện kiểm toán BCQTNS theo chu trình quản lý NS, ngay trong và sau chu trình NS. Kiểm toán BCQT cần thực hiện ngay sau khi giao dự toán; kiểm toán công tác điều hành NS thực hiện ngay trong quá trình điều hành NS hoặc sau

quá trình điều hành NS; kiểm toán công tác tổng hợp quyết toán sau khi kết thúc năm NS. Để thực hiện được điều này, quy định thời gian cho một cuộc kiểm toán BCQTNS phải đủ dài trên cơ sở thực tiễn nhằm đảm bảo thực hiện tốt các mục tiêu, nội dung kiểm toán; hoặc có thể thực hiện cuộc kiểm toán vào nhiều thời điểm khác nhau để thực hiện theo từng thời điểm quyết toán.

- Xác định rõ và chú trọng mục tiêu đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của số liệu quyết toán NS và nâng cao trách nhiệm giải trình đối với các đơn vị có liên quan đến quản lý, sử dụng NS. Cần tăng cường thời gian thực hiện kiểm toán tại trụ sở cơ quan kiểm toán thông qua số liệu do đơn vị cung cấp, hạn chế kiểm toán trực tiếp tại đơn vị nhằm hạn chế ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán.

- Tăng cường xây dựng mối quan hệ phối hợp, trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thông tin một cách thuận lợi trong quá trình lập KHKT, xử lý các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán và đẩy mạnh việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán, xử lý các kiến nghị kiểm toán trong quá trình kiểm tra, theo dõi thực hiện kiến nghị. Việc xây dựng mối quan hệ phối hợp với các cơ quan tài chính tổng hợp có thể thông qua việc cập nhật thông tin thường xuyên trong quản lý và điều hành NS bằng cách tổ chức các cuộc trao đổi thông báo kết quả kiểm toán NS hoặc có những hướng dẫn kinh nghiệm cho hệ thống kiểm toán nội bộ của đối tượng kiểm toán. Việc tăng cường quan hệ phối hợp giữa cơ quan KTNN với các đơn vị được kiểm toán vừa là một giải pháp quan trọng đối với bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán; vừa là một kênh tuyên truyền, phổ biến pháp luật về KTNN để các đơn vị hiểu hơn quyền và nghĩa vụ của mình.

- Cần phát triển ứng dụng CNTT trong việc cung cấp số liệu, dữ liệu (ví dụ: hệ thống TABMIS quản lý NSNN hiện nay). Cần tiến hành kiểm toán CNTT ngay từ giai đoạn khảo sát và thực hiện rà soát các BCQT, bức tranh chung điều hành NS. Để làm được điều này, song song với việc bố trí, sắp xếp đoàn, tổ kiểm toán tùy thuộc vào thông tin đặc thù hoạt động và mức độ áp dụng CNTT của từng đơn vị; cần tăng cường đào tạo, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực về kiểm toán CNTT trong việc áp dụng các công nghệ, phần mềm chuyên dụng, thiết bị hỗ trợ...

CHƯƠNG 3

THỰC TRẠNG VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG Ở VIỆT NAM

3.1. Tổng quan về Kiểm toán nhà nước

3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của Kiểm toán nhà nước

KTNN Việt Nam được thành lập theo Nghị định số 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ và điều lệ hoạt động theo Quyết định số 61/TTg ngày 24/01/1995 của Thủ tướng Chính phủ. KTNN ra đời là tất yếu khách quan, phù hợp với thực tiễn đặt ra và thông lệ quốc tế. Trong quá trình hoạt động của mình, vị thế của KTNN đã được xã hội thừa nhận và khẳng định, ngày càng trở thành công cụ mạnh và hữu hiệu của NN, Quốc hội trong việc kiểm tra, giám sát tài chính công, tài sản công. Ngày 14/6/2005, Luật KTNN đã được Quốc hội khóa XI thông qua và có hiệu lực từ ngày 01/01/2006, đã mở ra một thời kỳ phát triển mới của KTNN.

Cùng với Hiến pháp năm 2013, Luật KTNN 2015 và sửa đổi năm 2019 đã được Quốc hội ban hành nhằm mục tiêu xây dựng KTNN xứng đáng là cơ quan thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công có trách nhiệm, uy tín, chuyên nghiệp và hiện đại. Ngày 16/9/2020, Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành Nghị quyết số 999/2020/UBTVQH14 về chiến lược phát triển KTNN đến năm 2030. Theo đó, mục tiêu chính của chiến lược phát triển nhằm bảo đảm tính độc lập của hoạt động KTNN tương xứng với vị trí, vai trò là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân thủ theo pháp luật. Hoạt động của KTNN ngày càng góp phần quan trọng vào sự phát triển bền vững, minh bạch nền tài chính quốc gia, nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực đất nước và phòng, chống tham nhũng, lãng phí; nâng cao trách nhiệm giải trình, công khai, minh bạch trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

3.1.2. Cơ cấu tổ chức, chức năng nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước

Hiện nay, cơ cấu tổ chức của KTNN gồm 32 Vụ và đơn vị tương đương:

(i) Khối đơn vị tham mưu có 08 Vụ có chức năng nhiệm vụ trên các mặt công tác như: Hành chính, tổng hợp, quản lý tài sản, công tác tổ chức cán bộ, đào tạo bồi dưỡng; công tác KHKT; hướng dẫn, xây dựng quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán; KSCL; hoạt động thanh tra; hợp tác quốc tế...

(ii) Khối KTNN chuyên ngành có 08 đơn vị thực hiện kiểm toán các cơ quan, tổ chức ở TW theo các lĩnh vực chuyên ngành về kiểm toán NS các bộ ngành, cơ quan TW, tập đoàn, tổng công ty NN; các tổ chức tín dụng, ngân hàng.

(iii) Khối KTNN khu vực có 13 đơn vị KTNN khu vực đóng tại 13 tỉnh, thành phố có quy mô rộng khắp trên cả nước thực hiện kiểm toán NSDP trên địa bàn khu vực với quy mô mỗi khu vực phụ trách từ 4 - 6 tỉnh trên địa bàn.

(iv) Khối đơn vị sự nghiệp công lập có 03 đơn vị có chức năng giúp Tổng KTNN thực hiện các nhiệm vụ đào tạo, nghiên cứu khoa học, quản lý và ứng dụng CNTT trong hoạt động kiểm toán, cơ quan ngôn luận.

KTNN là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công. Tại Điều 9 Luật KTNN 2015 quy định: KTNN có chức năng đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị đối với việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Nhiệm vụ của chủ yếu của KTNN là quyết định và tổ chức thực hiện KHKT hàng năm; thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo yêu cầu của Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ; tham gia với các cơ quan của Quốc hội, của Chính phủ trong việc xem xét điều chỉnh, phân bổ NS...nhằm trở thành mục tiêu công cụ trọng yếu, hữu hiệu của Đảng và NN trong kiểm tra, kiểm soát việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công; nâng cao trách nhiệm giải trình và đảm bảo tính công khai, minh bạch của các cơ quan sử dụng NSNN, phục vụ hiệu quả hoạt động của Quốc hội, Chính phủ trong thực hiện chức năng lập pháp, giám sát, quản lý điều hành và quyết định các vấn đề quan trọng của đất nước; hỗ trợ HĐND, UBND địa phương trong quản lý, điều hành, giám sát và quyết định các vấn đề quan trọng của địa phương...

3.2. Thực trạng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

3.2.1. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Hiện nay ở Việt Nam, KTNN ban hành hướng dẫn về mục tiêu, trọng tâm kiểm toán hàng năm chủ yếu để nhằm kiểm toán đạt hiệu quả cao, phụ thuộc các chỉ đạo của Quốc hội, Chính phủ và tình hình phát triển kinh tế xã hội của đất nước và phù hợp với những vấn đề công chúng đang quan tâm. Mục tiêu, trọng tâm kiểm toán của từng Đoàn kiểm toán căn cứ vào mục tiêu, kiểm toán hàng năm và được xác định khác nhau tùy thuộc và điều kiện thực tế tại địa phương, khả năng bố trí nhân sự, tuy nhiên thường bao gồm những nội dung cơ bản sau:

3.2.1.1. Mục tiêu kiểm toán

- Xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS, BCQT vốn đầu tư và BCQT dự án hoàn thành; đánh giá việc tuân thủ pháp luật trong quản lý và sử dụng

tài chính công, tài sản công.

- Chỉ ra các sai phạm đề kiến nghị với đơn vị được kiểm toán chấn chỉnh công tác quản lý tài chính - kế toán, hoạt động của đơn vị; kiến nghị cấp có thẩm quyền xử lý sai phạm và sửa đổi các cơ chế, chính sách còn bất cập; phát hiện kịp thời hành vi tham nhũng, lãng phí trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

- Cung cấp thông tin, số liệu tin cậy cho HĐND các cấp phê chuẩn quyết toán NSNN và các cơ quan có thẩm quyền thực hiện chức năng kiểm tra, điều tra, giám sát, tố tụng quá trình quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

- Trong trường hợp cuộc kiểm toán NSĐP lồng ghép với kiểm toán chuyên đề thì có thêm các mục tiêu của chuyên đề được kiểm toán.

(Tham chiếu tại Phụ lục 07. Giấy tờ làm việc về xác định mục tiêu kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện).

3.2.1.2. Trọng tâm kiểm toán

Trong kiểm toán BCQTNS địa phương, KTNN tập trung vào một số nội dung trọng tâm sau:

(i) Kiểm toán thu NS: Công tác lập và giao dự toán các nguồn thu; công tác quản lý thu NS theo Luật Quản lý thuế; công tác quản lý thu đối với doanh nghiệp ngoài quốc doanh; việc hoàn, miễn, giảm thuế theo chính sách hỗ trợ doanh nghiệp trong niên độ kiểm toán. Về công tác quản lý thuế: Công tác thanh, kiểm tra thuế, chống thất thu, trốn thuế và thu hồi nợ đọng thuế. Việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; hợp đồng thuê đất đã hết thời gian ổn định đơn giá thuê; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... để xác định đầy đủ nghĩa vụ với NSNN. Ngoài ra, trọng tâm KT còn đánh giá công tác quản lý và sử dụng nguồn thu học phí, viện phí, thu dịch vụ liên doanh, liên kết tại các ngành giáo dục, y tế; công tác đấu thầu mua sắm, sử dụng thuốc, vật tư và thiết bị y tế.

(ii) Kiểm toán chi đầu tư XDCCB:

Công tác lập, thẩm định, phân bổ và giao kế hoạch đầu tư công; việc phân bổ vốn cho các dự án khởi công mới năm 2021; việc phân bổ vốn chương trình mục tiêu và vốn hỗ trợ theo mục tiêu. Việc bố trí vốn đối ứng từ NSĐP cho các dự án, chương trình được NSTW hỗ trợ một phần và các dự án ODA do địa phương quản lý theo cam kết. Đánh giá việc phân loại nguồn vốn tài trợ (vốn vay, vốn viện trợ), cơ chế tài chính (cấp phát, cho vay lại), tính chất đầu tư (XDCCB, hành chính sự nghiệp), thẩm quyền lập và giao kế hoạch đối với chương trình, dự án sử dụng vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) và vốn vay ưu đãi. Việc ứng trước kế hoạch vốn và thu hồi vốn ứng trước. Ngoài ra, trọng tâm KT còn đánh giá công tác thẩm định

nguồn vốn và khả năng cân đối nguồn vốn của các dự án. Việc phân bổ, quản lý sử dụng nguồn vốn dự phòng 10% tại địa phương.

(iii) Kiểm toán chi thường xuyên:

Trọng tâm là công tác lập và giao dự toán chi thường xuyên và công tác chấp hành chi NS; cụ thể như: Việc phân bổ và giao dự toán chi thường xuyên phù hợp với tiến độ và lộ trình thực hiện tinh giản biên chế, sắp xếp tổ chức bộ máy, nâng cao mức độ tự chủ của các đơn vị sự nghiệp công lập. Việc lập, phân bổ, giao dự toán đối với kinh phí sự nghiệp (kinh phí sự nghiệp giáo dục và đào tạo, sự nghiệp môi trường, sự nghiệp y tế, sự nghiệp kinh tế) và kinh phí quản lý hành chính. Việc thực hiện định mức phân bổ dự toán chi thường xuyên NSNN; lập kế hoạch tài chính - NSNN 03 năm. Việc chấp hành các quy định về điều chỉnh dự toán chi đã giao cho các đơn vị sử dụng NS; lưu ý sau ngày 15/11 của năm trước, các bộ, cơ quan TW và địa phương không quyết định điều chỉnh dự toán chi NSNN đã giao cho các đơn vị sử dụng NS (trừ trường hợp được cấp có thẩm quyền quyết định điều chỉnh dự toán theo quy định tại Điều 52 Luật NSNN). Chi kinh phí sự nghiệp (sự nghiệp giáo dục và đào tạo, sự nghiệp môi trường, sự nghiệp y tế, sự nghiệp kinh tế) và kinh phí quản lý hành chính; chi chuyển nguồn sang năm sau; việc quản lý và sử dụng kinh phí bổ sung có mục tiêu từ NS cấp trên. Ngoài ra trọng tâm còn đánh giá việc quản lý và sử dụng tài sản công, chấp hành quy định về tiêu chuẩn, định mức sử dụng trụ sở làm việc; quản lý mua sắm, sử dụng xe ô tô công; mua sắm vật tư, thiết bị, mua sắm tập trung tài sản công.

(Tham chiếu tại Phụ lục 08. Giấy tờ làm việc về trọng tâm kiểm toán và thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện).

Minh họa vấn đề trọng tâm cần tập trung kiểm toán

I. THU NSNN

1. Tại Cục thuế

- Công tác quản lý thuế; công tác thanh, kiểm tra thuế, chống thất thu, trốn thuế và xử lý, thu hồi nợ đọng thuế.

- Việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; hợp đồng thuê đất đã hết thời gian ổn định đơn giá thuê; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... để xác định đầy đủ nghĩa vụ với NSNN.....

2. Tại Sở Tài chính

Công tác thu học phí, giá dịch vụ y tế, các khoản thu dịch vụ sự nghiệp công (không thuộc danh mục phí, lệ phí theo quy định của Luật phí và lệ phí).

II. CHI NSNN

1. Tại Sở KH & Đầu tư

- Công tác lập, thẩm định, phân bổ và giao kế hoạch đầu tư công; việc phân bổ vốn

cho các dự án khởi công mới năm 2021; việc phân bổ vốn chương trình mục tiêu và hỗ trợ theo mục tiêu...

2. Tại Sở Tài chính

- Công tác lập, giao dự toán chi thường xuyên
- Công tác chấp hành chi NS: Chi kinh phí sự nghiệp (kinh phí sự nghiệp giáo dục và đào tạo, sự nghiệp môi trường, sự nghiệp y tế, sự nghiệp kinh tế) và kinh phí quản lý hành chính.

3.2.2. Phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Bằng chứng kiểm toán được KTV thu thập thông qua tất cả các giai đoạn của quá trình kiểm toán, từ bước thu thập các thông tin để đánh giá, tìm hiểu hệ thống kiểm soát đánh giá làm cơ sở xác định mục tiêu, trọng yếu kiểm toán; trong bước thực hiện kiểm toán cũng như bước tổng hợp, đưa ra kết luận, kiến nghị khi lập BCKT. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được các KTV thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán, từ nhiều nguồn khác nhau. Hiện nay, các KTV thường thu thập các tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán thường gồm 02 loại:

- Bằng chứng kiểm toán liên quan đến số liệu, thông tin là căn cứ kiểm toán được trình bày tại BCKT, biên bản kiểm toán: Là các tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến số liệu, thông tin trình bày tại báo cáo, biên bản kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTV đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Ví dụ: *BCQTSN, sổ kế toán, chứng từ kế toán do đơn vị cung cấp; các xác nhận từ bên thứ ba; kết quả của thủ tục phân tích do KTV thực hiện, các ghi chép nội dung phỏng vấn, nội dung cuộc họp.*

- Bằng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại, kiến nghị kiểm toán: Là tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTV đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán. Trên cơ sở các phát hiện kiểm toán, KTV thực hiện các xét đoán chuyên môn để đưa ra kết luận về nội dung kiểm toán hoặc kết luận về các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán. Ví dụ: *Tài liệu ghi nhận lại các thủ tục KTV thực hiện để xác nhận số liệu, báo cáo của đơn vị; bảng tính toán của KTV về số liệu giảm trừ; nhật ký và tài liệu làm việc của KTV; biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTV, bảng kê ghi rõ nghiệp vụ kinh tế, giá trị, hồ sơ và lý do liên quan đến phát hiện kiểm toán - có xác nhận của đơn vị; bảng kê các bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công liên quan đến sai sót...*

Ngoài ra, KTV có thể tiến hành kiểm tra thêm qua các thủ tục như: Xác nhận trực

tiếp với bên thứ ba; sử dụng chuyên gia và các phương pháp hợp pháp khác để đánh giá tính xác thực của tài liệu đó; kiểm tra, xác minh tài liệu đó từ các nguồn thông tin khác. Trong trường hợp phát hiện dấu hiệu sai phạm nghiêm trọng, các sai phạm có dấu hiệu hình sự, các vụ việc có dấu hiệu tham nhũng, lãng phí thì KTV, Tổ trưởng phải báo cáo kịp thời cho Trưởng đoàn, Kiểm toán trưởng; Trưởng đoàn, Kiểm toán trưởng phải báo cáo kịp thời với Tổng KTNN để chỉ đạo làm rõ, xử lý.

Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau. Tuy nhiên thực tế hiện nay, KTV thực hiện 02 phương pháp là phương pháp kiểm tra, đối chiếu và phương pháp tính toán lại là chủ yếu.

Kiểm tra đối chiếu là KTV nghiên cứu, xem xét sổ sách, ghi chép và các hồ sơ tài liệu khác trên cơ sở đó để đánh giá, xác nhận về nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định. *Ví dụ: KTV kiểm tra, đối chiếu việc thực hiện nghĩa vụ NSNN giữa số liệu trên Báo cáo của đơn vị và số liệu cơ quan quản lý đang theo dõi; kiểm tra đối chiếu số liệu các chỉ tiêu thu nội địa của Cục thuế, thu nước ngoài của cơ quan Hải quan, chi thường xuyên của Sở Tài chính, Chi đầu tư của Sở Kế hoạch - Đầu tư và số liệu do KBNN theo dõi xem có đảm bảo khớp đúng.* Phương pháp này thường được áp dụng để soát xét chứng từ, sổ kế toán và các tài liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình.

Phương pháp tính toán lại là việc kiểm tra tính chính xác về mặt toán học của các số liệu. *Ví dụ: KTV tính toán lại khối lượng từ bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công để so sánh với khối lượng đề nghị quyết toán.*

(Tham chiếu tại Phụ lục 07. Giấy tờ làm việc về trọng tâm kiểm toán và thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện).

| Minh họa thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán | |
|---|---|
| Đơn vị, vấn đề trọng tâm cần tập trung kiểm toán | Phương pháp, thủ tục cần áp dụng để thu thập bằng chứng |
| I. THU NSNN | |
| 1. Tại Cục thuế | |
| Công tác quản lý thuế; công tác thanh, kiểm tra thuế, chống thất thu, trốn thuế và xử lý, thu hồi nợ đọng thuế | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu (nếu thấy cần thiết), phỏng vấn. |
| Việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... để xác | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu (nếu thấy cần thiết), phỏng vấn. |

| | | | | | | | | |
|---|----------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------------|
| 3 | Tỷ lệ mẫu chọn BCQTNS địa phương | 79% | 76% | 75% | 78% | 71% | 64% | 74% |
|---|----------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------------|

Nguồn: Danh mục đơn vị được kiểm toán năm 2015-2020, KTNN

Do thời gian thực hiện kiểm toán BCQTNS của một địa phương thường trùng với một đoàn kiểm toán khác nên nhân sự kiểm toán còn thiếu, một số thành viên kiểm toán được giao nhiệm vụ kiểm toán chưa phù hợp với chuyên môn đào tạo (được đào tạo về kinh tế, tài chính bố trí thực hiện kiểm toán dự án đầu tư hoặc ngược lại được đào tạo về kỹ thuật bố trí kiểm toán chi thường xuyên...). Công tác kiểm toán tổng hợp đóng vai trò quan trọng để xác nhận số liệu quyết toán NS, đòi hỏi thành viên có kinh nghiệm và khả năng phân tích, tổng hợp và am hiểu về Hệ thống thông tin quản lý NS và kho bạc (TABMIS) nhưng thực tế còn nhiều trường hợp là chuyên viên, thành viên khác chưa có nhiều kinh nghiệm được bố trí kiểm toán tổng hợp.

Thực tế tại các KTNN khu vực, nhìn chung tỷ lệ công chức thuộc khối ngành tài chính kinh tế kế toán vẫn chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số công chức của đơn vị, chưa có cán bộ, KTV chuyên sâu về lĩnh vực Hải quan, Kho bạc. Tổ chức cấp phòng còn bất cập, tuy có sự phân chia tên gọi là phòng NS và phòng kiểm toán đầu tư dự án nhưng gồm nhiều thành viên có chuyên môn ở lĩnh vực khác nhau, công tác quản lý cấp phòng mới dừng lại ở hoạt động quản lý hành chính trong thời gian không tham gia các đoàn kiểm toán.

Bảng 3.2. Cơ cấu cán bộ công chức theo ngạch và theo chuyên ngành đào tạo của KTNN khu vực VI năm 2021

Đơn vị tính: người

| Trình độ | Số lượng | Tỷ lệ |
|-----------------------------|----------|--------|
| I. Theo ngạch KTV | | |
| KTV chính | 11 | 16,18% |
| KTV | 47 | 69,12% |
| Chuyên viên | 8 | 11,76% |
| Kiểm tra viên, Văn thư | 2 | 2,94% |
| 2. Theo chuyên ngành | | |
| Kế toán, kiểm toán | 20 | 29,4% |
| Tài chính ngân hàng | 15 | 22,1% |

| | | |
|------------------------------|-----------|-------------|
| Tài chính doanh nghiệp, QTKD | 5 | 7,4% |
| NS (thuế, tài chính công...) | 2 | 2,9% |
| Các ngành kinh tế khác | 5 | 7,4% |
| Kỹ sư | 19 | 27,9% |
| Văn thư | 1 | 1,5% |
| Cử nhân luật, hành chính | 1 | 1,5% |
| Tổng cộng | 68 | 100% |

Nguồn: Báo cáo công tác tổ chức cán bộ (2021), KTNN khu vực VI

Tổ chức nhân sự của từng đoàn kiểm toán BCQTNS của từng địa phương do Tổng KTNN quyết định trên cơ sở đề xuất của các Kiểm toán trưởng KTNN khu vực. Thông thường cơ cấu của một đoàn kiểm toán BCQTNS có từ 20-30 người, gồm 1 trưởng đoàn và từ 3 đến 4 tổ kiểm toán với nhân sự mỗi tổ từ 5-6 thành viên. Trưởng đoàn kiểm toán chủ yếu là phó kiểm toán trưởng khu vực; phó trưởng đoàn thường kiêm nhiệm tổ trưởng tổ kiểm toán. Thời gian mỗi cuộc kiểm toán thường được thực hiện từ 50-60 ngày, tính từ ngày triển khai kiểm toán đến ngày kết thúc kiểm toán tại địa phương (gồm cả những ngày nghỉ theo chế độ).

3.2.3.2. Thực trạng quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

➤ **Bước 1: Chuẩn bị kiểm toán**

Chuẩn bị kiểm toán là bước đầu tiên trong quy trình kiểm toán, được thực hiện bởi Đoàn khảo sát. Căn cứ kế hoạch tổng thể năm được Tổng KTNN phê duyệt, Kiểm toán trưởng KTNN khu vực thành lập Đoàn khảo sát; trong đó trưởng đoàn kiểm toán dự kiến thường được giao nhiệm vụ trưởng đoàn khảo sát và các thành viên đoàn khảo sát sẽ được giao nhiệm vụ tổ trưởng tổ kiểm toán của đoàn kiểm toán. Chuẩn bị kiểm toán bao gồm các bước sau:

(1) *Khảo sát thu thập thông tin về quản lý ngân sách tại địa phương*: Đoàn khảo sát thường từ 7-9 KTV chia theo các đầu mối chính như thu, chi thường xuyên, chi đầu tư XD/CB để tiến hành khảo sát thu thập thông tin theo đề cương chung của KTNN, thời gian khảo sát khoảng 7-9 ngày làm việc.

Chọn mẫu một số cuộc kiểm toán NSĐP do các KTNN khu vực thực hiện để nghiên cứu và tổng hợp kết quả thẩm định KHKT trong các năm cho thấy: Nhìn chung, các đoàn kiểm toán NSĐP thường trình bày các thông tin, nội dung sau trong KHKT của đoàn kiểm toán:

- Các chỉ tiêu cơ bản: Các chỉ tiêu liên quan đến thu, chi NS (Số liệu về tổng thu NSNN trên địa bàn; tổng thu NSDP; tổng chi NSDP; chênh lệch thu chi); Chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển của địa phương. Dự toán và quyết toán NS: Dự toán và quyết toán NS của năm trước; Dự toán và quyết toán NS thời kỳ kiểm toán.

- Tổ chức bộ máy và tổ chức hệ thống tài chính: Cơ cấu tổ chức bộ máy, chức năng, nhiệm vụ và hoạt động của các đơn vị tại địa phương; tổ chức hệ thống các đơn vị tại địa phương.

- Thông tin liên quan đến môi trường kiểm soát, thủ tục kiểm soát như: Cơ chế phân cấp quản lý tại các đơn vị được kiểm toán; thông tin về các thủ tục kiểm soát chủ yếu liên quan đến lập, chấp hành, quyết toán thu, chi NSNN của đơn vị; các quy định về kiểm tra, giám sát của đơn vị trong công tác lập BCQTNS...

Thực tế tại các KTNN khu vực, công tác thu thập thông tin kiểm toán đã được khai thác từ nhiều kênh thông tin và qua các hình thức như: Gửi đề cương khảo sát cho đơn vị trước khi tiến hành khảo sát; thông tin, tài liệu từ HĐND các tỉnh/thành phố; khai thác, đánh giá các tài liệu trong hồ sơ kiểm toán của các lần kiểm toán trước; các báo cáo tại các cơ quan, đơn vị thuộc địa phương...

Sau quá trình khảo sát, đoàn khảo sát thực hiện lập báo cáo khảo sát; trong đó phân tích, đánh giá xác định trọng yếu, rủi ro từ đó xác định tổng quát về mục tiêu, nội dung, đối tượng, phạm vi kiểm toán để phục vụ cho công tác lập kế hoạch của đoàn kiểm toán.

Minh họa khảo sát thu thập thông tin về quản lý NS tại địa phương

Tỉnh Y có diện tích tự nhiên km², dân số người với ... thành phố, ... thị xã,huyện với đơn vị hành chính cấp xã. Về đơn vị hành chính, sự nghiệp, đơn vị sự nghiệp công lập: Khối tỉnh quản lý 125 đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện tự chủ tài chính; có 72 đơn vị thực hiện tự chủ (từ 10% đến 100%); khối huyện quản lý 719 đơn vị...

- Số lượng ban quản lý dự án: Tổng số Ban QLDA, trong đó Ban QLDA thuộc tỉnh là... ban chuyên ngành, ... Ban QLDA thuộc các Sở, ngành và Ban QLDA các huyện, thành phố, thị xã.

- Theo báo cáo của Cục Thuế tỉnh Y: Đến ngày 31/12/2021 đang quản lý... doanh nghiệp, các tổ chức hoạt động trên địa bàn.

(Tham chiếu tại Phụ lục 09. Giấy tờ làm việc về thu thập thông tin tại cuộc kiểm toán NSDP tỉnh Y năm 2021 do KTNN khu vực B thực hiện).

(2) *Phân tích, đánh giá KSNB và thông tin đã thu thập:* Đây là giai đoạn tiếp theo sau khi thu thập được thông tin về KSNB của đơn vị được kiểm toán. Đoàn

khảo sát cần thực hiện phân tích, đánh giá thông tin, bao gồm các khía cạnh như: Phân tích, đánh giá tình hình thu, chi NSĐP (phân tích tổng quát số liệu thu, chi NS của địa phương và các vấn đề liên quan); môi trường kiểm soát thu, chi NSĐP; tổ chức công tác kế toán; hoạt động kiểm soát, kiểm tra, thanh tra thu, chi NS (Thanh tra Chính phủ; Thanh tra Tài chính, Cơ quan Thuế, KBNN...); đánh giá tổng hợp về độ tin cậy của KSNB của địa phương. Việc phân tích, đánh giá KSNB và các thông tin đã thu thập có ý nghĩa rất quan trọng và là cơ sở để xác định nội dung và những vấn đề trọng tâm cần chú ý khi lập KHKT.

Đánh giá kiểm soát nội bộ

Mặt mạnh

Tổ chức bộ máy kiểm soát các cấp đảm bảo cơ cấu tổ chức theo quy định, cơ bản đủ về số lượng nhân sự, đảm bảo quy định về năng lực, trình độ, đạo đức nghề nghiệp, có phân cấp quản lý. Hàng năm Bộ máy KSNB của địa phương xây dựng, tổ chức thực hiện kế hoạch thanh, kiểm tra, giám sát đối với hầu hết các các lĩnh vực: Quản lý, sử dụng NS, tài sản NN, quản lý đất đai, quản lý đầu tư XD CB, thực hiện nghĩa vụ với NSNN...

Mặt yếu

Công tác thanh tra, kiểm tra của KSNB chưa xuyên suốt theo chu trình quản lý NS, chủ yếu thanh tra theo vụ việc, ở một số giai đoạn nên thường chưa phát hiện hết sai sót trong công tác lập, giao dự toán, công tác quản lý thu NS của cơ quan Thuế, công tác quản lý cấp phát và quyết toán NSNN, công tác quản lý đầu tư XD CB. Hoạt động giám sát của HĐND cấp huyện, xã về lĩnh vực tài chính, NS là chưa nhiều...

(Tham chiếu tại Phụ lục 10. Giấy tờ làm việc về đánh giá KSNB tại cuộc kiểm toán BCKT NSĐP tỉnh Z do KTNN khu vực C thực hiện).

(3) **Xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán:** Để làm cơ sở thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCQTNS địa phương và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCQTNS địa phương là rủi ro ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCQTNS địa phương và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu (*các rủi ro ảnh hưởng đến nhiều chỉ tiêu trên báo cáo quyết toán thu NSĐP, báo cáo quyết toán chi NSĐP và các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận...*). Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cơ sở dẫn liệu đối với các khoản mục, KTV đánh giá các rủi ro đã xác định có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCQTNS và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu.

- Đối với chi NS cấp tỉnh: Xác định rủi ro kiểm toán của BCQT chi NS cấp

tỉnh và các đơn vị dự toán, các ban quản lý chương trình mục tiêu, các ban quản lý dự án đầu tư xây dựng trực thuộc tỉnh.

- Đối với chi NS cấp huyện: xác định rủi ro kiểm toán của BCQT chi NS cấp huyện và các đơn vị hành chính cấp huyện.

I. Đánh giá rủi ro ở cấp độ báo cáo quyết toán

Năm 2021 là năm thứ tư thời kỳ ổn định NS giai đoạn 2017-2020 (kéo dài), địa phương tiếp tục thực hiện Luật NSNN năm 2015, các quy định về phân cấp nguồn thu, nhiệm chi trong thời kỳ ổn định NS nên tình hình NSNN tương đối ổn định. Riêng lĩnh vực thu NSNN, quản lý đất đai còn một số quy định pháp luật chưa rõ ràng hoặc chưa có quy định cụ thể, địa phương cần vận dụng các quy định của pháp luật trong điều kiện thực tiễn của địa phương. Rủi ro tiềm tàng đối với tổng thể BCQTNS được đánh giá ở mức Trung bình.

- KSNB của tỉnh được tổ chức theo các quy định hiện hành của nhà nước; cơ chế hoạt động của bộ máy KSNB của địa phương rõ ràng, tuân thủ theo các quy định hiện hành; các quy định liên quan đến công tác điều hành, quản lý thu, chi NS đã được địa phương ban hành khá cụ thể, rõ ràng; các quy trình kiểm soát của các cơ quan quản lý tổng hợp liên quan đến quản lý thu, chi NSNN đã được thực hiện theo quy trình chung của từng ngành. Rủi ro kiểm soát đối với tổng thể BCQTNS được đánh giá ở mức trung bình.

- Căn cứ vào đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát ở mức độ trung bình: Đoàn kiểm toán xác định rủi ro ở cấp độ BCQTNS năm 2021 tỉnh V ở mức độ trung bình

(Tham chiếu tại Phụ lục 11. Giấy tờ làm việc về xác định rủi ro kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh V năm 2021 do KTNN khu vực D thực hiện).

(4) **Xác định trọng yếu kiểm toán:** Trình tự, thủ tục xác định các mức trọng yếu về mặt định lượng theo Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019 hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán.

- Xác định mức trọng yếu tổng thể

Mức trọng yếu tổng thể là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót trên BCQTNS địa phương hoặc thông tin tài chính được kiểm toán mà KTV cho rằng từ mức đó trở xuống BCQTNS địa phương có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

Bảng 3.3. Xác định mức trọng yếu tổng thể BCQTNS

| | | | | |
|--|----------|---|----------|--|
| Mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS | = | Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS | X | Giá trị tiêu chí được lựa chọn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS |
|--|----------|---|----------|--|

Nguồn: Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019

Tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối tổng thể thường được xác định là Tổng số thu (hoặc Tổng số thu cân đối NS); Tổng số chi (hoặc Tổng số chi cân đối NS); thu NSNN; Chi đầu tư phát triển; Chi thường xuyên ...dựa trên xét đoán chuyên môn của KTV. Tỷ lệ cho từng tiêu chí để xác định mức trọng yếu tổng thể từ 0,5%- 2%.

- Mức trọng yếu thực hiện

Mức trọng yếu thực hiện là mức giá trị do KTV xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu tổng thể, nhằm giảm khả năng sai sót tới mức thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và các sai sót không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS địa phương. KTNN xây dựng mức trọng yếu thực hiện đối với kiểm toán BCQTNS áp dụng theo thông lệ trong khoảng từ 50% - 75% mức trọng yếu tổng thể đã xác định ở trên.

- Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

Ngưỡng sai sót không đáng kể là mức giá trị do KTV xác định mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến BCQTNS địa phương. KTNN xây dựng khung tỷ lệ để xác định ngưỡng sai sót không đáng kể khi kiểm toán BCQTNS địa phương từ 0% - 3% mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNS địa phương, nhưng không vượt quá 500 triệu đồng.

(Tham chiếu tại Phụ lục 12. Giấy tờ làm việc về xác định các mức trọng yếu kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh V năm 2021 do KTNN khu vực D thực hiện).

(5) *Lập, phê duyệt KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán; xét duyệt KHKT của Đoàn kiểm toán:* Trưởng đoàn kiểm toán lập KHKT trình Kiểm toán trưởng xem xét trước khi trình Tổng KTNN phê duyệt. Sau khi KHKT được Lãnh đạo KTNN thông qua, Kiểm toán trưởng phải chỉ đạo đoàn kiểm toán chỉnh sửa, hoàn thiện theo ý kiến kết luận của Lãnh đạo KTNN tại cuộc họp xét duyệt. Tổng KTNN ban hành quyết định kiểm toán ghi rõ mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán, thời hạn kiểm toán, địa điểm, danh sách các đơn vị được kiểm toán, nhân sự đoàn kiểm toán... và gửi đến đơn vị được kiểm toán. KHKT tổng quát chủ yếu gồm xác định nội dung KT, phạm vi kiểm toán, bố trí thời gian và nhân sự kiểm toán, dự kiến kinh phí và phương tiện phục vụ cuộc kiểm toán, cụ thể:

* *Xác định nội dung kiểm toán:* Các nội dung kiểm toán được xây dựng trong KHKT tổng quát và được cụ thể hóa trong KHKT chi tiết của tổ kiểm toán và được tổ chức triển khai thực hiện. Trong việc xác định nội dung kiểm toán tại các đơn vị

khi kiểm toán BCQTNS đang chủ yếu nhằm đánh giá mục tiêu xác định tính trung thực, hợp lý của số liệu trong BCQTNS; việc thực hiện nghĩa vụ thu nộp NSNN và đánh giá việc chấp hành pháp luật và các quy định của NN của các đơn vị được kiểm toán. Thực tế qua khảo sát một số Đoàn kiểm toán BCQTNS địa phương do KTNN khu vực thực hiện cho thấy, nội dung kiểm toán của các Đoàn kiểm toán có nhiều điểm tương đồng.

*** Nội dung kiểm toán thu NSNN:**

Để thực hiện được mục tiêu kiểm toán thu NSNN trên địa bàn tỉnh X năm 2021 (niên độ NS 2020), đoàn kiểm toán tổ chức các nội dung kiểm toán tổng hợp tại cục thuế, tập trung kiểm toán trên các mặt:

- Công tác lập, giao dự toán thu, chấp hành dự toán thu nội địa: Việc tổ chức điều hành thực hiện dự toán thu, tiến độ thu NS.

- Công tác quản lý thu theo quy trình: Quản lý đăng ký mã số thuế, quản lý thông tin người nộp thuế và kê khai thuế; Công tác miễn, giảm, gia hạn thuế, hoàn thuế; Công tác kiểm tra, thanh tra thuế, chống thất thu NSNN của cơ quan thuế địa phương; Công tác quản lý nợ thuế, xóa nợ thuế và tiền phạt; Công tác quản lý hóa đơn, ấn chỉ.

- Việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; hợp đồng thuê đất đã hết thời gian ổn định đơn giá thuê; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... để xác định đầy đủ nghĩa vụ với NSNN.

(Tham chiếu tại Phụ lục 13. Giấy tờ làm việc về xác định nội dung kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện).

*** Xác định phạm vi, giới hạn kiểm toán**

Việc lựa chọn các đơn vị được kiểm toán thường được căn cứ vào số liệu thu, chi lớn; các dự án đầu tư có quy mô, khối lượng hoàn thành lớn. Đồng thời các đơn vị được lựa chọn kiểm toán thường hạn chế tối đa nhất tình trạng chồng chéo, trùng lặp thanh tra, kiểm tra của các cơ quan thanh tra khác như: Thanh tra Chính phủ, Thanh tra tài chính, Thanh tra các Bộ, Ban ngành...

I. Phạm vi kiểm toán

1. Thời kỳ được kiểm toán

Đối với kiểm toán NSDP năm 2021: Niên độ NS năm 2021 và các thời kỳ trước, sau có liên quan. Đối với kiểm toán các dự án đất: Từ khi triển khai thực hiện dự án đến thời điểm kiểm toán.

2. Đơn vị được kiểm toán

- Kiểm toán tổng hợp tại: Sở Tài chính, Cục Thuế, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Kho bạc nhà nước; Sở Tài nguyên và Môi trường.

- Kiểm toán tại 04 huyện, thành phố: Huyện V, T, Đ và thành phố M.

- Kiểm toán tại 02 đơn vị dự toán: Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn và trường Đại học H.

- Kiểm toán tại Ban QLDA ĐTXD các công trình giao thông tỉnh X; Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn (Ban quản lý các dự án công trình NN và PTNT) và 05 Chủ đầu tư: huyện V, huyện Đ, huyện H, thành phố M và trường Đại học H với 34 dự án được kiểm toán chi tiết.

- Kiểm toán tại Sở Tài nguyên và Môi trường: Dự án xây dựng hệ thống hồ sơ địa chính và cơ sở dữ liệu quản lý đất đai tỉnh Y đến năm 2020.

- Kiểm toán 09 dự án đất thuộc 09 chủ đầu tư.

(Tham chiếu tại Phụ lục 14. Giấy tờ làm việc về phạm vi, giới hạn kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021 do KTNN khu vực B thực hiện).

Kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021 nên thời kỳ được kiểm toán được xác định là năm 2021 (có thể mở rộng sang thời kỳ trước, sau có liên quan); đồng thời lựa chọn các đơn vị được kiểm toán như sau: (i) Kiểm toán tổng hợp tại Sở Tài chính, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cục Thuế, KBNN và kiểm toán tổng hợp các dự án đất tại Sở Tài Nguyên và Môi trường. (ii) Kiểm toán chi tiết NS của 04 huyện/thành phố (thành phố M, huyện V, T, Đ), 02 đơn vị dự toán (Trường Đại học H, Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn), kiểm toán các dự án tại Ban Quản lý dự án Đầu tư xây dựng các công trình giao thông tỉnh; Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn và 09 Dự án đất thuộc 09 chủ đầu tư.

*** Bố trí thời gian và nhân sự kiểm toán**

Do phạm vi kiểm toán được xác định như trên, căn cứ vào tình hình nhân sự thực tế nên công tác bố trí nhân sự, thành viên đoàn kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021 tổng cộng gồm 30 thành viên, trong đó: 01 trưởng đoàn, 09 tổ trưởng. Cơ cấu đoàn gồm 9 tổ kiểm toán cụ thể: 04 Tổ kiểm toán thực hiện kiểm toán tại 04 huyện và 02 đơn vị dự toán; 02 Tổ kiểm toán thực hiện kiểm toán 09 Dự án đất và 03 Tổ thực hiện kiểm toán các dự án tại các ban quản lý dự án, chủ đầu tư.

Lĩnh vực kiểm toán thu và chi thường xuyên tỉnh Y được KTNN thực hiện thường niên, kết quả kiểm toán các năm trước không có nhiều vấn đề quá phức tạp, không tiềm ẩn nguy hiểm cao; đồng thời trong lĩnh vực chi đầu tư XD CB, các dự án xây dựng tại 06 Chủ đầu tư không có kết cấu quá phức tạp. Vì vậy, với tình hình số lượng và năng lực lực lượng KTV hiện có, tổ chức công tác kiểm toán không cần phải thuê chuyên gia mà vẫn đảm bảo hiệu quả kiểm toán.

Việc bố trí thời gian và nhân sự kiểm toán sau khi được Lãnh đạo KTNN phê duyệt sẽ được thực hiện theo kế hoạch. Mọi sự thay đổi về thời gian, nhân sự cần phải được đồng ý bằng văn bản của lãnh đạo KTNN.

➤ **Bước 2: Thực hiện kiểm toán**

Hàng năm, các KTNN khu vực thường thực hiện 3- 4 đợt kiểm toán. Đợt 1 từ tháng 4 đến tháng 6, đợt 2 từ tháng 7 đến tháng 9 và đợt 3,4 từ tháng 9 đến tháng 12. Thời gian kiểm toán BCQTNS các địa phương thường được thực hiện vào đợt 1 hoặc đợt 2 theo Quyết định của Tổng KTNN. Sau khi đoàn kiểm toán triển khai công bố Quyết định thực hiện kiểm toán tại địa phương, các tổ kiểm toán thực hiện nhiệm vụ được giao trong kế hoạch tổng quát của đoàn kiểm toán và thực hiện thu thập thông tin lập KHKT chi tiết tại từng đơn vị, đầu mỗi kiểm toán; trình trưởng đoàn phê duyệt và tổ chức thực hiện.

KHKT chi tiết được lập đối với từng đơn vị được kiểm toán. Căn cứ KHKT chi tiết được xây dựng ban đầu từ giai đoạn lập KHKT tổng quát, các Tổ căn cứ trên tình hình thực tế tại các đơn vị kiểm toán chi tiết tiếp tục hoàn thiện KHKT của tổ kiểm toán. Nội dung chủ yếu của KHKT là xác định các phương pháp kiểm toán, bố trí nhân sự và lịch trình kiểm toán cho từng nội dung, trình tự thực hiện kiểm toán và đảm bảo phù hợp với mục tiêu, nội dung, phạm vi và trọng tâm kiểm toán trong KHKT tổng quát của đoàn kiểm toán được lập trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán.

Sau khi KHKT chi tiết của tổ kiểm toán được phê duyệt, các KTV thực hiện các phương pháp, thủ tục kiểm toán đối với các nội dung được phân công. Trong quá trình thực hiện, KTV phải ghi chép thường xuyên những phát hiện và nhận định về các nghiệp vụ, sự kiện vào nhật ký kiểm toán và lưu giữ tài liệu tham chiếu để làm căn cứ cho những đánh giá, kết luận kiểm toán. Thông thường, trình tự kiểm toán BCQTNS được thực hiện tại các đầu mối kiểm toán như sau:

(i) Tại Cục Thuế: Tổ kiểm toán sẽ chọn mẫu hồ sơ để kiểm tra công tác quản lý thu theo quy trình của cơ quan thuế (quản lý người nộp thuế; công tác miễn, giảm, giãn, hoàn thuế; công tác thanh tra, kiểm tra thuế; công tác quản lý nợ, xóa nợ thuế; quản lý hóa đơn, ấn chỉ; quản lý thu phí, lệ phí và thu về đất); chọn mẫu chi cục thuế để kiểm tra công tác quản lý thu theo quy trình của cơ quan thuế; chọn mẫu đối tượng nộp thuế để kiểm tra, đối chiếu việc kê khai, quyết toán thuế. Khi đối chiếu chọn mẫu một số doanh nghiệp nộp thuế, tổ kiểm toán thường chọn mẫu một số đơn vị chưa được cơ quan nào thanh tra, kiểm tra và qua nghiên cứu hồ sơ thấy xuất hiện dấu hiệu chưa thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp thuế.

(ii) Tại Sở Tài chính: Tổ kiểm toán sẽ thực hiện kiểm tra, đối chiếu các nội dung về xây dựng dự toán, quản lý, sử dụng, quyết toán kinh phí của một số đơn vị; việc quản lý, sử dụng, quyết toán kinh phí các chương trình mục tiêu quốc gia và NSTW bổ sung có mục tiêu; chi từ nguồn dự phòng, tăng thu NS; công tác ghi thu -

ghi chi, công tác quản lý thu và sử dụng các khoản phí, lệ phí, thu khác của một số đơn vị có số thu phí, lệ phí, thu khác lớn. Ngoài ra, chọn mẫu để kiểm tra chi tiết đối với một số hồ sơ dự án để đánh giá việc chấp hành quy định trong công tác thẩm tra, phê duyệt quyết toán vốn đầu tư; chọn mẫu huyện (thành phố), đơn vị dự toán cấp tỉnh để đối chiếu số liệu quyết toán NSNN năm; công tác tổng hợp, phân bổ dự toán, thẩm định, phê duyệt quyết toán của đơn vị dự toán cấp I và Sở Tài chính.

(iii) Tại Sở Kế hoạch và Đầu tư: Chọn mẫu một số hồ sơ dự án để kiểm toán đánh giá công tác thẩm định, phê duyệt, điều chỉnh dự án; công tác đấu thầu.

(iv) Tại Ban quản lý dự án: Kiểm toán tình hình thực hiện kế hoạch vốn, quản lý và sử dụng vốn đầu tư; công tác lập, thẩm tra, phê duyệt, điều chỉnh dự án; công tác lựa chọn nhà thầu; công tác thanh toán, quyết toán vốn đầu tư (thanh toán, tạm ứng, quyết toán năm NS và quyết toán dự án hoàn thành); xác định nợ XDCB; công tác giám sát đầu tư và chọn mẫu một số dự án để kiểm toán chi tiết.

Số liệu mẫu chọn kiểm toán BCQTNS tỉnh A do KTNN khu vực VI thực hiện qua các năm về chi đầu tư XDCB như bảng 3.4:

Bảng 3.4. Tỷ lệ mẫu chọn kiểm toán BCQTNS tỉnh A do KTNN khu vực VI thực hiện về chi đầu tư XDCB

Đơn vị tính: tỷ đồng

| STT | Năm kiểm toán | Tổng chi Đầu tư phát triển | Giá trị được kiểm toán | Tỷ lệ (%) |
|-----|----------------------------|----------------------------|------------------------|------------|
| 3 | 2017 | 10.103,8 | 2.902,4 | 29% |
| 4 | 2018 | 12.704,3 | 1.948,8 | 15% |
| 5 | 2019 | 13.575,3 | 3.396,8 | 25% |
| 6 | 2020 | 13.442,2 | 739,5 | 6% |
| | Giai đoạn 2017-2020 | 49.825,6 | 8.987,5 | 18% |

Nguồn: Tác giả tập hợp từ KHKT và BCKT BCQTNS tỉnh B các năm 2017-2020

Trong những năm qua trong lĩnh vực kiểm toán chi đầu tư XDCB, KTNN khu vực VI mới thực hiện được tỉ lệ mẫu chọn từ 6%-25% (trung bình đạt 18%), chưa thể đảm bảo độ tin cậy để xác nhận tính trung thực, chính xác của BCQT nói chung và số liệu quyết toán chi đầu tư XDCB nói riêng. Do việc lập KHKT hàng năm dựa trên nhiệm vụ kiểm toán Tổng KTNN quyết định và quy mô, cơ cấu, năng lực hiện có của các KTNN khu vực, do đó số lượng đối tượng được kiểm toán chọn mẫu chưa đủ độ lớn để đánh giá độ tin cậy của các thông tin trên BCQTNS. Thực tế với lực lượng KTV và thời gian kiểm toán hạn chế, KTNN khu vực chưa kiểm toán

được 50% đối tượng cần phải kiểm toán (cả thu và chi NS nhất là chi đầu tư phát triển) thì điều này ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng kiểm toán và độ tin cậy của BCQTNS.

Sau khi thực hiện kiểm toán tại Cục thuế, Sở Tài chính, các Ban quản lý dự án và các đầu mối được kiểm toán khác, kết quả kiểm toán tại các đơn vị này sẽ được tổng hợp vào BCKT để đánh giá công tác thu, chi NSNN.

Tóm tắt một số kết quả kiểm toán chủ yếu khi kiểm toán BCQTNS tỉnh Y trong năm kiểm toán 2021 (niên độ NS 2020)

- *Về thu NSNN*: Lập dự toán thu chưa bao quát hết các nguồn thu trên địa bàn (Thu từ cho thuê và bán nhà ở thuộc sở hữu nhà nước có phát sinh số thu tuy nhiên đơn vị không lập dự toán thu); chưa đảm bảo tính tích cực, chưa thể hiện mức phấn đấu thu so với ước thực hiện năm trước. Dự toán thu NSNN chưa dự báo được đầy đủ các yếu tố tác động đến một số chỉ tiêu thu như tiền thuê mặt đất, mặt nước, cấp quyền khai thác khoáng sản... Dự toán thu chưa cập nhật các yếu tố dự kiến làm tăng, giảm thu do điều chỉnh chính sách thu, bổ sung mở rộng cơ sở tính thuế, tăng cường quản lý thu theo đúng các định hướng tại Nghị quyết số 07-NQ/TW, Nghị quyết số 25/2016/QH14

- *Về chi thường xuyên*:

- Huyện T cấp bổ sung nguồn thực hiện cải cách tiền lương cho một số đơn vị sự nghiệp có thu chưa tính trừ nguồn cải cách tiền lương đơn vị hiện có số tiền 75,6trđ.

- KT tổng hợp việc theo dõi và thu hồi tạm ứng của NSDP tại Sở Tài chính cho thấy công tác đơn đốc thu hồi tạm ứng của địa phương chưa quyết liệt và tại các huyện, thành phố được kiểm toán còn hạn chế.

- *Kết dư NS*:

Huyện Đ: Kinh phí NS tỉnh bổ sung có mục tiêu năm 2021 đã hết nhiệm vụ chi năm 2021 số tiền 2.942,4trđ chưa hoàn trả NS cấp trên theo điểm 4.7 Công văn số 7392/KBNN-KTNN. Tại huyện T: Kinh phí thực hiện đo vẽ, chỉnh lý bản đồ địa chính và cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất phải được hoàn thành trong năm, chưa giải ngân 4.624,8trđ, đơn vị để kết dư NS.

Tình hình lập dự toán, quản lý, sử dụng các nguồn kinh phí được giao tại các đơn vị dự toán: Đại học H trích lập chưa đủ 40% từ nguồn thu học phí được để lại để bổ sung nguồn thực hiện cải cách tiền lương 6.418 trđ; Sở Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn chưa trích lập nguồn cải cách tiền lương 1.182trđ. Tại thành phố M: Kinh phí thực hiện công tác cấp mới, cấp đổi giấy chứng nhận quyền sử dụng đất tỉnh cấp đơn vị không triển khai được để tồn kết dư NS số tiền 15.438trđ. Đơn vị chưa hoàn trả NS tỉnh 6.656,385trđ kinh phí tỉnh cấp bổ sung có mục tiêu năm hết nhiệm vụ chi, để tồn kết dư NS.

Tham chiếu tại Phụ lục 15. Tóm tắt một số kết quả kiểm toán chủ yếu khi kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021. Kết quả kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021, ngoài kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, KTNN cũng đã kiến nghị thu hồi nộp NS các khoản thuế, các khoản chi sai và kiến nghị xử lý tài chính khác hàng chục tỷ đồng.

