

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
HÀ NGỌC SON**

HÀ NỘI - 2003

MỞ ĐẦU

Bất kỳ một loại hình kiểm toán nào, kiểm toán Nhà nước, tổ chức kiểm toán độc lập hay kiểm toán nội bộ, quá trình kiểm toán và hoạt động phải dựa trên hệ thống các chuẩn mực, quy trình kiểm toán cụ thể. Hệ thống các chuẩn mực và các quy trình của KTNN được Tổng KTNN ban hành trong năm 1999, đã phát huy được tác dụng rất tốt trong hoạt động kiểm toán của KTNN, đã giúp cho các kiểm toán viên (KTV), các đoàn kiểm toán thực hiện công việc kiểm toán một cách chuẩn mực, đạt được các mục tiêu đề ra và nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán của KTNN, nâng cao nghiệp vụ kiểm toán cho KTV. Giúp cho KTNN quản lý giám sát chặt chẽ hơn quá trình thực hiện kiểm toán của các KTV và các đoàn kiểm toán.

Bên cạnh những tác dụng trên, sau một thời gian thực hiện hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN cũng đã bộc lộ những vấn đề bất cập cả về lý luận và thực tiễn. Một số các quy định trong chuẩn mực và các quy trình đã ban hành không còn phù hợp với đối tượng kiểm toán của KTNN. Mặt khác sự phát triển của KTNN về cơ chế tổ chức, chức năng nhiệm vụ, phạm vi hoạt động và đối tượng kiểm toán và quá trình điều hành quản lý tài chính công của Nhà nước đã có những thay đổi lớn, do đó phải có sự hoàn thiện không ngừng hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN thoả mãn các yêu cầu mong muốn nói trên cần phải có một đề tài khoa học cấp Bộ nghiên cứu một cách toàn diện những cơ sở lý luận và phương pháp luận, làm rõ các khía cạnh, các điều kiện cần và đủ để thực hiện quá trình hoàn thiện này. Mục tiêu đặt ra của đề tài nhằm:

- Xây dựng những luận cứ khoa học làm cơ sở cho quá trình hoàn thiện các chuẩn mực và quy trình của KTNN trong giai đoạn từ nay đến năm 2020.

- Phân tích đánh giá và làm rõ những vấn đề phù hợp và vấn đề chưa phù hợp với yêu cầu thực tiễn của hệ thống các chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN.

- Nghiên cứu các chuẩn mực, quy trình và những kinh nghiệm tổ chức xây dựng các chuẩn mực, quy trình của INTOSAI và ASOSAI.

- Định hướng những nội dung chủ yếu và kiến nghị giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN hiện nay.

Nội dung đề tài

Ngoài lời mở đầu và kết luận, đề tài bao gồm 3 chương:

- *Chương 1: Cơ sở lý luận và phương pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN.*

- *Chương 2: Thực trạng hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam.*

- *Chương 3: Nội dung và giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam.*

Mặc dù Ban chủ nhiệm đề tài và các cộng tác viên đã có sự nghiên cứu thấu đáo về tính hệ thống, tính khoa học, tính thực tiễn và tính phát triển đối với việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam, song không tránh khỏi những hạn chế. Ban chủ nhiệm đề tài rất mong sự đóng góp ý kiến của các nhà khoa học chuyên ngành cùng bạn đọc gần xa.

Ban chủ nhiệm đề tài

Chương I

CƠ SỞ LÝ LUẬN VÀ PHƯƠNG PHÁP LUẬN

HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN

VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

1.1. KHÁI NIỆM VÀ PHÂN LOẠI CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN (CMK'T) VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

1.1.1. Khái niệm và phân loại CMK'T

1.1.1.1. Khái niệm hệ thống CMK'T

Ngày nay kiểm toán được xem như là một phân chức năng kiểm soát của Nhà nước chính vì thế mà ở hầu hết các Quốc gia trên thế giới đều thiết lập một cơ quan KTNN.

KTNN (hay còn gọi là kiểm toán Chính phủ) là công việc do kiểm toán viên Nhà nước (KTV) thực hiện để đánh giá và xác nhận tính đúng đắn và hợp pháp của các thông tin trên Báo cáo tài chính, đánh giá tính tuân thủ, tính hiệu lực, tính hiệu quả và tính kinh tế đối với các cơ quan, đơn vị, tổ chức có quản lý, sử dụng NSNN, tài sản Nhà nước là các nguồn lực Nhà nước do Nhà nước quản lý. Với tư cách của người đưa ra xác nhận và đánh giá, KTV cần phải có những thước đo để phân biệt đúng, sai, phân biệt giữa cái hợp lý và không hợp lý, thực tế ấy đòi hỏi phải một hệ thống các tiêu chuẩn nghiệp vụ làm cơ sở, khuôn mẫu cho việc đánh giá các thông tin tài chính một cách khoa học và khách quan, là kim chỉ nam cho hoạt động nghề nghiệp của KTV. Đồng thời CMK'T còn là điều kiện cần thiết để đạt được sự tin tưởng của xã hội vào ý kiến KTV, giúp người sử dụng thông tin hiểu về công việc kiểm toán và phục vụ cho việc xem xét trách nhiệm pháp lý của KTV, và đứng trên góc độ phát triển nghề nghiệp kiểm toán, CMK'T còn là cơ sở lý luận hoạt động kiểm toán, là căn cứ để các KTV nâng cao chất lượng công việc và là một nhân tố quan trọng trong việc thu hẹp khoảng cách giữa sự mong đợi của người sử dụng dịch vụ mà các KTV cung cấp, do đó cần phải có hệ thống CMK'T.

Về khái niệm hệ thống CMK'T (Audit Standards) trên thế giới cũng như ở nước ta đã được xem xét nhìn nhận dưới nhiều góc độ khác nhau về khái niệm này.

Theo tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) thì “Các CMK'T cung cấp sự hướng dẫn tối thiểu cho KTV, giúp xác định độ lớn của các bước và trình tự kiểm toán được áp dụng để hoàn thành mục tiêu kiểm toán. Chúng là những tiêu chuẩn hoặc thước đo để đánh giá chất lượng của các kết quả kiểm toán”¹. Trong khi đó theo tài liệu của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) lại cho rằng: “CMK'T là văn kiện mô tả các nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ và xử lý các mối quan hệ phát sinh trong quá trình kiểm toán, các nguyên tắc này bao trùm, chi phối trách nhiệm nghề nghiệp của KTV”².

Ở Việt Nam trong quá trình soạn thảo CMK'T, khái niệm này cũng đã được hình thành trên cơ sở hai hệ thống tổ chức kiểm toán, KTNN cho rằng “Hệ thống CMK'T Nhà nước là tổng thể các nguyên tắc cơ bản, các yêu cầu, các quy định về nghiệp vụ và xử lý các quan hệ phát sinh trong kiểm toán mà các Đoàn kiểm toán Nhà nước và các KTV Nhà nước phải tuân thủ khi tiến hành các hoạt động kiểm toán, đồng thời là căn cứ để kiểm tra và đánh giá chất lượng kiểm toán”³. Cũng tương tự như vậy CMK'T ban hành cho các Công ty kiểm toán, KTV độc lập (CPA) thực hiện, khái niệm này được nêu ra như sau: “CMK'T là quy định về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đó trong quá trình kiểm toán Báo cáo tài chính, CMK'T là các quy định làm mục thước, là cơ sở cho KTV chuyên nghiệp và công ty kiểm toán kiểm tra, đánh giá các thông tin tài chính một cách trung thực, khoa học, khách quan. CMK'T đồng thời là cơ sở cho việc chỉ đạo, giám sát, kiểm tra và đánh giá chất lượng và dịch kiểm toán là cơ sở cho việc đào tạo huấn luyện và thi tuyển KTV”⁴.

¹ CMK'T INTOSAI – tài liệu dịch Kiểm toán Nhà nước

² CMK'T IFAC – tài liệu dịch – Bộ Tài chính

³ CMK'T Nhà nước

⁴ CMK'T do Bộ Tài chính ban hành

Qua những khái niệm trên, chúng tôi nhận thấy có rất nhiều cách diễn đạt về CMK'T khác nhau nhưng hội tụ lại, một hệ thống CMK'T bao giờ cũng phải chứa đựng được những nhóm thông tin cơ bản sau:

- Các nguyên tắc, thủ tục cơ bản mà KTV phải thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán.

- Các quy định về nghiệp vụ để làm tiêu chuẩn, thước đo, làm cơ sở để KTV xử lý các mối quan hệ và kiểm tra, đánh giá các thông tin trong quá trình kiểm toán, cũng như đánh giá chất lượng kiểm toán.

1.1.1.2. Phân loại hệ thống CMK'T

Hệ thống CMK'T có thể được tiến hành phân loại theo hai cách chính sau:

+ *Cách thứ nhất*: Phân loại căn cứ vào tổ chức soạn thảo và ban hành: Nếu dựa trên tiêu thức này thì CMK'T gồm 2 loại là CMK'T quốc tế và CMK'T Quốc gia.

- CMK'T Quốc tế (ISA)

Ngày nay khi nền kinh tế thế giới phát triển mạnh mẽ theo chiều hướng quốc tế hoá. Quan hệ giao lưu kinh tế giữa các Quốc gia tăng nhanh về số lượng và ngày càng đa dạng về hình thức, phong phú về nội dung... từ đó việc xây dựng một hệ thống CMK'T cũng như kiểm toán được chấp nhận và áp dụng thống nhất trên phạm vi quốc tế đã trở thành một yêu cầu bức thiết; một chìa khoá quan trọng góp phần khai thông các quan hệ kinh tế - tài chính quốc tế. Hoạt động kiểm toán đã vượt ra khỏi phạm vi khép kín của từng Quốc gia và mang tính quốc tế phổ biến, với mục đích phát triển và tăng cường phối hợp nghiệp vụ kiểm toán trên phạm vi toàn thế giới, các tổ chức kiểm toán quốc tế đã ra đời và tổ chức soạn thảo, ban hành hệ thống các CMK'T quốc tế sau:

- Hệ thống CMK'T quốc tế do Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) công bố gồm 38 chuẩn mực, đây là hệ thống CMK'T áp dụng chủ yếu đối với KTV độc lập và các doanh nghiệp kiểm toán, nhưng có phần hướng dẫn, bổ sung vận dụng vào kiểm toán.
- Hệ thống CMK'T quốc tế do tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) công bố năm 1989, và đã được bổ sung sửa đổi, gồm

191 điều khoản nằm trong 4 chương được áp dụng cho KTV Nhà nước và cơ quan KTNN.

Các CMKT quốc tế nêu trên được nghiên cứu nghiêm túc và công phu, phản ánh một sự nhất trí cao của các thành viên và trở thành một thông lệ tốt. Mặc dù vậy nó không có hiệu lực pháp lý bắt buộc đối với mỗi Quốc gia, mà có mục đích đưa ra nhằm khuyến cáo các thành viên tự nguyện chấp nhận.

CMK'T Quốc gia (NSA): Ở mỗi nước, có thể giữ nguyên hay nghiên cứu vận dụng hệ thống CMK'T quốc tế để ban hành CMK'T riêng cho phù hợp với trình độ phát triển và tập quán thông lệ ở mỗi nước. Vậy CMK'T Quốc gia bao gồm toàn bộ những CMK'T được công bố bởi luật hay quy định bởi một tổ chức có thẩm quyền ở tầm Quốc gia có tính chất bắt buộc và được áp dụng khi thực hiện công việc kiểm toán hay các dịch vụ phụ trợ.

VD: Như ở Mỹ: Hệ thống CMK'T Nhà nước do cơ quan Tổng kiểm toán (GAO) ban hành còn hệ thống CMK'T áp dụng cho KTV độc lập và doanh nghiệp kiểm toán lại do Viện Kế toán công chứng (AICPA) ban hành. Ở nhiều Quốc gia trên thế giới cũng áp dụng mô hình như ở Mỹ.

- *Cách thứ hai*: Phân loại CMK'T căn cứ vào mục tiêu kiểm toán (hoặc loại hình kiểm toán). Nếu dựa trên tiêu thức này để phân loại thì CMK'T gồm có:

- CMK'T tài chính: áp dụng cho loại hình kiểm toán Báo cáo tài chính.
- CMK'T hoạt động: áp dụng cho loại hình kiểm toán hoạt động.
- CMK'T tuân thủ: áp dụng cho loại hình kiểm toán tuân thủ.

1.1.2. Khái niệm và phân loại quy trình kiểm toán

Quy trình kiểm toán là một khái niệm được sử dụng rộng rãi trong nhiều lĩnh vực hoạt động khác nhau của đời sống xã hội.

VD như: Quy trình sản xuất thép, quy trình đào tạo Đại học, quy trình soạn thảo văn bản pháp luật...

Xét về hình thức, quy trình là trình tự các giai đoạn, các bước công việc được sắp xếp (theo một trật tự) một cách khoa học, logic chặt chẽ cần phải

thực hiện nhằm tạo ra sản phẩm vật chất, văn hoá hay tinh thần có giá trị sử dụng và chất lượng theo yêu cầu nhất định (thực hiện do mục tiêu) còn nếu xét về bản chất thì quy trình thể hiện tính quy luật khách quan của quá trình phát sinh, phát triển và kết thúc của một sự vật, hiện tượng mà con người nhận thức, nắm bắt được qua kinh nghiệm thực tế hoạt động đã quy định thành các giai đoạn, bước đi mang tính bắt buộc phải tuân theo trong quá trình tạo ra một sản phẩm vật chất, văn hoá hay tinh thần... Quy trình có nguồn gốc từ trong lĩnh vực công nghệ sản xuất, do đó trước khi tiếp cận với quy trình kiểm toán, trước hết chúng ta cần nghiên cứu khái niệm về quy trình công nghệ sản xuất là gì?

Theo từ điển kinh tế Liên Xô (NXB Sự thật Hà Nội năm 1979) quy trình công nghệ - sản xuất là *“phương pháp chế tạo thành phẩm hệ thống cách thức chế biến vật liệu có liên hệ với nhau trong quá trình sản xuất, quy trình công nghệ sản xuất gồm có bảng kê và trình tự các thao tác biến vật liệu thành thành phẩm; các loại và tính chất của thiết bị, công cụ và trang bị mà công nhân sử dụng để hoàn thành từng giai đoạn sản xuất; trình độ lành nghề của công nhân để hoàn thành mỗi thao tác và các chế độ sản xuất nhất định của công tác... Quy trình công nghệ- sản xuất có ảnh hưởng quyết định đối với chất lượng sản phẩm và chỉ tiêu kinh tế của công tác xí nghiệp. Vì vậy khi đặt ra quy trình công nghệ cần lựa chọn phương án tiết kiệm nhất mà vẫn đảm bảo nhiệm vụ chế tạo sản phẩm về số lượng và chất lượng và phải nghiêm chỉnh tuân theo kỷ luật công nghệ trong quá trình sản xuất. Khi đặt ra và thay đổi qui trình công nghệ - sản xuất, cần áp dụng rộng rãi những kinh nghiệm sản xuất tiên tiến nằm trong qui trình công nghệ mẫu đã được quy định”*.

Từ những hiểu biết về quy trình công nghệ - sản xuất nêu trên, khái niệm quy trình đó dần dần được xây dựng và đưa vào áp dụng trong lĩnh vực kinh tế - xã hội; trong đó có quy trình kiểm toán.

Quy trình kiểm toán là một loại quy trình nghiệp vụ được hình thành trên cơ sở nghiên cứu nhận thức các lĩnh vực khoa học về hệ thống, logic học kết hợp với kinh nghiệm của hoạt động kiểm toán nhằm mục đích tạo ra sản

phẩm kiểm toán (Báo cáo kiểm toán) có chất lượng cao. Quy trình kiểm toán cũng dần dần hoàn thiện cùng với quá trình phát triển của khoa học kiểm toán và có mối quan hệ hữu cơ với khoa học quản lý kinh tế - tài chính. Từ nhận định chung trên đây, Quy trình kiểm toán được hiểu như là: trình tự các bước công việc cần thiết cần thực hiện trong một cuộc kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng hiệu quả của cuộc kiểm toán hay nói một cách đầy đủ bao quát hơn thì quy trình kiểm toán “Chính là trình tự và nội dung các bước công việc của KTV phải thực hiện để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của mình đã được cụ thể hoá thành các mục tiêu của cuộc kiểm toán”⁵.

Xét về tính mục đích quy trình kiểm toán cũng có mục đích tương tự như quy trình công nghệ - sản xuất là nhằm tạo ra những sản phẩm kiểm toán có chất lượng tức là đảm bảo tính kinh tế, tính hiệu quả, hiệu lực của cuộc kiểm toán cũng như để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có giá trị làm căn cứ cho kết luận của KTV về tính trung thực hợp lý của số liệu trên Báo cáo tài chính. Đồng thời xét về hình thức, kết cấu của quy trình kiểm toán thông thường bao gồm 4 giai đoạn cơ bản:

- Chuẩn bị kiểm toán;
- Thực hiện (thực hành) kiểm toán;
- Báo cáo kiểm toán;
- Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán (còn gọi là kiểm toán phúc tra).

Ở mỗi giai đoạn kiểm toán lại bao gồm các bước, các thủ tục kiểm toán được sắp xếp theo một trật tự nhất định, và trong các giai đoạn các bước công việc lại được thể hiện đầy đủ 3 nội dung cốt yếu sau:

- Trình tự các bước công việc mà KTV phải tuân thủ;
- Các phương pháp kỹ thuật kiểm toán mà KTV phải thực hiện trong các giai đoạn các bước công việc;
- Trình độ, năng lực KTV cần phải có để thực hiện các công việc đó.

