

BỘ GIAO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

NGUYỄN TẮT DŨNG

**VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC ĐƠN VỊ
HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
THỰC HIỆN**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

Hà Nội - 2019

BỘ GIAO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

NGUYỄN TẮT DŨNG

**VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC ĐƠN VỊ
HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
THỰC HIỆN**

Chuyên ngành : Kế toán

Mã số : 8 034 301

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: TS.ĐÀO MẠNH HUY

Hà Nội - 2019

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan bản luận văn là công trình nghiên cứu khoa học, độc lập của tôi. Các tài liệu, kết quả nêu trong luận văn là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng.

TÁC GIẢ LUẬN VĂN

NGUYỄN TÁT DŨNG

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT	iii
LỜI MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN	3
1.1. Những vấn đề lý luận chung về kỹ năng phân tích trong kiểm toán.....	3
1.1.1. Khái quát chung về kiểm toán	3
1.1.2. Các loại hình kiểm toán	6
1.1.3. Khái quát về đơn vị Hành chính sự nghiệp	8
1.1.4. Khái quát về thủ tục phân tích trong kiểm toán.....	10
1.1.5. Phân loại thủ tục phân tích trong kiểm toán	13
1.2. Vận dụng thủ tục phân tích trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán	24
1.2.1. Vận dụng thủ tục phân tích trong lập kế hoạch kiểm toán.....	24
1.2.2. Vận dụng thủ tục phân tích trong thực hiện kiểm toán.....	26
1.2.3. Vận dụng thủ tục phân tích trong lập báo cáo kiểm toán.....	28
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	30
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN	31
2.1. Tổng quan về Kiểm toán nhà nước	31
2.1.1. Khái quát sự ra đời và hình thành	31
2.1.2. Vai trò của Kiểm toán nhà nước	34
2.2. Thực trạng về kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp	39
2.2.1. Báo cáo tài chính của đơn vị Hành chính sự nghiệp.....	39

2.2.2. Kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp	40
2.2.3. Thực trạng vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện	43
2.2.4. Khảo sát thực tế việc vận dụng thủ tục phân tích trong Kiểm toán Báo cáo tài chính tại Trường Đại học Văn hóa Hà Nội do Kiểm toán nhà nước thực hiện.	59
2.2.5. Đánh giá thực trạng việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện	67
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	73
CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN TẠI CÁC ĐƠN VỊ HCSN DO KTTN THỰC HIỆN	74
3.1. Định hướng vận dụng kỹ năng phân tích trong kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước.....	74
3.2. Giải pháp vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện.....	76
3.2.1. Hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán .	76
3.2.2. Hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán.....	81
3.2.3. Hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn lập báo cáo kiểm toán ...	89
3.2.4. Điều kiện tổ chức thực hiện giải pháp vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị HCSN do Kiểm toán nhà nước thực hiện	90
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	93
KẾT LUẬN	94
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	95

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

TT	Chữ viết tắt	Giải nghĩa
1	BCKT	Báo cáo kiểm toán
2	HCSN	Hành chính sự nghiệp
3	KBNN	Kho bạc nhà nước
4	KHKT	Kế hoạch kiểm toán
5	KSNB	Kiểm soát nội bộ
6	KTNN	Kiểm toán nhà nước
7	KTV	Kiểm toán viên
8	NSNN	Ngân sách nhà nước
9	TNCN	Thu nhập cá nhân
10	TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
11	TSCĐ	Tài sản cố định

LỜI MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài.

Qua hơn hai mươi hai năm hoạt động, Kiểm toán Nhà nước (KTNN) đã khẳng định được vị trí, vai trò của mình trong cơ cấu bộ máy nhà nước, khẳng định được sự cần thiết và tính tất yếu khách quan của kiểm tra, kiểm soát công tác quản lý, sử dụng tài chính công và tài sản công, đặc biệt là ngân sách nhà nước (NSNN). Trong lĩnh vực tài chính - ngân sách, NSNN là khâu quan trọng nhất, đảm bảo nguồn tài chính cho tất cả các lĩnh vực hoạt động. NSNN là đối tượng thường xuyên và chủ yếu của KTNN. Vì vậy kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện có ý nghĩa hết sức quan trọng trong hoạt động của KTNN.

Trong những năm qua, công tác kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp đã dần được nâng cao, quy trình và phương pháp kiểm toán ngày càng được hoàn thiện. Trong bối cảnh hoạt động tài chính - ngân sách liên tục phát triển, đa dạng và phong phú gắn với nhiều chủ thể quản lý, sử dụng khác nhau, cuộc kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp có thành công hay không tùy thuộc vào việc áp dụng các thủ tục kiểm toán phù hợp. Để góp phần nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình trong quản trị tài chính quốc gia, đồng thời giúp cho KTV xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán và xác nhận các chỉ tiêu trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp, công việc áp dụng thủ tục phân tích là hết sức cần thiết trong quy trình kiểm toán từ khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán đến lập báo cáo kiểm toán. Chính vì vậy, việc nghiên cứu đề tài “***Vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện***” là vấn đề cần thiết và ý nghĩa thực tiễn to lớn đối với KTNN trong giai đoạn hiện nay.

2. Mục tiêu nghiên cứu.

- Hệ thống và làm rõ lý luận về thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC.
- Làm rõ thực trạng về vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện.
- Đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện các thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị HCSN do KTNN thực hiện.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.

- *Đối tượng nghiên cứu của Đề tài:* Đó là thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

- *Phạm vi nghiên cứu của Đề tài:* Thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp, cụ thể: Tại các đơn vị sự nghiệp giáo dục công lập trực thuộc các Bộ ngành ở Trung ương từ giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán đến khi kết thúc kiểm toán áp dụng chế độ kế toán theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC.

4. Phương pháp nghiên cứu.

Đề tài sử dụng các phương pháp nghiên cứu cơ bản là phương pháp duy vật biện chứng, duy vật lịch sử; phương pháp phân tích, tổng hợp, đối chiếu, so sánh và phương pháp nghiên cứu trường hợp điển hình tại: Trường Đại học Văn hóa Hà Nội để nghiên cứu các vấn đề lý luận và đánh giá thực trạng.

5. Dự kiến kết quả

- Làm rõ các vấn đề lý luận cơ bản về thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC các đơn vị hành chính sự nghiệp.
- Đánh giá thực trạng về vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp.
- Đề xuất giải pháp hoàn thiện vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN

1.1. Những vấn đề lý luận chung về kỹ năng phân tích trong kiểm toán

1.1.1. *Khái quát chung về kiểm toán*

Hoạt động kiểm toán có nguồn gốc từ hoạt động kiểm tra, xuất hiện từ thời La Mã cổ đại. Vào thời kỳ đó các số liệu kế toán được phê chuẩn thông qua đọc và nghe trong cuộc họp công khai, vì vậy từ gốc của thuật ngữ kiểm toán (audit) theo tiếng La tinh là “auditus” có nghĩa là “nghe”. Từ thời Trung cổ, kiểm toán đã được sử dụng để thẩm tra về tính trung thực của các thông tin tài chính. Đến những năm 30 của thế kỷ XX, kiểm toán với nghĩa là “kiểm tra độc lập và bày tỏ ý kiến” mới được phát triển ở các nước Bắc Mỹ và Tây Âu.

Mặc dù kiểm toán đã xuất hiện từ rất lâu, nhưng đến nay vẫn chưa có sự thống nhất về khái niệm này. Có thể khái quát một số cách hiểu chủ yếu về kiểm toán như sau:

Ở Vương quốc Anh đã đưa ra khái niệm: “Kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và là sự bày tỏ ý kiến về những bản khai tài chính của một xí nghiệp do một kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện những công việc đó theo đúng với bất kỳ nghĩa vụ pháp định có liên quan”. Theo khái niệm này, kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và bày tỏ ý kiến về bản khai tài chính của kiểm toán viên (KTV) theo nghĩa vụ pháp định. Theo Alvin A. Arens và James K.Loebbecke (Hoa Kỳ): “Kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ, tập hợp và đánh giá rõ ràng về một thông tin có thể lượng hoá có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hoá với những

tiêu chuẩn đã được thiết lập. Khái niệm này đã khẳng định sự kiểm tra có tính độc lập của KTV và nhấn mạnh khía cạnh chuyên môn, đó là KTV không chỉ độc lập mà còn phải “có nghiệp vụ”. Khái niệm này cũng đề cập đến sự phù hợp giữa thông tin với những tiêu chuẩn đã được thiết lập.

Trong giáo dục và đào tạo về kiểm toán ở Cộng hoà Pháp cho rằng: “Kiểm toán là việc nghiên cứu và kiểm tra các tài khoản niên độ của một tổ chức do một người độc lập, đủ danh nghĩa gọi là một kiểm toán viên tiến hành để khẳng định rằng những tài khoản đó phản ánh đúng tình hình tài chính thực tế, không che dấu sự gian lận và chúng được trình bày theo mẫu chính thức của luật định”

Các khái niệm trên đã phản ánh những đặc trưng cơ bản của kiểm toán truyền thống. Đó là:

- (1) Kiểm toán là sự kiểm tra và bày tỏ ý kiến về bản khai tài chính hoặc các tài khoản của một tổ chức, cơ quan, đơn vị;
- (2) Hoạt động kiểm toán được thực hiện bởi những KTV có chuyên môn nghiệp vụ, tiến hành độc lập;
- (3) Hoạt động kiểm toán nhằm đánh giá tính trung thực, phù hợp của các thông tin so với những tiêu chuẩn đã được thiết lập;
- (4) Thông tin kiểm toán được trình bày theo một hình thức nhất định.

Tuy nhiên, cùng với sự phát triển của hoạt động kiểm toán, sự đa dạng của các loại hình kiểm toán, khái niệm kiểm toán đã được mở rộng, ra khỏi khuôn khổ quan niệm truyền thống, đó là: không chỉ kiểm toán đối với các bản khai tài chính, các tài khoản mà còn bao gồm kiểm toán việc tuân thủ pháp luật và kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong việc quản lý, sử dụng các nguồn lực của một tổ chức, cơ quan, đơn vị. Ở một số quốc gia, hoạt động kiểm toán của KTNN còn bao gồm kiểm toán môi trường, kiểm toán nhân sự, kiểm toán trách nhiệm kinh tế... Từ đó có thể thấy,

đối tượng và nội dung kiểm toán ngày càng phát triển sâu, rộng tùy theo yêu cầu quản lý và nhu cầu thông tin được kiểm tra, xác nhận.

Ở Việt Nam, thuật ngữ “kiểm toán” mới xuất hiện và được sử dụng vào đầu thập kỷ 90 của thế kỷ XX. Vì ra đời muộn hơn so với đa số các nước khác trên thế giới, nên ở Việt Nam kiểm toán nói chung và khái niệm kiểm toán nói riêng đã kế thừa sự phát triển của kiểm toán trên thế giới. Dầu vậy, ở Việt Nam xung quanh khái niệm kiểm toán vẫn có nhiều ý kiến khác nhau.

Giáo trình Lý thuyết Kiểm toán của Đại học Kinh tế quốc dân cho rằng: “Kiểm toán là xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động được kiểm toán bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ do các kiểm toán viên có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực”. Theo khái niệm này, kiểm toán không chỉ kiểm toán bản khai tài chính mà còn xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động; đồng thời cũng đề cập đến việc sử dụng phương pháp kiểm toán khi KTV thực hành kiểm toán. Luật Kiểm toán nhà nước 2015 đưa ra khái niệm sau: Hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước là việc kiểm tra, đánh giá và xác nhận tính đúng đắn, trung thực của các thông tin tài chính công, tài sản công hoặc báo cáo tài chính liên quan đến quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công; việc chấp hành pháp luật và hiệu quả trong việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

Từ nghiên cứu sự phát triển của các hoạt động kiểm toán và từ các khái niệm nêu trên, có thể hiểu khái niệm về kiểm toán như sau:

Kiểm toán là việc kiểm tra, đánh giá và xác nhận tính đúng đắn, trung thực của các thông tin; kiểm tra, đánh giá tính tuân thủ pháp luật và tính kinh tế, tính hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, sử dụng các nguồn lực do một chủ thể độc lập, có năng lực chuyên môn phù hợp (kiểm toán viên, tổ chức kiểm toán) thực hiện trên cơ sở các quy định nghề nghiệp.

1.1.2. Các loại hình kiểm toán

Hiện nay có nhiều loại hình kiểm toán khác nhau dựa trên các tiêu chí phân loại khác nhau. Nếu phân loại theo chức năng thì kiểm toán được chia thành 3 loại hình cơ bản: Kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

1.1.2.1. Kiểm toán tài chính

Kiểm toán tài chính là quá trình xem xét, đánh giá và xác nhận tính hợp pháp và trung thực của các BCTC và BCQT ngân sách để xem xét các báo cáo đó được lập có phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực đã được xây dựng hay không. Đây là loại hình kiểm toán thông dụng nhất, các BCTC thường được kiểm toán là bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh, tình hình thực hiện nghĩa vụ với ngân sách nhà nước. Kiểm toán tài chính thường tập trung vào các nghiệp vụ có tính chất rủi ro nhiều, bộc lộ nhiều sai phạm, nhiều gian lận, kiểm soát yếu... và dựa trên các số liệu tài chính để đưa ra các ý kiến

1.1.2.2. Kiểm toán tuân thủ

Kiểm toán tuân thủ là loại hình kiểm toán nhằm đánh giá tình hình thực hiện pháp luật và những quy định của các cấp có thẩm quyền trong quá trình hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán tuân thủ bao gồm:

- + Đánh giá tính tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ của Nhà nước liên quan đến hoạt động của tổ chức, doanh nghiệp;
- + Đánh giá tính tuân thủ các nguyên tắc xây dựng và quy trình tổ chức hoạt động của hệ thống KSNB;
- + Đánh giá tính tuân thủ các nguyên tắc, quy trình, thủ tục hạch toán kế toán, thống kê và ghi chép thông tin;

+ Đánh giá tính tuân thủ các nguyên tắc, quy trình thủ tục trong các hoạt động nghiệp vụ tài chính đối với loại hình kiểm toán tài chính;

+ Đánh giá tính tuân thủ trong các hoạt động nghiệp vụ phi tài chính đối với loại hình kiểm toán hoạt động.

Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ là đánh giá hiệu quả, hiệu lực của hệ thống KSNB của đơn vị. Với tư cách là phương thức chủ yếu để đánh giá độ tin cậy của hệ thống KSNB của đơn vị, kiểm toán tuân thủ là cơ sở quan trọng để xác định mô hình cuộc kiểm toán; đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong quá trình hoạt động của đơn vị; thông qua đó đánh giá tính hợp pháp của các thông tin, tính tuân thủ các quy trình, các nguyên tắc, thủ tục trong các hoạt động của đơn vị; đưa ra ý kiến tư vấn cho đơn vị được kiểm toán về công tác quản lý tài chính, tài sản công đúng luật và các quy định hiện hành, đạt hiệu quả.

1.1.2.3. Kiểm toán hoạt động

Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán nhằm kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả trong quản lý và sử dụng tài chính và tài sản công. Kiểm toán hoạt động nhằm truyền tải các thông tin, kiến thức mới; đưa ra các phân tích hay hiểu biết thấu đáo, các kiến nghị để cải thiện (khi phù hợp) hoặc tăng thêm giá trị bằng cách đưa ra các hiểu biết thấu đáo mới trên cơ sở phân tích các vấn đề; giúp các bên liên quan tiếp cận thông tin sẵn có dễ dàng hơn; đưa ra ý kiến hoặc kết luận độc lập và có căn cứ dựa trên các bằng chứng kiểm toán; đưa ra kiến nghị dựa trên kết quả phân tích các phát hiện kiểm toán, trong đó:

- Tính kinh tế: Là việc tối thiểu hóa chi phí của nguồn lực được sử dụng cho một hoạt động, nhưng vẫn đảm bảo chất lượng đầu ra phù hợp. Nguồn lực

được sử dụng đúng thời điểm, phù hợp về số lượng, chất lượng và có giá mua tốt nhất

- Tính hiệu quả: Là việc tối đa hóa đầu ra trên cơ sở các nguồn lực được sử dụng. Tính hiệu quả quan tâm đến mối quan hệ giữa nguồn lực sử dụng và đầu ra về mặt số lượng, chất lượng và thời gian.

- Tính hiệu lực: Là việc đạt được các mục tiêu đã định và kết quả dự kiến.

1.1.3. Khái quát về đơn vị Hành chính sự nghiệp

a. Khái niệm: Đơn vị hành chính sự nghiệp (HCSN) là các đơn vị, cơ quan hoạt động bằng nguồn kinh phí do ngân sách Nhà nước hoặc cấp trên cấp phát hoặc bằng nguồn kinh phí khác như hội phí, học phí, viện phí, kinh phí được tài trợ, thu từ hoạt động kinh doanh, dịch vụ,... để phục vụ các nhiệm vụ của Nhà nước, chủ yếu là các hoạt động chính trị xã hội.

Các đơn vị HCSN trực thuộc các Bộ, Tổng cục, các cơ quan Đoàn thể, các tổ chức xã hội do Trung ương và địa phương quản lý và các đơn vị trực thuộc lực lượng vũ trang.

b. Phân loại: Đơn vị HCSN có thể phân loại như sau:

Phân loại theo khả năng tự đảm bảo kinh phí: Bao gồm:

- Các đơn vị hành chính thuần túy. Đó là các cơ quan công quyền trong bộ máy nhà nước (các đơn vị quản lý hành chính nhà nước) được ngân sách cấp 100% kinh phí như: UBND quận, huyện,...

- Các đơn vị sự nghiệp có thu như sự nghiệp văn hóa, sự nghiệp giáo dục, sự nghiệp y tế, sự nghiệp kinh tế, sự nghiệp nghiên cứu khoa học,... bao gồm:

+ Đơn vị tự đảm bảo một phần kinh phí. Ví dụ: Trường đại học Nông nghiệp; Trường Đại học Lâm nghiệp; Trường Đại học Văn hóa; Trường Đại học Sư phạm Hà Nội II và một số trường đại học khác,...

+ Đơn vị tự đảm bảo 100% kinh phí chi thường xuyên. Ví dụ: Trường Đại học Kinh tế quốc dân; Trường Đại học Kinh tế TP.HCM...

Theo phân cấp quản lý tài chính, đơn vị HCSN được tổ chức theo hệ thống dọc tương ứng với từng cấp ngân sách nhằm phù hợp với công tác chấp hành ngân sách cấp đó. Cụ thể đơn vị HCSN được chia thành 3 cấp:

Đơn vị dự toán cấp I: Là đơn vị trực tiếp nhận dự toán ngân sách hàng năm do Thủ tướng Chính phủ hoặc Ủy ban nhân dân giao. Đơn vị dự toán cấp I thực hiện phân bổ, giao dự toán ngân sách cho đơn vị cấp dưới trực thuộc.

Đơn vị dự toán cấp II: Là đơn vị cấp dưới đơn vị dự toán cấp I, được đơn vị dự toán cấp I giao dự toán và phân bổ dự toán được giao cho đơn vị dự toán cấp III (trường hợp được ủy quyền của đơn vị dự toán cấp I).

Đơn vị dự toán cấp III: Là đơn vị trực tiếp sử dụng ngân sách, được đơn vị dự toán cấp I hoặc cấp II giao dự toán ngân sách.

Đơn vị cấp dưới của đơn vị dự toán cấp III được nhận kinh phí để thực hiện phân công việc cụ thể, khi chi tiêu phải thực hiện công tác kế toán và quyết toán theo quy định.

Phân loại theo cấp ngân sách:

Đơn vị dự toán cấp Trung ương: Sử dụng nguồn ngân sách cấp Trung ương;

Đơn vị dự toán cấp Tỉnh: Sử dụng nguồn ngân sách cấp Tỉnh;

Đơn vị dự toán cấp Huyện: Sử dụng nguồn ngân sách cấp Huyện.

1.1.4. Khái quát về thủ tục phân tích trong kiểm toán

Phân tích trong kiểm toán nếu hiểu theo nghĩa chung nhất đó là việc phân chia các hiện tượng, các quá trình và các kết quả hoạt động kinh tế - tài chính thành nhiều bộ phận cấu thành. Trên cơ sở đó, bằng các phương pháp liên hệ, so sánh, đối chiếu và tổng hợp lại nhằm rút ra tính quy luật, mối quan hệ và xu hướng phát triển của các hiện tượng nghiên cứu.

Theo Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 1520 - Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính, *“Thủ tục phân tích là việc đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính; việc kiểm tra, xác minh khi cần thiết về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính”*.

Như vậy, nói một cách tổng quát, *Thủ tục phân tích trong kiểm toán là việc vận dụng thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán thông qua việc phân chia tổng thể thành nhiều bộ phận, chỉ tiêu tổng quát thành chỉ tiêu cụ thể từ đó xem xét cụ thể theo từng bộ phận, từng chỉ tiêu để chỉ ra mối quan hệ giữa chúng, đồng thời đưa ra những đánh giá, nhận xét nhằm làm rõ mối quan hệ giữa các chỉ tiêu cần nghiên cứu.*

Thủ tục phân tích có thể được vận dụng để so sánh thông tin tài chính qua các thời kỳ (ví dụ: so sánh tỷ trọng số thu từ thuế trong tổng thu ngân sách nhà nước thực hiện qua các quý trong năm) hoặc so sánh với thông tin tương ứng trong những kỳ trước hoặc các kết quả dự kiến của đơn vị (chẳng hạn như dự toán ngân sách hoặc dự trù hay các số liệu ước tính của kiểm toán viên),... Kỹ năng phân tích cũng bao gồm việc xem xét các so sánh: giữa các yếu tố thông tin tài chính khác nhau mà ta tin rằng chúng sẽ phù hợp với một mẫu dự tính thông tin căn cứ trên kinh nghiệm của đơn vị; giữa các thông tin

tài chính tương ứng, chẳng hạn như mối tương quan giữa chi phí bộ máy thu thuế và số thuế thu được trong cùng một năm.

Các thủ tục phân tích cũng bao hàm việc so sánh các số liệu đã được phản ánh trong sổ sách dựa trên các mối quan hệ đang tồn tại trong thực tế, thông qua sự hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị hay lĩnh vực kiểm toán. Các ước tính xây dựng từ nhiều nguồn khác nhau: các chỉ tiêu so sánh được giữa các kỳ; các mục tiêu dự tính; mối quan hệ giữa các chỉ tiêu tài chính trong kỳ kế toán; các chỉ tiêu, thông tin tương tự của các ngành liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

Mục đích và vai trò của kỹ năng phân tích trong kiểm toán

Ủy ban quốc tế về chuẩn mực kiểm toán và dịch vụ bảo đảm (IAASB) đã đi đến kết luận là việc vận dụng thủ tục phân tích rất quan trọng và nó cần thiết phải được áp dụng trong tất cả các cuộc kiểm toán. Đối với một số dịch vụ tài chính khác kỹ năng phân tích cũng được IAASB yêu cầu sử dụng như dịch vụ xem xét, đánh giá lại hệ thống báo cáo tài chính nội bộ và các báo cáo tài chính ở các công ty ngoài quốc doanh nơi mà rủi ro kiểm toán được chấp nhận ở mức trung bình hơn là mức thấp.