➤ **Bước 3: Lập BCKT**

Trên cơ sở kết quả tổng hợp tình hình, số liệu kiểm toán, Trưởng đoàn lập dự thảo BCKT. BCKT bảo đảm các yêu cầu chung quy định tại Hệ thống chuẩn mực KTNN và theo mẫu quy định của Tổng KTNN. BCKT thường được biên tập theo kết cấu: (i) Phần thứ nhất - Thông tin về đơn vị được kiểm toán theo: Nêu rõ tên đơn vị có BCQT đã được kiểm toán; nêu rõ BCQT đã được kiểm toán; nêu rõ ngày kết thúc kỳ kế toán. (ii) Phần thứ hai - Khái quát về cuộc kiểm toán: Cơ sở lập BCKT, phạm vi, giới hạn, căn cứ kiểm toán); công việc kiểm toán đã được tiến hành và (iii) Phần thứ ba - Đánh giá xác nhận kiểm toán: Trình bày những kết quả phát hiện kiểm toán (công tác lập và giao dự toán, công tác thu, chi thường xuyên, chi đầu tư, công tác xử lý chuyển nguồn NS cuối năm...) và ý kiến kiểm toán. Trên cơ sở kết quả kiểm toán, Đoàn kiểm toán ước lượng sai sót tổng thể của BCQTNS theo Chuẩn mực KTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu tại Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019 so sánh với Mức trọng yếu tổng thể của BCQT đã xác định làm cơ sở đánh giá để đưa ra một trong 04 dạng ý kiến kiểm toán: Ý kiến chấp nhận toàn phần, Ý kiến ngoại trừ, Ý kiến kiểm toán trái ngược, Từ chối đưa ra ý kiến.

Ngoài ra, nội dung quan trọng nhất tại BCKT là Phần thứ tư - Các kết luận, kiến nghị: Đoàn kiểm toán kiến nghị đối với UBND tỉnh về điều chỉnh sổ kế toán; chấn chỉnh công tác quản lý NS, tiền và tài sản NN; kiến nghị xem xét xử lý trách nhiệm tập thể, cá nhân liên quan trong quá trình kiểm toán. Kiến nghị HĐND và các cơ quan có thẩm quyền liên quan đến theo kết quả kiểm toán.

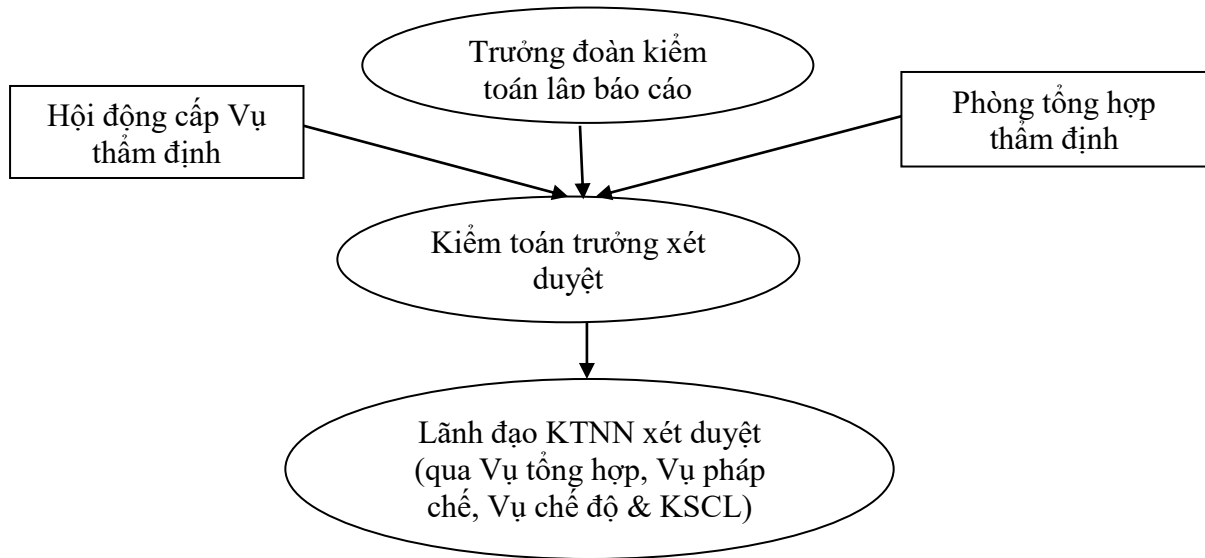
Ý kiến của Đoàn Kiểm toán nhà nước

Theo ý kiến của Đoàn KTNN, ngoại trừ ảnh hưởng của các giới hạn kiểm toán và ngoại trừ các sai sót phát hiện tại các Phụ lục kiểm toán do Đoàn kiểm toán phát hiện, xét trên các khía cạnh trọng yếu Báo cáo thu, chi NS năm 2021 của tỉnh T lập ngày .../8/2021 đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của đơn vị tại thời điểm lập báo cáo, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán áp dụng và quy định pháp luật có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo quyết toán; xét trên các khía cạnh trọng yếu số liệu tài

chính của dự án (chi phí đầu tư dự án và giá trị hợp đồng còn lại của các gói thầu được kiểm toán) đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình thực hiện quản lý dự án đầu tư của đơn vị tại thời điểm kiểm toán, phù hợp quy định về quản lý dự án đầu tư.

(**Tham chiếu tại Phụ lục 16.** Giấy tờ làm việc về ý kiến xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQTNS tỉnh T năm 2021 do KTNN khu vực D thực hiện).

Trưởng đoàn tổ chức thảo luận trong đoàn kiểm toán để lấy ý kiến tham gia của các thành viên về đánh giá, nhận xét, kết luận và kiến nghị trong dự thảo BCKT, hoàn chỉnh dự thảo BCKT để trình kiểm toán trưởng xét duyệt. Giúp việc cho Kiểm toán trưởng là hội đồng cấp vụ, trên cơ sở ý kiến của hội đồng cấp vụ, Kiểm toán trưởng kết luận những vấn đề cần phải hoàn thiện. Sau khi được hoàn thiện, dự thảo báo cáo được gửi cho Vụ Tổng hợp, Vụ Pháp chế, Vụ chế độ & KSCL thẩm định và trình lãnh đạo KTNN theo quy trình sau:



Hình 3.1. Quy trình lập, xét duyệt và gửi BCKT

Vụ tổng hợp thẩm định dự thảo BCKT theo các nội dung sau: Kết quả thực hiện mục tiêu, trọng yếu, nội dung, phạm vi, giới hạn kiểm toán; tính logic, phù hợp giữa kết quả kiểm toán với nhận xét, kết luận, kiến nghị kiểm toán. Vụ Pháp chế thẩm định về mặt pháp lý của dự thảo BCKT, việc tuân thủ các quy định về hồ sơ kiểm toán, mẫu, thể thức trong việc lập BCKT; thẩm định tính hợp pháp của các kết luận, kiến nghị kiểm toán trong dự thảo BCKT. Vụ chế độ & KSCL thẩm định việc tuân thủ chuẩn mực, quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ, làm cơ sở để lập dự thảo BCKT.

Lãnh đạo KTNN tổ chức thông qua dự thảo báo cáo và kết luận về những vấn đề cần hoàn thiện. Dự thảo BCKT BCQTNS sau khi chỉnh sửa được gửi cho địa

phương tham gia ý kiến trước khi đoàn kiểm toán tổ chức hội nghị thông qua BCKT. BCKT được hoàn chỉnh sau khi thông qua với địa phương sẽ được lãnh đạo KTNN ký công văn phát hành và gửi cho chủ tịch UBND tỉnh, HĐND tỉnh (cấp tỉnh); Bộ Tài chính; Ủy ban Tài chính, NS của Quốc hội.

Bước 4: Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị

Quy trình kiểm tra việc thực hiện kiến nghị được KTNN thực hiện theo Quyết định số 02/2020/QĐ-KTNN ngày 16/10/2020 của Tổng KTNN. Công tác kiểm tra việc thực hiện kiến nghị BCQTNS thường được thực hiện vào đầu hoặc giữa năm sau so với thời gian tiến hành kiểm toán. Kiểm toán trưởng KTNN khu vực ra quyết định thành lập đoàn kiểm tra kiến nghị, thường bao gồm 9-10 thành viên, chia thành các tổ kiến nghị để kiểm tra tại các đơn vị như: Cục thuế, Sở Tài chính, KBNN... Thời gian kiểm tra khoảng 7-8 ngày làm việc. Sau khi kết thúc kiểm tra, các tổ kiểm tra lập biên bản kiểm tra và lưu trữ hồ sơ kiểm tra kiến nghị. Căn cứ vào các biên bản kiểm tra của các tổ, trưởng đoàn lập báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán. Các kiến nghị kiểm toán đã được thực hiện kèm theo tài liệu cụ thể chứng minh; đồng thời các kiến nghị chưa được thực hiện yêu cầu nêu rõ nguyên nhân và đề xuất biện pháp tiếp tục khắc phục (nếu có).

3.2.4. Kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

3.2.4.1. Kiểm soát từ nội bộ của Đoàn KTNN do Trưởng Đoàn KTNN, Tổ trưởng Tổ kiểm toán và KTV nhà nước tự thực hiện

Hoạt động KSNB từ nội bộ của Đoàn KTNN là hoạt động trung tâm và chủ yếu của công tác KSCL. Từng thành viên tự kiểm soát hoạt động của mình bằng cách thực hiện theo KHKT chi tiết do tổ trưởng lập, ghi chép Nhật ký kiểm toán hàng ngày đồng thời chịu sự kiểm soát bởi các cấp độ cao hơn (tổ trưởng, trưởng đoàn) bằng chế độ báo cáo và cung cấp tài liệu, bằng chứng kiểm toán. Tổ trưởng tổ kiểm toán, bên cạnh thực hiện các nội dung kiểm toán như các thành viên khác, tổ trưởng còn chịu trách nhiệm về kết quả của cả tổ kiểm toán. Tổ trưởng chịu trách nhiệm về chất lượng kiểm toán của Tổ kiểm toán, chất lượng biên bản kiểm toán của Tổ kiểm toán và việc tuân thủ các quy định về đạo đức nghề nghiệp của các thành viên trong Tổ kiểm toán.

Trong suốt quá trình kiểm toán, Tổ trưởng chỉ đạo kịp thời các sai sót, hạn chế của các thành viên trong Tổ kiểm toán và thực hiện chế độ thông tin, báo cáo kết quả định kỳ cho Trưởng đoàn, Kiểm toán trưởng. Trưởng đoàn thực hiện kiểm soát

bằng cách trực tiếp soát xét, kiểm tra hồ sơ, tài liệu kiểm toán, hồ sơ kiểm soát của Đoàn KTNN hoặc kiểm tra, kiểm soát thông qua chế độ thông tin, báo cáo; kiểm tra định kỳ, đột xuất các Tổ kiểm toán, thành viên Tổ kiểm toán; thông qua xét duyệt KHKT chi tiết và biên bản kiểm toán của Tổ kiểm toán; thông qua trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán. Việc KSCL của trưởng đoàn và tổ trưởng đối với các KTV chủ yếu là thẩm định trên các văn bản, bằng chứng kiểm toán mà KTV thu thập được và thông qua việc xét duyệt KHKT chi tiết, biên bản kiểm toán.

3.2.4.2. Kiểm soát từ bên ngoài đối với hoạt động của Đoàn KTNN do Tổng KTNN, Kiểm toán trưởng thực hiện

Hoạt động kiểm tra từ bên ngoài chủ yếu thực hiện thông qua việc, thẩm định, phê duyệt KHKT và BCKT; quy chế tổ chức và hoạt động của đoàn kiểm toán; quy định về thanh tra nội bộ kiểm toán.

Công tác KSCL của Kiểm toán trưởng KTNN khu vực quan tâm, chú trọng, chủ yếu thông qua bộ phận giúp việc cho Kiểm toán trưởng là Tổ KSCL của Đoàn kiểm toán. Ngay sau khi phương án tổ chức thực hiện KHKT hàng năm được lãnh đạo KTNN phê duyệt, Kiểm toán trưởng ban hành quyết định thành lập các Tổ KSCL đối với các đoàn. Tổ kiểm soát thường gồm 3-4 người, là các KTV không tham gia kiểm toán. Tổ KSCL phần lớn kiểm soát hồ sơ tại trụ sở KTNN khu vực. Phương pháp kiểm soát chủ yếu của tổ kiểm soát chủ yếu là phân tích, đối chiếu, thẩm định các tài liệu, bằng chứng kiểm toán và kiểm soát bằng cách đối chiếu để xem xét sự phù hợp giữa các tài liệu như: Nhật ký làm việc của KTV, biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTV, biên bản kiểm toán, biên bản họp tổ kiểm toán...

Đối với hoạt động kiểm soát của Tổng KTNN chủ yếu thông qua Vụ Chế độ và KSCL là đơn vị tham mưu chuyên trách về tổ chức KSCL kiểm toán và các Vụ tham mưu khác (Vụ Pháp chế, Vụ Tổng hợp). Các Vụ tham mưu có chức năng KSCL độc lập với hoạt động kiểm toán; theo quy chế KSCL và theo sự chỉ đạo của Tổng KTNN; chủ yếu thông qua hai hình thức: Kiểm tra thông qua hồ sơ tài liệu của các tổ kiểm toán (kiểm tra sau); kiểm soát trực tiếp tại đoàn kiểm toán trong các giai đoạn trước, sau và trong quá trình kiểm toán. Công tác kiểm tra soát xét của các Vụ tham mưu chủ yếu dựa trên cơ sở thẩm định KHKT và BCKT cũng như đánh giá việc tuân thủ KHKT chi tiết của các KTV. Từ khi phần mềm Nhật ký kiểm toán được đưa vào sử dụng thì việc KSCL thông qua việc kiểm soát nhật ký của KTV hàng ngày thông qua hình thức kiểm soát trực tuyến, hình thức này đã giúp các Vụ tham mưu thuận tiện hơn trong việc đánh giá việc tuân thủ theo KHKT chi tiết của

các tổ kiểm toán, KHKT tổng quát của cuộc kiểm toán BCQTNS địa phương.

3.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

3.3.1. Các biến nghiên cứu

Cơ sở để xác định các nhóm nhân tố gồm: Một là, dựa vào các nghiên cứu trong và ngoài nước về các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán BCQTNS đã trình bày ở chương 2, tiêu biểu như nghiên cứu của DeAngelo (1981), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013)...; Hai là, dựa vào các khuôn mẫu về kiểm toán của FRC (2008), IAASB (2014); Ba là, dựa vào Hệ thống chuẩn mực KTNN và đặc điểm kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam. Như vậy, hệ thống 10 nhân tố (chia thành 3 nhóm A, B, C) với 43 tiêu chí ảnh hưởng được xây dựng nhằm xác định các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam.

Bảng 3.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam

| Thang đo | Mã hóa | Nguồn trích dẫn |
|---|-----------|---|
| A. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTV | | |
| 1. Năng lực nghề nghiệp | NL | |
| 1.1. Kiến thức được đào tạo cơ bản (bằng cấp) về các chuyên ngành kiểm toán, kế toán, tài chính, ngân hàng, kinh tế, luật hoặc chuyên ngành khác có liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán | NL1 | DeAngelo (1981), Richard (2006), Boon và cộng sự (2008), FRC (2008), IAASB (2014), Hammersley (2006), Chuẩn mực KTNN số 30 |
| 1.2. Đã học các lớp đào tạo KTV của KTNN (có chứng chỉ KTV nhà nước) | NL2 | |
| 1.3. Tham gia đầy đủ các lớp đào tạo, bồi dưỡng kiến thức hàng năm của KTNN | NL3 | |
| 2. Kỹ năng kiểm toán | CM | |
| 2.1. Sự hiểu biết về các đơn vị thuộc UBND tỉnh/thành phố được kiểm toán và quy định về tài chính - kế toán liên quan đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị. | CM1 | DeAngelo (1981), Duff (2004), Boon và cộng sự (2008), Craswell và cộng sự, (1995); Solomon và cộng sự (1999), Maletta và Wright (1996), Kwon (1996), FRC (2008), IAASB (2014) |
| 2.2. Có kiến thức về hệ thống quản lý thông tin của đơn vị như Hệ thống Thông tin Quản lý NS và Kho bạc (TABMIS), Hệ thống quản lý thuế tập trung (TMS),... | CM2 | |
| 2.3. Khả năng xét đoán và phát hiện các sai sót trọng yếu | CM3 | |
| 2.4. Khả năng tự nghiên cứu và trau dồi các kiến thức liên quan đến lĩnh vực kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam | CM4 | |
| 3. Kinh nghiệm làm việc | KN | |

| | | |
|--|-------------|--|
| 3.1. Kinh nghiệm làm việc liên tục từ 05 năm trở lên theo chuyên ngành được đào tạo hoặc có thời gian làm nghiệp vụ kiểm toán ở KTNN từ 03 năm trở lên | KN1 | Carcello và cộng sự (1992), Behn và cộng sự (1997), Boon và cộng sự (2008), FRC (2008), IAASB (2014) |
| 3.2. Số lần thực hiện kiểm toán của KTV nhà nước đối với cùng đơn vị được kiểm toán hoặc đối với các đơn vị hoạt động trong cùng lĩnh vực | KN2 | |
| 3.3. Kinh nghiệm chọn mẫu kiểm toán | KN3 | |
| 3.4. Kinh nghiệm thu thập, đánh giá và lưu trữ bằng chứng kiểm toán | KN4 | |
| 3.5. Kinh nghiệm của Trưởng đoàn/ Tổ trưởng kiểm toán | KN5 | |
| 4. Tuân thủ chuẩn mực Kiểm toán nhà nước | CMKT | |
| 4.1. Tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp (liên chính, độc lập, khách quan, thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp) | CMKT1 | Defond & Zhang (2014), Treadway (1987), Wooten (2003) DeAngelo (1981), Richard (2006), Carcello và cộng sự (1992), Boon và cộng sự (2008), Chen và cộng sự, (2009), Chuẩn mực KTNN số 30, 40 |
| 4.2. Tuân thủ việc xây dựng và thực hiện KHKT (KHKT của Đoàn kiểm toán và KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán) | CMKT2 | |
| 4.3. Tuân thủ quy trình kiểm toán và hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ | CMKT3 | |
| 4.4. Tuân thủ pháp luật và các quy định pháp lý khác | CMKT4 | |
| B. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTNN | | |
| 5. Điều kiện làm việc của KTV nhà nước | DKLV | |
| 5.1. Ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán: Nhật ký kiểm toán, hệ thống dữ liệu về đầu mối kiểm toán, phương tiện đi lại, ... | DKLV1 | Simunic và Stein (1987), Nguyễn Mạnh Cường (2017) |
| 5.2. Chế độ lương, thưởng, phụ cấp nhận được | DKLV2 | |
| 5.3. Cơ hội thăng tiến và được thừa nhận trong công việc | DKLV3 | |
| 5.4. Chế tài xử lý đối với các sai phạm của KTV | DKLV4 | |
| 6. Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán | NSU | Phát triển mới |
| 6.1. Bố trí nhân sự các tổ kiểm toán hợp lý, phù hợp với năng lực nghiệp vụ của KTV | NSU1 | |
| 6.2. Tăng cường nhân sự kiểm toán tại các cơ quan kiểm toán tổng hợp; kết hợp hài hòa nhiều loại hình kiểm toán | NSU2 | |
| 6.3. Cơ chế bố trí, điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán linh hoạt để cân đối nhiệm vụ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết | NSU3 | |
| 6.4. Sự trao đổi thông tin giữa các tổ trong đoàn kiểm toán thường xuyên và kịp thời | NSU4 | |
| 7. Phương pháp/ Quy trình kiểm toán | PP | |

| | | |
|---|-------|---|
| 7.1. Xác định trọng tâm, mục tiêu kiểm toán phù hợp | PP1 | Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013), Mock & Samet (1982) FRC (2008), IAASB (2014), Chuẩn mực KTNN, Nguyễn Đăng Khoa (2021) |
| 7.2. Phương pháp chọn mẫu | PP2 | |
| 7.3. Phương pháp thu thập, đánh giá và lưu trữ bằng chứng kiểm toán, giấy tờ làm việc | PP3 | |
| 7.4. Quy trình thực hiện kiểm toán | PP4 | |
| 7.5. Quy trình tổng hợp, lập, thẩm định BCKT | PP5 | |
| 7.6. Quy trình kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và công khai kết quả kiểm toán | PP6 | |
| 8. Kiểm soát chất lượng kiểm toán | KSCL | |
| 8.1. Mức độ đảm bảo của công tác tự KSCL kiểm toán của các Đoàn kiểm toán: Trưởng đoàn, Tổ trưởng và từng KTV | KSCL1 | Cushing (1989), Deis và Giroux (1992), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013), Quy chế KSCL kiểm toán (<i>Quyết định số 1694/QĐ-KTNN ngày 27/1/2020</i>), Chuẩn mực KTNN số 40 |
| 8.2. Công tác KSCL kiểm toán thường xuyên và đột xuất của Lãnh đạo KTNN, các Vụ chức năng của KTNN và Kiểm toán trưởng KTNN khu vực | KSCL2 | |
| 8.3. Xây dựng các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán | KSCL3 | |
| 8.4. Nguồn nhân lực đầy đủ, có năng lực và khả năng đảm bảo chất lượng thẩm định KHKT, BCKT của Đoàn kiểm toán | KSCL4 | |
| C. CÁC NHÂN TỐ BÊN NGOÀI | | |
| 9. Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương | DP | |
| 9.1. Sự hiểu biết của ban lãnh đạo các Sở, Ban ngành thuộc địa phương về Luật KTNN, chuẩn mực KTNN và các quy định pháp lý hiện hành có liên quan | DP1 | Mazur và cộng sự (2005), FRC (2008), Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013) Nguyễn Đăng Khoa (2021) |
| 9.2. Tính chính trực của Ban lãnh đạo | DP2 | |
| 9.3. Cơ cấu tổ chức của đơn vị được xây dựng mạch lạc, ổn định | DP3 | |
| 9.4. KSNB của các Sở, Ban ngành thuộc địa phương được kiểm toán BCQT | DP4 | |
| 9.5. Sự phối hợp của đơn vị trong việc cung cấp hồ sơ, tài liệu kiểm toán và đôn đốc thực hiện kiến nghị kiểm toán | DP5 | |
| 10. Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán | | |
| 10.1. Hành lang pháp lý đầy đủ | PLY1 | Theo Francis (2004), Knechel và cộng sự (2013), FRC (2008), IAASB (2014), Nguyễn Đăng Khoa (2021) |
| 10.2. Hành lang pháp lý phù hợp | PLY2 | |
| 10.3. Sự phù hợp, đầy đủ của chuẩn mực kiểm toán | PLY3 | |

| | | |
|---|------|--|
| 10.4. Cơ chế phối hợp giữa KTNN và các cơ quan thanh tra, kiểm tra khác để tránh chồng chéo trong hoạt động kiểm toán | PLY4 | |
| Tổng cộng: 10 nhân tố (43 tiêu chí) | | |

Bên cạnh đó, dựa vào hệ thống Chuẩn mực KTNN (2016), bốn tiêu chí để đo lường kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam như sau:

Bảng 3.6. Các tiêu chí đo lường biến phụ thuộc – Kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam

| Biến độc lập | Ký hiệu |
|--|----------------|
| Kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam | KT |
| 1. BCKT đáp ứng yêu cầu sử dụng thông tin về BCQTNS địa phương của các đối tượng liên quan | KT1 |
| 2. Các kết quả và kết luận kiểm toán của KTNN về các BCQTNS địa phương đảm bảo yêu cầu trung thực, khách quan và tin cậy | KT2 |
| 3. Các kiến nghị kiểm toán của KTNN khách quan, đúng đối tượng và khả thi | KT3 |
| 4. Các nguồn lực phân bổ, sử dụng cho hoạt động kiểm toán của KTNN hợp lý, phù hợp với quy mô, tính chất và tầm quan trọng của cuộc kiểm toán, đảm bảo tiết kiệm và hiệu quả | KT4 |

Nguồn: Tài liệu bồi dưỡng KSCL kiểm toán, 2015

3.3.2. Giả thuyết nghiên cứu

Như vậy, mô hình hồi quy để xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam được xây dựng như sau:

$$\text{KIEMTOAN} = \beta_0 + \beta_1 * \text{NL} + \beta_2 * \text{CM} + \beta_3 * \text{KN} + \beta_4 * \text{CMKT} + \beta_5 * \text{DKLT} + \beta_6 * \text{NSU} + \beta_7 * \text{PP} + \beta_8 * \text{KSCL} + \beta_9 * \text{DP} + \beta_{10} * \text{PLY} + \varepsilon_i$$

Trong đó: β_0 là hệ số chặn và ε_i là sai số của hàm hồi quy

Các giả thuyết liên quan đến mô hình hồi quy đó là:

Giả thuyết 1: Năng lực nghề nghiệp của KTV có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).

Giả thuyết 2: Kỹ năng kiểm toán của KTV có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).

Giả thuyết 3: Kinh nghiệm làm việc của KTV có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).

Giả thuyết 4: Tuân thủ chuẩn mực KTNN của KTV có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).

Giả thuyết 5: Điều kiện làm việc của KTV nhà nước có ảnh hưởng thuận

chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).

*Giả thuyết 6: **Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán** có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).*

*Giả thuyết 7: **Phương pháp/Quy trình kiểm toán** có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).*

*Giả thuyết 8: **Hệ thống KSCL kiểm toán** có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).*

*Giả thuyết 9: **Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương** có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).*

*Giả thuyết 10: **Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán** có ảnh hưởng thuận chiều với kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam (kỳ vọng: +).*

Các giả thuyết này sẽ được kiểm định dựa trên mô hình hồi quy ở phần sau.

3.3.3. Kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

Từ kết quả phỏng vấn cũng như nghiên cứu các công trình trong và ngoài nước, các khuôn mẫu về kiểm toán của FRC (2008), IAASB (2014) và Hệ thống chuẩn mực KTNN ở Việt Nam... cho thấy có ba nhóm yếu tố ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán BCQTNS là nhóm nhân tố thuộc về KTV, nhân tố thuộc về KTNN và nhân tố bên ngoài. Tác giả đã xây dựng hệ thống thang đo gồm 10 nhân tố (chia thành 3 nhóm A, B, C) với 43 tiêu chí ảnh hưởng được xây dựng nhằm xác định các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS ở Việt Nam như đã trình bày tại chương 3. Trong đó nhóm nhân tố thuộc về KTV gồm 4 nhân tố (*Năng lực nghề nghiệp, kỹ năng kiểm toán, kinh nghiệm làm việc và tuân thủ chuẩn mực KTNN*); nhóm nhân tố thuộc về KTNN gồm 4 nhân tố (*Điều kiện làm việc của KTV nhà nước, bố trí nhân sự đoàn kiểm toán, phương pháp/ quy trình kiểm toán và hệ thống KSCL kiểm toán*) và nhóm nhân tố bên ngoài gồm 02 nhân tố (*thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS và môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán*).

Bên cạnh đó, tác giả cũng đã thiết kế các bảng hỏi nhằm đánh giá mức độ ảnh hưởng của các yếu tố trên đối với kiểm toán BCQTNS ở Việt Nam. Các nhóm nhân tố ảnh hưởng và thuộc tính của các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS được đánh giá theo thang đo Likert với mức độ từ 1 đến 5; trong đó 1 là mức thấp nhất và 5 là mức cao nhất (*Chi tiết mẫu bảng hỏi tại Phụ lục 04- Bảng câu hỏi phỏng vấn nghiên cứu định tính*).

Số lượng phiếu khảo sát gửi đi là 270 phiếu qua hình thức email hoặc điền tay trực tiếp. Đối tượng được gửi là các Vụ trưởng cơ quan KTNN, Trưởng đoàn KT, Tổ trưởng, KTV trực tiếp kiểm toán (tại các KTNN khu vực), bộ phận KSCL cuộc kiểm toán và nhân viên các Sở, ngành cấp tỉnh được KT. Số lượng phiếu khảo sát thu được là 261 phiếu khảo sát (trong đó có 4 phiếu khảo sát trả lời không hợp lệ, thiếu thông tin). Kết quả là 257 phiếu khảo sát được sử dụng, chiếm 98 % tổng phiếu khảo sát nhận về và chiếm 92% tổng thể mẫu.

Sau khi thu thập và làm sạch các phiếu khảo sát thu được, tác giả mã hóa dữ liệu và xử lý số liệu qua phần mềm SPSS. Nhằm kiểm định các giả thuyết và mô hình nghiên cứu tác giả sử dụng các công cụ phân tích định lượng gồm: phương pháp phân tích độ tin cậy của thang đo qua chỉ số Cronbach's alpha, phân tích nhân tố khám phá (Exploratory factor analysis) và hồi quy đa biến.

3.3.3.1. Đo lường độ tin cậy của thang đo

Bằng cách tính toán hệ số Cronbach's Alpha của từng nhân tố con để xem xét mức độ phù hợp của các nhân tố con trong cùng một nhóm nhân tố.

(a) Kết quả kiểm tra độ tin cậy thang đo các biến độc lập

Bảng 3.7. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Năng lực nghề nghiệp

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .781 | 3 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|-----|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| NL1 | 6.68 | 2.117 | .580 | .762 |
| NL2 | 7.41 | 2.454 | .622 | .705 |
| NL3 | 7.42 | 2.315 | .671 | .651 |

Kết quả kiểm định cho thấy thang đo đạt yêu cầu về độ tin cậy do hệ số Cronbach's alpha $0,781 > 0,6$, tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) đều lớn hơn 0,3. Do đó, thang đo biến Năng lực nghề nghiệp là phù hợp với mô hình nghiên cứu của luận án.

Bảng 3.8. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Kỹ năng kiểm toán

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .839 | 4 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|--|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
|--|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|

| | | | | |
|-----|-------|-------|------|------|
| CM1 | 11.20 | 5.553 | .683 | .795 |
| CM2 | 10.44 | 5.029 | .644 | .812 |
| CM3 | 10.50 | 5.110 | .649 | .809 |
| CM4 | 11.21 | 5.268 | .731 | .773 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,839 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.9. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Kinh nghiệm làm việc

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .839 | | 5 | | |
| Item-Total Statistics | | | | |
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
| KN1 | 14.07 | 9.995 | .664 | .801 |
| KN2 | 13.91 | 9.594 | .693 | .792 |
| KN3 | 13.97 | 10.655 | .554 | .829 |
| KN4 | 13.36 | 9.357 | .631 | .811 |
| KN5 | 14.01 | 9.719 | .676 | .797 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,839 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.10. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Tuân thủ chuẩn mực

KTNN

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .773 | | 4 | | |
| Item-Total Statistics | | | | |
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
| CMKT1 | 10.81 | 4.567 | .595 | .707 |
| CMKT2 | 11.20 | 4.685 | .580 | .715 |
| CMKT3 | 10.41 | 4.696 | .522 | .748 |
| CMKT4 | 11.22 | 4.845 | .610 | .703 |
| CMKT1 | 10.81 | 4.567 | .595 | .707 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,839 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.11. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Điều kiện làm việc của kiểm toán viên

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|--|------------|--|--|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .836 | | 4 | | |

| Item-Total Statistics | | | | |
|------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
| DKLV1 | 10.24 | 4.963 | .713 | .772 |
| DKLV2 | 10.22 | 5.421 | .660 | .796 |
| DKLV3 | 10.18 | 5.382 | .667 | .793 |
| DKLV4 | 10.16 | 5.567 | .631 | .809 |
| DKLV1 | 10.24 | 4.963 | .713 | .772 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,836 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.12. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|--|------------|--|--|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .784 | | 4 | | |

| Item-Total Statistics | | | | |
|------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
| NSU1 | 10.73 | 5.142 | .625 | .713 |
| NSU2 | 10.08 | 5.033 | .565 | .746 |
| NSU3 | 10.77 | 5.336 | .588 | .732 |
| NSU4 | 10.75 | 5.360 | .587 | .733 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,784 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.13. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Phương pháp/quy trình kiểm toán

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|--|------------|--|--|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .865 | | 6 | | |

| Item-Total Statistics | | | | |
|------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |

| | | | | |
|-----|-------|--------|------|------|
| PP1 | 17.98 | 13.519 | .702 | .834 |
| PP2 | 18.68 | 14.781 | .664 | .842 |
| PP3 | 18.04 | 14.221 | .632 | .847 |
| PP4 | 18.00 | 14.004 | .631 | .848 |
| PP5 | 18.66 | 14.460 | .696 | .836 |
| PP6 | 18.68 | 14.702 | .647 | .844 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,784 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.14. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố Kiểm soát chất lượng kiểm toán

Reliability Statistics

| | |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .855 | 4 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|-------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| KSCL1 | 10.15 | 5.207 | .723 | .805 |
| KSCL2 | 10.15 | 5.614 | .663 | .830 |
| KSCL3 | 10.13 | 5.076 | .724 | .804 |
| KSCL4 | 10.09 | 5.296 | .682 | .822 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,855 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.15. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương

Reliability Statistics

| | |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .866 | 5 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|-----|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| DP1 | 13.93 | 7.628 | .659 | .845 |
| DP2 | 13.95 | 7.392 | .681 | .839 |
| DP3 | 13.95 | 7.459 | .680 | .839 |
| DP4 | 13.96 | 7.167 | .761 | .819 |
| DP5 | 13.46 | 7.711 | .655 | .845 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,866 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

Bảng 3.16. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|--|------------|--|--|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .822 | | 4 | | |

| Item-Total Statistics | | | | |
|------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
| PLY1 | 10.01 | 4.785 | .648 | .775 |
| PLY2 | 10.04 | 4.916 | .652 | .773 |
| PLY3 | 10.07 | 4.920 | .621 | .788 |
| PLY4 | 10.10 | 4.893 | .661 | .769 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,822 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

(b) Kết quả kiểm tra độ tin cậy thang đo biến phụ thuộc

Bảng 3.17. Kiểm định Cronbach's alpha nhân tố kiểm toán

| Reliability Statistics | | | | |
|-------------------------------|--|------------|--|--|
| Cronbach's Alpha | | N of Items | | |
| .858 | | 4 | | |

| Item-Total Statistics | | | | |
|------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
| KT1 | 10.69 | 2.698 | .713 | .815 |
| KT2 | 10.65 | 2.730 | .680 | .829 |
| KT3 | 10.66 | 2.664 | .697 | .822 |
| KT4 | 10.68 | 2.687 | .721 | .812 |

Tất cả các biến quan sát đều có tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) lớn hơn 0.3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo bằng 0,822 (lớn hơn 0.6), như vậy thang đo đảm bảo độ tin cậy.

3.3.3.2. Phân tích nhân tố khám phá EFA

Sau khi đánh giá bằng chỉ số Cronbach's Alpha cho thấy các đều đạt giá trị tin cậy. Bước tiếp theo, luận án đánh giá các thang đo bằng phương pháp phân tích nhân tố khám phá (EFA - exploratory factor analysis) để kiểm tra tính đơn hướng của thang đo nhằm loại bỏ một số tiêu chí đo lường không phù hợp. Trước hết, tác giả phân tích nhân tố khám phá với từng biến đơn lẻ, cho thấy kết quả như sau:

(a) Phân tích nhân tố khám phá cho biến độc lập

Qua kết quả phân tích EFA cho biến độc lập (*Chi tiết Phụ lục 06*), cho thấy:

- Hệ số KMO: $0,5 < KMO = 0,883 < 1$, phân tích nhân tố được chấp nhận với tập dữ liệu nghiên cứu;

- Kiểm định Bartlett's test: Sig. Bartlett's test = $0,000 < 0,05$, chứng tỏ các biến quan sát có tương quan với nhau trong tổng thể.

- Trị số Eigenvalues = $1.161 > 1$ tại nhân tố thứ 10, như vậy 10 nhân tố trích được từ EFA có ý nghĩa tóm tắt thông tin các biến quan sát đưa vào tốt nhất.

- Tổng phương sai trích: Rotation Sums of Squared Loadings (Cumulative %) = $65.996\% > 50\%$. Điều này chứng tỏ 65.996% biến thiên của dữ liệu được giải thích bởi 10 nhân tố.

- Kết quả ma trận xoay cho thấy, 43 biến quan sát được gom thành 10 nhân tố, tất cả các biến quan sát đều có hệ số tải nhân tố Factor loading $> 0,5$ là phù hợp.

(b) Phân tích nhân tố khám phá cho biến phụ thuộc

Bảng 3.18. Kết quả phân tích EFA cho biến phụ thuộc

| KMO and Bartlett's Test | | | | | | | | | |
|--|---------------------|--------------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------------|---------------|--------------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | | | | | | | | .826 | |
| Bartlett's Test of Sphericity | | Approx. Chi-Square | | | | | | 442.658 | |
| | | df | | | | | | 6 | |
| | | Sig. | | | | | | .000 | |
| Total Variance Explained | | | | | | | | | |
| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | | Rotation Sums of Squared Loadings | | |
| | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |
| 1 | 2.807 | 70.170 | 70.170 | 2.807 | 70.170 | 70.170 | 1 | 2.807 | 70.170 |
| 2 | .439 | 10.970 | 81.140 | | | | 2 | .439 | 10.970 |
| 3 | .395 | 9.878 | 91.017 | | | | 3 | .395 | 9.878 |
| 4 | .359 | 8.983 | 100.000 | | | | 4 | .359 | 8.983 |
| Extraction Method: Principal Component Analysis. | | | | | | | | | |
| Component Matrixa | | | | | | | | | |
| | | | | | | | Component | | |
| | | | | | | | 1 | | |
| KT4 | | | | | | | .850 | | |
| KT1 | | | | | | | .845 | | |
| KT3 | | | | | | | .834 | | |
| KT2 | | | | | | | .821 | | |
| Extraction Method: Principal Component Analysis. | | | | | | | | | |
| a. 1 components extracted. | | | | | | | | | |

Nhận xét kết quả phân tích nhân tố khám phá cho biến phụ thuộc:

Hệ số KMO: $0,5 < KMO = 0,826 < 1$, phân tích nhân tố được chấp nhận với tập dữ liệu nghiên cứu. Kết quả ma trận xoay cho thấy, có một nhân tố được trích từ

các biến quan sát đưa vào phân tích EFA. Phương sai trích được giải thích là 70.170% tại eigenvalue là $2.807 > 1$.

3.3.3.3. Kiểm định tương quan Pearson

Bảng 3.19. Kết quả kiểm định tương quan Pearson

| Correlations | | | | | | | | | | | | |
|--------------|---------------------|-----|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | KT | KN | KSCL | CM | PLY | DKLV | DP | CMKT | NL | NSU | PP |
| KT | Pearson Correlation | 1 | .537** | .449** | .454** | .448** | .511** | .510** | .517** | .458** | .546** | .535** |
| | Sig. (2-tailed) | | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |

Kết quả cho thấy tất cả các giá trị sig tương quan Pearson giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc đều nhỏ hơn 0.05. Như vậy các biến độc lập đều có tương quan tuyến tính với biến phụ thuộc (*Chi tiết Kết quả kiểm định tương quan Pearson của từng biến tại Phụ lục số 19*).

3.3.3.4. Phân tích hồi quy tuyến tính bội

Phân tích hồi quy tuyến tính nhằm xác định có hay không sự ảnh hưởng của tập hợp biến độc lập lên biến phụ thuộc. Kết quả phân tích hồi quy đa biến của nghiên cứu như sau:

Bảng 3.20. Hệ số ANOVA

| ANOVA ^a | | | | | | |
|--------------------|------------|----------------|-----|-------------|--------|-------------------|
| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | 51.049 | 10 | 5.105 | 56.741 | .000 ^b |
| | Residual | 22.132 | 246 | .090 | | |
| | Total | 73.182 | 256 | | | |

a. Dependent Variable: KT
b. Predictors: (Constant), PP, CM, CMKT, PLY, NL, DKLV, KSCL, KN, NSU, DP

Bảng 3.21. Hệ số Model Summary

| Model Summary ^b | | | | | |
|----------------------------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| Mod | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
| 1 | .835 ^a | .698 | .685 | .29995 | 2.009 |

a. Predictors: (Constant), PP, CM, CMKT, PLY, NL, DKLV, KSCL, KN, NSU, DP
b. Dependent Variable: KT

Bảng 3.22. Hệ số Coefficients

| Coefficients ^a | | | | | |
|---------------------------|-----------------------------|---------------------------|---|------|-------------------------|
| Model | Unstandardized Coefficients | Standardized Coefficients | t | Sig. | Collinearity Statistics |

| | | B | Std. Error | Beta | | | Tolerance | VIF |
|---------------------------|------------|----------|-------------------|-------------|-------|------|------------------|------------|
| 1 | (Constant) | -.065 | .156 | | -.415 | .679 | | |
| | KN | .117 | .030 | .169 | 3.881 | .000 | .651 | 1.536 |
| | KSCL | .077 | .030 | .108 | 2.545 | .012 | .680 | 1.470 |
| | CM | .151 | .029 | .210 | 5.236 | .000 | .761 | 1.313 |
| | PLY | .078 | .032 | .104 | 2.465 | .014 | .684 | 1.461 |
| | DKLV | .066 | .031 | .092 | 2.094 | .037 | .637 | 1.569 |
| | DP | .104 | .037 | .131 | 2.781 | .006 | .554 | 1.807 |
| | CMKT | .092 | .033 | .120 | 2.798 | .006 | .670 | 1.492 |
| | NL | .117 | .030 | .157 | 3.894 | .000 | .752 | 1.330 |
| | NSU | .115 | .032 | .158 | 3.621 | .000 | .647 | 1.546 |
| | PP | .110 | .033 | .153 | 3.302 | .001 | .572 | 1.749 |
| a. Dependent Variable: KT | | | | | | | | |

Nhận xét kết quả kiểm định hồi quy của luận án:

- Bảng ANOVA: Trị số Sig kiểm định F = 0.00 < 0.05, như vậy mô hình hồi quy có ý nghĩa.

- Bảng Model Summary: giá trị R bình phương hiệu chỉnh là 0.685 = 68.5%. Như vậy các biến độc lập đưa vào chạy hồi quy ảnh hưởng tới 68.5% sự thay đổi của biến phụ thuộc.

- Bảng Coefficients:

Kết quả hồi quy cho thấy tất cả các biến đều có sự tác động lên biến phụ thuộc do sig kiểm định t của từng biến độc lập đều nhỏ hơn 0.05.

Hệ số VIF các biến độc lập đều nhỏ hơn 10, như vậy không có đa cộng tuyến xảy ra.

Hệ số hồi quy chuẩn hóa Beta của các biến độc lập được giữ lại trong mô hình được xếp theo thứ tự tác động từ mạnh nhất đến yếu nhất của các biến độc lập lên biến phụ thuộc như sau: CM (0,210) > KN (0,169) > NSU (0,158) > NL(0,157) > PP (0,153) > DP (0,131) > CMKT (0,120) > KSCL (0,108) > PL (0,104) > DKLV (0,092). Mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố được thể hiện như sau:

Bảng 3.23. Hợp nhất các nhân tố theo mức độ ảnh hưởng

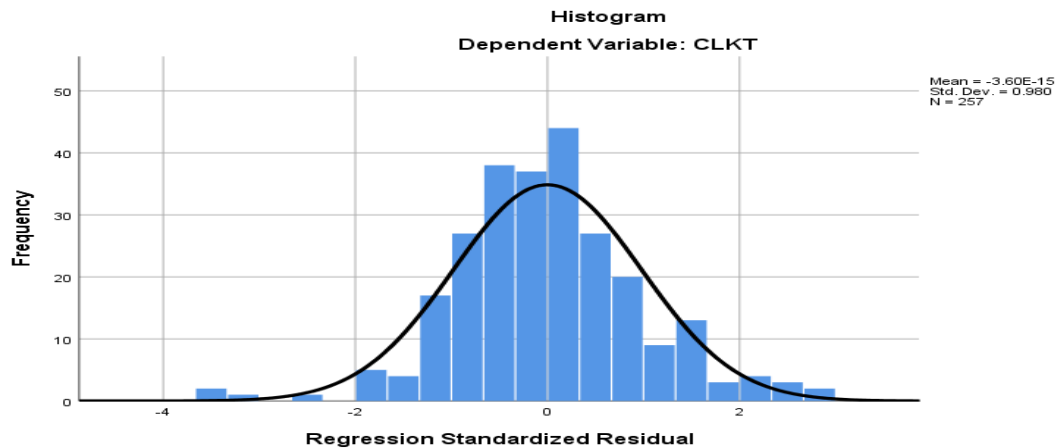
| STT | Nhân tố | Hệ số hồi quy chuẩn hóa Beta | Thứ tự ảnh hưởng |
|-----|-------------------------------|------------------------------|------------------|
| 1 | Kỹ năng kiểm toán | 0,210 | 1 |
| 2 | Kinh nghiệm làm việc | 0,169 | 2 |
| 3 | Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán | 0,158 | 3 |
| 4 | Năng lực nghề nghiệp | 0,157 | 4 |

| | | | |
|----|--|-------|----|
| 5 | Phương pháp/Quy trình kiểm toán | 0,153 | 5 |
| 6 | Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương | 0,131 | 6 |
| 7 | Tuân thủ chuẩn mực KTNN | 0,120 | 7 |
| 8 | Hệ thống KSCL kiểm toán | 0,108 | 8 |
| 9 | Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán | 0,104 | 9 |
| 10 | Điều kiện làm việc của KTV nhà nước | 0,092 | 10 |

Phương trình hồi quy được chuẩn hóa như sau:

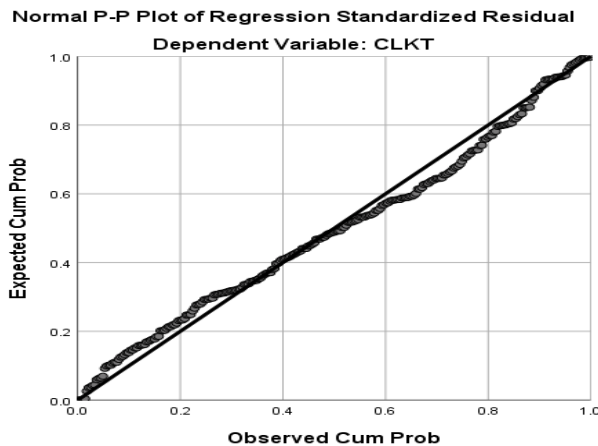
$$KT = 0,210*CM + 0,169*KN + 0,158*NSU + 0,157*NL + 0,153*PP + 0,131*DP + 0,120*CMKT + 0,108*KSCL + 0,104*PL + 0,092*DKLV$$

Kiểm tra vi phạm giả định phân phối chuẩn phần dư:



Hình 3.2. Biểu đồ Histogram

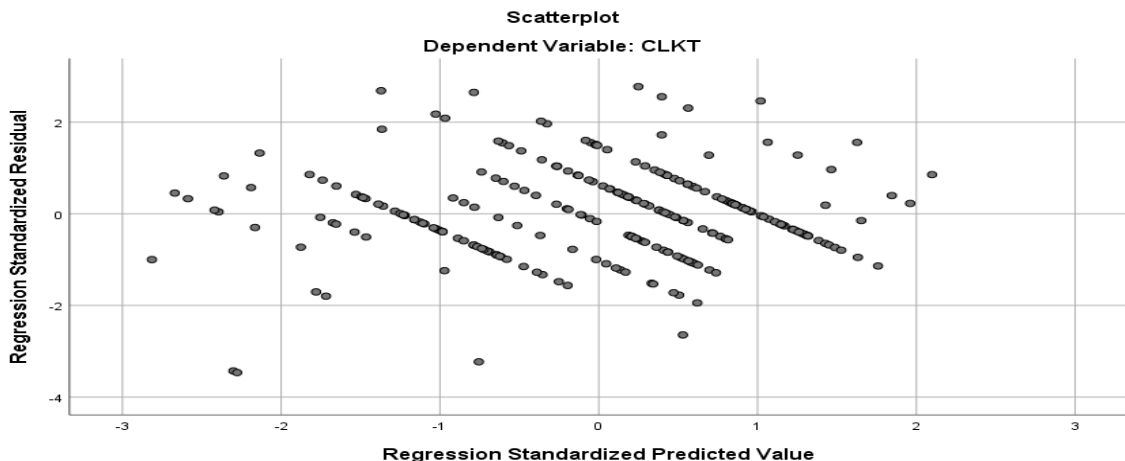
Tại biểu đồ Histogram: Giá trị trung bình Mean gần bằng 0, độ lệch chuẩn là 0.980 gần bằng 1, như vậy có thể nói, phân phối phần dư xấp xỉ chuẩn. Do đó, có thể kết luận rằng: Giả thiết phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.



Hình 3.3. Biểu đồ Normal P-P Plot

Tại biểu đồ Normal P-P Plot: Các điểm phân vị trong phân phối của phần dư tập trung thành 1 đường chéo, như vậy, giả định phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.

* Kiểm tra vi phạm giả định liên hệ tuyến tính:



Hình 3.4. Biểu đồ Regression standardized predicted value

Phần dư chuẩn hóa phân định ngẫu nhiên tập trung xung quanh đường tung độ 0 tạo thành dạng đường thẳng, do đó, giả định quan hệ tuyến tính giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập không bị vi phạm.

Tóm lại qua nghiên cứu định lượng xác định được 03 nhóm nhân tố gồm 10 biến độc lập có ảnh hưởng thuận chiều đến kiểm toán BCQTNS và đáp ứng với các giả thuyết nghiên cứu ban đầu. Các nhóm nhân tố gồm:

(i) Nhóm nhân tố thuộc về KTV gồm 04 nhân tố: Năng lực nghề nghiệp; Kỹ năng kiểm toán; Kinh nghiệm làm việc; Tuân thủ chuẩn mực KTNN.

(i) Nhóm nhân tố thuộc về KTNN gồm 04 nhân tố: Điều kiện làm việc của

KTV; Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán; Phương pháp/ Quy trình kiểm toán; Hệ thống KSCL kiểm toán.

(iii) Nhóm nhân tố bên ngoài gồm 02 nhân tố: Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương và các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán.

Mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến kiểm toán BCQTNS ở Việt Nam được xếp theo thứ tự giảm dần như sau: (1). Kỹ năng kiểm toán – (2). Kinh nghiệm làm việc – (3). Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán – (4). Năng lực nghề nghiệp – (5). Phương pháp/ Quy trình kiểm toán – (6). Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS – (7). Tuân thủ chuẩn mực KTNN – (8). Hệ thống KSCL kiểm toán – (9). Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán – (10). Điều kiện làm việc của KTV.

3.4. Đánh giá thực trạng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

3.4.1. Ưu điểm và nguyên nhân

3.4.1.1. Ưu điểm

Qua kết quả kiểm toán BCQTNS do KTNN thực hiện trong thời gian vừa qua, cho thấy kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam có những ưu điểm trên các mặt như sau:

(a) Đối với mục tiêu, trọng tâm kiểm toán

Cơ bản mục tiêu, trọng tâm kiểm toán của từng cuộc kiểm toán đã bám sát hướng dẫn và định hướng, phương án tổ chức kiểm toán hàng năm của KTNN. Hầu hết các KTNN khu vực đã tổ chức thu thập thông tin cơ bản về công tác quản lý, điều hành và sử dụng tài chính, tài sản công; việc tổ chức đánh giá về KSNB, tình hình thanh tra, kiểm toán đối với đơn vị được kiểm toán. Trong đó, một số ít KHKT đã thu thập được thông tin cần thiết cho việc xác định trọng tâm, nội dung kiểm toán; bởi vậy, việc đánh giá rủi ro, xác định trọng tâm kiểm toán bước đầu đã phần nào phù hợp với tình hình thực tế của mỗi địa phương.

Mục tiêu kiểm toán tại các KHKT đã ngày càng bám sát thông tin thu thập. Bên cạnh mục tiêu là: (i) Đánh giá tình hình quản lý, sử dụng, kế toán và quyết toán kinh phí; (ii) Đánh giá tình hình chấp hành các luật, chính sách, chế độ quản lý tài chính, kế toán của NN; mục tiêu cuộc kiểm toán BCQTNS đã bổ sung thêm một số nội dung kiểm toán tuân thủ khác như: Tình hình lập, phân bổ dự toán NSNN cho các lĩnh vực; đánh giá công tác thực hiện một số Nghị quyết về điều hành NS của Quốc hội, chính phủ... phù hợp với đặc điểm thực tế của từng địa phương.

(b) Đối với việc thực hiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

** Đối với tổ chức đoàn kiểm toán*

Nhìn chung, các đoàn kiểm toán đã xác định được phạm vi, giới hạn và bố trí nhân sự, thời gian kiểm toán cho các đơn vị, đầu mối kiểm toán chi tiết cơ bản phù hợp với mục tiêu, nội dung, trọng tâm kiểm toán đã xác định. Từng KTNN khu vực đã thực hiện việc bố trí nhân sự đoàn, tổ kiểm toán dựa trên nguồn nhân lực hiện có của đơn vị nhằm cùng lúc vừa đảm bảo thực hiện các mục tiêu kiểm toán của đoàn kiểm toán BCQTNS, mặt khác cũng đảm bảo công tác kiểm toán của các đoàn kiểm toán khác đang được thực hiện đồng thời tại cùng một thời điểm.

** Về KHKT của cuộc kiểm toán*

Hầu hết KHKT được lập theo đúng kết cấu và đủ những nội dung cơ bản theo mẫu quy định của KTNN. Một số KHKT có phần thông tin thu thập được phong phú, phù hợp với thực tế của đơn vị và có giá trị, làm cơ sở tốt cho việc đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, hiệu lực của KSNB và xây dựng các nội dung cuộc kiểm toán. Phương pháp tiếp cận để thu thập thông tin được vận dụng đã có tính linh hoạt, ngoài việc thu thập từ đơn vị, nhiều KTV cũng đã tiến hành thu thập từ BCKT năm trước hoặc từ các phương tiện thông tin đại chúng.