⁵ TS. Nguyễn Đình Hựu – Kiểm toán căn bản

Căn cứ vào mức độ cụ thể hoá, chi tiết của quy trình mà quy trình kiểm toán được chia ra làm 2 loại là quy trình kiểm toán chung và quy trình kiểm toán các lĩnh vực chuyên ngành.

Quy trình kiểm toán chung: là một quy trình có kết cấu gồm 4 giai đoạn và 3 nội dung cơ bản nêu trên, nhưng mang tính định hướng, làm khuôn mẫu cho tất cả các cuộc kiểm toán, không phụ thuộc vào cách thức tiến hành trong trường hợp cụ thể, và nó được áp dụng đầy đủ trong bất cứ một cuộc kiểm toán nào. Quy trình kiểm toán chung đã được các cơ quan KTNN (SAIs) xây dựng và được xem như là một bộ phận của cẩm nang kiểm toán như KTNN CHLB Đức, Thái Lan, Việt Nam...

Quy trình kiểm toán các lĩnh vực chuyên ngành: Trên cơ sở quy trình kiểm toán chung, kết hợp với việc xem xét các khía cạnh đặc điểm về tổ chức bộ máy, loại hình hoạt động, thông tin tài chính... quy trình kiểm toán chung cũng đã dần dần được nghiên cứu xây dựng cụ thể hoá, chi tiết hoá nội dung các giai đoạn, các bước kiểm toán và mục tiêu kiểm toán để hình thành nên các quy trình kiểm toán chuyên ngành như:

- Quy trình kiểm toán Báo cáo Quyết toán NSNN
- Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN
- Quy trình kiểm toán Quyết toán Dự án ĐT - XDCB
- Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính Ngân hàng Nhà nước
- Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính Ngân hàng Thương mại

Việc xây dựng quy trình kiểm toán chung hay quy trình kiểm toán các lĩnh vực chuyên ngành cũng chỉ mang tính hướng dẫn, KTV phải vận dụng các quy trình này vào trong các cuộc kiểm toán cụ thể với những thay đổi cho phù hợp.

1.1.3. Vai trò hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN

Theo các chuyên gia kiểm toán trên thế giới, ở bất cứ một cơ quan kiểm toán nào dù được thiết lập dưới hình thức nào (Quốc hội, Chính phủ,...) và quy mô nào muốn đạt được chất lượng kiểm toán đầy đủ thì cần phải thiết lập được các điều kiện cần thiết như: có vị trí pháp lý cao và có đủ thông tin cần

thiết; đảm bảo tính độc lập thật sự trong hoạt động kiểm toán; có một đội ngũ nhân viên đủ trình độ và được đào tạo tốt; Đầy đủ các phương tiện cần thiết, và cần phải có một điều kiện quan trọng nữa đó là chuẩn mực và quy trình kiểm toán.

Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán là hai khái niệm riêng có giá trị pháp lý khác nhau, nhưng lại có mối quan hệ với nhau rất chặt chẽ, và cùng có mục đích chung là giúp KTV hoàn thành toàn diện có chất lượng các mục tiêu kiểm toán và là cơ sở pháp lý để đánh giá chất lượng kiểm toán. Chính vì vậy, hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán có vai trò rất quan trọng trong hoạt động của KTNN, thể hiện ở một số điểm dưới đây:

- a. Giúp cho KTV có thể thu thập được những bằng chứng kiểm toán đầy đủ có giá trị;*
- b. Đảm bảo cho công việc kiểm toán tiến hành có hiệu quả đúng thời gian, chi phí ở mức hợp lý (phối hợp giữa các KTV);*
- c. Tạo điều kiện, cơ sở pháp lý, để kiểm tra, giám sát và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán;*
- d. Tránh được những bất đồng với đơn vị được kiểm toán tạo niềm tin cho những người sử dụng kết quả kiểm toán;*
- e. Tạo điều kiện để đào tạo nâng cao trình độ chuyên môn kỹ thuật kiểm toán.*

1.2. CÁC NGUYÊN TẮC VÀ CÁC LOẠI HÌNH MÔ HÌNH XÂY DỰNG CMK'T VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KTNN

1.2.1. Những nguyên tắc cơ bản của quá trình xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN

Mục đích của việc xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán trước hết nó là cơ sở lý luận của hoạt động kiểm toán, giúp cho KTV hoàn thành mục tiêu và chất lượng kiểm toán, nhưng đồng thời nó cũng giúp cho người sử dụng thông tin hiểu về công việc kiểm toán và phục vụ cho việc xem xét, đánh giá trách nhiệm pháp lý, chất lượng kiểm toán.

Việc xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN là một công việc nặng nề và phức tạp, nhưng để hệ thống CMK'T và quy trình đó đi vào thực tế cuộc sống cũng là một thách thức lớn, do đó muốn đưa ra được một hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán thích hợp, yêu cầu đặt ra đối với các tổ chức soạn thảo cần phải quán triệt đầy đủ và toàn diện một số nguyên tắc sau đây:

1.2.1.1. Phải dựa trên cơ sở mục đích của KTNN

Việc xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán trước hết phải dựa trên cơ sở mục đích của KTNN cũng như chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, đối tượng, phạm vi của KTNN đã được quy định trong Hiến pháp, Luật NSNN, Luật kiểm toán... Đây là những căn cứ quan trọng để KTNN xác định phạm vi quy mô, loại hình của hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán. Chẳng hạn như có được Nhà nước giao cho kiểm toán hoạt động không? Nếu có thì phải nghiên cứu để xây dựng chuẩn mực và quy trình kiểm toán hoạt động, và loại hình kiểm toán hoạt động theo quy định sẽ được áp dụng vào những đối tượng nào? Hay cho tất cả các đối tượng của KTNN?

1.2.1.2. Phải đảm bảo phù hợp với hệ thống pháp luật của Nhà nước

Hoạt động kiểm toán hiện nay đã vượt ra khỏi phạm vi khép kín của từng Quốc gia và mang tính quốc tế phổ biến, phù hợp với xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế. Do đó trên thế giới đã có các hệ thống CMK'T quốc tế như của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC), của tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI). Mặc dù vậy, một hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán Quốc gia vẫn cần phải có những nét đặc thù riêng mang tính Quốc gia, bởi vì các quy định pháp luật liên quan đến hoạt động của các đối tượng kiểm toán do từng Quốc gia ban hành, có một sự khác biệt giữa các nước. Đặc biệt đối với loại hình kiểm toán tuân thủ và hoạt động, không thể thoát ly hệ thống pháp luật, trình độ quản lý và đặc thù của từng nước. Quán triệt nguyên tắc đó hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán Nhà nước được xây dựng phải dựa trên cơ sở và phù hợp với hệ thống pháp luật của Nhà nước như Luật NSNN, Luật DNNN, các Luật thuế, Luật Kế toán, chế độ - tài chính kế toán của Nhà nước.

1.2.1.3. Nghiên cứu và vận dụng có chọn lọc CMK'T và quy trình kiểm toán quốc tế và các Quốc gia trên thế giới kết hợp với kinh nghiệm thực tiễn ứng dụng CMK'T - quy trình kiểm toán trong hoạt động kiểm toán của KTNN

Xét trên tổng thể thì hoạt động kiểm toán của bất cứ cơ quan KTNN nào trên thế giới cũng đều có chức năng kiểm tra và xét đoán tính trung thực hợp lý của các thông tin tài chính - ngân sách, đánh giá việc tuân thủ pháp luật và hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực tài chính công thuộc các đối tượng kiểm toán. Tuy nhiên trong một chừng mực nào đó cũng còn có những điểm khác biệt là do phong tục, tập quán, trình độ quản lý và hệ thống pháp luật ở từng nước, nhưng không có sự mâu thuẫn lớn giữa các nước. Dựa trên quan điểm kế thừa và có chọn lọc, phương châm “*đi tắt đón đầu*”, việc nghiên cứu nội dung CMK'T và quy trình kiểm toán quốc tế phổ biến tại một số Quốc gia có KTNN phát triển để vận dụng phù hợp với hoàn cảnh điều kiện thực tiễn Việt Nam trong quá trình xây dựng hoàn thiện CMK'T và quy trình kiểm toán là điều cần thiết và quan trọng để KTNN nhanh chóng tiếp cận và hội nhập với các thông lệ chung trên thế giới và khu vực, tiết kiệm được thời gian và chi phí. Đồng thời qua một số năm áp dụng CMK'T và quy trình kiểm toán đã ban hành, cần phải nghiên cứu, đánh giá cho đúng thực trạng thấy được những ưu điểm và tồn tại để đề ra phương hướng hoàn thiện cho đúng, cho trúng.

1.2.1.4. Bảo đảm phù hợp với định hướng chiến lược phát triển của KTNN

Một mặt CMK'T và quy trình kiểm toán đưa ra phải phù hợp với chức năng, nhiệm vụ, địa vị pháp lý, thẩm quyền của KTNN, cũng như trình độ đội ngũ KTV, trình độ tổ chức quản lý của KTNN hiện nay, nhưng mặt khác cũng cần phải tính tới định hướng, chiến lược phát triển KTNN trong tương lai để tiếp cận với các phương pháp kiểm toán tiên tiến, hiện đại trên thế giới và xu hướng phát triển các loại hình kiểm toán mới như: kiểm toán vi tính, kiểm toán môi trường, kiểm toán trách nhiệm quản lý...

1.2.1.5. Phải có khả năng ứng dụng cao trong thực tiễn hoạt động, góp phần nâng cao chất lượng kiểm tra kiểm toán, tăng cường công tác kiểm tra giám sát chất lượng kiểm toán.

CMK'T và quy trình kiểm toán được xây dựng phải đảm bảo yêu cầu rõ ràng, dễ hiểu, dễ thực hiện để KTV vận dụng vào thực tiễn hoạt động nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán, nhưng mặt khác lại cần phải tránh khuynh hướng đi sâu vào những vấn đề quá chi tiết, quá cụ thể gây lúng túng, khó khăn trong việc triển khai vận dụng vào những đối tượng cụ thể khác nhau, và làm cho CMK'T và quy trình kiểm toán bị đảo lộn mỗi khi có sự thay đổi nhỏ trong chính sách tài chính - kế toán của Nhà nước. Do đó mặc dù CMK'T và quy trình kiểm toán là tài liệu cẩm nang của KTV nhưng nó cũng phải đảm bảo tính khái quát cao khả năng thích ứng vận dụng vào thực tiễn một cách linh hoạt, giúp cho các bộ phận chức năng tăng cường kiểm tra, giám sát được chất lượng, hiệu quả của hoạt động kiểm toán.

1.2.2. Lựa chọn mô hình xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN

Trên thế giới, xuất phát từ những quan điểm khác nhau, từ vai trò - vị trí và trình độ phát triển nội tại của cơ quan KTNN, sự phát triển của tổ chức nghề nghiệp, và xu hướng hoà nhập giữa các Quốc gia trên thế giới, cũng như giữa các loại hình tổ chức kiểm toán... nên thực tế trên thế giới đã tồn tại một số mô hình xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN như sau:

1.2.2.1. Mô hình Nhà nước:

Theo mô hình này, Nhà nước là người ban hành (công bố) CMK'T và quy trình kiểm toán với sự trợ giúp của một Hội đồng tư vấn, ưu điểm của mô hình này là giá trị pháp lý của hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán do Nhà nước ban hành sẽ rất cao. Điển hình cho mô hình này là KTNN Trung Quốc...

1.2.2.2. Mô hình do KTNN ban hành (hay còn gọi là mô hình tự kiểm soát):

Ở loại mô hình này, quá trình thiết lập và công bố CMK'T và quy trình kiểm toán hoàn toàn do KTNN (SAI) chịu trách nhiệm. Ưu điểm của mô hình này là CMK'T và quy trình được ban hành gắn liền với quá trình phát triển

nghe nghiệp, phù hợp với thực tiễn của hoạt động KTNN. Đại diện cho mô hình này là GAO - Hoa Kỳ, KTNN- Việt Nam.

1.2.2.3. Mô hình do tổ chức nghề nghiệp:

Theo mô hình này quá trình soạn thảo và ban hành CMK'T và quy trình kiểm toán hoàn toàn do Hội nghề nghiệp đảm nhận. Ưu điểm của mô hình này là hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán có điều kiện để tiếp cận, hoà nhập với những thông lệ quốc tế hoà hợp các loại CMK'T và quy trình kiểm toán giữa các loại hình tổ chức kiểm toán. KTNN, kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ... Đại diện cho mô hình này có cơ quan KTNN - Úc, CMK'T Nhà nước Úc cũng do Viện Kế toán công chứng Úc ban hành. Để có một khái quát chung về các loại mô hình xây dựng CMK'T và quy trình kiểm toán nêu trên, chúng ta sẽ nghiên cứu thông qua biểu minh hoạ dưới đây:

	Mô hình Nhà nước	Mô hình tự kiểm soát	Mô hình tổ chức nghề nghiệp
Hệ thống CMK'T Nhà nước	Có	Áp dụng phổ biến	Có
Hệ thống CMK'T Công ty kiểm toán	Có	Không	Phổ biến

Từ những vấn đề lý luận và thực tiễn nêu trên, xuất phát từ tình hình đặc điểm, thực tế ở Việt Nam, khi các tổ chức, Hội nghề nghiệp, các cơ quan tư vấn cho Nhà nước vừa mới được thành lập, bộ máy, tổ chức còn mỏng, chưa có khả năng đảm nhận được trách nhiệm xây dựng và ban hành CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN. Do đó, trên quan điểm phát triển nghề nghiệp, vận dụng có chọn lọc, hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán trong lĩnh vực KTNN do INTOSAI ban hành, KTNN - Việt Nam lựa chọn mô hình tự kiểm soát, tức là hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN do KTNN tự xây dựng và ban hành là phù hợp; bảo đảm yêu cầu sát với thực tế hoạt động

KTNN, tiếp cận được với thông lệ chung trong lĩnh vực KTNN, đảm bảo cho sự phát triển nghề nghiệp của KTNN.

1.3. NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA HỆ THỐNG CMK'T VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KTNN

1.3.1. Nội dung cơ bản của hệ thống CMK'T Nhà nước

Trên cơ sở các nguyên tắc có tính định hướng nêu ở trên, căn cứ vào đối tượng kiểm toán mà KTNN thực thi, để xác định loại hình phạm vi và những nội dung cơ bản của hệ thống CMK'T của KTNN, phải bao quát được các lĩnh vực cơ bản nhất là:

- Các chuẩn mực Quy định về nghĩa vụ và cách ứng xử của KTV Nhà nước (Chuẩn mực đạo đức KTV).
- Các CMK'T Báo cáo tài chính.
- Các CMK'T hoạt động.
- Các CMK'T tuân thủ.

Các lĩnh vực trên được soạn thảo và công bố riêng rẽ hoặc kết hợp trong cùng một văn bản, tùy thuộc vào quan điểm, điều kiện cụ thể ở từng cơ quan KTNN, về điểm này chúng tôi sẽ trình bày ở phần dưới đây của đề tài, trong phần này chúng tôi chỉ đề cập đến những nội dung cơ bản của một hệ thống CMK'T Nhà nước (hay CMK'T Chính phủ), mà theo quan điểm của chúng tôi, hệ thống CMK'T Nhà nước phải gồm 4 phần nội dung sau:

Phần I

Các chuẩn mực quy định về nghĩa vụ và cách ứng xử của Kiểm toán viên Nhà nước (hay còn gọi là chuẩn mực đạo đức KTV)

Chất lượng hoạt động kiểm toán được quyết định chủ yếu do con người, nên một hệ thống CMK'T Nhà nước thường được bắt đầu bởi các chuẩn mực về nghĩa vụ và cách ứng xử của KTV, tức là những quy định về sự độc lập, quyền hạn và phạm vi trách nhiệm và cách ứng xử của KTV mà hạt nhân là

những quy định về đạo đức đối với công chức nói chung và những đòi hỏi đặc biệt đối với KTV cũng như trách nhiệm chuyên môn đối với họ.

1.1. Sự trung thực

Sự trung thực được xem như là một chuẩn mực cơ bản, sự trung thực giúp KTV có thể đánh giá sự việc một cách đúng đắn và công bằng, giúp cho KTV giữ đúng những nguyên tắc của tính độc lập và khách quan, đảm bảo cư xử đúng mực trong công tác thể hiện sự cao thượng, đưa ra được những quyết định đúng đắn phù hợp với lợi ích chung và tuyệt đối trung thực trong khi thực hiện nhiệm vụ và sử dụng kinh phí của cơ quan KTNN.

1.2. Độc lập khách quan và không thiên vị

- Độc lập với các đơn vị được kiểm toán và các tổ chức bên ngoài là điều không thể thiếu được đối với KTV. Quy định này thể hiện là KTV phải phấn đấu không phụ thuộc vào đơn vị được kiểm toán và các tổ chức bên ngoài trên mọi phương diện.

- Độc lập trong việc thực thi các chức năng, quyền hạn, phạm vi kiểm toán, nội dung các chủ đề kiểm toán.

- Không để cho những định kiến, thiên lệch lẫn át tính khách quan.

- Phải có thái độ, quan điểm vô tư, không thiên vị, không bị các lợi ích chi phối. (VD: không nhận quà biếu hoặc các lợi ích khác...)

- Không gây cản trở hoạt động và không can thiệp vào công việc quản lý, điều hành của đơn vị được kiểm toán. Đồng thời cần tránh những mối quan hệ cá nhân với lãnh đạo và nhân viên của đơn vị được kiểm toán làm ảnh hưởng tới tính độc lập của KTV.

- Không thực hiện kiểm toán tại đơn vị mà ở đó KTV có quan hệ họ hàng ruột thịt hoặc có quan hệ về lợi ích kinh tế.

1.3. Khả năng và trình độ chuyên môn

- Phải có đủ khả năng trình độ đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ và hoàn thành trách nhiệm được giao một cách tốt nhất. Và không được phép nhận bất cứ công việc gì mà KTV không có chuyên môn trong lĩnh vực đó.