Chuẩn mực kiểm toán quốc tế (IAS) 520 quy định “*kiểm toán viên phải tiến hành các thủ tục phân tích khi lập kế hoạch kiểm toán và khi kiểm tra lại tính hợp lý của toàn bộ các báo cáo tài chính. Các thủ tục phân tích cũng có thể được áp dụng ở các khâu khác*”. Phương pháp phân tích được coi là một dạng của phương pháp kiểm toán cơ bản nhằm thu nhập bằng chứng kiểm toán. Nguyên tắc này yêu cầu sử dụng phương pháp phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch và soát xét lại toàn bộ các bước công việc của một cuộc kiểm toán. Nguyên tắc này cũng hướng dẫn việc sử dụng phương pháp phân tích như là các biện pháp kiểm tra cơ bản.

Chuẩn mực kiểm toán 1520 (ISSAI 1520) của Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao quốc tế (INTOSAI) cũng khuyến cáo các SAI cần áp dụng ISA 520 trong kiểm toán tài chính trong đó đề cập đến việc kiểm toán viên sử dụng các thủ tục phân tích như các quy trình trọng yếu. Nó cũng chỉ ra trách nhiệm của kiểm toán viên khi thực hiện các thủ tục phân tích gần cuối của cuộc kiểm toán để hỗ trợ kiểm toán viên đưa ra kết luận về báo cáo tài chính.

Việc áp dụng kỹ năng phân tích được sử dụng trong kiểm toán nhằm các mục tiêu:

- Trợ giúp cho kiểm toán viên xác định thời gian cần thiết để thực hiện kiểm toán và mở rộng các thủ tục kiểm toán khác, đồng thời hướng dẫn kiểm toán viên lưu ý các bộ phận kiểm tra đặc biệt.

- Áp dụng kỹ năng phân tích được xem như một thử nghiệm cơ bản cung cấp bằng chứng về sự hợp lý của các khoản mục trên báo cáo tài chính, các thông tin tài chính riêng biệt.

- Trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán, kiểm toán viên vận dụng kỹ năng phân tích để xem xét lại tổng quát lần cuối toàn bộ số liệu, thông tin đã được kiểm toán nhằm củng cố thêm cho kết luận được đưa ra, hoặc đặt ra các vấn đề cần phải tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán khác để có thể kết luận.

Vận dụng kỹ năng phân tích được đánh giá là một biện pháp kiểm toán có hiệu quả cao vì trong thời gian ít, chi phí thấp mà còn lại có thể cung cấp các bằng chứng về sự đồng bộ, chuẩn xác và có giá trị về các số liệu, thông tin tài chính, kế toán; đánh giá được những nét tổng thể và không bị sa vào các nghiệp vụ cụ thể. Khi kiểm toán viên vận dụng kỹ năng phân tích mà kết quả không làm nổi bật lên các biến động bất thường thì có nghĩa là khả năng của sai số vượt quá mức cho phép là rất nhỏ. Trong trường hợp đó, việc vận dụng kỹ năng phân tích giúp cho kiểm toán viên có bằng chứng thực sự để

chứng minh cho sự trình bày trung thực của các số dư tài khoản liên quan, và nhờ vậy, việc tiến hành khảo sát chi tiết các tài khoản này giảm bớt. Việc vận dụng các thủ tục phân tích thường không tốn kém như áp dụng các thủ tục kiểm tra chi tiết. Do đó hầu hết các kiểm toán viên thay thế các thủ tục kiểm tra chi tiết bằng các thủ tục phân tích bất cứ khi nào có thể làm được.

1.1.5. Phân loại thủ tục phân tích trong kiểm toán

1.1.5.1. Phương pháp phân tích định tính

Phân tích định tính là để nắm được các mối liên hệ phổ biến bên trong của sự vật hiện tượng và từ đó mà có thể hiểu đúng bản chất của sự vật. Có thể nói, các phương pháp định tính là khá công phu và mang tính tổng hợp cao. Trong kiểm toán nói chung, các kỹ năng phân tích định tính thường được áp dụng là:

- *Phương pháp qui nạp*: KTV dựa trên cơ sở thu thập, tổng hợp nhiều tư liệu, thông tin, tài liệu có liên quan để rút ra các nhận xét, đánh giá về tình hình hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

- *Phương pháp diễn giải*: Đây là phương pháp “ngược” với phương pháp qui nạp nói trên. Nội dung của phương pháp này là trên cơ sở những nhận định, suy luận logic, bằng kinh nghiệm đúc kết được..., KTV đưa ra trước những nhận định, đánh giá, kết luận... về vấn đề kiểm toán, sau đó sẽ thu thập các tình hình, tài liệu... làm bằng chứng chứng minh cho những đánh giá, kết luận đã có.

1.1.5.2. Phương pháp phân tích định lượng

Có một số ý kiến cho rằng, phương pháp phân tích định tính thường không đảm bảo tính khách quan cao, nhất là khi phân tích các vấn đề kinh tế, vì rất dễ lòng những ý kiến nhận xét, đánh giá chủ quan của người phân tích. Từ đó họ chủ trương cần phải chú trọng phương pháp phân tích định lượng (phương pháp thực chứng). Trong kiểm toán, để đưa ra các ý kiến nhận xét,

đánh giá, kết luận thì phải dựa trên đầy đủ các bằng chứng thích hợp, các bằng chứng này cần phải dựa trên các dữ liệu, số liệu hay nói cách khác là phải định lượng được. Do vậy, phân tích định lượng là thủ tục quan trọng thường được KTV sử dụng.

Phân tích định lượng là dựa trên các yếu tố có thể lượng hóa (đo lường) được để có thể mổ xẻ, xem xét, so sánh, đối chiếu... chúng; từ đó có thể đưa ra các nhận định, đánh giá, kết luận... khách quan về những mối liên hệ bản chất và thực chất vốn có của sự vật hiện tượng.

Trong hoạt động kiểm toán, KTV thông thường vận dụng ba phương pháp (hay kỹ thuật) phân tích định lượng sau: Phân tích xu hướng để phân tích sự biến động về số dư của một tài khoản theo thời gian; Phân tích tỷ suất để so sánh mối quan hệ giữa các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính; và Phân tích tính hợp lý để tính toán các dữ liệu phi tài chính liên quan nhằm ước tính số dư một tài khoản hoặc số phát sinh của một khoản mục.

a) Phân tích xu hướng (phân tích ngang)

Phân tích xu hướng là một thủ tục phân tích phổ biến nhất trong kiểm toán. Thông qua phân tích sự biến động về số dư một tài khoản hay khoản mục giữa các kỳ kế toán trước, kiểm toán viên có thể đưa ra dự kiến cho kỳ hiện tại.

Phân tích xu hướng là sự phân tích dựa trên cơ sở so sánh các chỉ số của cùng một chỉ tiêu trên báo cáo tài chính qua các thời kỳ khác nhau. Phân tích xu hướng thường được kiểm toán viên sử dụng qua so sánh thông tin tài chính kỳ này với kỳ trước, hay so sánh giữa các tháng trong kỳ, hoặc so sánh số dư hoặc số phát sinh của các tài khoản cần xem xét. Đồng thời thông qua phân tích sự biến động của một số dư tài khoản hay khoản mục giữa các kỳ kế toán trước, kiểm toán viên có thể đưa ra dự kiến của kỳ hiện tại.

Có thể phân chia thủ tục phân tích xu hướng thành hai dạng là: Phân tích xu hướng giản đơn và phân tích hồi quy.

- Phân tích xu hướng giản đơn: Là xác định con số ước tính dựa trên số dư tài khoản kỳ trước.

- Phân tích hồi quy: Là sử dụng phương pháp toán học trong phân tích tài chính để biểu hiện và đánh giá các mối quan hệ giữa các chỉ tiêu kinh tế. Phương pháp này xác định sự thay đổi của nguyên nhân hình thành nên một chỉ tiêu tài chính. Đây là phương pháp phổ biến và có hiệu quả sử dụng cao hơn so với phương pháp phân tích xu hướng giản đơn vì nó chi tiết đến từng yếu tố của chỉ tiêu ta đang xem xét.

b) Phân tích tỷ suất (phân tích dọc)

Đây là hình thức phân tích phổ biến thứ hai trong các thủ tục phân tích. Kiểm toán viên thường áp dụng kỹ năng phân tích tỷ suất để xem xét mối quan hệ giữa các chỉ tiêu, đánh giá sự thay đổi của một chỉ tiêu trong mối quan hệ với các chỉ tiêu khác qua thời gian. Đó là quá trình so sánh mối quan hệ giữa các số dư của các tài khoản hoặc giữa số dư với số phát sinh của tài khoản có liên quan hoặc mối quan hệ giữa chỉ tiêu tài chính và chỉ tiêu phi tài chính. Nếu phân tích xu hướng biến động tập trung vào một tài khoản cụ thể và không đi vào phân tích mối quan hệ về số dư của các tài khoản thì phân tích tỷ suất lại tập trung vào phân tích mối quan hệ này.

Phân tích tỷ suất giúp cho kiểm toán viên có thể so sánh được hoạt động của đơn vị ở kỳ này so với kỳ trước bởi vì các tỷ suất này thường tương ứng đối ổn định giữa các kỳ và các niên độ. Hơn nữa phân tích tỷ suất có thể dùng để so sánh tình hình tài chính của đơn vị với đơn vị khác, bởi vì các mối quan hệ này thường không có biến động quá lớn. Vì vậy, lợi ích lớn nhất của phân tích tỷ suất là xác định mối quan hệ ổn định của các tỷ suất của đơn vị giữa

các kỳ khác nhau và mối quan hệ tương đồng giữa các đơn vị trong cùng ngành.

c) Phân tích tính hợp lý

Phân tích tính hợp lý là quá trình tính toán đưa ra dữ liệu dự kiến thông qua các dữ liệu phi tài chính. Ví dụ, tỷ lệ số phòng không cho thuê của một khách sạn hay một nhà nghỉ có thể sử dụng để ước tính doanh thu, dữ liệu số công nhân viên có thể được sử dụng cho việc xác định lương phải trả, các khoản trích tiền lương, chi phí ngưng sản xuất. Đối với phân tích tính hợp lý, kiểm toán viên phải xây dựng mô hình biểu diễn sự thay đổi của một biến phụ thuộc thông qua sự thay đổi của một biến độc lập khác.

Phân tích tính hợp lý khác với phân tích xu hướng và phân tích tỷ suất. Phân tích xu hướng xem xét chỉ tiêu tài chính biến động qua các thời kỳ khác nhau, trong khi đó phân tích tính hợp lý lại xem xét tại một khoảng thời gian xác định và sử dụng các dữ liệu phi tài chính để ước tính ra dữ liệu tài chính. Vì phân tích tính hợp lý liên quan đến các dữ liệu phi tài chính nên chúng thường hiệu quả trong phân tích các khoản mục có liên quan đến số phát sinh trên báo tình hình thu - chi hơn là số dư phản ánh tình hình tài chính.

Phân tích tính hợp lý cũng rất hiệu quả trong việc xác minh cơ sở dẫn liệu về tính đầy đủ, một việc rất khó thực hiện nếu áp dụng các thủ tục phân tích khác. Ví dụ, kiểm toán viên muốn đưa ra ước tính chi phí máy móc thiết bị dùng cho sản xuất thì việc áp dụng thủ tục phân tích tính hợp lý dựa vào lượng nhiên liệu sử dụng cho chạy máy và số ki lô oát điện tiêu thụ có liên quan đến sản xuất thì rất hiệu quả để xác minh rằng tất cả chi phí phát sinh về sử dụng thiết bị sản xuất đã được ghi sổ.

1.1.5.3. Quy trình phân tích trong kiểm toán

Nhìn chung quá trình áp dụng kỹ năng phân tích trong kiểm toán gồm các bước sau đây.

Ø Lập kế hoạch phân tích

Lập kế hoạch phân tích (hay chuẩn bị phân tích) là công việc đầu tiên của quy trình phân tích trong kiểm toán. Công việc này nếu được thực hiện một cách kỹ lưỡng sẽ giúp cho KTV thực hiện phân tích một cách thuận lợi và mang lại hiệu quả cao đối với hoạt động kiểm toán. Trong giai đoạn này, KTV sẽ phải thực hiện các công việc sau đây.

a) Lựa chọn phương pháp phân tích phù hợp với mục tiêu phân tích

Phân tích là công việc linh hoạt hoàn toàn phụ thuộc vào khả năng xét đoán và kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên. Không có một nguyên tắc cứng nhắc nào cho việc áp dụng kỹ năng phân tích. Việc lựa chọn phương pháp phân tích và mức độ áp dụng tùy thuộc vào sự xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên. Khi tiến hành phân tích trong một thời kỳ, nếu như phân tích dự báo thích hơn cho việc dự đoán một tài khoản thì phân tích tỷ suất lại tỏ ra khá hiệu quả cho việc phân tích mối tương quan của hai hay nhiều tài khoản. Lựa chọn phân tích xu hướng để dự đoán số dư một tài khoản và phân tích xu hướng các tỷ suất khi dự báo số dư hai hay nhiều tài khoản là sự lựa chọn hợp lý cho việc phân tích từ hai thời kỳ trở lên.

b) Xác định các thông tin, dữ liệu phục vụ phân tích và xem xét mức độ tin cậy của chúng

Để thực hiện phân tích, Kiểm toán viên cần xác định các thông tin, dữ liệu phù hợp cho việc phân tích theo phương pháp phân tích đã lựa chọn. Kiểm toán viên cần phải thảo luận với Ban quản lý của đơn vị được kiểm toán

về khả năng cung cấp thông tin và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng thủ tục phân tích.

Cần chú ý là độ tin cậy của dữ liệu, thông tin phụ thuộc và tần suất và độ dài của thời kỳ thu thập. Nếu dữ liệu và thông tin có tần suất xuất hiện nhiều hay sự phát sinh một cách thường xuyên thì độ tin cậy sẽ cao hơn, thông tin được nghiên cứu trong nhiều năm thì sẽ cung cấp bằng chứng thuyết phục hơn là trong một vài tháng.

Độ tin cậy của thông tin phục vụ phân tích còn phụ thuộc rất lớn vào tính độc lập hay nguồn gốc của thông tin. Thông tin, dữ liệu do kiểm toán viên thu thập từ bên ngoài sẽ đáng tin cậy hơn thông tin, dữ liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp. Thông tin, dữ liệu sẽ còn đáng tin cậy hơn khi được thu thập từ nhiều nguồn khác nhau.

c) Xây dựng mô hình phản ánh mối quan hệ giữa các biến số

Đây là công việc quan trọng nhất khi áp dụng kỹ năng phân tích. Để làm được việc này, đòi hỏi kiểm toán viên phải am hiểu sâu sắc về mối quan hệ giữa các chỉ tiêu, các dữ liệu để lựa chọn loại phân tích thích hợp.

Nếu áp dụng phân tích phân tích tỷ suất hay phân tích tính hợp lý, kiểm toán viên phải xác định các biến số có liên quan. Ví dụ để ước tính số thu sự nghiệp của một đơn vị, kiểm toán viên phải xác định chi tiết các nguồn thu và các yếu tố ảnh hưởng đến nguồn thu của đơn vị. Công thức có thể được xây dựng với các mức độ chi tiết khác nhau. Mức độ chi tiết càng cao thì tính toán càng phức tạp nhưng bù lại mức độ chặt chẽ trong phân tích càng cao và ước tính càng chính xác.

Nếu áp dụng phân tích xu hướng, sẽ thuận lợi hơn cho kiểm toán viên nếu đã kiểm toán đơn vị được kiểm toán các năm trước đó. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên có thể loại bỏ những biến số độc lập (là những biến số

không thay đổi so với năm trước) ra khỏi công thức để đơn giản hóa việc tính toán.

Ø Tổ chức thực hiện phân tích

Sau khi đã thực hiện các công việc cho chuẩn bị phân tích, KTV sẽ tiến hành thực hiện phân tích với các bước công việc sau đây.

a) Tính toán giá trị ước tính và so sánh giá trị đó với số liệu thực tế của đơn vị

Kết quả của việc áp dụng công thức hay mô hình tương quan giữa các biến số ở trên sẽ cung cấp cho kiểm toán viên giá trị ước tính (còn gọi là kết quả ước tính) độc lập với số liệu của đơn vị. Đó có thể là số dư một tài khoản, số phát sinh của một chỉ tiêu thu, chi hoặc một tỷ suất có liên quan đến chỉ tiêu tài chính hay chỉ tiêu hoạt động (phi tài chính). Kiểm toán viên sẽ so sánh giá trị ước tính (kết quả tính toán từ áp dụng mô hình phân tích) với số liệu trình bày trên các báo cáo của đơn vị, số dự toán, kế hoạch của đơn vị hoặc so với số liệu bình quân chung của ngành để phát hiện những chênh lệch, những điểm bất hợp lý, từ đó nhận định những chỉ tiêu, khoản mục có biến động bất thường hoặc có khả năng có sai sót trọng yếu.

b) Đánh giá mức trọng yếu của các chênh lệch phát hiện được và tìm hiểu nguyên nhân

Đánh giá mức trọng yếu của các chênh lệch rút ra từ so sánh giá trị ước tính của phân tích với số liệu báo cáo là vấn đề quan trọng trong kỹ năng phân tích. Thông thường kiểm toán viên đánh giá mức trọng yếu bằng cách so sánh chênh lệch phát hiện được với mức trọng yếu được phân bổ cho chỉ tiêu, khoản mục tương ứng. Khi so sánh giá trị ước tính của kiểm toán viên với số liệu báo cáo của đơn vị, thông thường có hai trường hợp xảy ra:

Nếu chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và số báo cáo của đơn vị thấp hơn mức trọng yếu, kiểm toán viên sẽ có được bằng chứng về sự hợp lý chung của các khoản mục, chỉ tiêu. Tuy nhiên, kiểm toán viên vẫn phải duy trì thái độ thận trọng nghề nghiệp bằng cách xem xét tính hữu hiệu của hệ thống KSNB và các vấn đề khác có liên quan.

Nếu chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và số báo cáo của đơn vị cao hơn hoặc xấp xỉ mức trọng yếu, kiểm toán viên phải tìm hiểu và giải thích nguyên nhân dẫn đến chênh lệch này. Có hai khả năng dẫn đến việc này:

- Chỉ tiêu, khoản mục đang kiểm toán có chứa đựng sai sót do đơn vị đã trình bày thông tin không trung thực hoặc cung cấp thông tin không đầy đủ, không chính xác.

- Việc lựa chọn mô hình phân tích chưa phù hợp, có thể mô hình quá đơn giản hoặc bỏ qua dữ liệu quan trọng nào đó. Cũng có thể là kiểm toán viên đã lựa chọn đúng mô hình, dự kiến đúng các mối quan hệ và giả định song lại bỏ qua sự khác biệt về quy mô và đặc thù chế độ, chính sách của đơn vị.

Bên cạnh đó, các sai sót trong kỹ thuật tính toán như liên tục làm tròn số, tính toán số học sai,... cũng dẫn đến giá trị ước tính không đạt được sự chính xác như mong muốn.

c) Giải thích những chênh lệch trọng yếu và các mối liên hệ không hợp lý đồng thời chứng minh các vấn đề quan trọng

Trong trường hợp sau khi xác định chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và số báo cáo của đơn vị là trọng yếu, kiểm toán viên phải xem xét lại một lần nữa các giả định và phương pháp tính toán đã sử dụng trong mô hình phân tích để quyết định xem cần phải thực hiện phương án nào trong các phương án sau đây:

- Nếu xác định nguyên nhân là do sai sót trong việc áp dụng mô hình thì kiểm toán viên phải tiếp tục hoàn thiện mô hình phân tích, chẳng hạn như: bổ sung biến số, thiết lập lại các mối quan hệ giữa các biến số, sử dụng dữ liệu có độ tin cậy cao hơn,... và tiến hành lại các bước tính toán để xác định lại giá trị dự đoán khác hợp lý hơn. Sau khi đã thực hiện các bước công việc này mà chênh lệch vẫn chưa được giải thích thỏa đáng thì kiểm toán viên cần phải tiến hành các thử nghiệm chi tiết thích hợp để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu có tồn tại sai sót trọng yếu không.

- Nếu kiểm toán viên khẳng định được mô hình phân tích của mình không có sai sót đáng kể thì có thể kết luận chỉ tiêu, khoản mục có tồn tại sai sót và đưa vào tổng hợp các bút toán điều chỉnh.

Ø Kết thúc phân tích

Ở giai đoạn này, thông thường KTV cần thực hiện 2 công việc sau:

- Kiểm tra lại kết quả phân tích: Để củng cố thêm bằng chứng kiểm toán cho kết luận sơ bộ trước đó, kiểm toán viên cần thực hiện thêm các thử nghiệm chi tiết để phát hiện các gian lận, sai sót.

- Kết luận phân tích: Cuối cùng, sau khi hoàn tất việc thực hiện các thử nghiệm phân tích, đánh giá kiểm tra lại kết quả phân tích, KTV cần rút ra kết luận phân tích đối với nội dung, chỉ tiêu đang được kiểm toán.

1.1.5.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán

Ø Các nhân tố thuộc về chủ quan của Kiểm toán viên

a) Hiểu biết của Kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán

Kiểm toán viên nếu am hiểu sâu sắc về đơn vị được kiểm toán từ bản chất, quy trình hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ và cả các yếu tố thuộc môi trường bên ngoài của đơn vị (như ngành nghề, đối thủ cạnh tranh,...) thì

khả năng vận dụng kỹ năng phân tích càng hiệu quả. Ngược lại, nếu KTV không thật sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán thì hiệu quả phân tích sẽ không cao.

b) Hiểu biết của Kiểm toán viên về thủ tục phân tích

Bên cạnh yếu tố kiến thức, hiểu biết về đơn vị được kiểm toán thì mức độ am hiểu về thủ tục phân tích là yếu tố quan trọng ảnh hưởng lớn đến việc vận dụng kỹ năng phân tích. Kiểm toán viên càng có kiến thức sâu về thủ tục phân tích, nắm rõ ưu, nhược điểm của từng loại phân tích thì việc áp dụng kỹ năng phân tích mới thực sự phù hợp và mang lại hiệu quả cao.

c) Ý thức của Kiểm toán viên trong việc tuân thủ hướng dẫn chuyên môn, nghiệp vụ

Ngoài việc có hiểu biết về đơn vị được kiểm toán cũng như am hiểu về thủ tục phân tích, thì để vận dụng kỹ năng phân tích đúng lúc, đúng chỗ, ý thức tuân thủ Chuẩn mực, quy trình nói chung và hướng dẫn về thủ tục phân tích nói riêng cũng là một yếu tố quan trọng. Nếu kiểm toán viên có ý thức tuân thủ hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ tốt thì sẽ thực hiện hay vận dụng kỹ năng phân tích trong các bước công việc kiểm toán một cách phù hợp. Còn ngược lại, nếu kiểm toán viên chỉ thực hiện mang tính “chiếu lệ” thì sẽ không mang lại hiệu quả.