** Về thực hiện kiểm toán:* KTV đã bước đầu vận dụng các quy định của hệ thống chuẩn mực, hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ của KTNN về xác định rủi ro kiểm toán ở cấp độ BCQT và cấp độ cơ sở dữ liệu, khoản mục cũng như xác định về mặt định lượng mức trọng yếu tổng thể, mức trọng yếu thực hiện. Về cơ bản các Đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán và KTV đã thực hiện kiểm toán bám sát theo quy trình kiểm toán, quy chế tổ chức và hoạt động của các đoàn kiểm toán, quy định về hồ sơ mẫu biểu kiểm toán. Các KTV đã có tác phong và mối quan hệ tốt với đơn vị được kiểm toán, giữ gìn đạo đức KTV.

** Về báo cáo kiểm toán:* Hầu hết BCKT được lập theo đúng kết cấu và đủ những nội dung cơ bản theo mẫu quy định của KTNN; nội dung báo cáo đã thể hiện tương đối đầy đủ các trọng yếu, nội dung kiểm toán. Một số ít báo cáo được trình bày ngắn gọn, ý kiến nhận xét, đánh giá rõ ràng và được phân tích, dẫn chứng cụ thể. Qua nghiên cứu BCKT, đối chiếu với KHKT cho thấy hầu hết các cuộc kiểm toán đã tập trung thực hiện và đạt được các mục tiêu đã xác định tại KHKT. Một số ít BCKT đã có phát hiện kiểm toán mới về tính cân đối của NSDP và các sai phạm trong quản lý, điều hành và sử dụng một số nguồn kinh phí tại một số tỉnh.

** Về kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán:* Thông qua hoạt động kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán, các KTNN khu vực đã đánh giá tương đối toàn

diện chất lượng kiểm toán ở tất cả các giai đoạn của quy trình kiểm toán, phân tích nguyên nhân và đề xuất Tổng KTNN giải pháp khắc phục tỷ lệ thực hiện kiến nghị còn thấp (nếu có). Cũng thông qua bước kiểm tra thực hiện kiến nghị, các KTNN khu vực đã đề xuất tham mưu lãnh đạo KTNN ban hành quy định về việc theo dõi, kiểm tra và tổng hợp kết quả kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

(c) Đối với việc thực hiện phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng

Hiện tại, toàn bộ hoạt động thu thập và quản lý bằng chứng cuộc kiểm toán được thực hiện theo các quy định của KTNN về hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán, quy trình kiểm toán. Các KTV đã bước đầu đã sử dụng một số phương pháp đặc thù trong lĩnh vực kiểm toán như điều tra (thông qua phát phiếu điều tra...), sử dụng chuyên gia từ bên ngoài để tư vấn, đánh giá... Ngoài ra, mẫu biểu kiểm toán cũng phần nào thể hiện việc áp dụng thủ tục phân tích sơ bộ một số chỉ tiêu tài chính (so sánh cùng một chỉ tiêu giữa năm nay/năm trước) để có được những nhận định ban đầu về đặc điểm, tình hình hoạt động của đơn vị. Các tài liệu làm việc và bằng chứng kiểm toán được thu thập và ghi chép trong quá trình kiểm toán đã tạo cơ sở cho công tác điều hành cuộc kiểm toán, thực hiện các nghiệp vụ kiểm toán để đưa ra các phát hiện, kết luận kiểm toán tại biên bản, BCKT. Đồng thời tạo cơ sở cho việc tiến hành các hoạt động kiểm tra, kiểm soát trong và sau quá trình kiểm toán.

(d) Đối với kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán

- *KSCL từ nội bộ của Đoàn KTNN*: Hầu hết các Đoàn kiểm toán đã triển khai thực hiện nhiệm vụ kiểm toán bám sát kế hoạch tổng quát đã được phê duyệt. Trưởng đoàn thường xuyên kiểm tra, đôn đốc hoạt động kiểm toán của các tổ và Tổ trưởng đã chỉ đạo nghiệp vụ cho tổ kiểm toán. Các Tổ kiểm toán cơ bản thực hiện tốt chế độ báo cáo định kỳ về tiến độ thực hiện KHKT chi tiết theo quy định.

- *KSCL từ bên ngoài đối với hoạt động của Đoàn KTNN*: Các KTNN khu vực đã phối hợp với Vụ Tổng hợp, Vụ Pháp chế, Vụ Chế độ và KSCL kiểm toán là cơ quan tham mưu của Tổng KTNN thực hiện toàn diện các nhiệm vụ kiểm soát được giao, gồm lập và thẩm định KHKT, BCKT, kiểm tra hồ sơ kiểm toán và kiểm soát hoạt động của các đoàn kiểm toán. Chất lượng thẩm định các KHKT, BCKT và hồ sơ kiểm toán từng bước được nâng cao. Việc KSCL hoạt động kiểm toán đã phần nào hạn chế được một số nhận xét, kiến nghị trong BCKT không phù hợp.

Nhờ những kết quả đạt được tại các mặt nêu trên đã góp phần quan trọng trong việc nâng cao chất lượng kiểm toán. Chỉ tính riêng trong 05 năm (2017- 2021), mặc dù hàng năm KTNN mới chỉ thực hiện kiểm toán được khoảng 7% đối tượng kiểm toán của mình, nhưng đã phát hiện ra những sai sót trong hạch toán; kiến nghị sửa

đổi, bổ sung văn bản, chính sách và đã kiến nghị xử lý về tài chính trên 72.499 tỷ đồng. Riêng năm 2020, KTNN đã kiến nghị hủy bỏ, sửa đổi, bổ sung, ban hành mới 205 văn bản các loại không phù hợp với quy định của pháp luật và chưa phù hợp với thực tiễn. Tổng hợp kết quả kiểm toán BCQTNS địa phương giai đoạn 05 năm 2017 - 2021 theo bảng 3.24 như sau:

Bảng 3.24. Tổng hợp kết quả kiểm toán giai đoạn năm 2017-2021

Đơn vị tính: tỷ đồng

| TT | Năm kiểm toán | Năm 2017 | Năm 2018 | Năm 2019 | Năm 2020 | Năm 2021 | Tổng cộng |
|----|-----------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------|
| | Tổng cộng | 12.212,0 | 15.491,8 | 13.901,8 | 11.361,9 | 19.532,1 | 72.499,60 |
| 1 | Tăng thu nộp NSNN | 4.248,90 | 3.343,60 | 3.313,46 | 2.117,58 | 5.260,0 | 18.283,54 |
| 2 | Giảm chi thường xuyên | 3.277,40 | 3.590,20 | 5.268,85 | 6.093,96 | 10.270,8 | 28.501,21 |
| 3 | Giảm chi đầu tư | 1.636,40 | 1.161,10 | 1.149,16 | 851,71 | 1.073,9 | 5.872,27 |
| 4 | Xử lý tài chính khác | 3.049,30 | 7.396,90 | 4.170,36 | 2.298,62 | 2.927,4 | 19.842,58 |

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm từ năm 2017 - 2021, Kiểm toán nhà nước.

Dưới góc độ vai trò của KTNN có thể khái quát kết quả kiểm toán BCQTNS thời gian qua như sau:

(1) *KTNN đã xác lập được vị trí của mình trong hệ thống các công cụ kiểm tra, kiểm soát vĩ mô nền kinh tế nói chung, BCQTNS nói riêng được biểu hiện trên các mặt sau:*

- Quốc hội, Chính phủ và công chúng đã có những thay đổi trong nhận thức về hoạt động của cơ quan KTNN. KTNN đã và đang là công cụ chủ yếu của Quốc hội trong việc thực hiện quyền giám sát tối cao của mình. Kết quả kiểm toán của KTNN là cơ sở để Quốc hội, Chính phủ đưa ra các quyết định đúng đắn và có hiệu quả đối với nền kinh tế.

- Khẳng định sự hiện diện của KTNN trong quản lý thu chi NS, những năm qua là một tất yếu khách quan, là phù hợp với thể chế kinh tế thị trường định hướng XHCN và phù hợp với thông lệ quốc tế. Nền tài chính công đang dần dần được kiểm soát chặt chẽ từ nhiều góc độ. Hoạt động KTNN từng bước chấn chỉnh các sai phạm trong hoạt động NSNN của các bộ, ngành.

(2) *Thông qua việc nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán, KTNN đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao chất lượng hoạt động của NS các cấp, ngăn chặn kịp thời các nguy cơ xâm phạm các nguồn lực thuộc NSNN*

- Hoạt động kiểm toán là một công cụ quan trọng, để thực hiện kiểm tra một cách thường xuyên, liên tục việc chấp hành luật và các chế độ chính sách trong quá trình quản lý và chấp hành thu, chi của các cấp NS. Qua kết quả kiểm toán, KTNN đã góp phần không nhỏ vào quá trình đấu tranh chống lãng phí, ngăn chặn các hành vi tiêu cực, tham nhũng trong sạch bộ máy hành chính NN và tài chính địa phương.

- Hoạt động kiểm toán đã đóng góp tích cực vào việc hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính, tài sản công thông qua việc kiến nghị sửa đổi bổ sung, thay thế, hủy bỏ các văn bản chưa phù hợp. Tạo ra những quan hệ tài chính công lành mạnh và việc sử dụng tài chính công một cách có hiệu quả. Đây là một trong những nhiệm vụ quan trọng nhất, mà KTNN với tính chất là công cụ quản lý vĩ mô của NN đã đạt được trong thời gian qua.

- Tham gia ý kiến với Quốc hội vào việc xây dựng và phân bổ dự toán NSNN hàng năm, giúp HĐND các cấp quyết định và phân bổ dự toán thu, chi NSDP phù hợp với tình hình thực tế.

3.4.1.2. Nguyên nhân của ưu điểm

Cơ quan KTNN luôn nhận được sự quan tâm, ủng hộ của Đảng, NN; KTNN các khu vực thực hiện kiểm toán BCQTNS địa phương đã nhận được sự quan tâm, chỉ đạo trực tiếp, thường xuyên của Lãnh đạo KTNN và sự phối hợp chặt chẽ với tinh thần trách nhiệm cao của các cơ quan, đơn vị trong toàn ngành. Bên cạnh đó, mọi hoạt động của cơ quan KTNN đã đi vào ổn định. Tập thể lãnh đạo, công chức và KTV của đơn vị luôn đoàn kết, thống nhất, phát huy được vai trò tiên phong, gương mẫu, khắc phục khó khăn hoàn thành nhiệm vụ được giao. Trách nhiệm của KTV, tổ trưởng, trưởng đoàn kiểm toán được phân định đúng chức năng nhiệm vụ.

3.4.2. Hạn chế và nguyên nhân

3.4.2.1. Hạn chế

(a) Đối với mục tiêu, trọng tâm kiểm toán

** Đối với mục tiêu kiểm toán*

- Thứ nhất, mục tiêu kiểm toán của một số Đoàn còn chung chung, dàn trải, khó khả thi dẫn đến chưa phù hợp với số lượng, chất lượng KTV và các nguồn lực của KTNN, chưa đảm bảo tiết kiệm thời gian, chi phí cho cuộc kiểm toán.

Về nguyên tắc, các Đoàn kiểm toán phải căn cứ vào tình hình thực tế của địa phương được kiểm toán để xác định thêm những mục tiêu kiểm toán cụ thể. Tuy nhiên, một số đoàn kiểm toán hiện nay chưa xác định cụ thể trên cơ sở đặc thù địa phương, dẫn đến quá trình thực hiện mất nhiều thời gian, chi phí. Một số mục tiêu còn dàn trải, chung chung như ‘Đánh giá tính hiệu lực của việc triển khai thực hiện

các nghị quyết Quốc hội, Chính phủ” hoặc trong một số cuộc kiểm toán BCQTNS thực hiện đồng thời với chuyên đề kiểm toán khác như: Công tác quản lý đất đai, chương trình mục tiêu quốc gia nông thôn mới, giảm nghèo bền vững... thì ngoài mục tiêu xác nhận BCQTNS còn có thêm các mục tiêu của chuyên đề được kiểm toán (đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của việc thực hiện chương trình). Vì vậy, nhiều khi các mục tiêu kiểm toán chưa có tính thực tế, khó đạt được và chưa đưa ra đủ thông tin cho đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan khác về trọng tâm của cuộc kiểm toán. Đặt ra được các mục tiêu kiểm toán càng rõ ràng, súc tích càng giúp KTV tránh được thực hiện những công việc không cần thiết hoặc một cuộc kiểm toán quá tham vọng.

Thứ hai, chưa phân biệt rõ mục tiêu kiểm toán tuân thủ và kiểm toán BCTC, chưa thực sự chú trọng đến mục tiêu xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQT.

Cách thức thực hiện mục tiêu: (i) Xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS và (ii) Đánh giá việc tuân thủ pháp luật trong quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công (kiểm toán tuân thủ) là hoàn toàn khác nhau. Để đạt mục tiêu kiểm toán tài chính, Đoàn kiểm toán chủ yếu thực hiện tại các đơn vị thực hiện nhiệm vụ phân bổ NS tại các đơn vị dự toán cấp II (Sở Tài chính, Sở KHĐT...) và các đơn vị quản lý NS như (Cục thuế, Cục Hải quan, các huyện/thị xã/thành phố...) và tập trung tập trung vào các dòng chỉ tiêu thu NS (*thuế giá trị gia tăng, thu nhập doanh nghiệp, thuế môi trường...*), chi NS (*phân chia theo các lĩnh vực sự nghiệp y tế, giáo dục – đào tạo, sự nghiệp môi trường...*) được tổng hợp từ các đơn vị trực thuộc tỉnh/thành phố. Trong khi đó, mục tiêu kiểm toán tuân thủ yêu cầu đoàn kiểm toán chủ yếu thực hiện tại các đơn vị thụ hưởng, sử dụng NS (như các đơn vị dự toán cấp III trực tiếp sử dụng NS, các doanh nghiệp NN...) và tập trung vào việc tuân thủ các quy định, định mức của NN tại các đơn vị thụ hưởng, sử dụng NS. Đối với Đoàn kiểm toán BCQTNS thường đặt ra mục tiêu bao hàm cả kiểm toán BCTC (Đánh giá và xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS các cấp tại địa phương được kiểm toán); mục tiêu của kiểm toán tuân thủ (Đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế trong lập, chấp hành, quyết toán NSNN và trong các hoạt động có liên quan); tuy nhiên chưa có sự phân biệt 02 mục tiêu kiểm toán này một cách rõ ràng, dẫn đến chưa xác định rõ cách thức thực hiện, thời gian kiểm toán để đạt được từng mục tiêu kiểm toán đã xác định.

Mục tiêu quan trọng nhất của kiểm toán BCQTNS địa phương là xác nhận được số liệu quyết toán NSĐP phục vụ công tác phê chuẩn quyết toán của HĐND. Để đạt được mục tiêu này, các đoàn kiểm toán cần kiểm tra, xác nhận được số liệu

của từng cấp NS. Trên thực tế nhiều năm qua, chúng ta chưa chú trọng đến các thủ tục lập quyết toán do vậy việc xác nhận quyết toán lại quá phức tạp và gần như không thực hiện được. Mục tiêu kiểm toán hiện nay nhằm phát hiện những sai phạm, hạn chế trong công tác thu, chi để kiến nghị tăng thu, giảm chi NSNN mà chưa thực sự chú trọng đến mục tiêu xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQT. Điều này thể hiện rõ trong nội dung của các BCKT NSDP của KTNN khu vực thì những nội dung đánh giá xác nhận về tính trung thực, hợp lý của BCQT các cấp thường rất ít.

** Đối với trọng tâm kiểm toán*

Việc xác định trọng tâm kiểm toán trong KHKT của một số cuộc kiểm toán chủ yếu dựa vào hướng dẫn chung của ngành, dẫn đến nhiều trọng tâm, nội dung kiểm toán chung chung. Có KHKT xác định dàn trải, quá nhiều trọng tâm kiểm toán, trong khi có KHKT khác xác định thiếu trọng tâm kiểm toán hoặc trọng tâm kiểm toán không phù hợp với thực tế, không phát sinh ở địa phương, điển hình khi xác định trọng tâm kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp của tỉnh như:

- “Chú trọng đánh giá công tác điều hành chi NS trong điều kiện hụt thu” nhưng theo thông tin thì địa phương không hụt thu.

- “Việc quản lý, sử dụng Quỹ dự trữ tài chính, trọng tâm kiểm toán là việc quản lý sử dụng có mục đích và đầy đủ thủ tục” theo thông tin thì trong năm địa phương không sử dụng Quỹ dự trữ tài chính.

- Thông tin thu thập được cho thấy, tổng mức đầu tư của các dự án đang thực hiện của địa phương vượt gấp nhiều lần nguồn vốn bố trí cho đầu tư xây dựng hàng năm và kế hoạch vốn đầu tư trung hạn; trong khi năm được kiểm toán UBND tỉnh tiếp tục phê duyệt mới nhiều dự án. Điều này cho thấy công tác lập, thẩm định và phê duyệt chủ trương đầu tư, dự án đầu tư có hạn chế lớn. Tuy nhiên, KHKT chưa xác định trọng tâm kiểm toán về công tác lập, thẩm định và phê duyệt chủ trương đầu tư, dự án đầu tư, từ đó xác định trách nhiệm của Sở Kế hoạch và Đầu tư và UBND tỉnh trong việc thẩm định và tham mưu cho UBND tỉnh quyết định chủ trương đầu tư.

- Thông tin thu thập cho thấy có khoản tạm ứng bằng lệnh chi tiền khá lớn cho một huyện của địa phương nhưng KHKT chưa đề cập lưu ý để kiểm tra, làm rõ sự phù hợp của khoản tạm ứng bằng lệnh chi tiền này.

- Thông tin cho thấy, địa phương còn nhiều nguồn vốn chuyển nguồn với số liệu lớn (nguồn xổ số kiến thiết, thu tiền sử dụng đất...) trong khi nợ đọng các dự án

đầu tư được phân bổ vốn từ các lĩnh vực này cũng khá lớn. Tuy nhiên, KHKT chưa xác định trọng tâm để làm rõ nguyên nhân, trách nhiệm các cơ quan liên quan...

(b) Đối với việc thực hiện phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng

Thu thập bằng chứng kiểm toán là yêu cầu bắt buộc phải thực hiện trong suốt cả 4 giai đoạn của quy trình kiểm toán. Quy định về phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng ngày càng được KTNN quan tâm xây dựng, tuy nhiên do thu thập bằng chứng phụ thuộc nhiều vào xét đoán cá nhân, kinh nghiệm nghề nghiệp trong khi kinh nghiệm nghề nghiệp mỗi KTV lại khác nhau nên việc thu thập BCKT vẫn còn tồn tại bất cập:

Thứ nhất, chưa đa dạng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, khi thu thập các bằng chứng kiểm toán nhằm đánh giá KSNB, các KTV chưa sử dụng các phương pháp phổ biến và hữu ích như vẽ lưu đồ hay lập bảng tường thuật. Trong phân tích thực trạng đánh giá rủi ro kiểm soát cho thấy, các KTV chỉ tìm hiểu sơ bộ về Hệ thống KSNB dựa trên kinh nghiệm bản thân, nội dung tìm hiểu hầu hết mới tập trung vào một số nội dung (câu hỏi) khái quát như: Việc thành lập bộ máy quản lý có đầy đủ không, có xây dựng hệ thống văn bản chỉ đạo, điều hành (Điều lệ tổ chức hoạt động, Quy chế nội bộ, Quy chế quản lý tài chính,...), hoạt động kiểm tra, kiểm soát, giám sát của các bộ phận chức năng có thường xuyên không? Việc thiết kế và sử dụng Bảng câu hỏi chi tiết về KSNB chưa được các KTV áp dụng để thu thập thông tin về các quá trình kiểm soát đối với từng lĩnh vực kiểm toán cụ thể cũng như thông tin về môi trường kiểm soát. Do vậy, việc thu thập BCKT để đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát theo kinh nghiệm cảm tính, chủ quan của KTV.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, rất ít KTV sử dụng quan sát, phỏng vấn. Phỏng vấn có thể được sử dụng trong giai đoạn lập kế hoạch và trong cả trong quá trình kiểm toán để thu thập tài liệu, các quan điểm và ý tưởng, ý kiến liên quan đến các mục tiêu kiểm toán để xác nhận những dữ kiện và củng cố dữ liệu từ những nguồn khác hoặc khai thác các kiến nghị có thể có. Đây là phương pháp mang lại cho KTV một góc nhìn tổng quan và khách quan hơn nhiều các phương pháp khác, chẳng hạn như qua phỏng vấn những hộ dân sinh sống bên cạnh nhà máy mà địa phương mới xây dựng có thể đánh giá nhà máy xử lý nước thải có thực tế được xây dựng hay không? Chi phí đầu tư xây dựng nhà máy được tổng hợp tại BCQTNS có phù hợp với thiết kế và công suất thực tế? Việc xây dựng nhà máy có đáp ứng theo yêu cầu thiết kế, dự toán được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt không?...từ đó đưa ra nhiều ý tưởng cho KTV để thực hiện thêm các phương pháp, thủ tục kiểm toán

để thu thập các bằng chứng kiểm toán bổ sung.

Thứ hai, chưa quan tâm đúng mức đến đánh giá chất lượng và phân tích bằng chứng kiểm toán

Một số KTV thu thập bằng chứng KTV để lưu hồ sơ Đoàn kiểm toán theo yêu cầu của danh mục hồ sơ kiểm toán mà nhưng chưa quan tâm đến số lượng, chất lượng của bằng chứng và phân tích các bằng chứng thu thập được. Vẫn còn tình trạng một số bằng chứng kiểm toán chưa đảm bảo tính pháp lý như: BCQT của đơn vị chi tiết là bản photo, không có chữ ký, dấu đỏ của đơn vị; một số văn bản quản lý nội bộ của nhưng không có chữ ký xác nhận của Lãnh đạo đơn vị/hoặc người có thẩm quyền... Bên cạnh đó việc thu thập BCKT cũng còn hạn chế, cách thức thu thập nhiều khi chưa đảm bảo công khai, minh bạch, chưa có sự soát xét, góp ý của Tổ trưởng Tổ kiểm toán dẫn đến bằng chứng kiểm toán không đảm bảo độ tin cậy. Tuy bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị thường có độ tin cậy cao hơn bằng chứng kiểm toán do đơn vị cung cấp tuy nhiên KTV chưa thực tế KTV thường rất ít thu thập các tài liệu này. Nhiều KTV vẫn chưa coi trọng công tác phân tích các bằng chứng từ các dữ liệu thu thập được. Việc kết nối các dữ liệu từ các nguồn khác nhau hoặc mang bản chất khác nhau để xem xét rút ra kết luận kiểm toán hoặc quyết định thập các bằng chứng bổ sung khác còn hạn chế, sử dụng các công cụ phân tích còn đơn giản, chưa hiệu quả.

Hiện nay, KTV có quyền truy cập, khai thác hệ thống cơ sở dữ liệu điện tử của đơn vị được kiểm toán (dưới sự ủy quyền của Trưởng đoàn và giám sát về phạm vi truy cập, khai thác của đơn vị được kiểm toán) để thu thập thông tin, tài liệu liên quan trực tiếp đến nội dung, phạm vi kiểm toán. Tuy nhiên, việc quản lý, lưu trữ Bằng chứng kiểm toán điện tử trong hồ sơ kiểm toán để đảm bảo tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, chống các hình thức lợi dụng khai thác, xâm nhập, sao chép, cũng là vấn đề mới đặt ra cho KTNN cần giải quyết.

Thứ ba, việc ghi chép và quản lý các bằng chứng, tài liệu làm việc của KTV còn chưa đầy đủ

Việc ghi chép và quản lý các bằng chứng mới chỉ dừng lại ở việc ghi chép, quản lý các tài liệu có mẫu biểu theo quy định của KTNN; những tài liệu khác phản ánh các hoạt động nghiệp vụ quan trọng theo chuẩn mực, quy trình kiểm toán chưa được ghi chép và quản lý (tài liệu khảo sát kiểm toán, phân tích trước và trong kiểm toán, chọn mẫu kiểm toán...). Hầu hết KTV chỉ lưu trữ những bằng chứng kiểm toán liên quan đến các sai phạm mà chưa chú trọng lưu trữ bằng chứng liên quan đến đánh giá tình hình, thực trạng thực tế của đơn vị. Nội dung và phương pháp ghi

chép các tài liệu làm việc còn thiếu thống nhất như: Nhật ký kiểm toán, các biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán...

(c) Đối với việc thực hiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách

** Đối với tổ chức đoàn kiểm toán*

Thứ nhất, cơ cấu KTV tại các KTNN khu vực chưa đồng bộ, hoàn chỉnh

Cơ cấu KTV của các KTNN khu vực nói chung và các KTNN khu vực nói riêng chiếm phần lớn vẫn là các KTV có chuyên môn được đào tạo chuyên ngành tài chính, kế toán; chưa có nhiều KTV có chuyên môn được đào tạo từ các chuyên ngành khác, nhất là lĩnh vực quản lý tài chính công, đầu tư XDCB, lĩnh vực KBNN... dẫn tới các nội dung trong kiểm toán BCQTNS chưa được thực hiện toàn diện và sâu sắc, chưa thể thực hiện kiểm toán BCQT một cách đúng nghĩa mặc dù khi phê duyệt kế hoạch cuộc kiểm toán BCQT luôn xác định các mục tiêu xác nhận tính trung thực, đúng đắn của BCQT.

Thứ hai, số lượng KTV chưa đảm bảo mục tiêu kiểm toán thường xuyên hàng năm hầu hết báo cáo quyết toán ngân sách tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương

Hiện nay, KTNN có 13 kiểm toán khu vực thực hiện kiểm toán BCQT các địa phương trên địa bàn khu vực quản lý. Số lượng công chức thực hiện nhiệm vụ kiểm toán trực tiếp ngày càng siết chặt do quy định về tinh giản biên chế công chức, trong khi số đơn vị phải thực hiện kiểm toán ngày càng tăng. Vì vậy, còn có trường hợp số lượng KTV không đủ để vừa đảm bảo bố trí thực hiện kiểm toán đồng thời thực hiện công tác KSCL trước, trong và sau quá trình kiểm toán. Số lượng và chất lượng thành viên đoàn kiểm toán còn có mâu thuẫn, do số lượng cán bộ có kinh nghiệm phần lớn bộ phận này đều đã được bổ nhiệm chức danh trưởng, phó phòng và đều được giao nhiệm vụ tổ trưởng tổ kiểm toán, số còn lại năng lực, kinh nghiệm còn hạn chế, số lượng KTV dự bị và thành viên khác chiếm tỉ lệ lớn và theo quy định của ngành các thành viên trong một tổ kiểm toán không được đi liên tục với nhau trong một tổ kiểm toán, nên việc bố trí nhân sự các tổ kiểm toán gặp khó khăn.

Với lực lượng KTV hiện nay, KTNN chưa thể kiểm toán định kỳ hàng năm NS từng địa phương theo mục tiêu chiến lược phát triển của KTNN đến năm 2020 (2010, tr.6): ‘‘Sau khi thành lập đủ 15 KTNN khu vực sẽ thực hiện kiểm toán thường xuyên hàng năm hầu hết báo cáo quyết toán ngân sách tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương và báo cáo quyết toán ngân sách quận, huyện; phấn đấu kiểm toán khoảng 30 đến 40% báo cáo quyết toán ngân sách xã, phường’’.

Thứ ba, chất lượng KTV nhìn chung vẫn còn bất cập so với yêu cầu phát triển; sự am hiểu, năng lực kiểm toán CNTT trên hệ thống TABMIS còn hạn chế

Trong những năm qua, các KTNN khu vực thường xuyên được bổ sung biên chế và đều tuyển dụng từ các ngành về chưa được đào tạo chuyên môn kiểm toán hoặc các KTV mới ra trường, chưa có nhiều kinh nghiệm thực tế về kiểm toán BCQTNS nên vừa thực hành kiểm toán, vừa làm quen với yêu cầu công việc. Năng lực chuyên môn nghiệp vụ của cán bộ, KTV trong những năm qua tuy đã có nhiều tiến bộ, nhưng nhìn chung vẫn còn bất cập so với yêu cầu phát triển.

Chất lượng KTV bất cập còn thể hiện qua sự am hiểu, năng lực kiểm toán CNTT tại hệ thống TABMIS còn hạn chế. Phần mềm hệ thống thông tin quản lý NS và nghiệp vụ kho bạc (TABMIS) là phần mềm ứng dụng phức tạp, do nhiều đơn vị vận hành và dùng chung cơ sở dữ liệu, có sự kết nối và xử lý dữ liệu của nhiều phần mềm khác như: Chương trình quản lý thu NSNN (TCS), ứng dụng quản lý thuế tập trung (TMS), chương trình quản lý, kiểm soát thanh toán vốn đầu tư (DT-KBLAN). Tuy nhiên các KTV thuộc các Đoàn kiểm toán tại khu vực chưa được đào tạo và cập nhật đầy đủ cơ chế vận hành, cách tiếp xúc với các giao diện điện tử thuộc các phân hệ, nên quá trình truy tìm dấu vết các sai sót để củng cố cho các nhận xét đánh giá làm cơ sở xác nhận tính đúng đắn trung thực của BCQTNS. Đây cũng là thách thức lớn khi thực hiện kiểm toán BCQTNS hiện nay.

Thứ tư, việc bố trí thời gian và nhân lực thực hiện kiểm toán chưa dựa trên cơ sở thông tin về đặc thù hoạt động của từng đơn vị; thủ tục thay đổi thời gian, nhân sự chưa linh hoạt và mất nhiều thời gian

Bố trí thời gian, nhân lực kiểm toán nhiều khi chỉ dựa vào quy mô tài chính, chưa dựa trên cơ sở thông tin về đặc thù hoạt động của từng đơn vị, năng lực của Tổ kiểm toán được phân công nên thời gian phân bổ không hợp lý, có đơn vị thiếu thời gian và có đơn vị thừa thời gian. Do vậy để hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán thì nhiều khi các tổ kiểm toán phải chạy đua thời gian, nên nhiều trường hợp phải làm việc ngoài giờ, bỏ sót nội dung kiểm toán đã xác định, công tác kiểm toán không đảm bảo chất lượng cao nhất. Ngoài ra, thủ tục thay đổi thời gian, nhân sự mất nhiều thời gian, phức tạp nên việc điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết còn chậm. Tổ chức tổ kiểm toán chưa gắn với phân công nhiệm vụ rõ ràng, chưa gắn với trách nhiệm cụ thể của từng KTV.

Thứ năm, chưa bố trí nhân sự và thời gian để tập trung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp như: Sở Tài chính, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cục Thuế, KBNN.

Hiện nay, các đoàn bố trí thời gian kiểm toán tại các đơn vị này chưa đạt tối thiểu 50% thời gian của cuộc kiểm toán, trong khi tại các đơn vị này, nội dung kiểm

toán khá nhiều, trọng yếu, phức tạp và thường là các nội dung kiểm toán khó liên quan xác nhận BCQTNS. Bên cạnh đó, do cùng lúc triển khai nhiều đoàn kiểm toán, trong điều kiện nhân sự của phần lớn các KTNN khu vực còn hạn chế nên nhân sự bố trí để thực hiện kiểm toán tổng hợp của nhiều đoàn kiểm toán còn khá mỏng và chưa đảm bảo về chất lượng. Việc bố trí thời gian, nhân sự không thỏa đáng là một trong những nguyên nhân chính dẫn đến các nội dung kiểm toán tổng hợp tại các cơ quan trên không được thực hiện đầy đủ hoặc không đảm bảo chất lượng, một số phát hiện kiểm toán không được xem xét một cách thấu đáo.

** Đối với việc thực hiện quy trình kiểm toán*

➤ ***Đối với bước chuẩn bị kiểm toán***

Thứ nhất, công tác khảo sát, thu thập và đánh giá KSNB còn hình thức

Công tác khảo sát, thu thập và đánh giá KSNB còn mang tính hình thức, chưa thực sự đi sâu phân tích để làm rõ những điểm khác biệt cần lưu ý của KSNB giữa các đơn vị được kiểm toán và giữa các năm kiểm toán trước. Kết quả đánh giá KSNB tại các KHKT tổng quát cho thấy còn mang nặng tính xét đoán (thường là ở mức trung bình hoặc cao). Cơ sở của việc tham chiếu văn bản làm cơ sở đánh giá được trình bày tại các KHKT còn đơn giản, chung chung nhằm đáp ứng theo yêu cầu về mặt hình thức của hồ sơ, mẫu biểu theo quy định của KTNN.

Trong thời gian khảo sát, hầu hết thời gian KTV tập trung vào việc tập hợp số liệu và các văn bản quản lý mà chưa xây dựng được hệ thống các tiêu chí đánh giá về tính đầy đủ, thích hợp, hiệu lực của hệ thống KSNB. Phương pháp thu thập thông tin còn chưa đa dạng và mang tính đơn lẻ. Việc tham chiếu kết quả thanh tra tại các cơ quan tham mưu tổng hợp mới chỉ dừng lại với mục đích chọn đơn vị kiểm toán tránh chòng chéo. Kết quả tham chiếu cũng chỉ dừng ở việc liệt kê các con số và các hành vi vi phạm, mà chưa được coi là một trong những điểm yếu trong hoạt động KSNB của đơn vị được kiểm toán.

Ngoài ra, do giới hạn về phạm vi và thời gian dành cho công tác khảo sát ngắn nên chỉ thu thập một số thông tin cơ bản như tình hình cân đối quyết toán NSDP, tình hình thực hiện dự toán thu, chi NS các quận, huyện; tình hình thực hiện vốn chi đầu tư XD CB;... mà chưa thu thập đầy đủ cơ sở căn cứ trong lập dự toán NSDP, hệ thống văn bản điều hành, quản lý của địa phương. Các thông tin về môi trường KSNB chủ yếu được tập hợp dựa trên các văn bản yêu cầu đơn vị cung cấp. Có tình trạng KHKT thu thập chưa chính xác tên về các ban quản lý dự án đầu tư; tên dự án đầu tư; tên của các đơn vị kiểm toán... dẫn đến trong quá trình thực hiện kiểm toán phải bổ sung, điều chỉnh. Một số KHKT còn thu thập thiếu các thông tin về các dự

án đầu tư chọn kiểm toán (tình hình thanh tra, kiểm toán, thông tin về tình hình thực hiện vốn đầu tư) và các doanh nghiệp được kiểm toán (tỷ lệ vốn NN, việc đầu tư ra vốn ngoài hoạt động SXKD).

Thứ hai, phương pháp chọn mẫu các đơn vị được kiểm toán còn mang tính hình thức và chưa có hướng dẫn cụ thể

Hiện nay, KTNN đã đưa ra một số chuẩn mực về chọn mẫu NS, tuy nhiên còn mang tính chất chung chung và chưa có hướng dẫn cụ thể, nhất là lĩnh vực kiểm toán BCQT. Về nguyên lý, xây dựng phương pháp chọn mẫu nhằm: (1) Lựa chọn đơn vị được kiểm toán, (2) Lựa chọn đơn vị kiểm tra, đối chiếu khi kiểm toán tại Cục thuế (kiểm tra, đối chiếu thuế tại doanh nghiệp nhằm đánh giá công tác quản lý thu của Cục thuế), Sở Tài chính (kiểm tra, đối chiếu đơn vị thụ hưởng NS) và (3) Lựa chọn nghiệp vụ kế toán, bút toán để KTV kiểm tra chi tiết. Tuy nhiên còn một số hạn chế:

- Đối với mục đích thứ (1): Việc lựa chọn đơn vị được kiểm toán được thực hiện trước khi cuộc kiểm toán bắt đầu, đồng nghĩa với việc ý nghĩa của việc chọn mẫu không có tác dụng. Thông thường, việc lựa chọn đơn vị kiểm toán thường căn cứ vào quy mô kinh phí sử dụng (đối với đơn vị dự toán), quy mô doanh thu, chi phí (đối với các DN) hoặc giá trị nghiệm thu, quyết toán (đối với dự XD/CB), chưa được cơ quan nào thanh tra, kiểm tra trong năm kiểm toán mà chưa thực sự căn cứ trên đánh giá rủi ro và trọng yếu kiểm toán.

- Đối với mục đích thứ (2): Việc lựa chọn đơn vị đối chiếu khi kiểm toán tại Cục thuế, Sở Tài chính cũng còn nhiều hạn chế, mang tính cào bằng, bình quân. Việc lựa chọn đơn vị đối chiếu cũng thường căn cứ vào quy mô của đơn vị/dự án.

- Đối với mục đích thứ (3): KTNN xây dựng hướng dẫn chọn mẫu hiện chủ yếu phục vụ cho việc “lựa chọn nghiệp vụ kế toán, bút toán để KTV kiểm tra chi tiết”. Tuy nhiên việc xác định mức trọng yếu tổng thể, mức trọng yếu thực hiện, ngưỡng sai sót không đáng kể, cỡ mẫu, khoảng cách mẫu còn mang tính hình thức và cách thức lấy số liệu khó khăn, mất thời gian do KTV phải xử lý số liệu trên nhiều loại sổ kế toán của đơn vị (theo quy định có thời gian 2 ngày để hoàn thiện KHKT chi tiết thì việc xác định số lượng mẫu là rất khó khăn).

Về nguyên tắc, trên cơ sở kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp sẽ xác định chọn mẫu các đơn vị để kiểm tra, xác minh những nội dung cần làm rõ. Tuy nhiên thực tế cho thấy việc bố trí thời gian kiểm toán tổng hợp thường vào cuối đợt kiểm toán, sau khi đã hoàn thành việc kiểm toán tại các doanh nghiệp, đơn vị hành chính sự nghiệp và các dự án. Cách thức kiểm toán này đã bộc lộ những hạn chế cơ

bản, không bao quát được những nội dung trọng yếu kiểm toán, không định hướng rõ được mục tiêu thu thập bằng chứng kiểm toán tại các đơn vị cơ sở. Mặt khác, một số BCKT đưa ra ý kiến đánh giá tính trung thực, hợp lý của BCQTNS nhưng mẫu chọn kiểm toán còn thấp. Giá trị được kiểm toán thấp dẫn đến chưa hoàn toàn đảm bảo độ tin cậy để xác nhận tính trung thực, chính xác của BCQTNS.

Thứ ba, KHKT của Đoàn kiểm toán chưa xác định đầy đủ nội dung kiểm toán theo mục tiêu, trọng tâm kiểm toán đã xác định

Công tác lập KHKT BCQTNS tại các KTNN khu vực hiện nay còn bất cập về xác định nội dung kiểm toán theo các mục tiêu, trọng tâm đã xác định. Cụ thể:

- Một số KHKT chưa xác định một số nội dung kiểm toán và lựa chọn đơn vị được kiểm toán tương ứng với trọng tâm kiểm toán mà Đoàn đã xác định như: “tình hình thực hiện một số Luật thuế mới như: Thuế bảo vệ môi trường, thuế sử dụng đất phi nông nghiệp”; “Công tác kiểm soát khối lượng, giá cả trong thực hiện dự án, tình trạng thất thoát và lãng phí trong đầu tư XD CB”...

- Một số KHKT xác định thiếu nội dung kiểm toán quan trọng của một cuộc kiểm toán BCQTNS địa phương (thường là các nội dung kiểm toán tổng hợp) như: kiểm toán các khoản cho vay, tạm ứng NS; nguồn bổ sung có mục tiêu từ NS tỉnh; việc quản lý và sử dụng tài sản công...; công tác bố trí vốn đầu tư và sử dụng nguồn vốn đối ứng cho các dự án ODA và các chương trình dự án khác; công tác chính lý khóa sổ của địa phương, trong đó lưu ý các khoản điều chỉnh sau thời gian chính lý...

➤ ***Đối với bước thực hiện kiểm toán***

Thứ nhất, chưa tập trung thực hiện kiểm toán để xác nhận tính trung thực, hợp lý của các dòng chỉ tiêu thu, chi tại BCQTNS tại các cơ quan quản lý tổng hợp

Khi kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp như KBNN tỉnh/huyện, cơ quan tài chính cấp tỉnh/huyện... ; nghiệp vụ kiểm toán do KTV thực hiện chủ yếu là đánh giá công tác quản lý, sử dụng NS tại các cơ quan quản lý NS (kiểm toán tuân thủ) mà chưa đi sâu xác nhận tính đúng đắn, trung thực của các dòng chỉ tiêu thu, chi thường xuyên, chi đầu tư (kiểm toán tài chính) trên BCQTNS. Đồng thời các KTV chưa đi sâu phân tích, đối chiếu giữa Mẫu biểu hệ thống TABMIS quy định tại Thông tư 77/2017/TT-BTC ngày 28/7/2017 hướng dẫn Chế độ kế toán NSNN và hoạt động nghiệp vụ KBNN với các đơn vị dự toán quy định tại Thông tư 342/TT-BTC ngày 30/12/2016. Điều này làm hạn chế lớn đến việc thực hiện mục tiêu kiểm toán các chỉ tiêu tài chính nhằm xác nhận số liệu quyết toán thu, chi NSĐP hiện nay.

Thứ hai, chưa thường xuyên tiến hành kiểm toán CNTT trên hệ thống TABMIS ngay từ giai đoạn khảo sát để thực hiện rà soát các báo cáo quyết toán, xác định bức tranh chung điều hành NS

Mặc dù Hệ thống TABMIS giữ vai trò chủ chốt trong công tác kế toán NSNN nhưng KTNN chưa có hướng dẫn về việc kiểm toán CNTT trên hệ thống TABMIS tại đoàn kiểm toán BCQTNS mà chủ yếu dựa vào kinh nghiệm của từng cá nhân, chưa bám sát vào các đầu mối thông tin trong đó lấy KBNN là trọng tâm khi kiểm toán BCQTNS. Hệ thống TABMIS được tổ chức kiểm soát chặt chẽ bởi hệ thống tài khoản tổ hợp chi tiết của 12 đoạn mã, các kiểm soát tự động gắn với nghiệp vụ, hệ thống báo cáo, hệ thống sổ chi tiết và truy vết các giao dịch. Hiện tại, công tác kiểm toán CNTT trên hệ thống TABMIS vẫn chưa được chú trọng nên số liệu kiểm toán vẫn chưa tiếp cận được dữ liệu gốc, chưa phân tích chính xác tình hình tổng quan và vẫn phải dựa vào các báo cáo đơn vị cung cấp. Công tác kiểm toán dựa trên hệ thống TABMIS chưa được thực hiện ngay từ đầu của cuộc kiểm toán (giai đoạn khảo sát để lập KHKT) mà thường thực hiện trong giai đoạn thực hiện kiểm toán qua việc đối chiếu số liệu quyết toán của tổ kiểm toán tổng hợp tại KBNN tỉnh.

Thứ ba, chất lượng KHKT chi tiết của tổ kiểm toán còn hạn chế

Thực tế thời gian dành cho công tác này theo quy định còn hạn hẹp (quy định hoàn thiện KHKT chi tiết tối đa là 02 ngày sau khi triển khai kiểm toán tại đơn vị), dẫn đến tình trạng nhiều KHKT chi tiết còn mang tính hình thức; nội dung, phương pháp kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán chưa rõ; nhiều trường hợp sao chép lại mục tiêu, nội dung kiểm toán trong KHKT tổng quát của đoàn kiểm toán; không phân công hết nhiệm vụ nội dung kiểm toán hoặc phân công nhiệm vụ không cụ thể (hai thành viên thực hiện một nội dung).

Mặt khác, KHKT chi tiết mới chủ yếu dừng lại ở bảng phân công nhiệm vụ cho KTV, chưa đưa ra được trình tự, thủ tục kiểm toán cụ thể đối với nội dung kiểm toán của từng KTV tại từng đơn vị, đôi khi chưa đánh giá đúng năng lực của KTV, chưa thực sự phù hợp chuyên ngành đào tạo. Một số KHKT chi tiết chưa bám sát mục tiêu kiểm toán đã được duyệt. Nhiều đơn vị dự toán cấp tỉnh và nhất là NS huyện, thị, thành phố chưa hoàn tất BCQT năm khi được kiểm toán (phổ biến trong kiểm toán đợt 1 của KTNN) nên việc thu thập thông tin và phân tích BCQT của đơn vị còn nhiều hạn chế, ảnh hưởng đến chất lượng lập KHKT chi tiết.

(Tham chiếu tại Phụ lục 01. Giấy tờ làm việc về phân công nhiệm vụ tại KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X)

Thứ tư, phương pháp và hình thức kiểm toán còn chưa phù hợp nên kết quả

kiểm toán tổng hợp chưa cao, nhiều KTV tập trung kiểm toán tuân thủ hơn là đánh giá, xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQTNS

Phương pháp kiểm toán còn chưa phù hợp với nội dung kiểm toán, chưa áp dụng các phương pháp kiểm toán đảm bảo tính đúng đắn và thuyết phục của các kết luận, kiến nghị; một số KTV năng lực, ý thức chưa cao nên không xem xét, phân tích nguồn gốc, bản chất của các chỉ tiêu nên chưa phát hiện được các tồn tại trong hoạt động kiểm toán; kết quả kiểm toán tại các cơ quan tham mưu tổng hợp chủ yếu lấy theo số liệu báo cáo của đơn vị. Trình độ chuyên môn và phương pháp kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp như: Hải quan, Kho bạc... còn nhiều hạn chế và bất cập nên chưa phát hiện được các tồn tại ở các ngành này.

Hầu hết KTV hiện nay chủ yếu tập trung vào việc thực hiện kiểm tra chứng từ, sổ sách, hồ sơ, thủ tục thanh quyết toán để phát hiện sai sót, vi phạm chế độ chính sách, vi phạm pháp luật về tài chính tại các địa phương, doanh nghiệp, đơn vị dự toán; tăng thu giảm chi NSNN. Ở một chừng mực nào đó, vẫn còn trùng lặp với chức năng thanh tra, kiểm soát của Thanh tra Chính phủ và Thanh tra Tài chính. Nhìn chung, nguồn thông tin từ các phát hiện trong hoạt động kiểm toán BCQTNS còn mang tính đơn thuần, nghiệp vụ đơn lẻ, chưa đi sâu, tập trung những vấn đề lớn để làm cơ sở kiến nghị những vấn đề có tính vĩ mô giúp Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan chức năng của NN hoàn thiện cơ chế chính sách, quản lý và sử dụng tốt hơn các nguồn lực tài chính công.

Kiểm toán các chỉ tiêu trên BCQTNS (kiểm toán tài chính) là loại hình kiểm toán chưa có nhiều hướng dẫn cụ thể nên đang còn khó khăn chung đối với toàn ngành. Trong những năm qua, kiểm toán BCQTNS phần lớn tập trung kiến nghị các khoản tăng thu NSNN, thu hồi các khoản chi sai...(kiểm toán tuân thủ) mà chưa tập trung đánh giá, khẳng định quyết toán NSDP có được lập đầy đủ từ cơ sở không, đã được thẩm định hoặc xét duyệt quyết toán hay chưa, đã được HĐND cấp dưới phê chuẩn hay chưa, có lập đúng mục lục NS hay không.

Thứ năm, phương pháp lưu trữ hồ sơ kiểm toán, ghi chép nhật ký kiểm toán của KTV còn chưa khoa học, hợp lý

Hồ sơ kiểm toán là bằng chứng pháp lý về cuộc kiểm toán; là cơ sở pháp lý và chuyên môn cho các kết luận, kiến nghị; là nguồn tài liệu chính phục vụ công tác kiểm tra, đánh giá chất lượng kiểm toán và giải quyết các vấn đề sau kiểm toán (khiếu kiện, kiểm tra đơn vị thực hiện kết luận kiểm toán...). Tuy nhiên, công tác ghi chép tài liệu, bằng chứng kiểm toán hiện nay còn bất hợp lý; hồ sơ kiểm toán hầu như không lưu đầy đủ các bằng chứng kiểm toán. Việc ghi chép NKKT vẫn

mang tính đối phó và hình thức, gây khó khăn cho công tác KSCL và chưa phản ánh đúng thực tế kết quả kiểm toán hàng ngày của KTV.

Thứ sáu, hoạt động phối hợp giữa các tổ kiểm toán trong quá trình hoạt động còn hạn chế trong việc cung cấp và trao đổi thông tin

Hoạt động phối hợp giữa các tổ kiểm toán chưa có sự phối hợp nhịp nhàng trong việc cung cấp và trao đổi thông tin giữa các tổ, đặc biệt là đối với những đối tượng kiểm toán có cùng quy mô hoặc mô hình quản lý tương đối giống nhau. Thông tin giữa tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp và tổ kiểm toán chi tiết chưa được chú trọng để thu thập tốt các bằng chứng có liên quan phục vụ cho kết luận và kiến nghị kiểm toán. Mặt khác, việc điều chỉnh KHKT chi tiết đôi khi mất nhiều thời gian và chưa thực sự linh hoạt do chưa có quy định rõ ràng về phân cấp xử lý các vấn đề phát sinh tại Tổ kiểm toán thuộc thẩm quyền quyết định của Kiểm toán trưởng và của Lãnh đạo KTNN.

Thứ bảy, Hoạt động kiểm toán BCQTNS hiện nay chủ yếu là kiểm toán sau (hậu kiểm), kiểm toán khi chu trình ngân sách năm tài khóa đã kết thúc nên BCKT cung cấp thông tin phục vụ quản lý chưa kịp thời

Hoạt động kiểm toán BCQTNS hiện nay chủ yếu là kiểm toán sau (hậu kiểm), kiểm toán khi chu trình NS năm tài khóa đã kết thúc, do vậy có những vi phạm đã qua một thời gian dài (nhất là đầu tư xây dựng) nên việc khắc phục hậu quả và điều chỉnh số liệu quyết toán gặp khó khăn. Mặt khác là hậu kiểm nên số kế toán, chứng từ đã được hoàn thiện, trong XDCB thì không thể kiểm toán được đối với những khối lượng đã bị che lấp, che khuất, chìm sâu dưới lòng đất và biến dạng qua thời gian nên có thể có nhiều rủi ro kiểm toán.

➤ **Đối với bước lập BCKT**

Thứ nhất, hình thức BCKT còn dài, có nội dung mang tính liệt kê, thiếu tính tổng hợp

Hình thức nhiều BCKT còn dài (nhiều khi chỉ là trình bày số liệu báo cáo của địa phương), có nội dung mang tính liệt kê, thiếu tính tổng hợp; một số trường hợp chậm phát hành BCKT theo quy định. Nhiều BCKT chưa đi sâu đánh giá các nội dung kiểm toán tổng hợp, nhất là công tác quản lý điều hành thu, chi NS của địa phương nên kết quả kiểm toán về các nội dung kiểm toán tổng hợp còn hạn chế, các đánh giá, nhận xét về điều hành NS chưa mang tầm vĩ mô, chưa toàn diện. Một số BCKT trình bày dàn trải hoặc đơn lẻ theo các phát hiện riêng có của Đoàn kiểm toán. Do đó, tổng hợp kết quả kiểm toán năm của Ngành đối với một số phát hiện có giá trị lại có mẫu dẫn chứng không đủ lớn, đôi khi là đơn lẻ, không đủ đại diện

cho các vùng miền trên toàn quốc. Điều này làm hạn chế tính thuyết phục, phong phú của ý kiến kiểm toán.

Thứ hai, một số đánh giá, nhận xét tại BCKT của cuộc kiểm toán thiếu bằng chứng, hoặc bằng chứng không cụ thể, không rõ ràng nên thiếu tính thuyết phục

Nhiều trường hợp ý kiến trình bày trên BCKT chưa đáp ứng được sự mong đợi của các đối tượng sử dụng thông tin do một số đánh giá, nhận xét thiếu bằng chứng, hoặc bằng chứng không cụ thể, không rõ ràng nên thiếu tính thuyết phục. Một số kiến nghị còn chung chung, chưa đi trực tiếp vào các sai phạm cần khắc phục. Bên cạnh đó, một số ý kiến kiểm toán còn mang tính chủ quan, thiếu dẫn chứng hoặc dẫn chứng không cụ thể, chưa sát với nội dung đánh giá. Một số kiến nghị về sửa đổi văn bản, sửa đổi cơ chế nhưng chưa đánh giá toàn diện về mặt lý luận và thực tiễn của những vấn đề cần sửa đổi nên việc thực hiện kiến nghị của các cơ quan chức năng trên thực tế khó triển khai hoặc không khả thi.

(Tham chiếu tại Phụ lục 18. Giấy tờ làm việc về nội dung đánh giá tại BCKT phát hành của cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh Y do KTNN khu vực B thực hiện).

➤ **Đối với bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị**

Quá trình kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán còn một số vấn đề sau:

- Việc theo dõi tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị chưa mang tính thường xuyên, liên tục; rời rạc theo niên độ và từng BCKT của từng cuộc kiểm toán. Công tác theo dõi, tổng hợp kết quả thực chưa thiết lập được cơ chế đôn đốc đối với từng đơn vị được kiểm toán nên chưa xác định được nguyên nhân không thực hiện kiến nghị của KTNN. Một số kiến nghị về chấn chỉnh công tác tài chính, kế toán, xử lý trách nhiệm cá nhân tại các Biên bản kiểm toán còn chung chung dẫn đến đơn vị được kiểm toán lúng túng trong quá trình thực hiện (có nhiều trường hợp đã có ý thức chấp hành, nhưng không hiểu rõ quy trình nên thực hiện không đúng theo kiến nghị kiểm toán).