- Nắm vững lý luận và thực tế, vận dụng thành thạo chuẩn mực, quy trình, phương pháp kiểm toán. Có những hiểu biết đầy đủ về hệ thống pháp luật, các văn bản pháp quy và những quy định về quy chế hoạt động có liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

- Có năng lực, kiểm tra, đánh giá, suy luận thẩm định và hoàn thiện các kiến nghị, chủ động, sáng tạo phối hợp trong công tác.

- Phải thường xuyên học tập cập nhật và mở rộng kiến thức để nâng cao trình độ phục vụ cho công việc của mình.

1.4. Giữ bí mật nghề nghiệp

- KTV không được tiết lộ các thông tin thu thập được trong quá trình kiểm toán cho các bên thứ ba, kể cả bằng hình thức nói và viết, ngoại trừ các trường hợp phải thực hiện theo sự uỷ quyền của Tổng KTNN hoặc quy định của pháp luật.

- KTV không được phép sử dụng những thông tin thu thập được làm phương tiện để nhằm kiếm lợi cho mình, cho tổ chức hoặc các nhân khác cũng như để làm hại người khác.

Phần II

Các chuẩn mực kiểm toán tài chính

* Các chuẩn mực thực hành

2.1. Lập kế hoạch kiểm toán: KTV phải lập kế hoạch kiểm toán trước khi tiến hành kiểm toán để đảm bảo cho cuộc kiểm toán tiến hành có hiệu quả. Đây là một CMK'T quan trọng trong hoạt động kiểm toán. Nội dung của chuẩn mực phải đưa ra được các hướng dẫn:

- Các công việc chuẩn bị cho việc lập kế hoạch kiểm toán như: tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán, đánh giá tính trọng yếu, rủi ro kiểm toán;

- Lập các loại kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán, phản ánh các chỉ tiêu, nội dung vào các mẫu biểu kế hoạch theo quy định.

2.2. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) và rủi ro kiểm toán: Với tư cách là cơ quan kiểm toán ngoại vi, KTV phải nghiên cứu và đánh giá

hệ thống KSNB tức là xem hiệu quả của nó trong việc ngăn ngừa và phát hiện ra các sai phạm trong các thông tin tài chính, đồng thời qua việc đánh giá đó để xác định mức độ các loại rủi ro kiểm toán. Chuẩn mực này sẽ đưa ra các hướng dẫn để KTV đánh giá các loại rủi ro như: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, rủi ro phát hiện, cao hay thấp, qua đó nhằm xác định nội dung, phạm vi, trình tự và phương pháp kiểm toán cần thiết và phù hợp.

2.3. Đánh giá tính trọng yếu: Việc đánh giá tính trọng yếu trong kiểm toán là xuất phát từ mối quan hệ giữa chi phí và hiệu quả của hoạt động kiểm toán, giữa thời gian, chi phí bỏ ra và kết quả đưa lại. Do đó chuẩn mực này cần đưa ra các hướng dẫn để KTV xem xét, đánh giá xem bộ phận nào, khoản mục, loại nghiệp vụ nào là trọng yếu nghĩa là phải nhận thức được về quy mô, bản chất của các sai phạm hoặc bỏ sót các thông tin tài chính để trên cơ sở đó đưa ra các quyết định kiểm toán thích hợp.

2.4. Thu thập bằng chứng kiểm toán: Bằng chứng kiểm toán là cơ sở để xác nhận và chứng minh cho các ý kiến của KTV trong báo cáo kiểm toán. Do đó bằng chứng là một khái niệm cơ bản trong kiểm toán. Trong chuẩn mực này sẽ quy định thế nào là bằng chứng kiểm toán, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh cho các ý kiến của KTV về Báo cáo tài chính.

2.5. Thủ tục phân tích: Dựa trên cơ sở nghiên cứu bản chất của mối quan hệ tương ứng giữa các yếu tố, khoản mục của Báo cáo tài chính. KTV có thể áp dụng chuẩn mực này ở trong cả 3 giai đoạn của quy trình kiểm toán: Lập kế hoạch, thực hành kiểm toán và Báo cáo kiểm toán. Nội dung cơ bản của chuẩn mực này nhằm hướng dẫn cho KTV các thể thức phân tích khác nhau nhằm xác định tính hợp lý chung của các thông tin tài chính, qua đó thu thập bằng chứng kiểm toán được nhanh chóng, giảm nhẹ được công việc kiểm tra chi tiết.

2.6. Chọn mẫu kiểm toán: Chọn mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% số phần tử của một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ nhằm giảm bớt các cuộc kiểm tra chi tiết, tiết kiệm thời gian và chi phí cho cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này sẽ đưa ra cách thức

tiến hành chọn mẫu theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê kiểm tra và đánh giá kết quả, ước lượng, các rủi ro, sai sót... để hình thành các ý kiến kết luận.

2.7. Kiểm tra và giám sát chất lượng:

- Chuẩn mực này quy định, sau mỗi bước, mỗi giai đoạn kiểm toán hoàn thành, kết quả công việc kiểm toán phải được các KTV ở cấp cao hơn kiểm tra, giám sát lại một cách đầy đủ, kịp thời để đảm bảo cho công việc kiểm toán được thực hiện với ý thức trách nhiệm cao nhất, qua đó để nâng cao chất lượng của Báo cáo kiểm toán.

- Nội dung của chuẩn mực cũng đưa ra các nguyên tắc và quy định về trình tự và thủ tục kiểm tra, nội dung và phương pháp kiểm tra, giám sát nhằm phát hiện và ngăn ngừa được các thiếu sót, sai phạm trong hoạt động kiểm toán.

2.8. Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và các quy định: Các thông tin trên Báo cáo tài chính của đơn vị có sai sót, do nhiều nguyên nhân, trong đó có nguyên nhân do đơn vị không tuân thủ pháp luật và các quy định. Nội dung của chuẩn mực này cần đưa ra các nguyên tắc, quy định nhằm hướng dẫn cho KTV tiến hành các thủ tục cần thiết nhằm phát hiện ra các trường hợp không tuân thủ pháp luật và qua đó xác định được sự ảnh hưởng của nó tới Báo cáo tài chính như thế nào? Việc thực hiện đầy đủ các quy định trong chuẩn mực này có ý nghĩa rất quan trọng trong kiểm toán Báo cáo tài chính, và đặc biệt quan trọng khi thực hiện kiểm toán các chương trình, dự án của Chính phủ.

2.9. Kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy tính điện tử (EDP): Để giúp cho KTV thực hiện việc kiểm tra ở những đơn vị được kiểm toán đã áp dụng các chương trình phần mềm vi tính để xử lý các thông tin tài chính kế toán. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc, thủ tục và hướng dẫn các biện pháp cần thiết để kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy tính điện tử.

2.10. Kiểm toán bằng máy vi tính: Trong thời đại công nghệ tin học, máy vi tính được sử dụng để trợ giúp cho nhiều lĩnh vực hoạt động khoa học kỹ thuật và quản lý kinh tế. Do đó KTV cũng phải sử dụng máy vi tính như là

công cụ để thực hiện mục tiêu của cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này đưa ra các yêu cầu, nguyên tắc và hướng dẫn các biện pháp cần thiết để KTV thực hành kiểm toán bằng máy vi tính (đặc biệt đối với các đối tượng kiểm toán đã vi tính hoá công tác kế toán) nhằm góp phần nâng cao chất lượng, hiệu quả, tiết kiệm thời gian và chi phí kiểm toán.

** Các chuẩn mực Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính*

2.1.1. Sau khi kết thúc giai đoạn kiểm tra tại hiện trường, KTV và cơ quan KTNN phải lập Báo cáo bằng văn bản thích hợp để đưa ra ý kiến nhận xét, kết luận về Báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của hoạt động kiểm toán, và phải phản ánh đầy đủ kết quả của hoạt động KTNN. Việc lập Báo cáo kiểm toán là một giai đoạn quan trọng trong quy trình kiểm toán của KTNN, do đó nội dung của chuẩn mực này phải đưa ra các yêu cầu nguyên tắc, quy định và hướng dẫn KTV lập Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính theo đúng quy định về hình thức và nội dung nhằm tăng thêm giá trị của Báo cáo kiểm toán.

Phần III

Các chuẩn mực kiểm toán hoạt động

Tất cả mọi cuộc kiểm toán đều phải được xác định các mục tiêu cụ thể. Để đảm bảo thực hiện được mục tiêu của kiểm toán hoạt động là nhằm xác định tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động của đơn vị được kiểm toán, cần phải có các chuẩn mực kiểm toán hoạt động tương ứng. Để giúp cho KTV tiến hành một cuộc kiểm toán hoạt động, các chuẩn mực kiểm toán hoạt động cũng bao gồm hai loại sau:

** Các chuẩn mực thực hành đối với kiểm toán hoạt động:*

3.1. Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động: Chuẩn mực kiểm toán này đưa ra các nguyên tắc, quy định, hướng dẫn về các vấn đề:

- Tìm hiểu đơn vị được kiểm toán
- Xây dựng mục tiêu được kiểm toán
- Xác định phạm vi được kiểm toán

- Đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán
- Lập kế hoạch và chương trình kiểm toán
- Các mẫu biểu kế hoạch kiểm toán.

3.2. Thực hiện kiểm tra và giám sát

- Chuẩn mực này quy định phải giám sát KTV và những người khác có liên quan đến cuộc kiểm toán nhằm xác định xem có đạt được các mục tiêu kiểm toán hay không?

- Kiểm tra các phần việc đã thực hiện xong xem có đảm bảo yêu cầu chất lượng hay không?

3.3. Đánh giá việc tuân thủ pháp luật và các quy định

- Chuẩn mực này quy định trong tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động, KTV phải thận trọng với các trường hợp hoặc giao dịch có thể dẫn tới hành vi vi phạm hoặc lạm dụng pháp luật.

- Cần phải xác định xem sự vi phạm các bộ Luật và quy định (nếu có) có ảnh hưởng nghiêm trọng đến mục tiêu kiểm toán hoạt động như thế nào?

3.4. Đánh giá các biện pháp kiểm soát quản lý

- Các KTV phải có được sự am hiểu về các biện pháp kiểm soát quản lý phù hợp với cuộc kiểm toán.

- KTV phải thu thập được các bằng chứng kiểm toán cần thiết để làm cơ sở cho các đánh giá của KTV về các biện pháp này.

- Kết hợp với việc sử dụng kiến thức, kinh nghiệm về các biện pháp kiểm soát quản lý để đánh giá.

3.5. Thu thập các bằng chứng kiểm toán

- KTV phải thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp và xác đáng để làm cơ sở cho các kết luận và phát hiện của mình.

- Các dạng bằng chứng kiểm toán gồm nhiều loại: Bằng chứng thực tế, bằng chứng tài liệu, bằng chứng xác nhận, bằng chứng phân tích...

3.6. Các chuẩn mực Báo cáo kiểm toán hoạt động: Nội dung của chuẩn mực này gồm các quy định và hướng dẫn về các vấn đề có liên quan đến lập Báo cáo kiểm toán hoạt động như:

- Hình thức Báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Thời gian Báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Nội dung của Báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Cách trình bày Báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Phát hành Báo cáo kiểm toán hoạt động.

Phần IV

Các chuẩn mực kiểm toán tuân thủ

Do còn có sự khác biệt về hệ thống pháp luật giữa các Quốc gia trên thế giới, nên hiện nay các chuẩn mực cho một cuộc kiểm toán tuân thủ hầu như chưa được nghiên cứu và ban hành riêng, việc kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến Báo cáo tài chính do đã được đề cập trong phần CMK'T Báo cáo tài chính rồi. Mặt khác, hệ thống pháp luật ở nước ta, một nước đang trong quá trình chuyển đổi nền kinh tế, thường xuyên có sự thay đổi, điều chỉnh chính sách, pháp luật. Việc đưa ra các CMK'T cho một cuộc kiểm toán tuân thủ lúc này là chưa phù hợp.

Phần V

Giải thích thuật ngữ

1.3.2. Nội dung cơ bản của quy trình KTNN

1.3.2.1. Quy trình kiểm toán chung (chuẩn)

Hầu hết các (Sais) cơ quan KTNN trên thế giới đều xây dựng và ban hành quy trình kiểm toán để hướng dẫn cho KTV tiến hành các cuộc kiểm toán theo một trình tự được sắp xếp một cách khoa học, logic nhằm tăng cường chất lượng, hiệu quả của các cuộc kiểm toán. Quy trình kiểm toán chung (chuẩn) của KTNN là quy trình kiểm toán có tính khái quát cao được áp dụng chung cho các cuộc kiểm toán do KTNN tiến hành đối với mọi đối tượng kiểm toán và với tất cả các loại hình kiểm toán.

Quy trình kiểm toán chung của KTNN theo thông lệ chung, hiện bao gồm 4 giai đoạn:

- Chuẩn bị kiểm toán.

- Thực hiện (thực hành) kiểm toán.
- Lập Báo cáo kiểm toán.
- Kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của Báo cáo kiểm toán (phúc tra)

Dưới đây là nội dung cơ bản của từng giai đoạn

a- Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán: Chuẩn bị kiểm toán là giai đoạn đầu tiên của quy trình kiểm toán và quyết định tới sự thành công của cuộc kiểm toán. Nội dung trọng tâm ở giai đoạn này là công việc lập kế hoạch kiểm toán.

1. Chuẩn bị lập kế hoạch (gồm có các công việc sau)

+ Thu thập các thông tin chung về đơn vị được kiểm toán: Quá trình thành lập, chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị.

+ Tìm hiểu hệ thống kế toán của đơn vị xem hệ thống kế toán có phù hợp không? Có ghi chép đầy đủ, kịp thời các thông tin kế toán không? Hệ thống sổ kế toán có đầy đủ đúng chế độ quy định?

+ Tìm hiểu hệ thống KSNB: Đánh giá xem liệu hệ thống KSNB có cơ cấu hợp lý, hoạt động có liên tục và có hiệu quả? Có tác dụng phát hiện nhằm ngăn ngừa được các sai phạm trong các thông tin tài chính? Mức độ các loại rủi ro kiểm toán cao hay thấp, các khu vực hoạt động, loại hình hoạt động nào có thể có rủi ro cao.

+ Xác định các bộ phận trọng yếu : Đó là các bộ phận, nội dung quan trọng, có giá trị lớn hoặc nhạy cảm cần tập trung kiểm tra.

+ Xem xét các kiến nghị trong Báo cáo kiểm toán năm trước xem đã được đơn vị được kiểm toán sửa chữa chấn chỉnh chưa? những tồn tại chưa được xử lý, nguyên nhân của những tồn tại đó...

2. Kế hoạch kiểm toán

Sau khi hoàn thành các bước công việc thuộc giai đoạn chuẩn bị lập kế hoạch kiểm toán nêu trên, KTV phải sắp xếp, tổng hợp các thông tin và tiến hành ngay việc lập kế hoạch kiểm toán nhằm đảm bảo cho kế hoạch kiểm toán bám sát được thực tế và có độ chính xác cao. Kế hoạch kiểm toán gồm hai loại chính:

+ Lập kế hoạch kiểm toán (Audit Plan)

Kế hoạch kiểm toán (theo khái niệm chung) là việc xác định phạm vi và cách tổ chức công tác kiểm toán. Nội dung của kế hoạch phải thay đổi cho phù hợp với mục tiêu, phương thức, đặc điểm, quy mô của từng cuộc kiểm toán nhưng nói chung cần phải trình bày được các bộ phận chủ yếu sau:

- Đánh giá các thông tin thu thập về đơn vị được kiểm toán
- Xác định mục tiêu, yêu cầu của cuộc kiểm toán
- Giới hạn, phạm vi của cuộc kiểm toán
- Nội dung của cuộc kiểm toán
- Đề ra các phương pháp kỹ thuật kiểm toán cần áp dụng
- Bố trí kế hoạch thời gian
- Kế hoạch nhân lực
- Dự kiến kinh phí cho cuộc kiểm toán

Kế hoạch kiểm toán phải được Lãnh đạo KTNN phê duyệt.

+ Lập chương trình kiểm toán (Audit Program)

- Thiết lập một chương trình kiểm toán hợp lý cùng với một trình tự kiểm toán thích hợp sẽ tạo điều kiện cho KTV tiến hành công việc kiểm toán có hiệu quả, đúng thời gian và đạt mức thoả mãn trong kiểm toán. Chương trình kiểm toán là việc hoạch định chi tiết về những công việc cần thực hiện và thời gian hoàn thành với trọng tâm là các thủ tục kiểm toán (Audit Procedure) cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán.