Ø Các nhân tố khách quan

a) Hệ thống kiểm soát nội bộ đang vận hành tại đơn vị được kiểm toán

Việc vận dụng kỹ năng phân tích chỉ thực sự đáng tin cậy khi thực hiện trong một hệ thống KSNB có hiệu lực và hiệu quả. Nếu mức rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cao thì việc áp dụng thủ tục phân tích để đi đến kết luận sẽ mang lại rủi ro rất cao.

b) Bản chất của khoản mục, chỉ tiêu được kiểm toán

Thông thường, thủ tục phân tích áp dụng cho các khoản mục trên báo cáo tình hình thu - chi hay kết quả hoạt động kinh doanh thường chính xác hơn những khoản mục trên bảng cân đối kế toán bởi các khoản mục phản ánh tình hình tài chính (bảng cân đối kế toán) bị ảnh hưởng bởi nhiều nhân tố trong đó quyết định quản lý đóng vai trò quan trọng. Ví dụ: khoản mục hàng tồn kho, nợ phải thu, tiền... chịu ảnh hưởng bởi sự thay đổi mức tồn kho, chính sách tín dụng, mức tồn quỹ... vì đó là các chính sách của đơn vị được kiểm toán nhằm phục vụ cho nhu cầu quản lý trong từng thời kỳ nhất định, do đó rất khó có thể hình thành một ước tính đáng tin cậy cho các khoản mục về tình hình hay thực trạng tài chính của đơn vị.

c) Mục tiêu kiểm toán

Một thủ tục kiểm toán được thực hiện có thể đáp ứng cho một số cơ sở dẫn liệu này nhưng không thể đáp ứng những cơ sở dẫn liệu khác. Chẳng hạn, kiểm toán viên có thể thực hiện thủ tục phân tích nhằm đáp ứng cơ sở dẫn liệu về tính đầy đủ (tính trọn vẹn) của hàng tồn kho nhưng không thể đảm bảo hàng tồn kho có thực sự hiện hữu trong thực tế hay không.

d) Độ tin cậy của thông tin

Kết quả đạt được từ thủ tục phân tích chỉ đáng tin cậy khi các thông tin phục vụ phân tích đáng đáng tin cậy. Độ tin cậy của các thông tin phụ thuộc vào nguồn gốc thông tin (bên trong hay bên ngoài đơn vị), hình thức thể hiện thông tin (hình ảnh, tư liệu, lời nói) và từng trường hợp cụ thể. Ví dụ: thông thường bằng chứng có nguồn gốc từ bên ngoài có độ tin cậy cao hơn bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong đơn vị, trong điều kiện hệ thống KSNB hữu hiệu, thì bằng chứng sẽ đáng tin cậy hơn bằng chứng trong điều kiện hệ thống KSNB không hữu hiệu.

1.2.Vận dụng thủ tục phân tích trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán

1.2.1. Vận dụng thủ tục phân tích trong lập kế hoạch kiểm toán

1.2.1.1. Mục đích

Đây là giai đoạn đầu tiên trong mỗi cuộc kiểm toán, các KTV cần thực hiện nhằm xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán cụ thể, phương pháp kiểm toán và những điều kiện cần thiết cho mỗi cuộc kiểm toán. Trong lập kế hoạch kiểm toán, KTV thực hiện phân tích thông tin đã thu thập được để làm cơ sở xác định trọng yếu kiểm toán, rủi ro kiểm toán, phương pháp chọn mẫu và quy mô mẫu kiểm toán; những nội dung trọng tâm kiểm toán; các phương pháp kiểm toán cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán. Trong giai đoạn này, áp dụng kỹ năng phân tích sẽ giúp cho KTV:

- Xác định các vấn đề nghi vấn về khả năng hoạt động, đánh giá hiệu quả hoạt động, hiểu rõ thực trạng tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị.
- Xác định được các nghiệp vụ bất thường, các số dư dự kiến từ đó phát hiện các rủi ro, các sai sót trọng yếu.
- Hiểu biết về nội dung các báo cáo tài chính, những biến đổi trong hoạt động của đơn vị.
- Thấy được những thay đổi trong chính sách kế toán của năm hiện hành so với các năm trước.
- Có được sự hiểu biết về nội dung các báo cáo tài chính, những biến đổi trong tình hình hoạt động của đơn vị.

1.2.1.2. Nội dung

Thủ tục phân tích sơ bộ cần phải được thực hiện trong suốt giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán để giúp KTV tăng cường hiểu biết về hoạt động của đơn

vị. Nội dung chủ yếu trong phân tích tình hình của đơn vị trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán gồm:

- Phân tích tổng quát báo cáo tài chính.

- Phân tích mối quan hệ giữa các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị hoặc các chỉ tiêu kinh tế chủ yếu tác động đến những chỉ tiêu quan trọng của báo cáo tài chính.

a) Phân tích tổng quát báo cáo tài chính

Nội dung phân tích tổng quát báo cáo tài chính gồm: Xem xét sự tuân thủ các quy định của pháp luật về kế toán, Chuẩn mực kế toán và các qui định khác có liên quan đến trình tự lập, nội dung và hình thức báo cáo tài chính; Phân tích các chỉ tiêu tài chính cơ bản phản ánh thực trạng tình hình tài chính trong kỳ kiểm toán của đơn vị.

Trình tự thực hiện phân tích tổng quát báo cáo tài chính gồm: (i) Xác định các chỉ tiêu cần phân tích của báo cáo tài chính phù hợp với mục tiêu, nội dung, phạm vi của kiểm toán báo cáo tài chính tại đơn vị; (ii) Lựa chọn và vận dụng thích hợp các phương pháp, thủ tục để phân tích tổng quát báo cáo tài chính của đơn vị; và (iii) Kết luận tổng quát ban đầu về báo cáo tài chính của đơn vị về các vấn đề:

- Đánh giá về sự tuân thủ pháp luật trong việc trình bày về hình thức và nội dung của báo cáo tài chính của đơn vị;

- Đánh giá tổng quát về tính hợp lý của các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính và thực trạng tài chính của đơn vị;

- Nhận diện được các xu hướng, những sai lệch trọng yếu, những biến động bất thường của các chỉ tiêu của báo cáo tài chính của đơn vị.

b) Phân tích các chỉ tiêu kinh tế, tài chính khác

Tùy theo mục tiêu, nội dung cuộc kiểm toán, KTV có thể lựa chọn một số chỉ tiêu khác phản ánh những mối quan hệ giữa các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị hoặc các chỉ tiêu kinh tế chủ yếu tác động đến những chỉ tiêu quan trọng của báo cáo tài chính để bổ sung thêm cho những nhận định tổng quát ban đầu về báo cáo tài chính, về thực trạng tài chính và hoạt động kinh tế của đơn vị.

Kiểm toán viên có thể tổng hợp các thông tin về tình hình kinh tế xã hội hoặc tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị của các kỳ trước liên quan đến những bất thường trong hoạt động của đơn vị để định hướng cho những nhận định ban đầu về những nguyên nhân tác động đến những bất thường đã được phát hiện.

1.2.2. Vận dụng thủ tục phân tích trong thực hiện kiểm toán

1.2.2.1. Vận dụng thủ tục phân tích để thực hiện chức năng xác nhận của kiểm toán

a) Mục đích

Vận dụng kỹ năng phân tích trong giai đoạn này nhằm các mục đích sau:

- Hiểu biết thêm về hoạt động và chính sách quản lý của đơn vị.
- Thu thập bằng chứng kiểm toán có chất lượng cao, giảm thiểu việc kiểm tra chi tiết.
- Kiểm tra cơ sở dẫn liệu về tính đầy đủ, tính hiện hữu, tính đúng kỳ, sự đánh giá các khoản mục, chỉ tiêu tài chính xem có sai sót nào phát sinh gây ảnh hưởng trọng yếu đến số dư tài khoản hay nhóm nghiệp vụ hay không.

b) Nội dung

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV thường vận dụng kỹ năng phân tích để thực hiện kiểm toán các khoản mục, chỉ tiêu tài chính cụ thể trên báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Áp dụng kỹ năng phân tích trong quá trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản các tài khoản, nghiệp vụ phụ thuộc vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Để đạt được mục tiêu kiểm toán, nếu không dựa vào phân tích mà chỉ tiến hành các thủ tục kiểm tra chi tiết thì kiểm toán viên sẽ gặp khó khăn. Nhưng nếu chỉ dựa vào phân tích mà không thực hiện kiểm tra chi tiết thì kiểm toán viên cũng không thể đạt được mục đích của cuộc kiểm toán. Trong thực tế, để kiểm toán hiệu quả, kiểm toán viên thường kết hợp kỹ năng phân tích và các thủ tục kiểm tra chi tiết.

1.2.2.2. Vận dụng thủ tục phân tích để thực hiện chức năng đánh giá của kiểm toán

a) Mục đích

Mục đích của việc vận dụng thủ tục phân tích đối với chức năng đánh giá là nhằm cung cấp thông tin, nhận định về tình hình và hiệu quả hoạt động của các nội dung được kiểm toán, ví dụ như đánh giá tình hình thực hiện dự toán thu ngân sách nhà nước hay đánh giá tính phù hợp trong mối tương quan giữa chi thường xuyên và chi đầu tư phát triển,...

Vận dụng kỹ năng phân tích trong trường hợp này còn nhằm mục đích tìm ra nguyên nhân của những hạn chế, bất cập trong công tác quản lý, điều hành, hoạt động của đơn vị được kiểm toán để từ đó có kiến nghị khắc phục, hoàn thiện một cách phù hợp.

b) Nội dung

Có rất nhiều thông tin liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Chỉ trên cơ sở phân tích, mổ xẻ chúng thì KTV mới có thể có được các thông tin để đánh giá hoạt động của đơn vị. Thông tin về hoạt động của đơn vị bao gồm cả thông tin quá khứ, thông tin hiện tại và thông tin trong tương lai.

Nội dung chủ yếu trong phân tích để đánh giá tình hình và hiệu quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán gồm:

- Phân tích thông tin quá khứ. Điều này hoàn toàn có được thông qua việc phân tích số liệu, dữ liệu của năm báo cáo vừa qua và của những năm trước đó.

- Phân tích thông tin hiện tại. Đó là phân tích thực trạng hoạt động kinh tế, tài chính, ngân sách đang diễn ra, tìm ra nguyên nhân của những hạn chế, yếu kém và xác định hậu quả xảy ra. Với những thông tin được cập nhật này cho phép có những đánh giá, nhận xét... để KTV có thể đưa ra kiến nghị đơn vị được kiểm toán điều chỉnh hợp lý, kịp thời...

- Phân tích thông tin tương lai. Thông qua phân tích dự toán cho năm tới, cho kế hoạch trung hạn sắp tới..., có thể thấy được viễn cảnh trong một số năm tới về hoạt động của đơn vị được kiểm toán, cũng như những hoạt động kinh tế - tài chính cụ thể của từng bộ phận trong đơn vị.

1.2.3. Vận dụng thủ tục phân tích trong lập báo cáo kiểm toán

1.2.3.1. Mục đích

Mục tiêu cơ bản của áp dụng kỹ năng phân tích trong giai đoạn tổng hợp kết quả, lập báo cáo kiểm toán đó là để giúp các kiểm toán viên đánh giá lần cuối các thông tin trình bày trên Báo cáo tài chính một cách tổng thể và phát hiện những sai sót chưa được phát hiện trong các giai đoạn trước trước khi tiến hành đưa ra ý kiến về sự trung thực và hợp lý của các thông tin trên Báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Áp dụng kỹ năng phân tích thường rất hữu ích trong việc xác định khả năng đơn vị được kiểm toán có đang gặp những vấn đề về tài chính.

1.2.3.2. Nội dung

Thủ tục phân tích lần cuối là để khẳng định một lần nữa những thay đổi trong báo cáo tài chính là phù hợp với hiểu biết của KTV về tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán, phù hợp với những bằng chứng mà KTV thu thập được trong quá trình kiểm toán và bảo đảm rằng tất cả các thay đổi đều đó được giải thích hợp lý.

Trong trường hợp KTV không tìm ra được những giải thích hợp lý cho những sai sót đó thì KTV cần phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm thu thập thêm bằng chứng để làm sáng tỏ vấn đề còn nghi vấn để đưa ra ý kiến và hình thành báo cáo kiểm toán thích hợp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương 1, tác giả đã hệ thống hóa cơ sở lý luận về vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán. Dưới góc lý luận, tác giả đã khái quát được bản chất, khái niệm và phân loại các loại hình kiểm toán cũng như những vấn đề khái quát chung về thủ tục phân tích trong kiểm toán. Từ đó khái quát và đưa ra quy trình tổ chức thực hiện phân tích, xác định những nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán. Cơ sở lý luận trong chương này là nền tảng cho việc vận dụng thủ tục phân tích trong từng giai đoạn của cuộc kiểm toán.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN

2.1. Tổng quan về Kiểm toán nhà nước

2.1.1. *Khái quát sự ra đời và hình thành*

Ngày 11/7/1994, KTNN được thành lập trên cơ sở Nghị định 70/CP của Chính phủ. Sự hình thành và phát triển của KTNN là một tất yếu khách quan nhằm đáp ứng yêu cầu đòi hỏi của thực tiễn, nhằm tăng cường sự kiểm soát của Nhà nước trong việc quản lý, sử dụng các nguồn lực tài chính công một cách hợp lý, tiết kiệm và có hiệu quả nhằm ngăn ngừa các hành vi tiêu cực, tham nhũng lãng phí tiền và tài sản Nhà nước.

Cùng với sự phát triển của KTNN nhằm đáp ứng yêu cầu ngày càng cao đối với một cơ quan quản lý tài chính công thì cơ cấu tổ chức của KTNN cũng dần có sự hoàn thiện. Năm 2003, Chính phủ đã ban hành Nghị định 93/2003/NĐ-CP ngày 13/08/2003 thay thế Nghị định 70/CP của Chính phủ. Ngày 14/06/2005 Luật KTNN được Quốc hội khóa XI, kỳ họp thứ 7 thông qua và bắt đầu có hiệu lực kể từ 1/1/2006. Luật Kiểm toán nhà nước 2015 sửa đổi, theo Luật số 81/2015/QH13 có hiệu lực thi hành từ 01/01/2016. Trong Luật quy định rõ:

- 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.

- Những nhiệm vụ chính của KTNN là: Quyết định kế hoạch kiểm toán hàng năm và báo cáo với Quốc hội, Chính phủ trước khi thực hiện; tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán hàng năm và thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo

yêu cầu của Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ; xem xét, quyết định việc kiểm toán khi có đề nghị của Hội đồng dân tộc, các Ủy ban của Quốc hội, Đoàn đại biểu Quốc hội, Thường trực Hội đồng nhân dân, UBND tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương và cơ quan, tổ chức không có trong kế hoạch kiểm toán năm của Kiểm toán nhà nước; trình ý kiến của KTNN để Quốc hội xem xét, quyết định dự toán NSNN, quyết định phân bổ NSTW, quyết định dự án, công trình quan trọng quốc gia, phê chuẩn quyết toán NSNN; tham gia với Ủy ban Kinh tế và Ngân sách Quốc hội và các cơ quan khác của Quốc hội, Chính phủ trong việc xem xét, thẩm tra báo cáo về dự toán NSNN, phương án bố trí ngân sách cho dự án, công trình quan trọng quốc gia do Quốc hội quyết định và quyết toán NSNN; tham gia với các cơ quan của Quốc hội, của Chính phủ, các cơ quan có thẩm quyền trình dự án luật, pháp lệnh; báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm và kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán với Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội; giải trình về kết quả kiểm toán với Quốc hội và các cơ quan của Quốc hội; tổ chức công bố công khai báo cáo kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm và báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán; tổ chức theo dõi, kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN; chuyên hồ sơ cho cơ quan điều tra và các cơ quan khác của Nhà nước có thẩm quyền kiểm tra, xử lý vụ việc có dấu hiệu vi phạm pháp luật của tổ chức, cá nhân được phát hiện thông qua hoạt động kiểm toán; thực hiện hợp tác quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán; xây dựng và trình Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành Chiến lược phát triển KTNN. Cơ cấu tổ chức của KTNN được quy định tại Nghị quyết 916/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 và Nghị quyết 1123/NQ-UBTVQH11 ngày 28/5/2007 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội cho đến nay bao gồm:

- 07 đơn vị tham mưu thuộc bộ máy điều hành

- 08 Kiểm toán Nhà nước Chuyên ngành
- 13 Kiểm toán Nhà nước khu vực
- 03 đơn vị sự nghiệp

Đứng đầu KTNN là Tổng KTNN. Giúp Tổng KTNN phụ trách từng lĩnh vực công tác của KTNN có các Phó Tổng KTNN. Tổng KTNN do Quốc hội bầu, các Phó Tổng KTNN do Thường vụ Quốc hội quyết định bổ nhiệm và miễn nhiệm. Đứng đầu kiểm toán chuyên ngành và khu vực là Kiểm toán trưởng, giúp việc cho Kiểm toán trưởng có các Phó Kiểm toán trưởng. Kiểm toán trưởng và các Phó Kiểm toán trưởng do Tổng KTNN bổ nhiệm và miễn nhiệm.

Trải qua hơn 20 năm hình thành và phát triển, KTNN đã thực hiện hàng ngàn cuộc kiểm toán với nhiều quy mô và lĩnh vực khác nhau: kiểm toán quyết toán quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương; kiểm toán ngân sách tiền và tài sản nhà nước của các Bộ, ngành và cơ quan trung ương; kiểm toán báo cáo tổng quyết toán NSNN; kiểm toán các tổ chức tài chính nhà nước, các doanh nghiệp nhà nước, các Chương trình mục tiêu quốc gia, các dự án quan trọng của nhà nước; kiểm toán theo các chuyên đề được giao. Kết quả kiểm toán đã phát hiện nhiều sai phạm trong quản lý điều hành ngân sách, tăng thu, tiết kiệm chi cho ngân sách trong giai đoạn 1994-2014 khoảng 150 ngàn tỷ đồng [31], đồng thời cung cấp cho Quốc hội, Chính phủ, các cơ quan bảo vệ pháp luật và các cơ quan khác của Nhà nước sử dụng trong quá trình thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của mình. KTNN cũng thực hiện chức năng tư vấn trong công tác quản lý điều hành giúp đơn vị hoạt động ngày một hiệu quả hơn. Thông qua công tác kiểm toán, KTNN đã có nhiều kiến nghị với cơ quan quản lý Nhà nước với Chính phủ nhằm hoàn thiện các cơ chế, chính sách về quản lý tài chính, ngân sách quốc gia, góp phần công khai, minh bạch và lành mạnh hơn các hoạt động tài chính công.

Ngoài nhiệm vụ chuyên môn, KTNN còn đóng góp nhiều trong công tác xây dựng và tuân thủ pháp luật, mở rộng quan hệ hợp tác quốc tế và công tác nghiên cứu khoa học, đào tạo bồi dưỡng cán bộ phục vụ cho sự phát triển của ngành và của đất nước.

2.1.2. Vai trò của Kiểm toán nhà nước

Thực tiễn hoạt động cơ quan kiểm toán các nước trên thế giới cũng như Việt Nam cho thấy hoạt động KTNN đã góp phần tích cực vào việc thiết lập và giữ vững kỷ cương, kỷ luật tài chính, chấp hành pháp luật; phát hiện và ngăn chặn tham nhũng, lãng phí. KTNN thực sự đã trở thành cơ quan không thể thiếu trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát của nhà nước; là một chức năng, một công cụ quan trọng trong hệ thống quyền lực nhà nước hiện đại

Vai trò của KTNN được thể hiện trên các khía cạnh sau:

Một là, góp phần quan trọng vào việc kiểm tra, kiểm soát việc phân bổ, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả các nguồn lực quốc gia; hỗ trợ Quốc hội, Chính phủ thực hiện giám sát và quản lý tài chính nhà nước. KTNN thực hiện kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, trung thực và hợp pháp của báo cáo quyết toán NSNN để cung cấp thông tin cho Quốc hội trong quá trình xem xét, phê chuẩn quyết toán NSNN. Số liệu quyết toán NSNN sau khi được KTNN - cơ quan chuyên môn về kiểm tra tài chính nhà nước kiểm tra, xác nhận sẽ là cơ sở đáng tin cậy để xem xét, phê chuẩn quyết toán. Với ý nghĩa đó, KTNN là công cụ không thể thiếu trong việc trợ giúp Quốc hội phê chuẩn quyết toán NSNN hàng năm.

KTNN góp phần quan trọng trong việc lập, thẩm tra, quyết định dự toán NSNN hàng năm. Dự toán NSNN bao gồm những vấn đề chính trị, kinh tế chủ yếu của một quốc gia, có tính nghiệp vụ cao, đòi hỏi phải được kiểm tra, xem xét kỹ lưỡng trước khi quyết định. Nguồn lực NSNN luôn có giới hạn

trong khi nhu cầu chi tiêu ngân sách không ngừng tăng lên, bởi vậy NSNN phải được phân bổ hợp lý nhằm đáp ứng những mục tiêu kinh tế, chính trị, xã hội đề ra. Muốn vậy, cần có một cơ quan chuyên môn, độc lập, có đủ năng lực đánh giá toàn diện quá trình và kết quả lập dự toán NSNN. Qua kiểm toán, KTNN có thể đánh giá tính tuân thủ pháp luật, tính hợp lý, tiết kiệm và tính khả thi của dự toán NSNN; trên cơ sở đó đảm bảo các nguồn lực được động viên và phân bổ phù hợp với những mục tiêu đề ra, tránh được những sai sót, lãng phí, không hiệu quả ngay từ khi lập và phân bổ dự toán NSNN. Đó là hình thức kiểm toán trước. Hình thức kiểm toán trước của KTNN cũng đã được khẳng định trong tuyên bố Lima của INTOSAI: "*Kiểm toán trước một cách có hiệu quả là điều không thể thiếu được đối với một nền kinh tế công cộng lành mạnh với tư cách là một nền kinh tế phân cấp và uỷ quyền*".

KTNN trợ giúp Chính phủ, Quốc hội trong việc xem xét, quyết định các dự án đầu tư xây dựng công trình trọng điểm của quốc gia. Việc đầu tư xây dựng các công trình trọng điểm quốc gia không chỉ liên quan đến chi NSNN, mà còn liên quan đến chiến lược phát triển quốc gia, an ninh quốc phòng. Điều đó đòi hỏi không chỉ được xem xét về mặt kỹ thuật mà còn phải xem xét các khía cạnh kinh tế, xã hội... Trong điều kiện đó nếu không có một cơ quan độc lập với cơ quan soạn thảo, có đủ năng lực về chuyên môn, tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp xem xét, đánh giá trước khi Chính phủ, Quốc hội thảo luận và quyết định có thể sẽ gây ra những rủi ro cho các quyết định đầu tư. Kinh nghiệm của nhiều nước, nhất là những nước có lịch sử phát triển KTNN lâu đời đều giao cho cơ quan KTNN thực hiện nhiệm vụ này.

Hai là, KTNN cung cấp các thông tin, dữ liệu cho các cơ quan quản lý thấy rõ thực trạng công tác quản lý, điều hành ngân sách để có các biện pháp chấn chỉnh, nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng NSNN. Thông qua kiểm toán, KTNN chỉ ra những hạn chế, bất cập trong việc xác định các chỉ tiêu thu,

nhiệm vụ chi NSNN trong giai đoạn lập dự toán; đánh giá tình hình thực hiện dự toán, việc chấp hành kỷ luật tài chính trong quá trình thực hiện dự toán. Từ đó góp phần tạo lập căn cứ để xây dựng dự toán NSNN cho những năm sau tốt hơn, việc phân bổ NSNN cho các ngành, lĩnh vực, địa phương một cách hợp lý và nâng cao hiệu quả trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước. Đối với những trường hợp vi phạm chính sách, chế độ quản lý NSNN mà KTNN đã phát hiện, các cơ quan quản lý có biện pháp thu hồi cho NSNN như thu hồi các khoản thuế gian lận, thu hồi các khoản chi sai chế độ; chấn chỉnh và duy trì trật tự, kỷ cương trong quản lý NSNN.