- Hiệu lực của công tác kiểm tra việc thực hiện kết luận kiến nghị kiểm toán chưa cao. Các đơn vị chưa thực hiện nghiêm túc và kịp thời các kết luận, kiến nghị của KTNN, mặc dù tất cả các biên bản, BCKT đều xác định rõ thời hạn đơn vị được kiểm toán phải báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán về KTNN khu vực.

- NN chưa có các chế tài quy định xử lý cụ thể, cũng như chưa giao cho cơ quan có thẩm quyền nào xử lý đối với các trường hợp không thực hiện kết luận và kiến nghị của KTNN, làm ảnh hưởng đến tính hiệu lực của hoạt động kiểm toán.

(d) Đối với kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán

Thứ nhất, KSCL từ nội bộ của Đoàn KTNN do Trưởng Đoàn KTNN, Tổ trưởng Tổ kiểm toán và KTV tự thực hiện

Hoạt động KSNB của đoàn kiểm toán chưa bao quát toàn diện hoạt động của đoàn. Việc KSCL và thu thập bằng chứng kiểm toán còn yếu, phương pháp kiểm soát chủ yếu vẫn là thẩm định trên các văn bản. Tổ chức đoàn kiểm toán thực hiện theo mô hình phân tuyến gắn với nhiều mục tiêu kiểm toán nên khó KSCL kiểm toán, chưa chủ động, linh hoạt trong chỉ đạo hoạt động kiểm toán, hiệu lực kiểm soát của tổ, đoàn kiểm toán còn chưa cao.

Tổ trưởng tổ kiểm toán, bên cạnh thực hiện các nội dung kiểm toán như các KTV khác, tổ trưởng còn chịu trách nhiệm về kết quả kiểm toán của cả tổ kiểm toán, nên thời gian dành cho công tác soát xét chất lượng kiểm toán của các thành viên thuộc tổ kiểm toán chưa sâu sát dẫn tới nhiều trường hợp chưa phát hiện và chỉ đạo kịp thời các sai sót, hạn chế của các thành viên trong tổ, cá biệt còn có trường hợp phản ánh không trung thực kết quả kiểm toán. Một số tổ kiểm toán phát hiện ra những vấn đề nổi cộm, có tính chất xảy ra phổ biến nhưng không kịp thời báo cáo cho trưởng đoàn để chỉ đạo xử lý. Nhiều nội dung có bản chất nghiệp vụ tương tự nhưng vẫn còn có tình trạng các tổ kiểm toán xử lý, kiến nghị còn chưa nhất quán. Trưởng đoàn kiểm toán cũng còn lúc chưa soát xét toàn diện và kịp thời kết quả kiểm toán của các thành viên. Hầu hết các tổ trưởng và trưởng đoàn kiểm toán không kiểm soát việc thực hiện các trình tự, thủ tục, phương pháp kiểm toán của KTV mà chỉ tập trung kiểm tra, soát xét những kết quả và bằng chứng liên quan.

Thứ hai, KSCL từ bên ngoài đối với hoạt động của Đoàn KTNN do Tổng KTNN, Kiểm toán trưởng thực hiện

Các tổ KSCL thực hiện nhiệm vụ do Kiểm toán trưởng giao phần lớn kiểm soát hồ sơ tại trụ sở KTNN khu vực mà ít khi kiểm soát trực tiếp tại nơi làm việc của các đoàn kiểm toán; chưa có phương pháp thích hợp, cụ thể để kiểm soát sâu các bằng chứng kiểm toán, các trình tự, thủ tục, phương pháp kiểm toán của các KTV... Ngoài ra lực lượng KSCL nhìn chung còn thiếu về số lượng, năng lực chưa đồng đều và còn cả nể nên chưa chỉ ra được những hạn chế để kịp thời phát hiện, giảm thiểu rủi ro và từng bước nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán.

Các Vụ tham mưu và chức năng thực hiện KSCL kiểm toán độc lập và toàn bộ đối với hoạt động kiểm toán. Tuy nhiên công tác kiểm tra soát xét của các Vụ tham mưu chủ yếu dựa trên cơ sở thẩm định KHKT và BCKT chứ chưa chú trọng tới quá trình thực hiện kiểm toán, chủ yếu là kiểm tra sau trên hồ sơ kiểm toán vì vậy tác dụng ngăn ngừa sai phạm trong quá trình kiểm toán và giảm thiểu rủi ro kiểm toán

là chưa cao, đồng thời hiệu lực trực tiếp của hoạt động KSCL cũng chưa được phát huy. Đối với việc KSCL thông qua nhật ký trực tuyến mới chỉ phát hiện những sai sót trong việc tuân thủ KHKT chi tiết của tổ kiểm toán và KHKT tổng quát, chưa khắc phục được những hạn chế trong việc lập BCKT của tổ và của đoàn kiểm toán. Ngoài ra do các Vụ tham mưu có trụ sở tại Hà Nội, các KTNN khu vực đóng trên địa bàn khắp cả nước nên công tác KSCL còn bất cập, chủ yếu kiểm soát bằng hình thức online.

- Công tác thẩm định BCKT do Hội đồng thẩm định cấp Vụ thực hiện còn sơ sài chưa phát hiện hết những sai sót. Việc tổ chức Hội đồng cấp Vụ để thẩm định dự thảo BCKT chưa thực sự khoa học, hợp lý như chưa có KTV chuyên sâu các lĩnh vực kiểm toán; một số nội dung kiểm toán, thành viên hội đồng được phân công thẩm định chưa có kinh nghiệm kiểm toán thực tế đối với nội dung này, một số thành viên chưa phát huy trách nhiệm (không đọc dự thảo nên không có ý kiến tham gia). Ngoài ra, dự thảo BCKT gửi thẩm định phần lớn chưa hoàn chỉnh, thời gian nghiên cứu và thẩm định dự thảo BCKT ngắn cũng ảnh hưởng đến chất lượng và tiến độ hoạt động của Hội đồng thẩm định.

- Công tác thẩm định của các vụ tham mưu của KTNN đã có nhiều đóng góp hay nhằm hoàn thiện BCKT, tuy nhiên còn có trường hợp một nội dung đều có ý kiến của các vụ, nhưng ý kiến lại không đồng nhất hoặc có những ý kiến yêu cầu bổ sung kết quả hoặc ý kiến khó khả thi, dẫn tới khó khăn để hoàn thiện BCKT.

3.4.2. Nguyên nhân của những hạn chế

- Thứ nhất, lực lượng KTV còn thiếu dẫn tới quy mô hoạt động kiểm toán của các KTNN nói chung và các KTNN khu vực nói riêng còn hạn chế. Cơ cấu, chất lượng các KTV chưa đồng đều; nhận thức về các hoạt động chuyên nghiệp kiểm toán, về ghi chép tài liệu và bằng chứng kiểm toán còn chưa đúng đối với thực hiện nhiệm vụ kiểm toán...

- Thứ hai, hệ thống các quy trình, CMKT, hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán đang trong quá trình sửa đổi, hoàn thiện. Tài liệu hướng dẫn về kiểm toán BCQTNS còn ít. Vì vậy, công tác hướng dẫn nghiệp vụ kiểm toán chưa đáp ứng được yêu cầu về nghề nghiệp cũng như chưa theo kịp thực tiễn. KTNN chưa có hướng dẫn cụ thể, chi tiết về nghiệp vụ của KTV dưới dạng các Sổ tay kiểm toán nhằm thực hiện kiểm toán các chỉ tiêu thu, chi NS tại BCQTNS. Do vậy các KTV thực hiện còn lúng túng, chưa thống nhất trong thủ tục kiểm toán. Cùng với việc xây dựng các nội dung kiểm toán tổng hợp còn chưa đầy đủ, chưa cụ thể nên khó thực hiện trong quá trình kiểm toán hoặc thực hiện không đầy đủ nội dung, thiếu cơ sở.

- Thứ ba, nhận thức của các cấp, các ngành, công chúng và xã hội nói chung về địa vị pháp lý, vị trí, vai trò và chức năng, nhiệm vụ của KTNN chưa đầy đủ và toàn diện. Vấn đề này ảnh hưởng đến việc can thiệp không đúng luật vào hoạt động kiểm toán, làm giảm tính độc lập của KTV trong quá trình thực hiện kiểm toán. Mối quan hệ giữa KTNN với các cơ quan thanh tra, kiểm tra, bảo vệ pháp luật, đặc biệt là với hệ thống thanh tra chưa được xác lập đầy đủ và phân định rõ ràng nên còn tình trạng chông chéo, thiếu sự hỗ trợ, phối hợp.

- Thứ tư, hiệu lực kiểm toán còn chưa cao, trách nhiệm thực hiện kiến nghị KTNN của các đơn vị còn chưa nghiêm túc, chưa có chế tài xử lý cụ thể trong việc không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ kết luận, kiến nghị của KTNN. Vì vậy tỷ lệ thực hiện kiến nghị hiện nay đang còn thấp, tính pháp lý và bắt buộc thực hiện của BCKT bị giảm sút.

- Thứ năm, quan hệ phối hợp với các cấp chính quyền địa phương nơi được kiểm toán BCQTNS mới chỉ dừng lại ở việc phối hợp để tổ chức cuộc kiểm toán theo đúng kế hoạch và phối hợp trong việc thực hiện kiến nghị sau khi phát hành BCKT. Sự phối hợp như vậy chưa khai thác đúng khả năng, vai trò và trách nhiệm của KTNN đối với hoạt động quản lý, điều hành NS. Bên cạnh đó, trong quá trình phối hợp làm việc giữa các đơn vị được kiểm toán với KTNN còn nhiều hạn chế như việc cung cấp hồ sơ, tài liệu trong hoạt động kiểm toán chưa kịp thời, đầy đủ, chính xác, còn mang tính đối phó.

- Thứ sáu, đặc thù tính chất hoạt động kiểm toán là lĩnh vực nhạy cảm, liên quan đến nhiều đối tượng, thành phần kinh tế, công tác kiểm toán ngày càng mở rộng về quy mô, phạm vi địa bàn rộng, xa cơ quan, gia đình nên khả năng xảy ra rủi ro nghề nghiệp cao. Mặt khác, chế độ chính sách đãi ngộ cho cán bộ, công chức, KTV vẫn còn hạn hẹp, nên việc thu hút nhân tài, cán bộ còn rất khó khăn và khó tránh khỏi những biểu hiện lợi dụng tiêu cực.

- Thứ bảy, cơ sở vật chất của KTNN còn hạn chế, nhất là hạ tầng CNTT. Hệ thống dữ liệu về đầu mối kiểm toán đang trong quá trình hoàn thiện ảnh hưởng không nhỏ tới thời gian, chi phí của công tác thu thập thông tin, đánh giá KSNB của đơn vị kiểm toán.

CHƯƠNG 4

HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG Ở VIỆT NAM

4.1. Định hướng phát triển của Kiểm toán nhà nước và yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

4.1.1. Định hướng phát triển của Kiểm toán nhà nước

KTNN ra đời là một bước phát triển tất yếu trong sự nghiệp đổi mới ở nước ta, nhằm từng bước minh bạch hóa nền tài chính quốc gia. Để làm tốt hơn vai trò thẩm tra BCQTNS, định hướng phát triển của KTNN cần bám sát Chiến lược phát triển KTNN đến năm 2030, trong đó tập trung một số nội dung:

Thứ nhất, việc hoàn thiện kiểm toán BCQTNS phải gắn liền xây dựng đội ngũ công chức KTNN tinh gọn, đủ về số lượng, đáp ứng yêu cầu về chất lượng và có cơ cấu hợp lý nhằm đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế và thực tiễn tại Việt Nam. Đặc biệt, đổi mới kiểm toán NSDP phải duy trì được tính độc lập thực sự của cơ quan KTNN và các KTV theo đúng quy định của Hiến pháp năm 2013.

Thứ hai, việc hoàn thiện kiểm toán BCQT cần đặt trong tiến trình chung của đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, hoàn thiện thể chế, nền hành chính quốc gia, nền kinh tế thị trường mở cửa và hội nhập. Tiếp tục thực hiện các chương trình cải cách nền hành chính công (trong đó có KTNN) nhằm nâng cao hiệu lực, hiệu quả hoạt động của các cơ quan, tổ chức; phân định rõ hơn về vị trí, vai trò, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của KTNN trong kiểm toán BCQT, nâng cao tính tự chịu trách nhiệm của các cơ quan NN trong việc quản lý và sử dụng NS.

Thứ ba, bảo đảm tính độc lập của hoạt động KTNN tương xứng với vị trí, vai trò là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân thủ theo pháp luật; đặc biệt, đổi mới kiểm toán BCQTNS địa phương phải duy trì được tính độc lập thực sự của cơ quan KTNN và các KTV theo đúng quy định của Hiến pháp năm 2013. Bên cạnh đó, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công; giữ vững giá trị cốt lõi Độc lập - Liêm chính - Chuyên nghiệp - Uy tín - Chất lượng, góp phần quan trọng vào sự phát triển ổn định, bền vững, minh bạch nền tài chính.

Thứ tư, việc phân công nhiệm vụ kiểm toán BCQTNS phải có sự phân biệt rõ ràng giữa nhiệm vụ kiểm toán của cơ quan KTNN Việt Nam với nhiệm vụ thanh tra, kiểm tra của các cơ quan khác, đảm bảo tính chủ động và độc lập về mặt chuyên môn, nghiệp vụ; hạn chế tối đa việc trùng phạm vi thanh kiểm tra.

Thứ năm, thực hiện đổi mới phương pháp kiểm toán kết hợp hậu kiểm, tiền kiểm nhằm nâng cao khả năng dự báo về hiệu quả sử dụng NSNN, chuyển đổi từ quy trình kiểm toán truyền thống sang quy trình kiểm toán số dựa trên nền tảng dữ liệu lớn với sự hỗ trợ của công nghệ một cách chủ động.

Thứ sáu, tổ chức tốt việc công khai kết quả kiểm toán nhằm đảm bảo tính minh bạch của việc quản lý và điều hành NSNN. Minh bạch và công khai về tài chính là một trong các tiền đề, điều kiện quan trọng để hội nhập.

Thứ bảy, nâng cao hiệu quả phối hợp giữa các KTNN khu vực với HĐND và UBND tỉnh/thành phố được kiểm toán BCQTNS trong việc thẩm tra, quyết định và giám sát NSNN

4.1.2. Yêu cầu của việc hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

Trong chu trình NS, cơ quan KTNN thực hiện cung cấp thông tin tin cậy cho Quốc hội nhằm giải tỏa trách nhiệm cho Chính phủ về quản lý, điều hành NS. Xuất phát từ yêu cầu tất yếu và tầm quan trọng này, KTNN cần thiết phải không ngừng nâng cao chất lượng công tác kiểm toán nói chung và kiểm toán BCQTNS nói riêng. Yêu cầu hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam tập trung tại một số phương diện sau đây:

Thứ nhất, tuân thủ các quy định pháp lý về KTNN

Hoạt động kiểm toán BCQTNS của KTNN là một loại hoạt động theo Luật định. Do vậy, việc kiểm toán BCQTNS địa phương cũng cần đảm bảo tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan đến hoạt động chuyên môn của KTNN như Luật KTNN, Chuẩn mực KTNN.. cũng như các quy định khác có liên quan như Luật Cán bộ, công chức; Luật Phòng, chống tham nhũng; quy định về kiểm tra, đối chiếu các hoạt động có liên quan đến quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công của đơn vị được kiểm toán; quy định việc truy cập, khai thác trên hệ thống cơ sở dữ liệu quốc gia và dữ liệu điện tử của đơn vị được kiểm toán; quy định về khiếu nại, tố cáo, khởi kiện và xử lý vi phạm trong hoạt động KTNN... Đồng thời, kiểm toán BCQTNS địa phương cần tiếp tục bám sát các văn bản liên quan đến tổ chức và hoạt động của KTNN như: Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên trọng yếu, rủi ro theo từng lĩnh vực kiểm toán; tổ chức, quản lý hoạt động kiểm toán; xây dựng danh mục bí mật NN trong lĩnh vực KTNN; hệ thống các Quy trình kiểm toán phù hợp với thông lệ quốc tế... để đảm bảo chất lượng kiểm toán không ngừng được nâng cao.

Thứ hai, phù hợp với đặc điểm NSDP

Quản lý NSDP ngày càng đổi mới phương thức quản lý, sử dụng NS gắn với hiệu quả xã hội, xu hướng thực hiện cải cách hành chính trong việc lập, thực hiện và quyết toán NSNN; tăng cường trách nhiệm giải trình của các địa phương, các đơn vị sử dụng NS trong việc quản lý, sử dụng các nguồn lực. Vì vậy, kiểm toán BCQTNS địa phương cần thực hiện đầy đủ tất cả các giai đoạn trong chu trình quản lý NS ngay trong hoặc ngay sau các giai đoạn: dự toán, chấp hành và quyết toán NSDP, tùy vào điều kiện cụ thể và đặc điểm của NS từng địa phương.

Mặt khác, với tính chất, đặc điểm của BCQTNS địa phương nhằm phục vụ công tác phê chuẩn quyết toán hàng năm của HĐND các địa phương, vì vậy phải tổ chức kiểm toán BCQTNS địa phương hàng năm, thường xuyên, liên tục để làm căn cứ HĐND cấp tỉnh phê chuẩn BCQTNS hàng năm; kiểm toán BCQTNS địa phương phải thực hiện ở tất cả các cấp NS xã, huyện và tỉnh trên cơ sở lựa chọn đơn vị được kiểm toán thông qua đánh giá trọng yếu, rủi ro kiểm toán. Có như vậy mới có thể đảm bảo thực hiện kiểm toán thường xuyên hàng năm đạt 100% đối với quyết toán NSDP các tỉnh, thành phố trực thuộc TW như đã được xác định theo Chiến lược phát triển của KTNN đến năm 2020 tại Nghị quyết số 999/2020/UBTVQH14 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội.

Thứ ba, đảm bảo tiết kiệm, hiệu quả và khả thi

Nguyên tắc hiệu năng, hiệu quả là một trong những nguyên tắc quan trọng trong mọi hoạt động, trong đó hoạt động kiểm toán BCQTNS địa phương cũng không ngoại lệ. KTNN cần phải sử dụng tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực trong tổ chức và hoạt động KTNN. Do vậy, yêu cầu kiểm toán BCQTNS địa phương cũng cần không ngừng nâng cao chất lượng kiểm toán, rút ngắn thời gian kiểm toán, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực trong tổ chức và hoạt động KTNN; tăng cường áp dụng các phương pháp kiểm toán theo thông lệ quốc tế và CNTT hiện đại vào công tác kiểm toán để tăng dần số lượng các cuộc kiểm toán tại trụ sở KTNN. Đồng thời xây dựng phương án tổ chức kiểm toán hàng năm khoa học và chặt chẽ, chú trọng kết hợp, lồng ghép các cuộc kiểm toán nhằm đảm bảo đạt được các mục tiêu kiểm toán đề ra với chi phí NSNN dành cho hoạt động kiểm toán ít nhất.

Bên cạnh yêu cầu đảm bảo tiết kiệm, hiệu quả; các giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCQTNS cũng yêu cầu cần phải đảm bảo tính khả thi. Kiểm toán BCQTNS địa phương cần xác định mục tiêu kiểm toán đảm bảo khả thi khi thực hiện, nhằm đảm bảo rủi ro kiểm toán ở mức thấp nhất có thể chấp nhận được cũng như phù hợp với nguồn lực hiện có của KTNN (năng lực của KTV, trang thiết bị làm việc, kinh phí hoạt động...).

4.2. Các giải pháp hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam

4.2.1. Xác định rõ mục tiêu, trọng tâm kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Theo kết quả nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương tại chương trước cho thấy, nhân tố tiếp theo của nhóm các nhân tố thuộc về KTNN được kiểm định có mối quan hệ thuận chiều với kiểm toán BCQTNS là phương pháp/quy trình kiểm toán (đứng thứ 5/tổng số 10 nhân tố với hệ số hồi quy chuẩn hóa Beta là dương 0,153). Trong đó, “*Xác định trọng tâm, mục tiêu kiểm toán*” chính là một trong những biến quan sát quan trọng của thang đo “*phương pháp/quy trình kiểm toán*”. Kết quả này phù hợp với quan điểm của Francis (2011), Knechel và cộng sự (2013), Mock & Samet (1982) FRC (2008), IAASB (2014)... cũng như Chuẩn mực KTNN của cơ quan KTNN Việt Nam. Mặt khác, thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương ở Việt Nam hiện nay cũng cho thấy việc thực hiện kiểm toán còn một số tồn tại, hạn chế về phương pháp và quy trình kiểm toán ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán. Vì vậy hoàn thiện mục tiêu, trọng tâm kiểm toán là một trong những giải pháp quan trọng nhằm nâng cao kiểm toán BCQTNS địa phương.

4.2.1.1. Về mục tiêu kiểm toán

Thứ nhất, xác định mục tiêu kiểm toán phù hợp với số lượng, chất lượng KTV và các nguồn lực khác của KTNN nhằm đảm bảo hiệu quả kiểm toán, tiết kiệm thời gian, chi phí

Mục tiêu kiểm toán của một số Đoàn hiện nay còn chung chung, dàn trải, khó khả thi dẫn đến chưa phù hợp với số lượng, chất lượng KTV và các nguồn lực của KTNN ảnh hưởng không nhỏ tới thời gian, chi phí cho cuộc kiểm toán. Vì vậy mục tiêu kiểm toán cần được xác định khách quan; khả thi (xét về thời gian và nguồn lực để thực hiện kiểm toán); các thông tin, dữ liệu liên quan là hiện hữu và có thể tiếp cận được. Xác định rõ mục tiêu kiểm toán ngay từ khi bắt đầu lập KHKT rất quan trọng để xác định nguồn lực cho bước thực hiện kiểm toán và xác định những vấn đề gì sẽ được báo cáo với Quốc hội. Vấn đề đặt ra là làm thế nào đạt mục tiêu kiểm toán với nguồn lực có sẵn của KTNN. Kiểm toán BCQTNS có liên quan đến nhiều đơn vị được kiểm toán nên việc xác định mục tiêu được coi là rất quan trọng. Đoàn kiểm toán cần luôn phải tư duy những câu hỏi để xác định mục tiêu như:

✓ Những lĩnh vực nào có ảnh hưởng quan trọng đối với kết quả hoạt động của đơn vị; một chương trình, dự án có thể chỉ dùng một số lượng NS nhỏ nhưng có

thể ảnh hưởng lớn tới trách nhiệm quản lý NS.

✓ Những lĩnh vực nào liên quan đến số tiền lớn; nhìn chung, những lĩnh vực liên quan đến số tiền chi lớn sẽ gây chú ý.

✓ Liệu cuộc kiểm toán sẽ mang lại sự khác biệt, ví dụ như đem lại hiệu quả hoạt động, trách nhiệm giải trình tốt hơn cho đơn vị được kiểm toán.

✓ Những vấn đề được kiểm toán có sự quan tâm hoặc minh bạch cao hay không.

✓ Thời gian, chi phí kiểm toán các vấn đề này có thích hợp hay không.

Thứ hai, xác định rõ mục tiêu kiểm toán các chỉ tiêu tài chính và kiểm toán tuân thủ

Một số đoàn kiểm toán chưa phân biệt rõ mục tiêu kiểm toán tuân thủ và kiểm toán BCTC một cách rõ ràng, dẫn đến dẫn đến chưa xác định rõ cách thức thực hiện, thời gian kiểm toán để đạt được từng mục tiêu kiểm toán đã xác định. Dẫu cuộc kiểm toán BCQTNS là một cuộc kiểm toán kết hợp kiểm toán chỉ tiêu tài chính và kiểm toán tuân thủ nhưng khi tiến hành kiểm toán tại các địa phương cần làm rõ các mục tiêu kiểm toán và phải đánh giá, xác nhận được trên cả hai giác độ :

(i) Mục tiêu xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS (Kiểm toán chỉ tiêu tài chính)

Để xác nhận được số liệu BCQTNS, các đoàn kiểm toán cần kiểm toán, xác nhận được số liệu của từng cấp NS, trên cơ sở đó đánh giá việc tổng hợp số liệu quyết toán NSDP. Việc kiểm toán quyết toán cần tuân theo các tiêu chí về lập, thẩm định, phê chuẩn quyết toán do pháp luật quy định. Mục tiêu kiểm toán BCQTNS nhằm kiểm tra, xác nhận BCQTNS các cấp phải lập đúng mẫu biểu, thời gian quy định của Luật NSNN và Luật Kế toán đồng thời quyết toán của đơn vị cấp dưới được kiểm tra xét duyệt, thẩm định trước khi tổng hợp, lập BCQTNS cấp trên. Kiểm toán BCQTNS cũng cần xác định rằng công tác tổng hợp, lập quyết toán cần đảm bảo tính chính xác về thông tin theo quy định của Luật NSNN hay không.

(ii) Mục tiêu đánh giá tính tuân thủ trong việc thực hiện thu, chi NSNN các cấp (kiểm toán tuân thủ)

Khi kiểm toán BCQTNS, ngoài việc xác nhận số liệu quyết toán, KTNN phải đánh giá được tính tuân thủ trong quản lý điều hành của các cấp NS. Chú ý rằng, quyết toán NSNN khi trình Quốc hội, HĐND phê chuẩn phải báo cáo giải trình được tính tuân thủ đối với việc thực hiện NSNN trong năm NS. Việc giải trình các vấn đề này không chỉ là báo cáo của Chính phủ, UBND tỉnh/thành phố mà còn đòi hỏi phải có báo cáo và xác nhận của cơ quan KTNN về tính tuân thủ trong quản lý

NSNN. KTNN sẽ kiểm toán và đưa ra ý kiến xác nhận về các nội dung này. Mục tiêu kiểm toán tính tuân thủ pháp luật trong quản lý NS phải thể hiện được một số nội dung sau đây:

✓ Một là, tính tuân thủ thể hiện trước hết ở việc tuân theo các Nghị quyết về dự toán NSNN, nghị quyết về tỷ lệ phân chia giữa các cấp NS, nghị quyết về phân bổ số thu vượt dự toán và các văn bản có liên quan trực tiếp đến năm NS.

✓ Hai là, kiểm toán cần đánh giá các khoản thu NS đã thực hiện nội dung thu, mức thu, thời hạn nộp... theo quy định của pháp luật như các quy định của luật thuế, các quy định về thu phí, lệ phí và các quy định khác liên quan đến chính sách, chế độ thu NS.

✓ Ba là, kiểm toán cần đánh giá việc tuân thủ luật và các quy định đối với việc thực hiện các khoản chi NS hàng năm. Chẳng hạn những nội dung chi theo quy định phải đấu thầu thì cơ quan, đơn vị chi đã thực hiện chưa; định mức chi có được thực hiện nghiêm túc hay không? Khi có những khoản chi ngoài định mức, vượt định mức thì cơ quan nào quyết định, có đúng thẩm quyền hay không.

Thứ ba, chú trọng mục tiêu đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS và nâng cao trách nhiệm giải trình đối với các đơn vị có liên quan đến quản lý và sử dụng NS.

Suy cho cùng, mục tiêu quan trọng nhất của cuộc kiểm toán BCQTNS chính là xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQT; tuy nhiên việc xác định mục tiêu kiểm toán này thực tế còn nhiều hạn chế. Nội dung các BCKT phần lớn phản ánh những sai phạm, hạn chế trong công tác thu, chi để kiến nghị tăng thu, giảm chi NSNN mà chưa thực sự chú trọng đến mục tiêu xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQTNS. Vấn đề này ảnh hưởng không nhỏ tới chức năng của KTNN là phục vụ việc phê chuẩn quyết toán của Quốc hội và HĐND các cấp. Vì vậy, khi thực hiện kiểm toán BCQTNS, cần thiết phải xác định rõ mục tiêu xác nhận tính đúng đắn, trung thực của số liệu quyết toán thu, quyết toán chi NS; đồng thời nâng cao trách nhiệm giải trình đối với các đơn vị, dự án hoặc các hoạt động có liên quan đến quản lý và sử dụng NS. Khi xác định mục tiêu xác nhận tính trung thực, đúng đắn của số liệu, các Đoàn kiểm toán cần lưu ý:

✓ Kiểm tra, đánh giá các chỉ tiêu trong quyết toán có phù hợp với các chỉ tiêu trong dự toán NS không. KTV cần phải thu thập bằng chứng để khẳng định rõ vấn đề này. Thông thường nội dung này ít được quan tâm chú ý khi kiểm toán trong khi đây là quy định bắt buộc của quyết toán NS.

✓ Kiểm tra, đánh giá BCQTNS được lập theo đúng mẫu biểu quy định không:

Đây là thủ tục kiểm toán mang tính bắt buộc khi kiểm toán quyết toán phải thực hiện. Mẫu biểu được Bộ tài chính quy định đầy đủ, chi tiết và rõ ràng.

✓ Kiểm tra, đánh giá BCQTNS được tổng hợp từ cơ sở không: BCQTNS địa phương phải được tổng hợp từ các đơn vị NSDP cấp dưới đã được HĐND phê chuẩn. Lưu ý rằng, cần phải đánh giá nội dung này theo từng cấp NS. Chẳng hạn khi kiểm toán BCQTNS để trình HĐND tỉnh phê chuẩn phải đánh giá được rằng quyết toán được tổng hợp từ ba cấp NSDP và phải xác nhận rõ số liệu từng cấp NS.

✓ Kiểm tra, đánh giá đối với quyết toán của các đơn vị sử dụng NS phải được cơ quan tài chính cùng cấp thẩm định (đối với đơn vị dự toán cấp I) hoặc xét duyệt quyết toán không.

✓ Kiểm tra, đánh giá Quyết toán NS được đối chiếu và xác nhận của KBNN không: Đây là thủ tục pháp lý bắt buộc mà cơ quan lập quyết toán phải thực hiện và KTV phải có các thủ tục kiểm toán cần thiết để chứng minh rằng, quyết toán đã được xác nhận của KBNN. Thực tế vấn đề này rất dễ bỏ qua hoặc khẳng định có xác nhận nhưng chỉ là các xác nhận tổng thể và KTV ít có bằng chứng để khẳng định.

✓ Kiểm toán quyết toán NS được lập theo đúng mục lục NS, các chỉ tiêu trong quyết toán phù hợp với các chỉ tiêu trong dự toán không. Đối với quyết toán NSDP thì không được quyết toán thu bé hơn chi.

4.2.1.2. Về trọng tâm kiểm toán

Việc xác định trọng tâm kiểm toán của một số cuộc kiểm toán còn chung chung, có KHKT xác định dàn trải, quá nhiều trọng tâm kiểm toán, trong khi có KHKT khác xác định thiếu trọng tâm kiểm toán hoặc trọng tâm kiểm toán không phù hợp với thực tế, không phát sinh ở địa phương. Vì vậy, từng Đoàn kiểm toán cần phải xác định đầy đủ, chính xác trọng tâm kiểm toán phù hợp với thực tế phát sinh từng địa phương, nhất là tại các cơ quan quản lý tổng hợp (bao gồm cơ quan tài chính, đầu tư, thuế, hải quan). Trọng tâm kiểm toán cần xác định đúng và trúng, tập trung hướng tới kiểm toán các dòng chỉ tiêu thu, chi NS trên BCQTNS.

Yêu cầu của mục tiêu kiểm toán cần phân biệt rõ mục tiêu kiểm toán các chỉ tiêu tài chính và mục tiêu kiểm toán tuân thủ. Do vậy, trọng tâm kiểm toán cũng cần phân biệt rõ tương ứng với 02 mục tiêu này. Trọng tâm kiểm toán cần được xác định cụ thể ngay từ giai đoạn lập KHKT tổng quát đối với từng mục tiêu kiểm toán như sau:

Thứ nhất, mục tiêu xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS

Đoàn kiểm toán cần tập trung đánh giá công tác khóa sổ, hạch toán kế toán và quyết toán NSDP (tập trung trọng tâm tại KBNN tỉnh và các cơ quan quản lý tổng hợp khác), gồm:

- ✓ Kiểm toán việc hạch toán, đối chiếu số liệu quyết toán thu, chi theo nội dung, mục lục NS giữa các cơ quan thuế, tài chính và KBNN.
- ✓ Kiểm toán công tác khóa sổ kế toán niên độ; việc hạch toán, điều chỉnh nội dung thu, chi trong thời gian chỉnh lý quyết toán, đến thời điểm kiểm toán.
- ✓ Kiểm toán việc chấp hành mẫu biểu quyết toán NS (phần thu, chi NS).

Thứ hai, Mục tiêu đánh giá tính tuân thủ trong việc thực hiện thu, chi NSNN các cấp (kiểm toán tuân thủ)

Mục tiêu này chủ yếu liên quan đến đánh giá công tác điều hành NS, cụ thể:

(i) Công tác quản lý thu

- ✓ Bố trí dự toán đầu năm và sử dụng nguồn để HĐND giao tăng chi NSDP.
- ✓ Điều hành NS trong điều kiện hụt thu như: Việc thực hiện rà soát, cắt giảm nhiệm vụ chi theo quy định tại điểm 2, Điều 59, Luật NSNN; việc quán triệt, thực hiện tốt chủ trương thực hành tiết kiệm trong mua sắm tài sản trong điều kiện NS khó khăn; việc cấp phát bổ sung ngoài dự toán một số nội dung chi chưa thực sự cấp bách...

- ✓ Chấp hành các quy định trong bố trí vốn và giao dự toán chi đầu tư XD CB theo đúng Chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ về tăng cường quản lý đầu tư vốn NSNN và vốn trái phiếu Chính phủ và các quy định hiện hành.

- ✓ Quản lý, sử dụng khoản tạm ứng, ứng trước dự toán năm sau từ NSTW.
- ✓ Việc cho tạm ứng trong và ngoài dự toán từ NSDP.
- ✓ Việc trích lập và sử dụng nguồn CCTL tại địa phương, trong đó lưu ý số liệu và tình hình thẩm tra nguồn CCTL của Bộ Tài chính (nguồn, nhu cầu và số cấp bù nguồn CCTL năm được kiểm toán của BTC).
- ✓ Quản lý và sử dụng kết dư NSDP.
- ✓ Nợ chính quyền địa phương, đặc biệt là các khoản vay theo khoản 3, Điều 8, Luật NSNN.

(ii) Công tác quản lý chi

- ✓ Nguồn kinh phí CTMT quốc gia, các khoản NSTW và NSDP cấp bổ sung có mục tiêu.

- ✓ Các khoản trích lập, sử dụng dự phòng và các quỹ ngoài NS (Quỹ đầu tư phát triển, quỹ phát triển đất, phát triển nhà, quỹ dự trữ tài chính...).

- ✓ Các khoản chi từ nguồn tăng thu, thưởng vượt thu; nguồn thu sử dụng đất;

nguồn thu xỏ số kiến thiết (đối với các tỉnh miền Đông, Nam bộ);

✓ Các khoản chi chuyển nguồn, trong đó lưu ý các khoản theo quy định phải chuyển nguồn nhưng chưa có nguồn đảm bảo.

4.2.2. Hoàn thiện phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Liên quan đến công tác thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán, đây vừa là yêu cầu về kinh nghiệm của KTV (thuộc nhân tố ‘*kinh nghiệm làm việc*’), vừa là yêu cầu trong hoàn thiện phương pháp, quy trình kiểm toán (thuộc nhân tố ‘*phương pháp/ quy trình kiểm toán*’) trong kết quả phân tích hồi quy các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương do tác giả nghiên cứu tại chương trước. Vì vậy, nhân tố này là quan trọng, ảnh hưởng nhiều khía cạnh đến kiểm toán BCQTNS. Điều này hoàn toàn phù hợp với các nghiên cứu của Carcello và cộng sự (1992), Behn và cộng sự (1997), Boon và cộng sự (2008), FRC (2008), IAASB (2014), chuẩn mực KTNN... Thực tế hiện nay còn một số tồn tại về phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng ảnh hưởng không nhỏ tới kiểm toán BCQTNS địa phương. Vì vậy cần thiết phải có các giải pháp nhằm hoàn thiện phương pháp, kỹ thuật thu thập bằng chứng trên cả 02 góc độ: (i) Nâng cao kinh nghiệm của KTV về thu thập bằng chứng kiểm toán và (ii) hoàn thiện hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ, quy trình, phương pháp của KTNN về thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán.

Thứ nhất, đa dạng hóa và phối hợp các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Việc thu thập bằng chứng kiểm toán hiện nay còn tồn tại: Nhiều KTV chưa đa dạng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán; việc thu thập bằng chứng kiểm toán ở giai đoạn đánh giá KSNB của đơn vị để đánh giá rủi ro kiểm toán mang nhiều tính chủ quan, kinh nghiệm cảm tính của KTV, trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, rất ít KTV sử dụng quan sát, phỏng vấn như một phương pháp hữu hiệu trong quá trình thực hiện kiểm toán... Vì vậy, một trong những giải pháp quan trọng nâng cao chất lượng bằng chứng kiểm toán là đa dạng hóa và phối hợp các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán.

Trước khi xem xét lựa chọn các phương pháp thu thập bằng chứng khác nhau, bước đầu tiên chúng ta cần phải làm sáng tỏ mục tiêu kiểm toán. Đa dạng hóa phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng kiểm toán. Việc thực này cần được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán, bắt đầu từ giai đoạn khảo sát, đánh giá KSNB. KTV thực hiện cần hiểu rõ nội dung, điều kiện áp dụng, ưu điểm cũng như hạn chế

của mỗi phương pháp thu thập thông tin để từ đó sử dụng và phối hợp linh hoạt các phương pháp. Phương pháp khai thác tài liệu bao giờ cũng được chú trọng nhưng không phải duy nhất và chi phối. KTV nên đọc kỹ các tài liệu được cung cấp, nhận diện các quá trình kiểm soát hiện có, đặc biệt là các quá trình kiểm soát đặc thù để từ đó nhận diện sự vắng mặt của các quá trình kiểm soát chủ yếu. Những thắc mắc, nghi ngờ sẽ được làm rõ hơn khi KTV trao đổi trực tiếp với đơn vị được kiểm toán. Khi đó phương pháp trực tiếp cần được triệt để sử dụng.

Tác giả đề xuất một số mẫu biểu thu thập bằng chứng kiểm toán qua phương pháp quan sát, phỏng vấn như sau:

▪ *Phương pháp quan sát:*

Phương pháp này chủ yếu được sử dụng nhằm nắm bắt cách thức hoạt động; nắm bắt quan điểm của cán bộ nhân viên tại chỗ cũng như để thảo luận và kiểm nghiệm các ý tưởng và bổ sung hoặc đối chiếu với những thông tin khác.

Bảng 4.1. Mẫu bảng quan sát trực tiếp

| | | |
|-------------------------------|---------------------------------|----------|
| Thông tin cơ bản về hoạt động | | |
| Người được phỏng vấn | | |
| Hoạt động được quan sát | | |
| Kiểm toán viên | Ký nhận | |
| Ngày | Hoạt động/Sự việc được quan sát | Đánh giá |
| <i>Vấn đề cần lưu ý</i> | | |

▪ *Phương pháp phỏng vấn:*

Một cuộc phỏng vấn về cơ bản là một vòng hỏi đáp nhằm thu thập thông tin. Các loại phỏng vấn khác nhau được thực hiện ở những giai đoạn khác nhau của quá trình kiểm toán. Phương pháp này có ưu điểm là thu thập được nhiều thông tin cụ thể và xây dựng mối quan hệ với khách thể được phỏng vấn.

Bảng 4.2. Mẫu ghi chép về cuộc phỏng vấn

| | |
|---------------------------------|---------------------|
| Người phỏng vấn | |
| Ngày/tháng | |
| Địa điểm | |
| Thời gian bắt đầu: | Thời gian kết thúc: |
| Người được phỏng vấn và chức vụ | |
| Mục đích cuộc phỏng vấn | |
| Thông tin cơ bản | |

| |
|---|
| Tóm tắt: Các câu đã hỏi, câu trả lời |
| Các vấn đề chính |
| Những người khác cần liên lạc |
| Các tài liệu cần xác nhận |
| Các vấn đề được thống nhất sau cuộc phỏng vấn |
| Ký nhận |
| <i>Vấn đề cần lưu ý</i> |

Đối với kiểm toán về lĩnh vực an sinh, xã hội...bằng chứng thu thập được trong quá trình kiểm toán bằng phương pháp quan sát và phỏng vấn luôn được khuyến khích nhiều nhất. Mặc dù bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các phương pháp này dường như có tính pháp lý “yếu” nhất, tuy nhiên nó mang lại cho KTV một góc nhìn tổng quan và khách quan hơn nhiều các phương pháp khác. Tại cuộc kiểm toán Nước sạch cho các hộ gia đình tại bang Alberta – Canada, KTV đã thực hiện quan sát tại hiện trường các cơ sở xử lý nước thải và nước sạch không dưới hai mươi (20) lần và số lần phỏng vấn các bên liên quan còn nhiều hơn thế. Đây là một cơ sở để giúp KTV quyết định thực hiện các phương pháp, thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xác minh rằng nhà máy xử lý nước thải có thực tế được xây dựng hay không? Chi phí vận hành nhà máy có thực tế phát sinh không? Chi phí đầu tư xây dựng nhà máy phản ánh tại BCQTNNS có phù hợp với thực tế hoạt động cũng như thiết kế, công suất thực tế? Việc xây dựng nhà máy có đáp ứng theo yêu cầu thiết kế, dự toán được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt (kiểm toán tuân thủ) không?...

Thứ hai, nâng cao chất lượng đánh giá tính thích hợp, đầy đủ bằng chứng kiểm toán

Công tác đánh giá bằng chứng kiểm toán hiện nay còn tồn tại như: KTV thu thập bằng chứng KTV mà nhưng chưa quan tâm đến đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán, một số bằng chứng kiểm toán chưa đảm bảo tính pháp lý, cách thức thu thập nhiều khi chưa đảm bảo công khai, minh bạch, chưa có sự soát xét, góp ý của Tổ trưởng nên nhiều khi không đảm bảo độ tin cậy...Vì vậy trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, Tổ trưởng phải thường xuyên kiểm tra, soát xét và đánh giá các bằng chứng để xác định độ tin cậy của các bằng chứng kiểm toán. Nếu có vướng mắc, Tổ trưởng phải tổ chức cho các KTV trao đổi, thống nhất biện pháp xử lý. Trong trường hợp còn vướng mắc, phải kịp thời báo cáo xin ý kiến chỉ đạo của Trưởng đoàn kiểm toán.

Bằng chứng kiểm toán được các KTV xác định phải đảm bảo đầy đủ pháp lý. Việc thu thập bằng chứng cần không khai, minh bạch, thực hiện nguyên tắc chỉ làm việc với đơn vị được kiểm toán khi có 02 KTV cùng làm việc trong cùng một thời điểm, đặc biệt trong việc giải trình của Tổ XDCCB. Ngoài những bằng chứng KTV thu được theo nhiệm vụ của mình, nếu phát hiện được những bằng chứng liên quan đến nhiệm vụ của các KTV khác, các KTV phải trao đổi thống nhất xử lý nhằm sử dụng có hiệu quả các bằng chứng kiểm toán.

Khi đánh giá tính thích hợp bằng chứng kiểm toán, trước tiên KTV cần phải xem xét độ tin cậy của bằng chứng. KTV cần lưu ý: (i) Bằng chứng kiểm toán được thu thập từ nguồn độc lập bên ngoài đơn vị có độ tin cậy cao hơn bằng chứng do đơn vị được kiểm toán cung cấp; (ii) bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan (kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng) được thực hiện hiệu quả; (iii) bằng chứng do KTV trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận; (iv) bằng chứng dạng văn bản (*có thể là trên giấy tờ, dạng điện tử, hoặc các dạng khác*) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời; (v) bằng chứng là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử. Bằng chứng là các chứng từ điện tử phải cần đảm bảo thông tin dữ liệu điện tử phải được mã hóa mà không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng máy tính, mạng viễn thông hoặc trên vật mang tin; bảo đảm tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu và phải được quản lý, kiểm tra chống các hình thức lợi dụng khai thác, xâm nhập, sao chép, đánh cắp hoặc sử dụng bằng chứng từ điện tử không đúng quy định.

Khi đánh giá tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán, KTV cần cân nhắc các vấn đề như: Bằng chứng kiểm toán đó đã đủ thuyết phục hay chưa? Mức độ trọng yếu liên quan được xét đoán như thế nào? Sẽ có những rủi ro gì nếu đưa ra các nhận xét, đánh giá không phù hợp hoặc dẫn đến các kết luận không có căn cứ? Đặc biệt, khi thu thập bằng chứng về một sự vật, hiện tượng hay vấn đề không tồn tại, KTV cần ghi chép lại toàn bộ phương pháp và thủ tục kiểm toán có liên quan đã thực hiện; đồng thời lưu ý không nên kết luận quá sớm trước khi tìm kiếm các bằng chứng ngược lại.

Căn cứ vào hướng dẫn của KTNN, danh mục thông tin, tài liệu mà KTV cần thu thập để sử dụng làm bằng chứng kiểm toán gồm 02 loại: (i) thông tin là căn cứ kiểm toán được trình bày tại BCKT, Biên bản kiểm toán và (ii) Bằng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại, kiến nghị kiểm toán.

(Tham chiếu tại Phụ lục 03, Tác giả đề xuất danh mục các bằng chứng kiểm

toán và nguồn gốc bằng chứng kiểm toán cần thu thập khi kiểm toán BCQTNS).

Thứ ba, nâng cao chất lượng phân tích bằng chứng kiểm toán

Hiện nay, nhiều KTV vẫn chưa coi trọng công tác phân tích các bằng chứng từ các dữ liệu thu thập được. Việc kết nối các dữ liệu từ các nguồn khác nhau hoặc mang bản chất khác nhau còn hạn chế, sử dụng các công cụ phân tích còn đơn giản và chưa hiệu quả. Vì vậy, sau khi thu thập dữ liệu, nhiệm vụ của KTV là phân tích các bằng chứng để đưa ra các đánh giá và ý kiến nhận xét của mình. Việc phân tích trong giai đoạn lập KHKT nhằm định hướng cho KTV chú trọng vào những vấn đề, nội dung cần bổ sung bằng chứng kiểm toán; phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán để đảm bảo các bằng chứng đã đầy đủ chưa, đáp ứng các mục tiêu chưa, có cần phải mở rộng không? Việc phân tích bằng chứng khi lập BCKT để đảm bảo đưa ra các kết luận và kiến nghị kiểm toán phù hợp. Phân tích bằng chứng cần được KTV thực hiện thường bao gồm một số đặc tính sau:

- Kiểm tra thực tế các sự kiện quan sát được để xác định xem liệu các bằng chứng có giúp hỗ trợ các giả thuyết được KTV nêu ra hay không. *Ví dụ, KTV thu thập được một số bằng chứng về việc hệ thống báo cáo quản lý không phản ánh chính xác thực trạng hoạt động. Trong quá trình thu thập dữ liệu và phân tích sau đó, KTV sẽ cố gắng hình thành xét đoán của bản thân về việc liệu có đủ bằng chứng chứng minh cho giả thuyết đó không.*

- Kết nối các dữ liệu từ các nguồn khác nhau hoặc mang bản chất khác nhau để kiểm tra xem liệu những kết luận rút ra từ việc quan sát có còn đúng đắn khi có thêm những thông tin bổ sung hay không. *Ví dụ, KTV kiểm tra chương trình tiêm phòng cho trẻ em nhận thấy một số lượng lớn các đợt tiêm phòng đã được tiến hành. KTV muốn liên hệ những kết quả này với giả thuyết chung về công tác quản lý vắc-xin hoặc tỷ lệ tử vong của trẻ sơ sinh sau khi tiến hành chương trình qua khảo sát.*

- Liên kết giữa các mặt khác nhau của việc quan sát kiểm toán theo trình tự và quan hệ logic để có thể phát hiện và đưa ra kết luận. *Ví dụ, một KTV đã phát hiện sự trì hoãn hoàn thành dự án. KTV kiểm tra ảnh hưởng của việc trì hoãn tới chi phí và lợi ích, sau đó sẽ đánh giá về khả năng sinh lời chung của dự án dựa trên thực tế so với ước tính ban đầu,*

- Sự so sánh giữa các loại hình khác nhau để mang lại cái nhìn toàn diện đối với phát hiện và kết luận. *Ví dụ, so sánh có thể có nhiều loại: So sánh giữa thực tế và kế hoạch, ước tính; giữa hoạt động hoặc chi phí quản lý với những nhiệm vụ, công việc tương tự hoặc với những chuẩn mực được chấp nhận chung.*

- Kiểm tra nguyên nhân của những ảnh hưởng trọng yếu.

- Đánh giá về các kết quả của sự kiện. Khi KTV phát hiện có trường hợp sai phạm thì không chỉ cần cố gắng để chắc chắn về những nguyên nhân dẫn đến trường hợp này mà còn phải cố gắng để đánh giá xem liệu hậu quả có thể là gì nếu không có hành động khắc phục.

Hiện nay, các kỹ thuật phân tích được sử dụng chủ yếu là phân tích định lượng và phân tích định tính. Mỗi phương pháp phân tích đều có ưu, nhược điểm riêng và cần linh hoạt trong việc vận dụng phụ thuộc vào từng hoàn cảnh cụ thể. Đôi khi, KTV có thể sử dụng một phương pháp thực hiện nhưng cũng có thể kết hợp hai hay nhiều phương pháp để đưa ra kết luận, kiến nghị phù hợp nhất.

Thứ tư, đổi mới phương pháp thu thập, ghi chép và quản lý bằng chứng kiểm toán

Đây là một trong những hạn chế lớn của KTV hiện nay. Việc ghi chép và quản lý các bằng chứng mới chỉ dừng lại ở việc ghi chép, quản lý các tài liệu có mẫu biểu theo quy định của KTNN, những tài liệu phản ánh các hoạt động nghiệp vụ quan trọng theo chuẩn mực, quy trình kiểm toán chưa được ghi chép và quản lý (tài liệu khảo sát kiểm toán, phân tích trước và trong kiểm toán, chọn mẫu kiểm toán...). Tài liệu, hồ sơ kiểm toán cần cho người đọc thấy được mục đích, bản chất và phạm vi các công việc đã thực hiện và các kết luận thu được mà không cần giải thích thêm bằng lời. Do vậy, trong tài liệu hay hồ sơ kiểm toán cần có bản tóm tắt, các chỉ dẫn và tham chiếu chéo đến các tài liệu, hay các bản sao của những trang tài liệu quan trọng. Có thể hiểu chứng từ hóa bằng chứng kiểm toán là việc ghi chép các bằng chứng kiểm toán thành tài liệu làm việc của KTV để chúng trở thành có giá trị pháp lý nhằm phục vụ quản lý, sử dụng, lưu trữ trong hoạt động kiểm toán. Tác giả đề xuất các thủ tục cụ thể chứng từ hóa các bằng chứng kiểm toán trong những trường hợp phổ biến như sau:

- Đối với các bằng chứng do đơn vị được kiểm toán cung cấp (chủ yếu gắn liền với tình hình hoạt động của đơn vị hoặc các phát hiện kiểm toán) cần được ghi chép đầy đủ và có xác nhận của đơn vị được kiểm toán (có thể là xác nhận vào các bản chụp bằng chứng kiểm toán đối với những phát hiện sai phạm trọng yếu hoặc xác nhận vào bản thống kê các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đối với những sai phạm không trọng yếu).

- Đối với những bằng chứng do KTV tự thu thập, tính toán cần có sự kiểm soát và xác nhận của tổ trưởng tổ kiểm toán.

Việc ghi chép, quản lý bằng chứng kiểm toán của KTV cần được thể hiện ở hai công việc chính:

- Ghi chép các kế hoạch, nội dung và kết quả kiểm toán theo các mẫu biểu được KTNN quy định trong hệ thống mẫu biểu hồ sơ. Đây là quy định nhằm đảm bảo sự thống nhất trong việc ghi chép, quản lý hồ sơ kiểm toán và phục vụ cho công tác số hóa hồ sơ kiểm toán trong tương lai.

- Ghi chép lại toàn bộ các công việc mà chuẩn mực, quy trình, KHKT yêu cầu: Mô tả và đánh giá hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán; các phương pháp đánh giá rủi ro, trọng yếu kiểm toán; khoảng cách mẫu và số lượng mẫu chọn; phương pháp tổng hợp kết quả kiểm toán; các tính toán, phân tích của KTV...

Để đảm bảo tính hợp pháp của việc tài liệu hóa trên thì phải tuân thủ mẫu biểu, chuẩn mực KTNN và cần có xác nhận của Tổ trưởng Tổ kiểm toán trong việc soát xét hoạt động kiểm toán.