- Nội dung cơ bản của chương trình kiểm toán thường gồm các bộ phận chính sau:

- Đánh giá KSNB và rủi ro kiểm toán
- Xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán cho từng bộ phận
- Định phương hướng kiểm toán
- Xác định các thủ tục (phương pháp) kiểm toán
- Phân công KTV thực hiện
- Xác định thời điểm, kỳ hạn hoàn thành
- Phân công trách nhiệm, giám sát, kiểm tra chất lượng...

b- Giai đoạn thực hiện kiểm toán:

Thực hiện kiểm toán là giai đoạn KTV triển khai các công việc đã ghi trong kế hoạch và chương trình kiểm toán. Trong giai đoạn này KTV phải thực hiện một số công việc theo trình tự sau đây:

1. Xác định lại mức độ tin cậy của KTV đối với hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán.
2. Lựa chọn các phương pháp - kỹ thuật kiểm toán thích hợp để kiểm tra nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán.
3. Ghi chép tài liệu và giấy tờ làm việc
4. Phân tích đánh giá kết quả bằng chứng kiểm toán
5. Kết thúc kiểm toán hiện trường và thực hiện toạ đàm kết thúc với đơn vị được kiểm toán.
6. Lập hồ sơ cho giai đoạn thực hiện kiểm toán (phản ánh diễn biến, kết quả của cuộc kiểm toán).

c- Giai đoạn lập Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của một cuộc kiểm toán, do KTNN phát hành để trình bày đánh giá kết luận của KTV về các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán dựa trên cơ sở các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được. Giai đoạn lập Báo cáo kiểm toán theo quy định thường gồm các nội dung sau:

1. Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán:
 - Tập hợp các Biên bản kiểm toán
 - Tập hợp các bằng chứng kiểm toán
 - Tổng hợp kết quả kiểm toán, bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.
2. Soạn thảo dự thảo Báo cáo kiểm toán
 - Tổ soạn thảo Báo cáo lập dự thảo Báo cáo kiểm toán
 - Dự thảo Báo cáo phải được lập trên cơ sở các thông tin về hồ sơ tài liệu, số liệu đã được kiểm toán các bằng chứng đã thu thập được, chuẩn mực về hình thức và nội dung của Báo cáo.
 - Thông qua dự thảo Báo cáo tại Tổ soạn thảo (Trưởng đoàn)
3. Xét duyệt Báo cáo kiểm toán

- Hội đồng Vụ xét duyệt Báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình Hội đồng KTNN

- Hội đồng KTNN xét duyệt Báo cáo, hoàn chỉnh thành Báo cáo chính thức.

4. Công bố và phát hành Báo cáo kiểm toán

- Báo cáo chính thức sau khi hoàn thành, sẽ được Tổng KTNN ký phát hành gửi tới đơn vị được kiểm toán, cấp chủ quản, Chính phủ, Quốc hội.

- Báo cáo kiểm toán có giá trị pháp lý kể từ ngày được phát hành và sau đó được công bố công khai theo quy định của pháp luật.

d- *Giai đoạn kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị (phúc tra)*

KTNN phải theo dõi và tổ chức kiểm tra việc thực hiện các kết luận và kiến nghị đã nêu ra trong Báo cáo kiểm toán, nội dung của giai đoạn này gồm hai bước chính:

1. Lập kế hoạch kiểm tra:

- Xác định đối tượng, nội dung, thời gian kiểm tra (phúc tra).

- Thành lập Đoàn kiểm tra

2. Lập Biên bản kiểm tra (phúc tra) để báo cáo Tổng KTNN.

1.4. GIỚI THIỆU HỆ THỐNG CMK'T VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA MỘT SỐ QUỐC GIA VÀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN QUỐC TẾ

1.4.1. Giới thiệu hệ thống CMK'T của INTOSAI và một số nước trên thế giới

1.4.1.1. Nội dung cơ bản hệ thống CMK'T của tổ chức quốc tế các cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI)

Vào tháng 5 năm 1984, Ủy ban Chuẩn mực Kiểm toán (Committee on Auditing Standards) của INTOSAI đã được thành lập và trình bày kiến nghị và kế hoạch phát triển dự án xây dựng CMK'T của INTOSAI. Ủy ban mở rộng bao gồm 10 cơ quan Kiểm toán tối cao của 10 nước: Áo, Áchentina, Úc, Brazil, Costa Rica, Nhật Bản, Philippin, Ả-rập - Xê-út, Anh và Mỹ.

Kế hoạch soạn thảo CMK'T đã được phê chuẩn bởi Hội đồng điều hành INTOSAI tại Sydney vào tháng 3 năm 1985. Sau 4 năm nghiên cứu, bản dự

thảo luận cuối đã được Chủ tịch Ủy ban CMK'T INTOSAI ký phê duyệt vào tháng 3 năm 1989. Hội đồng điều hành INTOSAI phê duyệt và công bố chính thức vào tháng 10 năm 1991.

Hệ thống CMK'T của INTOSAI ngoài phần lời nói đầu và phần giải thích thuật ngữ, nội dung chính của CMK'T được kết cấu thành 4 chương như sơ đồ mô hình tổng quát sau: (trang bên)

CHƯƠNG I: CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN TRONG LĨNH VỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Nội dung của chương này gồm 47 điều khoản (từ 1.01 đến 10.47), ngoài phần giới thiệu kết cấu hệ thống chuẩn mực, giải thích nghĩa tác dụng của hệ thống chuẩn mực trong hoạt động KTNN. Nội dung chính là các nguyên tắc được nêu ra làm cơ sở, định hướng cho việc xây dựng các CMK'T và phục vụ cho các KTV hình thành các ý kiến nhận xét và Báo cáo kiểm toán của họ.

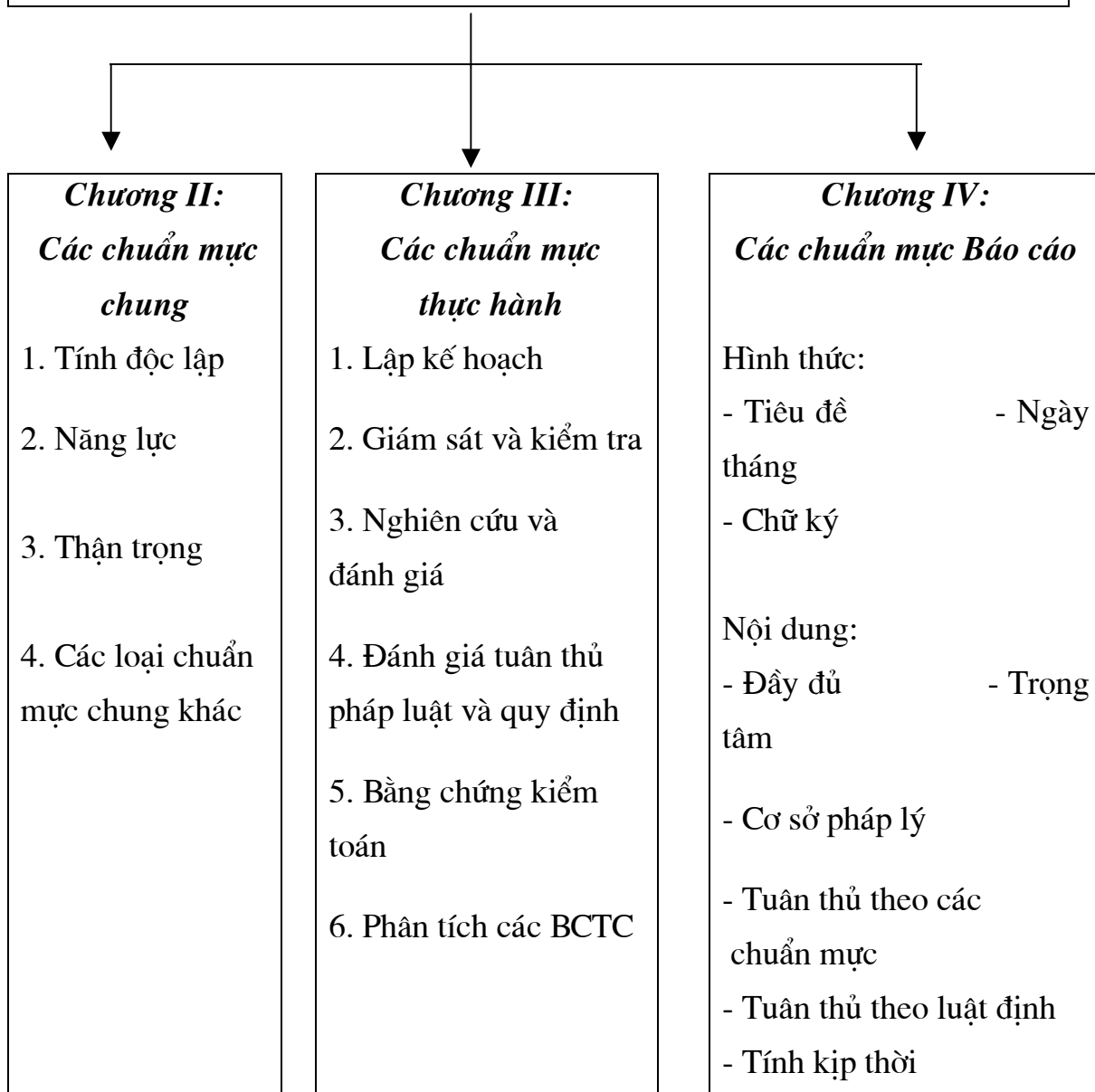
Các nguyên tắc bao gồm:

1. Các cơ quan Kiểm toán tối cao (SAI) phải cân nhắc việc áp dụng các CMK'T của INTOSAI trong mọi vấn đề được coi là trọng yếu.
2. Các cơ quan KTNN phải áp dụng được sự đánh giá riêng của mình đối với các tình huống khác nhau trong quá trình KTNN.
3. Cùng với ý thức của công chúng đã tăng lên, đòi hỏi về tính có thể giải thích được của các tổ chức hay cá nhân các nhà quản lý các nguồn lực công đã tăng lên một cách rõ rệt đến mức cần phải có quá trình giải thích cần phải đặt ra và phải vận dụng một cách có hiệu lực.
4. Việc phát triển các hệ thống thông tin, kiểm tra, đánh giá và báo cáo đầy đủ trong Chính phủ sẽ thuận tiện trong quá trình giải thích. Việc quản lý phải chịu trách nhiệm về sự chính xác và đầy đủ về cả hình thức và nội dung của các Báo cáo tài chính và thông tin khác.

Sơ đồ mô hình tổng quát hệ thống CMK'T của INTOSAI

Chương I: Các nguyên tắc cơ bản

1. Áp dụng các chuẩn mực
2. Đánh giá độc lập khách quan
3. Trách nhiệm trước công chúng
4. Trách nhiệm trong quản lý
5. Ban hành các chuẩn mực
6. Tính nhất quán của các chuẩn mực
7. Kiểm soát nội bộ
8. Tiếp cận dữ liệu
9. Các hoạt động thuộc phạm vi kiểm toán
10. Cải tiến kỹ thuật kiểm toán
11. Tránh xung đột quyền lợi



5. Các cơ quan có thẩm quyền có liên quan phải đảm bảo ban hành các chuẩn mực kế toán (CMKT) được chấp nhận cho việc lập Báo cáo tài chính và công khai tài chính phù hợp với các yêu cầu của Chính phủ và các cơ quan kiểm toán, phải xây dựng các mục tiêu cụ thể, đo lường được và hoàn thiện các mục tiêu hoạt động, phát triển chuyên môn.

6. Việc áp dụng nhất quán các CMKT được chấp nhận phải dẫn đến việc trình bày khách quan tình hình tài chính và các kết quả hoạt động.

7. Sự tồn tại một hệ thống KSNB đầy đủ hạn chế tối thiểu rủi ro về các sai sót hay vi phạm.

8. Việc ban hành Luật sẽ thuận tiện cho việc hợp tác của các tổ chức được kiểm toán trong việc duy trì và cung cấp tất cả các dữ liệu cần thiết thích hợp để đánh giá tổng hợp các hoạt động được kiểm toán.

9. Tất cả các hoạt động kiểm toán phải nằm trong phạm vi quyền hạn kiểm toán của KTNN nghĩa là bao gồm tất cả các đối tượng của KTNN với phạm vi đầy đủ gồm kiểm toán tuân thủ (kiểm toán tài chính) và kiểm toán hoạt động.

10. Các cơ quan KTNN phải hướng đến việc cải thiện các kỹ thuật cho việc kiểm toán hiệu lực của các giải pháp hoạt động.

11. Các cơ quan KTNN phải tránh tranh chấp quyền lợi giữa KTV và đối tượng được kiểm toán.

CHƯƠNG II:

CÁC CHUẨN MỰC CHUNG

Chương này đưa ra các chuẩn mực quy định các điều kiện mà KTV và cơ quan KTNN cần có để thực hiện các nhiệm vụ liên quan đến các chuẩn mực thực hành và chuẩn mực báo cáo để hoàn thành công việc một cách có hiệu quả, hiệu lực.

Chương CMKT chung lại được chia thành hai nhóm:

Nhóm 1: Các chuẩn mực chung áp dụng cho KTNN gồm:

1. Tuyển mộ nhân viên có trình độ phù hợp

2. Phát triển và đào tạo cán bộ của SAI để có đủ khả năng thực hiện nhiệm vụ của họ một cách có hiệu quả.

3. Chuẩn bị các cảm nang, các tài liệu hướng dẫn nghiệp vụ liên quan đến việc tiến hành các cuộc kiểm toán.

4. Nuôi dưỡng các kỹ năng và kinh nghiệm sẵn có trong nội bộ, kịp thời nhận biết và bổ khuyết những kỹ năng còn thiếu, phân phối sử dụng các kỹ năng cho các nhiệm vụ kiểm toán phù hợp, đủ số lượng cần thiết. Lập kế hoạch kiểm toán sát đúng, giám sát thường xuyên chặt chẽ quá trình thực hiện kế hoạch đúng tiến độ, đạt được mục tiêu, yêu cầu đề ra.

5. Thường xuyên kiểm tra xem xét lại hiệu lực và hiệu quả của việc thực hiện các quy trình và CMK'T trong nội bộ SAI nhằm bảo đảm chất lượng cao của các cuộc kiểm toán.

Nhóm 2: Các chuẩn mực chung có ý nghĩa về mặt đạo đức

Các chuẩn mực chung này áp dụng cho cả KTV và tổ chức kiểm toán (SAI) gồm có:

1. KTV và SAI phải độc lập.
2. KTV và SAI tránh xung đột quyền lợi đối với đơn vị được kiểm toán.
3. KTV và SAI phải có năng lực đáp ứng yêu cầu.
4. KTV và SAI phải quan tâm thích đáng vào việc tuân thủ các CMK'T của INTOSAI, bao gồm sự thận trọng trong việc lập kế hoạch, trong việc xác định, thu thập và đánh giá các bằng chứng và trong việc lập báo cáo kết quả kiểm toán, đưa ra các kết luận và kiến nghị.

CHƯƠNG III:

CÁC CHUẨN MỰC THỰC HÀNH

Các chuẩn mực thực hành là những quy định bắt buộc các KTV phải tuân thủ khi tiến hành kiểm toán, đảm bảo các mục tiêu và yêu cầu của cuộc kiểm toán đạt được với chất lượng cao.

Các chuẩn mực thực hành áp dụng cho mọi dạng loại hình kiểm toán là:

1. Lập kế hoạch:

KTV phải lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán theo cách đảm bảo rằng một cuộc kiểm toán với chất lượng cao thực hiện một cách tiết kiệm, hiệu quả, hiệu lực và kịp thời.

Lập kế hoạch đúng đắn, chính xác cho mỗi cuộc kiểm toán là điều kiện quan trọng đảm bảo cho cuộc kiểm toán đạt kết quả cao. Khi lập kế hoạch kiểm toán phải thực hiện tốt các bước công việc sau đây:

- Thu thập và phân tích thông tin về đối tượng kiểm toán để đánh giá thực hiện và xác định định hướng nội dung trọng yếu cho cuộc kiểm toán.
- Xác định cụ thể mục tiêu, phạm vi và nội dung các cuộc kiểm toán.
- Thực hiện phân tích sơ bộ để xác định phương pháp và biện pháp tiến hành kiểm toán, đặc biệt là đối với những nội dung quan trọng đã xác định khi lập kế hoạch.
- Chuẩn bị kinh phí, phương tiện và thời gian biểu cho cuộc kiểm toán.
- Xác định các nhu cầu về nhân sự và thành lập đoàn, tổ công tác kiểm toán.
- Thông báo cho đối tượng kiểm toán biết về phạm vi, mục đích và kế hoạch kiểm toán.

2. Giám sát và kiểm tra:

Công việc của nhân viên kiểm toán ở mỗi bước và mỗi giai đoạn kiểm toán phải được giám sát một cách đúng đắn trong quá trình kiểm toán và các công việc được thể hiện bằng văn bản phải được một thành viên cấp cao của đoàn kiểm toán kiểm tra lại.

Giám sát là việc làm quan trọng để đảm bảo hoàn thành các mục tiêu kiểm toán và chất lượng của công việc kiểm toán. Do đó, giám sát và kiểm tra là cần thiết trong mọi trường hợp, bất kể năng lực và trình độ của KTV như thế nào. Giám sát phải được hướng vào cả nội dung và phương pháp kiểm toán nhằm đảm bảo tất cả các thành viên của đoàn kiểm toán đều hiểu rõ và nhất quán với kế hoạch kiểm toán và việc kiểm toán được thực hiện phù hợp với các chuẩn mực và thông lệ kiểm toán quy định.

Tất cả công việc kiểm toán phải được thành viên cấp cao hơn của đoàn kiểm toán kiểm tra lại trước khi các ý kiến hay các Báo cáo kiểm toán được công bố và phải thực hiện khi mỗi phần việc của cuộc kiểm toán kết thúc.

3. Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB:

KTV trong việc xác định hướng và phạm vi của cuộc kiểm toán phải nghiên cứu và đánh giá độ tin cậy của hệ thống KSNB.

Việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB phải được thực hiện phù hợp với dạng kiểm toán đang thực hiện. Nếu dạng kiểm toán là kiểm toán Báo cáo tài chính thì việc nghiên cứu đánh giá được tiến hành chủ yếu về tổ chức quản lý, quy trình lập, luân chuyển, ký duyệt chứng từ để đảm bảo bảo vệ tài sản, vốn và ghi chép kế toán lập báo cáo đầy đủ, chính xác, kịp thời. Nếu là dạng kiểm toán tuân thủ thì việc nghiên cứu, đánh giá được thực hiện chủ yếu về hệ thống kiểm tra, kiểm soát thi hành luật pháp trong đối tượng kiểm toán. Nếu là dạng kiểm toán hoạt động thì việc nghiên cứu, đánh giá được thực hiện chủ yếu về tổ chức và cơ chế quản lý các hoạt động của đơn vị sao cho kinh tế, có hiệu quả và hiệu lực. Quy mô của việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB phụ thuộc vào các mục tiêu của cuộc kiểm toán và phụ thuộc vào mức độ tin cậy của dữ kiện.

4. Kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định:

Khi tiến hành các cuộc kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính, KTV phải xác định các bước đi và quy trình kiểm toán để đưa ra một sự đảm bảo hợp lý rằng các sai phạm và các hành vi trái luật được phát hiện đều có ảnh hưởng trực tiếp và chủ yếu làm sai lệch số liệu Báo cáo tài chính, hoặc sai lệch việc tuân thủ pháp luật.

Khi tiến hành các cuộc kiểm toán hoạt động, việc đánh giá sự tuân thủ pháp luật và quy định đang áp dụng tại đối tượng kiểm toán được tiến hành khi cần thiết để đáp ứng các mục tiêu kiểm toán. KTV phải thiết kế cuộc kiểm toán sao cho có thể đưa ra đảm bảo hợp lý rằng các hành động không theo luật hoặc hành động bất hợp pháp phát hiện trong kiểm toán đều trực tiếp hoặc gián tiếp ảnh hưởng đến hiệu quả và hiệu lực của hoạt động.

Kiểm toán tuân thủ là hướng chủ yếu của lĩnh vực KTNN. Một mục tiêu quan trọng của kiểm toán tuân thủ do các SAI tiến hành là phải cung cấp cho Quốc hội và các cơ quan sử dụng khác những thông tin tin cậy về tình hình quản lý và sử dụng NSNN và các nguồn lực tài chính Quốc gia. Để đạt được mục tiêu này các SAI phải kiểm tra các số liệu, tài liệu kế toán và các báo cáo quyết toán của các cơ quan hành chính sự nghiệp Nhà nước để đảm bảo rằng tất cả các nghiệp vụ đều được thực hiện, thanh toán, quyết toán đúng đắn. Nếu không có vi phạm nào thì quy trình kiểm toán được kết thúc bằng việc thừa nhận “*sự hoàn thành*”.

5. Bảng chứng kiểm toán: Phải có được các bảng chứng kiểm toán có chất lượng, thích hợp và đầy đủ để chứng minh cho việc đánh giá và kết luận của KTV trong Báo cáo kết quả kiểm toán.

Những kết luận và kiến nghị kiểm toán phải dựa trên những bằng chứng kiểm toán. Bảng chứng kiểm toán được thu thập từ quá trình điều tra, quan sát, thẩm vấn và xác nhận. Những bằng chứng phải được các KTV ghi chép đầy đủ trong hồ sơ kiểm toán và được phân loại sắp xếp một cách khoa học, hợp lý, thuận lợi cho công việc của bản thân KTV đồng thời cũng dễ dàng cho người nghiên cứu sử dụng kết quả kiểm toán hoặc tiếp tục các công việc sau kiểm toán.

6. Phân tích các Báo cáo tài chính: Trong kiểm toán Báo cáo tài chính và trong các dạng kiểm toán khác, nếu thấy cần thiết, các KTV phải phân tích các Báo cáo tài chính để xác định xem các CMKT có được tuân thủ đối với việc lập Báo cáo tài chính không, có được đảm bảo chế độ công khai không. Kết quả phân tích Báo cáo tài chính là căn cứ để trình bày ý kiến của KTV và các Báo cáo tài chính được kiểm toán.

Phân tích Báo cáo tài chính nhằm mục đích xác định sự tồn tại mối quan hệ tài chính bên trong và giữa các yếu tố khác nhau của Báo cáo tài chính, có thể từ đó mà phát hiện, nhận biết bất kỳ mối quan hệ không bình thường hoặc bất hợp lý nào. Do đó khi phân tích các Báo cáo tài chính phải làm rõ:

- Các Báo cáo tài chính có được lập phù hợp với các CMKT được thừa nhận không.

- Các Báo cáo tài chính có được trình bày phù hợp với bối cảnh tình hình của đơn vị không.

- Sự công khai về các yếu tố của Báo cáo tài chính được trình bày đầy đủ không.

- Các chỉ tiêu phản ánh các yếu tố của Báo cáo tài chính có được đánh giá, đo lường, tính toán và trình bày đầy đủ, đúng đắn không.

Các phương pháp và kỹ thuật phân tích các Báo cáo tài chính phụ thuộc nhiều vào tính chất, phạm vi, mục tiêu của cuộc kiểm toán và vào sự hiểu biết, trình độ thành thạo của KTV.

Tóm lại, các chuẩn mực thực hành áp dụng trong lĩnh vực KTNN bao gồm:

- Lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán.
- Giám sát và kiểm tra lại trong quá trình tiến hành kiểm toán và lập Báo cáo.

- Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB.

- Kiểm tra tính tuân thủ các luật và quy định được áp dụng.

- Bảng chứng kiểm toán.

- Phân tích các Báo cáo tài chính.

CHƯƠNG IV:

CÁC CHUẨN MỰC BÁO CÁO

Việc đặt ra các chuẩn mực bắt buộc làm khuôn mẫu cho Báo cáo kiểm toán trong mọi trường hợp cụ thể là không thực tiễn. Các chuẩn mực này chỉ có tính chất hướng dẫn chứ không thể thay thế những ý kiến thận trọng của KTV trong khi lập Báo cáo kiểm toán.

Thuật ngữ “*Báo cáo*” bao gồm cả ý kiến và nhận xét của KTV về kết quả của một cuộc kiểm toán. Ý kiến của KTV phải được trình bày một cách ngắn gọn, xúc tích, rõ ràng, cụ thể.

Sau mỗi cuộc kiểm toán, KTV phải chuẩn bị một Báo cáo bằng văn bản thích hợp, nêu ra các phát hiện trong khuôn mẫu hợp lý, nội dung của nó phải dễ hiểu, không mập mờ hoặc tối nghĩa, chỉ bao gồm những thông tin có các

bằng chứng kiểm toán xác minh và phải hoàn toàn khách quan, vô tư và có tính chất xây dựng.

Cơ quan Kiểm toán tối cao là người quyết định cuối cùng các công việc cần thiết phải tiến hành liên quan đến gian lận hoặc những vi phạm nghiêm trọng do các KTV của mình phát hiện ra.

Dưới đây là các chuẩn mực về Báo cáo kiểm toán:

1. Hình thức và nội dung của các ý kiến và Báo cáo kiểm toán phải dựa trên những nguyên tắc sau:

- Tên các ý kiến hoặc Báo cáo kiểm toán phải được bắt đầu bằng những từ thích hợp giúp cho người ta phân biệt nó với các văn bản do cơ quan khác phát hành.

- Ý kiến hoặc Báo cáo kiểm toán phải được người có đủ tư cách ký và ghi rõ ngày tháng.

- Ý kiến hoặc Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ phạm vi và đối tượng kiểm toán để làm rõ mục đích và các giới hạn của cuộc kiểm toán.

- Các ý kiến và Báo cáo kiểm toán phải do chính KTV đã thực hiện kiểm toán chuẩn bị và trình bày. Thực hiện quyền hạn của mình các SAI có thể đưa những thông tin bổ sung cần thiết vào báo cáo nếu thấy phù hợp và có thể cất không cho công bố những thông tin bí mật liên quan đến lợi ích Quốc gia.

- Ý kiến và Báo cáo kiểm toán phải xác định rõ người nhận, sử dụng báo cáo. Thông thường nơi nhận ý kiến và Báo cáo kiểm toán được quy định khác nhau theo thông lệ của mỗi nước.

- Trong bản ý kiến và Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ tên của đối tượng được kiểm toán và thời kỳ được kiểm toán, thời gian tiến hành kiểm toán, các nội dung kiểm toán.

- Các ý kiến hoặc Báo cáo kiểm toán phải chỉ rõ các căn cứ luật pháp đã sử dụng khi xem xét hoạt động của đối tượng kiểm toán, đồng thời phải chỉ rõ các nguyên tắc và chuẩn mực kiểm toán đã áp dụng.

- Báo cáo kiểm toán phải được lập kịp thời, đáp ứng cho yêu cầu người sử dụng.

2. Ý kiến kiểm toán thường được trình bày dưới dạng một mẫu tiêu chuẩn, nội dung cô đọng, trình bày ngắn gọn, rõ nghĩa và trong mọi trường phải bày tỏ rõ ràng các ý kiến của mình về kết quả kiểm toán: chấp nhận hoàn toàn (toàn bộ), chấp nhận từng phần, ý kiến trái ngược hay ý kiến từ bỏ.

1.4.1.2. Nội dung cơ bản của hệ thống CMK'T của cơ quan Tổng Kế toán Hoa Kỳ (GAO)

Hệ thống CMK'T của cơ quan Tổng Kế toán Hoa Kỳ (sau đây gọi tắt là GAO) có tên đầy đủ là Các CMK'T Chính phủ được chấp nhận chung (Generally Accepted Government Auditing Standards = GAGAS) được ban hành vào năm 1972 và được xem xét sửa đổi vào năm 1981 và năm 1994. Ngoài phần lời nói đầu, mục lục, giải thích từ viết tắt, nội dung các CMK'T của GAO có quy mô khoảng 100 trang, được kết cấu thành 7 chương với 267 điều khoản. Dưới đây xin được giới thiệu nội dung cơ bản của từng chương.

CHƯƠNG I:

GIỚI THIỆU CHUẨN MỤC

Chương này có 15 điều khoản, trình bày các vấn đề:

- Mục đích của CMK'T.
- Khả năng áp dụng CMK'T.
- Tính trách nhiệm (vai trò) của CMK'T.
- Các nguyên tắc cơ bản của CMK'T.
- Trách nhiệm của KTV đối với việc áp dụng CMK'T.

CHƯƠNG II:

CÁC LOẠI HÌNH KTNN (CHÍNH PHỦ)

Chương II gồm 10 điều khoản, giải thích các quy định sau:

- Mục đích của chương:
- Các cuộc kiểm toán tài chính: giải thích khái niệm nội dung các cuộc kiểm toán tài chính (tuân thủ).

- Các cuộc kiểm toán hoạt động: giải thích khái niệm nội dung các cuộc kiểm toán hoạt động.
- Các hoạt động khác của cơ quan KTNN (SAI).

CHƯƠNG III: CÁC CHUẨN MỰC CHUNG

Chương này gồm 36 điều khoản, đưa ra các quy định về:

- Mục đích của chương
- Trình độ, chuyên môn.
- Tiếp tục đào tạo nghề nghiệp.
- Sự quan tâm nghề nghiệp phù hợp.
- Tính độc lập.
- Kiểm soát chất lượng.

CHƯƠNG IV: CÁC CHUẨN MỰC THỰC HÀNH KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

Chương này gồm 40 điều khoản, với mục đích đưa ra các quy định về:

- Mục đích của chương.
- Mối quan hệ với các CMK'T của Học viện Kế toán công chứng Hoa Kỳ (AICPA).
- Kế hoạch kiểm toán.
- Tính trọng yếu.
- Phát hiện các trường hợp không tuân thủ pháp luật quy định và các hành vi vi phạm pháp luật.
- Đánh giá kiểm soát nội bộ - môi trường kiểm soát các giấy tờ làm việc.
- Các cuộc kiểm toán liên quan đến tài chính

CHƯƠNG V: BÁO CÁO KIỂM TOÁN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Chương này có 37 điều khoản, mục đích đưa ra các quy định về lập Báo cáo kiểm toán, gồm các nội dung:

- Mục đích của chương
- Mối quan hệ với các CMK'T của Học viện Kế toán Công chứng Hoa Kỳ (AICPA).
- Thông báo cho Ủy ban Kiểm toán hoặc những tổ chức có trách nhiệm khác.
- Báo cáo kiểm toán về tính tuân thủ với CMK'T đã được thừa nhận chung.
- Báo cáo về tính tuân thủ pháp luật và các quy định và hệ thống KSNB.
- Các thông tin bí mật.
- Phát hành Báo cáo kiểm toán.
- Báo cáo đối với các cuộc kiểm toán liên quan đến tài chính.

CHƯƠNG VI:

CÁC CHUẨN MỤC THỰC HÀNH KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG (HIỆU QUẢ)

Chương này gồm 60 điều khoản, nhằm đưa ra các quy định về:

- Mục đích của chương.
- Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động.
- Xem xét tính trọng yếu và các yêu cầu của người sử dụng Báo cáo kiểm toán.
- Sự hiểu biết về chương trình được kiểm toán.
- Nhân sự và các nguồn lực của cuộc kiểm toán.
- Giám sát chất lượng.
- Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định.
- Đánh giá các biện pháp kiểm soát quản lý.
- Bằng chứng kiểm toán hoạt động.

CHƯƠNG VII:

CÁC CHUẨN MỤC BÁO CÁO KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG (HIỆU QUẢ)

Chương này gồm 69 điều khoản, đưa ra các quy định về:

- Mục đích của chương.
- Hình thức của Báo cáo.

- Nội dung của Báo cáo.
- Trình bày Báo cáo.
- Phát hành Báo cáo.

1.4.2. Giới thiệu quy trình kiểm toán của một số nước trên thế giới

Hầu như các Sais trên thế giới đều rất quan tâm đến việc xây dựng quy trình kiểm toán riêng cho mình. Tổ chức INTOSAI cũng khuyến cáo các Sais phải xây dựng được các quy chế, các tài liệu hướng dẫn ... trong đó quy trình kiểm toán được xem như là cẩm nang của KTV, nhằm phát triển và nâng cao chất lượng hoạt động của KTNN.

1.4.2.1. Nội dung cơ bản quy trình kiểm toán của Tòa Thẩm kế - LB Đức (B.R.H)*

- Tòa thẩm kế - LB Đức là một trong những cơ quan Kiểm toán tối cao (SAI) trên thế giới quan tâm tới việc xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán (quy trình kiểm toán chung). Quy trình kiểm toán gắn liền với cuốn “Cẩm nang kiểm toán”^{**} được xuất bản lần đầu tiên vào tháng 10 năm 1999 nhân dịp tiếp nhận các KTV của cơ quan KTNN CHDC Đức vào Tòa Thẩm kế - Liên bang thay thế cuốn cẩm nang tạm thời. Sau khi xuất bản cuốn Sổ tay kiểm toán này đã đáp ứng yêu cầu phục vụ cho Tòa Thẩm kế Liên bang cũng như các tổ chức kiểm toán khác và đã được dịch ra Tiếng Anh, Pháp, Tây Ban Nha và Tiếng Việt (năm 1996).

- Nhu cầu ngày càng tăng, đã dẫn tới việc cần thiết phải tái bản cuốn “Cẩm nang kiểm toán” này vào năm 1993 nhằm bổ sung hàng loạt những quy định mới với mục đích không chỉ phục vụ cho các chuyên viên thi hành công vụ kiểm toán, mà còn nhằm bổ sung thêm kiến thức cho các chuyên viên mới được tiếp nhận và với hình thức đó nằm đóng góp vào việc tạo ra một hành động thống nhất cho các chuyên viên kiểm toán.

- Mới đây Tòa Thẩm kế - Liên bang đã tổ chức biên soạn lại kết hợp giữa Quy chế kiểm toán của Tòa Thẩm kế - Liên bang đã được Đại hội đồng thông qua tháng 11 năm 1997 với cẩm nang kiểm toán để hình thành cuốn

* Bundes Rechnungs Hof

** Prüfungs leitfaden

cẩm nang kiểm toán mới với quy mô gần 400 trang. Cuốn cẩm nang kiểm toán vừa mới được xuất bản (năm) là một tài liệu vừa mang tính chất giải thích vừa mang tính chất hướng dẫn để phục vụ cho việc hoàn thành nhiệm vụ của Tòa Thẩm kế - Liên bang và các KTNN khu vực của Liên bang.

Có thể ví cuốn cẩm nang kiểm toán mới là những chỉ dẫn cho tất cả những người làm công tác kiểm toán thoát ra khỏi “*mê cung*” nhiệm vụ của mình hay nói cách khác nó là sợi chỉ đỏ để dẫn dắt KTV hoàn thành được các mục tiêu và chất lượng kiểm toán.

Quy trình kiểm toán của Tòa Thẩm kế - Liên bang một nội dung quan trọng trong cuốn “*Cẩm nang kiểm toán*” Liên bang là quy trình kiểm toán và quy trình kiểm toán này về cơ bản cũng được kết cấu theo thông lệ chung gồm các giai đoạn:

- Chuẩn bị kiểm toán (lập kế hoạch kiểm toán).
- Thực hiện kiểm toán.
- Lập Báo cáo kiểm toán.
- Kiểm toán phúc tra.

Dưới đây là những nội dung chính của từng giai đoạn nêu trên:

a- Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán:

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán là tiền đề để đảm bảo cho cuộc kiểm toán đạt được hiệu quả và kinh tế, giai đoạn này gồm các bước công việc sau:

- Thu thập và đánh giá những tài liệu cần thiết phục vụ cho cuộc kiểm toán.
- Thu thập các nguồn thông tin và các tiêu thức kiểm toán (căn cứ kiểm toán).
- Xác định đối tượng (tổ chức) cần thực hiện kiểm toán/ địa điểm kiểm toán thực địa (hiện trường).
- Xác định thời hạn kiểm toán.
- Lập kế hoạch kiểm toán.

b- Giai đoạn thực hiện kiểm toán: gồm các bước

- Các buổi toạ đàm ban đầu với đối tượng kiểm toán (khai mạc).
- Đặt mối quan hệ với ban kiểm toán nội bộ.