Hoạt động kiểm toán rộng về đối tượng, sâu về nội dung và đa dạng về hình thức. KTNN có chức năng kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước. Ngoài việc kiểm toán, xác định độ tin cậy của các thông tin, báo cáo kiểm toán còn xem xét, đánh giá tính tuân thủ, tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, điều hành hoạt động kinh tế và ngân sách. Về hình thức, KTNN có thể tiến hành kiểm toán trước, trong và sau quá trình hoạt động. Thông qua phân tích, đánh giá số liệu đã được kiểm toán, KTNN phản ánh một cách trung thực "bức tranh toàn cảnh" về thực trạng ngân sách; đưa ra các ý kiến đánh giá tổng quát về tính vững chắc của NSNN và tính đầy đủ của thu, chi ngân sách. Tính vững chắc của NSNN thể hiện ở sự cân đối của thu - chi, sự bảo đảm các nguyên tắc chung về cân đối ngân sách và nguồn bù đắp bội chi, xu hướng giữ vững cân đối ngân sách. Trong báo cáo kiểm toán quyết toán NSNN các cấp, KTNN đánh giá tổng thể thực trạng NSNN về tổng thu, tổng chi và cân đối thu- chi; tốc độ tăng thu, tăng chi và mối quan hệ so sánh giữa chúng; phân tích, chỉ ra: tính hợp lý của quy mô thu ngân sách so với GDP; khả năng bảo đảm của thu từ thuế, phí và lệ phí cho các nhu cầu chi thường xuyên và có phần dành cho đầu tư phát triển; vay nợ và trả nợ; bội chi

ngân sách và nguồn bù đắp bội chi. Mặt khác, qua kiểm toán báo cáo quyết toán NSNN hàng năm, có điều kiện để nghiên cứu, theo dõi trong nhiều năm liên tục thực trạng và xu hướng của thu, chi NSNN, nên KTNN có đủ kinh nghiệm và chuyên môn để đánh giá về tính ổn định, bền vững của NSNN trong trung hạn; chỉ ra những nguy cơ phá vỡ tính bền vững và những đối sách cần thiết nhằm giữ vững ổn định NSNN. Đó là những thông tin hữu ích trong quá trình lập, quyết định dự toán NSNN.

Ba là, KTNN tham gia với Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan quản lý nhà nước trong việc quyết định các chính sách về tài chính, ngân sách; xây dựng và ban hành các văn bản pháp luật liên quan đến tài chính, ngân sách. Đây chính là hoạt động tư vấn của cơ quan KTNN. Một trong những loại hình kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tuân thủ, tức là kiểm toán tình hình chấp hành Luật NSNN, Luật Kế toán, các luật thuế và văn bản quy phạm pháp luật khác có liên quan. Ngoài ra, hiện nay KTNN đã đẩy mạnh thực hiện kiểm toán hoạt động do đó chức năng tư vấn ngày càng được tăng cường giúp cơ quan quản lý có những điều chỉnh kịp thời nâng cao hiệu quả, hiệu lực quản lý nguồn lực tài chính, tài sản công của Nhà nước. Thông qua kiểm toán, ngoài việc xác định rõ thực trạng tình hình chấp hành các pháp luật, KTNN còn phát hiện những hạn chế, bất cập của các văn bản pháp luật, đặc biệt là những văn bản pháp luật và chính sách đã lạc hậu, không phù hợp với thực tiễn; đồng thời phát hiện các lỗ hổng, sự chồng chéo của hệ thống pháp luật. Trên cơ sở đó, KTNN kịp thời kiến nghị với Quốc hội, Chính phủ, các bộ ngành và địa phương sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện hệ thống pháp luật, các chính sách và chế độ quản lý.

Bốn là, KTNN góp phần cải cách và nâng cao hiệu lực, hiệu quả của nền tài chính công. Với vị trí và vai trò là cơ quan kiểm tra tài chính nhà nước, hoạt động độc lập, KTNN có thể có những đóng góp nhiều mặt trong quá

trình cải cách nền tài chính công. Đó là tham gia ý kiến vào các dự án luật và các văn bản pháp quy về quản lý tài chính nhà nước; kiểm toán nhằm đảm bảo tính tuân thủ pháp luật và các quy định, trước hết là về tài chính công để đảm bảo tính hiệu lực của pháp luật; mặt khác thông qua đó cũng góp phần đánh giá hiệu lực, hiệu quả của các chính sách, chế độ; phát hiện và đề xuất kiến nghị với nhà nước, các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả, hiệu lực quản lý tài chính công; đồng thời, phát hiện và kiến nghị với nhà nước về những quy định, những giải pháp kém hiệu lực hoặc bất hợp lý để hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính công.

Năm là, KTNN góp phần phòng, chống tham nhũng, làm trong sạch bộ máy nhà nước. KTNN xác nhận tính minh bạch tài chính, công khai báo cáo tài chính của các tổ chức, các cấp ngân sách. Số liệu được KTNN kiểm tra, xác nhận là cơ sở cho giám sát của các cơ quan, các cấp chính quyền, các tổ chức quần chúng đối với công tác quản lý tài chính, nhất là các nguồn lực tài chính nhà nước. Thông qua kiểm toán, phát hiện những hiện tượng, những dấu hiệu tham nhũng, lãng phí, không tuân thủ pháp luật trong quản lý kinh tế, tài chính, sử dụng kém hiệu quả các nguồn lực nhà nước... qua đó có kiến nghị với các cơ quan có thẩm quyền các biện pháp xử lý hoặc ngăn chặn. KTNN còn kiểm toán thường xuyên hoặc chuyên đề hướng vào những lĩnh vực có khả năng phát sinh tham nhũng lớn nhằm góp phần ngăn chặn hành vi tham nhũng. Mặt khác, KTNN còn đề xuất với nhà nước các giải pháp phù hợp để đẩy lùi tham nhũng. Hiện nay theo quy định tại Điều 118 Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam năm 2013 thì 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, do đó vai trò của KTNN là rất lớn đối với việc quản lý nền tài chính quốc gia.

2.2. Thực trạng về kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp

2.2.1. Báo cáo tài chính của đơn vị Hành chính sự nghiệp

Phân tích tổng quan về BCTC nhằm phân tích một cách tổng quát, toàn diện về tình hình thu chi và cân đối ngân sách; tình hình tiếp nhận, huy động, sử dụng các nguồn tài chính và sự vận động của các tài sản sau một năm giúp KTV nắm bắt tổng thể tình hình tài chính, quy mô của đơn vị từ đó có định hướng trong công tác lập kế hoạch kiểm toán, xác định trọng yếu kiểm toán và tổ chức thực hiện kiểm toán khoa học và cho phù hợp đặc điểm tình hình của đơn vị. Việc quản lý và sử dụng vào lĩnh vực nào, chính sách tài chính đang được áp dụng. Báo cáo tài chính của đơn vị gồm các báo cáo chính sau:

a. Bảng cân đối tài khoản: Là báo cáo tài chính tổng hợp, phản ánh tổng quát số hiện có đầu kỳ, tăng giảm trong năm và số cuối kỳ về kinh phí và tình hình kinh phí, kết quả hoạt động sự nghiệp và SXKD DV, tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản. Số liệu trên bảng cân đối tài khoản là căn cứ để kiểm tra việc ghi chép các sổ kế toán và báo cáo tài chính khác.

b. Tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng: Đây là báo cáo tổng hợp phản ánh tổng quát tình hình tiếp nhận và quản lý các nguồn kinh phí hiện có của đơn vị (kinh phí từ nguồn NSNN cấp, nguồn thu phí lệ phí, nguồn viện trợ và nguồn khác) và số đã thực chi theo từng nguồn kinh phí. Phân tích báo cáo Tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng nhằm giúp KTV nắm tổng thể tình hình kinh phí theo các nguồn hình thành và tình hình sử dụng kinh phí trong một kỳ kế toán.

c. Báo cáo thu chi sự nghiệp và hoạt động SXKD DV là báo cáo tài chính tổng hợp phản ánh tổng quát tình hình thu chi hoạt động sự nghiệp và SXKD DV của từng hoạt động tại đơn vị.

d. Báo cáo tăng giảm tài sản cố định là báo cáo tổng quát phản ánh số hiện có và tình hình tăng giảm từng loại TSCĐ tại đơn vị.

Ngoài ra, khi kiểm toán tổng hợp báo cáo tài chính, KTV còn quan tâm đến các bảng đối chiếu dự toán kinh phí NSNN với kho bạc nhà nước nhằm xác nhận dự toán giao, dự toán đã sử dụng và dự toán còn lại ở KBNN.

2.2.2. Kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp

Hàng năm, Kiểm toán nhà nước tổ chức kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước tại các đơn vị Hành chính sự nghiệp với mục tiêu, nội dung và trọng tâm kiểm toán chính sau:

a) Mục tiêu kiểm toán chủ yếu

(1) Xác nhận tình đúng đắn trung thực của báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán vốn đầu tư và báo cáo quyết toán dự án hoàn thành;

(2) Đánh giá việc tuân thủ pháp luật, quy định của ngành, của đơn vị được kiểm toán, trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

(3) Đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và trong việc thực hiện các chủ chương, chính sách, chương trình, dự án của cơ quan Nhà nước, cấp có thẩm quyền phê duyệt.

(4) Chỉ ra các sai phạm để kiến nghị với đơn vị được kiểm toán chấn chỉnh công tác quản lý tài chính kế toán, hoạt động của đơn vị và kiến nghị cấp có thẩm quyền xử lý sai phạm; sửa đổi, bổ sung cơ chế, chính sách liên quan đến quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và chế độ tài chính, kế toán của Nhà nước; 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.

(5) Cung cấp thông tin, số liệu tin cậy cho Quốc hội, HDND các cấp phê chuẩn quyết toán NSNN và thực hiện chức năng giám sát quá trình quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công

b) Nội dung kiểm toán chủ yếu theo lĩnh vực

(1) Về lĩnh vực NSNN:

- Kiểm toán đánh giá toàn diện công tác quản lý, điều hành thu, chi ngân sách của các bộ, ngành, địa phương, đơn vị được kiểm toán;

- Xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước của các bộ, ngành, địa phương, đơn vị được kiểm toán;

- Kiểm toán việc tuân thủ Luật NSNN và các quy định của pháp luật trong việc lập, chấp hành và quyết toán NSNN; trong quản lý, sử dụng tài sản, tài chính công; trong việc thực hiện cơ chế tự chủ của cơ quan hành chính nhà nước và cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập;

(2) Về lĩnh vực đầu tư dự án:

- Kiểm toán đánh giá việc tuân thủ Luật Đầu tư công, Luật NSNN, luật Xây dựng; các chế độ, quy định về quản lý đầu tư và xây dựng; các chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ, từ khâu chuẩn bị đầu tư, thực hiện đầu tư đến quyết toán đưa công trình và khai thác sử dụng;

- Kiểm toán xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo giá trị thanh toán, quyết toán vốn dự án ĐTXD;

- Kiểm toán đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả trong quản lý, sử dụng vốn đầu tư XDCB của chủ đầu tư, của đơn vị được kiểm toán. Hiệu quả khai thác sử dụng công trình, dự án hoàn thành....

(3) Về lĩnh vực doanh nghiệp và các tổ chức tài chính - ngân hàng:

- Kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, sử dụng tài sản, vốn nhà nước; trong hoạt động đầu tư xây dựng, quản lý và khai thác tài nguyên, khoáng sản;

- Kiểm toán đánh giá việc thực hiện lộ trình cổ phần hóa, thoái vốn của các tập đoàn kinh tế, tổng công ty nhà nước; việc cơ cấu lại các tổ chức tín dụng, đặc biệt là các tổ chức tín dụng yếu kém (các ngân hàng được Ngân hàng nhà nước mua lại với giá 0 đồng) và việc tiếp tục triển khai đồng bộ các biện pháp xử lý sở hữu chéo, nợ xấu và kiểm soát, nâng cao chất lượng tín dụng của các Ngân hàng, tổ chức tín dụng.

(4) Về kiểm toán chuyên đề:

- Xác định nội dung kiểm toán Chuyên đề theo từng chuyên đề cụ thể, trong đó trọng tâm là các nội dung đánh giá tính kinh tế, tinh hiệu quả, tính hiệu lực của việc sử dụng nguồn lực theo từng chuyên đề; hoặc nội dung đánh giá kết quả thực hiện đề án/chủ trương/chính sách/...

- Ví dụ một số chuyên đề lớn kiểm toán năm 2017 như: Công tác quản lý nợ công để đánh giá tính trung thực, hợp lý của các báo cáo nợ công năm 2016; tính đồng bộ, đầy đủ, hợp lý, khả thi trong việc ban hành các văn bản quy phạm pháp luật về nợ công, tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng vốn vay và trả nợ; Công tác quản lý, sử dụng đất các dự án giao đất đô thị, khu kinh tế, đất tái định cư và đất nông, lâm trường để đánh giá việc quy hoạch, quản lý, sử dụng đất, nguồn thu từ việc giao đất có thu tiền sử dụng đất, cho thuê đất,...; Công tác quản lý nhà nước về tài nguyên, khoáng sản để đánh giá hiệu quả, hiệu lực trong việc quản lý, sử dụng tài nguyên khoáng sản gắn với việc bảo vệ môi trường; Tình hình cổ phần hóa, thoái vốn và việc sử dụng giá trị lợi thế quyền thuê đất nhà nước để góp vốn đầu tư các dự án bất động sản của các doanh nghiệp nhà nước nhằm đánh giá thực trạng công tác cổ phần hóa, thoái vốn của các doanh nghiệp được kiểm toán, hiệu quả, hiệu lực việc sử dụng giá trị lợi thế quyền sử dụng đất nhà nước để góp vốn đầu tư các dự án bất động sản của các doanh nghiệp.

2.2.3. Thực trạng vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện

Sử dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán tại các đơn vị hành chính sự nghiệp chủ yếu là phân tích báo cáo quyết toán NSNN; báo cáo tài chính và phân tích các chỉ tiêu theo mục tiêu, nội dung kiểm toán tại từng đơn vị được kiểm toán. Căn cứ vào báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính và số liệu thống kê các kết quả kiểm toán, các phát hiện sai phạm, các khoản kiến nghị xử lý tài chính tại đơn vị được kiểm toán để phân tích, đưa ra các nhận định, đánh giá theo mục tiêu, nội dung kiểm toán. Phân tích đánh giá các chỉ tiêu chủ yếu: các chỉ tiêu về dự toán, thực hiện dự toán, quyết toán NSNN; các chỉ tiêu về thu, chi, về tình hình tài chính, tài sản của đơn vị được kiểm toán theo từng nội dung cụ thể phục vụ yêu cầu phân tích, đánh giá theo mục tiêu, nội dung kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.

2.2.3.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

a) Mục tiêu nội dung của lập kế hoạch trong kiểm toán quyết toán ngân sách gồm:

(i) Thu thập thông tin đầy đủ và tổng quát về tình hình của đơn vị HCSN tại năm được kiểm toán; thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin liên quan khác.

(ii) Phân tích, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin đã thu thập, xác định trọng tâm, rủi ro kiểm toán.

(iii) Xây dựng dự thảo KHKT:

- Xác định mục tiêu kiểm toán.
- Xác định phạm vi và giới hạn kiểm toán.

- Xác định nội dung kiểm toán: Về quyết toán thu NSNN; quyết toán chi NSNN; một số nội dung liên quan đến NSNN; kiểm toán hoạt động trong kiểm toán Báo cáo quyết toán NSNN.

- Xác định các phương pháp kiểm toán chính.

- Lập kế hoạch thời gian và bố trí nhân sự thực hiện kiểm toán.

- Xác định kinh phí và các điều kiện vật chất cần thiết cho cuộc kiểm toán.

(iv) Chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho đoàn kiểm toán.

b) Các thủ tục phân tích đã được sử dụng trong thực tế kiểm toán của Kiểm toán nhà nước:

Trên cơ sở các mục tiêu, nội dung công việc nêu trên, trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán của kiểm toán nhà nước đối với cuộc kiểm toán, các thủ tục phân tích đã được áp dụng bao gồm:

- Sử dụng phương pháp so sánh để phân tích sơ bộ các biến động, thay đổi về NSNN năm được kiểm toán, nhằm đánh giá tác động của sự thay đổi tới việc quản lý tài chính, ngân sách trong niên độ kiểm toán.

- Phân tích sơ bộ các thông tin về tình hình NSNN làm cơ sở cho việc đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán.

- Sử dụng phương pháp phân tích định tính để phân tích thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin liên quan khác

2.2.3.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Vận dụng thủ tục phân tích để đánh giá công tác quản lý NSNN tại các đơn vị HCSN trên một số lĩnh vực chủ yếu như sau:

Ø Phân tích đánh giá công tác lập dự toán, chấp hành dự toán

a. Phân tích đánh giá công tác lập dự toán

Căn cứ văn bản lập dự toán được xây dựng trên cơ sở tình hình thực hiện năm trước, kế hoạch nhiệm vụ năm dự toán, KTV xây dựng một số chỉ tiêu chủ yếu để phân tích:

- Đánh giá về mẫu biểu, thời gian lập, căn cứ lập và định mức kinh tế xã hội của các nội dung;

- Về các khoản thu sự nghiệp;

- Về dự toán chi thường xuyên;

- Về dự toán chi thực hiện các chương trình mục tiêu quốc gia;

Để phân tích các chỉ tiêu nêu trên, KTV sử dụng các phương pháp chủ yếu:

- Phương pháp so sánh: So sánh dự toán lập với năm trước, ước thực hiện năm nay. So sánh với các quy định về tiêu chuẩn định mức, nội dung mục tiêu của các khoản thu, chi NSNN...

- Phương pháp phân tích đánh giá chi tiết.

Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể:

- Đánh giá việc thực hiện dự toán thu, chi năm trước; Đánh giá kết quả thực hiện các mục tiêu, nhiệm vụ, các chương trình, dự án và các bất cập khó khăn trong quá trình thực hiện trong từng lĩnh vực; Các nhiệm vụ được giao năm lập dự toán.

- Thời gian lập dự toán: có phù hợp với quy định của Luật NSNN, các văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính và cơ quan liên quan. Mẫu biểu đã đúng quy định, các định mức (thu sự nghiệp, chi ngân sách...) đúng tiêu chuẩn định mức theo quy định.

- Các khoản thu sự nghiệp có tuân thủ quy định về định mức thu, đối tượng thu của pháp luật về thuế, phí, lệ phí và chế độ thu ngân sách.

- Các khoản chi thường xuyên được lập trên cơ sở nhiệm vụ được giao,

nhiệm vụ được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt, chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định. Việc lập dự toán ngân sách của các cơ quan nhà nước thực hiện chế độ tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính; đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính thực hiện theo quy định của Chính phủ.

- Việc lập dự toán chi ngân sách phải lập theo hai nội dung riêng biệt, đó là kinh phí thực hiện chế độ tự chủ và kinh phí không thực hiện chế độ tự chủ. Đối với dự toán phần kinh phí không thực hiện chế độ tự chủ đã lập trên cơ sở sau: Xem xét việc lập dự toán có căn cứ vào nhu cầu của đơn vị, Các dự án đầu tư xây dựng cơ bản, các đề tài nghiên cứu khoa học... đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.

- Về chi thực hiện các chương trình mục tiêu quốc gia được lập căn cứ vào danh mục các chương trình, tổng mức kinh phí thực hiện chương trình mục tiêu quốc gia trong từng giai đoạn do Quốc hội quyết định, mục tiêu, nội dung, nhiệm vụ và chi tiết các dự án thành phần đối với từng chương trình mục tiêu quốc gia.

- So sánh thông qua việc phân tích tỷ lệ (dự toán lập so với năm trước, ước thực hiện năm nay) để đánh giá tính tích cực trong công tác lập dự toán của đơn vị.

Lưu ý: khi xây dựng biên chế để xác định quỹ lương kế hoạch trong việc lập dự toán năm (hoặc ổn định 3 năm)

Việc xây dựng vị trí việc làm và cơ cấu viên chức theo chức danh nghề nghiệp trình cấp có thẩm quyền phê duyệt; tuyển dụng, sử dụng và quản lý viên chức, người lao động theo quy định của pháp luật; thuê hợp đồng lao động để thực hiện nhiệm vụ. Từ đó xác định quỹ lương kế hoạch (theo lương ngạch, bậc chức vụ và các khoản phụ cấp do Nhà nước quy định), trong đó:

+ Đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm chi thường xuyên và chi đầu tư và đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm chi thường xuyên quyết định số lượng người làm việc;

+ Đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm một phần chi thường xuyên đề xuất số lượng người làm việc của đơn vị trình cơ quan có thẩm quyền quyết định;

+ Đơn vị sự nghiệp công do ngân sách nhà nước bảo đảm chi thường xuyên đề xuất số lượng người làm việc trên cơ sở định biên bình quân 05 năm trước và không cao hơn số định biên hiện có của đơn vị, trình cơ quan có thẩm quyền quyết định (đối với các đơn vị sự nghiệp công mới thành lập, thời gian hoạt động chưa đủ 05 năm thì tính bình quân cả quá trình hoạt động).

+ Trường hợp đơn vị sự nghiệp công chưa xây dựng được vị trí việc làm và cơ cấu viên chức theo chức danh nghề nghiệp, số lượng người làm việc được xác định trên cơ sở định biên bình quân các năm trước theo hướng dẫn của Bộ Nội vụ.

b. Phân tích đánh giá công tác chấp hành dự toán

Căn cứ báo cáo quyết toán năm của đơn vị được kiểm toán, KTV xây dựng một số chỉ tiêu chủ yếu để phân tích:

- Việc ban hành các văn bản phục vụ việc quản lý tài chính tại đơn vị (Quy chế chi tiêu nội bộ, quy chế quản lý tài sản công, quyết định về các mức thu phí lệ phí, đối tượng thu...)

- Việc tổng hợp báo cáo từng nguồn thu, từng khoản chi trong năm của đơn vị, đánh giá việc sử dụng có theo đúng mục đích, chế độ, tiết kiệm và có hiệu quả.

- Để phân tích các chỉ tiêu trên, KTV sử dụng các phương pháp chủ yếu:

+ So sánh với các văn bản quy phạm pháp luật

+ So sánh số tuyệt đối và tỷ lệ thực hiện dự toán được giao (thu phí lệ phí, sự nghiệp và chi thường xuyên, không thường xuyên, Chương trình mục tiêu) so với thực hiện năm trước và dự toán NSNN giao.

+ Đối chiếu giữa các sổ chi tiết và báo cáo tổng hợp.

- Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể:

+ Trên cơ sở dự toán ngân sách được giao, các đơn vị sự nghiệp đã tổ chức triển khai thực hiện, đưa ra các biện pháp cần thiết đảm bảo hoàn thành tốt nhiệm vụ thu chi được giao đồng thời phải có kế hoạch sử dụng kinh phí ngân sách theo đúng mục đích, chế độ, tiết kiệm và có hiệu quả. Để theo dõi quá trình chấp hành dự toán thu chi, các đơn vị sự nghiệp cần tiến hành theo dõi chi tiết, cụ thể từng nguồn thu, từng khoản chi trong kỳ của đơn vị.

+ Các khoản thu, chi ngân sách nhà nước được hạch toán đúng niên độ ngân sách, cấp ngân sách và Mục lục ngân sách nhà nước. Các khoản thu, chi ngân sách nhà nước bằng ngoại tệ thì được quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hạch toán do Bộ Tài chính quy định để hạch toán thu, chi ngân sách nhà nước tại thời điểm phát sinh.

- Đánh giá việc tổ chức quản lý nguồn thu:

+ Các khoản thu phí lệ phí phải thuộc nhiệm vụ theo quy định về chức năng nhiệm vụ. Thực hiện thu phí, lệ phí và thu sự nghiệp: thu đúng, thu đủ theo mức thu và đối tượng thu do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định, kịp thời theo quy định của pháp luật đối với từng khoản thu, nộp ngân sách nhà nước đầy đủ, đúng thời hạn (nếu có), quản lý nguồn thu qua KBNN. Trường hợp cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định khung mức thu, đơn vị căn cứ nhu cầu chi phục vụ cho hoạt động, khả năng đóng góp của xã hội để quyết định mức thu cụ thể cho phù hợp với từng loại hoạt động, từng đối

tượng, nhưng không được vượt quá khung mức thu do cơ quan có thẩm quyền quy định..

+ Đơn vị đã tích cực, chủ động tổ chức khai thác các nguồn thu hợp pháp để tăng cường năng lực tài chính của đơn vị.

- Đánh giá việc tổ chức quản lý khoản chi NSNN

+ Tất cả các khoản chi ngân sách nhà nước phải được kiểm tra, kiểm soát trong quá trình chi trả, thanh toán. Các khoản chi phải có trong dự toán ngân sách được giao, đúng chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiêu do cấp có thẩm quyền quy định và đã được Thủ trưởng đơn vị sử dụng ngân sách hoặc người được ủy quyền quyết định chi.

+ Quy định về trách nhiệm trong các quyết định chi: nếu chi sai phải bồi thường hoàn trả ngân sách nhà nước và tùy theo tính chất, mức độ vi phạm còn bị xử lý kỷ luật, xử phạt hành chính hoặc bị truy cứu trách nhiệm hình sự.

- Chi từ nguồn thu được để lại theo quy định của pháp luật về phí và lệ phí.

- Công tác lập Báo cáo quyết toán tài chính: Trước khi lập BC quyết toán các đơn vị dự toán đã thực hiện:

+ Về nhiệm vụ thu ngân sách nhà nước: Rà soát các khoản phải nộp ngân sách nhà nước nhưng chưa nộp hoặc nộp chưa đủ vào ngân sách nhà nước (nếu có).

+ Về nhiệm vụ chi ngân sách nhà nước: Rà soát toàn bộ dự toán được cấp có thẩm quyền giao (kể cả dự toán bổ sung); kiểm tra, xem xét các khoản dư tạm ứng và tồn quỹ tiền mặt để chủ động chi tiêu, thanh toán tạm ứng trong năm.

+ Đối chiếu với Kho bạc Nhà nước về số liệu dự toán, tạm ứng, dư dự toán và dư tài khoản tiền gửi của đơn vị đảm bảo khớp đúng về tổng số và chi

tiết theo Mục lục ngân sách nhà nước trước khi lập, báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước hằng năm.

+ Rà soát kiểm kê vật tư, hàng hóa, tài sản và đối chiếu các khoản nợ phải thu, phải trả.

Ø Đánh giá việc chuyển số dư dự toán, dự tạm ứng tại đơn vị

Căn cứ công văn đề nghị xét chuyển số dư, KTV sử dụng phương pháp đối chiếu, so sánh để xây dựng và phân tích một số chỉ tiêu chủ yếu:

- Xác định số dư chuyển năm sau thông qua việc đối chiếu với “Bảng đối chiếu dự toán kinh phí NSNN” với KBNN có ký xác nhận của KBNN (đối với nguồn NSNN cấp). Và các chỉ tiêu kinh phí chưa quyết toán chuyển năm sau, đối chiếu số dư TK 461, 462...

- Việc xử lý số dư có đúng quy định cho từng loại kinh phí.

Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể của việc phân tích

- Việc đối chiếu xác nhận dự toán kinh phí với KBNN, để xác nhận tình hình dự toán được giao, dự toán đã rút và dự toán còn tại KBNN. Đối chiếu tình hình tạm ứng và thanh toán tạm ứng giữa đơn vị sử dụng NSNN và KBNN.

- Đánh giá việc chuyển số dư có đúng quy định hay không? Có còn nhiệm vụ, hay hết nhiệm vụ chi? Sang năm đã triển khai thực hiện hay không hay điều chuyển sang thực hiện nhiệm vụ khác;...

Từ các phân tích, đánh giá trên đưa ra các kết luận, kiến nghị phù hợp.

Ø Phân tích đánh giá việc chấp hành chế độ quản lý, sử dụng kinh phí

Căn cứ Báo cáo tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí, KTV sử dụng các phương pháp đối chiếu so sánh (với dự toán được giao, với các tiêu chuẩn được Nhà nước quy định, quy chế chi tiêu nội bộ....) và xây dựng một số chỉ tiêu chủ yếu để phân tích:

- Phân tích quản lý và sử dụng kinh phí theo từng nguồn kinh phí:

+ Nguồn NSNN (Thường xuyên, không thường xuyên)

+ Nguồn Phí lệ phí

+ Nguồn viện trợ

+ Nguồn khác

Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể của việc phân tích.

- Báo cáo tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã tổng hợp đầy đủ tình hình tiếp nhận và phân kinh phí được NSNN cấp hiện có. Số kinh phí đã sử dụng đề nghị quyết toán về tổng số và theo từng nguồn hình thành, theo từng loại kinh phí (thường xuyên, không thường xuyên), theo từng nội dung kinh tế theo mục lục NSNN.

- Đối với biểu kinh phí đã sử dụng đề nghị quyết toán, đơn vị phản ánh theo từng nội dung kinh tế và theo mục lục NSNN (loại khoản, nhóm, mục, tiểu mục) và theo từng nguồn kinh phí (kinh phí NSNN cấp chi hoạt động, dự án, phí, lệ phí, viện trợ khác...)

- Đánh giá việc thực hiện theo từng nguồn kinh phí: Thực hiện các khoản chi có trong dự toán được giao, phản ánh, ghi nhận kịp thời các khoản chi theo từng nội dung chi, từng nhóm chi, mục chi theo mục lục NSNN.

- Số tiếp nhận NSNN trong kỳ: Đối chiếu giữa dự toán chi NSNN được giao với sổ theo dõi dự toán, bảng đối chiếu dự toán NSNN cấp, số phát sinh các TK 461,462...qua đó xác định số kinh phí tiếp nhận có đúng dự toán, có được phản ánh đầy đủ kịp thời, đúng mục lục NSNN không? Đối chiếu số đã chi đề nghị quyết toán của từng nguồn kinh phí với báo cáo “Tổng hợp tình hình kinh phí” và dự toán giao nhằm đánh giá các khoản chi có trong dự toán, đúng nguồn...

- Thực hiện các khoản chi không thường xuyên, chi CTMTQG có đúng nội dung, đảm bảo mục đích của chương trình.

- Thực hiện việc chi lương, phụ cấp đúng quy định (mục 6000, 6100), Tổng lao động và quỹ tiền lương có theo biên chế được duyệt từ đó có tiết kiệm chi để chi thu nhập tăng thêm (mục 6400).

- Căn cứ vào kết quả thu thập số liệu về công tác tiếp nhận viện trợ, quản lý nguồn viện trợ, từ đó phân tích đánh giá: Đánh giá phân tích công tác quyết toán nguồn viện trợ, ghi thu, ghi chi qua NSNN; thực hiện có đúng thỏa thuận hợp tác với nhà tài trợ; Đánh giá phân tích việc sử dụng nguồn viện trợ có đúng với dự toán, đúng mục tiêu, mục đích theo thỏa thuận của nhà tài trợ, có phù hợp với Luật pháp Việt Nam hay không. Đánh giá việc xử lý: Kết dư, lãi TGNH từ nguồn viện trợ, Chênh lệch tỷ giá, xử lý tài sản viện trợ.

- So sánh một số nhóm mục chi chủ yếu để đánh giá: Chi cho con người/tổng chi; chi hành chính (điện, nước, văn phòng phẩm...)/tổng chi; chi nghiệp vụ chuyên môn, chi đoàn ra.../ tổng chi.

- Phân tích đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong công tác quản lý, sử dụng NSNN (đối với một hoặc một số nguồn kinh phí cụ thể sử dụng vào chương trình dự án hoặc mục tiêu cụ thể)

Từ các phân tích, đánh giá trên đưa ra các kết luận, kiến nghị phù hợp

Ø Phân tích hoạt động có thu tại đơn vị

Căn cứ Báo cáo thu chi hoạt động sự nghiệp và SXKD dịch vụ, KTV sử dụng các phương pháp phân tích chủ yếu: Đối chiếu so sánh số dư đầu kỳ, phát sinh trong năm và số dư cuối kỳ giữa tài khoản của sổ chi tiết và sổ tổng hợp. So sánh với các tiêu chuẩn định mức về thu, các quy định về nguồn thu. Và xây dựng một số chỉ tiêu chủ yếu để phân tích

- Phân tích theo từng nguồn thu:

- + Thu phí, lệ phí
- + Thu sự nghiệp
- + Thu SXKD dịch vụ
- Phân tích việc thực hiện so với dự toán giao

Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể của việc phân tích

- Chấp hành về mức thu:

+ Với thu phí, lệ phí: đơn vị sự nghiệp được tự chủ thực hiện nhiệm vụ thu đúng, thu đủ theo mức thu và đối tượng thu do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định. Trường hợp cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định khung mức thu, đơn vị căn cứ nhu cầu chi phục vụ cho hoạt động, khả năng đóng góp của xã hội để quyết định mức thu cụ thể cho phù hợp với từng loại hoạt động, từng đối tượng, nhưng không được vượt quá khung mức thu do cơ quan có thẩm quyền quy định.

+ Đối với những hoạt động dịch vụ theo hợp đồng với các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước, các hoạt động liên doanh, liên kết, đơn vị được quyết định các khoản thu, mức thu cụ thể theo nguyên tắc bảo đảm thực hiện nghĩa vụ với NSNN, đủ bù đắp chi phí và có tích lũy.

- Quản lý nguồn thu:

+ Thủ trưởng cơ quan, đơn vị đã thực hiện trách nhiệm đôn đốc, kiểm tra các cơ quan, đơn vị và cá nhân trực tiếp thu thực hiện nộp đầy đủ, đúng hạn các khoản thu phải nộp (nếu có) ngân sách nhà nước.

+ Tổ chức hệ thống chứng từ ghi nhận các khoản thu, trên cơ sở đó tiến hành phân loại các khoản thu, ghi chép trên hệ thống sổ sách và định kỳ thiết lập các báo cáo tình hình huy động các nguồn thu. Đã phản ánh tổng quát tình hình thu chi hoạt động sự nghiệp và SXKD DV của toàn đơn vị.

- + Việc quản lý các nguồn thu phí lệ phí qua KBNN...

+ Quản lý thống nhất các nguồn thu nhằm sử dụng các nguồn thu đúng mục đích trên cơ sở hiệu quả và tiết kiệm.

- Nguồn thu trong năm có được bổ sung nguồn kinh phí theo quy định. Đối chiếu số phát sinh TK 511,531, 421 với bên có TK 461... và với báo cáo tổng hợp nguồn kinh phí (kinh phí thực nhận)

- Phân tích đánh giá thực hiện các khoản thu sự nghiệp, dịch vụ, các khoản thu từ liên doanh, liên kết có phù hợp với chức năng nhiệm vụ, các quy định của Nhà nước.

- Phân tích tổng hợp số chi từ nguồn thu sự nghiệp dịch vụ

Các khoản chi có hợp lý, hợp lệ (phù hợp quy định của Luật thuế TNDN, chuẩn mực kế toán)

- Phân tích đánh giá việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN (Kê khai, nộp thuế)

Trong đó lưu ý đơn vị sự nghiệp công được xác định giá dịch vụ sự nghiệp công không sử dụng kinh phí ngân sách Nhà nước theo cơ chế thị trường, được tự quyết định các khoản thu, mức thu bảo đảm bù đắp chi phí hợp lý, có tích lũy theo quy định của pháp luật đối với từng lĩnh vực (trừ dịch vụ khám, chữa bệnh và dịch vụ giáo dục, đào tạo tại các cơ sở khám, chữa bệnh và cơ sở giáo dục, đào tạo của Nhà nước) vẫn thực hiện theo quy định của pháp luật. Đối với dịch vụ sự nghiệp công sử dụng kinh phí Nhà nước, giá dịch vụ được xác định trên cơ sở định mức kinh tế - kỹ thuật, định mức chi phí do cơ quan có thẩm quyền ban hành, theo lộ trình do Nhà nước quy định.

+ Phân tích đánh giá về việc kê khai quyết toán thuế với NSNN (phương pháp tính thuế, việc kê khai thuế đã đầy đủ, đúng quy định).

+ Thực hiện việc nộp thuế có kịp thời đầy đủ.

Ø Tình hình quản lý, sử dụng tài sản

Căn cứ báo cáo về TSCĐ của đơn vị, Báo cáo tăng giảm TSCĐ trong năm, các văn bản quy phạm pháp luật hiện hành KTV sử dụng các phương pháp, tổng hợp, đối chiếu so sánh trên cơ sở một số chỉ tiêu chủ yếu để phân tích:

- Công tác quản lý sử dụng đã theo chế độ quy định
- Sự phù hợp giữa các TK 211, 214, 466 (tăng TSCĐ, giảm TSCĐ, xác định hao mòn TSCĐ)
- Nguyên giá TSCĐ tăng phù hợp với kinh phí sử dụng mua sắm TSCĐ (mục 9000...)

Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể:

- Đánh giá khái quát TSCĐ hiện có tại đơn vị và tình hình tăng giảm TSCĐ
- Phân tích, đánh giá công tác quản lý và sử dụng tiền, tài sản, vật tư hàng hóa đạt đại thông qua việc kiểm kê, đối chiếu, đánh giá cuối năm.
- Việc quản lý sử dụng TSCĐ đã phù hợp Luật quản lý và sử dụng Tài sản nhà nước (về tiêu chuẩn định mức và đối tượng): như đối với việc sử dụng ô tô, việc đi thuê và cho thuê trụ sở, đất...
- Phân tích, đánh giá trong công tác tổ chức mua sắm TSCĐ (công tác lập kế hoạch và thực hiện đấu thầu), công tác thanh lý TSCĐ đã đảm bảo quy trình ...

Ø Tình hình quản lý các khoản công nợ phải thu, phải trả và tạm ứng

Căn cứ vào sổ chi tiết các khoản công nợ, KTV sử dụng phương pháp đối chiếu, so sánh sổ chi tiết các TK công nợ, các văn bản đối chiếu cuối năm..., để xây dựng một số chỉ tiêu chủ yếu để phân tích:

Xem xét số dư đầu kỳ so sánh số dư cuối kỳ, quan tâm đến các TK liên quan đến người lao động (Lương, các khoản phải nộp theo lương), các khoản phải nộp NSNN.

Qua phân tích đưa ra một số đánh giá, kết quả cụ thể:

- Phân tích, đánh giá các khoản công nợ đã được quản lý theo quy định (đối chiếu cuối năm, đánh giá tuổi nợ, nguyên nhân nợ phải thu khó đòi), các khoản tiền lương chưa trả người lao động, thuế còn phải nộp NSNN...

- Việc đối chiếu và đôn đốc thu hồi các khoản công nợ cuối năm.

Ø Việc quản lý sử dụng nguồn vốn đầu tư

Căn cứ vào Kế hoạch vốn được giao đầu năm, giải ngân trong năm, các báo cáo theo tiến độ ..., KTV sử dụng phương pháp đối chiếu, so sánh trên cơ sở đó phân tích đánh giá nội dung chủ yếu:

+ Việc thực hiện có phù hợp với nội dung, tiến độ phù hợp với quyết định được phê duyệt, đảm bảo quy trình đầu tư XD CB...

+ Phân tích đánh giá công tác dự toán, thiết kế quy hoạch đã được duyệt, công tác lựa chọn nhà thầu, thực hiện đấu thầu, ký hợp đồng... có phù hợp chế độ.

- Phân tích đánh giá việc thực hiện dự án ĐTXD có tuân thủ đúng các văn bản pháp lý quản lý chi đầu tư từ nguồn vốn ngân sách nhà nước.

- Phân tích đánh giá việc đưa tài sản đầu tư và sử dụng, hiệu quả đầu tư.

- Trên cơ sở bằng chứng kiểm toán, phân tích đánh giá trên đưa ra kết quả đánh giá và kiến nghị phù hợp

Ø Phân tích trong kiểm toán việc đơn vị dự toán cấp 3 báo cáo đánh giá công tác tự chủ tự chịu trách nhiệm về tài chính, biên chế của đơn vị

- Phân tích khái quát về biên chế, lao động, tiền lương, tình hình thực hiện nhiệm vụ của đơn vị được giao đầu năm đã được cơ quan cấp trên phê

duyet. Phân tích các biến động về biên chế, nhân sự và nguyên nhân biến động nhân sự trong hoạt động của đơn vị. Bất cập hạn chế trong tự chủ về lao động, tiền lương tại đơn vị, những ảnh hưởng tiêu cực đến hiệu quả hoạt động của đơn vị.

- Phân tích, đánh giá tình hình thực hiện việc tự chủ, tự chịu trách nhiệm, trong đó đánh giá tình hình thực hiện nhiệm vụ nhà nước giao.

- Phân tích, đánh giá việc xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ, quy chế quản lý tài sản đã đầy đủ, phù hợp quy định hiện hành. Quy chế chi tiêu nội bộ bao gồm các quy định về chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi tiêu áp dụng thống nhất trong đơn vị, đảm bảo đơn vị sự nghiệp có thu hoàn thành nhiệm vụ chính trị được giao, thực hiện hoạt động thường xuyên phù hợp với hoạt động đặc thù của đơn vị, sử dụng kinh phí có hiệu quả và tăng cường công tác quản lý.

- Phân tích, đánh giá việc xác định mức độ tự chủ đã phù hợp, xác định số tiết kiệm từ chênh lệch thu chi, chi thu nhập tăng thêm, trích quỹ đã phù hợp quy định.

- Phân tích Đối với đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ hoàn toàn về cả chi thường xuyên và chi đầu tư, vẫn phải chịu sự quản lý của cấp trên về biên chế do ảnh hưởng của cơ chế phân cấp. Từ đó chỉ ra sự bất cập trong sự phân cấp của Bộ, ngành, địa phương.... Khi sử dụng nguồn lực và con người.

Ø Việc thực hiện các Chỉ thị, Nghị quyết của chính phủ.

Qua kết quả kiểm toán và phân tích đánh giá trên:

- Phân tích, đánh giá việc thực hiện Luật phòng chống tham nhũng, tiết kiệm chống lãng phí, các văn bản điều hành đột xuất của Chính Phủ.

- Phân tích, đánh giá việc thực hiện chỉ đạo của Bộ, Ngành.

- Phân tích, đánh giá việc tổng hợp báo cáo của các đơn vị có theo quy định.

- Phân tích, đánh giá hiệu quả việc sử dụng ngân sách tiền và tài sản Nhà nước.

Từ các phân tích, đánh giá trên đưa ra các kết luận, kiến nghị phù hợp:

- Việc sử dụng kinh phí NSNN cấp có phù hợp (đã đúng mục đích, định mức, đúng đối tượng...), việc sử dụng vật tư có tiết kiệm, hiệu quả ...

- Việc sử dụng quản lý tài sản công (tồn kho chưa sử dụng, công suất sử dụng thấp, chưa hiệu quả ...)

- Kết quả hoạt động chuyên môn có triển biến tích cực, có phát triển tốt hơn

Ø Đánh giá tính kinh tế hiệu lực, hiệu quả việc quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công

Nguyên tắc về tính kinh tế có nghĩa là tối thiểu hóa chi phí của nguồn lực được sử dụng cho một hoạt động, nhưng vẫn đảm bảo chất lượng đầu ra phù hợp. Nguồn lực được sử dụng đúng thời điểm, phù hợp về số lượng, chất lượng và có giá mua tốt nhất.

Nguyên tắc về tính hiệu quả có nghĩa là tối đa hóa đầu ra trên cơ sở các nguồn lực được sử dụng. Tính hiệu quả quan tâm đến mối quan hệ giữa nguồn lực sử dụng và đầu ra về mặt số lượng, chất lượng và thời gian.

Nguyên tắc về tính hiệu lực có nghĩa là việc đạt được các mục tiêu đã định và kết quả dự kiến.

Đánh giá tập trung vào việc xem xét liệu các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các quỹ vận hành có tuân theo các nguyên tắc về tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực không và có chỗ nào cần cải tiến không. Kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện của các chương trình, các hoạt

động, các đơn vị hoặc các quỹ với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó, cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực và đưa ra kiến nghị cải thiện tình hình.

2.2.3.3. Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán

Thủ tục phân tích trong giai đoạn này thường được thực hiện nhằm rà soát lại toàn bộ các thông tin trình bày trên Báo cáo quyết toán để đảm bảo giảm thiểu sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trong các giai đoạn trước lập báo cáo kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán áp dụng thông thường là các thủ tục phân tích quan trọng đã áp dụng trong quá trình kiểm toán nêu trên. Tùy thuộc vào các nhận định, đánh giá của kiểm toán viên về các rủi ro kiểm toán có thể phát sinh tại từng đơn vị, khoản mục trên báo cáo quyết toán ngân sách để lựa chọn các thủ tục phân tích rà soát phù hợp.

2.2.4. Khảo sát thực tế việc vận dụng thủ tục phân tích trong Kiểm toán Báo cáo tài chính tại Trường Đại học Văn hóa Hà Nội do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

Đề minh họa rõ hơn về thực trạng vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện nhằm minh họa và làm nổi bật thủ tục phân tích trong kiểm toán. Chủ nhiệm đề tài có đề xuất thực tiễn quá trình vận dụng thủ tục phân tích khi triển khai kiểm toán BCTC năm 2017 tại Trường Đại học Văn Hóa Hà Nội, cụ thể như sau:

2.2.4.1. Giới thiệu về Trường Đại học Văn hóa Hà Nội

Trường Đại học Văn hóa Hà Nội (ĐH VHHN) được thành lập ngày 26/3/1959, theo Quyết định số 134/VH-QĐ của Bộ VHTT&DL, là nơi đào tạo, nghiên cứu khoa học hàng đầu trong lĩnh vực văn hóa ở Việt Nam.

Trường cung cấp nguồn nhân lực chất lượng cao, bồi dưỡng nhân tài, tham gia hoạch định chính sách của Nhà nước về văn hóa và hội nhập quốc tế.