4.2.3. Hoàn thiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

4.2.3.1. Tổ chức đoàn kiểm toán

Qua kết quả phân tích hồi quy ở chương trước chứng minh rằng nhân tố kỹ năng kiểm toán và kinh nghiệm làm việc của KTV là 02 nhân tố có ảnh hưởng tích cực đến kiểm toán BCQTNS với hệ số Beta chuẩn hóa lần lượt là 0,210 và 0,169. Kết luận này hoàn toàn phù hợp với các nghiên cứu trước đó như DeAngelo (1981), Carcello và cộng sự (1992), Craswell và cộng sự, (1995), Boon và cộng sự, (2008), khuôn mẫu FRC (2008), khuôn mẫu IAASB (2014)...và chuẩn mực KTNN số 30 của KTNN. Do đó, trước hết phải xây dựng đội ngũ KTV của KTNN gồm các KTV đảm bảo đủ năng lực chuyên môn, kinh nghiệm làm việc mới có thể nâng cao kiểm toán BCQTNS. Cụ thể:

Thứ nhất, tiếp tục xây dựng, phát triển đội ngũ KTV đảm bảo đủ về số lượng, hợp lý về cơ cấu chuyên môn và cơ cấu ngành.

Cơ cấu KTV hiện nay tại các KTNN khu vực chưa đồng bộ, hoàn chỉnh, chiếm phần lớn vẫn là các KTV được đào tạo chuyên ngành tài chính kế toán mà chưa có nhiều KTV được đào tạo chuyên ngành CNTT, hải quan, KBNN...dẫn tới các nội dung trong kiểm toán BCQTNS chưa được thực hiện toàn diện và sâu sắc; số lượng KTV chưa đảm bảo mục tiêu kiểm toán thường xuyên hàng năm hầu hết BCQTNS tỉnh, thành phố trực thuộc TW. Vì vậy cần có các giải pháp nhằm hoàn thiện cả về cơ cấu, số lượng KTV giữa các KTNN khu vực. Các KTNN khu vực cần đề xuất lãnh đạo KTNN luân chuyển, điều động KTV giữa các KTNN khu vực,

chuyên ngành để đảm bảo cơ cấu, số lượng KTV hợp lý giữa các đơn vị, nhất là lĩnh vực kiểm toán CNTT, tài nguyên khoáng sản, kiểm toán hải quan, KBNN... Đề xuất tổ chức tuyển dụng, thi tuyển công chức bảo đảm công khai, dân chủ, chú trọng lựa chọn những cán bộ có lập trường, tư tưởng chính trị vững vàng, có phẩm chất đạo đức tốt, tâm huyết với ngành, tình nguyện công tác lâu dài tại khu vực, trình độ chuyên môn vững, đáp ứng yêu cầu, nhiệm vụ kiểm tra BCQT của khu vực trong thời gian trước mắt cũng như lâu dài.

Thứ hai, đào tạo và nâng cao chất lượng nguồn nhân lực phù hợp với từng loại hình kiểm toán; thường xuyên tuyên truyền nhằm nâng cao bản lĩnh công tác, phẩm chất, đạo đức, thái độ yêu ngành, yêu nghề của KTV

Nhân lực các KTV thường xuyên được bổ sung biên chế và điều tuyển dụng từ các ngành về chưa được đào tạo chuyên môn kiểm toán hoặc các KTV mới ra trường nên nhìn chung vẫn còn bất cập so với yêu cầu phát triển. Nhiều KTV chưa có nhiều kinh nghiệm thực tế về kiểm toán BCQTNS nên vừa thực hành kiểm toán, vừa làm quen với yêu cầu công việc. Vì vậy, cần thiết phải đào tạo, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực phù hợp với từng loại hình kiểm toán, theo từng chức danh gắn với tiêu chuẩn hóa cán bộ; kết hợp trang bị kiến thức nghiệp vụ với việc nâng cao kiến thức pháp luật và kỹ năng thực hành; đào tạo nghiệp vụ kiểm toán trong môi trường CNTT, ngoại ngữ, tin học. Rà soát, đánh giá cơ cấu, chất lượng đội ngũ, trên cơ sở đó xây dựng đề án, kế hoạch tuyển chọn để đào tạo, bồi dưỡng theo lộ trình ngắn hạn, trung hạn và dài hạn. Nhân sự kiểm toán cần được đào tạo thường xuyên, bài bản về lý luận kiểm toán cũng như thực hành kiểm toán.

Bên cạnh đó, KTNN cần ban hành các quy định để cụ thể hóa các quy định của KTNN về CMKT, đạo đức nghề nghiệp và quy tắc ứng xử của KTV. Đặc trưng cơ bản của nghề kiểm toán khác so với đa số các nghề khác là hoạt động kiểm toán là một nghề độc lập; nhất là đối với KTNN là cơ quan công quyền tối cao trong kiểm tra tài chính công thì tính độc lập, khách quan, chính trực là yêu cầu không thể thiếu trong hoạt động kiểm toán. Vì vậy cần tăng cường công tác quản lý, giám sát đội ngũ cán bộ, công chức, viên chức. Sau mỗi cuộc kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán phải tổ chức họp đoàn kiểm toán nghiêm túc đánh giá ưu điểm, nhược điểm của lãnh đạo đoàn, tổ trưởng và các thành viên, qua đó rút kinh nghiệm cho các cuộc kiểm toán sau. Cuối năm, kiểm toán trưởng phải xem xét đánh giá chất lượng mỗi cuộc kiểm toán, kết quả kiểm toán và đạo đức, phẩm chất của KTV trong năm để đánh giá thi đua hàng năm và căn cứ để sắp xếp nhiệm vụ kiểm toán trong năm tới.

Thứ ba, tổ chức nghiên cứu và đào tạo về kiểm toán CNTT tại hệ thống TABMIS nhằm đáp ứng việc kiểm toán BCTC nhà nước trong môi trường CNTT trong những năm sau

Chất lượng KTV nhìn chung vẫn còn bất cập so với yêu cầu phát triển còn được thể hiện qua qua sự am hiểu, năng lực kiểm toán CNTT tại hệ thống TABMIS còn hạn chế. Mặc dù hệ thống TABMIS là hệ thống có vai trò rất quan trọng, giữ vai trò chủ chốt trong công tác kế toán NSNN và có kết nối và xử lý dữ liệu của nhiều phần mềm khác. Trên cơ sở việc Quốc hội đã sửa đổi Luật NSNN (Luật số 83/2015/QH13 Luật NSNN), Luật Đầu tư Công, Luật quản lý nợ công, Chính phủ đã ban hành Nghị định 25/2017/NĐ-CP ngày 14/3/2017 quy định về Báo cáo tài chính NN trong đó thống nhất việc kế toán và lập báo cáo kế toán NN (BCQTNS hàng năm) được thống nhất về mẫu biểu theo quy định của Luật Kế toán và được giao thống nhất cho một đơn vị là KBNN, thực hiện từ năm 2018. Trong BCTC nhà nước không chỉ phản ánh đơn thuần các chỉ tiêu thu, chi mà còn đề cập đến tài sản NN, nguồn vốn NN, các khoản phải thu, phải trả theo các chuẩn mực BCTC. KBNN đã lên kế hoạch lập, tổng hợp và giám sát tất cả BCTC của khối hành chính công dựa trên môi trường CNTT (Các BCTC của các đơn vị gửi dưới dạng số và được Tổng kế toán NN kiểm tra, giám sát thông qua đối chiếu dữ liệu của hệ thống TABMIS). Vì vậy, KTNN cần sớm tổ chức đào tạo và nghiên cứu kiểm toán CNTT tại hệ thống TABMIS trong phạm vi toàn Ngành.

Để thành công trong hoạt động kiểm toán, ngoài việc tổ chức bộ máy hợp lý, tuyển dụng và đào tạo chuyên môn cho KTV thì một việc rất quan trọng là bố trí, sắp xếp nhân sự trong đoàn kiểm toán BCKT NSDP.

Mặt khác, kết quả phân tích hồi quy cho thấy “*bố trí đoàn kiểm toán*” là nhân tố ảnh hưởng lớn thứ ba với kiểm toán với hệ số Beta chuẩn hóa là 0,158 dương. Công tác bố trí nhân sự đoàn, tổ kiểm toán càng hợp lý, khoa học thì kiểm toán càng cao. Điều này hoàn toàn phù hợp với các đánh giá của Nguyễn Hữu Phúc (2013), Nguyễn Thị Thanh Diệp (2016), Nguyễn Mạnh Cường (2017). Tuy nhiên công tác bố trí thời gian, nhân sự kiểm toán hiện nay còn hạn chế, chưa căn cứ vào đặc thù hoạt động của từng đơn vị, việc bố trí tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp, việc điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán để cân đối nhiệm vụ kiểm toán còn chưa linh hoạt... Do vậy, để nâng cao công tác kiểm toán, cần thiết phải hoàn thiện công tác bố trí đoàn kiểm toán trên các mặt như sau:

Thứ nhất, bố trí thời gian và nhân lực thực hiện kiểm toán căn cứ trên cơ sở thông tin về đặc thù hoạt động của từng đơn vị

Công tác bố trí thời gian, nhân lực thời gian qua chưa dựa trên cơ sở thông tin về đặc thù hoạt động của từng đơn vị, nhiều khi chỉ dựa vào quy mô tài chính, chưa dựa trên cơ sở thông tin về đặc thù hoạt động của từng đơn vị, có tình trạng thời gian kiểm toán phân bổ không hợp lý. Vì vậy các đoàn, tổ kiểm toán BCQTNS có quy mô lớn hay nhỏ cần căn cứ vào đặc điểm NS của địa phương trên địa bàn khu vực, phân cấp quản lý NS và đặc thù hoạt động của từng đơn vị. Đặc thù mỗi đơn vị được kiểm toán là khác nhau, mỗi cuộc kiểm toán là khác nhau do vậy thời gian, nhân lực cũng không thể giống nhau. Việc bố trí nhân lực, thời gian từng Đoàn, tổ kiểm toán cơ bản phải do đoàn kiểm toán xác định trên cơ sở kết quả khảo sát cụ thể, phải bám sát thực tế và thông tin đặc thù, tính chất hoạt động của từng đơn vị như: Quy mô, văn bản đặc thù riêng do cấp có thẩm quyền ban hành áp dụng cho các đơn vị thuộc địa phương; các quy định về phân cấp quản lý tài chính, quản lý đầu tư xây dựng cho các đơn vị thuộc địa phương; những quy định về lập, chấp hành, quyết toán NS... Bên cạnh đó, Đoàn kiểm toán cần được tổ chức theo hướng gọn nhẹ, cân đối về khả năng của KTV trong từng lĩnh vực thu, chi, XDCB để sắp xếp nhân sự của các tổ kiểm toán, chú trọng tới việc đào tạo các KTV dự bị, thành viên khác của đoàn kiểm toán theo hướng đào tạo chuyên sâu cho những cán bộ có triển vọng theo từng lĩnh vực.

Thứ hai, xây dựng và thực hiện cơ chế linh hoạt tại đoàn kiểm toán trong việc bố trí, điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán để cân đối nhiệm vụ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết

Thủ tục thay đổi thời gian, nhân sự hiện nay mất nhiều thời gian, phức tạp nên việc điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết còn chậm. Do đó, việc bố trí, điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán một cách linh hoạt nhằm khắc phục việc KHKT được phê duyệt không sát với thực tế dẫn đến không cân đối phù hợp về thời gian, năng lực của tổ kiểm toán. Khi đó, trưởng đoàn kiểm toán có thể chủ động điều động nhân sự trong nội bộ đoàn kiểm toán, giữa các tổ kiểm toán, nâng cao hiệu quả cuộc kiểm toán BCQTNS.

Thứ ba, việc bố trí tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp như: Sở Tài chính, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cục Thuế, KBNN phải được chú trọng hơn về mặt thời gian và năng lực của KTV

Hiện nay, các đoàn bố trí thời gian kiểm toán tại các đơn vị quản lý tổng hợp như: Sở Tài chính, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cục Thuế, KBNN... chưa đạt tối thiểu 50% thời gian của cuộc kiểm toán, trong khi tại các đơn vị này, nội dung kiểm toán khá nhiều, trọng yếu, phức tạp và thường là các nội dung kiểm toán khó liên quan

xác nhận BCQTNS. Do đó, công tác kiểm toán cần tập trung thời gian, nhân lực để đánh giá về trách nhiệm quản lý, phân bổ dự toán, quyết toán NS và việc phối hợp thực hiện nhiệm vụ quản lý giữa các cơ quan tham mưu việc điều hành NS của tỉnh/thành phố như: Sở Tài chính, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cục Thuế, KBNN. Việc bố trí tổ kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp cần được thực hiện ngay từ đầu và kết thúc cuộc KT, từ kiểm toán tổng hợp để định hướng cho việc kiểm toán các nội dung và đơn vị chi tiết. Mặt khác, Tổ kiểm toán tổng hợp cần được bố trí bao gồm các KTV có khả năng xác định nội dung, phương pháp kiểm toán tổng hợp, khả năng phân tích và lập BCKT. Đồng thời, cần quán triệt nguyên tắc không bố trí KTV kiêm nhiệm kiểm toán tại các cơ quan tổng hợp và chi tiết trong cùng một thời điểm kiểm toán để tránh việc tập trung quá nhiều cho việc kiểm toán chi tiết, ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán tổng hợp.

4.2.3.2. Hoàn thiện quy trình kiểm toán

Theo kết quả nghiên cứu trước, quy trình thực hiện kiểm toán là một biến quan sát thuộc nhân tố ‘‘Phương pháp/ Quy trình kiểm toán’’, có ảnh hưởng lớn đến kiểm toán BCQTNS. Quá trình kiểm toán hiệu quả có tác động tích cực tới kiểm toán BCTC khi phương pháp và quy trình kiểm toán áp dụng trong quá trình kiểm toán được tổ chức tốt, cùng quan điểm với các nghiên cứu trước đó của Knechel và cộng sự (2013), Mock & Samet (1982), Nguyễn Đăng Khoa (2021). Vì vậy, một trong những giải pháp quan trọng và phù hợp với thực trạng hiện nay trong kiểm toán BCQTNS địa phương do KTNN thực hiện là hoàn thiện quy trình kiểm toán.

➤ Đối với bước chuẩn bị kiểm toán

Thứ nhất, Xây dựng phương pháp khảo sát và đánh giá KSNB

Công tác khảo sát, thu thập và đánh giá KSNB còn mang tính hình thức, phương pháp thu thập thông tin còn chưa đa dạng và mang tính đơn lẻ. Hầu hết thời gian khảo sát, KTV tập trung vào việc tập hợp số liệu và các văn bản quản lý mà chưa xây dựng được hệ thống các tiêu chí đánh giá về tính đầy đủ, thích hợp, hiệu lực của KSNB. Vì vậy, chất lượng công tác khảo sát khảo sát và đánh giá KSNB cần phải được nâng cao trên cả 02 khía cạnh:

Một là, xác định thông tin cần thu thập về KSNB

Trên cơ sở có được sự hiểu biết đầy đủ về KSNB, KTV mới có thể đánh giá được hiệu quả hoạt động của KSNB trong việc ngăn ngừa và phát hiện các sai phạm trong hoạt động kinh tế. Để đánh giá được hiệu quả hoạt động của KSNB, KTV cần bố trí thời gian hợp lý và thu thập thông tin để hiểu biết cơ cấu KSNB cả về cách thiết kế và sự hoạt động. Một số thông tin về KSNB mà KTV cần thu thập như sau:

✓ Thông tin khái quát về tình hình kinh tế - xã hội của tỉnh, thông tin có thể ảnh hưởng trực tiếp đến thu chi NS của niên độ kiểm toán như: Dịch bệnh, thiên tai, diễn biến giá cả một số loại vật tư, hàng hóa chính trên thế giới có ảnh hưởng đến tình hình sản xuất kinh doanh, phát triển kinh tế của tỉnh, có đối chiếu với tình hình trong nước để thu thập các văn bản mới ban hành về quản lý kinh tế, tài chính, NS;

✓ Khái quát về quyết toán và tình hình thực hiện dự toán thu, chi NS, gồm:

- Phân cấp quản lý NS và những vấn đề lưu ý trong quản lý điều hành NS.

- Khái quát về NS tỉnh: Số liệu về tổng thu NSNN trên địa bàn; tổng thu NSDP; tổng chi NSDP; chênh lệch thu chi.

- Tình hình thu NSNN: Số liệu về tổng thu NSNN trên địa bàn; tổng thu NSDP; tình hình sản xuất kinh doanh, thu nộp NS, miễn giảm thuế, hoàn thuế của các doanh nghiệp trên địa bàn; các khoản tạm thu, tạm giữ.

- Tình hình chi NSNN: Chi đầu tư phát triển (chi đầu tư XD CB; tình hình thực hiện vốn đầu tư theo các ban quản lý dự án và công trình; tình hình hỗ trợ vốn cho các doanh nghiệp NN trên địa bàn); chi thường xuyên (tổng chi thường xuyên thực hiện; chi tiết thực hiện dự toán chi thường xuyên tại các đơn vị dự toán cấp tỉnh; tình hình thực hiện dự toán thu tại các đơn vị sự nghiệp có thu); chi chuyển nguồn năm sau (cấp tỉnh; cấp huyện; cấp xã); việc sử dụng nguồn tăng thu, nguồn dự phòng NS; tình hình quản lý sử dụng nguồn kinh phí thực hiện chế độ cải cách tiền lương; tình hình quản lý, sử dụng kinh phí chương trình mục tiêu quốc gia; tình hình quản lý, sử dụng Quỹ dự trữ tài chính, Quỹ phát triển đất; tình hình vay và trả nợ gốc và lãi tiền vay của NSDP; NSTW ứng trước cho địa phương; tình hình thu chi NS huyện; tình hình chi mua sắm xe ô tô công.

- Tình hình thực hiện các giải pháp theo các Nghị quyết của Chính phủ, Chỉ thị điều hành của Thủ tướng Chính phủ về phát triển kinh tế - xã hội, dự toán NSNN hàng năm.

- Các quy định về điều hành thu, chi của địa phương: Quyết định về tỷ lệ điều tiết, phân cấp nguồn thu giữa các cấp NS, định mức phân bổ dự toán, cơ chế điều hành NS, thưởng vượt thu, phân cấp quản lý vốn đầu tư XD CB, thẩm quyền phê duyệt dự án đầu tư; các quy định khác liên quan đến quản lý tài chính, NS.

- Các quy định của UBND tỉnh, hướng dẫn của Sở Tài chính, những quy định của UBND huyện và tình hình chấp hành các quy định về lập, chấp hành, quyết toán chi NS cấp huyện. Thông tin về tình hình chấp hành chế độ kế toán và quyết toán chi NS các cấp.

Ngoài ra, KTV cũng cần đi sâu tìm hiểu môi trường kiểm soát đối với các đơn

vị dự toán thuộc NS cấp tỉnh, thu thập thông tin về quy chế tài chính chi phối hoạt động của đơn vị. Chính cơ chế hoạt động tài chính vừa là một bộ phận, vừa chi phối đến thiết kế và vận hành KSNB tại đơn vị dự toán. Ngoài ra, KTV phải nhận thấy rằng chất lượng của hệ thống kiểm soát có thể thay đổi trong kỳ kiểm toán bởi rất nhiều nhân tố liên quan đến thông tin về chính sách nhân sự tại địa phương.

Việc khảo sát, đánh giá hệ thống KSNB khi xây dựng KHKT cần chú trọng để lựa chọn được danh mục chi tiết các đầu mối đơn vị được kiểm toán, các dự án đầu tư tại từng địa phương. Quá trình khảo sát thu thập thông tin để lập KHKT của Đoàn nhiều khi chưa chính xác, do đó có thể thực hiện khảo sát theo các bước:

- Bước 1. Căn cứ vào KHKT hàng năm được xác định từ cuối năm trước, lập Kế hoạch khảo sát thu thập thông tin, gửi các địa phương để yêu cầu cung cấp.
- Bước 2. Căn cứ thông tin sẵn có và thông tin do địa phương cung cấp, rà soát, đánh giá, lựa chọn sơ bộ các đầu mối kiểm toán.
- Bước 3. Gửi các địa phương tiếp tục kiểm tra, bổ sung thông tin đầu mối kiểm toán đã lựa chọn, có thể đến trực tiếp đơn vị để khảo sát.
- Bước 4. Hoàn thiện KHKT của Đoàn, chỉnh sửa theo các ý kiến tham gia thẩm định KHKT của Đoàn kiểm toán.

Hai là, xây dựng hệ thống tiêu chí đánh giá KSNB

KTNN nói chung và các KTNN khu vực nói riêng cần xây dựng hệ thống các tiêu chí làm cơ sở để các KTV thực hiện chung và thống nhất, bao gồm các tiêu chí đánh giá sự tồn tại, tính đầy đủ và hoạt động liên tục của KSNB.

Tiêu chí đánh giá sự tồn tại: Yêu cầu của phân cấp quản lý hành chính và phân cấp quản lý NS theo địa giới hành chính đã hình thành nên môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát ở tất cả các tỉnh, thành phố trực thuộc TW, chỉ khác nhau giữa các tỉnh, thành về hoạt động của từng yếu tố. Do vậy, tiêu chí đánh giá sự tồn tại của KSNB của NS cấp tỉnh chính là đánh giá sự tồn tại của kiểm toán nội bộ. Sự tồn tại này được xác định bằng văn bản thành lập bộ phận, phòng ban kiểm toán nội bộ hoặc văn bản bổ sung chức năng, nhiệm vụ kiểm toán nội bộ cho phòng hiện có của cấp có thẩm quyền.

Tính đầy đủ của KSNB, đó là: Có sự phân chia trách nhiệm tương thích với mục tiêu kiểm soát; Có quy định rõ ràng về các thủ tục kiểm soát đối với mỗi hoạt động và trách nhiệm của các cá nhân, phòng ban có liên quan; tài sản có sự bảo quản phù hợp; Có các văn bản xác định rõ sự cách ly thích hợp về trách nhiệm.

Các tiêu chí đánh giá sự hoạt động liên tục của KSNB bao gồm: Có các báo cáo hoặc các biên bản họp giao ban định kỳ; tính kịp thời của các văn bản chỉ đạo,

điều hành NS của UBND và các sở, ban, ngành ở tỉnh; Cách thức trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan đến lập và trình bày BCQTNS như: Trao đổi giữa lãnh đạo đơn vị và bộ phận kiểm soát; thông tin trao đổi giữa các cơ quan tài chính như Sở Tài chính, KBNN, Cục thuế...

Để nâng cao chất lượng nghiên cứu, đánh giá KSNB thì việc nghiên cứu và đánh giá KSNB phải giao cho các KTV nhà nước ở ngạch KTV trở lên (đặc biệt cần chú ý sử dụng những KTV có kinh nghiệm kiểm toán tại đơn vị đó). Mặt khác cần tin học hóa quá trình quản lý, lưu trữ hồ sơ kiểm toán cũng như rà soát, sửa đổi, bổ sung các mẫu biểu khảo sát để phù hợp với tình hình thực tế địa phương và tiết kiệm thời gian khảo sát.

Thứ hai, xây dựng phương pháp chọn mẫu trong kiểm toán BCQTNS dựa trên đánh giá rủi ro kiểm toán

Hiện nay, KTNN đã đưa ra một số chuẩn mực về chọn mẫu NS, tuy nhiên còn mang tính chất chung chung và chưa có hướng dẫn cụ thể, nhất là lĩnh vực kiểm toán BCQT, việc kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp chưa làm cơ sở để xác định chọn mẫu các đơn vị để kiểm toán chi tiết còn hạn chế dẫn đến không bao quát được những nội dung trọng yếu kiểm toán. Vì vậy, việc xây dựng, hoàn thiện phương pháp chọn mẫu kiểm toán một cách khoa học sẽ có tác động lớn đến việc xác định độ tin cậy của việc xác nhận BCQTNS. Cần xây dựng phương pháp chọn mẫu trong cả 03 công việc là: (1) Lựa chọn đơn vị được kiểm toán, (2) Lựa chọn đơn vị kiểm tra, đối chiếu khi kiểm toán tại Cục thuế (kiểm tra, đối chiếu thuế tại doanh nghiệp nhằm đánh giá công tác quản lý thu của Cục thuế), Sở Tài chính (kiểm tra, đối chiếu đơn vị thụ hưởng NS) và (3) Lựa chọn nghiệp vụ kế toán, bút toán để KTV kiểm tra chi tiết. Từ xác định mức trọng yếu tổng thể, mức trọng yếu thực hiện làm cơ sở xác định khoảng cách mẫu và số lượng mẫu chọn kiểm toán, từ đó xác định đơn vị được kiểm toán hoặc kiểm tra, đối chiếu.

Để hạn chế rủi ro, đạt được mục tiêu kiểm toán và mang tính chất thực hiện thống nhất cho các KTV trong khu vực; KTNN cần xây dựng các tiêu chí, phương pháp chọn mẫu cụ thể, thuận tiện để áp dụng chung cho toàn ngành. Phương pháp chọn mẫu phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được và xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của KTV. Nhóm có rủi ro được đánh giá ở mức cao sẽ kiểm toán tương đối toàn diện về tổng thể cũng như các đơn vị trực thuộc; nhóm có rủi ro được đánh giá ở mức trung bình, chỉ nên tập trung kiểm toán ở các đơn vị được cho là khả năng sai sót cao; nhóm có rủi ro được đánh giá ở mức thấp, đoàn kiểm toán

chỉ tập trung kiểm toán ở những đơn vị, nội dung kiểm toán có rủi ro tương đối lớn. Kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro, trọng yếu kiểm toán, đảm bảo đủ thông tin để xác nhận quyết toán NSNN, tránh việc thực hiện các thủ tục kiểm toán không cần thiết lãng phí thời gian, nhân lực và kinh phí.

Đối với việc lựa chọn các phần tử của mẫu, cần theo một phương thức thích hợp để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn, có 2 phương pháp lựa chọn các phần tử của mẫu để kiểm tra: Lấy mẫu thống kê và lấy mẫu phi thống kê. Trong phương pháp lấy mẫu thống kê, các phần tử được lựa chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu có một xác suất được lựa chọn xác định. Đối với phương pháp lấy mẫu phi thống kê, KTV sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu. Trong chuẩn mực KTNN hiện nay, lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính có 5 cách lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra gồm: Lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống, lựa chọn theo đơn vị tiền tệ, lựa chọn tùy ý và lựa chọn theo khối.

- Thứ ba, đổi mới công tác lập KHKT tổng quát của đoàn kiểm toán, xác định đầy đủ nội dung kiểm toán theo mục tiêu, trọng tâm kiểm toán đã xác định

KHKT của Đoàn kiểm toán chưa xác định đầy đủ nội dung kiểm toán theo mục tiêu, trọng tâm kiểm toán đã xác định. Vì vậy, công tác lập, phê duyệt KHKT của Đoàn cũng cần phải hoàn thiện nhằm nâng cao chất lượng giai đoạn chuẩn bị kiểm toán. KHKT tổng quát của đoàn kiểm toán cần được trưởng đoàn kiểm toán quan tâm, chỉ đạo từ giai đoạn xây dựng đề cương khảo sát, xây dựng kế hoạch khảo sát để thu thập đầy đủ các thông tin cần thiết, từ đó xác định mục tiêu, trọng tâm cho từng cuộc kiểm toán cũng như phân công nhiệm vụ trưởng đoàn kiểm toán và các tổ trưởng kiểm toán. Các đoàn khảo sát cần thực hiện xây dựng báo cáo khảo sát, trong đó nêu rõ được căn cứ, cơ sở của việc xác định đầu mối kiểm toán, mục tiêu, trọng tâm kiểm toán và nhân sự thực hiện. Đối với mỗi đầu mối kiểm toán, KHKT của đoàn cũng cần xác định rõ nội dung kiểm toán tương ứng với từng mục tiêu, trọng tâm kiểm toán đã xác định, mức độ các loại rủi ro làm cơ sở cho việc xây dựng KHKT chi tiết.

➤ ***Đối với bước thực hiện kiểm toán***

Thứ nhất, tăng cường áp dụng các thủ tục kiểm toán để xác nhận tính trung thực, hợp lý của các dòng chỉ tiêu thu, chi tại BCQTNS địa phương tại các cơ quan quản lý tổng hợp

Hiện nay tại các cơ quan quản lý tổng hợp như Kho bạc tỉnh/huyện, cơ quan tài chính cấp tỉnh/huyện...; nghiệp vụ kiểm toán do KTV thực hiện chủ yếu là đánh

giá công tác quản lý, sử dụng NS (kiểm toán tuân thủ) mà chưa đi sâu xác nhận tính đúng đắn, trung thực của các dòng chỉ tiêu thu, chi thường xuyên, chi đầu tư (kiểm toán chỉ tiêu tài chính) trên BCQTNS. Mặt khác KTV chưa đi sâu phân tích, đối chiếu giữa Mẫu biểu hệ thống TABMIS quy định tại Thông tư 77/2017/TT-BTC ngày 28/7/2017 hướng dẫn Chế độ kế toán NSNN và hoạt động nghiệp vụ KBNN với các đơn vị dự toán quy định tại Thông tư 342/TT-BTC ngày 30/12/2016, làm hạn chế lớn đến việc thực hiện mục tiêu kiểm toán chỉ tiêu tài chính nhằm xác nhận số liệu quyết toán thu, chi NSDP. Vì vậy, KTNN cần tăng cường áp dụng các thủ tục kiểm toán để xác nhận tính trung thực, hợp lý của các dòng chỉ tiêu thu, chi của BCQTNS tại các cơ quan quản lý tổng hợp; trong đó cơ quan quan trọng nhất để theo dõi, đối chiếu, xác nhận số liệu quyết toán NS của một địa phương là KBNN tỉnh/thành phố.

Cơ quan KBNN là cơ quan quản lý quỹ NSNN, đồng thời, thực hiện chức năng tổng kế toán NN nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, toàn diện về tình hình NSNN, tình hình công nợ và tài sản của NN phục vụ cung cấp thông tin cho Quốc hội, Chính phủ và các cấp chính quyền địa phương. BCQTNS do Sở Tài chính lập nhưng bắt buộc phải có xác nhận của cơ quan KBNN về số liệu thu, chi. Hiện nay, toàn bộ dữ liệu về thu chi NSDP đều được phản ánh trong hệ thống TABMIS do cơ quan KBNN các tỉnh/thành phố quản lý. Do vậy, để tiết kiệm thời gian trong việc xác nhận tính trung thực, hợp lý của các dòng chỉ tiêu thu, chi tại BCQTNS địa phương cần tập trung kiểm toán tổng hợp tại cơ quan KBNN.

Tác giả đề xuất cụ thể hóa việc vận dụng thủ tục kiểm toán tổng hợp vào các chỉ tiêu trên BCQTNS theo một số trọng tâm trong công tác kế toán, quyết toán BCQTNS được xác định tại Bảng 4.3 dưới đây:

Bảng 4.3. Thủ tục kiểm toán tổng hợp công tác kế toán, quyết toán NSDP

| Nội dung | Thủ tục kiểm toán |
|---|---|
| 1. Kiểm toán việc hạch toán, đối chiếu số liệu quyết toán thu, chi theo nội dung, mục lục NS giữa các cơ quan thuế, tài chính và KBNN | <ul style="list-style-type: none"> - Xác nhận số thu được tổng hợp và chi tiết theo chỉ tiêu thu NSNN được phản ánh vào niên độ NSNN, bao gồm số liệu quyết toán nguồn thu NSNN theo lĩnh vực và số liệu quyết toán thu NSNN theo sắc thuế. - Đối chiếu số liệu Báo cáo quyết toán NSNN với số liệu do KBNN hạch toán, số liệu do Chi cục thuế, Phòng Tài chính... theo dõi, quản lý; phân tích, làm rõ nguyên nhân chênh lệch (nếu có). - Kiểm toán việc hạch toán số liệu quyết toán thu theo nội dung, mục lục NS giữa các cơ quan tài chính. - Xác nhận số chi được tổng hợp và chi tiết theo nội dung, mục lục |

| | |
|---|---|
| | <p>được phản ánh theo niên độ NSNN trong đó đối chiếu từng cấp NS (tỉnh, huyện, xã) và chi tiết các sự nghiệp quyết toán chi trong năm.</p> |
| <p>2. Kiểm toán công tác khóa sổ kế toán niên độ; việc hạch toán, điều chỉnh nội dung thu, chi trong thời gian chỉnh lý quyết toán, đến thời điểm kiểm toán</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Căn cứ chi tiết các khoản chỉnh lý của KBNN (số chênh lệch quyết toán các chỉ tiêu giữa hai thời điểm) để đánh giá công tác hạch toán, điều chỉnh nội dung thu, tính khớp đúng các số liệu chỉnh lý, đồng thời kiểm toán đánh giá tính phù hợp về niên độ của các khoản thu được quyết toán trong thời gian chỉnh lý so với quy định. - Kiểm tra tính phù hợp, đúng đắn trong việc điều chỉnh tăng, giảm các khoản chi được quyết toán trong năm (thẩm quyền; sự phù hợp nội dung, niên độ; chế độ quy định...). - Đối với số dư dự toán: Kiểm tra Mẫu số 59 của tất cả đơn vị dự toán (<i>mẫu theo quy định tại Thông tư 342/TT-BTC ngày 30/12/2016</i>) để đối chiếu số dư tài khoản dự toán cấp 4, yêu cầu giải trình số dư dự toán nêu không thuộc các nguồn đương nhiên được chuyển (nguồn 13, 15, 16, 17). Đồng thời Kiểm tra Báo cáo số B5-03/BC-Tabmis (<i>mẫu theo quy định tại Thông tư Thông tư 77/2017/TT-BTC</i>) tại cột 19, 20, 22 (Dự toán được chuyển sang năm sau) kiểm tra số dư các nguồn KP không tự chủ (mã nguồn 12) được chuyển sang năm sau, yêu cầu KBNN cung cấp hồ sơ tài liệu có liên quan làm căn cứ để chi chuyển nguồn. - Đối với số dư tạm ứng: Kiểm tra chi tiết các Mẫu số 58, 59 của các đơn vị dự toán để đối chiếu số dư tạm ứng của năm quyết toán và các năm trước được chuyển số dư sang năm sau, đồng thời đối chiếu chi tiết số dư tài khoản tạm ứng các đơn vị (TK 1500, 1700), chi tiết theo mã dự phòng 501 (năm trước), 503 (năm trước nữa); yêu cầu KBNN phối hợp với đơn vị sử dụng NS giải trình số dư tạm ứng chuyển năm sau chưa được chi thanh toán tạm ứng và không thuộc các nguồn đương nhiên được chuyển (nguồn 13, 15, 16, 17). - Đối với Số dư Tài khoản tiền gửi: Kiểm tra chi tiết các Mẫu số 58 của các đơn vị dự toán để đối chiếu số dư tài khoản tiền gửi của các đơn vị; đồng thời đối chiếu chi tiết số dư tài khoản tiền gửi (các TK 3711, 3731, 3741, 3761, 3771), yêu cầu KBNN phối hợp với đơn vị sử dụng NS giải trình số dư tài khoản tiền gửi có mã nguồn 12. |
| <p>3. Kiểm toán việc chấp hành mẫu biểu quyết toán NS (phần thu, chi NS)</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Chấp hành các quy định về hệ thống mẫu biểu, chỉ tiêu kế toán và quyết toán NS phù hợp với hướng dẫn về quy chế lập, thẩm tra, trình, phê chuẩn quyết toán NSNN. - Thời gian lập, gửi báo cáo của các địa phương gửi Bộ Tài chính, sự đồng nhất về số liệu của báo cáo giữa các cơ quan Thuế, Tài chính, KBNN. |

| | |
|--|--|
| | - Kiểm toán việc Báo cáo quyết toán NSNN phải đáp ứng yêu cầu quy định tại Điều 65 Luật NSNN năm 2015. |
| * Ghi chú: Mẫu Báo cáo số B5-03/BC-Tabmis quy định tại Thông tư 77/2017/TT-BTC ngày 28/7/2017 hướng dẫn Chế độ kế toán NSNN và hoạt động nghiệp vụ KBNN. Mẫu số 58, 59 của các đơn vị dự toán quy định tại Thông tư 342/TT-BTC ngày 30/12/2016 hướng dẫn thi hành một số điều của Nghị định số 163/2016/NĐ-CP (đính kèm tại Phụ lục 02). | |

- Thứ hai, tiến hành kiểm toán CNTT trên hệ thống TABMIS ngay từ giai đoạn khảo sát; thực hiện rà soát các báo cáo quyết toán, bức tranh chung điều hành NS

Công tác kiểm toán CNTT trên hệ thống TABMIS vẫn chưa được chú trọng, chưa được thực hiện ngay từ đầu của cuộc kiểm toán mà thường thực hiện trong giai đoạn thực hiện kiểm toán qua việc đối chiếu số liệu quyết toán của tổ kiểm toán tổng hợp tại KBNN tỉnh. Số liệu kiểm toán vẫn chưa tiếp cận được dữ liệu gốc, vẫn phải dựa vào các báo cáo đơn vị cung cấp dẫn đến còn nhiều hạn chế trong việc xác định các mục tiêu, phạm vi, phương pháp, thủ tục kiểm toán tiếp theo. Vì vậy, việc tổ chức tổ kiểm toán CNTT hệ thống TABMIS cần bám sát vào các đầu mối thông tin, trong đó lấy KBNN là trọng tâm. Đây là một cách tiếp cận mới và bước đầu đạt kết quả trong kiểm toán BCQTNS. KTV cần thực hiện rà soát các BCQT, bức tranh chung điều hành NS và hệ thống kiểm soát nội trên hệ thống TABMIS. Kinh nghiệm thực tế cho thấy trong quá trình kiểm toán, luôn phát sinh mới các phát hiện, các nghi ngờ đến từ các tổ kiểm toán thực hiện trực tiếp. Các tình huống phát sinh đòi hỏi phải có ngay các dữ liệu gốc để đối chiếu. Vì vậy, việc lập tổ kiểm toán bám sát dữ liệu của KBNN cũng như Sở Tài chính trong suốt quá trình kiểm toán sẽ hỗ trợ nhanh nhất, hiệu quả nhất việc lấy dữ liệu gốc và tập hợp dữ liệu để tiến hành kiểm toán tổng hợp tại các cơ quan trên. Vì các dữ liệu trên là tương đối lớn, nên phải áp dụng một số công cụ CNTT phân tích và xử lý dữ liệu chuyên dụng. Với sự hỗ trợ của CNTT khi phân tích các dữ liệu lớn, sẽ đem lại các thông tin quan trọng về tình hình điều hành NS chung phục vụ trong quá trình kiểm toán.

Thực tế kiểm toán CNTT hệ thống TABMIS đã có kết quả khá ấn tượng với nhiều phát hiện kiểm toán mới về tính cân đối của NSDP, các sai phạm trong quản lý, điều hành NS của tỉnh và đưa ra cảnh báo trong điều hành NS những năm tiếp theo. Những vấn đề trên rất khó phát hiện, kiến nghị kịp thời nếu không tiến hành kiểm toán CNTT TABMIS ngay từ ban đầu. Kết quả khá ấn tượng trên được thể hiện qua kiểm toán BCQTNS tại 02 tỉnh E, F do KTNN thực hiện như sau:

**Bảng 4.4. GTLV về kết quả kiểm toán BCQTNS tại 02 tỉnh E, F do
KTNN thực hiện**

| |
|--|
| <p>* Đối với cuộc kiểm toán NSDP năm N của tỉnh E</p> <p>(1) Qua khai thác số liệu trên bảng cân đối kế toán phát hiện tổng thu NSDP giảm so với báo cáo.....trđ. do địa phương quyết toán vào niên độ năm N đối với khoản tạm nộp thuế TTĐB của Công ty MTV và Công SR (thuộc niên độ N+1);</p> <p>(2) Năm N, tỉnh E vượt thu lớn (gần 3.000tỷ đồng) nhưng vượt thu chủ yếu từ thuế TTĐB, thuế GTGT của Công ty TH tại huyện G nhưng các huyện H, Z lại hụt thu. Đoàn Kiểm toán đã phát hiện Sở Tài chính tỉnh E không tuân thủ Luật NSNN, sử dụng nguồn vượt thu để bổ sung cân đối cho các huyện hụt thu, không thông qua HĐND không đúng quy định; nguồn vượt thu được Sở Tài chính tham mưu cho UBND tỉnh E tạm ứng cho các đơn vị, các công trình XD CB, đến hết thời gian chỉnh lý quyết toán NS mới trình UBND giao kế hoạch vốn để thu hồi ứng không thông qua HĐND trái quy định của Luật NSNN và tạo cơ chế xin cho.</p> |
| <p>* Đối với cuộc kiểm toán NSDP năm N của tỉnh F</p> <p>(1) Qua rà soát số dư tài khoản trên Bảng cân đối kế toán (tại thời điểm khóa sổ kế toán) do thu NSDP năm N đã vượt thu lớn so với dự toán được HĐND giao nên số thuế kỳ tháng 11/N số tiềntrđ của Công ty TNHH MT nộp NSNN trong tháng 12 là số thu NS năm N-1, đã được KBNN tỉnh F hạch toán và quyết toán thu niên độ N là không đúng theo quy định. Theo đó, xác định không đúng số thu NSDP được hưởng số tiềntrđ; ngoài ra thực hiện điều tiết nguồn thu giữa các cấp NS không đúng theo quy định tại Quyết định số của UBND tỉnh F số tiềntrđ.</p> <p>(2) Điều chỉnh tăng thu từ DNNN Trung ương đồng thời giảm thu từ DNNN Địa phương số tiền ...trđ (chỉ điều chỉnh thuế GTGT, TNDN, môn bài, thu khác) do hạch toán thu không đúng cấp, chương đối với số nộp 03 DN thuộc chương cấp 1 vào chương cấp 2 nằm trong số điều chỉnh ...trđ.</p> |

Thứ ba, tiếp tục chú trọng nâng cao chất lượng và hiệu quả công tác lập, phê duyệt KHKT chi tiết của tổ kiểm toán

Chất lượng KHKT chi tiết của tổ kiểm toán còn hạn chế, nhiều KHKT chi tiết còn mang tính hình thức; trình tự, thủ tục và phương pháp cụ thể đối với các nội dung kiểm toán của từng KTV tại từng đơn vị chưa rõ ràng, chưa bám sát mục tiêu kiểm toán đã được duyệt nên ảnh hưởng đến kiểm toán. Vì vậy, KHKT chi tiết phải được trưởng đoàn kiểm toán duyệt kỹ, đảm bảo bao quát hết các nội dung, mục tiêu kiểm toán và phù hợp KHKT tổng thể nhằm hạn chế các thiếu sót trong quá trình kiểm toán. KHKT chi tiết cần cụ thể hóa trọng yếu và rủi ro, mục tiêu, nội dung, phương pháp kiểm toán tại từng đơn vị được kiểm toán, nhất là các cơ quan quản lý

tổng hợp. Việc phân công nội dung kiểm toán cho các thành viên trong tổ cần cụ thể, rõ ràng và phù hợp với năng lực, chuyên môn và cân bằng khối lượng công việc cho các thành viên.

Thứ tư, đổi mới phương pháp và hình thức kiểm toán,

Đối với một số lĩnh vực kiểm toán khá mới mẻ như Hải quan, KBNN thì phương pháp và hình thức kiểm toán còn nhiều hạn chế. Hiện nay, KTNN mới chỉ tập trung chủ yếu vào kiểm toán tuân thủ chế độ tài chính – kế toán tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp; còn nhiều hạn chế cả về phương thức tổ chức thực hiện và phương pháp nghiệp vụ kiểm toán. Việc mở rộng, có chiều sâu và đổi mới cả về phương thức tổ chức và phương pháp nghiệp vụ trong lĩnh vực kiểm toán đầu tư dự án (thường chiếm 30-40% NSDP), kiểm toán thu NSNN, Hải quan, Kho bạc sẽ góp phần nâng cao chất lượng kiểm toán; đồng thời là cơ sở để thực hiện đầy đủ chức năng kiểm toán BCQTNS. KTNN nên ban hành sổ tay thống kê các tình huống khi kiểm toán các nội dung liên quan đến việc điều hành NS nói chung và NS huyện nói riêng; quy định cách thức xử lý, kiến nghị khi gặp các tình huống trên để có thể hướng dẫn tốt hơn đối với các KTV, đặc biệt là các KTV trẻ mới bắt đầu kiểm toán NSNN. Tăng cường thực hiện kiểm toán các chỉ tiêu tài chính. Nếu như nội dung kiểm toán tuân thủ hướng tới kiểm tra, đánh giá về mặt tuân thủ quy định của việc quản lý và sử dụng NS, tiền và tài sản của NN thì kiểm toán chỉ tiêu tài chính hướng tới đánh giá về mặt hình thức thông tin tổng thể BCQTNS của địa phương.

Thứ năm, đổi mới và hoàn thiện phương pháp lưu trữ hồ sơ kiểm toán, ghi chép nhật ký kiểm toán của KTV

Hiện nay, công tác ghi chép tài liệu, bằng chứng kiểm toán còn bất hợp lý, hồ sơ kiểm toán hầu như không lưu đầy đủ các bằng chứng kiểm toán. Nhật ký KTV đã được thực hiện ghi chép và kiểm tra hàng ngày nhưng vẫn còn bất cập trong quy định về phương pháp ghi chép, việc ghi chép vẫn mang tính đối phó và hình thức, chưa phản ánh đúng thực tế kết quả kiểm toán hàng ngày của KTV. Vì vậy, KTNN cần đổi mới và hoàn thiện phương pháp ghi chép nhật ký kiểm toán của KTV. Cần thiết phải đảm bảo sự thống nhất trong việc ghi chép những kết quả quan trọng của cuộc kiểm toán đồng thời ghi chép lại toàn bộ các công việc mà chuẩn mực, quy trình, KHKT yêu cầu: Mô tả và đánh giá KSNB của đơn vị; các phương pháp đánh giá rủi ro, trọng yếu; quy mô chọn mẫu; phương pháp tổng hợp kết quả kiểm toán; các tính toán, phân tích của KTV... Hiện nay, việc phản ánh những hoạt động nghiệp vụ này chưa thể đưa ra mẫu biểu thống nhất vì tính đa dạng của nó trong thực tế kiểm toán. Do vậy, cần có sự hướng dẫn, chỉ đạo và kiểm soát thống nhất

trong đoàn kiểm toán để đảm bảo tính đầy đủ, trung thực, kịp thời việc ghi chép các thông tin.

Có thể xem xét bổ sung các mẫu biểu về thủ tục, chương trình kiểm toán cụ thể đối với từng phần hành khi kiểm toán dự toán NSNN như kiểm toán dự toán thu, kiểm toán dự toán chi thường xuyên, kiểm toán dự toán chi đầu tư phát triển, kiểm toán tính cân đối của dự toán NSNN, kiểm toán sự phù hợp với các chính sách tài chính của quốc gia.... Các mẫu biểu này là cơ sở để KTV thực hiện kiểm toán, tự kiểm soát công việc của KTV, đồng thời là cơ sở để KSCL kiểm toán, đánh giá kết quả thực hiện nhiệm vụ của KTV và xác định trách nhiệm cụ thể của KTV đối với kết quả kiểm toán.

Thứ sáu, tăng cường phân cấp quản lý và phối hợp giữa các tổ kiểm toán trong quá trình hoạt động

Hoạt động phối hợp giữa các tổ kiểm toán chưa có sự phối hợp nhịp nhàng trong việc cung cấp và trao đổi thông tin giữa các tổ, đặc biệt là đối với những đối tượng kiểm toán có cùng quy mô hoặc mô hình quản lý tương đối giống nhau. Vì vậy cần có các giải pháp nhằm tăng cường cơ chế phối hợp giữa các tổ trong một đoàn kiểm toán. Mặt khác, cần bố trí ít nhất một tổ kiểm toán thực hiện kiểm toán tại các đơn vị tổng hợp như Sở Tài chính, KBNN tỉnh... vào giai đoạn đầu và cuối của cuộc kiểm toán để so sánh, đối chiếu thông tin với các tổ kiểm toán khác.

NSDP có quy mô lớn, bao gồm nhiều nội dung (thu, chi), nhiều cấp (tỉnh, huyện, xã), có phạm vi rộng (trên nhiều địa bàn từng tỉnh), bao gồm nhiều lĩnh vực (thu từ nhiều lĩnh vực, chi cho nhiều lĩnh vực...). Do đó, nội dung của KHKT dễ thay đổi để phù hợp với tình hình thực tế phát sinh, đảm bảo thực hiện đầy đủ trọng tâm kiểm toán. Vì vậy, cần quy định và phân cấp các nội dung thuộc thẩm quyền quyết định của Kiểm toán trưởng và của Lãnh đạo KTNN nhằm xử lý công việc linh hoạt, kịp thời; đồng thời tăng cường sự phối hợp giữa các tổ kiểm toán trong thực hiện nhiệm vụ. Nếu một vấn đề được phát hiện tại một tổ kiểm toán cần mở rộng phát hiện này sang các tổ kiểm toán khác và xử lý thống nhất trong toàn đoàn.

Thứ bảy, tổ chức kiểm toán BCQTNS theo chu trình quản lý NS, thực hiện kiểm toán tất cả các giai đoạn của chu trình quản lý NS ngay hoặc ngay sau chu trình đó

Kinh nghiệm kiểm toán của nhiều cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới cho thấy nhiều nước đã tăng cường hoạt động kiểm toán BCQTNS ngay trong và sau chu trình NS, tức là thực hiện kiểm toán ngay sau khi giao dự toán, kiểm toán công tác điều hành NS thực hiện ngay trong hoặc sau quá trình điều hành NS, kiểm toán

công tác tổng hợp quyết toán sau khi kết thúc năm NS. Hoạt động kiểm toán BCQTNS hiện nay chủ yếu là kiểm toán sau (hậu kiểm), kiểm toán khi chu trình NS năm tài khóa đã kết thúc nên BCKT cung cấp thông tin phục vụ quản lý chưa kịp thời, có những vi phạm đã qua một thời gian dài (nhất là đầu tư xây dựng) nên việc khắc phục hậu quả và điều chỉnh số liệu quyết toán gặp khó khăn. Vì vậy, để BCKT có thêm cơ sở xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQTNS và cung cấp thông tin kịp thời cho công tác quản lý NS thì KTNN cần kiểm toán BCQTNS các cấp (tỉnh/huyện); ở mỗi cấp NS phải được kiểm toán từng giai đoạn trong chu trình quản lý NS (từ giai đoạn lập dự toán đến giai đoạn quyết toán). Tuy nhiên, nếu điều kiện cho phép không bắt buộc một cuộc kiểm toán phải liên tục, mà có thể ngắt quãng, thì tách riêng từng nội dung, từng công việc tương ứng với từng giai đoạn trong chu trình quản lý NS để thực hiện kiểm toán.

✓ Kiểm toán giai đoạn dự toán NS

Dự toán NSNN hàng năm là công cụ quan trọng, chủ yếu để quản lý, sử dụng NS. Ở giai đoạn này, kiểm toán việc tuân thủ đầy đủ các trình tự, hướng dẫn xây dựng dự toán NS; các định mức chi, mức vay, bội chi, dự toán chi đầu tư theo Luật Đầu tư công....

Việc thực hiện kiểm toán tách riêng giai đoạn dự toán sẽ giúp công tác kiểm toán diễn ra kịp thời, đảm bảo cho đơn vị được kiểm toán kịp thời tiếp thu các kiến nghị kiểm toán để điều chỉnh ngay khi giao dự toán. Việc kiểm toán giai đoạn dự toán đồng thời với kiểm toán BCQTNS địa phương sẽ đảm bảo tổng hợp đầy đủ được các nội dung từ giai đoạn lập dự toán, giao dự toán đến giai đoạn điều hành, quyết toán NS trong cùng một BCQT. Tuy nhiên, việc kiểm toán tại giai đoạn này còn mới, chưa được thực hiện bài bản, do đó quá trình thực hiện kiểm toán cần có nghiên cứu cụ thể để triển khai thực hiện.

✓ Kiểm toán giai đoạn chấp hành NS

Kiểm toán giai đoạn chấp hành NS là kiểm toán việc phân bổ, giao dự toán NS cho các cấp chính quyền địa phương và các đơn vị sử dụng NS; việc tổ chức thực hiện, chỉ đạo điều hành thu - chi NS các cấp; đánh giá tính tuân thủ trong thực hiện thu, chi NS. Việc thực hiện các chính sách, pháp luật trong lĩnh vực thu, chi NS, cụ thể: thực hiện các quy định của pháp luật về thuế, về quản lý, sử dụng nguồn vượt thu, thực hiện tỷ lệ điều tiết nguồn thu...; thực hiện tiêu chuẩn, định mức chi.

Thời điểm kiểm toán: Ở giai đoạn này có thể thực hiện trong hoặc sau quá trình quản lý, sử dụng NS; nếu kiểm toán sau, thì sẽ thực hiện khi kiểm toán BCQTNS từng cấp. Thực hiện kiểm toán trong quá trình quản lý, sử dụng NS sẽ

đảm bảo yêu cầu đưa ra những kiến nghị phù hợp, kịp thời để đơn vị được kiểm toán điều chỉnh ngay trong quá trình quản lý, điều hành, giảm khả năng xảy ra sai sót không khắc phục được.