- Triển khai kế hoạch/ chương trình kiểm toán.
- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp thông tin/ xuất trình hồ sơ tài liệu.
- Kiểm toán theo xác suất (chọn mẫu).
- Thực hiện kiểm tra: kiểm tra về vật chất, kiểm tra tính toán, kiểm tra hình thức tài liệu, hồ sơ sổ sách báo cáo.
- Gặp gỡ các nhà quản lý để trình bày về các yêu cầu bồi thường thiệt hại và các yêu cầu phải hoàn trả (nộp lại NSNN).
- Trao đổi, xử lý những bất đồng ở các cấp độ thấp (sai phạm nhỏ – thông báo để đơn vị được kiểm toán sửa chữa).
- Kết thúc kiểm toán hiện trường và toạ đàm kết thúc với đơn vị kiểm toán.
- Lập hồ sơ cho giai đoạn thực hiện kiểm toán (diễn biến kết quả của cuộc kiểm toán).

c- Giai đoạn lập Báo cáo kiểm toán và thông báo

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của cuộc kiểm toán, phải tập hợp đầy đủ các kết quả cơ bản của cuộc kiểm toán. Phạm vi Báo cáo kiểm toán cần nằm trong tương quan hợp lý với nội dung và ý nghĩa của các kết quả kiểm toán được báo cáo, cần loại ra những kiến nghị không đáng quan tâm, hoặc lạc hậu so với tình hình hiện tại.

Giai đoạn Báo cáo kiểm toán cũng được tiến hành theo trình tự gồm các bước:

1. Lập Báo cáo kiểm toán: Sau khi kết thúc kiểm toán, tại hiện trường Trưởng đoàn (nhóm) kiểm toán phải tiến hành ngay việc lập Dự thảo Báo cáo kiểm toán.

- Sau khi Dự thảo Báo cáo kiểm toán hoàn thành sẽ đưa ra Hội đồng xét duyệt Báo cáo (Hội đồng Vụ hoặc Hội đồng Lãnh đạo KTTN) xét duyệt.

- Căn cứ ý kiến kết luận tại Hội đồng xét duyệt Báo cáo, điều chỉnh Báo cáo dự thảo thành Báo cáo chính thức.

2. Xét duyệt Báo cáo kiểm toán: Được phân theo 2 cấp độ:

- Hội đồng Vụ (Hội đồng 2 người): xét duyệt những Báo cáo kiểm toán thuộc Vụ mình.

Thành phần chính gồm: Vụ trưởng và Trưởng đoàn

- Hội đồng lãnh đạo (Hội đồng 3 người): xét duyệt những Báo cáo có tầm quan trọng.

Thành phần chính: 1 Lãnh đạo KTNN, Vụ trưởng (hoặc khu vực), Trưởng đoàn.

3. Công bố và phát hành Báo cáo kiểm toán

- Báo cáo tóm tắt.

- Báo cáo toàn diện cho đơn vị kiểm toán và cấp trên.

- Báo cáo có tầm quan trọng đặc biệt: Báo cáo Quốc hội và Chính phủ.

d- Giai đoạn kiểm tra việc chấp hành sửa chữa sai sót, khuyết điểm

- Hoạt động này cần phải được quan tâm một cách đặc biệt.

- Thông qua hoạt động kiểm tra việc chấp hành sửa chữa khuyết điểm nhằm tìm hiểu xem các nhà quản lý đã khắc phục những sai sót khuyết điểm đã đưa ra trong đợt kiểm toán lần trước ở mức độ nào?

1.4.2.2. Nội dung cơ bản quy trình kiểm toán KTNN Thái Lan

Quy trình kiểm toán Nhà nước Thái Lan được trình bày trong cuốn cẩm nang kiểm toán được ban hành vào năm 1997. Với mục đích giúp cho KTNN tiến hành các công việc kiểm toán, bất kể đó là kiểm toán Báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán điều tra hoặc kiểm toán thuế. Từ cuốn cẩm nang nói trên, quy trình kiểm toán Nhà nước Thái Lan được trình bày bao gồm các giai đoạn sau:

a- Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

+ Mục tiêu ở giai đoạn này nhằm đạt được các hiểu biết về :

- Mục tiêu kiểm toán.

- Phạm vi kiểm toán.

- Tình hình, tính chất, đặc điểm đơn vị được kiểm toán.

- Luật pháp và các quy định có liên quan tới hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

- Tư cách của đơn vị được kiểm toán cũng như của Ban quản lý.

+ Các nội dung phải thực hiện để đạt được sự hiểu biết trên

- Khảo sát và thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán.
- Nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán.
- Xem xét Báo cáo và giấy tờ làm việc của KTV nội bộ.
- Nghiên cứu Báo cáo quyết toán, Báo cáo tài chính.

+ Lập kế hoạch kiểm toán: Kế hoạch kiểm toán phải thể hiện được các nội dung sau:

- Mục đích kiểm toán.
- Phạm vi giới hạn kiểm toán.
- Trình tự (các bước) kiểm toán.
- Các vấn đề (nội dung) cần được kiểm tra.
- Các phương pháp kỹ thuật kiểm tra.
- Thời gian cụ thể cho từng giai đoạn kiểm toán.
- Các ý kiến thu thập được qua khảo sát ban đầu, sẽ là cơ sở cho việc kiểm tra phát hiện đúng sai trong quá trình kiểm toán.

b- Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Quá trình thực hiện kiểm toán là quá trình kiểm tra thu thập và đánh giá các tài liệu số liệu, bằng chứng để đạt được mục tiêu kế hoạch kiểm toán. KTV phải sử dụng các biện pháp kỹ thuật để thu thập đầy đủ các bằng chứng, số liệu chứng từ để có thể đưa ra ý kiến nhận xét về Báo cáo tài chính hoặc các kiến nghị cải tiến hoạt động và quản lý của đơn vị được kiểm toán.

Nội dung của giai đoạn này gồm một loạt các bước sau:

1. Kiểm kê và đếm tài sản
2. Xác nhận số dư
3. Kiểm tra chứng từ, số liệu
4. Tính toán
5. Kiểm tra các loại sổ sách kế toán
6. Kiểm tra, phát hiện trường hợp không bình thường
7. Thẩm vấn
8. Kiểm tra các sổ nhật ký kế toán khác
9. Kiểm tra mối quan hệ của các chứng từ
10. Phân tích so sánh

c- Giai đoạn lập Báo cáo kết quả kiểm toán

+ Phương pháp báo cáo trong quy trình kiểm toán của Thái Lan được chia ra:

- Báo cáo bằng miệng
- Báo cáo bằng văn bản

Trong cả hai loại hình trên đều có thể thực hiện:

a/ Báo cáo trong thời gian đang kiểm toán

b/ Báo cáo khi đã kết thúc kiểm toán

+ Về hình thức và nội dung của Báo cáo (bằng văn bản) quy định:

- 1/ Lời mở đầu
- 2/ Mục đích của cuộc kiểm toán
- 3/ Phạm vi kiểm toán
- 4/ Kết luận về kết quả kiểm toán và những kiến nghị
- 5/ Giải trình phụ lục tham khảo

d- Giai đoạn Phân tiếp theo của kiểm toán (kiểm tra việc thực hiện kiến nghị)

+ Thời gian thực hiện phân tiếp theo của kiểm toán phụ thuộc vào loại chương trình được kiểm toán.

- Nếu chương trình kiểm toán đặc biệt, phải thực hiện phân tiếp theo của kiểm toán trong thời gian nhanh nhất.

- Nếu chương trình kiểm toán theo kế hoạch bình thường thì thực hiện phân tiếp theo của kiểm toán theo thời gian đã quy định trong báo cáo.

+ Thường có một bộ phận riêng có nhiệm vụ theo dõi phân tiếp theo của kiểm toán, trong một vài trường hợp thì nhiệm vụ này được giao cho cán bộ phụ trách đoàn (nhóm) kiểm toán.

1.4.3. Bài học kinh nghiệm rút ra cho quá trình xây dựng và hoàn thiện CMK'T và quy trình kiểm toán của KTN

Qua những vấn đề lý luận chung và thực tiễn kinh nghiệm quốc tế và một số nước trên thế giới đã trình bày ở trên cho phép rút ra một số bài học

kinh nghiệm cho quá trình hoàn thiện các CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN như sau:

a- Sự lựa chọn mô hình thiết lập hệ thống CMK'T, quy trình kiểm toán KTNN. Xuất phát từ chính hoàn cảnh thực tế ở Việt Nam hiện nay do các tổ chức hội nghề nghiệp chưa có đủ khả năng nên CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN vẫn phải do cơ quan KTNN (mô hình tự kiểm soát) soạn thảo và ban hành như hiện nay, không nhất thiết phải là công bố của các tổ chức nghề nghiệp là phù hợp.

b- Hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN cần phải xây dựng trên cơ sở các CMK'T, quy trình kiểm toán quốc tế và có xem xét các CMK'T của các Quốc gia khác, nhằm rút ngắn thời gian để tiếp cận nhanh chóng với thông lệ quốc tế, hiện đại hoá công nghệ kiểm toán.

c- Hệ thống chuẩn mực cần phải soạn thảo và ban hành đầy đủ, đồng bộ bao gồm các chuẩn mực về đạo đức, các CMK'T Báo cáo tài chính, các CMK'T hoạt động và tiến tới nghiên cứu, xây dựng để ban hành các CMK'T đối với một số lĩnh vực chuyên biệt CMK'T Ngân hàng Nhà nước.

d- Quy trình kiểm toán quán triệt nguyên tắc gồm 4 giai đoạn, cần tập trung xây dựng quy trình chung (chuẩn) đảm bảo khoa học, nội dung đầy đủ, chi tiết làm cơ sở xây dựng các quy trình chuyên ngành đồng thời xây dựng ban hành bổ sung quy trình kiểm toán hoạt động để áp dụng.

e- Cải tiến quy trình xây dựng CMK'T và quy trình kiểm toán theo hướng chuyên môn hoá, cần có bộ phận chuyên trách (phòng chính sách) làm đầu mối tổ chức thực hiện, tập hợp được những chuyên gia kiểm toán có năng lực, trình độ vào Ban soạn thảo nhằm nâng cao chất lượng, hiệu quả của hệ thống các CMK'T và quy trình kiểm toán Nhà nước./.

Chương II

THỰC TRẠNG HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM

Nhận thức được tầm quan trọng của hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán, ngay sau ngày thành lập 11/7/1994 theo Nghị định 70/CP của Chính phủ cơ quan KTNN đã xúc tiến ngay công tác nghiên cứu khoa học về vấn đề này. Hàng loạt các đề tài khoa học được triển khai nhằm xác lập các cơ sở lý luận và thực tiễn cho việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN Việt Nam và các quy trình kiểm toán. Nhờ quá trình nỗ lực nghiên cứu khoa học về kiểm toán đến cuối năm 1999 cơ quan KTNN Việt Nam đã ban hành một hệ thống gồm 14 chuẩn mực KTNN và một quy trình kiểm toán chung, ba quy trình kiểm toán các lĩnh vực chuyên ngành, hai quy trình lập báo cáo kiểm toán.

Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN đã tạo ra bước ngoặt trong tiến trình hoàn thiện và nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN.

2.1. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN TỪ THỰC TIỄN HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CỦA KTNN

2.1.1 Tổng quan về hoạt động của KTNN sau 10 năm hoạt động

Kiểm toán Nhà nước Việt Nam được thành lập và hoạt động theo Nghị định số 70/CP ngày 11/07/1994 của Chính phủ và Quyết định số 61/TTg ngày 24/01/1995 của Thủ tướng Chính phủ. Gần đây, Luật Ngân sách Nhà nước sửa đổi khẳng định tính chất, vị trí, quyền hạn và trách nhiệm pháp lý của Kiểm toán Nhà nước: *“Thực hiện kiểm toán, xác định tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán Ngân sách Nhà nước các cấp, cơ quan, đơn vị có liên quan theo quy định của pháp luật”* và *“Khi thực hiện nhiệm vụ, cơ quan Kiểm toán Nhà nước có quyền độc lập và chịu trách nhiệm trước pháp luật”* (Điều 66, Luật NSNN 2002).

Chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN được quy định tại Điều 1 và Điều 2 Nghị định 70/CP ngày 11/07/1994, Cơ quan Kiểm toán Nhà nước *“giúp Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do Ngân sách Nhà nước cấp”* và hiện nay theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP, *“Kiểm toán Nhà nước là cơ quan thuộc Chính phủ, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách Nhà nước các cấp và báo cáo tổng quyết toán ngân sách Nhà nước; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách Nhà nước; kiểm toán tuân thủ, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng ngân sách Nhà nước và tài sản công...”*. Ngoài ra, chức năng của KTNN còn được quy định trong Luật NSNN, Luật Ngân hàng... Trong các văn bản pháp lý trên thì KTNN có các chức năng cơ bản sau:

(Do hoạt động trong 10 năm qua của KTNN dựa vào Nghị định 70/CP nên chúng tôi đề cập chủ yếu Nghị định này)

KTNN thực hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình ra Hội đồng nhân dân và tổng quyết toán ngân sách Nhà nước của Chính phủ trước khi trình Quốc hội; báo cáo quyết toán của Bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí ngân sách Nhà nước; báo cáo quyết toán của các chương trình, dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và các DNNN theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Chính phủ hoặc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

KTNN có trách nhiệm báo cáo kết quả kiểm toán với Quốc hội, Ủy ban thường vụ Quốc hội và Chính phủ. Khi Quốc hội, Ủy ban thường vụ

Quốc hội và Chính phủ yêu cầu kiểm toán thì KTNN có trách nhiệm thực hiện và báo cáo kết quả.

Khi thực hiện kiểm toán, KTNN và KTVNN có quyền độc lập, chỉ tuân thủ pháp luật và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ; được yêu cầu các đơn vị và các cá nhân có liên quan cung cấp thông tin, tài liệu cần thiết cho cuộc kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật và kết luận kiểm toán của mình. Đồng thời, các văn bản pháp lý này cũng quy định nhiệm vụ của KTNN như sau:

- Xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt. Kế hoạch phải nói rõ đối tượng, mục tiêu và nội dung kiểm toán.

- Tổ chức thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và những nhiệm vụ kiểm toán đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu; báo cáo kết quả kiểm toán cho Thủ tướng Chính phủ và cung cấp kết quả kiểm toán cho các cơ quan Nhà nước khác theo quy định của Chính phủ. Định kỳ báo cáo Thủ tướng Chính phủ về thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán.

- Nhận xét, đánh giá và xác nhận việc chấp hành các chính sách, chế độ tài chính, kế toán về sự chính xác và trung thực, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán đã được kiểm toán đã được kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật về những nội dung đã nhận xét, đánh giá và xác nhận.

- Thông qua việc kiểm toán, góp ý kiến với các đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai sót, vi phạm để chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán của đơn vị. Kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý những vi phạm chế độ tài chính, kế toán của Nhà nước, đề xuất với Thủ tướng Chính phủ về việc sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính kế toán cần thiết.

- Tham gia ý kiến với Bộ Tài chính trong việc xây dựng và ban hành chế độ, chuẩn mực, phương pháp kiểm toán.

- Quản lý các hồ sơ, tài liệu đã được kiểm toán theo quy định của Nhà nước, giữ bí mật tài liệu, số liệu kế toán và sự hoạt động của đơn vị được kiểm toán theo quy định của Nhà nước.

- Quản lý tổ chức bộ máy, cán bộ, cơ sở vật chất của hệ thống tổ chức kiểm toán Nhà nước theo quy định chung của Chính phủ. Tổ chức huấn luyện, bồi dưỡng nghiệp vụ cho đội ngũ công chức kiểm toán.

Về phạm vi và đối tượng kiểm toán:

Cơ quan KTNN Việt Nam được Chính phủ thành lập nhằm *“tăng cường sự kiểm soát của Nhà nước trong việc quản lý, sử dụng NSNN và tài sản quốc gia”*.

Trên phương diện pháp luật, KTNN là cơ quan Nhà nước hoạt động một cách độc lập với các Bộ, ngành, các tỉnh, thành phố và các đơn vị thụ hưởng NSNN để giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí do NSNN cấp.

Như vậy, phạm vi và đối tượng kiểm tra của KTNN được hiểu là tất cả các đơn vị có sử dụng Ngân sách Nhà nước và tài chính công, các khoản vay nợ, viện trợ nước ngoài.

Nói một cách cụ thể, KTNN thực hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình ra Hội đồng nhân dân và Tổng quyết toán NSNN của Chính phủ trước khi trình Quốc hội phê duyệt; báo cáo quyết toán của Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án nhân dân, Viện kiểm sát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí

Nhà nước. Báo cáo quyết toán của các công trình dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và DNNN...

Một số quan điểm cho rằng:

- Trong lĩnh vực ngân sách, KTNN chỉ kiểm toán quá trình thu – chi ngân sách ở các cơ quan tổng hợp, không kiểm toán các đơn vị có nghĩa vụ thu nộp (vì đó là nhiệm vụ của cơ quan thuế) và các đơn vị dự toán (là đối tượng của thanh tra tài chính).

- Trong lĩnh vực doanh nghiệp: Đó là đối tượng của kiểm toán độc lập, KTNN không cần kiểm toán. Với hơn 4.500 DNNN như hiện nay chiếm giữ một lượng vốn của Nhà nước gần 180.000 tỷ đồng nhưng theo quan điểm này KTNN không được kiểm tra, kiểm soát thì quả là vấn đề lớn cần phải xét lại.

- Trong lĩnh vực đầu tư - dự án thì cho rằng lĩnh vực này đã có một hệ thống kiểm tra, kiểm soát của cơ quan Nhà nước phê duyệt đầu tư (Bộ Kế hoạch đầu tư), cơ quan cấp vốn và quyết toán vốn đầu tư (Bộ Tài chính, Kho bạc) nên KTNN cũng không cần kiểm toán lĩnh vực này.