Chức năng, nhiệm vụ và cơ cấu tổ chức: Trường thực hiện hai chức năng chính: Đào tạo và Nghiên cứu khoa học. Cơ cấu tổ chức gồm 13 khoa, 04 phòng; 01 Trung tâm Thông tin thư viện và 01 Viện Văn hóa. Thực hiện chức năng đào tạo: Trường gồm hệ đào tạo sau: Đào tạo hệ đại học với 09 ngành; hệ đào tạo sau đại học với 03 ngành và hệ đào tạo tiến sĩ 03 ngành, ngoài ra Trường đào tạo ngắn hạn có thời gian từ 01 tuần đến 06 tháng (tùy theo từng lớp) cấp chứng chỉ.

Trường được phân loại là đơn vị sự nghiệp tự đảm bảo một phần chi phí hoạt động theo qui định tại Nghị định số 43/2006/NĐ-CP (nay là Nghị định số 16/2015/NĐ-CP); Trường đã xây dựng, ban hành quy chế chi tiêu nội bộ làm cơ sở để thực hiện các nhiệm vụ. chịu trách nhiệm về tài chính năm 2017

Niên độ kế toán: Từ ngày 01 tháng 01 đến 31 tháng 12 hàng năm.

Chế độ kế toán áp dụng: Áp dụng theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán hành chính sự nghiệp.

2.2.4.2. Phân tích mức độ hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ

Kiểm soát nội bộ là một công cụ quan trọng đối với đơn vị và có ảnh hưởng lớn đến công việc của kiểm toán viên, thông qua kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên đánh giá được điểm mạnh, điểm yếu trong từng bộ phận, từng khoản mục, bên cạnh đó kiểm toán viên có thể hình dung được độ phức tạp của công việc, từ đó xác định phương hướng, phạm vi kiểm tra, thiết kế các thủ tục kiểm toán, dự kiến về thời gian, lực lượng nhân sự cần thiết trong kế hoạch và chương trình kiểm toán.

2.2.4.3. Phân tích xác định rủi ro có sai sót trọng yếu và trọng tâm kiểm toán

Ø Rủi ro tiềm tàng

- Đơn vị sử dụng các nguồn kinh phí khác nhau (NSNN, thu sự nghiệp, hoạt động SXKD dịch vụ), đào tạo lĩnh vực văn hóa có đặc thù riêng, nhiều chuyên ngành đào tạo nên việc phân định nguồn kinh phí và nội dung chi dễ dẫn đến sử dụng sai nguồn, không đúng mục đích, định mức, đối tượng, quyết toán khoản chi chưa đủ điều kiện,...

- Đối với hoạt động có thu

Việc phân loại chưa đúng tính chất các khoản thu có thể dẫn đến hạch toán không chính xác từng nguồn thu, hạch toán nhầm lẫn giữa các khoản thu hoạt động SXKD dịch vụ với thu học phí, hoặc phản ánh chưa chính xác các khoản thu nên chưa xác định đầy đủ nghĩa vụ với ngân sách nhà nước. Ngoài ra, còn có thể có các khoản thu ngoài quy định, thu học phí vượt so với qui định tại Nghị định 86/2015/NĐ-CP, ngày 02/10/2015.

- Việc quản lý và sử dụng nhà đất, tài sản không đúng mục đích, cho thuê không đúng quy định.

Ø Rủi ro kiểm soát

Xây dựng qui chế chi tiêu nội bộ chưa bao quát được hết các nguồn thu, nội dung chi; một số nội dung chi chưa hợp lý, có tính đặc thù; việc vận dụng nhiều chính sách, chế độ tài chính khác nhau và luôn thay đổi, cán bộ quản lý kiêm nhiệm dễ sai sót trong quản lý, điều hành và sử dụng kinh phí dẫn đến có sai sót mà hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện và ngăn chặn kịp thời. Công tác kiểm tra kiểm soát của Bộ VHTT&DL không thường xuyên, ngân sách năm 2017 tuy đã kiểm tra nhưng chưa có Biên bản thẩm tra phê duyệt quyết toán;

Ø Trọng tâm kiểm toán

a. Chi thường xuyên

- Việc lập, phân bổ, giao dự toán và quản lý, sử dụng đối với nguồn kinh phí NSNN cấp. Trong đó lưu ý việc thực hiện chủ trương tiết kiệm, gắn với việc tinh giản biên chế, sắp xếp lại bộ máy hành chính giai đoạn 2016-2020

theo Nghị quyết số 39-NQ/TW ngày 17/4/2015 của Bộ Chính trị khi lập, giao dự toán chi thường xuyên; việc tuân thủ định mức phân bổ dự toán chi thường xuyên năm 2017 từ nguồn NSNN theo quy định tại Quyết định số 46/2016/QĐ-TTg ngày 19/10/2016; thực hiện tự cân đối, bố trí nguồn điều chỉnh tăng lương cơ sở, thực hiện cơ chế tạo nguồn CCTL theo chế độ quy định; Công tác giao dự toán chậm, điều chỉnh dự toán nhiều lần, giao không đúng nội dung nguồn kinh phí hoặc giao nhưng chưa xác định nhiệm vụ chi; đồng thời cần lưu ý đánh giá định mức phân bổ cho đơn vị có mức tự chủ cao....

- Kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm, nâng cao hiệu quả hoạt động của các đơn vị sự nghiệp công lập theo Nghị định số 16/2015/NĐ-CP ngày 15/02/2015 thay thế Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ. Việc tạo lập và sử dụng các nguồn kinh phí để thực hiện cải cách tiền lương...

b. Đối với hoạt động thu sự nghiệp, kinh doanh dịch vụ

Đối với lĩnh vực đào tạo: Tập trung đánh giá việc tuân thủ các qui định về quản lý, sử dụng nguồn thu từ học phí và hoạt động đào tạo. Việc quy định mức thu học phí các loại hình đào tạo có đảm bảo quy định, việc chi trả học bổng, chế độ thanh toán vượt giờ, chi chuyên môn, trích lập quỹ

Đối với hoạt động SXKD, dịch vụ cần đánh giá việc sử dụng tài sản vào SXKD, xác định doanh thu, chi phí hợp lý hợp lệ và việc chấp hành nghĩa vụ thuế với NSNN.

2.2.4.4. Thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Ø Thủ tục phân tích đối với một số nội dung

Trong quá trình thực hiện kiểm toán Kiểm toán viên thực hiện một số thủ tục phân tích đối với một số nội dung trọng tâm từ đó phục vụ cho các

bước công việc tiếp theo và đưa ra những ý kiến, đánh giá, nhận xét của KTV, cụ thể như sau:

a. Công tác lập, giao và thực hiện dự toán

(1) Công tác lập Dự toán:

Dự toán thu: Năm 2017, Dự toán thu phí, lệ phí 32.000trđ bằng 107% so với số ước thực hiện năm 2016, bằng 66% thực hiện năm 2017 mức lập dự toán này qua phân tích là chưa sát với thực tế.

Dự toán chi hoạt động đơn vị lập 68.780trđ tăng 1,9 lần so với ước thực hiện năm 2016, trong đó kinh phí hoạt động thường xuyên nguồn đào tạo đại học tăng 1,5 lần ước năm 2016 cho thấy việc lập dự toán chi cao, chưa tăng mức tự đảm bảo nguồn kinh phí còn phụ thuộc nhiều vào NSNN cấp.

(2). Thực hiện dự toán

- Về thu: Tổng số thu phí lệ phí 48.234trđ tăng 1,5% so với dự toán lập và tăng 15% so với năm 2016.

- Về chi: Nguồn NSNN cấp 40.183trđ bằng 89% so với dự toán giao chủ yếu do Bộ còn giao bổ sung kinh phí miễn giảm học phí theo Nghị định 86/2015/NĐ-CP và kinh phí thực hiện chính sách hỗ trợ chi phí học tập đối với sinh viên là người dân tộc thiểu số theo Quyết định số 66/2013/QĐ-TTg ngày 11/11/2013: 5.762trđ tại ngày 23/01/2018 nên khó khăn trong công tác triển khai kịp thời dẫn đến tình trạng còn dư dự toán chuyên năm sau.

b. Thu, chi hoạt động sự nghiệp và sản xuất, kinh doanh, dịch vụ;

Tài sản và công nợ

(1) Tình hình thu học phí và lệ phí

Năm 2017, tổng thu học phí, lệ phí, thu khác, thu hoạt động SXKD trong năm là 59.004,7trđ, trong đó chủ yếu là số thu học phí, lệ phí 48.234,3trđ, thu khác 1.869,2trđ; thu hoạt động SXKD 8.901,1trđ. Mức thu phí lệ phí tăng 1,5% so với dự toán lập và tăng 15% so với năm 2016.

Tổng thu phí lệ phí tăng qua phân tích do các nguyên nhân như sau: Năm 2017 đối với các hệ đào tạo chính quy đơn vị đã ban hành quyết định mức thu cơ bản bằng mức trần của Nghị định số 86/2015/NĐ-CP, ngày 02/10/2015, như vậy về mức thu năm học 2017-2018 bình quân cao hơn mức thu năm học 2016-2017 là 10%; ngoài ra còn ra còn do sự biến động của tình hình nợ đọng học phí từng học kỳ của các lớp

(2). *Nợ phải thu.*

Đây là loại tài sản khá nhạy cảm với các gian lận và sai sót, nếu như trong khoản mục tiền là loại tài sản gắn liền với khả năng thanh toán của đơn vị thì nợ phải thu có liên hệ mật thiết đến kết quả thu chi hoạt động sự nghiệp và cung cấp dịch vụ, là đối tượng để sử dụng các thủ thuật để thổi phồng tổng thu của đơn vị. Giai đoạn đầu tiên khi tiến hành kiểm toán là xem xét về quy trình thu sự nghiệp của đơn vị, sau đó liệt kê biến động tổng hợp theo từng số dư, kết quả của quá trình này sẽ giúp cho kiểm toán viên có cơ sở để lựa chọn thử nghiệm chi tiết.

Qua phân tích tại đơn vị cho thấy: Tình hình công nợ của đơn vị biến động không nhiều, về cơ bản, các khoản nợ phải thu, nợ phải trả, tạm ứng đơn vị đã thực hiện theo dõi và quản lý khá chặt chẽ, chi tiết theo từng đối tượng và có nội dung cụ thể, tuy nhiên chưa thực hiện đối chiếu xác nhận công nợ tại thời điểm ngày 31/12/2017 đối với các khoản phải thu, phải trả (khoản tạm ứng có đối chiếu công nợ đầy đủ).

- Nợ phải thu (TK 311): Số dư có tại 31/12/2017: 161,8trđ là các khoản nhận ký cược kí quỹ của khách hàng.

- Nợ tạm ứng (TK 312): Số dư nợ tại 31/12/2017: 1.033,9trđ là các khoản tạm ứng của cán bộ CNV trong đơn vị.

- Nợ phải trả (TK331): Số dư tại 31/12/2017: 2.499,3trđ bao gồm các khoản phải trả chi phí sửa chữa cải tạo cơ sở vật chất.

(3). Việc quản lý sử dụng tài sản

Theo BCTC của đơn vị, tổng nguyên giá tài sản cố định (TSCĐ) hiện có của trường tính đến thời điểm 31/12/2017:

+ TSCĐ hữu hình: số đầu năm 74.962,6trđ; Qua phân tích, so sánh số tăng trong năm 838,7trđ, số cuối năm 75.801,4trđ. Phát sinh tăng trong năm là mua máy móc, thiết bị phục vụ hoạt động đào tạo từ nguồn chi thường xuyên của đơn vị.

+ TSCĐ vô hình: số đầu năm 1.752,3trđ (phần mềm quản lý thư viện phát sinh từ năm 2012), trong năm không phát sinh tăng giảm.

Qua phân tích tổng NGTSCĐ của đơn vị biến động không đáng kể, phát sinh tăng là mua sắm theo dự toán chi không thường xuyên của bộ giao, không có phát sinh giảm. Ngoài ra quan phân tích, đối chiếu cho thấy việc theo dõi và quản lý tài sản cơ bản tuân thủ theo các quy định đã xác định hao mòn TSCĐ phản ánh trên báo cáo. Tuy nhiên trong công tác quản lý đất đai còn tồn tại sau hiện tại Nhà trường vẫn đang tiến hành các thủ tục, hoàn thiện hồ sơ xin cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất. Nhà trường chưa lập phương án xử lý, sắp xếp lại các cơ sở nhà, đất theo quy định tại Quyết định số 09/2007/QĐ-TTg.

(4). Khoản mục phải trả người lao động:

Do là đơn vị hành chính sự nghiệp, chi phí tiền lương CBCNV được xác định căn cứ trên hệ thống thang bảng lương theo các quy định của nhà nước và quy chế chi tiêu nội bộ áp dụng cho đơn vị sự nghiệp tự chủ một phần.

Qua áp dụng thủ tục phân tích thường được áp dụng ở đây là liệt kê từ bảng lương của đơn vị sau đó đối chiếu với số liệu đơn vị hạch toán trên sổ. Kiểm tra số thực chi với số còn phải trả người lao động cuối kỳ. Tuy nhiên, thủ tục này cũng có thể thay thế bằng thủ tục khác là dựa chủ yếu vào bảng

lượng có chữ ký của người nhận tiền, so sánh số lượng công nhân viên tại đơn vị và hợp đồng lao động của các CBCNV để tránh trường hợp đơn vị khai khống. Về cơ bản đơn vị thực hiện chi lương, phụ cấp và các khoản đóng góp theo lương theo quy định, cụ thể: Chi lương, phụ cấp và các khoản đóng góp theo lương: 24.739,5trđ, trong đó lương: 14.127,0trđ; phụ cấp: 6.747,1trđ; các khoản đóng góp theo lương: 3.865,4trđ. Về cơ bản việc chi trả lương, phụ cấp theo lương được thực hiện theo Nghị định số 204/2004/NĐ-CP, ngày 14/12/2004, Thông tư liên tịch số 01/2006/TTLT-BGDĐT-BNV-BTC, ngày 23/01/2006 về chi trả phụ cấp ưu đãi nghề nhà giáo và qui chế chi tiêu nội bộ của Trường, tuy nhiên qua phân tích đối chiếu giờ giảng của các giảng viên thì còn tồn tại Trong năm, việc bố trí giờ giảng của các giảng viên chưa hợp lý dẫn tới một số giảng viên chưa đủ định mức giờ chuẩn; chưa đảm bảo giờ NCKH hoặc thừa giờ...

(5). Trích và chi trả học bổng

Qua phân tích và đối chiếu các quy định hiện hành xác định: Trích quỹ học bổng: Trường đã thực hiện trích học bổng theo quy định tại Thông tư số 31/2013/TT-BGDĐT, ngày 01/8/2013 (đang phản ánh trên tài khoản 335) số trích trong năm: 2.868,8trđ; số trích thiếu: 379,2trđ đạt 88,3%.

Chi học bổng: Kinh phí đã chi đề nghị quyết toán: 2.868,8trđ, về cơ bản việc chi trả học bổng được thực hiện theo Thông tư số 44/2007/QĐ-BGDĐT, ngày 15/08/2007, chứng từ thanh toán đầy đủ, tiền học bổng được chuyển vào tài khoản cá nhân của sinh viên.

(6) Chi nghiệp vụ chuyên môn: 10.560,4trđ; Qua áp dụng các thủ tục phân tích, đối chiếu với dự toán lập, dự toán được gia và quy định của nhà nước cũng như quy chế chi tiêu nội bộ về cơ bản các khoản chi được thực hiện theo chế độ và qui chế chi tiêu nội bộ được ban hành theo Quyết định số 1376/QĐ-ĐHVHHN ngày 31/12/2015,

2.2.5. Đánh giá thực trạng việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện

2.2.5.1. Những kết quả đạt được

Việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước bước đầu đã được những kết quả sau đây.

- *Thứ nhất*, bước đầu đã vận dụng thủ tục phân tích để đánh giá tình hình ngân sách. Các kiểm toán viên đã sử dụng thủ tục phân tích thông qua áp dụng các phương pháp phân tích khác nhau trong quá trình kiểm toán từ phân tích định tính (như phân tích đánh giá hệ thống KSNB, phân tích nguyên nhân kết quả để đánh giá nguyên nhân thực hiện đạt hay không đạt dự toán,...) đến phân tích định lượng (như phân tích so sánh để so sánh thực hiện với dự toán, phân tích tỷ suất để đánh giá cơ cấu nợ, phân tích tính hợp lý để đánh giá tính hợp lý giữa các chỉ tiêu thu, chi ngân sách.

- *Thứ hai*, vận dụng thủ tục phân tích cả ba giai đoạn từ lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán đến lập báo cáo kiểm toán. Đối với giai đoạn lập kế hoạch, Kiểm toán viên đã vận dụng kỹ năng phân tích để phân tích tổng quan tình hình nói chung và tình hình ngân sách nói riêng, đồng thời phân tích đánh giá hệ thống KSNB để xác định rủi ro, trọng yếu kiểm toán. Đối với giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên đã vận dụng các kỹ năng phân tích chi tiết để so sánh, và đánh giá từng nội dung kiểm toán như: phân tích để đánh giá công tác quản lý điều hành thu, chi NSNN; phân tích đánh giá tình hình nợ công,...Đối với giai đoạn lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên đã vận dụng kỹ năng phân tích để rà soát lại toàn bộ các thông tin trình bày trên Báo cáo quyết toán NSNN để đảm bảo giảm thiểu sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trong các giai đoạn trước lập báo cáo kiểm toán.

- *Thứ ba*, kết quả phân tích đã cung cấp nhiều thông tin phục vụ cho các đánh giá công tác quản lý, điều hành ngân sách, qua đó góp phần nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Có thể nói, việc vận dụng thủ tục phân tích đã giúp cho kiểm toán viên có cái nhìn sâu hơn về quyết toán NSNN và đưa ra được nhiều thông tin hữu ích phản ánh tình hình ngân sách nhà nước sau một năm như: tình hình thực hiện dự toán, cơ cấu thu chi ngân sách, cơ cấu nợ công, chỉ tiêu an toàn nợ,... Kết quả phân tích cũng đã chỉ ra được những hạn chế yếu kém trong công tác quản lý điều hành và chỉ ra nguyên nhân chủ quan, khách quan của những hạn chế, bất cập đó.

- *Thứ tư*, góp phần nâng cao tính chuyên môn của báo cáo kiểm toán. Việc vận dụng phân tích trong kiểm toán đã cung cấp nhiều thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo kiểm toán không chỉ số quyết toán thu - chi ngân sách mà còn có một cái nhìn sâu sắc hơn về tình hình ngân sách quốc gia sau một năm. Điều này làm gia tăng chất lượng chuyên môn của báo cáo kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước.

2.2.5.2. Những yếu kém và bất cập

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán vẫn còn những yếu kém và bất cập sau.

- *Thứ nhất*, việc áp dụng các thủ tục phân tích chưa theo một quy trình chuẩn. Có thể nhận thấy hạn chế rõ nhất là các kiểm toán viên chưa vận dụng kỹ năng phân tích một cách bài bản mà còn phụ thuộc nhiều vào khả năng của mỗi kiểm toán viên. Để thực hiện phân tích một cách hiệu quả, KTV cần phải thực hiện rất nhiều bước công việc từ công việc chuẩn bị phân tích, thực hiện phân tích và kết thúc phân tích. Song trên thực tế, hầu như các KTV không thực hiện đầy đủ các bước công việc này.

- Thứ hai, KTV chưa ghi chép lại đầy đủ việc áp dụng các thủ tục phân tích. Qua xem xét hồ sơ kiểm toán, các KTV có thể hiện việc áp dụng các thủ tục phân tích ở các nội dung có liên quan, song việc ghi chép mới chỉ dừng lại ở việc ghi tên phương pháp kiểm toán phân tích mà không ghi chép cụ thể công việc phân tích đã thực hiện.

- Thứ ba, công tác chuẩn bị cho phân tích chưa thực hiện chu đáo. Có thể nói, hầu hết KTV chưa thực hiện công tác chuẩn bị phân tích một cách bài bản từ khâu xác định mục tiêu phân tích, lựa chọn phương pháp phân tích, xác định thông tin, dữ liệu phục vụ phân tích, xây dựng mô hình phân tích.

- Thứ tư, chưa thực hiện nhiều việc kết hợp các phương pháp phân tích. Đối với các nội dung kiểm toán có vận dụng kỹ năng phân tích, chỉ có một ít các nội dung KTV đã kết hợp vận dụng các phương pháp phân tích, trong đó chủ yếu là kết hợp phương pháp so sánh và phương pháp tỷ suất.

- Thứ năm, việc vận dụng kỹ năng phân tích mới chỉ ở mức cơ bản, kết quả phân tích chưa sâu và chưa toàn diện. Trong hai giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện kiểm toán, các kiểm toán viên đã bước đầu vận dụng kỹ năng phân tích, song phân tích định lượng còn ở mức cơ bản, chủ yếu áp dụng phân tích để đánh giá tình hình, trong đó chủ yếu là phân tích định tính. Vì vậy, hiệu quả của phân tích phần nào còn hạn chế khi kết quả phân tích chưa sâu và chưa toàn diện về quyết toán ngân sách nhà nước.

- Thứ sáu, chưa áp dụng phân tích chi tiết để xác nhận tính đúng đắn, trung thực của các chỉ tiêu trong quyết toán ngân sách nhà nước. Một trong những mục tiêu cơ bản của kiểm toán là xác nhận thông tin của bản quyết toán ngân sách nhà nước, song trên thực tế hiện nay, do hạn chế về nhiều mặt nên KTNN chưa thực hiện được mục tiêu này một cách trọn vẹn, trong đó có nguyên nhân là KTV chưa áp dụng phân tích chi tiết như là một thủ tục kiểm

toán cơ bản để kiểm tra số dư các khoản mục trên quyết toán ngân sách nhà nước.

- *Thứ bảy*, việc phân tích chủ yếu tập trung vào đánh giá chấp hành kỷ luật, thu chi ngân sách, chưa đi sâu đánh giá tính hợp lý trong cơ cấu thu, chi ngân sách nhà nước và hiệu quả của công tác điều hành ngân sách.

2.2.5.3. Nguyên nhân của những yếu kém và bất cập

Những hạn chế và bất cập về việc vận dụng kỹ năng phân tích trong kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước nêu trên là do các nguyên nhân sau đây.

- *Thứ nhất*, Kiểm toán nhà nước chưa có quy trình hướng dẫn thủ tục phân tích nói chung và phân tích trong kiểm toán ngân sách nhà nước nói riêng. Khái niệm phân tích vốn là phạm trù khá trừu tượng và tương đối khó cắt nghĩa một cách rành mạch ở cả phạm vi rộng lẫn hẹp ở từng lĩnh vực. Nên nếu không quy trình hướng dẫn thủ tục cụ thể để kiểm toán viên dễ dàng hiểu cũng như tiếp cận phương pháp phân tích thấu đáo thì rất khó vận dụng trong thực tiễn hoặc nếu có vận dụng thì cũng chỉ đạt ở mức sơ khai và không có hệ thống.