✓ Kiểm toán BCQTNS các cấp chính quyền địa phương

Ở giai đoạn này phải được thực hiện ở từng cấp NS, vào thời điểm sau khi có BCQTNS cấp đó được lập xong và trước khi HĐND cấp đó phê chuẩn; đồng thời, BCQTNS cấp trên phải được tổng hợp từ quyết toán của NS cấp dưới đã được HĐND phê chuẩn (sau khi cơ quan tài chính cấp trên đã thẩm định).

➤ **Đối với bước lập báo cáo kiểm toán**

Thứ nhất, đổi mới cách thức tổng hợp, lập, phát hành BCKT

Hiện nay, hình thức nhiều BCKT còn dài, nhiều khi chỉ là trình bày số liệu báo cáo của địa phương, nội dung trình bày dàn trải hoặc đơn lẻ theo các phát hiện kiểm toán mà thiếu tính tổng hợp. Vì vậy, cần phải đổi mới cách thức tổng hợp, lập cũng như phát hành BCKT nhằm giảm thiểu thời gian lập BCKT nhưng vẫn đảm bảo BCKT súc tích và đầy đủ nội dung.

Trưởng đoàn cần lập kế hoạch phân công chi tiết, rõ ràng công việc của các phó trưởng đoàn, tổ trưởng tổ kiểm toán và nhóm tổng hợp dự thảo BCKT của đoàn. Kế hoạch tổng hợp dự thảo BCKT cần xây dựng chi tiết về nội dung, cụ thể về thời gian, nhân sự. Nhóm tổng hợp bám sát kế hoạch đã xây dựng trong suốt thời gian thực hiện kiểm toán, duy trì việc vừa làm vừa tổng hợp dần kết quả kiểm toán vào dự thảo BCKT của đoàn. Bên cạnh đó, nhóm tổng hợp cần tìm hiểu và học tập cách thức tổng hợp dự thảo BCKT nhanh, súc tích, đầy đủ nội dung kiểm toán của các KTNN khu vực và KTNN chuyên ngành khác.

Các tổ trưởng tổ kiểm toán khi hoàn thiện xong BCKT và biên bản kiểm toán của tổ, có trách nhiệm tổng hợp theo mẫu dự thảo BCKT của đoàn (gồm phần nội dung và phụ lục). Việc tổng hợp, viết BCKT nên cân nhắc giao cho một đến hai người biên soạn chính, tránh trường hợp kết quả của BCKT sao chép nhiều từ kết quả của Biên bản kiểm toán mà ko có tính thống kê, đúc kết. Cần lưu ý rà soát lại các thành phần của báo cáo, tính logic của báo cáo; rà soát các lỗi soạn thảo, lỗi số học; rà soát các chú thích, giải thích; kiểm tra lại hình thức trình bày văn bản theo quy định.

Thứ hai, biên tập các đánh giá, kiến nghị của BCKT căn cứ trên các bằng chứng rõ ràng, thuyết phục

Chất lượng của BCKT nói chung và các ý kiến trình bày trên BCKT nói riêng nhìn chung chưa đáp ứng được sự mong đợi của các đối tượng sử dụng thông tin

trên BCKT do một số đánh giá, nhận xét tại BCKT thiếu bằng chứng; hoặc bằng chứng không cụ thể, thiếu tính thuyết phục; kiến nghị kiểm toán không phù hợp thực tiễn nên khó khả thi. Vì vậy khi lập BCKT, từng Đoàn kiểm toán cần kiểm tra nội dung BCKT, các tài liệu có liên quan trong quá trình lập BCKT để đánh giá các nội dung như: BCKT có tập hợp đầy đủ kết quả kiểm toán trong các biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán? Các nhận xét đánh giá có phù hợp với các bằng chứng kiểm toán và đúng pháp luật? Những vi phạm của đơn vị được kiểm toán nêu trong BCKT đã được kiến nghị xử lý thỏa đáng, phù hợp với pháp luật? Những tồn tại trong công tác quản lý tài chính, kế toán đã được kiến nghị phù hợp? Các kiến nghị có tính khả thi, tính xây dựng và có khả năng đem lại hiệu quả khi thực hiện? Ý kiến (nếu có) từ phía đơn vị được kiểm toán để xác định những vấn đề còn gây tranh cãi đã được giải quyết thỏa đáng hay chưa? Văn phong dùng trong trình bày BCKT phải trong sáng, rõ ràng, dễ hiểu, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng BCKT; đồng thời BCKT phải ngắn gọn, tập trung mô tả sắc bén các vấn đề then chốt.

➤ ***Đối với bước kiểm tra việc thực hiện kiến nghị***

Thực tế hiện nay cho thấy, việc theo dõi tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị chưa mang tính thường xuyên, liên tục, rời rạc theo niên độ và từng BCKT của từng cuộc kiểm toán; chưa có cơ chế đôn đốc đối với từng đơn vị được kiểm toán nên hiệu lực của công tác kiểm tra việc thực hiện kết luận kiến nghị kiểm toán chưa cao. Tác giả đề xuất một số giải pháp cụ thể nhằm nâng cao chất lượng công tác kiểm tra, theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán như sau:

- Đề xuất ngành ban hành quy trình cụ thể về công tác kiểm tra thực hiện kết luận kiến nghị kiểm toán, bám sát các quy định của Luật KTNN, trong đó phải quy định cụ thể các bước theo dõi tiếp theo đối với những kiến nghị chưa được thực hiện hoặc thực hiện đầy đủ. Có như vậy mới nâng cao giá trị của bản BCKT, của các kết luận và kiến nghị của kiểm toán và cũng để khẳng định KTNN là công cụ kiểm tra tài chính công, quan trọng của NN.

- Tập trung việc theo dõi tình hình thực hiện kiến nghị về một đầu mối, có thể là phòng tổng hợp để theo dõi thường xuyên, liên tục và xác định cơ chế đôn đốc với từng đơn vị được kiểm toán.

- Thực hiện công khai kết quả kiểm toán và việc thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán. Các đơn vị được kiểm toán sẽ phải có biện pháp tổ chức thực thi các kết luận, kiến nghị kiểm toán nếu không muốn phải đối đầu với dư luận và công chúng về những sai phạm của mình được phát hiện qua kiểm toán... Đối với các

trường hợp không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ các kết luận, kiến nghị của KTNN cần có những chế tài nghiêm khắc hơn và cần công khai việc không thực hiện trên các phương tiện thông tin đại chúng để tạo áp lực cho các đơn vị thực hiện đầy đủ kiến nghị kiểm toán.

- Qua nghiên cứu hoạt động kiểm toán tại một số cơ quan KTNN tối cao của các nước trên thế giới cho thấy, việc tăng cường xây dựng mối quan hệ phối hợp, trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán là một giải pháp quan trọng góp phần đẩy mạnh việc thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán cũng như xử lý các ý kiến phản hồi, khó khăn vướng mắc trong quá trình thực hiện kiến nghị. Bên cạnh đó, KTNN cần tăng cường công tác tuyên truyền Luật KTNN để các đơn vị hiểu rõ hơn quyền và nghĩa vụ của mình trong việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Các cơ quan chức năng của NN cần chỉ đạo sâu sát hơn khi có kết quả kiểm toán được công bố để yêu cầu các đơn vị thực hiện kiến nghị. Trên thực tế những năm qua cho thấy nhiều cơ quan, đơn vị được kiểm toán chưa am hiểu hết các quy định của pháp luật cũng như những chế tài quy định việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN. Do vậy việc tuyên truyền phổ biến pháp luật sẽ giúp cho các cơ quan đơn vị hiểu hơn về việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Việc tuyên truyền bằng nhiều hình thức, trong đó mỗi KTV phải là một tuyên truyền viên. Quá trình kiểm toán phải chỉ ra cho các đơn vị thấy những sai sót đồng thời phải chỉ rõ cách thức thực hiện và những chế định của pháp luật nếu đơn vị không thực hiện.

4.2.4. Hoàn thiện kiểm soát chất lượng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Hệ thống KSCL của KTNN tốt, vận hành hiệu quả sẽ có khả năng thực hiện cuộc kiểm toán BCQTNS đạt chất lượng tốt. Nhân tố KSCL có ảnh hưởng lớn đến kiểm toán và có quan hệ thuận chiều do hệ số Beta chuẩn hóa là 0,108 dương. Điều này hoàn toàn phù hợp với các nghiên cứu trước đây và thông lệ quốc tế như Cushing (1989), Deis và Giroux (1992), Francis (2011)... và chuẩn mực KTNN số 40. Do đó, song song với nhiều giải pháp liên quan đến việc xác định mục tiêu, trọng tâm kiểm toán, phương pháp, quy trình kiểm toán, KTNN cũng cần tích cực thực hiện các giải pháp về nâng cao chất lượng KSCL kiểm toán để đáp ứng yêu cầu thực tiễn hiện nay. Cụ thể các giải pháp hoàn thiện KSCL bao gồm:

Thứ nhất, KSCL từ nội bộ của Đoàn KTNN do Trưởng Đoàn KTNN, Tổ trưởng Tổ kiểm toán và KTV tự thực hiện

Hoạt động KSNB ở cấp độ đoàn kiểm toán hiện nay còn chưa bao quát toàn diện hoạt động của đoàn; Trưởng đoàn, Tổ trưởng kiểm toán cũng còn lúc chưa soát

xét toàn diện và kịp thời kết quả kiểm toán của các thành viên. Vì vậy, các đoàn kiểm toán cần chú trọng việc tự kiểm soát trong nội bộ đoàn đối với giai đoạn thực hiện kiểm toán là hết sức cần thiết, cụ thể:

- Tổ trưởng giám sát tiến độ công việc, các thủ tục kiểm toán, các phương pháp KTV áp dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán; soát xét lại tính đầy đủ, thích hợp và tin cậy của bằng chứng kiểm toán, những nhận xét đánh giá của KTV về các phần hành kiểm toán được giao. Tổ trưởng tổ kiểm toán cần thường xuyên kiểm tra việc thực hiện ghi chép nhật ký làm việc của KTV để phản ánh đầy đủ kết quả công việc và đầy đủ theo từng ngày. Trong quá trình quản lý điều hành hoạt động của Đoàn kiểm toán phải quán triệt xuyên suốt nguyên tắc hoạt động theo chế độ thủ trưởng và nguyên tắc độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, trung thực, khách quan. Duy trì tốt chế độ báo cáo định kỳ hoặc đột xuất với Kiểm toán trưởng, Trưởng đoàn về tiến độ thực hiện KHKT.

- Trưởng đoàn xét duyệt KHKT chi tiết làm căn cứ để tổ kiểm toán thực hiện và là căn cứ để kiểm tra, KSCL kiểm toán, mọi thay đổi so với KHKT phải có ý kiến của trưởng đoàn kiểm toán. Lãnh đạo đoàn cần tham gia trực tiếp với các tổ kiểm toán để xem xét, xác định các trọng yếu kiểm toán từ đó bổ sung kịp thời những nội dung quan trọng chưa được xác định trong KHKT và điều chỉnh những nội dung kế hoạch không phù hợp với thực tế đơn vị được kiểm toán, qua đó định hình những nội dung chủ yếu của BCKT.

Thứ hai, Kiểm soát ở các cấp độ của KTNN khu vực, của các vụ tham mưu và vụ chức năng thực hiện KSCL kiểm toán

Các tổ KSCL thực hiện nhiệm vụ do Kiểm toán trưởng giao phần lớn chỉ kiểm soát hồ sơ tại trụ sở KTNN khu vực, một số thành viên kiểm soát chưa phát huy hết trách nhiệm; các Vụ chức năng để thẩm định dự thảo BCKT chưa thực sự khoa học, hợp lý và còn nhiều hạn chế, chưa có phương pháp cụ thể để kiểm soát sâu các bằng chứng kiểm toán. Do đó, tổ chức và cơ chế kiểm tra, kiểm soát cần được hoàn thiện trên cả hai mặt: Cụ thể hóa trách nhiệm của Kiểm toán trưởng đồng thời với tăng cường tổ chức, quyền và trách nhiệm của các Vụ chức năng về KSCL.

- Cần xác định rõ, đầy đủ hơn quyền, trách nhiệm của Kiểm toán trưởng trong kiểm tra, kiểm soát hoạt động của đoàn kiểm toán. Kiểm toán trưởng các KTNN khu vực đẩy mạnh việc KSCL qua việc phê duyệt KHKT, kiểm tra việc thực hiện kế hoạch, xét duyệt BCKT, tăng cường chế độ báo cáo thông tin trong quá trình kiểm toán (báo cáo của tổ trưởng đối với trưởng đoàn, trưởng đoàn với kiểm toán trưởng và với lãnh đạo KTNN).

- Hoàn thiện cơ chế hoạt động và các phương pháp kiểm soát của các tổ kiểm soát của khu vực và các Vụ chức năng thực hiện KSCL. Đảm bảo năng lực cán bộ phù hợp làm công tác kiểm soát. Bên cạnh hình thức kiểm soát hồ sơ, thẩm định kế hoạch và BCKT; tổ kiểm soát và các Vụ chức năng cần áp dụng đa dạng các hình thức khác như: Phương pháp kiểm tra; phương pháp đối chiếu, xác nhận; phương pháp phỏng vấn; phương pháp điều tra; phương pháp đánh giá kết quả; phương pháp thu thập thông tin từ đơn vị được kiểm toán... Hoàn thiện các công cụ kiểm tra, kiểm soát theo hướng hoàn thiện về tổ chức và cơ chế hoạt động; đồng thời phải chuẩn hóa các tiêu chí đánh giá và chế tài xử lý các sai phạm của KTV.

Thứ ba, nâng cao hiệu quả thẩm định dự thảo BCKT của Hội đồng thẩm định cấp vụ

Việc tổ chức Hội đồng cấp Vụ để thẩm định dự thảo BCKT chưa thực sự khoa học, hợp lý và chuyên sâu, công tác thẩm định BCKT do Hội đồng thẩm định cấp Vụ thực hiện còn sơ sài chưa phát hiện hết những sai sót. Vì vậy cần nâng cao hiệu quả thẩm định dự thảo BCKT ngay từ giai đoạn thẩm định của Hội đồng cấp vụ, cụ thể:

- Đảm bảo tính khách quan khi phân công KTV tham gia hội đồng, tránh việc trung dụng thành viên đoàn kiểm toán.

- Phân công KTV nghiên cứu chuyên sâu các lĩnh vực kiểm toán để trung dụng vào Hội đồng thẩm định cấp vụ, góp phần tăng cường chất lượng báo cáo thẩm định của Hội đồng cấp vụ.

Thứ tư, đẩy mạnh công tác phối hợp giữa các KTNN khu vực với các Vụ chức năng trong ngành trong việc thẩm định dự thảo BCKT

Thực tiễn cho thấy có tình trạng ý kiến thẩm định của các Vụ tham mưu không đồng nhất về cùng một nội dung, yêu cầu bổ sung kết quả hoặc ý kiến khó khả thi, dẫn tới khó khăn để hoàn thiện BCKT. Vì vậy cần phải đẩy mạnh công tác phối hợp giữa các KTNN khu vực và các Vụ chức năng cũng như đơn vị được kiểm toán trong suốt quá trình hoàn thiện BCKT, cụ thể:

- Thường xuyên liên lạc, phối hợp tốt với các Vụ chức năng trong suốt quá trình thẩm định dự thảo BCKT của Hội đồng KTNN đến khi phát hành BCKT thông qua việc trao đổi, cung cấp thông tin, tài liệu nhằm bảo vệ các kết quả kiểm toán, giải thích số liệu và giải quyết kịp thời các vướng mắc phát sinh.

- Trên cơ sở các ý kiến thẩm định Hội đồng KTNN, đoàn kiểm toán tiếp thu chỉnh sửa và hoàn thiện dự thảo BCKT, gửi UBND tỉnh/thành phố để tổ chức họp thông báo kết quả kiểm toán và lấy ý kiến của địa phương.

- Đoàn kiểm toán đề xuất thời gian họp thông báo kết quả kiểm toán và lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán hợp lý. Tại buổi họp, đoàn kiểm toán cần ghi nhận đầy đủ, chính xác các ý kiến giải trình và kết luận của Lãnh đạo KTNN làm căn cứ chỉnh sửa, hoàn thiện BCKT trình Lãnh đạo KTNN phát hành theo quy định.

4.3. Điều kiện để thực hiện giải pháp hoàn thiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

4.3.1. Về phía Nhà nước

Đẩy mạnh cải cách hành chính trong các lĩnh vực thu, chi tài chính; công khai thủ tục, quy trình, chế độ trách nhiệm thu, chi NS, quyết toán NS; định kỳ tổ chức đối thoại giữa cơ quan quản lý NN và đơn vị sử dụng NS để kịp thời phát hiện, giải quyết những khó khăn, vướng mắc... Đẩy mạnh thực hiện chế độ công khai dự toán, công khai quyết toán NS của từng cấp, từng cơ quan, đơn vị một cách thiết thực, cụ thể để tăng cường quyền giám sát của các đoàn thể xã hội, người lao động và nhân dân, góp phần phát hiện và ngăn chặn kịp thời những sai phạm, tiêu cực trong quản lý tài chính- NSNN.

Xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật để cụ thể hóa Hiến pháp, Luật KTNN và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều Luật KTNN cho phù hợp với bối cảnh và xu hướng mới; hoàn thiện đồng bộ hệ thống pháp luật, những quy định về tổ chức và hoạt động của KTNN, góp phần thực hiện thắng lợi Chiến lược phát triển kinh tế - xã hội giai đoạn 2021-2030 của Việt Nam nói chung và quá trình hiện đại hóa ngành kiểm toán, chuyển đổi số ở KTNN nói riêng; thông qua hoạt động kiểm toán của KTNN thúc đẩy trách nhiệm giải trình, tính công khai, minh bạch của các cơ quan sử dụng NSNN và nhận thức của xã hội.

Bên cạnh đó, NN cũng cần thiết có chính sách đãi ngộ phù hợp để nâng cao hơn nữa đời sống vật chất, tinh thần cho các cán bộ, công chức trong toàn ngành, nhất là lực lượng KTV - những người trực tiếp tham gia việc phát hiện và phòng, chống tham nhũng và quan trọng hơn cả là ngăn chặn sự chảy máu chất xám của toàn ngành kiểm toán trong quá trình hội nhập.

4.3.2. Về phía Kiểm toán nhà nước

- Củng cố và hoàn thiện hệ thống tổ chức bộ máy, kiện toàn phòng ban chuyên môn đảm bảo thực hiện tốt chức năng và yêu cầu nhiệm vụ được giao; nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán BCQTNS. Nâng cao chất lượng toàn diện nguồn nhân lực; trong đó tập trung phát triển đội ngũ công chức, KTV nhà nước có bản lĩnh chính trị vững vàng, đạo đức nghề nghiệp trong sáng, chuyên nghiệp, tinh thông nghiệp vụ chuyên môn, tương xứng với chuẩn mực quốc tế và đáp ứng yêu

cầu nhiệm vụ mới. Tăng cường hoạt động đào tạo chuyên môn nghiệp vụ cho KTV cả về lý luận và thực tiễn.

- Rà soát sửa đổi để hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán BCQTNS; xây dựng sổ tay/cẩm nang kiểm toán để tạo điều kiện công việc kiểm toán được thực hiện theo quy trình chung và thuận lợi cho việc kiểm tra giám sát, đánh giá chất lượng hoạt động kiểm toán.

- Đẩy mạnh ứng dụng CNTT vào hoạt động kiểm toán. Xây dựng và cập nhật được cơ sở dữ liệu về đơn vị được kiểm toán. Hoàn thiện môi trường làm việc điện tử của KTNN theo hướng tích hợp và chia sẻ dữ liệu, tinh giản các quy trình hoạt động nội bộ, xây dựng hạ tầng dữ liệu, hệ thống quản trị dữ liệu lớn tập trung, kết nối với các hệ thống cơ sở dữ liệu liên quan để thu thập, ứng dụng các công cụ phân tích, dự báo đáp ứng yêu cầu quản lý, phát triển hoạt động kiểm toán trong môi trường số; đẩy mạnh việc ứng dụng công nghệ số, tiêu biểu là công nghệ dữ liệu lớn, trí tuệ nhân tạo; tăng cường sử dụng kết quả công nghệ viễn thám, kiểm định chất lượng, kiểm tra phần chìm, kết cấu chịu lực... khi thực hiện kiểm toán ứng dụng CNTT, kỹ thuật số để công khai minh bạch hoạt động kiểm toán và kết quả kiểm toán, đảm bảo an toàn thông tin, an ninh mạng theo quy định của pháp luật.

- Tăng số lượng các cuộc kiểm toán BCQTNS, hướng tới mục tiêu, thực hiện theo chiến lược phát triển KTNN giai đoạn 2021-2030 theo Nghị quyết số 999/2020/UBTVQH14 của Ủy ban thường vụ Quốc hội (2020, tr.6) là ‘ ‘ *Phấn đấu giai đoạn 2026- 2030 kiểm toán thường xuyên hằng năm đối với quyết toán NSNN các bộ, cơ quan TW và quyết toán NS các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương* ’ ’. Tăng cường kiểm toán CNTT khi kiểm toán BCQTNS; chú trọng việc phát hiện các sơ hở trong cơ chế, chính sách, pháp luật để kiến nghị hoàn thiện; nâng cao chất lượng các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

- Tích cực và chủ động hội nhập, hợp tác quốc tế với các cơ quan KTNN của các nước trên thế giới và các tổ chức quốc tế; quản lý và sử dụng có hiệu quả các dự án hỗ trợ kỹ thuật của các nước, các tổ chức quốc tế; học hỏi kinh nghiệm kiểm toán BCQT của quốc tế.

- Có chế độ thi đua - khen thưởng phù hợp. Tăng cường kỷ luật, kỷ cương của cán bộ, công chức trong hoạt động kiểm toán. Tăng cường công tác kiểm tra, giám sát việc thực hiện Luật Phòng chống tham nhũng, quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn KTNN, quy tắc ứng xử của KTV nhà nước.

- Tăng cường mối quan hệ hợp tác và phối hợp với các địa phương, đơn vị trên địa bàn. Tổ chức xây dựng, ký kết Quy chế phối hợp trong hoạt động kiểm toán

giữa các KTNN khu vực với UBND và HĐND các tỉnh/thành phố được kiểm toán, đồng thời thường xuyên đánh giá, rút kinh nghiệm để thực hiện tốt các quy chế phối hợp này.

4.3.3. Về phía Kiểm toán viên

- KTV cần ý thức được vai trò, trách nhiệm của bản thân trong cuộc kiểm toán, tích cực học hỏi cập nhật kiến thức qua KTV khác có nhiều kinh nghiệm, qua sách báo, tạp chí chuyên ngành... Tham gia tích cực vào các khóa đào tạo nghiệp vụ của cơ quan. Ngoài tham gia hoạt động thường xuyên là kiểm toán, cần trau dồi, rèn luyện khả năng làm việc ở các mặt công tác liên quan khác như công tác kế hoạch, tổng hợp báo cáo, thẩm định BCKT, KSCL kiểm toán; có khả năng phân tích, tổng hợp và đánh giá chính sách kinh tế vĩ mô, đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ mới.

- Thường xuyên tu dưỡng, rèn luyện chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp về độc lập, khách quan, thái độ hoài nghi nghề nghiệp. Luôn có thái độ cầu thị, học hỏi và đúc rút kinh nghiệm thực tiễn. Đồng thời luôn luôn rèn luyện khả năng sáng tạo riêng của mình cũng như học hỏi, chia sẻ kinh nghiệm với các đồng nghiệp. Không chỉ trau dồi kiến thức chuyên môn mà còn phải luôn luôn cập nhật các thông tin về tin học, ngoại ngữ và các lĩnh vực xã hội khác, tương xứng với chuẩn mực quốc tế.

4.3.4. Về phía các đơn vị được kiểm toán

- Phối hợp tốt trong việc cung cấp thông tin và tài liệu liên quan, cung cấp kịp thời các thông tin, tài liệu cần thiết trong công tác lập KHKT và thực hiện việc kiểm toán theo yêu cầu; tổ chức quản lý và lưu giữ hóa đơn chứng từ sổ sách một cách hợp lý tạo điều kiện cho KTV trong quá trình kiểm tra.

- Phản ánh trung thực các thông tin có liên quan về những tồn tại, thiếu sót trong hoạt động kiểm toán; phong cách, thái độ, cách xử lý công việc của các thành viên đoàn kiểm toán. Tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của KTNN; chỉ đạo công khai kết quả kiểm toán và kết quả thực hiện kiến nghị của KTNN.

KẾT LUẬN

Có thể nói NSNN là bức tranh phản ánh mức độ tăng trưởng về kinh tế - xã hội của đất nước và NSNN của một địa phương cũng là một phần trong đó. Sự phát triển kinh tế xã hội đó là nhờ sự đóng góp không nhỏ của việc quản lý, sử dụng NSNN một cách hiệu quả và khoa học. Hiện nay, có nhiều công trình nghiên cứu đã xem xét vấn đề kiểm toán BCQTNS trên một số khía cạnh khác nhau. Về mặt lý luận, hầu hết các nghiên cứu chỉ tập trung nghiên cứu một vài vấn đề lý luận riêng lẻ có liên quan đến cuộc kiểm toán NSNN như mục tiêu, trọng tâm kiểm toán, tổ chức công tác kiểm toán hoặc kiểm toán một số khoản mục, lĩnh vực như kiểm toán thu NSNN, chi thường xuyên, chi đầu tư XDCB... chưa có công trình nghiên cứu nào đi sâu nghiên cứu lý luận về NSNN, kiểm toán BCQTNS cũng như các yếu tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS. Về mặt thực tiễn, nhiều công trình đã được nghiên cứu từ lâu, trước khi Luật KTNN sửa đổi (năm 2015) được ban hành. Đặc biệt, chưa có công trình nào nghiên cứu, phân tích, đánh giá cụ thể, toàn diện về kiểm toán BCQTNS gắn với thực tiễn thực trạng quản lý NS tại một số địa phương như cải cách thủ tục hành chính, các hệ thống mới về quản lý thông tin NS như TABMIS, TMS...; phân tích mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến kiểm toán.

Kiểm toán BCQTNS địa phương là hoạt động có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong hoạt động của KTNN. Bên cạnh những thành tựu đạt được, Kiểm toán BCQTNS địa phương còn bộc lộ một số tồn tại, hạn chế về việc xác định mục tiêu, trọng tâm kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán, quy trình kiểm toán, KSCL kiểm toán đã làm ảnh hưởng không nhỏ đối với chất lượng kiểm toán. Với thực tế đó, việc nghiên cứu đề tài **“Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam”** là một vấn đề cấp thiết, có ý nghĩa cả về lý luận và thực tiễn ở nước ta hiện nay.

Theo mục đích và đối tượng nghiên cứu của đề tài, luận án đã đạt được những kết quả và đóng góp mới như sau:

- *Thứ nhất*, hệ thống hóa, phân tích làm sáng tỏ thêm những vấn đề lý luận chung về kiểm toán BCQTNS, như tổng quan về NSNN và ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS địa phương, kiểm toán BCQTNS, các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTNS.

- *Thứ hai*, khảo sát, nghiên cứu, đánh giá khách quan thực trạng kiểm toán BCQTNS địa phương về mục tiêu, trọng tâm kiểm toán, phương pháp và kỹ thuật

thu thập bằng chứng kiểm toán, quy trình kiểm toán, KSCL kiểm toán; chỉ rõ những ưu điểm, những hạn chế và nguyên nhân.

- *Thứ ba*, đề xuất được các nhóm giải pháp có tính khả thi nhằm hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương, như hoàn thiện việc xác định mục tiêu, trọng tâm kiểm toán, hoàn thiện phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán, hoàn thiện quy trình kiểm toán và hoàn thiện KSCL kiểm toán.

- *Thứ tư*, để tăng tính khả thi cho các giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCQTNS địa phương, luận án đã kiến nghị các điều kiện thực hiện. Trong đó, có những điều kiện thuộc về phía Nhà nước, có điều kiện thuộc về phía KTNN, có điều kiện thuộc về phía KTV và đơn vị được kiểm toán.

Tuy đã có nhiều cố gắng trong quá trình nghiên cứu, nhưng do khả năng của bản thân và điều kiện nghiên cứu, luận án không tránh khỏi những hạn chế. Tác giả luận án rất mong nhận được ý kiến đóng góp của quý thầy cô, các chuyên gia, nhà khoa học để luận án được hoàn thiện hơn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Tài liệu tiếng Việt

1. Bộ tài chính (1996), *Từ điển thuật ngữ tài chính tín dụng*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
2. Cù Hoàng Hanh (2019), *Giải pháp chọn mẫu kiểm toán trong kiểm toán thu ngân sách địa phương*, Nghiên cứu khoa học kiểm toán số 137 tháng 3, trang 24.
3. Dương Đăng Chinh, Phạm Văn Khoan chủ biên (2007), *Giáo trình quản lý tài chính công*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
4. Dương Đình Ngọc (2006), *Thực trạng và giải pháp đổi mới phương thức tổ chức và quản lý hoạt động của đoàn kiểm toán trong kiểm toán ngân sách địa phương của KTNN khu vực*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.
5. Đặng Quang Trung (2011), *Thực trạng và các giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán thu NS tại cục thuế trong cuộc kiểm toán NS tiền và tài sản nhà nước tại tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.
6. Đặng Tân Sơn (2006), *Thực trạng và giải pháp hoàn thiện nội dung, trình tự và phương thức kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN khu vực*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.
7. Đinh Trọng Hanh (2007), *Đổi mới, hoàn thiện tổ chức công tác kiểm toán ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.
8. Đinh Trọng Hanh (2008), *Hoàn thiện phương pháp phân tích và đánh giá tổng quát trong kiểm toán ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.
9. Đinh Trọng Hanh (2009), *Hoàn thiện phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.
10. Đỗ Bá Khương (2002), *Ứng dụng quy trình kiểm toán đầu tư dự án vào kiểm toán công trình, dự án địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.
11. Hà Thị Mỹ Dung, Lê Đình Thăng (2013), *Tổ chức kiểm toán lồng ghép trong hoạt động kiểm toán Ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

12. Hiến pháp nước cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2013)
13. Hoàng Bông (2007), *Xây dựng phần mềm đối chiếu số liệu giữa cơ quan tài chính và kho bạc nhà nước trong kiểm toán ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.
14. Hoàng Cẩm Tú, Chu Thị Kim Dung (2015), *Thực trạng và giải pháp hoàn thiện công tác tổng hợp kết quả kiểm toán lập BCKT năm trong lĩnh vực ngân sách địa phương của KTNN*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.
15. Hoàng Ngọc Hải (2005), *Vận dụng các quy trình kiểm toán hiện hành trong kiểm toán NSNN nhằm xác định tính đúng đắn, hợp pháp của Báo cáo quyết toán Ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.
16. Hoàng Phú Thọ (2012), *Kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước: Thực trạng và giải pháp hoàn thiện*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
17. Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS - Tập 2*, Nhà xuất bản Hồng Đức, Thanh Hóa.
18. INTOSAI (2004), *Tuyên bố Lima về các chỉ dẫn kiểm toán*, Tài liệu dịch, Kiểm toán nhà nước.
19. Kiểm toán Nhà nước khu vực VI (2017, 2018, 2019, 2020, 2021), *Báo cáo tổng kết công tác năm 2017, 2018, 2019, 2020, 2021*, Quảng Ninh.
20. Kiểm toán Nhà nước (2017, 2018, 2019, 2020, 2021), *Báo cáo kiểm toán năm 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 của tỉnh....*, Hà Nội.
21. Kiểm toán nhà nước (2017, 2018, 2019, 2020, 2021), *Kế hoạch kiểm toán năm 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 của tỉnh....*, Hà Nội.
22. Kiểm toán nhà nước (2020), “Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2017, 2018, 2019, 2020, 2021”, *Cổng thông tin điện tử Kiểm toán nhà nước*, truy cập ngày 02 tháng 9 năm 2021, <<https://hoatdongkiemtoan.sav.gov.vn/Pages/ket-qua-kiem-toan.aspx>>.
23. Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, Dự án GTZ/KTNN (2004), *Các chuẩn mực kiểm toán và hướng dẫn kiểm toán hoạt động, kiểm toán công nghệ thông tin của INTOSAI và ASOSAI*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
24. *Luật Kiểm toán nhà nước số 81/2015/QH13*, Quốc hội ban hành ngày 24 tháng 6 năm 2015.

25. *Luật Ngân sách Nhà nước số 83/2015/QH13*, Quốc hội ban hành ngày 25 tháng 6 năm 2015.

26. Lại Thị Thu Thủy và Phạm Đức Hiếu (2017), *Các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty kiểm toán độc lập: Nghiên cứu khách hàng kiểm toán là các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam*, Tạp chí Công thương.

27. Lê Đình Thăng (2004), *Tác động của hoạt động kiểm toán đến chính sách tài khóa và chính sách tiền tệ trong giai đoạn khủng hoảng kinh tế*, Đề tài khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

28. Lê Quý Hưng (2001), *Nội dung và phương pháp kiểm toán việc sử dụng NSNN đối với đơn vị hành chính sự nghiệp các tỉnh*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

29. Lê Văn Tổng (2011), *Thực trạng và giải pháp hoàn thiện kiểm toán ngân sách cấp Huyện*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

30. *Nghị định số 163/2016/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật ngân sách nhà nước*, Chính phủ ban hành ngày 21 tháng 12 năm 2016.

31. *Nghị định số 25/2017/NĐ-CP về báo cáo tài chính nhà nước*, Chính phủ ban hành ngày 14 tháng 3 năm 2017.

32. *Nghị quyết số 927/2010/UBTVQH12 ban hành Chiến lược phát triển Kiểm toán nhà nước đến năm 2020*, Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành ngày 19 tháng 4 năm 2010.

33. *Nghị quyết số 999/2020/UBTVQH14 ban hành Chiến lược phát triển Kiểm toán nhà nước đến năm 2030 (giai đoạn 2021-2030)*, Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành ngày 16 tháng 9 năm 2020.

34. Nguyễn Đăng Khoa (2021), *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán các ngân hàng do Kiểm toán nhà nước thực hiện*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học Ngoại thương.

35. Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, Nhà xuất bản Lao động xã hội, Hà Nội.

36. Nguyễn Đình Thọ (2013), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

37. Nguyễn Hoàng Long, Trần Thị Phương (2015), *Giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán chi đầu tư xây dựng cơ bản trong các cuộc kiểm toán ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

38. Nguyễn Hữu Hiệp (2014), *Hoàn thiện nội dung hướng dẫn kiểm toán chuyên đề miễn, giảm, giãn, hoãn, xóa nợ thuế tại các cuộc kiểm toán do KTNN khu vực thực hiện*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

39. Nguyễn Hữu Phúc (2009), *Tổ chức kiểm toán NSNN do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.

40. Nguyễn Mạnh Cường (2017), *Kiểm toán các dự án đầu tư sử dụng vốn ODA do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học Kinh tế quốc dân.

41. Nguyễn Thanh Liêm (2003), *Ứng dụng quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán NS vào kiểm toán báo cáo quyết toán NS cấp huyện, cấp xã*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

42. Nguyễn Thị Thanh Diệp (2016), *Hoàn thiện kiểm toán NSDP với việc tăng cường quản lý ngân sách của các địa phương*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.

43. Nguyễn Trọng Thủy (2007), *Hoàn thiện tổ chức công tác kiểm tra, kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

44. Nguyễn Văn Đạt (2013), *Xây dựng cẩm nang hướng dẫn kiểm toán thuế*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

45. Nguyễn Văn Đức 2003, *Vận dụng quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng cơ bản trong một cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

46. Nguyễn Văn Hùng (2012), *Các giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán tổng hợp chi ngân sách địa phương tại các tỉnh, thành phố phía Nam sông Hậu*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

47. Phan Văn Dũng (2015), *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán của các doanh nghiệp kiểm toán Việt Nam theo định hướng tăng cường năng lực cạnh tranh trong điều kiện hội nhập quốc tế*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.

48. *Quyết định số 1263/QĐ-KTNN quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức của Kiểm toán nhà nước khu vực VI*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 26 tháng 10 năm 2007.

49. *Quyết định số 1633/QĐ-KTNN ban hành Tài liệu bồi dưỡng kiểm soát chất lượng kiểm toán*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 08 tháng 12 năm 2015.

50. *Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ban hành Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán nhà nước*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 15 tháng 7 năm 2016.

51. *Quyết định số 08/2016/QĐ-KTNN ban hành Quy trình kiểm toán của KTNN*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 23 tháng 12 năm 2016.

52. *Quyết định số 558/QĐ-KTNN ban hành quy chế Kiểm soát chất lượng của KTNN*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 22 tháng 3 năm 2016.

53. *Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách địa phương*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 31 tháng 12 năm 2019.

54. *Quyết định số 02/QĐ-KTNN ban hành Quy trình kiểm toán của KTNN*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 16 tháng 10 năm 2020.

55. *Quyết định số 1460/QĐ-KTNN ban hành Đề cương kiểm toán tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách địa phương năm 2020*, Kiểm toán nhà nước ban hành ngày 03 tháng 8 năm 2021.

56. *Thông tư số 342/2016/TT-BTC quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Nghị định số 163/2016/NĐ-CP ngày 21 tháng 12 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật ngân sách nhà nước*, Bộ Tài chính ban hành ngày 30 tháng 12 năm 2016.

57. *Thông tư số 343/2016/TT-BTC hướng dẫn thực hiện công khai ngân sách nhà nước đối với các cấp ngân sách*, Bộ Tài chính ban hành ngày 30 tháng 12 năm 2016.

58. *Thông tư số 77/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán ngân sách nhà nước và hoạt động nghiệp vụ KBNN*, Bộ Tài chính ban hành ngày 28 tháng 7 năm 2017.

59. Trần Xuân Trung (2008), *Xây dựng quy trình và hệ thống mẫu biểu kiểm toán áp dụng trong cuộc kiểm toán quản lý Thuế tại cơ quan Thuế và cơ quan Hải quan*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

60. Trịnh Ngọc Sơn (2003), *Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi ngân sách đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp thực hiện khoán chi*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

61. Võ Huy Tính (2003), *Vận dụng quy trình kiểm toán ngân sách địa phương vào kiểm toán chi sự nghiệp giáo dục đào tạo, y tế tại địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

62. Vũ Ngọc Tuấn, Huỳnh Hữu Thọ (2015), *Xây dựng chương trình kiểm toán ngân sách địa phương*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

63. Vũ Văn Hòa (2006), *Định hướng và giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán chi thường xuyên trong kiểm toán Ngân sách nhà nước các cấp*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

64. Vương Đình Huệ (2004), *Định hướng chiến lược và những giải pháp xây dựng, phát triển hệ thống kiểm toán ở Việt Nam trong thời kỳ công nghiệp hóa và hiện đại hóa đất nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Kiểm toán nhà nước.

65. Vương Văn Quang (2013), *Xây dựng quy chế kiểm soát chất lượng kiểm toán của KTNN*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Kiểm toán nhà nước.

II. Tài liệu tiếng Anh

1. Arens, A. và Loebbecke, J. (1984), *Auditing: an integrated approach*, Prentice Hall.

2. Asian Organization of Supreme Audit Institutions (2006), *Guidance on conducting environment audit*, 8th ASOSAI Research Project.

3. Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K. R., (1998), *The Effect of Audit Quality on Earnings Management*, Contemporary Accounting Research.

4. Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson, R.H, (1997), *The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms*, *Accounting Horizons*, American Accounting Association.

5. Boon, K., McKinnon, J., & Ross, P. (2008). *Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perceptions and satisfaction*, *Accounting Research Journal*.

6. Bruun, R. H. (2013), *INTOSAI's New Fundamental Auditing Principles: Part 2*, *International Journal of Government Auditing*.

7. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992), *Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users*, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*.

8. Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). *Auditor brand name reputations and industry specialisations*, Journal of Accounting and Economics.
9. Creswell, J. W. (2003), *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches (2 ed.)*, Thousand Oaks CA: Sage.
10. Cronbach, L. J. (1951), *Coefficient alpha and the internal structure of tests*, Psychometrika.
11. Cushing, J. M. (1989), *A competition model for size-structured species*, SIAM.
12. DeAngelo, L. E. (1981), *Auditor Size and Audit Quality*, Journal of Accounting and Economics.
13. DeFond, M. and Zhang, Z. (2014), *A review of archival auditing research*, Journal of Accounting and Economics.
14. Deis, D., & Giroux, G. (1992), *Determinants of audit quality in the public sector*, The Accounting Review.
15. Duff, A. (2004), *Auditqual: Dimensions of audit quality*, Institute of Chartered Accountants of Scotland.
16. Dye, R. (1993), *Auditing Standards, Legal Liability, and Auditor Wealth*, Journal of Political Economy.
17. Financial Reporting Council (FRC), 2006. *Promoting audit quality: Discussion Paper*, London.
18. Francis, J.R. (2011), *A framework for understanding and researching audit quality*, Auditing: A Journal of Practice & Theory.
19. Francis, J. R. (2011), *A Framework for Understanding and Researching Audit Quality*, A Journal of Practice and Theory.
20. Francis, J.R. (2004), *What do we know about audit quality?*, The British Accounting Review.
21. Francis, J., & Wilson, E. (1988), *Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation*, The Accounting Review.
22. Hair, J.F, Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (2006), *Multivariate Data Analysis*, Prentice-Hall International, Inc.
23. Hammersley (2006), *Pattern Identification and Industry - Specialist Auditors*, The Accounting Review.

24. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2011), *International Audit Quality*, New York: IFAC.
25. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), *A framework for Audit Quality*, New York.
26. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013), *Audit quality: An IAASB Perspective*, New York.
27. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014), *A Framework for Audit Quality - Key Elements that create an environment for Audit Quality*, New York: IFAC.
28. International Congress of Supreme Audit Institutions (INCOSAI) (2009), *Principal Papers for Theme II of INCOSAI XX*, SAI China.
29. International Congress of Supreme Audit Institutions (INCOSAI) (2009), *Discussion Papers for Theme II of INCOSAI XX*, SAIs of South Korea, Japan, Canada, UK.
30. International Organization of Supreme Audit Institutions (2020), *Fundamental Principles of Financial Auditing*.
31. International Organization of Supreme Audit Institutions (2009), *Financial Audit Guideline – Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence*.
32. Knechel W. R., Krishnam, V., Pevzner, M (2013), *Audit quality: Insights from the Academic Literature Auditing*, A Journal of Practice & Theory.
33. Kwon, S. Y. (1996), *The Impact of Competition within the Client's Industry on the Auditor Selection Decision*, Auditing - A Journal of Practice & Theory.
34. Kym, B., McKinnon, J. and Ross (2008), *Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perceptions and satisfaction*, Accounting research journal.
35. Loeb, Stephen E.; Shamoo, Adil E. (1989), *Data audit: Its place in auditing*, Accountability in Research.
36. Maletta, M., & Wright, A. (1996), *Audit evidence planning: An examination of industry error characteristics*, Auditing: A Journal of Practice & Theory.
37. Marshall, C., & Rossman, G. B. (2015), *Designing Qualitative Research*, London: SAGE Publication.

38. Mazur, J., Révész, J., Vella, B. and Havens, H. (2005), *Guidelines on Audit quality*, International journal of government auditing.
39. Mock, T. J., & Samet, M. (1982), *A multi attribute model for audit evaluation*, Journal of Accounting Research.
40. Nunnally, J.C. and Bernstein, I.H. (1994), *Psychometric Theory* (3 nd), New York: Me Graw-Hill.
41. Nunnally, J.C. (1978), *An Overview of Psychological Measurement*, Clinical Diagnosis of Mental Disorders.
42. Richard, F. (2006), *Does Auditor Retention increase Managerial Fraud? The Effects of Auditor Ability and Auditor Empathy*, University of Bath, School of Management Working Paper Series.
43. Shu, S. (2000), *Auditor resignations: Clientele effects and legal liability*, Journal of Accounting and Economics.
44. Simunic, D., & Stein, M. (1987), *Product differentiation in auditing: a study of auditor choice in the market for unseasoned new issues*, Vancouver: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
45. Treadway, J. C. (1987), *Report of the national commission on fraudulent financial reporting*, The Commission.
46. United States Government Accountability Office (2014), *Standards for Internal Control in the Federal Government*, USA
47. Wooten, T. C., (2003), *Research about audit quality*, The CPA Journal.
48. Yahua Qiao (2011), *Interstate Fiscal Disparities in America (2th ed.)*, New York and London: Routledge.
49. Zuca, S. (2015), *Audit evidence–necessity to qualify a pertinent opinion*, Procedia Economics and Finance.

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 01

Mẫu BCQTNS địa phương theo quy định tại Thông tư số 343/2016/TT-BTC ngày 30/12/2016 hướng dẫn thực hiện công khai NSNN đối với các cấp ngân sách.

| UBND TỈNH, THÀNH PHỐ... | | Biểu số 62/CK-NSNN | | |
|-------------------------------------|---|--------------------|------------|-------------|
| CÂN ĐỐI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG NĂM... | | | | |
| <i>Đơn vị: Triệu đồng</i> | | | | |
| STT | NỘI DUNG | DỰ TOÁN | QUYẾT TOÁN | SO SÁNH (%) |
| A | TỔNG NGUỒN THU NSDP | | | |
| 1 | Thu ngân sách địa phương được hưởng theo phân cấp | | | |
| - | Thu NSDP được hưởng 100% | | | |
| - | Thu NSDP hưởng từ các khoản thu phân chia | | | |
| 2 | Thu bổ sung từ NSTW | | | |
| - | Thu bổ sung cân đối | | | |
| - | Thu bổ sung có mục tiêu | | | |
| 3 | Thu từ quỹ dự trữ tài chính | | | |
| 4 | Thu kết dư | | | |
| 5 | Thu chuyển nguồn từ năm trước chuyển sang | | | |
| B | TỔNG CHI NSDP | | | |

| | | | | |
|------------|--|--|--|--|
| I | Chi cân đối NSDP | | | |
| 1 | Chi đầu tư phát triển | | | |
| 2 | Chi thường xuyên | | | |
| 3 | Chi trả nợ lãi các khoản do chính quyền địa phương vay | | | |
| 4 | Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính | | | |
| 5 | Dự phòng ngân sách | | | |
| 6 | Chi tạo nguồn, điều chỉnh tiền lương | | | |
| II | Chi các chương trình mục tiêu | | | |
| 1 | Chi các chương trình mục tiêu quốc gia | | | |
| 2 | Chi các chương trình mục tiêu, nhiệm vụ | | | |
| III | Chi chuyển nguồn sang năm sau | | | |
| C | BỘI CHI NSDP/ BỘI THU NSDP/KẾT DƯ NSDP | | | |
| D | CHI TRẢ NỢ GỐC CỦA NSDP | | | |
| 1 | Từ nguồn vay để trả nợ gốc | | | |
| 2 | Từ nguồn bội thu, tăng thu, tiết kiệm chi, kết dư ngân sách cấp tỉnh | | | |
| Đ | TỔNG MỨC VAY CỦA NSDP | | | |
| 1 | Vay để bù đắp bội chi | | | |
| 2 | Vay để trả nợ gốc | | | |
| E | TỔNG MỨC DƯ NỢ VAY CUỐI NĂM CỦA NSDP | | | |

Biểu số 63/CK-NSNN

QUYẾT TOÁN THU NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC NĂM...

Đơn vị: Triệu đồng

| STT | NỘI DUNG | DỰ TOÁN | | QUYẾT TOÁN | | SO SÁNH (%) | |
|----------|--|---------------|----------|---------------|----------|---------------|----------|
| | | TỔNG THU NSNN | THU NSDP | TỔNG THU NSNN | THU NSDP | TỔNG THU NSNN | THU NSDP |
| A | B | 1 | 2 | 3 | 4 | 5=3/1 | 6=4/2 |
| | TỔNG NGUỒN THU NSNN | | | | | | |
| A | TỔNG THU CÂN ĐỐI NSNN | | | | | | |
| I | Thu nội địa | | | | | | |
| 1 | Thu từ khu vực DNNN do Trung ương quản lý (Chi tiết theo sắc thuế) | | | | | | |
| 2 | Thu từ khu vực DNNN do địa phương quản lý (Chi tiết theo sắc thuế) | | | | | | |
| 3 | Thu từ khu vực doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (Chi tiết theo sắc thuế) | | | | | | |
| 4 | Thu từ khu vực kinh tế ngoài quốc doanh (Chi tiết theo sắc thuế) | | | | | | |
| 5 | Thuế thu nhập cá nhân | | | | | | |

| | | | | | | | |
|----|--|--|--|--|--|--|--|
| 6 | Thuế bảo vệ môi trường | | | | | | |
| - | <i>Thuế BVMT thu từ hàng hóa sản xuất, kinh doanh trong nước</i> | | | | | | |
| - | <i>Thuế BVMT thu từ hàng hóa nhập khẩu</i> | | | | | | |
| 7 | Lệ phí trước bạ | | | | | | |
| 8 | Thu phí, lệ phí | | | | | | |
| - | <i>Phí và lệ phí trung ương</i> | | | | | | |
| - | <i>Phí và lệ phí tỉnh</i> | | | | | | |
| - | <i>Phí và lệ phí huyện</i> | | | | | | |
| - | <i>Phí và lệ phí xã, phường</i> | | | | | | |
| 9 | Thuế sử dụng đất nông nghiệp | | | | | | |
| 10 | Thuế sử dụng đất phi nông nghiệp | | | | | | |
| 11 | Tiền cho thuê đất, thuê mặt nước | | | | | | |
| 12 | Thu tiền sử dụng đất | | | | | | |
| 13 | Tiền cho thuê và tiền bán nhà ở thuộc sở hữu nhà nước | | | | | | |
| 14 | Thu từ hoạt động xổ số kiến thiết (Chi tiết theo sắc thuế) | | | | | | |
| 15 | Thu tiền cấp quyền khai thác khoáng sản | | | | | | |
| 16 | Thu khác ngân sách | | | | | | |

| | | | | | | | |
|------------|---|--|--|--|--|--|--|
| 17 | Thu từ quỹ đất công ích, hoa lợi công sản khác | | | | | | |
| 18 | Thu hồi vốn, thu cổ tức, lợi nhuận được chia của Nhà nước và lợi nhuận sau thuế còn lại sau khi trích lập các quỹ của doanh nghiệp nhà nước | | | | | | |
| II | Thu từ dầu thô | | | | | | |
| III | Thu từ hoạt động xuất nhập khẩu | | | | | | |
| 1 | Thuế xuất khẩu | | | | | | |
| 2 | Thuế nhập khẩu | | | | | | |
| 3 | Thuế tiêu thụ đặc biệt thu từ hàng hóa nhập khẩu | | | | | | |
| 4 | Thuế bảo vệ môi trường thu từ hàng hóa nhập khẩu | | | | | | |
| 5 | Thuế giá trị gia tăng thu từ hàng hóa nhập khẩu | | | | | | |
| 6 | Thu khác | | | | | | |
| IV | Thu viện trợ | | | | | | |
| B | THU TỪ QUỸ DỰ TRỮ TÀI CHÍNH | | | | | | |
| C | THU KẾT DƯ NĂM TRƯỚC | | | | | | |
| D | THU CHUYỂN NGUỒN TỪ NĂM TRƯỚC CHUYỂN SANG | | | | | | |

Biểu số 65/CK-NSNN**QUYẾT TOÁN CHI NGÂN SÁCH CẤP TỈNH THEO TỪNG LĨNH VỰC NĂM...***Đơn vị: Triệu đồng*

| STT | NỘI DUNG | DỰ TOÁN | QUYẾT TOÁN | SO SÁNH (%) |
|------------|--|----------------|-------------------|--------------------|
| A | B | 1 | 2 | 3=2/1 |
| | TỔNG CHI NSDP | | | |
| A | CHI BỔ SUNG CÂN ĐỐI CHO NGÂN SÁCH HUYỆN | | | |
| B | CHI NGÂN SÁCH CẤP TỈNH THEO LĨNH VỰC | | | |
| | Trong đó: | | | |
| I | Chi đầu tư phát triển | | | |
| 1 | Chi đầu tư cho các dự án | | | |
| | Trong đó: | | | |
| 1.1 | Chi giáo dục - đào tạo và dạy nghề | | | |
| 1.2 | Chi khoa học và công nghệ | | | |
| 1.3 | Chi y tế, dân số và gia đình | | | |
| 1.4 | Chi văn hóa thông tin | | | |
| 1.5 | Chi phát thanh, truyền hình, thông tấn | | | |
| 1.6 | Chi thể dục thể thao | | | |
| 1.7 | Chi bảo vệ môi trường | | | |
| 1.8 | Chi các hoạt động kinh tế | | | |
| 1.9 | Chi hoạt động của cơ quan quản lý nhà nước, đảng, đoàn thể | | | |

| | | | | |
|------------|---|--|--|--|
| 1.10 | Chi bảo đảm xã hội | | | |
| 2 | Chi đầu tư và hỗ trợ vốn cho doanh nghiệp cung cấp sản phẩm, dịch vụ công ích do Nhà nước đặt hàng, các tổ chức kinh tế, các tổ chức tài chính của địa phương theo quy định của pháp luật | | | |
| 3 | Chi đầu tư phát triển khác | | | |
| II | Chi thường xuyên | | | |
| | <i>Trong đó:</i> | | | |
| 1 | Chi giáo dục - đào tạo và dạy nghề | | | |
| 2 | Chi khoa học và công nghệ | | | |
| 3 | Chi y tế, dân số và gia đình | | | |
| 4 | Chi văn hóa thông tin | | | |
| 5 | Chi phát thanh, truyền hình, thông tấn | | | |
| 6 | Chi thể dục thể thao | | | |
| 7 | Chi bảo vệ môi trường | | | |
| 8 | Chi các hoạt động kinh tế | | | |
| 9 | Chi hoạt động của cơ quan quản lý nhà nước, đảng, đoàn thể | | | |
| 10 | Chi bảo đảm xã hội | | | |
| III | Chi trả nợ lãi các khoản do chính quyền địa phương vay | | | |
| IV | Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính | | | |
| V | Dự phòng ngân sách | | | |
| VI | Chi tạo nguồn, điều chỉnh tiền lương | | | |
| C | CHI CHUYỂN NGUỒN SANG NĂM SAU | | | |

PHỤ LỤC 02

ĐƠN VỊ....., MÃ SỐ:.....