- Trong lĩnh vực an ninh, quốc phòng: Đây là lĩnh vực sử dụng NSNN lớn nhất từ trước đến nay, một số quan điểm cho rằng, do tính chất đặc thù về hoạt động và để đảm bảo bí mật quốc gia nên KTNN không thực hiện kiểm toán đối với các cơ quan này.

Những quan điểm trên về thực chất là chưa nhận thức đầy đủ bản chất, yêu cầu của việc kiểm soát độc lập về tài chính công của KTNN.

KTNN không những kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán mà còn đánh giá tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế, tính hiệu quả về sử dụng tài chính công của mọi đơn vị, tổ chức có liên quan mà việc kiểm toán của KTNN là cơ sở để giải toả trách nhiệm cho các cơ quan này trước Quốc hội, trước nhân dân về sự tiết kiệm và hiệu quả sử dụng NSNN mà họ nắm giữ hoặc chi tiêu. Trong tiến trình hội nhập quốc tế với vai trò to lớn trong hoạt động quản lý KTNN Việt Nam. Không thể có sự ngoại trừ, khác biệt với KTNN các nước khác trên thế giới được.

Về bản chất hoạt động thì là cơ quan chuyên môn, là công cụ của Nhà nước để thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát một cách độc lập tất cả các hoạt động tài chính công của tất cả các đơn vị, tổ chức có sử dụng NSNN, tài chính công và các nguồn lực khác của quốc gia.

Về tính chất hoạt động:

Xuất phát từ chức năng đặc thù của kiểm toán là kiểm tra, xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của các BCTC mà các đơn vị, cơ quan, tổ chức sử dụng ngân sách trước khi trình cơ quan có thẩm quyền phê duyệt. Sự xác nhận này là cơ sở cho việc tạo lập niềm tin để các cơ quan có thẩm quyền đặc biệt là Quốc hội phê duyệt các báo cáo quyết toán tài chính của các cơ quan đó kể cả báo cáo quyết toán của Chính phủ. Như vậy, thông qua hoạt động kiểm toán để đảm bảo các thông tin cung cấp là có độ tin cậy nhằm phục vụ lợi ích cho người sử dụng.

Ngoài việc xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của các thông tin, KTNN thực hiện kiểm toán hiệu quả của việc sử dụng ngân sách và hiệu quả quản lý kinh tế, tài chính của các đơn vị thuộc đối tượng kiểm toán của mình. Kết quả kiểm toán không chỉ thuần túy là các sai phạm mà là sự đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực về hoạt động của các đơn vị được kiểm toán. Việc đưa ra kiến nghị về việc xử lý các hoạt động này có ý nghĩa vô cùng quan trọng với việc quản lý, điều hành vĩ mô của Nhà nước.

Việc xử lý các sai phạm của các tổ chức, đơn vị và cá nhân như thế nào là thuộc thẩm quyền của các cơ quan chức năng, không thuộc thẩm quyền của KTNN. Tuy nhiên, trong thực tiễn hiện nay chưa có nhận thức đúng như trên về hoạt động của KTNN do đó thường gây ra sự trùng lặp, chồng chéo với các loại thanh tra, kiểm tra khác gây cản trở, hạn chế cho hoạt động kiểm toán.

Sau 10 năm hoạt động KTNN đã đạt được:

Về mặt tổ chức, KTNN đã xây dựng được một hệ thống các qui định về mặt tổ chức và cơ chế hoạt động; đã hình thành 7 vụ kiểm toán chuyên ngành; 5 KTNN khu vực và các cơ quan phục vụ cho hoạt động kiểm toán

gồm 3 vụ chức năng; Trung tâm KH & BDCB ,trung tâm tin học. Các cơ quan này đang hoạt động có hiệu quả và từng bước phát triển tốt.

+ Về chuyên môn nghiệp vụ: Đến nay, KTNN xây dựng và ban hành được hệ thống các chuẩn mực kiểm toán; các qui trình nghiệp vụ kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán, hệ thống hồ sơ biểu mẫu phục vụ quá trình kiểm toán. Từng bước nâng cao được trình độ và chất lượng đội ngũ KTV. Thực hiện kiểm soát chặt chẽ các quá trình hoạt động kiểm toán đối với Đoàn kiểm toán và KTV.

+ Sau 10 năm hoạt động, KTNN đã tiến hành trên 4100 cuộc kiểm toán với quy mô khác nhau trên nhiều lĩnh vực, trọng tâm là lĩnh vực quản lý ngân sách Nhà nước. Hiện nay, KTNN đã thực hiện kiểm toán lượt 2 của các tỉnh, thành phố, của nhiều Bộ ngành sử dụng khối lượng kinh phí lớn, của nhiều Tổng công ty 90, 91, các công trình xây dựng cơ bản và chương trình dự án lớn của quốc gia, tiến hành kiểm toán khối an ninh, quốc phòng, kinh tế Đảng. Kết quả hoạt động kiểm toán của KTNN đã làm tăng thu, tiết kiệm chi cho NSNN gần 5.000 tỷ đồng, trong đó tăng thu từ thuế, thu khác trên 3.000 tỷ đồng, tiết kiệm chi NSNN trên 1.000 tỷ đồng, quản lý qua NSNN trên 1.000 tỷ đồng. KTNN đã phát hiện những sai sót trong hạch toán, những khoản tiền chi bất hợp lý về chính sách chế độ để kiến nghị sửa đổi, bổ sung. Qua kiểm toán đã đưa ra những nhận xét đánh giá khách quan, xác định tính đúng đắn, hợp pháp của số liệu báo cáo kế toán của đơn vị, cung cấp những thông tin xác thực cho Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan quản lý Nhà nước về thực trạng thu, chi, điều hành và quyết toán ngân sách Nhà nước, tình hình tuân thủ chính sách, chế độ tài chính và pháp luật Nhà nước. Hoạt động của KTNN đã kịp thời đưa ra những kiến nghị cho Chính phủ, Quốc hội các bộ ngành, các cơ quan tổ chức được kiểm toán để ngăn chặn kịp thời các hành vi gian lận biến thủ tài chính công.

Điều có ý nghĩa quan trọng hơn là qua công tác kiểm toán đã giúp cho các đơn vị thấy được những sơ hở, yếu kém trong quản lý tài chính - ngân sách, trong vận dụng chế độ kế toán Nhà nước và qua đó đưa ra các

kiến nghị giải pháp để khắc phục, sửa chữa nhằm góp phần thiết lập và củng cố trật tự, kỷ cương trong quản lý tài chính - ngân sách. Đồng thời, KTNN đã dần từng bước cung cấp cho Quốc hội, Chính phủ những thông tin cần thiết để làm cơ sở cho việc phân phối, điều hành và phê duyệt Tổng quyết toán Ngân sách Nhà nước, đề ra các chính sách và giải pháp nhằm tăng cường quản lý vĩ mô nền KTQD nói chung và nền tài chính quốc gia nói riêng.

Trong 10 năm qua năm qua KTNN đã xác lập được vị trí của mình trong hệ thống các công cụ kiểm tra kiểm soát của Nhà nước với nền kinh tế trên các mặt sau:

- Khẳng định sự hiện diện tất yếu của KTNN trong các quan hệ kinh tế tài chính công của quốc gia. Sự ra đời của cơ quan KTNN là phù hợp với thông lệ quốc tế, phù hợp với nền kinh tế đang vận động theo cơ chế thị trường theo định hướng XHCN.

- Về tính chất hoạt động và kết quả kiểm toán trong những năm qua chứng tỏ KTNN đang từng bước xác lập được địa vị pháp lý của mình. Nền tài chính công đang dần dần được kiểm soát chặt chẽ từ nhiều góc độ. Hoạt động KTNN từng bước chấn chỉnh các sai phạm trong hoạt động tài chính công. Các Bộ ngành, các địa phương nhận thức và thấy được rõ hơn vai trò của KTNN.

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

Xét trên góc độ pháp lý thì vai trò của KTNN hiện nay được thể hiện trên các mặt sau:

- Kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của các số liệu kế toán, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán nhằm đảm bảo các thông tin tài

chính mà các đối tượng cung cấp là đúng đắn, trung thực, phục vụ cho nhiều đối tượng sử dụng khác nhau.

- Thông qua hoạt kiểm toán để ngăn chặn kịp thời các sai phạm để làm lành mạnh hoá nền kinh tế.

- Giúp cho Quốc hội, chính phủ đề ra được các chủ trương, chính sách quản lý vĩ mô nền kinh tế một cách có hiệu quả, hoàn thiện pháp luật quản lý kinh tế - tài chính.

- Giúp cho Hội đồng nhân dân các cấp, các Bộ ngành, các cơ quan Nhà nước có sự chấn chỉnh thường xuyên các hoạt động của mình cũng như việc ngăn chặn kịp thời các hành vi xâm phạm, sử dụng lãng phí tài chính công.

- Xét trên góc độ chung nếu KTNN hoạt động có hiệu quả sẽ có tác động to lớn đến các hoạt động đầu tư, hoạt động kinh doanh, hoạt động của các đơn vị sự nghiệp..., của nền kinh tế.

Tuy nhiên, những thành quả mà KTNN đã đạt được trong những năm qua vẫn còn chưa tương xứng với yêu cầu của Đảng và Nhà nước, với chức năng là cơ quan kiểm tra tài chính công tối cao trong sự nghiệp phát triển kinh tế - xã hội hiện nay. Nguyên nhân là do những tồn tại và hạn chế sau:

- Khung pháp lý cho KTNN chưa được hoàn thiện, nhiều vướng mắc chưa được tháo gỡ một cách cơ bản và đồng bộ. Chức năng, nhiệm vụ, mối quan hệ giữa các cơ quan thanh tra, kiểm tra tài chính với KTNN và các loại hình kiểm tra khác của KTNN còn chưa được phân định một cách hợp lý và rõ ràng.

- Quy mô hoạt động, cơ cấu tổ chức bộ máy vẫn đang trong quá trình hoàn thiện; số lượng và chất lượng đội ngũ cán bộ, công chức, KTV của KTNN chưa đáp ứng với đòi hỏi ngày càng cao của thực tiễn hiện nay.

- Sự phối hợp trong hoạt động giữa các KTNN chuyên ngành và khu vực chưa thật chặt chẽ, ăn khớp, nhất là việc tổng hợp thông tin, kết quả kiểm toán theo các chuyên ngành, các lĩnh vực.

- Hệ thống các văn bản pháp luật, các chính sách, chế độ quản lý kinh tế - tài chính thường xuyên thay đổi gây khó khăn, trở ngại không nhỏ cho công tác kiểm toán.

- Tình trạng gian lận, thất thoát, lãng phí trong chi tiêu ngân sách và sử dụng tài sản công diễn ra ngày càng tinh vi, đặc biệt trong lĩnh vực XDCCB còn khá phổ biến và nghiêm trọng là nguyên nhân làm tăng khối lượng kiểm toán và rủi ro kiểm toán.

- Việc phân tích, đánh giá và đề xuất các giải pháp có tầm vĩ mô đối với các cơ quan chức năng để sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện các chính sách, chế độ và hoạch định chiến lược kinh tế - xã hội trong các báo cáo kiểm toán còn rất yếu.

- Quy trình kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán chưa hoàn chỉnh. Các chuẩn mực, quy trình kiểm toán nhiều điểm không còn phù hợp nhưng chưa được sửa đổi, bổ sung kịp thời. Hệ thống mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán chưa đồng bộ, thiếu hướng dẫn.

Ngoài những hạn chế và tồn tại trên còn có hạn chế về nhận thức của các đơn vị, tổ chức và cá nhân cũng như của đối tượng kiểm toán về KTNN là chưa đúng đắn và đầy đủ cũng là những trở ngại cho hoạt động của KTNN và làm hạn chế chất lượng kiểm toán.

2.1.2. Quá trình hình thành hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán từ thực tiễn hoạt động kiểm toán của KTNN (Từ năm 1994 đến năm 1999)

Một trong những nguyên nhân chủ yếu tác động trực tiếp đến kết quả chất lượng của hoạt động của KTNN là hệ thống chuẩn mực, quy trình của KTNN khi thực thi còn bộc lộ nhiều hạn chế.

Từ năm 1994 đến trước năm 1999, hoạt động của KTNN dựa trên Hệ thống chuẩn mực của tổ chức các cơ quan KTNN tối cao INTOSAI và các quy định về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của KTNN trong Nghị định 70/CP của Chính phủ và Quyết định 61/TTg của Thủ tướng Chính phủ đã được nêu ở trên cùng với các quy định được ghi trong Luật Ngân sách và các Bộ luật khác.

Bên cạnh đó do chưa có Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán nên các cuộc kiểm toán được thực hiện trong những văn bản này chủ yếu dựa vào kinh nghiệm về kiểm tra kế toán và kiểm tra của hoạt động tranh tra. Bởi phần lớn các KTV đều được tuyển vào cơ quan KTNN trong giai đoạn này đều là những người đã làm công tác kế toán, công tác thanh tra kiểm tra thuộc các ngành khác nhau của nền kinh tế

Vì chưa có hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán nên các cuộc kiểm toán của KTNN thực hiện trong giai đoạn này được thực hiện không thống nhất, các KTV lúng túng trong chuyên môn, nghiệp vụ khi kiểm toán, khi lập báo cáo kiểm toán. Chất lượng và hiệu quả kiểm toán của KTNN trong giai đoạn này nhìn chung còn rất nhiều hạn chế, rủi ro kiểm toán cao; thời gian và chi phí cho các cuộc kiểm toán lớn; việc kiểm soát hoạt động, kiểm soát chất lượng kiểm toán và kiểm soát đạo đức hành nghề của các KTV từ phía các bộ phận chức năng của KTNN rất khó khăn, nói đúng hơn là không có cơ sở để kiểm soát.

Nhận thức được tầm quan trọng của việc xây dựng Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán đối với hoạt động và quá trình phát triển của KTNN nên ngay từ ngày đầu thành lập cơ quan KTNN đã triển khai hàng loạt các đề tài nghiên cứu khoa học về xây dựng tổ chức, cơ chế hoạt động của KTNN; KTNN các khu vực; KTNN các chuyên ngành; về xây dựng hệ thống chuẩn mực, các quy trình kiểm toán. Bên cạnh đó cơ quan KTNN đã triển khai hàng loạt các cuộc nghiên cứu trong và ngoài nước về chuẩn mực, quy trình kiểm toán của các tổ chức kiểm toán độc lập, tổ chức kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao INTOSAI, ASOSAI, kiểm toán Cộng hòa Liên Bang Đức, KTNN Anh, Pháp, Mỹ, Nga... Sự hợp tác của dự án GTZ và ADB đã góp phần quan trọng để cho KTNN Việt Nam tổ chức nghiên cứu, xây dựng hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN.

Tóm lại, giai đoạn 1994 đến trước năm 1999, Hệ thống chuẩn mực, các quy trình của KTNN Việt Nam được triển khai dưới dạng nghiên cứu về mặt lý luận và tổng kết thực tiễn, nghiên cứu kinh nghiệm của nước ngoài. Đây là

giai đoạn có ý nghĩa rất quan trọng đối với sự hình thành hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN sau này.

2.1.3. Quá trình xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN

Xuất phát từ nhu cầu thực tiễn đặt ra, trên cơ sở kết quả nghiên cứu khoa học giai đoạn 1994 - 1999, trong năm 1999 KTNN đã hoàn chỉnh và Tổng KTNN đã ban hành Hệ thống chuẩn mực của KTNN gồm 14 chuẩn mực chia làm ba nhóm: nhóm chuẩn mực chung, nhóm chuẩn mực thực hành và nhóm chuẩn mực lập báo cáo kiểm toán. Bên cạnh đó Tổng KTNN ban hành sáu quy trình kiểm toán, bao gồm 01 quy trình kiểm toán chung, 03 quy trình kiểm toán chuyên ngành, 02 quy trình lập báo cáo cho một cuộc kiểm toán và lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm.

Do chức năng của KTNN quy định trong Nghị định 70/CP của Chính phủ chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính nên Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của cơ quan KTNN được xây dựng chủ yếu phục vụ cho chức năng kiểm toán báo cáo tài chính. Mặc dù với một thời gian rất ngắn (1994 - 1999) công tác triển khai nghiên cứu và xây dựng hệ thống chuẩn mực, các quy trình kiểm toán đã đạt được kết quả hết sức to lớn. Bắt tay vào xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán và các quy trình kiểm toán, cơ quan KTNN đã đưa ra định hướng rất rõ.

Thứ nhất, KTNN Việt Nam là thành viên của tổ chức các cơ quan KTNN tối cao quốc tế INTOSAI và khu vực Châu á ASOSAI, do đó việc xây dựng hệ thống chuẩn mực của KTNN Việt Nam phải dựa trên cơ sở hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của các tổ chức này. Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN chịu ảnh hưởng và sự chi phối rất lớn của Tuyên bố Lima về các chỉ dẫn kiểm toán và Luật đạo đức INTOSAI cho các KTV trong lĩnh vực công. Tuy nhiên việc nghiên cứu các cơ sở lý luận về chuẩn mực và quy trình kiểm toán của hai tổ chức INTOSAI và ASOSAI đối với quá trình Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam có tính đến các đặc thù về mặt chính trị, xã hội và thể chế Nhà nước của Việt Nam.

Thứ hai, dựa vào kinh nghiệm của nước ngoài, hàng loạt các cuộc nghiên cứu về mặt tổ chức, về cơ chế hoạt động của KTNN, các đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán ...; các chuẩn mực kiểm toán; các quy trình kiểm toán đối với KTNN Đức, Anh, Pháp, Nga, Thái Lan, Nhật Bản, Trung Quốc... được thực hiện.