- *Thứ hai*, KTNN chưa có phương tiện hỗ trợ phân tích hoặc nếu có cũng rất hạn chế: phần mềm, cơ sở dữ liệu thông tin, hệ thống tiêu chí phân tích,... Ở các nước phát triển, kiểm toán viên rất dễ dàng khi tiến hành phân tích một chỉ tiêu nào đó và phân tích một vấn đề khá sâu sắc bởi họ được trang bị khá đồng bộ các công cụ hỗ trợ hiện đại. Trong khi KTNN Việt Nam chỉ hỗ trợ máy tính và phần mềm hỗ trợ chung, các kiểm toán viên bằng cách này hay cách khác cũng tự xây dựng cho mình một phương thức nào đó trên máy tính cá nhân phục vụ cho các phân tích, tính toán riêng lẻ. Điều này dẫn

đến thực tế là kỹ năng phân tích không đồng đều ở mỗi kiểm toán viên, thường thì chỉ thực hiện được các hoạt động phân tích đơn giản, không chuyên sâu, khó áp dụng nhiều phương pháp phân tích cùng lúc.

- *Thứ ba*, xét về nhận thức thì công tác phân tích, đánh giá chưa được coi trọng và quan tâm tương xứng với yêu cầu thực tiễn. Bản thân các nhà quản lý đến các kiểm toán viên đều có nhận thức coi đây là việc tất yếu gắn với bản thân mỗi con người, chứ chưa nhận thấy rõ tầm quan trọng của công cụ này trong quá trình đào tạo kiểm toán viên cũng như trong hoạt động kiểm toán. Hành động phản ánh ý thức, nên khi ý thức về một vấn đề hời hợt thì hành động về vấn đề đó cũng không thể sâu sắc được. Kiểm toán viên không muốn tư duy những vấn đề khó (kỹ năng phân tích là vấn đề khó) thì khi vận dụng vào thực tiễn cũng chỉ ở các mức độ đơn giản, những vấn đề dễ thấy, dễ phát hiện, còn khi gặp các vấn đề không nhìn thấy hoặc được che giấu một cách tinh vi thì không thể phân tích sâu để tìm ra sai sót từ đó.

- *Thứ tư*, xét về nguồn lực thì sự thiếu hụt nguồn lực tài chính cũng như chuyên gia có kinh nghiệm am hiểu về kỹ năng phân tích khiến cho việc đầu tư cho các công cụ hỗ trợ cũng như đào tạo, bồi dưỡng kiểm toán viên gặp nhiều khó khăn. Trong hoạt động kiểm toán, chuyên gia về kỹ năng kiểm toán nói chung chính là xuất phát từ những người có kinh nghiệm công tác lâu năm, am hiểu tường tận về mọi vấn đề liên quan đến ngân sách, tuy vậy, hiện vẫn đang tồn tại một thực tế là những người đi trước thường có xu hướng giấu nghề, nên các kiểm toán viên trẻ rất vất vả trong những giai đoạn đầu để hình thành những kỹ năng cho bản thân.

- *Thứ năm*, trình độ, năng lực của KTV về vận dụng kỹ năng phân tích còn hạn chế. Đây có lẽ là nguyên nhân cốt lõi ảnh hưởng toàn diện về mọi

hạn chế ở trên. Trong những năm gần đây, kiểm toán viên nhà nước về cơ bản được đào tạo khá bài bản, tuy nhiên, năng lực thực tiễn, ý thức tự học hỏi, tự trau dồi kiến thức kinh tế - xã hội rất hạn chế. Việc vận dụng kỹ năng phân tích vẫn chủ yếu dựa vào kinh nghiệm công tác mà ít dựa vào các căn cứ mang tính khoa học và thực tiễn. Hành động theo lối mòn, một chiều, không phân tích thấu đáo dẫn đến các quyết định duy ý chí, có thể dẫn đến nhầm lẫn khi đánh giá và kết luận từ đó ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Dựa trên nền tảng cơ sở lý luận trong chương 1, tác giả đã nêu ra chi tiết thực trạng vận dụng thủ tục phân tích kiểm toán BCTC tại các đơn vị HCSN do KTNN thực hiện. Ngoài ra tác giả cũng đã minh họa trong thực tiễn vận dụng thủ tục phân tích khi triển khai kiểm toán tại Trường Đại học Văn Hóa Hà Nội.

Nhìn chung việc vận dụng thủ tục phân tích khi triển khai kiểm toán giúp KTV có được cái nhìn tổng quát tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán từ đó áp dụng các bước công việc thích hợp tiếp theo. Việc áp dụng thủ tục phân tích là một trong những điều kiện giúp KTV xác định trọng yếu, rủi ro, những vấn đề cần quan tâm... từ đó cuộc kiểm toán triển khai một cách một cách hiệu quả

Từ những thực trạng nêu ra tác giả cũng đã phân tích, chỉ ra, đánh giá những mặt ưu và nhược của việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC cũng như nêu ra yêu cầu giải pháp hoàn thiện được đề cập cụ thể trong chương 3 của Luận văn.

CHƯƠNG 3

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN TẠI CÁC ĐƠN VỊ HCSN DO KTNN THỰC HIỆN

3.1. Định hướng vận dụng kỹ năng phân tích trong kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước

- *Thứ nhất là*, vận dụng thủ tục phân tích phù hợp với chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN. Một cá nhân dù có khả năng tư duy, phân tích tốt đến đâu nhưng ở một lĩnh vực cụ thể nếu thiếu chuẩn mực và quy trình ở lĩnh vực đó trước hết sẽ mất nhiều thời gian công sức để phân tích đúng mục đích nếu không muốn nói là việc phân tích sẽ bị chệch hướng và không đạt được mục tiêu. Quy trình, chuẩn mực là những hướng dẫn mang tính chuyên sâu ở mỗi lĩnh vực nên chúng cũng là căn cứ định hướng cho tư duy của kiểm toán viên, giới hạn lại và hướng suy nghĩ của kiểm toán viên vào các vấn đề cần phải quan tâm, tránh lan man, lựa chọn các kỹ thuật, thủ tục phân tích phù hợp, bám sát vào các chuẩn mực, quy trình đó.

- *Thứ hai là*, vận dụng thủ tục phân tích phù hợp với đặc trưng của kiểm toán. Kiểm toán viên phải hiểu rõ lĩnh vực mình thực hiện kiểm toán; hiểu rõ các kiến thức liên quan, các quy định pháp lý liên quan, tránh vận dụng thủ tục phân tích một cách chung chung mà phải gắn trực tiếp với các chỉ tiêu, đặc điểm của công tác kiểm toán quyết toán ngân sách. Phải phân biệt rõ sự khác biệt giữa kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước với các **nội dung kiểm toán** khác để vận lựa chọn phương pháp và vận dụng phương pháp phân tích nào cho phù hợp, các thủ tục, kỹ thuật phân tích ở từng giai đoạn, từng khâu kiểm toán, từng cấp ngân sách cho đúng.

- *Thứ ba là*, vận dụng thủ tục phân tích phù hợp với tình hình thực tế trong hoạt động kiểm toán. Kiểm toán viên cũng phải có sự hiểu biết rộng và sâu sắc về kinh tế - văn hóa - xã hội nói chung và đặc thù vùng miền, điều kiện hoàn cảnh từng thời điểm cụ thể để vận dụng một cách linh hoạt, không máy móc khi kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước. Trên thực tế, rất nhiều các kiểm toán viên mắc phải vấn đề này – tức là KTV khi gặp một tình huống giống nhau nhưng ở 2 niên độ ngân sách khác nhau thì xử lý theo một cách như nhau có thể không đem lại kết quả như mong đợi.

- *Thứ tư là*, áp dụng phân tích xu hướng qua nhiều năm để thấy được sự biến động. Hoạt động ngân sách, trong đó đặc biệt là hoạt động chi đầu tư phát triển thường có độ trễ khá lớn để có thể đánh giá về tính hiệu quả. Một hoạt động chi trong niên độ ngân sách này nhưng phải qua vài niên độ sau mới có kết quả. Trong suốt quãng thời gian đó, phát sinh rất nhiều các sự kiện kinh tế liên quan. Ngoài ra, cũng phải có sự theo dõi tình hình hoạt động ngân sách trong nhiều năm để thấy được sự xu hướng biến động của hoạt động ngân sách. Đặt năm ngân sách đang kiểm toán trong các bối cảnh như vậy, kiểm toán viên tiến hành so sánh, đối chiếu, phân tích các nhân tố liên quan để đưa ra đánh giá, kết luận về tình hình ngân sách của năm đó sẽ phù hợp và phản ánh đúng được bản chất ngân sách năm đó ra sao.

- *Thứ năm là*, sử dụng dữ liệu và thông tin độc lập từ bên ngoài (Tổng cục Thống kê, các tổ chức quốc tế,...). Việc phân tích đánh giá của Kiểm toán viên hiện nay phụ thuộc rất nhiều vào chất lượng thông tin được đơn vị kiểm toán cung cấp. Các thông tin thu thập được sẽ ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng phân tích, đánh giá. Thông thường, các đơn vị được kiểm toán có xu hướng muốn che giấu thông tin nên thường trì hoãn việc cung cấp hoặc cung cấp không đầy đủ thông tin về tình hình thu chi ngân sách, thông tin về nợ công cho kiểm toán viên khiến cho việc phân tích gặp rất nhiều khó khăn

hoặc kết quả từ hoạt động phân tích không đáng tin cậy. Do đó, các kiểm toán viên cần khai thác, thu thập thêm các thông tin từ bên ngoài như các đối tượng thu nộp ngân sách, các báo cáo điều tra của các tổ chức quốc tế,.. về một nghiệp vụ nghi vấn, thậm chí ở nhiều các vấn đề có nguy cơ sai sót cao từ đó vận dụng các thủ tục phân tích sẽ thu được kết quả đáng tin cậy hơn.

- *Thứ sáu*, việc vận dụng thủ tục phân tích cần kết hợp nhiều phương pháp để có thể phân tích đa chiều và cho nhiều thông tin có giá trị. KTV cần kết hợp giữa phân tích định lượng và phân tích định tính để tìm ra nguyên nhân của những kết quả bất hợp lý từ phân tích định lượng, đồng thời trong phân tích định lượng cũng cần kết hợp giữa phân tích tỷ suất với phân tích so sánh và phân tích xu hướng để có cái nhìn tổng thể về tình hình ngân sách.

- *Thứ bảy*, việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán cần đi sâu phân tích để đánh giá tính hợp lý và hiệu quả ngân sách. Một trong những mục tiêu quan trọng đó là phải đánh giá được hiệu quả hoạt động ngân sách. Do đó, KTV cần vận dụng kỹ năng phân tích để đánh giá được tính hợp lý của các chỉ tiêu thu chi ngân sách trong mối quan hệ với các chỉ tiêu về tình hình kinh tế của đất nước cũng như đánh giá tính hiệu quả của thu chi ngân sách đối với nền kinh tế.

3.2. Giải pháp vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do Kiểm toán nhà nước thực hiện

3.2.1. Hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn Lập kế hoạch kiểm toán

Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTV vận dụng kỹ năng phân tích để phân tích sơ bộ theo 3 bước:

(1) Bước 1: Thu thập thông tin tài chính và thông tin phi tài chính, gồm:

- Thông tin về tình hình kinh tế thế giới có tác động đến kinh tế trong nước (tăng trưởng, lạm phát, khủng hoảng, dịch bệnh...).

- Thông tin chung về tình hình kinh tế, xã hội như: Lạm phát, chỉ số giá tiêu dùng, dịch bệnh, thiên tai, an sinh xã hội, xuất nhập khẩu, môi trường, đầu tư...

- Những thay đổi về chính sách phát triển kinh tế - xã hội của Đảng và Nhà nước và chính sách tài chính, tiền tệ thực hiện trong năm được kiểm toán...

- Thông tin tổng quát về tình hình thu - chi ngân sách năm được kiểm toán và các năm trước đó.

(2) Bước 2: Phân tích thông tin thu thập được:

Trên cơ sở thông tin thu thập được, Kiểm toán viên thực hiện phân tích các vấn đề cụ thể sau đây.

a) Phân tích sơ bộ các biến động, thay đổi về tình hình kinh tế, xã hội và tổng quát về NSNN năm được kiểm toán:

* Sử dụng kỹ thuật phân tích định tính (phân tích nguyên nhân – kết quả) để đánh giá tác động của thay đổi về kinh tế, xã hội tới việc quản lý tài chính, ngân sách trong niên độ kiểm toán, như:

- Mức độ ảnh hưởng của những biến động về tình hình kinh tế thế giới đến kinh tế trong nước (tăng trưởng, lạm phát, khủng hoảng, dịch bệnh...).

- Mức độ ảnh hưởng của những thay đổi về tình hình kinh tế, xã hội (Lạm phát, chỉ số giá tiêu dùng, dịch bệnh, thiên tai, an sinh xã hội, xuất nhập khẩu, môi trường, đầu tư...) đến hoạt động thu, chi ngân sách.

- Tác động của tình hình triển khai, thực hiện các nghị quyết của Quốc hội, Chính phủ về chính sách tài khóa, tài chính, tiền tệ và các giải pháp để quản lý, điều hành NSNN, phát triển kinh tế - xã hội...

* Sử dụng kỹ thuật phân tích tỷ suất và phân tích xu hướng để xem xét mối quan hệ và những biến động lớn giữa các chỉ tiêu trong quyết toán NSNN:

- Các chỉ tiêu kinh tế vĩ mô trong nước như: Tốc độ tăng trưởng kinh tế năm được kiểm toán và các năm trước; tỷ lệ huy động thuế, phí vào NSNN trên GDP; cán cân thương mại, cán cân thanh toán; tổng kim ngạch xuất khẩu và kim ngạch xuất khẩu của một số ngành chủ yếu;...

- So sánh thực tế các chỉ tiêu kinh tế vĩ mô, tình hình thu, chi, cân đối NSNN và các vấn đề liên quan đến dự toán, thực tế năm trước liền kề năm được kiểm toán để đưa ra những phân tích, đánh giá tình hình tài chính của quốc gia.

- Phân tích, đánh giá những hoạt động đặc thù, những biến động bất thường, những hoạt động chủ yếu, những khoản chi lớn trong năm được kiểm toán...

- Tỷ lệ thực hiện tổng thu, tổng chi NSNN so với dự toán theo Nghị quyết của Quốc hội.

b) Phân tích sơ bộ các thông tin về tình hình NSNN làm cơ sở cho việc đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán:

(b1) Phân tích tổng quát kết quả thực hiện thu NSNN:

So sánh số quyết toán năm trước liền kề năm được kiểm toán và số liệu dự toán, quyết toán của năm được kiểm toán (số tạm thời để báo cáo Quốc hội, chưa phải số quyết toán chính thức) của các chỉ tiêu trong thu cân đối NSNN, gồm: Thu nội địa (thu từ kinh tế quốc doanh, thu từ doanh nghiệp đầu tư nước ngoài không kể dầu thô, thu từ khu vực công thương nghiệp và dịch vụ ngoài quốc doanh, thuế sử dụng đất nông nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, lệ phí trước bạ, thu phí xăng dầu, các loại phí, lệ phí, các khoản thu về nhà, đất, thu khác ngân sách, thu quỹ đất công ích, hoa lợi công sản tại xã); thu từ dầu

thô; thu cân đối NSNN từ hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, nhập khẩu (thuế xuất khẩu, nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt hàng nhập khẩu; thuế GTGT hàng hóa nhập khẩu, hoàn thuế GTGT và kinh phí quản lý thu thuế); thu viện trợ không hoàn lại; thu hồi cho vay của ngân sách trung ương; thu từ quỹ dự trữ tài chính; thu huy động theo Khoản 3, Điều 8 Luật NSNN; thu chuyên nguồn; thu kết dư. Từ đó đưa ra được những biến động bất thường giữa các năm, giữa thực hiện so với dự toán để đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán.

(b2) Phân tích tổng quan kết quả thực hiện chi NSNN:

So sánh số quyết toán năm trước liền kề năm được kiểm toán và số liệu về dự toán, quyết toán của năm được kiểm toán (số tạm thời để báo cáo Quốc hội, chưa phải số quyết toán chính thức) của các chỉ tiêu trong chi cân đối NSNN, gồm: Chi đầu tư phát triển (chi đầu tư xây dựng, chi xúc tiến thương mại, du lịch, đầu tư, bù chênh lệch lãi suất tín dụng ưu đãi...); chi trả nợ, viện trợ (trả nợ trong nước, trả nợ ngoài nước, viện trợ); chi phát triển sự nghiệp kinh tế - xã hội, an ninh quốc phòng, quản lý nhà nước, đảng, đoàn thể (chi quốc phòng, chi an ninh, chi đặc biệt, chi giáo dục, đào tạo, dạy nghề, chi y tế...); chi chuyển nguồn (chuyển nguồn đảm bảo cân đối NSNN năm, chuyển nguồn điều chỉnh tiền lương của NS địa phương); chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính, chi dự phòng, một số khoản chi khác.

c) Phân tích thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin liên quan khác:

- Phân tích các thay đổi về môi trường kiểm soát như: Cơ chế phân cấp quản lý tại các đơn vị được kiểm toán; các điều chỉnh hoạt động quản lý, điều hành thu, chi ngân sách năm được kiểm toán...

- Phân tích các thay đổi liên quan đến công tác kế toán: Hệ thống chế độ kế toán áp dụng; tổ chức bộ máy kế toán và tình hình chấp hành chế độ kế toán.

- Phân tích thay đổi liên quan đến các thủ tục kiểm soát: 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 tổ chức hoạt động và các quy chế, quy định về kiểm tra, giám sát của đơn vị trong công tác lập Báo cáo quyết toán NSNN. Trong đó, đối chiếu các thủ tục kiểm soát này với các quy định với các nguyên tắc phân công, phân nhiệm, nguyên tắc bất kiêm nhiệm, nguyên tắc phân cấp, ủy quyền...

- Thông qua việc áp dụng các thủ tục phân tích, kiểm toán viên sẽ đánh giá rủi ro và xác định các nội dung trọng yếu kiểm toán cho cuộc kiểm toán, như:

+ Các chỉ tiêu thu chủ yếu và các chỉ tiêu không hoàn thành dự toán; chỉ tiêu có số quyết toán vượt cao so với số dự toán đầu năm được Quốc hội quyết định;

+ Không thu hoặc không phản ánh kịp thời các khoản thu vào ngân sách, điều tiết nguồn thu giữa các năm...;

+ Điều hành, sử dụng nguồn vượt thu không đúng thẩm quyền, không đúng mục đích;

+ Các khoản tạm thu, tạm giữ bất thường;

+ Các chỉ tiêu chi có số quyết toán vượt cao so với số dự toán đầu năm được Quốc hội quyết định;

+ Các khoản ứng trước sai quy định, ứng trước chưa thu hồi...;

+ Chưa phản ánh các khoản chi thuộc ngân sách qua NSNN...;

+ Tổng mức nợ công, tỷ lệ nợ công so với GDP và an ninh tài chính quốc gia.

(3) Bước 3: Đánh giá kết quả phân tích ban đầu

Sau khi phân tích, so sánh sơ bộ, KTV tiến hành đánh giá sơ bộ kết quả phân tích ban đầu để xem xét sự biến động của các chỉ tiêu trong quyết toán NSNN, đánh giá xem sự biến động đó có phù hợp với ước tính của KTV không. Kiểm toán viên cần thảo luận với đơn vị được kiểm toán để có thêm các thông tin giải trình cho các biến động không hợp lý. Nếu Kiểm toán viên vẫn chưa thỏa mãn với giải thích của đơn vị thì KTV có thể tiếp tục sử dụng các thủ tục phân tích ở cấp độ cao hơn để làm sáng tỏ các biến động cụ thể. Sau khi thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ cao hơn mà KTV vẫn chưa thỏa mãn thì KTV phải chú ý tới việc tăng cường thủ tục kiểm toán chi tiết ở các chỉ tiêu có liên quan đến biến động bất thường đó.

3.2.2. Hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

3.2.2.1. Vận dụng thủ tục phân tích để xác nhận tính đúng đắn trung thực của một số chỉ tiêu trong Báo cáo tài chính

Việc quyết định sử dụng thủ tục phân tích trong quá trình thực hiện thử nghiệm cơ bản để thu thập bằng chứng kiểm toán xác nhận các chỉ tiêu thu, chi NSNN phụ thuộc vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên về hiệu quả dự kiến đối với từng phương pháp phân tích và để đạt được mục tiêu kiểm toán cho từng khoản mục, chỉ tiêu cụ thể. Thực hiện thủ tục phân tích chi tiết được tiến hành qua các bước sau đây:

(1) Bước 1: Xây dựng mô hình phân tích

Mỗi một khoản mục, chỉ tiêu thu, chi ngân sách có đặc trưng riêng về bản chất, nguồn phát sinh, các yếu tố ảnh hưởng, do vậy nó thường có một mô hình ước tính riêng. Thậm chí trong một chỉ tiêu có nhiều chỉ tiêu chi tiết thì mỗi chỉ tiêu chi tiết đó cũng có một mô hình ước tính phù hợp, vì vậy,

trước khi xây dựng mô hình ước tính chúng ta cần phải xác định là xây dựng mô hình ước tính cho khoản mục, chỉ tiêu nào để có thể xây dựng được mô hình ước tính phù hợp với mục tiêu đặt ra. Trong bước này KTV sẽ thực hiện 2 công việc sau:

(i) Xác định khoản mục, chỉ tiêu cần kiểm tra.

* Xác định khoản mục, chỉ tiêu cần kiểm tra:

Kiểm toán viên căn cứ vào kết luận sơ bộ về rủi ro kiểm toán và nội dung trọng yếu kiểm toán ở giai đoạn lập kế hoạch để xác định các chỉ tiêu cần kiểm tra. Việc xác định khoản mục, chỉ tiêu đơn lẻ hay của một nhóm khoản mục, chỉ tiêu để áp dụng thủ tục phân tích chi tiết tùy thuộc vào mục đích và phạm vi kiểm tra của kiểm toán viên.

* Phân tách số dư khoản mục, chỉ tiêu cần kiểm tra:

Để tăng hiệu quả và đảm bảo tính chính xác cũng như độ tin cậy hợp lý cho kết quả phân tích, sau khi xác định được khoản mục, chỉ tiêu cần kiểm tra, KTV chia nhỏ nó theo một số tiêu thức nhất định để áp dụng so sánh các giá trị ước tính khác nhau.

Tùy theo độ lớn về giá trị và tính chất của khoản mục, chỉ tiêu KTV sẽ chia nhỏ, phân tách số dư của khoản mục, chỉ tiêu được kiểm tra thành từ 2 đến 12 tiểu số dư để thực hiện phân tích. Ví dụ, khi áp dụng thủ tục phân tích đối với chỉ tiêu “Các khoản thu về nhà đất” thì kiểm toán viên có thể phân tách chỉ tiêu này 2 tiểu khoản mục: thu từ thuế và thu khác về nhà đất hoặc chia thành 5 tiểu khoản mục: thuế sử dụng đất phi nông nghiệp, thuế chuyển quyền sử dụng đất, thu tiền thuê đất, thu tiền sử dụng đất và thu bán nhà thuộc sở hữu nhà nước.

(ii) Xây dựng mô hình phân tích.