Mẫu biểu số 58

MÃ CHƯƠNG:.....

(ban hành kèm Thông tư 342/2016/TT-BTC của Bộ Tài chính)

MÃ KBNN GIAO DỊCH:.....

**SỐ DƯ TÀI KHOẢN TIỀN GỬI KINH PHÍ NGÂN SÁCH CÁC CẤP CỦA ĐƠN VỊ DỰ TOÁN ĐƯỢC CHUYỂN NGUỒN SANG NĂM SAU CỦA CÁC ĐƠN VỊ THUỘC NGÂN SÁCH CÁC CẤP
NĂM CHUYỂN SANG NĂM**

(Dùng cho các đơn vị dự toán ngân sách thuộc ngân sách các cấp báo cáo cơ quan kho bạc nhà nước)

Đơn vị tính: Đồng

| STT | Nội dung | Mã tính chất nguồn kinh phí ⁽¹⁾ | Loại, Khoản | Mục, Tiểu mục | Số dư tài khoản tiền gửi |
|-----|--|--|-------------|---------------|--------------------------|
| A | B | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Kinh phí thường xuyên⁽²⁾ | | | | |
| a | - Kinh phí được giao tự chủ | | | | |
| b | - Kinh phí được bổ sung sau ngày 30 tháng 9 năm..... | | | | |
| ... | | | | | |

| | | | | | |
|-----|---|--|--|--|--|
| ... | | | | | |
| 2 | Kinh phí chương trình MTQG và Chương trình mục tiêu (chi tiết từng chương trình) | | | | |
| | | | | | |

Ghi chú:

(1) Do Kho bạc Nhà nước thực hiện;

(2) Chi tiết theo từng nội dung được phép chuyển nguồn sang năm sau theo quy định của Luật NSNN và Nghị định số 163/2016/NĐ-CP ngày 21/12/2016 của Chính phủ.

KBNN nơi giao dịch xác nhận về số dư tài khoản tiền gửi của đơn vị
(Ghi rõ tổng số tiền ở cột số 4)

...., ngày ... tháng ... năm

Thủ trưởng đơn vị
(ký tên, đóng dấu)

| | | | | | | | | | | |
|-----|---|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | ngày 30 tháng 9 năm | | | | | | | | | |
| ... | | | | | | | | | | |
| 2 | Kinh phí chương trình MTQG và Chương trình mục tiêu (chi tiết từng chương trình) | | | | | | | | | |
| 3 | CHI ĐẦU TƯ PHÁT TRIỂN (5) | | | | | | | | | |
| 1 | Dự án A | | | | | | | | | |
| 2 | | | | | | | | | | |

Ghi chú: Mẫu biểu sử dụng cho cả chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển.

(1) Do Kho bạc Nhà nước thực hiện.

(2) Dự toán năm trước chuyển sang, gồm: số dư dự toán và số dư tạm ứng năm trước được chuyển sang năm sau.

(3) Dự toán điều chỉnh là hiệu số giữa số bổ sung với số giảm dự toán trong năm; nếu dương thì ghi dấu cộng (+), nếu âm thì ghi dấu trừ (-).

(4) Chi tiết theo từng nội dung được phép chuyển nguồn sang năm sau theo quy định của Luật NSNN và Nghị định số 163/2016/NĐ-CP ngày 21/12/2016 của Chính phủ.

(5) Đối với chi đầu tư phát triển, số dư dự toán, số dư tạm ứng (chưa thanh toán) chi đầu tư phát triển được chuyển sang năm sau theo quy định của Luật ngân sách nhà nước.

....., ngày ... tháng ... năm

KBNN nơi giao dịch xác nhận về số dư tài khoản tiền gửi của đơn vị

Thủ trưởng đơn vị
(ký tên, đóng dấu)

PHỤ LỤC 03

DANH SÁCH CHUYÊN GIA THAM DỰ PHÒNG VẤN

| Họ và tên | Chức vụ | Nơi công tác |
|------------------------|--|-------------------|
| 1. Dương Quang Chính | Kiểm toán viên cao cấp Chánh thanh tra | Thanh tra KTNN |
| 2. Nguyễn Thị Thắng | Kiểm toán viên cao cấp Phó Kiểm toán trưởng | KTNN khu vực VI |
| 3. Lê Hoài Nam | Kiểm toán viên chính Phó Vụ trưởng | Vụ Tổng hợp |
| 4. Hoàng Linh | Kiểm toán viên chính Phó Vụ trưởng | Vụ Tổng hợp |
| 5. Bùi Thị Minh Ngọc | Kiểm toán viên chính Phó Vụ trưởng | Vụ Chế độ và KSCL |
| 6. Nguyễn Chí Tuyên | Kiểm toán viên chính Phó Trưởng phòng | Thanh tra KTNN |
| 7. Đào Văn Giang | Kiểm toán viên chính Trưởng phòng | KTNN khu vực VI |
| 8. Phạm Văn Sơn | Kiểm toán viên chính Phó Trưởng phòng | KTNN khu vực VI |
| 9. Lâm Hữu Thanh | Kiểm toán viên chính Phó Trưởng phòng | KTNN khu vực VI |
| 10. Lê Xuân Châu | Kiểm toán viên Phó Trưởng phòng | KTNN khu vực XI |
| 11. Lưu Văn Sáng | KTV chính | KTNN khu vực VI |
| 12. Phạm Phương Ngân | KTV | Vụ chế độ và KSCL |
| 13. Nguyễn Ngọc Bảo | KTV | KTNN khu vực II |
| 14. Đỗ Hải Linh | KTV | KTNN khu vực VI |
| 15. Bùi Hữu Lâm | KTV | KTNN khu vực VI |
| 16. Nguyễn Trường Sơn | KTV | KTNN khu vực VI |
| 17. Vũ Thị Hợp | KTV | KTNN khu vực VI |
| 18. Trần Đình Dương | KTV | KTNN khu vực VII |
| 19. Nguyễn Thành Trung | KTV | KTNN khu vực IV |
| 20. Hoàng Đình Trung | KTV | KTNN khu vực XI |

PHỤ LỤC 04

BẢNG CÂU HỎI PHÒNG VẤN

Lời giới thiệu

Tên tôi là: Trần Văn Điệp, hiện là Nghiên cứu sinh K30A Trường Đại học Thương mại. Để phục vụ cho nghiên cứu của mình, tôi rất cảm ơn sự tham gia của Anh/Chị vào cuộc phỏng vấn này. Mục đích của cuộc phỏng vấn là để Anh/Chị bày tỏ quan điểm của mình về các nhân tố (thuộc tính) ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam.

Xin chân thành cảm ơn sự tham gia của Anh/Chị vào cuộc phỏng vấn này.

I. Thông tin cá nhân

1. Họ và tên người được phỏng vấn:
2. Thời công tác tại KTNN:
3. Chức vụ: Ngạch kiểm toán viên:
4. Đơn vị công tác:

II. Nội dung phỏng vấn

1. Câu hỏi 1: Theo đánh giá của Anh/Chị, thực trạng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương (BCQT NSDP) trong thời gian qua đã đạt được những kết quả gì; còn tồn tại những gì và nguyên nhân của tồn tại? Theo ý kiến của Anh/Chị thì để khắc phục những yếu điểm đó thì cần những giải pháp nào?

2. Câu hỏi 2: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Năng lực nghề nghiệp*” của Kiểm toán viên có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

3. Câu hỏi 3: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Kỹ năng kiểm toán*” của Kiểm toán viên có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

4. Câu hỏi 4: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Kinh nghiệm làm việc*” của Kiểm toán viên có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

5. Câu hỏi 5: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán nhà nước*” của Kiểm toán viên có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

6. Câu hỏi 6: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Điều kiện làm việc của KTV nhà*

nước” có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

7. Câu hỏi 7: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán*” của KTNN có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

8. Câu hỏi 8: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Phương pháp/ Quy trình kiểm toán*” của KTNN có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

9. Câu hỏi 9: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Kiểm soát chất lượng kiểm toán*” của KTNN có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

10. Câu hỏi 10: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQT NSDP*” có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

11. Câu hỏi 11: Theo quan điểm của Anh/Chị, “*Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán*” có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP không?

Nếu có ảnh hưởng, theo Anh/Chị có những nhân tố (thuộc tính) cụ thể nào?

XIN CHÂN THÀNH CẢM ƠN QUÝ ANH/CHỊ!

PHỤ LỤC 05

BẢNG CÂU HỎI KHẢO SÁT VÀ KẾT QUẢ KHẢO SÁT

Xin chào! Tên tôi là Trần Văn Điệp - NCS K30A Trường Đại học Thương mại. Tôi xin chân thành cảm ơn quý Anh/chị đã bớt thời gian giúp tác giả luận án nghiên cứu sâu về các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCQTS địa phương ở Việt Nam. Tác giả xin cam kết rằng toàn bộ thông tin thu thập được qua khảo sát (bao gồm thông tin về người được phỏng vấn) sẽ được bảo mật và chỉ phục vụ cho mục đích nghiên cứu của luận án. Mọi chi tiết xin vui lòng liên hệ qua địa chỉ email:*sv@gmail.com hoặc số điện thoại:*791

PHẦN I. THÔNG TIN CHUNG

Họ tên:..... Giới tính:.....

Đơn vị công tác:.....

Số năm công tác: Trên 03 năm.....; từ 05 -10 năm.....; trên 10 năm:.....

Chức vụ:.....

PHẦN II. CÂU HỎI KHẢO SÁT

MỤC 1. CÂU HỎI CHUNG VỀ KIỂM TOÁN

BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG

1. Anh/chị có quan điểm như thế nào về kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương (BCQT NSDP) ở Việt Nam do KTNN thực hiện: *Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương là việc kiểm tra, xác nhận tính trung thực, hợp pháp của báo cáo quyết toán; việc tuân thủ các quy định pháp luật trong quản lý, sử dụng NS, vốn và tài sản nhà nước, phục vụ cho các cơ quan giám sát phê chuẩn quyết toán*

a. Đầy đủ:

b. Chưa đầy đủ:

Nếu chưa đầy đủ anh/chị hãy bày tỏ quan điểm của mình về kiểm toán BCQT NSDP của KTNN:

2. Anh/chị cho biết đánh giá của mình về kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam hiện nay? (*mức điểm từ 1-5: rất thấp – rất cao*).

| Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam | Mức độ đánh giá | | | | |
|--|-----------------|--------|---------------|-------|-----------|
| | 1.Rất thấp | 2.Thấp | 3.Bình thường | 4.Cao | 4.Rất cao |
| 1. Báo cáo kiểm toán đáp ứng yêu cầu sử dụng thông tin về BCQTNS của các đối tượng liên quan | | | | | |
| 2. Các kết quả và kết luận kiểm toán của KTNN về các BCQTNS đảm bảo yêu cầu trung thực, khách quan và tin cậy | | | | | |
| 3. Các kiến nghị kiểm toán của KTNN khách quan, đúng đối tượng và khả thi | | | | | |
| 4. Các nguồn lực phân bổ, sử dụng cho hoạt động kiểm toán của KTNN hợp lý, phù hợp với quy mô, tính chất và tầm quan trọng của cuộc kiểm toán, đảm bảo tiết kiệm và hiệu quả | | | | | |

3. Anh/chị có ý kiến như thế nào về thực trạng kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam hiện nay?

- Ưu điểm:

- Hạn chế:

- Nguyên nhân của những tồn tại, hạn chế (*Cơ chế pháp lý? Trình độ, năng lực của KTV? Điều kiện làm việc?...*)

4. Anh/chị vui lòng cho biết một số giải pháp để hoàn thiện và nâng cao kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam hiện nay.

MỤC II. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH VÀ MỨC ĐỘ ẢNH HƯỞNG CỦA TỪNG NHÂN TỐ

1. Theo anh/chị các nhân tố dưới đây có ảnh hưởng đến kiểm toán BCQT NSDP của KTNN và mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố? (Vui lòng đánh dấu "x" vào ô anh/chị chọn):

| Kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ở Việt Nam | Mức độ đánh giá | | | | |
|---|-----------------|--------|---------------|-------|-----------|
| | 1.Rất thấp | 2.Thấp | 3.Bình thường | 4.Cao | 5.Rất cao |
| A. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTV | | | | | |
| 1. Năng lực nghề nghiệp | | | | | |
| 1.1. Kiến thức được đào tạo cơ bản (bằng cấp) về các chuyên ngành kiểm toán, kế toán, tài chính, ngân hàng, kinh tế, luật hoặc chuyên ngành khác có liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán | | | | | |
| 1.2. Đã học các lớp đào tạo KTV của KTNN (có chứng chỉ KTV nhà nước) | | | | | |
| 1.3. Tham gia đầy đủ các lớp đào tạo, bồi dưỡng kiến thức hàng năm của KTNN | | | | | |
| 2. Kỹ năng kiểm toán | | | | | |
| 2.1. Sự hiểu biết về các đơn vị thuộc UBND tỉnh/thành phố được kiểm toán và quy định về tài chính - kế toán liên quan đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị. | | | | | |
| 2.2. Có kiến thức về hệ thống quản lý thông tin của đơn vị như Hệ thống Thông tin Quản lý Ngân sách và Kho bạc (TABMIS), Hệ thống quản lý thuế tập trung (TMS),... | | | | | |
| 2.3. Khả năng xét đoán và phát hiện các sai sót trọng yếu | | | | | |
| 2.4. Khả năng tự nghiên cứu và trau dồi các kiến thức liên quan đến lĩnh vực kiểm toán BCQTNS ở Việt Nam | | | | | |
| 3. Kinh nghiệm làm việc | | | | | |
| 3.1. Kinh nghiệm làm việc liên tục từ 05 năm trở lên theo chuyên ngành được đào tạo hoặc có thời gian làm nghiệp vụ kiểm toán ở KTNN từ 03 năm trở lên | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| 3.2. Số lần thực hiện kiểm toán của KTV đối với cùng đơn vị được kiểm toán hoặc đối với các đơn vị hoạt động trong cùng lĩnh vực | | | | | |
| 3.3. Kinh nghiệm chọn mẫu kiểm toán | | | | | |
| 3.4. Kinh nghiệm thu thập, đánh giá và lưu trữ bằng chứng kiểm toán | | | | | |
| 3.5. Kinh nghiệm của Trưởng đoàn/ Tổ trưởng kiểm toán | | | | | |
| 4. Tuân thủ CMKT nhà nước | | | | | |
| 4.1. Tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp (liêm chính, độc lập, khách quan, thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp) | | | | | |
| 4.2. Tuân thủ việc xây dựng và thực hiện KHKT (KHKT của Đoàn kiểm toán và KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán) | | | | | |
| 4.3. Tuân thủ quy trình kiểm toán và hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ | | | | | |
| 4.4. Tuân thủ pháp luật và các quy định pháp lý khác | | | | | |
| B. CÁC NHÂN TỐ THUỘC VỀ KTNN | | | | | |
| 5. Điều kiện làm việc của KTV nhà nước | | | | | |
| 5.1. Ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán: Nhật ký kiểm toán, hệ thống dữ liệu về đầu mối kiểm toán, phương tiện đi lại, ... | | | | | |
| 5.2. Chế độ lương, thưởng, phụ cấp | | | | | |
| 5.3. Cơ hội thăng tiến và được thừa nhận trong công việc | | | | | |
| 5.4. Chế tài xử lý đối với các sai phạm của KTV | | | | | |
| 6. Bố trí nhân sự đoàn kiểm toán | | | | | |
| 6.1. Bố trí nhân sự các tổ kiểm toán hợp lý, phù hợp với năng lực nghiệp vụ của KTV | | | | | |

| | | | | | |
|---|--|--|--|--|--|
| 6.2. Tăng cường nhân sự kiểm toán tại các cơ quan kiểm toán tổng hợp; kết hợp hài hòa nhiều loại hình kiểm toán | | | | | |
| 6.3. Cơ chế bố trí, điều động nhân sự giữa các tổ kiểm toán linh hoạt để cân đối nhiệm vụ kiểm toán trong một số trường hợp cần thiết | | | | | |
| 6.4. Sự trao đổi thông tin giữa các tổ trong đoàn kiểm toán thường xuyên và kịp thời | | | | | |
| 7. Phương pháp/Quy trình kiểm toán | | | | | |
| 7.1. Xác định trọng tâm, mục tiêu kiểm toán phù hợp | | | | | |
| 7.2. Phương pháp chọn mẫu | | | | | |
| 7.3. Phương pháp thu thập, đánh giá và lưu trữ bằng chứng kiểm toán, giấy tờ làm việc | | | | | |
| 7.4. Quy trình thực hiện kiểm toán | | | | | |
| 7.5. Quy trình tổng hợp, lập, thẩm định báo cáo kiểm toán | | | | | |
| 7.6. Quy trình kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và công khai kết quả kiểm toán | | | | | |
| 8. Kiểm soát chất lượng kiểm toán | | | | | |
| 8.1. Mức độ đảm bảo của công tác tự KSCL kiểm toán của các Đoàn kiểm toán: Trưởng đoàn, Tổ trưởng và từng KTV | | | | | |
| 8.2. Công tác KSCL kiểm toán thường xuyên và đột xuất của Lãnh đạo KTNN, các Vụ chức năng của KTNN và Kiểm toán trưởng KTNN khu vực | | | | | |
| 8.3. Xây dựng các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán | | | | | |
| 8.4. Nguồn nhân lực đầy đủ, có năng lực và khả năng đảm bảo chất lượng thẩm định | | | | | |

| | | | | | |
|---|--|--|--|--|--|
| KHKT, BCKT của Đoàn kiểm toán | | | | | |
| C. CÁC NHÂN TỐ BÊN NGOÀI | | | | | |
| 9. Các nhân tố thuộc về địa phương được kiểm toán BCQTNS địa phương | | | | | |
| 9.1. Sự hiểu biết của ban lãnh đạo các Sở, Ban ngành thuộc địa phương về Luật KTNN, chuẩn mực KTNN và các quy định pháp lý hiện hành có liên quan | | | | | |
| 9.2. Tính chính trực của Ban lãnh đạo | | | | | |
| 9.3. Cơ cấu tổ chức của đơn vị được xây dựng mạch lạc, ổn định | | | | | |
| 9.4. Kiểm soát nội bộ của các Sở, Ban ngành thuộc địa phương được kiểm toán BCQT | | | | | |
| 9.5. Sự phối hợp của đơn vị trong việc cung cấp hồ sơ, tài liệu kiểm toán và đôn đốc thực hiện kiến nghị kiểm toán | | | | | |
| 10. Các nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán | | | | | |
| 10.1. Hành lang pháp lý đầy đủ | | | | | |
| 10.2. Hành lang pháp lý phù hợp | | | | | |
| 10.3. Sự phù hợp, đầy đủ của Chuẩn mực kiểm toán | | | | | |
| 10.4. Cơ chế phối hợp giữa KTNN và các cơ quan thanh tra, kiểm tra khác để tránh chồng chéo trong hoạt động kiểm toán | | | | | |

XIN CHÂN THÀNH CẢM ƠN QUÝ ANH/CHỊ!

BẢNG DỮ LIỆU KẾT QUẢ KHẢO SÁT

| TT | Các nhân tố ảnh hưởng | Số lượng người đưa ra ý kiến (257 người) | | | | |
|----|-----------------------|--|---------|----------------|--------|------------|
| | | 1. Rất thấp | 2. Thấp | 3. Bình thường | 4. Cao | 5. Rất cao |
| 1 | Câu hỏi 1.1 | 1 | 14 | 61 | 70 | 111 |
| 1 | Câu hỏi 1.2 | 2 | 34 | 105 | 103 | 13 |
| 1 | Câu hỏi 1.3 | 3 | 33 | 108 | 99 | 14 |
| 1 | Câu hỏi 2.1 | 3 | 40 | 115 | 87 | 12 |
| 1 | Câu hỏi 2.2 | 3 | 17 | 54 | 84 | 99 |
| 1 | Câu hỏi 2.3 | 3 | 16 | 58 | 93 | 86 |
| 1 | Câu hỏi 2.4 | 6 | 40 | 108 | 92 | 11 |
| 1 | Câu hỏi 3.1 | 12 | 32 | 108 | 85 | 20 |
| 1 | Câu hỏi 3.2 | 10 | 34 | 81 | 101 | 31 |
| 1 | Câu hỏi 3.3 | 6 | 35 | 99 | 92 | 25 |
| 1 | Câu hỏi 3.4 | 8 | 23 | 41 | 80 | 105 |
| 1 | Câu hỏi 3.5 | 10 | 39 | 90 | 92 | 26 |
| 1 | Câu hỏi 4.1 | 7 | 19 | 51 | 136 | 44 |
| 1 | Câu hỏi 4.2 | 10 | 28 | 98 | 104 | 17 |
| 1 | Câu hỏi 4.3 | 2 | 15 | 44 | 80 | 116 |
| 1 | Câu hỏi 4.4 | 7 | 26 | 113 | 97 | 14 |
| 1 | Câu hỏi 5.1 | 10 | 34 | 94 | 92 | 27 |
| 1 | Câu hỏi 5.2 | 5 | 34 | 100 | 94 | 24 |
| 1 | Câu hỏi 5.3 | 6 | 28 | 103 | 94 | 26 |
| 1 | Câu hỏi 5.4 | 4 | 33 | 92 | 103 | 25 |
| 1 | Câu hỏi 6.1 | 6 | 36 | 97 | 91 | 27 |
| 1 | Câu hỏi 6.2 | 6 | 18 | 43 | 91 | 99 |
| 1 | Câu hỏi 6.3 | 7 | 38 | 95 | 98 | 19 |
| 1 | Câu hỏi 6.4 | 7 | 33 | 100 | 95 | 22 |
| 1 | Câu hỏi 7.1 | 7 | 18 | 44 | 83 | 105 |
| 1 | Câu hỏi 7.2 | 7 | 30 | 112 | 90 | 18 |
| 1 | Câu hỏi 7.3 | 6 | 16 | 51 | 95 | 89 |
| 1 | Câu hỏi 7.4 | 4 | 19 | 55 | 71 | 108 |
| 1 | Câu hỏi 7.5 | 6 | 34 | 101 | 96 | 20 |
| 1 | Câu hỏi 7.6 | 8 | 32 | 104 | 94 | 19 |
| 1 | Câu hỏi 8.1 | 6 | 33 | 102 | 95 | 21 |
| 1 | Câu hỏi 8.2 | 5 | 30 | 108 | 97 | 17 |
| 1 | Câu hỏi 8.3 | 6 | 38 | 92 | 97 | 24 |
| 1 | Câu hỏi 8.4 | 6 | 28 | 103 | 93 | 27 |
| 1 | Câu hỏi 9.1 | 2 | 33 | 103 | 102 | 17 |

| | | | | | | |
|---|--------------|---|----|-----|-----|----|
| 1 | Câu hỏi 9.2 | 5 | 30 | 106 | 96 | 20 |
| 1 | Câu hỏi 9.3 | 5 | 29 | 109 | 96 | 18 |
| 1 | Câu hỏi 9.4 | 4 | 36 | 99 | 104 | 14 |
| 1 | Câu hỏi 9.5 | 1 | 17 | 48 | 144 | 47 |
| 1 | Câu hỏi 10.1 | 8 | 30 | 91 | 106 | 22 |
| 1 | Câu hỏi 10.2 | 5 | 34 | 94 | 106 | 18 |
| 1 | Câu hỏi 10.3 | 8 | 32 | 99 | 100 | 18 |
| 1 | Câu hỏi 10.4 | 6 | 32 | 111 | 90 | 18 |

PHỤ LỤC 06

Phân tích nhân tố khám phá EFA

Bảng 3.18. Kết quả phân tích EFA cho biến độc lập

| KMO and Bartlett's Test | | |
|--|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | | .883 |
| Bartlett's Test of Sphericity | Approx. Chi-Square | 5271.552 |
| | df | 903 |
| | Sig. | .000 |

| Total Variance Explained | | | | | | | | | |
|---------------------------------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------------|---------------|--------------|
| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | | Rotation Sums of Squared Loadings | | |
| | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |
| 1 | 10.459 | 24.323 | 24.323 | 10.459 | 24.323 | 24.323 | 3.802 | 8.843 | 8.843 |
| 2 | 4.338 | 10.089 | 34.413 | 4.338 | 10.089 | 34.413 | 3.299 | 7.672 | 16.515 |
| 3 | 2.714 | 6.311 | 40.724 | 2.714 | 6.311 | 40.724 | 3.127 | 7.273 | 23.788 |
| 4 | 1.858 | 4.321 | 45.045 | 1.858 | 4.321 | 45.045 | 2.867 | 6.668 | 30.456 |
| 5 | 1.768 | 4.111 | 49.155 | 1.768 | 4.111 | 49.155 | 2.837 | 6.599 | 37.054 |
| 6 | 1.726 | 4.014 | 53.169 | 1.726 | 4.014 | 53.169 | 2.718 | 6.321 | 43.375 |
| 7 | 1.569 | 3.650 | 56.819 | 1.569 | 3.650 | 56.819 | 2.623 | 6.101 | 49.476 |
| 8 | 1.430 | 3.325 | 60.144 | 1.430 | 3.325 | 60.144 | 2.496 | 5.805 | 55.281 |
| 9 | 1.355 | 3.152 | 63.296 | 1.355 | 3.152 | 63.296 | 2.477 | 5.761 | 61.041 |
| 10 | 1.161 | 2.699 | 65.996 | 1.161 | 2.699 | 65.996 | 2.130 | 4.954 | 65.996 |
| 11 | .883 | 2.054 | 68.049 | | | | | | |
| 12 | .771 | 1.792 | 69.842 | | | | | | |
| 13 | .737 | 1.713 | 71.555 | | | | | | |
| 14 | .703 | 1.634 | 73.189 | | | | | | |
| 15 | .680 | 1.581 | 74.770 | | | | | | |
| 16 | .639 | 1.485 | 76.255 | | | | | | |
| 17 | .612 | 1.423 | 77.679 | | | | | | |
| 18 | .566 | 1.316 | 78.995 | | | | | | |
| 19 | .563 | 1.308 | 80.303 | | | | | | |
| 20 | .549 | 1.277 | 81.580 | | | | | | |
| 21 | .511 | 1.187 | 82.768 | | | | | | |
| 22 | .500 | 1.163 | 83.931 | | | | | | |
| 23 | .492 | 1.143 | 85.074 | | | | | | |
| 24 | .480 | 1.117 | 86.191 | | | | | | |
| 25 | .453 | 1.054 | 87.245 | | | | | | |
| 26 | .446 | 1.036 | 88.281 | | | | | | |
| 27 | .422 | .982 | 89.263 | | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|----|------|------|---------|--|--|--|--|--|--|
| 28 | .404 | .939 | 90.202 | | | | | | |
| 29 | .386 | .897 | 91.099 | | | | | | |
| 30 | .366 | .851 | 91.950 | | | | | | |
| 31 | .339 | .789 | 92.739 | | | | | | |
| 32 | .318 | .740 | 93.478 | | | | | | |
| 33 | .315 | .733 | 94.211 | | | | | | |
| 34 | .311 | .722 | 94.934 | | | | | | |
| 35 | .303 | .704 | 95.637 | | | | | | |
| 36 | .293 | .681 | 96.318 | | | | | | |
| 37 | .269 | .625 | 96.943 | | | | | | |
| 38 | .261 | .608 | 97.551 | | | | | | |
| 39 | .250 | .581 | 98.132 | | | | | | |
| 40 | .224 | .522 | 98.654 | | | | | | |
| 41 | .203 | .472 | 99.126 | | | | | | |
| 42 | .193 | .449 | 99.575 | | | | | | |
| 43 | .183 | .425 | 100.000 | | | | | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

| Rotated Component Matrix ^a | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|-----------|------|------|------|------|---|---|---|---|----|
| | Component | | | | | | | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| PP1 | .784 | | | | | | | | | |
| PP6 | .732 | | | | | | | | | |
| PP5 | .707 | | | | | | | | | |
| PP2 | .686 | | | | | | | | | |
| PP4 | .679 | | | | | | | | | |
| PP3 | .656 | | | | | | | | | |
| DP3 | | .774 | | | | | | | | |
| DP4 | | .767 | | | | | | | | |
| DP2 | | .708 | | | | | | | | |
| DP1 | | .703 | | | | | | | | |
| DP5 | | .646 | | | | | | | | |
| KN2 | | | .819 | | | | | | | |
| KN1 | | | .748 | | | | | | | |
| KN5 | | | .730 | | | | | | | |
| KN4 | | | .727 | | | | | | | |
| KN3 | | | .583 | | | | | | | |
| KSCL3 | | | | .799 | | | | | | |
| KSCL1 | | | | .777 | | | | | | |
| KSCL4 | | | | .771 | | | | | | |
| KSCL2 | | | | .744 | | | | | | |
| CM4 | | | | | .853 | | | | | |

| | | | | | | | | | | |
|-------|--|--|--|--|------|------|------|------|------|------|
| CM3 | | | | | .777 | | | | | |
| CM2 | | | | | .776 | | | | | |
| CM1 | | | | | .768 | | | | | |
| DKLV4 | | | | | | .771 | | | | |
| DKLV1 | | | | | | .770 | | | | |
| DKLV3 | | | | | | .740 | | | | |
| DKLV2 | | | | | | .696 | | | | |
| PLY4 | | | | | | | .816 | | | |
| PLY3 | | | | | | | .736 | | | |
| PLY2 | | | | | | | .728 | | | |
| PLY1 | | | | | | | .686 | | | |
| CMKT1 | | | | | | | | .742 | | |
| CMKT4 | | | | | | | | .712 | | |
| CMKT3 | | | | | | | | .696 | | |
| CMKT2 | | | | | | | | .687 | | |
| NSU1 | | | | | | | | | .750 | |
| NSU4 | | | | | | | | | .710 | |
| NSU3 | | | | | | | | | .699 | |
| NSU2 | | | | | | | | | .661 | |
| NL3 | | | | | | | | | | .790 |
| NL1 | | | | | | | | | | .780 |
| NL2 | | | | | | | | | | .778 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 7 iterations.

PHỤ LỤC 07

Kết quả kiểm định tương quan Pearson

| | | Correlations | | | | | | | | | | |
|------|---------------------|--------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | KT | KN | KSCL | CM | PLY | DKLV | DP | CMKT | NL | NSU | PP |
| KT | Pearson Correlation | 1 | .537** | .449** | .454** | .448** | .511** | .510** | .517** | .458** | .546** | .535** |
| | Sig. (2-tailed) | | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| KN | Pearson Correlation | .537** | 1 | .151* | .297** | .190** | .412** | .190** | .482** | .324** | .366** | .261** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | | .016 | .000 | .002 | .000 | .002 | .000 | .000 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| KSCL | Pearson Correlation | .449** | .151* | 1 | .076 | .409** | .267** | .479** | .250** | .149* | .300** | .451** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .016 | | .223 | .000 | .000 | .000 | .000 | .017 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| CM | Pearson Correlation | .454** | .297** | .076 | 1 | .181** | .187** | .115 | .236** | .430** | .170** | .076 |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .223 | | .004 | .003 | .065 | .000 | .000 | .006 | .223 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| PLY | Pearson Correlation | .448** | .190** | .409** | .181** | 1 | .204** | .490** | .188** | .129* | .246** | .424** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .002 | .000 | .004 | | .001 | .000 | .002 | .039 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| DKLV | Pearson Correlation | .511** | .412** | .267** | .187** | .204** | 1 | .334** | .382** | .205** | .504** | .384** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .000 | .003 | .001 | | .000 | .000 | .001 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| DP | Pearson Correlation | .510** | .190** | .479** | .115 | .490** | .334** | 1 | .268** | .114 | .328** | .569** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .002 | .000 | .065 | .000 | .000 | | .000 | .069 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| CMKT | Pearson Correlation | .517** | .482** | .250** | .236** | .188** | .382** | .268** | 1 | .234** | .408** | .311** |

| | | | | | | | | | | | | |
|--|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .000 | .000 | .002 | .000 | .000 | | .000 | .000 | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| NL | Pearson Correlation | .458** | .324** | .149* | .430** | .129* | .205** | .114 | .234** | 1 | .251** | .162** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .017 | .000 | .039 | .001 | .069 | .000 | | .000 | .009 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| NSU | Pearson Correlation | .546** | .366** | .300** | .170** | .246** | .504** | .328** | .408** | .251** | 1 | .355** |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .000 | .006 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | | .000 |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| PP | Pearson Correlation | .535** | .261** | .451** | .076 | .424** | .384** | .569** | .311** | .162** | .355** | 1 |
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .000 | .223 | .000 | .000 | .000 | .000 | .009 | .000 | |
| | N | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 | 257 |
| **. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). | | | | | | | | | | | | |
| *. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed). | | | | | | | | | | | | |

PHỤ LỤC 07

Giấy tờ làm việc về xác định mục tiêu kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện

B. Mục tiêu kiểm toán

Trên cơ sở mục tiêu kiểm toán năm 2021 của KTNN tại Công văn số .../KTNN-TH ngày.../01/2021 của KTNN và tình hình khảo sát thu thập thông tin tại tỉnh X, Đoàn khảo sát, xác định rủi ro, trọng yếu để xác định mục tiêu kiểm toán Báo cáo quyết toán ngân sách địa phương năm 2021 của tỉnh X như sau:

- Xác nhận tính trung thực, đúng đắn, chính xác của báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán vốn đầu tư.

- Đánh giá việc tuân thủ pháp luật trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công của các đơn vị được kiểm toán; đánh giá tính hiệu lực của việc triển khai thực hiện các nghị quyết Quốc hội, Chính phủ trong năm 2021; việc tuân thủ các quy định của pháp luật trong việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN về tiền sử dụng đất, tiền thuê đất của các dự án được kiểm toán.

- Thông qua kết quả kiểm toán để chỉ ra sai phạm, hạn chế; kiến nghị với đơn vị được kiểm toán chấn chỉnh công tác quản lý, hoạt động của đơn vị; kiến nghị cấp có thẩm quyền xử lý sai phạm và sửa đổi các cơ chế, chính sách còn bất cập; phát hiện kịp thời hành vi tham nhũng, lãng phí trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và xác định rõ trách nhiệm của tập thể, cá nhân để kiến nghị xử lý theo quy định của pháp luật nhằm bảo đảm các nguồn lực tài chính công, tài sản công được sử dụng tiết kiệm, hiệu quả.

- Cung cấp thông tin, số liệu tin cậy cho HĐND tỉnh X phê chuẩn quyết toán NSDP và các cơ quan có thẩm quyền thực hiện chức năng kiểm tra, điều tra, giám sát quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

PHỤ LỤC 08

Giấy tờ làm việc về trọng tâm kiểm toán và thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện

| <i>Phụ lục 06/KHKT-NSDP</i> | | | |
|---|---|---|---|
| PHÂN TÍCH THÔNG TIN XÁC ĐỊNH NHỮNG VẤN ĐỀ, NỘI DUNG, KHOẢN MỤC TRỌNG YẾU, ĐƠN VỊ CẦN TẬP TRUNG VÀ CÁC THỦ TỤC ÁP DỤNG ĐỂ THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN | | | |
| TT | Đơn vị, vấn đề trọng tâm cần tập trung Kiểm toán | Mục tiêu cụ thể | Phương pháp, thủ tục cần áp dụng để thu thập bằng chứng |
| I | THU NSNN | | |
| 1 | Tại Cục thuế | | |
| - | Công tác quản lý thuế; công tác thanh, kiểm tra thuế, chống thất thu, trốn thuế và xử lý, thu hồi nợ đọng thuế. | Đánh giá việc tuân thủ pháp luật; đánh giá tính hiệu lực trong quản lý thuế, công tác thanh, kiểm tra thuế, chống thất thu, trốn thuế và xử lý, thu hồi nợ đọng thuế | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu (nếu thấy cần thiết), phỏng vấn. |
| - | Việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; hợp đồng thuê đất đã hết thời gian ổn định đơn giá thuê; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... để xác định đầy đủ nghĩa vụ với NSNN. | Đánh giá việc tuân thủ pháp luật; đánh giá tính hiệu lực trong việc xác định đầy đủ nghĩa vụ với NSNN thông qua việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; hợp đồng thuê đất đã hết thời gian ổn định đơn giá thuê; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu (nếu thấy cần thiết), phỏng vấn. |
| - | Việc quản lý thu tiền thuê mặt biển; thu từ khai thác tài nguyên, khoáng sản | - Đánh giá việc tuân thủ pháp luật, chính sách quy định của Nhà nước của Cục Thuế trong việc xác định: Thu tiền thuê mặt biển; thu | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu (nếu thấy cần thiết), phỏng |

| | | | |
|-----------|--|---|---|
| | | từ khai thác tài nguyên, khoáng sản; việc đôn đốc, thu nộp đầy đủ kịp thời các khoản thu trên vào NSNN | vấn. |
| | | | |
| 2 | Tại Sở tài chính | | |
| - | Công tác thu học phí, giá dịch vụ y tế, các khoản thu dịch vụ sự nghiệp công (không thuộc danh mục phí, lệ phí theo quy định của Luật phí và lệ phí). | Đánh giá tính tuân thủ quy định về quản lý ngân sách | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu, phỏng vấn. |
| 3 | Tại Kho bạc nhà nước | | |
| - | Việc điều tiết khoản thu từ xử phạt vi phạm hành chính của lực lượng quản lý thị trường (100% về ngân sách trung ương). | Đánh giá công tác hạch toán, điều tiết các khoản thu có đúng Luật NSNN và các văn bản hướng dẫn thi hành | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu. |
| | | | |
| II | CHI NSNN | | |
| 1 | Tại Sở KH & Đầu tư | | |
| - | Công tác lập, thẩm định, phân bổ và giao kế hoạch đầu tư công; việc phân bổ vốn cho các dự án khởi công mới năm 2021; việc phân bổ vốn chương trình mục tiêu và hỗ trợ theo mục tiêu | Việc tuân thủ các nguyên tắc, tiêu chí phân bổ vốn đầu tư; các quy định của Luật đầu tư công, Nghị quyết của Quốc hội, Chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ và các quy định có liên quan | Kiểm tra các hồ sơ, tài liệu, các văn bản của địa phương là cơ sở, căn cứ để xây dựng kế hoạch, phân bổ đầu tư công; Phân tích, đối chiếu với các quy định của Quốc hội, Chính phủ. |

| | | | |
|----------|--|--|--|
| - | Việc ứng trước kế hoạch vốn và thu hồi vốn ứng trước. | Đánh giá việc ứng trước cho các dự án có đảm bảo điều kiện, nguyên tắc ứng trước; có vượt tỷ lệ quy định và thu hồi vốn ứng trước có kịp thời theo quy định hay không. | Kiểm tra các hồ sơ tài liệu, tổng hợp, phân tích, đánh giá. |
| 2 | Tại Sở Tài chính | | |
| 2.1 | Công tác lập, giao dự toán chi thường xuyên, lưu ý: | | |
| - | <i>Việc phân bổ và giao dự toán chi thường xuyên phù hợp với tiến độ và lộ trình thực hiện tinh giản biên chế, sắp xếp tổ chức bộ máy, nâng cao mức độ tự chủ của các đơn vị sự nghiệp công lập, điều chỉnh giá phí theo quy định tại Nghị quyết số 18-NQ/TW ngày 25/10/2017, Nghị quyết số 08/NQ-CP về Chương trình hành động của Chính phủ theo Nghị quyết số 19-NQ/TW ngày 25/10/2017</i> | Đánh giá tính tuân thủ quy định trong công tác lập, phân bổ và giao dự toán | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu, phỏng vấn. |
| - | Việc lập kế hoạch tài chính - NSNN 03 năm 2019-2021 | Đánh giá tính tuân thủ quy định trong công tác lập KH tài chính 3 năm | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu, phỏng vấn. |
| 2.2 | Công tác chấp hành chi ngân sách | | |
| - | Chi kinh phí sự nghiệp (kinh phí sự nghiệp giáo dục và đào tạo, sự nghiệp môi trường, sự nghiệp y tế, sự nghiệp kinh tế) và kinh phí quản lý hành chính | Đánh giá tính tuân thủ quy định trong việc quản lý, điều hành chi ngân sách | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu, phỏng vấn. |

| | | | |
|------------|---|--|---|
| - | Việc chấp hành các quy định về điều chỉnh dự toán chi đã giao cho các đơn vị sử dụng ngân sách; lưu ý sau ngày 15/11/2021, các bộ, cơ quan trung ương và địa phương không quyết định điều chỉnh dự toán chi NSNN đã giao cho các đơn vị sử dụng ngân sách (trừ trường hợp được cấp có thẩm quyền quyết định điều chỉnh dự toán theo quy định tại Điều 52 Luật NSNN) | Đánh giá tính tuân thủ quy định trong việc quản lý, điều hành chi ngân sách | Phân tích, so sánh đánh giá tổng hợp; kiểm tra đối chiếu, phỏng vấn. |
| III | Tại Ban QLDA cấp tỉnh | | |
| - | * Việc tuân thủ Luật Xây dựng, Luật Đấu thầu và các quy định về quản lý ĐTXD trong quản lý dự án đầu tư xây dựng: - Công tác thực hiện kế hoạch vốn đầu tư; - Công tác thanh, quyết toán (tình hình thanh toán, tạm ứng, thu hồi tạm ứng, quyết toán dự án hoàn thành, quyết toán năm ngân sách); * Việc chấp hành pháp luật, chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư và Ban QLDA | Xác định tính đúng đắn, trung thực công tác chấp hành trong quản lý đầu tư xây dựng; công tác quản lý tài chính, kế toán của Ban QLDA. | Kiểm tra hồ sơ tài liệu, tổng hợp, đối chiếu theo quy định hiện hành đối với Chủ đầu tư |
| IV | Các đơn vị dự toán | | |
| - | Công tác quản lý điều hành thu, chi ngân sách, thu sự nghiệp và các hoạt động dịch vụ (nếu có); việc thực hiện nghĩa vụ với ngân sách nhà nước; Công tác kế toán và quyết toán; Đánh giá việc thực thi cơ chế tự chủ của các đơn vị; công | Đánh giá công tác quản lý, sử dụng tài chính, tài sản, việc trích lập và sử dụng nguồn CCTL... của đơn vị. | Phân tích, so sánh, tổng hợp, đánh giá |

| | | | |
|----------|---|---|--|
| | tác quản lý, sử dụng tài sản công; Việc trích lập và sử dụng nguồn cải cách tiền lương... | | |
| V | Các dự án đất được kiểm toán | | |
| - | <ul style="list-style-type: none"> - Việc xác định diện tích đất làm căn cứ xác định nghĩa vụ tài chính và những thay đổi về quy hoạch sử dụng đất làm thay đổi diện tích đất phải thực hiện nghĩa vụ tài chính của dự án; - Việc xác định giá đất cụ thể để làm căn cứ xác định tiền sử dụng đất, tiền thuê đất của dự án. | Việc xác định giá đất làm căn cứ xác định tiền sử dụng đất, tiền thuê đất phải nộp NSNN | Trong quá trình kiểm toán các KTV áp dụng tổng hợp các phương pháp để thu thập các bằng chứng kiểm toán, trong đó các phương pháp kiểm toán chủ yếu được sử dụng gồm: cân đối, đối chiếu, phân tích, chọn mẫu. |
| | | | |

PHỤ LỤC 09

Giấy tờ làm việc về thu thập thông tin tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021 do KTNN khu vực B thực hiện

1. Thông tin chung

Tỉnh Y có diện tích tự nhiên km², dân số người với ... thành phố, ... thị xã,huyện với đơn vị hành chính cấp xã. Về đơn vị hành chính, sự nghiệp, đơn vị sự nghiệp công lập: Khối tỉnh quản lý 125 đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện tự chủ tài chính; có 72 đơn vị thực hiện tự chủ (từ 10% đến 100%), tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính; khối huyện quản lý 719 đơn vị...

- Số lượng ban quản lý dự án: Tổng số Ban QLDA, trong đó Ban QLDA thuộc tỉnh là... ban chuyên ngành, ... Ban QLDA thuộc các Sở, ngành và Ban QLDA các huyện, thành phố, thị xã.

- Theo báo cáo của Cục Thuế tỉnh Y: Đến ngày 31/12/2021 đang quản lý ... doanh nghiệp, các tổ chức hoạt động trên địa bàn.

** Phân cấp quản lý tài chính và những vấn đề cần lưu ý trong quản lý, sử dụng ngân sách năm 2021*

Năm 2021 là năm thứ 4 của thời kỳ ổn định ngân sách 2017-2020 (kéo dài thời gian ổn định ngân sách), việc phân cấp nguồn thu, tỷ lệ phân chia các khoản thu ngân sách và nhiệm vụ chi giữa các cấp ngân sách địa phương, định mức phân bổ dự toán chi thường xuyên được thực hiện theo quy định của Luật NSNN và theo Nghị quyết số/NQ-HĐND ngày của HĐND tỉnh.

2. Các thông tin về tình hình tài chính

2.1. Thu NSNN

a) Thu NSNN trên địa bàn

- Thu nội địa: Tổng thu nội địa tính cân đốitrđ đạt 108% so với DTTW giao, đạt 104% dự toán HĐND tỉnh và 114% so với thực hiện năm 2020.

- Thu từ hoạt động XNK do Hải quan thu.... trđ, vượt 63% so với DTTW giao và 42% HĐND quyết định, bằng 114% so với thực hiện năm 2020.

b) Thu ngân sách địa phương

- Thu NSNN được hưởng theo phân cấp:trđ; Thu kết dư:trđ; Thu chuyển nguồn:trđ; Thu vay của NSDP:trđ; Thu bổ sung từ NSTW:trđ (vốn trong

nước vốntrđ, nước ngoàitrđ)

c) Tình hình quản lý, thu nộp ngân sách

* Tình hình cấp MST và quản lý thông tin: Năm 2021 cấp mới Mã số thuế (MST) cho doanh nghiệp, đơn vị sự nghiệp, tổ chức khác; đóng MST của đơn vị, tạm đóng MST của đơn vị.

* Tình hình nộp tờ khai và phạt chậm nộp hồ sơ kê khai: Năm 2021 tổng số lượt người nộp thuế (NNT) phải nộp hồ sơ kê khai 21.197 lượt, số lượt NNT đã nộp hồ sơ kê khai là 21.197 lượt, số lượt NNT đã nộp hồ sơ khai thuế đúng hạn 20.389 lượt, số lượt NNT đã nộp hồ sơ kê khai nộp chậm là 808 lượt, số tiền phạt.... trđ.

* Tình hình miễn, giảm thuế:

Miễn thuế cho 272.287 hồ sơ với số tiềntrđ chủ yếu là miễn thuế cho hộ kinh doanh, cá nhân kinh doanh nộp theo phương pháp khoán

2.2. Chi NSNN

a) Về chi đầu tư phát triển

- Tình hình thực hiện dự toán chi đầu tư phát triển năm 2021: Thực hiện, bằng% DTTW giao, 110% dự toán HĐND quyết định.

- Tổng nguồn vốn kế hoạch đầu tư công trung hạn 2021-2025 sau điều chỉnh là trđ, gồm: NS tỉnh:trđ; trđ. Giá trị khối lượng thực hiện vốn đầu tư công đến hết 2021 đạttrđ, bằng 76,5% kế hoạch.

- Kết quả giải ngân vốn đầu tư trong năm 2021: trđ, bằng 74,2% kế hoạch (cùng kỳ năm 2020 đạt 68,9% kế hoạch)

- Kế hoạch vốn thực hiện trong năm:trđ, gồm: NSTW hỗ trợ có mục tiêutrđ; vốn nước ngoài (ODA).....trđ; các nguồn vốn của thành phố trđ (trong đó nguồn thu xổ số HĐND tỉnh giaotrđ (chi lĩnh vực y tế, giáo dục). Năm 2021, địa phương bố trítriệu đồng từ nguồn NS tỉnh cho 09 dự án khởi công mới.

b) Về chi thường xuyên

- Tình hình thực hiện dự toán chi thường xuyên năm 2021: Thực hiệntrđ, bằng 82% DTTW giao và bằng 98% dự toán HĐND quyết định.

- Việc trích lập và sử dụng nguồn thực hiện cải cách tiền lương: Theo báo cáo của Sở Tài chính, số dư đầu nămtrđ, phát sinh tăng trđ.....; phát sinh giảm trđ; số dư đến hết niên độ 2021:trđ

3. Tổ chức bộ máy tài chính địa phương

3.1. Đối với đơn vị kiểm toán tổng hợp

a) Cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý

Tổ chức bộ máy tài chính của địa phương gồm Sở Tài chính; các phòng Tài chính - Kế hoạch tại các huyện, thị xã, thành phố; kế toán các đơn vị dự toán, kế toán xã phường, thị trấn. Ngoài bộ máy tài chính của địa phương có bộ máy tài chính của các cơ quan TW đóng trên địa bàn thực hiện các công tác quản lý các nguồn thu, chi ngân sách trên địa bàn như: Cục Thuế, Kho bạc nhà nước...

b) Tổ chức công tác kế toán

- Hình thức tổ chức hạch toán kế toán: Các đơn vị Sở Tài chính, Phòng Tài chính - Kế hoạch, Kho Bạc nhà nước, Cục Thuế... tổ chức hạch toán các khoản thu, chi ngân sách trên hệ thống Tabmis, VNACCS/VCIS, TMS.

- Hệ thống chứng từ, sổ kế toán: bao gồm chứng từ, sổ sách giấy và chứng từ điện tử.

3.2. Đối với đơn vị kiểm toán chi tiết

- Tại các huyện, thành phố có Phòng Tài chính - Kế hoạch, bộ phận tài chính xã, kế toán các phòng chuyên môn, các đơn vị dự toán trực thuộc. Tại các Sở và các đơn vị dự toán cấp I thuộc tỉnh có phòng TCKH, phòng kế toán các sở và có bộ phận kế toán tại các đơn vị sự nghiệp trực thuộc;

.....

3. Tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán năm 2021

Năm 2021, Thanh tra tỉnh tổ chức ... cuộc thanh tra theo kế hoạch (10 cuộc thanh tra kinh tế xã hội và 04 cuộc thanh tra trách nhiệm) và 11 cuộc thanh tra, 01 cuộc kiểm tra đột xuất theo yêu cầu của Tỉnh uỷ, UBND tỉnh đến nay đã hoàn thành các cuộc thanh tra. Các cuộc thanh tra có phạm vi rộng và nhiều đối tượng được dư luận xã hội quan tâm như: việc quản lý, sử dụng đất rừng; trách nhiệm trong quản lý tài nguyên khoáng sản; việc chấp hành chính sách, pháp luật trong việc phê duyệt quy hoạch cho thuê đất, cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất.

PHỤ LỤC 10

Giấy tờ làm việc về đánh giá KSNB tại cuộc kiểm toán BCKTNS tỉnh Z do KTNN khu vực C thực hiện

1. Tổ chức bộ máy kiểm soát nội bộ

- HĐND tỉnh, cấp huyện, cấp xã thực hiện giám sát các hoạt động tài chính, ngân sách ở địa phương trong quá trình lập, phân bổ, chấp hành và quyết toán NS.

- Thanh tra nhà nước tỉnh, huyện; Thanh tra Sở Tài chính, Cục Thuế và Thanh tra của các sở, ban, ngành được tổ chức hoạt động theo chức năng nhiệm vụ.

- Cơ quan Thuế, KBNN có bộ máy quản lý tương đối hoàn chỉnh, có bộ phận thanh tra, kiểm tra nội bộ, có quy chế hoạt động và có báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra nội bộ ngành.

2. Hoạt động của bộ máy kiểm soát nội bộ trong năm

* Sở Tài chính: Thực hiện thường xuyên công tác kiểm tra, từ phân bổ, giao dự toán chi ngân sách cho các sở, ngành, huyện, thị xã, thành phố (cấp huyện); xét duyệt, thẩm định và thông báo quyết toán năm đối với ngân sách các cấp và các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, tổ chức được NSNN hỗ trợ; thẩm tra, trình phê duyệt quyết toán vốn đầu tư XDCB theo quy định hiện hành; thanh tra, kiểm tra việc quản lý vốn và tài sản nhà nước tại DNNN địa phương, việc quản lý sử dụng NSNN của đơn vị dự toán, ngân sách cấp huyện, xã.