Để phát triển một mô hình phân tích, KTV xác định các biến số tài chính hoặc hoạt động (phi tài chính) và mối quan hệ giữa chúng. KTV căn cứ vào mục đích cụ thể của việc áp dụng thủ tục phân tích và nguồn thông tin về các dữ liệu để lựa chọn những biến cụ thể để xây dựng mô hình phân tích. Với mỗi mô hình cần xác định rõ việc phát triển mô hình là để kiểm tra số dư khoản mục, chỉ tiêu năm được kiểm toán hay để dự đoán thay đổi so với số dư khoản mục, chỉ tiêu năm trước. Đối với kiểm toán Quyết toán NSNN, việc dự đoán thay đổi so với năm trước sẽ có hiệu lực khi số dư năm trước đã được kiểm toán, vì thế, KTV có thể loại khỏi mô hình những biến độc lập không đổi so với năm trước.

Ví dụ: Khi kiểm toán chỉ tiêu Thu NSNN, để ước tính tổng số thu NSNN của niên độ kiểm toán (từ đó so sánh với số báo cáo của đơn vị), KTV có thể xây dựng mô hình phân tích dựa trên các biến số như: tốc độ tăng GDP, tỷ lệ lạm phát,...

(2) Bước 2: Xem xét tính độc lập và tin cậy của dữ liệu, thông tin

Tính độc lập và tin cậy của dữ liệu, thông tin tài chính và phi tài chính sử dụng trong mô hình phân tích có ảnh hưởng trực tiếp đến tính chính xác của các ước tính của KTV về giá trị của chỉ tiêu được kiểm tra và tới bằng chứng kiểm toán thu được từ thủ tục phân tích.

Để đánh giá tính tin cậy của dữ liệu, Kiểm toán viên cần xem xét trên nhiều mặt như:

- *Nguồn của dữ liệu*: Dữ liệu có nguồn từ bên ngoài có độ tin cậy cao hơn nguồn dữ liệu từ bên trong nội bộ đơn vị được kiểm toán. Với nguồn dữ liệu, thông tin từ nội bộ đơn vị được kiểm toán, nếu KTV thu thập được từ các bộ phận độc lập với người chịu trách nhiệm cho giá trị của chỉ tiêu, khoản mục được kiểm toán thì độ tin cậy cũng cao hơn.

- *Tính kế thừa và cập nhật thông tin, dữ liệu từ những năm trước:* Kiểm toán viên cần đối chiếu những thông tin cố định (không thay đổi qua các năm) được cung cấp năm nay so với các thông tin được cung cấp các năm trước, cũng như kiểm tra tính cập nhật các thay đổi của thông tin, dữ liệu sử dụng trong mô hình phân tích.

- *Mở rộng phạm vi dữ liệu, thông tin:* Để đảm bảo độ tin cậy và tính chính xác của kết quả phân tích tình hình NSNN, KTV cần mở rộng phạm vi dữ liệu, thông tin sử dụng trong mô hình phân tích. Các nguồn thông tin được sử dụng trong mô hình phân tích bao gồm:

+ Các thông tin do đơn vị được kiểm toán cung cấp: Số liệu năm trước (Số liệu Quyết toán NSNN và các báo cáo khác có liên quan) đã được kiểm toán; số liệu, thông tin tài chính năm nay; các số liệu phi tài chính khác,...

+ Các thông tin cung cấp từ bên ngoài: Số liệu thống kê về tình hình kinh tế - xã hội của các cơ quan thống kê; các thông tin tài chính và phi tài chính do các tổ chức quốc tế công bố;...

(3) Bước 3: Ước tính giá trị chỉ tiêu kiểm tra và so sánh với giá trị ghi sổ (số báo cáo của đơn vị được kiểm toán)

Sau khi đảm bảo được độ tin cậy của thông tin, dữ liệu phân tích, KTV áp dụng mô hình phân tích để ước tính giá trị đối với khoản mục, chỉ tiêu cần kiểm tra. Trong bước này KTV cần phải giải quyết 3 vấn đề là ước tính giá trị, xác định số chênh lệch có thể chấp nhận được và xác định chênh lệch trọng yếu cần kiểm tra.

(i) Ước tính giá trị của chỉ tiêu kiểm tra

Sau khi sử dụng mô hình phân tích để ước tính được giá trị của chỉ tiêu được kiểm tra, KTV cần làm việc với đơn vị được kiểm toán để xác định các yếu tố có ảnh hưởng tới sự biến động của khoản mục, chỉ tiêu nhằm tìm ra các

số liệu có liên quan hợp lý và khả năng ước tính của các mối quan hệ về số liệu. Mỗi quan hệ giữa các số liệu sử dụng để tính toán giá trị ước tính chỉ tiêu, khoản mục ngân sách được chia làm bốn loại sau: số liệu năm trước biến động hợp lý dẫn đến số liệu năm nay; mối quan hệ với các thông tin, số liệu tài chính khác; mối quan hệ với các thông tin, số liệu phi tài chính khác; sự biến động giữa các số dự toán với số thực hiện.

(ii) Xác định số chênh lệch có thể chấp nhận được (Threshold)

Sau khi đã tính toán được giá trị ước tính, KTV cần so sánh chúng với giá trị ghi sổ khoản mục, chỉ tiêu được kiểm tra. Chênh lệch giữa giá trị ước tính và giá trị ghi sổ sẽ được dùng để đánh giá mức độ trọng yếu của khoản mục, chỉ tiêu đó. Nếu số chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và giá trị ghi sổ của khoản mục, chỉ tiêu được kiểm toán nhỏ hơn Threshold thì kiểm toán viên không cần kiểm tra thêm. Ngược lại, nếu lớn hơn thì kiểm toán viên cần làm rõ nguyên nhân gây ra số chênh lệch đó vì nó chỉ ra rằng khoản mục, chỉ tiêu đang được kiểm tra có thể tồn tại sai sót hoặc rủi ro ảnh hưởng tới số liệu trên Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước.

Số chênh lệch chấp nhận được (Threshold) thể hiện số chênh lệch tối đa có thể chấp nhận được giữa số ước tính của kiểm toán viên và giá trị ghi sổ của một khoản mục hoặc chỉ tiêu được kiểm tra. Kiểm toán viên cần xác định Threshold trước khi so sánh chênh lệch giữa giá trị ước tính và giá trị ghi sổ dựa trên các yếu tố sau: Giá trị trọng yếu chi tiết (MP); Chỉ số về độ tin cậy của khoản mục được kiểm tra (R) và Số lượng các tiểu số dư (phân phân tách) trong chỉ tiêu, khoản mục được kiểm tra. Giá trị trọng yếu chi tiết được xác định dựa trên Mức trọng yếu tổng thể (PM). Số lượng các tiểu số dư càng nhiều thì giá trị của Threshold áp dụng cho mỗi tiểu số dư càng nhỏ. Mục đích của việc phân tách một số dư lớn thành nhiều những phần nhỏ hơn là giúp cho kiểm toán viên có thể tính toán số ước tính chính xác hơn, từ đó sẽ

tăng được độ tin cậy đối với số dư cần kiểm tra khi nhóm các mức độ tin cậy đạt được thông qua kiểm tra và phân tích các tiểu số dư.

(iii) Xác định chênh lệch trọng yếu cần kiểm tra:

Sau khi tính toán được giá trị Threshold, kiểm toán viên sẽ so sánh giá trị ước tính và giá trị ghi sổ của chỉ tiêu, khoản mục cần kiểm tra rồi so sánh số chênh lệch với threshold. Nếu số chênh lệch lớn hơn giá trị Threshold tính được thì được coi là chênh lệch trọng yếu.

Kiểm toán viên cần quan tâm đến số chênh lệch trọng yếu vì nó là một yếu tố cho biết có thể có sai sót tồn tại trong giá trị của khoản mục đang được kiểm tra. Trong trường hợp này, cần xác định và kiểm tra bản chất và nguyên nhân dẫn đến số chênh lệch trọng yếu đó. Các bằng chứng mà kiểm toán viên thu thập được nhằm giải thích cho số chênh lệch trọng yếu cần phải được lượng hoá bằng giá trị số liệu cụ thể. Khi thu thập bằng chứng cho số chênh lệch trọng yếu, cần xác định bằng chứng cho toàn bộ số chênh lệch chứ không chỉ riêng cho phần chênh lệch vượt quá Threshold. Theo đó cần lượng hoá bằng giá trị để giải thích số chênh lệch. Trường hợp kiểm toán viên chỉ tìm được bằng chứng có thể lượng hoá cho phần chênh lệch vượt quá Threshold thì phần còn lại, nếu nhỏ hơn Threshold và kiểm toán viên cảm thấy yên tâm và chấp nhận số chênh lệch nhỏ hơn Threshold đó, thì kiểm toán viên có thể kết luận về chỉ tiêu, khoản mục được kiểm tra mà không cần thực hiện thêm các bước kiểm tra khác.

(4) Bước 4: Phân tích nguyên nhân chênh lệch

Khi xác định được số chênh lệch giữa giá trị ước tính và giá trị ghi sổ lớn hơn Threshold, kiểm toán viên cần tiến hành thêm các bước phân tích và kiểm tra để giải thích cho sự chênh lệch đó. Nguyên nhân của sự chênh lệch gắn liền với các nghiệp vụ phát sinh, với các sự kiện bất thường hoặc những

thay đổi về tình hình kinh tế xã hội, chính sách kinh tế vĩ mô, và các quyết định điều hành ngân sách của Chính phủ. Trong giai đoạn này, kiểm toán viên cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán và các bên thứ ba có liên quan để hiểu rõ hơn thay đổi đó có hợp lý và phù hợp với tình hình thu, chi ngân sách hay không.

Kiểm toán viên có thể tìm kiếm nguyên nhân chênh lệch thông qua việc xem xét các yếu tố sau: Sự ghi chép đầy đủ về các chỉ tiêu khác có liên quan; Báo cáo của đơn vị được kiểm toán về những biến động giữa số dự toán và số thực hiện; Biên bản họp của Chính phủ, các bộ có liên quan; Thông tin về sự biến động bất thường của các chỉ tiêu, khoản mục đã được xác định từ năm trước. Cuối cùng, kiểm toán viên cần lượng hoá cho sự giải thích hợp lý bằng giá trị cụ thể cho số chênh lệch qua đó có thể phát hiện được sai sót. Đồng thời lượng hoá cho sự giải thích có thể giúp kiểm toán viên đánh giá lại số chênh lệch trọng yếu, khi số chênh lệch này nhỏ hơn Threshold thì có thể bỏ qua các bước kiểm tra tiếp theo. Trong quá trình lượng hoá nếu kiểm toán viên tìm thấy các yếu tố gây ảnh hưởng tới sự chênh lệch mà cần được xem xét khi tính toán số ước tính thì kiểm toán viên có thể tính lại số ước tính và so sánh lại giá trị ghi sổ của chỉ tiêu, khoản được kiểm tra. Tuy nhiên, kiểm toán viên cần thận trọng khi bổ sung các yếu tố ảnh hưởng cho mô hình ước tính bằng cách soát xét lại giá trị Threshold và cân nhắc tính chính xác của nó trong mô hình mới. Ngoài ra kiểm toán viên cũng phải xem xét lại số lượng các tiêu số dư được chia nhỏ liệu có còn hiệu quả không khi áp dụng mô hình ước tính mới.

(5) Bước 5: Xem xét những phát hiện qua kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ thủ tục phân tích chi tiết cần được đánh giá lại do những phát hiện qua thủ tục phân tích chi tiết không chỉ bao gồm những sai sót trong khoản mục, chỉ tiêu được kiểm tra mà cả những

yếu tố của hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống thông tin và những vấn đề khác. Do vậy, mọi chênh lệch được phát hiện trong thủ tục phân tích cần được xem xét lại về tính chất và nguyên nhân cả về cơ sở dẫn liệu, mục tiêu kiểm toán và những yếu tố khác có ảnh hưởng đến chỉ tiêu, khoản mục kiểm toán. Kiểm toán viên cần xem xét đến các sai sót định lượng được và các giá trị chênh lệch chưa giải thích được nhằm tìm ra các sai sót định lượng được và không định lượng được phát sinh từ các sai sót đó. Trong trường hợp những sai sót này ảnh hưởng trọng yếu tới Báo cáo Quyết toán ngân sách nhà nước thì kiểm toán viên cần thảo luận với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán để điều chỉnh hoặc tiến hành các thủ tục kiểm toán thay thế nhằm đạt được độ tin cậy cần thiết cho chỉ tiêu, khoản mục cần kiểm tra. Việc tiến hành các thủ tục kiểm toán thay thế đồng thời cũng làm tăng tính hiệu quả của thủ tục phân tích chi tiết. Nếu như vẫn không có được sự giải thích hợp lý cho các sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo Quyết toán ngân sách nhà nước thì kiểm toán viên có thể đánh giá có sự gian lận tiềm ẩn trong giá trị của chỉ tiêu, khoản mục được kiểm tra.

Tóm lại, nếu kiểm toán viên xét thấy việc áp dụng mô hình ước tính đạt hiệu quả và độ chính xác cao thì có thể kết luận rằng kết quả của thủ tục phân tích chi tiết là đáng tin cậy. Ngược lại nếu phát hiện thấy những rủi ro và yếu kém trong hệ thống kiểm soát nội bộ mà khi lập kế hoạch kiểm toán viên chưa phát hiện ra thì cần phải hoài nghi về độ tin cậy của số liệu được sử dụng trong mô hình ước tính. Do đó, KTV phải tiến hành kiểm tra chi tiết nhằm tăng cường mức độ tin cậy cũng như bổ sung thêm các thủ tục kiểm tra cần thiết khác.

Khi xử lý các sai sót phát hiện được thì kiểm toán viên cần chú ý đối với những sai sót định lượng được, kiểm toán viên cần xác định các tài khoản bị ảnh hưởng bởi sai sót, thu thập bằng chứng để giải thích cho sự tồn tại của

các sai sót sau đó lượng hoá chúng và xem xét ảnh hưởng tới Báo cáo Quyết toán ngân sách nhà nước. Kiểm toán viên cần trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán để thống nhất việc điều chỉnh. Các bút toán điều chỉnh cần phải lưu vào hồ sơ kiểm toán để phục vụ cho việc đánh giá tổng quát số liệu. Còn đối với các sai sót không định lượng được cũng cần lưu vào hồ sơ để xem xét ảnh hưởng tổng thể của các sai sót. Thông thường kiểm toán viên không điều chỉnh các sai sót không định lượng được.

3.2.3. Hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn lập báo cáo kiểm toán

Trong giai đoạn này, Kiểm toán viên vận dụng thủ tục phân tích tổng quát quyết toán ngân sách nhà nước để rà soát lại các phát hiện kiểm toán ở giai đoạn thực hiện kiểm toán và rút ra các kết luận để trình bày trong báo cáo kiểm toán, cụ thể như sau.

3.2.3.1. Phân tích tổng thể tình hình thu chi của đơn vị

Kiểm toán viên cần phân tích tổng thể tình hình thu chi của đơn vị để có kết luận tổng thể, cụ thể:

- Phân tích so sánh giữa tổng thu và tổng chi để đánh giá tình hình ngân sách là cân bằng (tổng thu bằng tổng chi), hay thặng dư (nếu tổng thu lớn hơn tổng chi) hoặc là thiếu hụt (nếu tổng thu nhỏ hơn tổng chi).

- Phân tích, so sánh tổng thu, tổng chi đã thực hiện với dự toán để đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch... thông qua chênh lệch tăng hoặc giảm, cả bằng số tuyệt đối và tương đối. Từ đó rút ra kết luận về nguyên nhân dẫn đến tình trạng vượt hoặc không đạt dự toán.

- Phân tích, so sánh giữa tổng thu, tổng chi với năm trước để đánh giá xu hướng ngân sách qua các thời kỳ.

3.2.3.2. Phân tích thu ngân sách

Kiểm toán viên cần phân tích tổng thu so với dự toán, so với năm trước trên đây để đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch và xu hướng qua các năm. Bên cạnh việc phân tích tổng quan tình hình thu ngân sách, kiểm toán viên tiếp tục vận dụng thủ tục phân tích để phân tích cơ cấu thu của đơn vị để đánh giá nguồn thu nào là chủ yếu, quan trọng.

3.2.3.3. Phân tích chi ngân sách

Kiểm toán viên cần vận dụng kỹ năng phân tích để phân tích tổng chi của đơn vị từ đó đánh giá chi tiết, cơ cấu, tỷ trọng các khoản chi. Việc phân tích này sẽ cho thấy những nội dung chi nào là chủ yếu, quan trọng, phải ưu tiên, nội dung chi nào là có thể giảm bớt hoặc trì hoãn tạm thời... Kiểm toán viên cần phân tích cơ cấu chi trên các giác độ sau: (i) Tỷ trọng của các khoản chi (như chi thường xuyên, chi đầu tư, chi trả nợ...) trong tổng chi để xác định vị trí của các khoản chi và có khuyến nghị định hướng bố trí các nguồn chi tương ứng cho phù hợp; (ii) Tương quan giữa chi thường xuyên và chi đầu tư; (iii) Tỷ trọng số chi được thực hiện qua các quý trong năm để đánh giá mức độ thực hiện chi quý nào là cao nhất, quý nào là thấp nhất..., qua đó có kiến nghị giải pháp bố trí nguồn, điều hòa ngân sách.

3.2.4. Điều kiện tổ chức thực hiện giải pháp vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị HCSN do Kiểm toán nhà nước thực hiện

Điều kiện tổ chức thực hiện giải pháp vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị HCSN do Kiểm toán nhà nước thực hiện

3.2.4.1. Về phía các đơn vị được kiểm toán

Kiến nghị các đơn vị được kiểm toán phải cung cấp thông tin một cách trung thực, tin cậy làm cơ sở để kiểm toán viên vận dụng các kỹ thuật phân

tích chỉnh xác nhất có thể. Ngoài ra, các đơn vị này cũng cần sớm triển khai xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ. Nếu làm được điều này, việc vận dụng kỹ năng phân tích trong kiểm toán quyết toán ngân sách sẽ đạt được giá trị cao hơn phục vụ Quốc hội trong việc phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm.

3.2.4.2. Về phía Kiểm toán nhà nước

(1) Cần thay đổi nhận thức về vai trò của công tác phân tích trong hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán quyết toán ngân sách nói riêng để từ đó có các chiến lược hành động thiết thực, đầu tư thích đáng đẩy mạnh ứng dụng các công cụ, kỹ thuật, phương pháp phân tích hiện đại trong hoạt động kiểm toán. Phổ biến, tuyên truyền rộng rãi trong toàn ngành về ý nghĩa của việc hình thành các kỹ năng, trong đó có kỹ năng phân tích đối với công tác kiểm toán của kiểm toán viên.

(2) Tổ chức xây dựng hoàn thiện và đưa vào vận hành sử dụng hệ thống cơ sở dữ liệu về đầu mối đơn vị được kiểm toán, trong đó thiết kế và xây dựng hệ thống ghi nhận và lưu trữ các thông tin về tình hình NSNN qua các năm để sử dụng trong các phân tích, đánh giá của KTNN.

(3) Tổ chức xây dựng và ban hành các tiêu chí đánh giá hiệu quả, hiệu lực quản lý và sử dụng ngân sách

(4) Tiếp tục đẩy mạnh hoạt động nghiên cứu của KTNN về việc sử dụng các phương pháp pháp phân tích trong kiểm toán nói chung và kiểm toán quyết toán NSNN nói riêng. Tăng cường công tác hợp tác quốc tế, trao đổi kinh nghiệm song phương và đa phương về các phương pháp, kỹ năng phân tích của Kiểm toán viên.

(5) Cần nghiên cứu xây dựng và ban hành quy trình chuẩn cho việc vận dụng thủ tục phân tích theo từng giai đoạn kiểm toán nói chung và áp dụng cho kiểm toán NSNN nói riêng trong đó có kiểm toán quyết toán NSNN.

3.2.4.3. Về phía kiểm toán viên

Không ngừng học tập, trau dồi kiến thức chuyên môn nghiệp vụ nói riêng và kiến thức kinh tế - văn hóa - xã hội nói chung; hiểu rõ các quy trình, thủ tục, kỹ thuật phân tích; nắm rõ các quy trình kiểm toán lĩnh vực quyết toán ngân sách nhà nước; chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho một cuộc kiểm toán. Trên cơ sở đó, từng bước vận dụng và hoàn thiện kỹ năng phân tích trong hoạt động kiểm toán.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán tại các đơn vị hành chính sự nghiệp do KTNN đã đạt được nhiều kết quả nhất định phục vụ một cách có hiệu quả cho hoạt động kiểm toán từ đó đưa ra các kiến nghị kiểm toán đầy đủ, thích hợp và có tính pháp lý cao. Bên cạnh những mặt đạt được, việc vận dụng thủ tục phân tích còn nhiều hạn chế cần khắc phục. Từ những hạn chế đó, tác giả đã đưa ra các giải pháp thực hiện dựa trên yêu cầu hiệu quả và khả thi.

KẾT LUẬN

Luận văn “*Vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại các đơn vị HCSN do KTNN thực hiện*” đã thực hiện được các nội dung cơ bản sau đây.

Một là, Đã hệ thống hóa lý luận về thủ tục phân tích nói chung và thủ tục phân tích trong kiểm toán nói riêng và vận dụng thủ tục phân tích trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán.

Hai là, Đã khái quát lại thực trạng việc vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC các đơn vị HCSN của Kiểm toán nhà nước trong những năm gần đây. Trên cơ sở đó đã chỉ ra được những kết quả, ưu điểm cũng như hạn chế, nhược điểm và nguyên nhân của những hạn chế, nhược điểm đó.

Ba là, Đã đề xuất định hướng và giải pháp vận dụng thủ tục phân tích vào các giai đoạn của cuộc kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước từ lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán đến lập báo cáo kiểm toán. Có thể nói, việc vận dụng thủ tục phân tích được thiết kế một cách đầy đủ và toàn diện để thực hiện được mục tiêu kiểm toán. Đồng thời, đã đề xuất một số kiến nghị để thực hiện các giải pháp đó.

Luận văn đã hoàn thành. Mặc dù cá nhân đã rất nỗ lực cố gắng, nhưng do còn có nhiều hạn chế về nhận thức, về điều kiện thực hiện..., nên chắc chắn còn có không ít những khiếm khuyết, thiếu sót. Rất mong nhận được nhiều ý kiến góp ý để trên cơ sở đó bổ sung, chỉnh sửa... hoàn thiện luận văn.

Xin chân thành cảm ơn **TS.Đào Mạnh Huy** đã tận tình giúp đỡ tác giả hoàn thành luận văn này.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Báo cáo kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước các năm 2014, 2015, 2016.
2. Chương trình đào tạo, bồi dưỡng các ngạch Kiểm toán viên nhà nước.
3. Giáo trình Lý thuyết kiểm toán, 2013, Học viện Tài chính.
4. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước 2016.
5. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI.
6. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế của IAASB.
7. Kế hoạch kiểm toán quyết toán ngân sách nhà nước các năm 2013, 2014, 2015.
8. Luật Kiểm toán nhà nước 2015.
9. Nguyễn Hữu Phúc, Tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước do Kiểm toán nhà nước thực hiện.
10. Phan Duy Minh, Quản lý và phân tích ngân sách nhà nước.
11. Từ điển Tiếng Việt, Nhà xuất bản Từ điển Bách khoa, 2007.
12. Audit and Assurance - Chương trình đào tạo chứng chỉ kế toán công chức Hiệp hội kế toán công chứng Vương quốc Anh và xứ Wales, 2016.