* Cơ quan Thuế: Các phòng thanh tra, kiểm tra thuộc Cục Thuế và các đội kiểm tra thuộc các Chi cục Thuế hàng năm đều thực hiện thanh tra, kiểm tra theo kế hoạch được giao trên cơ sở kế hoạch thanh tra, kiểm tra của Tổng cục Thuế giao cho Cục Thuế tỉnh Z; việc lựa chọn đơn vị thanh tra, kiểm tra thuế dựa trên phần mềm phân tích rủi ro và được thực hiện theo Quy trình thanh tra, kiểm tra của ngành Thuế, đồng thời có phối hợp với cơ quan Công an theo Quy chế phối hợp giữa cơ quan Thuế và cơ quan Công an.

* Kho bạc Nhà nước: Thực hiện quản lý thu NSNN và kiểm soát thanh toán vốn đầu tư XDCB, kiểm soát sử dụng kinh phí NSNN cấp của các đơn vị theo tiêu chuẩn, định mức, chế độ tài chính nhà nước quy định, thực hiện thanh tra một số đơn vị sử dụng ngân sách trên địa bàn theo Kế hoạch được ngành KBNN phê duyệt.

* Sở Kế hoạch và Đầu tư: Phân bổ kế hoạch vốn đầu tư cho các dự án; tổ chức thẩm định dự án theo thẩm quyền được phân cấp; thẩm định, trình duyệt hoặc

phê duyệt kế hoạch đầu thầu... bố trí vốn để thanh toán nợ đọng khối lượng XD CB từ các năm trước chuyển sang năm 2021.

* HĐND các cấp: Thẩm tra việc phân bổ dự toán ngân sách, giám sát việc quản lý đầu tư XD CB, sử dụng kinh phí NSNN theo kế hoạch giám sát được HĐND các cấp thông qua.

* Sở Tài nguyên và Môi trường: Thanh tra Sở cùng các phòng, đơn vị có liên quan thuộc Sở tổ chức thanh tra, kiểm tra việc chấp hành các quy định của pháp luật đất đai tại các tổ chức được nhà nước giao đất, cho thuê đất theo kế hoạch thanh tra được duyệt hàng năm.

3. Đánh giá kiểm soát nội bộ

3.1. Mặt mạnh

Tổ chức bộ máy kiểm soát các cấp đảm bảo cơ cấu tổ chức theo quy định, cơ bản đủ về số lượng nhân sự, đảm bảo quy định về năng lực, trình độ, đạo đức nghề nghiệp, có phân cấp quản lý. Hàng năm Bộ máy kiểm soát nội bộ của địa phương xây dựng, tổ chức thực hiện kế hoạch thanh, kiểm tra, giám sát đối với hầu hết các lĩnh vực: Quản lý, sử dụng ngân sách, tài sản nhà nước, quản lý đất đai, quản lý đầu tư XD CB, thực hiện nghĩa vụ với NSNN...

3.2. Mặt yếu

Công tác thanh tra, kiểm tra của KSNB còn chưa xuyên suốt theo chu trình quản lý ngân sách, chủ yếu thanh tra theo vụ việc, ở một số giai đoạn nên thường chưa phát hiện hết sai sót trong công tác lập, giao dự toán, công tác quản lý thu ngân sách của cơ quan Thuế, công tác quản lý cấp phát và quyết toán NSNN, công tác quản lý đầu tư XD CB. Hoạt động giám sát của HĐND cấp huyện, xã về lĩnh vực tài chính, ngân sách là chưa nhiều, còn hạn chế về nhân sự có chuyên môn, kinh nghiệm. Chính sách thuế thường xuyên thay đổi nên phát sinh hạn chế nhất định trong xử lý nghiệp vụ; sự phối hợp giữa các cơ quan chức năng trong quản lý thu từ đất đai, tài nguyên, khoáng sản... còn chưa chặt chẽ; Tỷ trọng các đơn vị thực hiện quản lý, sử dụng NS được thanh tra, kiểm tra hàng năm còn thấp so với tổng số đơn vị quản lý...

PHỤ LỤC 11

Giấy tờ làm việc về xác định rủi ro kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh V năm 2021 do KTNN khu vực D thực hiện

I. Đánh giá rủi ro ở cấp độ BCQT

Năm 2021 là năm thứ tư thời kỳ ổn định ngân sách giai đoạn 2017-2020 (kéo dài), địa phương tiếp tục thực hiện Luật NSNN năm 2015, các quy định về phân cấp nguồn thu, nhiệm chi trong thời kỳ ổn định ngân sách nên tình hình NSNN tương đối ổn định. Riêng lĩnh vực thu NSNN, quản lý đất đai còn một số quy định pháp luật chưa rõ ràng hoặc chưa có quy định cụ thể, tỉnh V cần vận dụng các quy định của pháp luật trong điều kiện thực tiễn của địa phương

RR tiềm tàng đối với tổng thể BCQTNS được đánh giá ở mức Trung bình.

- KSNB của tỉnh được tổ chức theo các quy định hiện hành của nhà nước; cơ chế hoạt động của bộ máy KSNB của địa phương rõ ràng, tuân thủ theo các quy định hiện hành; các quy định liên quan đến công tác điều hành, quản lý thu, chi ngân sách đã được địa phương ban hành khá cụ thể, rõ ràng; các quy trình kiểm soát của các cơ quan quản lý tổng hợp (*Sở Tài chính, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cục Thuế, Kho bạc Nhà nước, Sở Tài nguyên và Môi trường*) liên quan đến quản lý thu, chi NSNN đã được thực hiện theo quy trình chung của từng ngành

RR kiểm soát đối với tổng thể BCQTNS được đánh giá ở mức trung bình.

- Căn cứ vào đánh giá rủi ro tiềm tàng ở mức độ trung bình và rủi ro kiểm soát ở mức độ trung bình:

Đoàn kiểm toán xác định rủi ro ở cấp độ BCQTNS địa phương năm 2021 tỉnh V ở mức độ trung bình

II. Đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dữ liệu, khoản mục

Căn cứ kết quả đánh giá về rủi ro tiềm tàng và đánh giá rủi ro kiểm soát, Đoàn kiểm toán xác định rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dữ liệu và khoản mục như sau:

(1) Về thu ngân sách

- Các khoản thu từ doanh nghiệp ngoài quốc doanh, các khoản thu tiền sử dụng đất, tiền thuê đất, các khoản thu liên quan đến khai thác tài nguyên, khoáng sản (*Tiền cấp quyền khai thác TNKS, thuế tài nguyên, phí BVMT...*): Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức độ cao.

- Các khoản thu còn lại: Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức độ

trung bình.

(2) Về chi đầu tư XD CB

Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức độ trung bình.

(3) Về chi thường xuyên

- Các khoản chi sự nghiệp kinh tế, chi từ nguồn bổ sung có mục tiêu, chi bổ sung ngoài dự toán giao đầu năm đối với các lĩnh vực chi: Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức độ cao.

- Các khoản chi thường xuyên còn lại: Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức độ thấp.

PHỤ LỤC 12

Giấy tờ làm việc về xác định các mức trọng yếu kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh V năm 2021 do KTNN khu vực D thực hiện

| Phụ lục số 05/KHKT-NSDP | | | |
|---|---|---------------------|--|
| XÁC ĐỊNH MỨC TRỌNG YẾU TỔNG THỂ, MỨC TRỌNG YẾU THỰC HIỆN VÀ NGƯỠNG SAI SÓT KHÔNG ĐÁNG KÊ | | | |
| <i>Đơn vị: Triệu đồng</i> | | | |
| TT | Nội dung | Mã | Kế hoạch |
| 1 | Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu | | Tổng thu NSDP |
| 2 | Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu | | BCQTNS năm 2021 tạm thời do Sở Tài chính lập đến ngày 16/6/2022. |
| 3 | Lý do lựa chọn tiêu chí này | | Địa phương có số thu ngân sách lớn, các năm gần đây liên tục vượt dự toán thu được giao, năm 2021 thu NSNN vượt 18% dự toán TW giao, vượt 11% dự toán HĐND quyết định. Đây cũng là chỉ tiêu quan trọng được nhiều cơ quan quản lý nhà nước quan tâm. |
| 4 | Giá trị tiêu chí được lựa chọn | (a) | 46.159.066 |
| 5 | % sử dụng để xác định mức trọng yếu | (b) | 1,0% |
| 6 | Lý do lựa chọn tỷ lệ này | | Địa phương có quy mô ngân sách lớn, có địa bàn rộng, có nhiều dự án phát triển đô thị tác động nhiều đến tình hình thu NSNN trên địa bàn. |
| 7 | Mức trọng yếu tổng thể | (c)=(a)*(b) | 461.591 |
| 8 | Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện | (d) | 60% |
| 9 | Lý do lựa chọn tỷ lệ này | | Do nhận định rủi ro có sai sót trọng yếu tổng thể của báo cáo NSDP ở mức trung bình nên chọn mức trung bình trong khung tỷ lệ |
| 10 | Mức trọng yếu thực hiện | (e)= (c)*(d) | 276.954 |
| 11 | Tỷ lệ xác định ngưỡng sai | (f) | 0,11% |

| | | | |
|-----------|-------------------------------------|----------------------|--|
| | sót không đáng kể | | |
| 12 | Lý do lựa chọn tỷ lệ này | | Việc quản lý thu ngân sách được sự quan tâm của cơ quan quản lý nhà nước và dư luận địa phương |
| 13 | Ngưỡng sai sót không đáng kể | (g) = (c)*(f) | 485 |

PHỤ LỤC 13

Giấy tờ làm việc về xác định nội dung kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh X năm 2021 do KTNN khu vực A thực hiện

** Nội dung kiểm toán thu NSNN:*

Để thực hiện được mục tiêu kiểm toán thu NSNN trên địa bàn tỉnh X năm 2021, đoàn kiểm toán tổ chức các nội dung kiểm toán tổng hợp tại cục thuế, tập trung kiểm toán trên các mặt:

- Công tác lập, giao dự toán thu, chấp hành dự toán thu nội địa: Việc tổ chức điều hành thực hiện dự toán thu, tiến độ thu NS.

- Công tác quản lý thu theo quy trình: Quản lý đăng ký mã số thuế, quản lý thông tin người nộp thuế và kê khai thuế; Công tác miễn, giảm, gia hạn thuế, hoàn thuế; Công tác kiểm tra, thanh tra thuế, chống thất thu NSNN của cơ quan thuế địa phương; Công tác quản lý nợ thuế, xóa nợ thuế và tiền phạt; Công tác quản lý hóa đơn, ấn chỉ.

- Việc rà soát các dự án hết thời gian ưu đãi miễn, giảm thuế; hợp đồng thuê đất đã hết thời gian ổn định đơn giá thuê; các giấy phép cấp quyền khai thác khoáng sản đã cấp phép... để xác định đầy đủ nghĩa vụ với NSNN.

- Công tác kế toán, thống kê, quyết toán thuế.

- Việc kê khai, quyết toán thuế và chấp hành nghĩa vụ với NSNN của các đối tượng nộp thuế.

- Đối với 09 dự án đất được kiểm toán: Kiểm toán việc xác định tiền sử dụng đất, tiền thuê đất phải nộp (đối với dự án mà giá đất cụ thể được xác định theo phương pháp hệ số điều chỉnh giá đất); miễn, giảm tiền sử dụng đất, tiền thuê đất; việc xử phạt kê khai sai, chậm nộp tiền sử dụng đất, tiền thuê đất. Kiểm toán xác định những thay đổi quy hoạch sử dụng đất, những thay đổi so với Giấy phép xây dựng được cấp ảnh hưởng đến nghĩa vụ tài chính của chủ đầu tư thực hiện dự án.

- Nội dung kiểm toán chi NSNN:

Tổng số chi NSDP bao gồm số chi của các Sở, ban, ngành, tổ chức, đoàn thể, hỗ trợ... thuộc UBND tỉnh quản lý; số chi NS của các cơ quan thuộc huyện (quận) quản lý và số chi NS xã (phường) quản lý. Cơ quan tài chính địa phương là cơ quan chịu trách nhiệm tổng hợp và lập BCQT do đó để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán đạt được mục tiêu đề ra, công tác kiểm toán tổng hợp được thực hiện tại Sở Tài chính,

Sở Kế hoạch và Đầu tư, kiểm tra đối chiếu tại KBNN; kiểm tra chi tiết tại các đơn vị dự toán các cấp, các Ban quản lý dự án. Vì vậy, công tác kiểm toán chi NSNN tính X năm 2021 tập trung kiểm toán tại các cơ quan quản lý tổng hợp trên các mặt:

a) Tại Sở Kế hoạch và Đầu tư

- Công tác lập, thẩm định, phân bổ và giao kế hoạch đầu tư công; việc phân bổ vốn cho các dự án khởi công mới năm 2021; việc phân bổ vốn chương trình mục tiêu và vốn hỗ trợ theo mục tiêu.

- Việc bố trí vốn đối ứng từ NSDP địa phương cho các dự án, chương trình được NS Trung ương hỗ trợ một phần và các dự án ODA do địa phương quản lý theo cam kết. Đánh giá việc phân loại nguồn vốn tài trợ (vốn vay, vốn viện trợ), cơ chế tài chính (cấp phát, cho vay lại), tính chất đầu tư (XDCB, hành chính sự nghiệp), thẩm quyền lập và giao kế hoạch đối với chương trình, dự án sử dụng vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) và vốn vay ưu đãi.

- Việc ứng trước kế hoạch vốn và thu hồi vốn ứng trước.

- Công tác thẩm định nguồn vốn và khả năng cân đối nguồn vốn của các dự án.

- Việc phân bổ, quản lý sử dụng nguồn vốn dự phòng 10% tại địa phương.

- Kiểm toán việc xác định nợ XDCB; công tác tổng hợp, phân loại và tham mưu xử lý nợ đọng XDCB.

- Kiểm toán công tác giám sát, đánh giá tổng thể đầu tư năm 2021.

- Kiểm toán công tác thẩm định kế hoạch lựa chọn nhà thầu.

- Đánh giá hiệu quả sử dụng vốn đầu tư từ nguồn vốn NSNN.

b) Tại Sở tài chính

- Kiểm toán công tác lập và giao dự toán chi đầu tư, chi thường xuyên.

- Kiểm toán việc chấp hành chi NS: Tình hình thực hiện dự toán; sử dụng dự phòng NS; sử dụng nguồn tăng thu, thường vượt thu (nếu có); Chi bổ sung kinh phí cho NS cấp dưới, chi hỗ trợ doanh nghiệp; hỗ trợ các quỹ tài chính nhà nước ngoài NS, chi NS bằng lệnh chi tiền; chi hỗ trợ các đơn vị không thuộc nhiệm vụ chi của NSDP, quản lý, sử dụng quỹ dự trữ tài chính và các quỹ tài chính nhà nước ngoài NS.

- Công tác quản lý, điều hành NS và các nội dung kiểm toán tổng hợp khác: Quản lý, sử dụng các khoản ứng trước dự toán từ NS Trung ương cho chi thường xuyên (nếu có); quản lý các khoản tạm ứng ngoài dự toán, sử dụng kết dư NS năm trước, việc thực hiện tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp; chế độ tự chủ, tự chịu

trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với cơ quan nhà nước của địa phương, việc quản lý và sử dụng kinh phí quản lý đất đai, sớm hoàn thành việc cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất theo quy định; kinh phí rà soát, đo đạc, cắm mốc, lập bản đồ địa chính và cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất cho các công ty nông, lâm nghiệp theo Nghị định số 118/2014/NĐ-CP ngày 17/12/2014, việc quản lý và sử dụng nguồn thực hiện cải cách tiền lương.

- Công tác kế toán, quyết toán NS: Công tác kế toán, quyết toán NS chi đầu tư phát triển và chi thường xuyên; công tác xét duyệt, thẩm định BCQT đối với các đơn vị dự toán và cấp NS huyện.

c) Tại KBNN

- Công tác kiểm soát chi NSNN (gồm cả chi đầu tư và chi thường xuyên); công tác kiểm soát việc quản lý, sử dụng quỹ tài chính nhà nước ngoài NS của địa phương và Quỹ Dự trữ tài chính.

- Đánh giá sự phù hợp và tính đúng đắn, trung thực giữa số liệu kế toán về chi NS của KBNN với số liệu quyết toán chi NS trên BCQTNS địa phương. Kết hợp đối chiếu số thu NS năm 2021 do KBNN hạch toán với số thu do cơ quan thuế, tài chính theo dõi.

- Việc tuân thủ các quy định trong khóa sổ, tổng hợp và lập báo cáo quyết toán thu, chi NSDP theo quy định tại Thông tư số 342/2016/TT-BTC ngày 30/12/2016

- Tại các huyện, thành phố được lựa chọn kiểm toán

Nội dung kiểm toán tương tự như kiểm toán đối với NS cấp thành phố (Tổ kiểm toán xác định phù hợp với tình hình cụ thể của từng đơn vị trong quá trình lập KHKT chi tiết)

Việc bố trí nguồn thu từ đấu giá quyền sử dụng đất, giao đất có thu tiền sử dụng đất (sau khi đã hoàn trả kinh phí bồi thường, giải phóng mặt bằng) trên địa bàn xã cho NS cấp xã để thực hiện nhiệm vụ xây dựng nông thôn mới theo quy định

PHỤ LỤC 14

Giấy tờ làm việc về phạm vi, giới hạn kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh Y năm 2021 do KTNN khu vực B thực hiện

E. Phạm vi và giới hạn kiểm toán

I. Phạm vi kiểm toán

1. Thời kỳ được kiểm toán:

Đối với kiểm toán NSDP năm 2021: Niên độ ngân sách năm 2021 và các thời kỳ trước, sau có liên quan. Đối với kiểm toán các dự án đất: Từ khi triển khai thực hiện dự án đến thời điểm kiểm toán.

2. Đơn vị được kiểm toán

- Kiểm toán tổng hợp tại: Sở Tài chính, Cục Thuế, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Kho bạc nhà nước; Sở Tài nguyên và Môi trường.

- Kiểm toán tại 04 huyện, thành phố: Huyện V, T, Đ và thành phố M.

- Kiểm toán tại 02 đơn vị dự toán: Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn và trường Đại học H.

- Kiểm toán tại Ban QLDA ĐTXD các công trình giao thông tỉnh Y; Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn (*Ban quản lý các dự án công trình NN và PTNT*) và 05 Chủ đầu tư: huyện V, huyện Đ, huyện H, thành phố M và trường Đại học H với 34 dự án được kiểm toán chi tiết.

- Kiểm toán tại Sở Tài nguyên và Môi trường: Dự án xây dựng hệ thống hồ sơ địa chính và cơ sở dữ liệu quản lý đất đai tỉnh Y đến năm 2021.

- Kiểm toán 09 dự án đất thuộc 09 chủ đầu tư.

II. Giới hạn kiểm toán

- Tại các đơn vị kiểm toán, kiểm tra, đối chiếu: Không chứng kiến kiểm kê vật tư, hàng hóa, tài sản và quỹ tiền mặt tại thời điểm 31/12/2021; chỉ thực hiện đối chiếu, xác nhận các khoản công nợ, xác minh chứng từ do bên ngoài cung cấp nếu cần thiết và báo cáo, xin ý kiến Lãnh đạo KTNN trước khi thực hiện.

- Tại Sở Tài chính: không thực hiện chọn mẫu hồ sơ thẩm tra dự án do Sở Tài chính thực hiện thẩm tra, phê duyệt quyết toán; không kiểm toán công tác lập và giao dự toán chi đầu tư phát triển do đơn vị không thực hiện.

- Tại Kho bạc nhà nước (thành phố và huyện): Không kiểm toán công tác kiểm soát chi thường xuyên do các khoản chi chủ yếu là chi theo định mức, chi cho con người và tiềm ẩn ít rủi ro.

- Tại Chủ đầu tư, Ban quản lý dự án thực hiện kiểm toán chi tiết dự án: Đoàn kiểm toán không chứng kiến quá trình thi công và nghiệm thu các hạng mục chím khuất, không điều tra giá vật liệu xây dựng, không đối chiếu tại đơn vị thi công; không kiểm toán chi phí đầu tư hình thành tài sản cố định, tình hình công nợ, vật tư, thiết bị tồn đọng; Chỉ kiểm toán tổng hợp trình tự, thủ tục, không kiểm toán chi tiết chi phí bồi thường GPMB khi thực hiện kiểm toán chi tiết các dự án; không kiểm toán các gói thầu có giá trị nhỏ, không trọng yếu, rủi ro thấp.

- Tại Sở Tài nguyên và Môi trường khi thực hiện kiểm toán đối với Dự án tổng thể xây dựng hồ sơ địa chính và cơ sở dữ liệu quản lý đất đai tỉnh Y đến năm 2021 (Sở Tài nguyên và Môi trường làm Chủ đầu tư): Không điều tra giá vật liệu xây dựng, giá thiết bị, không đối chiếu với các đơn vị thực hiện các gói tư vấn; không kiểm toán chi phí đầu tư hình thành tài sản cố định, tình hình công nợ, vật tư, thiết bị tồn đọng, không kiểm toán công tác tuân thủ quy định trong việc lập, trình thẩm định chủ trương đầu tư do dự án không có nội dung này.

- Đối với các dự án đất được kiểm toán:

▪ Không kiểm toán chi phí đền bù giải phóng mặt bằng được tính trừ vào tiền sử dụng đất, tiền thuê đất của dự án do hồ sơ nhiều, phức tạp, đã phát sinh ở nhiều quận, huyện từ trước khi thực hiện kiểm toán; do giới hạn thời gian, nhân lực; do phạm vi cuộc kiểm toán ngân sách địa phương có lồng ghép kiểm toán 09 dự án đất và đảm bảo phù hợp với danh mục đầu mối, đơn vị được kiểm toán đã được Tổng Kiểm toán nhà nước phê duyệt.

▪ Không kiểm tra, đối chiếu, xác minh nguồn gốc đất trước khi giao cho chủ đầu tư; không đối chiếu, xác minh các đối tượng thứ ba có liên quan đến việc triển khai, thực hiện Dự án. Không thực hiện xác minh tính chính xác, trung thực về việc lựa chọn các thông tin giả định khi tính toán số liệu tại Chứng thư định giá đất do đơn vị tư vấn lập.

PHỤ LỤC 15

Tóm tắt một số kết quả kiểm toán chủ yếu khi kiểm toán BCQTNS tỉnh Y niên độ năm 2021 (năm kiểm toán 2022)

- Về thu NSNN:

Công tác lập, giao dự toán, điều hành dự toán tại tỉnh Y cơ bản đã được thực hiện theo quy định; công tác quyết toán tuân thủ mẫu biểu theo quy định của ngành Thuế; báo cáo quyết toán thu của cơ quan thuế tỉnh Y được tổng hợp đầy đủ từ kết quả thu NS của các huyện, thị xã, thành phố và Văn phòng Cục thuế qua phần mềm ứng dụng TMS. Tuy nhiên còn một số tồn tại:

▪ Lập dự toán thu chưa bao quát hết các nguồn thu trên địa bàn (Thu từ cho thuê và bán nhà ở thuộc sở hữu nhà nước có phát sinh số thu tuy nhiên đơn vị không lập dự toán thu); chưa đảm bảo tính tích cực, chưa thể hiện mức phấn đấu thu so với ước thực hiện năm trước. Dự toán thu NSNN chưa dự báo được đầy đủ các yếu tố tác động đến một số chỉ tiêu thu như tiền thuê mặt đất, mặt nước, cấp quyền khai thác khoáng sản... Dự toán thu chưa cập nhật các yếu tố dự kiến làm tăng, giảm thu do điều chỉnh chính sách thu, bổ sung mở rộng cơ sở tính thuế, tăng cường quản lý thu theo đúng các định hướng tại Nghị quyết số 07-NQ/TW, Nghị quyết số 25/2016/QH14 của Quốc hội và Nghị quyết số 51/NQ-CP ngày 19/6/2016 của Chính phủ.

▪ Qua kiểm toán cho thấy việc giao dự toán thu NSNN chưa căn cứ trên cơ sở lập dự toán dẫn đến còn chỉ tiêu không giao dự toán thu nhưng thực tế có lập dự toán thu và có phát sinh số thu; không giao dự toán thu đối với khoản thu năm 2021 có phát sinh; giao dự toán thu chưa sát với thực tế phát sinh

▪ Công tác quản lý nợ đọng thuế: Năm 2021, ngành thuế không hoàn thành chỉ tiêu thu nợ (chỉ tiêu số tuyệt đối do Tổng cục Thuế giao). Ngoài ra tại một số Chi cục Thuế còn chưa theo dõi tiền chậm nộp thuế trên hệ thống TMS, các khoản nợ trên 90 ngày chưa áp dụng đầy đủ các biện pháp cưỡng chế nợ thuế theo quy định.

▪ Thu liên quan đến khai thác tài nguyên, khoáng sản: thuế tài nguyên, phí bảo vệ môi trường, tiền thuê đất khai thác tài nguyên khoáng sản: UBND tỉnh Y chưa thực hiện xử lý vi phạm việc chưa nộp tiền cấp quyền khai thác khoáng sản theo quy định tại Điều 35 Nghị định số 33/2017/NĐ-CP ngày 03/4/2017, Điều 36

Nghị định số 36/2020/NĐ-CP ngày 24/3/2020 của Chính Phủ.

- Về chi thường xuyên

▪ Huyện T cấp bổ sung nguồn thực hiện cải cách tiền lương cho một số đơn vị sự nghiệp có thu chưa tính trừ nguồn cải cách tiền lương đơn vị hiện có số tiền 75,6trđ.

▪ Kiểm toán tổng hợp việc theo dõi và thu hồi tạm ứng của NSĐP tại Sở Tài chính cho thấy công tác đôn đốc thu hồi tạm ứng của địa phương chưa quyết liệt và tại các huyện, thành phố được kiểm toán còn hạn chế.

▪ Kết dư NS:

Huyện Đ: Kinh phí NS tỉnh bổ sung có mục tiêu đã hết nhiệm vụ chi, số tiền 2.942,4trđ chưa hoàn trả NS cấp trên theo điểm 4.7 Công văn số 7392/KBNN-KTNN. Tại huyện T: Kinh phí thực hiện đo vẽ, chỉnh lý bản đồ địa chính và cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất phải được hoàn thành trong năm 2021 chưa giải ngân 4.624,8trđ, đơn vị để kết dư NS 2021.

Tình hình lập dự toán, quản lý, sử dụng các nguồn kinh phí được giao tại các đơn vị dự toán: Đại học H trích lập chưa đủ 40% từ nguồn thu học phí được để lại để bổ sung nguồn thực hiện cải cách tiền lương 6.418 trđ; Sở Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn chưa thực hiện trích 40% từ nguồn thu phí được để lại để tạo lập nguồn cải cách tiền lương 1.182trđ

Chi bổ sung kinh phí cấp dưới: Tại thời điểm kết thúc kiểm toán, các huyện thị, xã thành phố chưa nộp trả NS tỉnh 11.424,3trđ kinh phí các nhiệm vụ đã kết thúc: Bao gồm kinh phí thực hiện đo vẽ, chỉnh lý bản đồ địa chính và cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất 5.103,1trđ; kinh phí thực hiện kiểm kê đất đai và lập bản đồ hiện trạng sử dụng đất 942,8trđ, kinh phí các nhiệm vụ khác 5.468,4trđ, các xã, thị trấn của huyện T chưa nộp trả NS huyện số tiền 331trđ kinh phí bổ sung có mục tiêu đã hết nhiệm vụ chi.

▪ Tại thành phố M: Kinh phí thực hiện công tác cấp mới, cấp đổi giấy chứng nhận quyền sử dụng đất tỉnh cấp năm 2021 đơn vị không triển khai được để tồn kết dư NS số tiền 15.438trđ. Đơn vị chưa hoàn trả NS tỉnh 6.656,385trđ kinh phí tỉnh cấp bổ sung có mục tiêu năm hết nhiệm vụ chi, để tồn kết dư NS.

▪ Công tác kế toán, quyết toán:

Nguồn kinh phí sự nghiệp môi trường giao sau 30/9/2021 cho phòng Kinh tế và Hạ tầng huyện thực hiện dịch vụ công ích năm 2021 (khối lượng hoàn thành, nghiệm thu với nhà thầu thấp hơn kinh phí được cấp) dẫn đến kinh phí của phòng

Kinh tế và Hạ tầng được chuyển nguồn năm 2021 vượt số tiền 338,8trđ, các khoản kinh phí tồn trên kết dư các xã nhiều năm đã hết nhiệm vụ chi 530,3trđ (Huyện Đ).

- Tính đến hết năm 2021 NS tỉnh có 14 dự án đã hoàn thành bàn giao đã nộp báo cáo quyết toán nhưng chậm dưới 24 tháng (01 dự án nhóm B, 13 dự án nhóm C), có 31 dự án đã hoàn thành bàn giao nhưng chưa nộp báo cáo quyết toán chậm dưới 24 tháng.

- Về chi đầu tư xây dựng cơ bản:

- Một số dự án công tác lập, trình chủ trương đầu tư, dự án còn chưa kỹ lưỡng dẫn đến phải điều chỉnh bổ sung hạng mục, tăng khối lượng thực hiện làm tăng tổng mức đầu tư, điều chỉnh cơ cấu nguồn vốn.

- Công tác lập, phân bổ kế hoạch vốn đầu tư: Chưa ưu tiên bố trí vốn để thanh toán dứt điểm nợ đọng XDCCB, bố trí kế hoạch vốn năm 2021 NS tỉnh 453.106trđ, bằng 65% nợ đọng XDCCB năm 2020 nguồn NS tỉnh chuyển sang (691.204trđ). Phân bổ cho 62 dự án khởi công mới 2.415.000trđ trong khi còn nợ đọng XDCCB và vốn ứng trước chưa thu hồi là chưa tuân thủ quy định. Chọn mẫu 05 hồ sơ dự án có kế hoạch vốn giao năm 2021 để đánh giá công tác phân bổ, điều chỉnh kế hoạch vốn đầu tư cho thấy: 01 dự án chưa được phê duyệt chủ trương đầu tư (đã đưa vào Kế hoạch đầu tư công trung hạn giai đoạn 2016-2020), 02 dự án chưa phê duyệt quyết định đầu tư đã được bố trí vốn 360.000trđ (vốn thực hiện công tác chuẩn bị đầu tư) chưa phù hợp với quy định tại Điều 55, Điều 56 Luật Đầu tư công năm 2015; 5/5 dự án đều phải điều chỉnh giảm kế hoạch vốn đầu tư đã bố trí, 4/5 dự án dừng triển khai thực hiện.

- Huyện Đ: Báo cáo thẩm định nguồn vốn và khả năng cân đối vốn dự án thực hiện chưa đầy đủ quy định tại Điều 25 Nghị định 136/2015/NĐ-CP ngày 31/12/2015 của Chính phủ, báo cáo thẩm định chưa nêu được mức vốn dự kiến bố trí cho dự án theo từng nguồn vốn và tiến độ thời gian bố trí vốn cụ thể

- Công tác thiết kế: Một số dự án công tác lập, thẩm định phê duyệt thiết kế bản vẽ thi công đối với một số hạng mục, dự án chưa phù hợp yêu cầu kỹ thuật hoặc chưa phù hợp với công năng sử dụng, dẫn đến trong quá trình thực hiện đã phải điều chỉnh, bổ sung đặc biệt còn phải thay đổi thiết kế. Công tác lập dự toán: Một số dự án khi lập dự toán khối lượng còn chưa chính xác, trùng lặp dẫn đến khối lượng mời thầu, giá trúng thầu, giá trị khối lượng hợp đồng không chuẩn xác qua kiểm toán đã phát hiện, giảm trừ.

- Công tác nghiệm thu, thanh toán, quyết toán công trình

Khối lượng nghiệm thu, thanh toán của một số dự án, gói thầu vẫn còn chưa chính xác so với hồ sơ thiết kế, hồ sơ hoàn công; trình phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành còn chậm.

Công tác kiểm soát nợ đọng XDCB: còn có 13 Chủ đầu tư khối tỉnh và 09 huyện, thị xã, thành phố có phát sinh nợ đọng XDCB năm 2021, một số đơn vị không báo cáo nợ đọng nhưng vẫn đề xuất bố trí vốn quyết toán năm 2021

- Kiểm toán tổng hợp trình tự, thủ tục công tác giải phóng mặt bằng:

Ban quản lý dự án đầu tư xây dựng huyện Đ chưa yêu cầu Trung tâm phát triển quỹ đất rà soát, thu hồi vốn tạm ứng số tiền 4,4trđ để GPMB (Dự án Sửa chữa, cải tạo, nâng cấp hồ chứa nước TB). Ban quản lý các dự án công trình nông nghiệp và phát triển nông thôn (nay là Ban quản lý dự án đầu tư xây dựng các công trình nông nghiệp và phát triển nông thôn tỉnh Y): Đến thời điểm 01/9/2021, Ban chưa hoàn thành việc rà soát, thu hồi đầy đủ vốn tạm ứng.

- Các dự án đất được kiểm toán:

- 03/09 dự án có diện tích đất đã giao nhưng chưa được cơ quan có thẩm quyền xác định nghĩa vụ tài chính của chủ đầu tư về tiền sử dụng đất, tiền thuê đất dẫn đến chậm thời gian xác định giá đất từ khi có quyết định giao đất.

- Việc xác định, thực hiện nghĩa vụ tài chính của dự án được kiểm toán: 02/09 dự án chủ đầu tư chưa nộp đầy đủ tiền sử dụng đất phải nộp; 01/09 dự án cơ quan quản lý nhà nước thông báo số tiền thuê đất phải nộp chậm hơn 7 tháng kể từ ngày có Quyết định phê duyệt giá đất. 02/09 dự án chủ đầu tư khai chưa chính xác số thuế tài nguyên và phí bảo vệ môi trường liên quan đến khối lượng đất san lấp, vận chuyển khối dự án

PHỤ LỤC 16

Giấy tờ làm việc về ý kiến xác nhận tính trung thực, hợp lý của BCQTNS tỉnh T năm 2021 do KTNN khu vực D thực hiện

Ý kiến xác nhận về tính trung thực, hợp lý của báo cáo quyết toán ngân sách tỉnh T:

Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán: Lập và trình bày trung thực, hợp lý báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán được áp dụng theo chế độ kế toán và các quy định pháp lý có liên quan; thực hiện KSNB mà đơn vị xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

Trách nhiệm của Đoàn Kiểm toán nhà nước: Đưa ra ý kiến độc lập về báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của đơn vị dựa trên kết quả cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán dựa trên căn cứ, phạm vi, giới hạn được nêu ở trên, các hồ sơ tài liệu do đơn vị cung cấp, tuân thủ các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện cuộc kiểm toán theo phương pháp chuyên môn cần thiết dựa trên xét đoán của kiểm toán viên để thu thập bằng chứng kiểm toán.

Ý kiến của Đoàn Kiểm toán nhà nước

Theo ý kiến của Đoàn KTNN, ngoại trừ ảnh hưởng của các giới hạn kiểm toán và ngoại trừ các sai sót phát hiện tại các Phụ lục kiểm toán do Đoàn kiểm toán phát hiện, xét trên các khía cạnh trọng yếu Báo cáo thu, chi ngân sách năm 2021 của tỉnh T lập ngày/...../2021 đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của đơn vị tại thời điểm lập báo cáo, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán áp dụng và quy định pháp luật có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; xét trên các khía cạnh trọng yếu số liệu tài chính của dự án (chi phí đầu tư dự án và giá trị hợp đồng còn lại của các gói thầu được kiểm toán) đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình thực hiện quản lý dự án đầu tư của đơn vị tại thời điểm kiểm toán, phù hợp với quy định về quản lý dự án đầu tư.

PHỤ LỤC 17

Giấy tờ làm việc về phân công nhiệm vụ tại KHKT chi tiết của Tổ kiểm toán tại cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh Y do KTNN khu vực B thực hiện

| TT | Nội dung kiểm toán | Thời gian thực hiện | KTV thực hiện | Phương pháp và thủ tục kiểm toán, đối chiếu |
|----------|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Kiểm toán thu - chi ngân sách | | | |
| - | * Công tác tổng hợp lập và giao dự toán thu NSNN: Phân tích cơ sở lập, giao dự toán thu NSNN năm 2021; tính hợp lý của các chỉ tiêu dự toán thu ngân sách được lập, giao. | Ngày 20/7; 21/7; 4/8 | Nguyễn Văn A | Ngày 20/7; 21/7; 4/8 |
| - | * Công tác chấp hành ngân sách: - Đánh giá tình hình thực hiện dự toán thu ngân sách; trong đó tập trung đánh giá cơ cấu thu, một số khoản thu chủ yếu, một số khoản tăng thu, hụt thu lớn, nguyên nhân tăng thu, hụt thu để đánh giá tính bền vững của nguồn thu ngân sách. - Các khoản tạm thu, tạm giữ do Phòng Tài chính quản lý. - Việc thực hiện thu học phí, giá dịch vụ y tế, các khoản thu dịch vụ sự nghiệp công; Việc tham mưu ban hành quy định về thu, quản lý, sử dụng phí, lệ phí, giá trên địa bàn thuộc thẩm quyền của Hội đồng nhân dân; tham mưu xác định tỷ lệ điều tiết nguồn thu giữa các cấp ngân sách. | Ngày 20/7; 21/7; 4/8 | Trần Văn B | Kiểm tra tài liệu, tính toán, phân tích, phỏng vấn, đối chiếu, so sánh, chọn mẫu... |
| 2 | Kiểm toán chi ngân sách; Kiểm toán chi đầu tư | | | |
| | - Kiểm toán công tác: Sử dụng dự phòng ngân sách; sử dụng nguồn tăng thu, - Việc quản lý và sử dụng kinh phí bổ sung có mục tiêu từ ngân sách cấp trên. - Chi bổ sung kinh phí cho ngân sách cấp dưới. - Chi ngân sách bằng lệnh chi tiền; chi hỗ trợ các đơn vị không thuộc nhiệm vụ chi của NSDP. - Kiểm toán việc Quản lý, sử dụng kết dư ngân sách. - Công tác lập, thẩm định, phân bổ và giao kế | Từ ngày 20/7 đến ngày 24/7; 03/8; 04/8 | Từ ngày 20/7 đến ngày 24/7; 03/8; 04/8 | Từ ngày 20/7 đến ngày 24/7; 03/8; 04/8 |

| | | | | |
|----------|---|---|--|---|
| | hoạch đầu tư công | | | |
| | - Công tác lập, thẩm định, phân bổ và giao kế hoạch đầu tư công; Việc tuân thủ các quy định về xây dựng kế hoạch, phân bổ đầu tư công; Công tác thông báo, điều chỉnh kế hoạch đầu tư công; | Từ ngày 20/7 đến ngày 24/7; 03/8; 04/8/2020 | Từ ngày 20/7 đến ngày 24/7; 03/8; 04/8 | Từ ngày 20/7 đến ngày 24/7; 03/8; 04/8 |
| 3 | Kiểm toán tại Kho bạc nhà nước huyện T | | | |
| | <p><i>a) Thu ngân sách nhà nước</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Kiểm tra việc phản ánh số thu ngân sách đảm bảo về thời gian, niên độ, mục lục ngân sách theo quy định của Luật NSNN và các văn bản hướng dẫn. - Kiểm tra việc điều tiết nguồn thu giữa các cấp ngân sách tại địa phương theo quy định của Luật NSNN và Nghị quyết của HĐND; việc phản ánh, hạch toán các khoản thu trong cân đối và ngoài cân đối. - Đối chiếu số thu ngân sách năm 2021 do KBNN hạch toán với số thu do cơ quan thuế, tài chính theo dõi. <p><i>b) Chi ngân sách địa phương</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Kiểm toán công tác kiểm soát chi đầu tư. - Đánh giá sự phù hợp và tính đúng đắn, trung thực giữa số liệu kế toán về chi ngân sách của KBNN với số liệu quyết toán chi ngân sách trên BCQTNS địa phương. <p>* Chọn mẫu từ 05 đến 10 hồ sơ để đánh giá công tác kiểm soát chi, thanh toán, tạm ứng vốn đầu tư XD CB của KBNN.</p> | Ngày 21/7 và ngày 31/7/2020 | Nguyễn Thị H | Sử dụng, kết hợp các phương pháp, thủ tục kiểm toán: phỏng vấn; thủ tục phân tích; kiểm tra đối chiếu, so sánh... |
| 4 | Kiểm toán tại Chi cục Thuế huyện T | | | |
| | <p>* Kiểm toán công tác quản lý thuế:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Công tác miễn, giảm thuế, hoàn thuế - Công tác kiểm tra tại Chi cục Thuế và kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế; công tác chống thất thu, trốn thuế <p>* Chọn mẫu tối thiểu 05 hồ sơ mỗi loại để kiểm tra, đánh giá việc tuân thủ quy định.</p> | Ngày 27/7; 28/7; 29/7; 4/8/2020 | Hoàng Văn C | Sử dụng kết hợp các phương pháp, thủ tục kiểm toán: phỏng vấn; thủ tục phân tích; kiểm tra đối chiếu, so sánh... |

PHỤ LỤC 18

Giấy tờ làm việc về nội dung đánh giá của cuộc kiểm toán BCQTNS tỉnh Y do KTNN khu vực B thực hiện

*** Đánh giá chung**

Công tác quản lý điều hành thu, chi ngân sách cơ bản đã được thực hiện theo quy định của Luật NSNN. Tình hình thực hiện dự toán thu NSNN trong 02 năm gần đây cho thấy cơ cấu tổng thu nội địa so với tổng thu NSNN có xu hướng giữ vững (chiếm 75% tổng thu NSNN). So với năm 2020, cơ cấu thu nội địa năm 2021 đã có sự dịch chuyển thêm sang các nguồn thu mang tính ổn định, giảm dần cơ cấu nguồn thu không ổn định (thu tiền sử dụng đất giảm xuống 10%) cho thấy tính bền vững của nguồn thu ngày càng được nâng lên. Việc quản lý chi đầu tư XD/CB cơ bản tuân thủ theo Luật Đầu tư công, Luật Xây dựng, Luật Đấu thầu; các chủ đầu tư, Ban QLDA đã tổ chức quản lý, sử dụng nguồn vốn vào thực hiện các dự án cơ bản tuân thủ chủ trương đầu tư, quyết định phê duyệt dự án; quá trình chuẩn bị đầu tư, triển khai thực hiện đã có những biện pháp nhằm tiết kiệm chi phí, đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả trong quản lý, sử dụng vốn đầu tư.

*** Những hạn chế tồn tại:**

- Còn có tình trạng phân bổ, giao dự toán, điều chỉnh dự toán chưa tuân thủ hướng dẫn về thời gian; chưa thu hồi dứt điểm vốn tạm ứng từ nhiều năm; chưa hoàn trả kịp thời các khoản kinh phí chưa sử dụng hết; còn bố trí vốn cho 01 dự án chưa được phê duyệt chủ trương đầu tư, 02 dự án chưa phê duyệt quyết định đầu tư đã được bố trí vốn ...; ngành thuế không hoàn thành chỉ tiêu thu nợ do Tổng cục Thuế giao, nợ 31/12/2021 tăng ...% so với năm 2020; một số dự án đất đã giao nhưng chưa được cơ quan có thẩm quyền xác định nghĩa vụ tài chính của chủ đầu tư về tiền sử dụng đất, tiền thuê đất dẫn đến chậm thời gian xác định giá đất từ khi có quyết định giao đất, chưa nộp đầy đủ tiền sử dụng đất phải nộp làm ảnh hưởng đến tính hiệu lực trong việc chấp hành các quy định về quản lý tài chính, NS.

- Tỷ lệ giải ngân nguồn vốn tài trợ năm 2021 thấp (*Vốn cấp phát:trđ, tỷ lệ giải ngân đạt 30%; Vốn vay lại:trđ, tỷ lệ giải ngân đạt 25,5%*); một số dự án không thực hiện được phải tạm dừng triển khai và điều chuyển kế hoạch vốn đầu tư năm 2021 đã bố trí, dự án chậm tiến độ... làm giảm hiệu quả sử dụng vốn đầu tư và tiềm ẩn lãng phí vốn đầu tư.

PHỤ LỤC 19

Danh mục các bằng chứng kiểm toán và nguồn gốc bằng chứng kiểm toán cần thu thập khi kiểm toán BCQTNS

I. Bằng chứng kiểm toán liên quan đến số liệu, thông tin là căn cứ kiểm toán được trình bày tại Báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán

1. Ngân sách tỉnh

(1) Tài liệu về lập dự toán thu, chi Ngân sách nhà nước của địa phương gửi Bộ Tài chính;

(2) Nghị quyết của Quốc hội và Quyết định của Bộ Tài chính về giao dự toán thu, chi ngân sách cho địa phương; Thông báo của Bộ tài chính về số kiểm tra dự toán thu của năm được kiểm toán, quyết định điều chỉnh (*nếu có*);

(3) Nghị quyết của Hội đồng nhân dân, Quyết định của Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương về giao dự toán thu, chi và các quyết định điều chỉnh (*nếu có*);

(4) Phương án phân bổ dự toán của Ủy ban nhân dân tỉnh (do Sở tài chính lập) trình Hội đồng nhân dân tỉnh theo Luật Ngân sách nhà nước;

(5) Hồ sơ lập dự toán thu của Cục thuế; Dự toán thu Xuất nhập khẩu và các văn bản liên quan đến thu Xuất nhập khẩu do cơ quan Hải quan lập;

(6) Báo cáo quyết toán thu ngân sách do cơ quan thuế, cơ quan tài chính, Kho bạc nhà nước lập; Báo cáo quyết toán chi ngân sách do cơ quan tài chính, Kho bạc nhà nước lập theo Luật Ngân sách nhà nước;

(7) Báo cáo về tình hình nợ đọng, xóa nợ thuế, miễn, giảm, gia hạn thuế (*nếu có*);

(8) Báo cáo số liệu về xây dựng dự toán thu thuế đối với hàng hóa xuất khẩu (*nếu có*);

(9) Báo cáo tình hình thực hiện dự toán thu Xuất nhập khẩu (*nếu có*);

(10) Báo cáo đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch đầu tư phát triển nguồn Ngân sách nhà nước (*nếu có*);

(11) Văn bản hướng dẫn phân bổ vốn đầu tư trong năm (*nếu có*);

(12) Quyết định phân cấp quản lý đầu tư xây dựng của địa phương (*nếu có*);

(13) Văn bản tham gia của Sở tài chính về phương án phân bổ vốn đầu tư trước khi trình Ủy ban nhân dân tỉnh quyết định;

(14) Báo cáo kế hoạch vốn và phương án phân bổ vốn đầu tư của Ủy ban nhân dân tỉnh trình Hội đồng nhân dân và phương án phân bổ vốn đầu tư được Hội đồng nhân dân thông qua;

(15) Quyết định của Ủy ban nhân dân tỉnh về phân bổ, giao kế hoạch vốn đầu tư (bao gồm cả các quyết định bổ sung, điều chỉnh) (nếu có);

(16) Số liệu, báo cáo về tình hình ứng trước kế hoạch vốn cho các dự án đầu tư;

(17) Danh mục các dự án được thẩm định, phê duyệt, điều chỉnh trong năm và tình hình danh mục thực hiện khởi công mới các dự án sử dụng nguồn vốn Ngân sách nhà nước;

(18) Báo cáo tình hình nợ đọng trong năm được kiểm toán và năm trước đó liên kê và các tài liệu khác có liên quan đến xác định số nợ đọng XDCB của địa phương (nếu có);

(19) Báo cáo giám sát, đánh giá tổng thể đầu tư năm ngân sách được kiểm toán của địa phương (nếu có);

(20) Giao chỉ tiêu kế hoạch nhà nước, kế hoạch vốn chương trình mục tiêu quốc gia, Trái phiếu Chính phủ;

(21) Báo cáo đánh giá tình hình kinh tế xã hội trong năm của địa phương (trong đó có tình hình thu – chi ngân sách);

(22) Quyết định chi chuyển nguồn sang năm sau và Quyết định chi chuyển nguồn của năm trước đó liên kê;

(23) Bảng tổng hợp chi tiết số dư và phát sinh các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách của các tỉnh (quỹ đầu tư phát triển, quỹ phát triển đất...);

(24) Thẩm tra quyết toán của Bộ Tài chính (nếu có);

(25) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan... (nếu có);

(26) Các tài liệu khác có liên quan (nếu có).

2. Ngân sách huyện

(1) Tài liệu lập dự toán thu, chi Ngân sách nhà nước huyện, thành phố lập gửi Sở Tài chính và trình Ủy ban nhân dân, Hội đồng nhân dân huyện;

(2) Kế hoạch phát triển kinh tế xã hội của huyện, thành phố được kiểm toán;

(3) Nghị quyết của Hội đồng nhân dân, quyết định của Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương về giao dự toán thu, chi cho huyện được kiểm toán (trường hợp đã có tại hồ sơ kiểm toán chung thì không cần lưu trữ tại hồ sơ kiểm toán chi tiết);

- (4) Quyết toán thu, chi ngân sách huyện;
- (5) Báo cáo về tình hình nợ đọng, xóa nợ thuế, miễn, giảm, gia hạn thuế của huyện được kiểm toán;
- (6) Quyết định chi chuyên nguồn của huyện cho năm được kiểm toán và năm trước đó liền kề;
- (7) Báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch đầu tư của địa phương;
- (8) Báo cáo tổng hợp dự toán chi đầu tư của huyện;
- (9) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan... *(nếu có)*;
- (10) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan *(nếu có)*.

3. Lĩnh vực kiểm toán các dự án đầu tư

- (1) Quyết định phê duyệt chủ trương đầu tư, quyết định phê duyệt, điều chỉnh dự án đầu tư; Quyết định phê duyệt thiết kế - dự toán; Quyết định phê duyệt kế hoạch lựa chọn nhà thầu, kết quả lựa chọn nhà thầu; Hợp đồng, điều chỉnh hợp đồng kinh tế các gói thầu và Biên bản thanh lý hợp đồng *(liên quan đến các gói thầu có sai sót)*.
- (2) Quyết định phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành, báo cáo kết quả thẩm tra quyết toán của cơ quan có thẩm quyền *(đối với dự án đã được phê duyệt quyết toán)*;
- (3) Quyết toán A-B *(trường hợp dự án đã có quyết toán A-B nhưng chưa lập và phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành)*;
- (4) Báo cáo vốn đầu tư thực hiện, báo cáo nguồn vốn, bảng giá trị nghiệm thu khối lượng hoàn thành *(chỉ bảng tổng hợp giá trị)* và bảng giá trị nghiệm thu khối lượng *(đối với các hạng mục có phát hiện sai sót)* ...;
- (5) Biên bản nghiệm thu, bàn giao công trình đưa vào sử dụng, Báo cáo kết quả kiểm toán độc lập về dự án, gói thầu *(nếu có)*.
- (6) Các văn bản giải trình, làm rõ của đơn vị được kiểm toán trong quá trình kiểm toán *(nếu có)*;
- (7) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan...*(nếu có)*;
- (8) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan *(nếu có)*.

4. Liên quan đến kiểm tra, đối chiếu

- (1) Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của đơn vị được kiểm tra, đối chiếu hoặc các tài liệu thể hiện phần số liệu được kiểm tra, đối chiếu của KTNN.

(2) Các văn bản giải trình, làm rõ của đơn vị trong quá trình kiểm tra, đối chiếu (*nếu có*).

(3) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan (*nếu có*).

II. Bằng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại, kiến nghị kiểm toán

(1) Các bảng tính toán về số liệu thay đổi của KTV nhà nước;

(2) Các bản phân tích, điều tra, phỏng vấn, xác nhận, phim, ảnh, băng ghi âm, ghi hình... do KTV nhà nước lập có liên quan trực tiếp đến kết quả kiểm toán;

(3) Các biên bản kiểm tra, đối chiếu, biên bản kiểm tra hiện trường, các biên bản kiểm tra, đối chiếu khác.

(4) Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTV, Biên bản kiểm toán.

(5) Các ghi chép kế toán, chứng từ kế toán, sổ kế toán chi tiết, báo cáo... liên quan đến sai sót (*có thể lập bảng kê ghi rõ nghiệp vụ kinh tế, giá trị, hồ sơ và lý do - có xác nhận của đơn vị*). Đối với lĩnh vực phức tạp có thể lập danh mục các tài liệu để tham chiếu, như: đối với lĩnh vực đầu tư XD CB có thể lập bảng kê các bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công liên quan đến sai sót (*có xác nhận của đơn vị*);

(6) Các văn bản đặc thù; các hồ sơ, tài liệu bằng chứng khác liên quan đến các phát hiện sai sót, tồn tại (*nếu có*).

BẢN CAM ĐOAN

Tôi cam đoan đã thực hiện việc kiểm tra mức độ tương đồng nội dung luận án qua phần mềm Turnitin một cách trung thực và đạt kết quả mức độ tương đồng% toàn bộ nội dung luận án. Bản luận án kiểm tra qua phần mềm là bản cứng luận án đã nộp để bảo vệ trước hội đồng. Nếu sai tôi xin chịu các hình thức kỉ luật theo quy định hiện hành của Trường.

Hà Nội, ngày tháng năm 2023

NCS

(Kí và ghi rõ họ tên)

Trần Văn Điệp