Thứ ba, dựa trên thực tiễn quá trình kiểm toán, công tác nghiên cứu khoa học của cơ quan KTNN đã thực hiện quá trình tổng kết, đánh giá thực tiễn; đánh giá kết quả kiểm toán; đánh giá những mặt được, mặt chưa được để làm cơ sở xây dựng hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam. Đây là đặc điểm riêng có khi xây dựng hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam. Do công tác nghiên cứu khoa học gắn liền giữa lý luận và thực tiễn nên nội dung các chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN có tính thực tiễn rất cao. Tuy nhiên, đây cũng chính là hạn chế lớn nhất của hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán Việt Nam. Do quá trình xây dựng quá dựa vào thực tế kiểm toán nên thiếu tính khái quát, tính phổ biến, tính đúng đắn, hợp lý và tính lâu dài của hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam. Các chuẩn mực và quy trình kiểm toán bộc lộ nhiều hạn chế. HCM và các QTKT mới đưa vào sử dụng hơn 4 năm (1999 - 2004) những đã có nhiều nội dung lạc hậu, không phù hợp với thực tế hiện tại và yêu cầu phát triển của cơ quan KTNN trong các năm tới.

Tóm lại, năm 1999 là năm mà cơ quan KTNN đã hội tụ đủ các yếu tố và điều kiện cho việc ban hành hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán để làm cơ sở cho quá trình hoạt động kiểm toán của mình. Quá trình nghiên cứu và xây dựng hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán đã kết hợp một cách đúng đắn giữa lý luận và thực tiễn, giữa kinh nghiệm của các nước trên thế giới với thực tiễn quá trình kiểm toán của KTNN Việt Nam.

Hạn chế cơ bản của quá trình xây dựng hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán là quá thiên vào thực tiễn kiểm toán từ các tình huống cụ thể phát sinh trong kiểm toán của KTNN Việt Nam; Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam chủ yếu điều chỉnh hoạt động kiểm

toán báo cáo tài chính. Để kiểm toán hoạt động (hiệu quả); kiểm toán tuân thủ... nhất thiết phải có xây dựng HTCM và các quy trình cho các loại hình kiểm toán này.

2.2. ĐÁNH GIÁ VIỆC THỰC HIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN TRONG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CỦA KTNN TỪ NĂM 2000 ĐẾN NAY.

2.2.1. Đánh giá thực trạng việc thực hiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán

2.2.1.1. Tổng quan hệ thống chuẩn mực KTNN Việt Nam

Trong giai đoạn ban đầu mới thành lập, chưa có tổ chức tiền thân, hình thức hoạt động kiểm toán của KTNN chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính; báo cáo quyết toán của các cơ quan, đơn vị, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước, do đó hệ thống chuẩn mực của KTNN ban hành theo quyết định 06/1999/QĐ- KTNN là hệ thống chuẩn mực được sử dụng chủ yếu để điều chỉnh hoạt động kiểm toán BCTC.

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN bao gồm 14 CM chia làm 3 nhóm:

a. Nhóm các CM chung gồm các chuẩn mực:

+ CM 01: Tính độc lập, khách quan và chính trực. Nội dung của CM này đặt ra: KTV phải chính trực, khách quan và độc lập trong quá trình hoạt động kiểm toán, trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

+ CM 02: Khả năng và trình độ. CM này yêu cầu KTV phải được đào tạo nghiệp vụ đầy đủ. Khả năng và trình độ của KTV phải phù hợp và đáp ứng nhiệm vụ được giao.

+ CM 03: Thận trọng và bảo mật. Theo đó, KTV phải thực hiện công việc một cách thận trọng trong mọi giai đoạn của quá trình kiểm toán; phải giữ bí mật quốc gia, bí mật của đơn vị được kiểm toán và bí mật nghề nghiệp.

b. Nhóm chuẩn mực thực hành kiểm toán gồm 10 chuẩn mực:

+ CM 04: Lập kế hoạch kiểm toán. Theo yêu cầu của CM, các cuộc kiểm toán do KTVNN tiến hành phải được lập kế hoạch tổng quát (chiến lược) và kế hoạch chi tiết. Nội dung kế hoạch bao gồm các nội dung chủ yếu: mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp của cuộc kiểm toán, thời kỳ kiểm toán, thời gian kiểm toán và các điều kiện đảm bảo cho cuộc kiểm toán.

+ CM 05: Nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ. Yêu cầu của CM này là trong quá trình thực hiện trên giác độ chung hay chi tiết, KTV phải có sự hiểu biết đầy đủ hiệu năng, hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

+ CM 06: Thu thập bằng chứng kiểm toán. Các bằng chứng sử dụng cho nhận xét, đánh giá, lập báo cáo kiểm toán phải đầy đủ và thích hợp. Các bằng chứng được thu thập phải trên cơ sở các phương pháp thu thập thích hợp và phương pháp đánh giá đúng đắn.

+ CM 07: Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán. Yêu cầu của CM này là quá trình kiểm toán hoặc nhận xét mà KTV đưa ra phải được đánh giá, lượng hoá trên cả 3 loại rủi ro: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Đó chính là cơ sở để lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp, xác định quy mô mẫu kiểm toán hợp lý... để hạn chế rủi ro kiểm toán đến mức nhỏ nhất cho phép.

+ CM 08: Phân tích tình hình kinh tế. Thực chất của CM này là khi lập kế hoạch kiểm toán, khi thực hiện kiểm toán chi tiết các chu kỳ hay khoản mục trên báo cáo tài chính hoặc trước khi lập báo cáo kiểm toán, nếu xét thấy cần phải hiểu biết một cách toàn diện quá trình hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán hoặc các bằng chứng kiểm toán chưa thoả mãn, còn nhiều mâu thuẫn trong nhận xét, đánh giá thì KTV có thể sử dụng các thể thức phân tích, dựa vào mối liên hệ logic kinh tế tài chính để nhận xét, đánh giá, xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán.

+ CM 09: Chọn mẫu kiểm toán. Yêu cầu của CM này là KTV phải xác lập quy trình chọn mẫu, phương pháp chọn mẫu thích hợp, phân tích các sai số và rủi ro cho phép để từ kết quả khảo sát mẫu chọn có thể suy ra nhận xét chung cho toàn bộ đối tượng kiểm toán.

+ CM 10: Kiểm tra và soát xét chất lượng kiểm toán. Đây là yêu cầu về tính cần trọng nghề nghiệp, đồng thời là yêu cầu bắt buộc để đảm bảo chất lượng cuộc kiểm toán. CM đặt ra các yêu cầu cụ thể ở mỗi giai đoạn kiểm toán, KTV phải luôn kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán; kiểm tra việc tuân thủ các quy trình, chuẩn mực kiểm toán; tuân thủ mục tiêu, kế hoạch, phạm vi kiểm toán.

+ CM 11: Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy chế của đơn vị được kiểm toán. Mặc dù hệ thống CM này chủ yếu điều chỉnh quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Tuy nhiên, việc chấp hành các quy định pháp luật của Nhà nước, các quy định nội bộ về việc quản lý và sử dụng tài chính công tại đơn vị được kiểm toán là một nội dung gắn liền với kiểm toán báo cáo tài chính. Yêu cầu của CM này là KTV phải trên cơ sở các quy định của văn bản luật pháp; các quy định của đơn vị được kiểm toán để phát hiện các sai phạm trong việc quản lý, sử dụng tài chính công, phát hiện và ngăn chặn các hiện tượng tham nhũng tài chính công trong các cơ quan, đơn vị được kiểm toán.

+ CM 12: Kiểm tra, phân tích tổng quát các báo cáo tài chính. Theo chuẩn mực này trước khi lập kế hoạch kiểm toán KTV phải thực hiện kiểm tra, phân tích tổng quát các thông tin trên báo cáo tài chính nhằm nắm được cơ cấu tài chính (cơ cấu tài sản, nguồn kinh phí, nguồn vốn, công nợ); khả năng thanh toán, hiệu quả hoạt động, độ sinh lời của vốn kinh doanh... Trên cơ sở đó để xác lập các mục tiêu kiểm toán tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán; xác định các dấu hiệu đáng ngờ được thể hiện qua các mâu thuẫn, sự thiếu logic trong các tỷ suất tài chính của kết quả phân tích tổng quát các báo cáo tài chính.

+CM 13: Kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy vi tính và thực hành kiểm toán bằng máy vi tính. Theo chuẩn mực này yêu cầu các KTV, trong trường hợp đơn vị được kiểm toán thực hiện kế toán dựa trên phần mềm kế toán thì KTV ngoài việc kiểm tra số liệu, thu thập bằng chứng như đã nêu ở trên còn phải kiểm tra tính đúng đắn, hợp pháp của các phần mềm kế toán mà đơn vị đó sử dụng. Bên cạnh đó, chuẩn mực cũng đưa ra các yêu cầu cụ thể đối với việc KTV sử dụng các phần mềm kiểm toán thì các phần mềm đó phải

tương thích với phương pháp, quy trình hạch toán của đơn vị được kiểm toán. Các KTV phải có kiến thức, kỹ năng tin học thích hợp khi thực hiện kiểm toán bằng máy vi tính.

+ CM 14: Báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực này yêu cầu sau khi kết thúc cuộc kiểm toán, KTV phải lập báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực quy định cụ thể nội dung, các yếu tố cơ bản của một báo cáo kiểm toán của KTNN, đưa ra các dạng nhận xét mà KTV có thể lựa chọn khi lập báo cáo kiểm toán, chỉ rõ trách nhiệm của KTV, của đơn vị được kiểm toán về các sai phạm được phát hiện, các kiến nghị xử lý sai phạm.

2.2.1.2. Đánh giá những mặt đạt được của hệ thống chuẩn mực KTNN Việt Nam

Mặc dù hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN Việt Nam mới được đưa vào thực thi từ năm 1999, nhưng ngay lập tức hoạt động kiểm toán của KTNN đã có những thay đổi tiến bộ. Điều nhận thấy tác dụng của hệ thống chuẩn mực kiểm toán là từ giác độ chung khi thiết kế về tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan KTNN đều hướng tới tính độc lập cao nhất có thể. Nhận thức về tầm quan trọng của tính độc lập và vai trò của cơ quan KTNN được xác lập ngay trong Nghị quyết của Đảng, của Quốc hội, Chính phủ. Bản thân cơ quan KTNN dựa vào chuẩn mực tính độc lập để xây dựng quy chế các Đoàn kiểm toán, tổ kiểm toán và các quy định cụ thể đối với các KTV. Các cuộc kiểm toán của KTNN được tăng cường sự giám sát, kiểm soát để duy trì tính độc lập của KTV, của hoạt động kiểm toán nói chung.

Tuân thủ yêu cầu về chuẩn mực trình độ nghiệp vụ của KTV, công tác tuyển dụng, đào tạo, bồi dưỡng trình độ nghiệp vụ cho các KTV không ngừng được chuẩn hoá. Cơ quan KTNN đã xây dựng chương trình khung và nội dung đào tạo các cấp độ KTV dự bị, KTV, KTV chính. Trong mỗi cuộc kiểm toán đã có sự kết hợp các chuyên viên thuộc nhiều ngành nghề khác nhau nhằm thực hiện các công việc tương ứng trong một cuộc kiểm toán. Đội ngũ KTV của KTNN đang từng bước được tiêu chuẩn hoá về trình độ chuyên môn nghiệp vụ và nâng cao tình độ về chính trị - xã hội.

Theo yêu cầu chuẩn mực lập kế hoạch kiểm toán, công tác này của cơ quan KTNN đang từng bước được chuẩn hoá rất nhanh. Việc triển khai lập kế hoạch kiểm toán hàng năm của cơ quan KTNN đã được quy trình hoá và xác định rõ tính thời gian. Tính trọng yếu và các mục tiêu kiểm toán đã được đặt ra hoặc xác lập một cách rõ ràng từ các nhà lãnh đạo cấp cao cho đến các chuyên viên, KTV; thực hiện lập kế hoạch, phạm vi kiểm toán, thời gian tiến hành kiểm toán tại các đơn vị được quy định một cách rõ ràng mang tính pháp lệnh. Từng bước công tác lập kế hoạch kiểm toán được tiêu chuẩn hoá. Nhờ công tác lập kế hoạch được chuẩn mực hoá đối với kế hoạch tổng quát và kế hoạch chi tiết nên quá trình tổ chức thực hiện kiểm toán của KTNN từ năm 1999 đến nay đã có sự chuyển hoá rất rõ rệt về chất lượng, hiệu quả kiểm toán; sự tuân thủ các quy chế của KTV được thực hiện đầy đủ và có sự giám sát đúng đắn. Các cuộc kiểm toán được triển khai có mục tiêu định hướng rõ ràng, sự phân công công việc cho các tổ trong Đoàn kiểm toán, cho từng KTV được thực hiện một cách cụ thể, rõ ràng. Bên cạnh đó, theo yêu cầu của chuẩn mực lập kế hoạch kiểm toán, cơ quan KTNN đã xây dựng quy trình kiểm toán cụ thể hoá các yêu cầu này trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. Dựa vào kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết để các cơ quan chức năng của KTNN có thể kiểm soát, giám sát quá trình hoạt động kiểm toán.

Đối với chuẩn mực về bằng chứng kiểm toán, mặc dù còn nhiều điểm chưa rõ về cách giải thích. Tuy nhiên, trên cơ sở chuẩn mực này cơ quan KTNN đã đưa ra hệ thống các văn bản quy định, các biểu mẫu thống nhất trong việc thu thập, tập hợp, xử lý các bằng chứng kiểm toán. Sự thống nhất các biểu mẫu theo những quy định thống nhất và chịu sự kiểm soát chung cho mọi cuộc kiểm toán được coi là những thành công bước đầu của quá trình đổi mới hoạt động, đổi mới cơ chế kiểm toán của cơ quan KTNN. Nhờ đó các nhận xét, đánh giá, các kết luận trong các báo cáo kiểm toán của các Đoàn kiểm toán sát thực hơn, chất lượng kiểm toán của KTNN tăng lên đáng kể, hạn chế và giảm bớt các rủi ro kiểm toán cho các KTV, tổ kiểm toán và Đoàn kiểm toán.

Trong số 14 chuẩn mực kiểm toán của KTNN thì chuẩn mực số 14 - lập báo cáo kiểm toán có tác dụng trực tiếp tới quá trình kiểm toán. Trước đây khi chưa có chuẩn mực này công tác lập báo cáo kiểm toán sau khi kết thúc các cuộc kiểm toán, mỗi Đoàn kiểm toán thực hiện một cách khác nhau. Các báo cáo kiểm toán không thống nhất về nội dung, chỉ tiêu, kết cấu dẫn đến công tác lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN trở nên rất phức tạp. Báo cáo kiểm toán của các cuộc kiểm toán chịu ảnh hưởng nhiều quan điểm khác nhau của người lập báo cáo kiểm toán. Sau khi có chuẩn mực báo cáo kiểm toán được chuẩn tắc hoá và thống nhất hoá, có thể nói đây là khâu mà cơ quan KTNN có sự đầu tư nghiên cứu, đổi mới các vấn đề tác nghiệp nhiều nhất. Đến nay công tác lập báo cáo kiểm toán đã được chuẩn hoá từ các biên bản kiểm toán (báo cáo kết quả kiểm toán một đơn vị của một tổ kiểm toán) đến báo cáo kiểm toán của một cuộc kiểm toán, báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm gửi cho Chính phủ, Quốc hội. Nội dung, kết cấu, các chỉ tiêu của báo cáo đều được chuẩn hoá theo quy định thống nhất toàn ngành. Đây là những cải cách đầu tiên rất quan trọng để cơ quan KTNN nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động nói chung, hoạt động kiểm toán nói riêng, tăng cường được khả năng giám sát, kiểm tra, kiểm soát đối với các hoạt động của từng KTV, tổ kiểm toán hay Đoàn kiểm toán.

Tóm lại, hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN do Tổng KTNN ban hành theo Quyết định 06/1999/CM-KTNN đã có tác dụng rất to lớn đối với hoạt động của KTNN từ năm 1999 đến nay.

Về cơ bản hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN được xây dựng phù hợp với các chỉ dẫn nghiệp vụ kiểm toán của Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao INTOSAI và ASOSAI, phù hợp với quan điểm chung của KTNN các nước trên thế giới.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán là căn cứ quan trọng để KTNN ban hành các quy trình kiểm toán, quy chế, quy định, các biểu mẫu để điều tiết, điều chỉnh và kiểm soát quá trình hoạt động kiểm toán.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán có tác dụng rất lớn trong việc đưa hoạt động kiểm toán của KTNN trong những năm qua đi vào nề nếp, từng bước quy

chuẩn hoá công tác lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và công khai kết quả kiểm toán.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán có tác dụng rất lớn trong việc nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của KTNN trong những năm qua, rút ngắn thời gian kiểm toán, hạn chế rủi ro kiểm toán.

2.2.1.3. Những mặt tồn tại của hệ thống chuẩn mực kiểm toán

Bên cạnh những tác dụng đã nêu ở trên, hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN còn tồn tại những hạn chế sau:

Thứ nhất, hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN mới chỉ điều chỉnh hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính. KTNN chưa có hệ thống chuẩn mực kiểm toán hoạt động, chuẩn mực kiểm toán tuân thủ, chuẩn mực kiểm toán điều tra, chuẩn mực kiểm toán các đề án đã được phê duyệt (kiểm toán trước) trong khi các loại hình kiểm toán này thực tế đang áp dụng đan xen với loại hình kiểm toán báo cáo tài chính trong hoạt động của KTNN.

Thứ hai, do hệ thống chuẩn mực nhiều nội dung chưa chỉ rõ đường lối cụ thể nên khi tiến hành kiểm toán KTV còn bị lúng túng như chuẩn mực lập kế hoạch kiểm toán, chuẩn mực về khảo sát hệ thống KSNB, chuẩn mực về tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán. Các chuẩn mực này từ câu chữ đến nội dung còn nhiều điểm mơ hồ. Thực tế trong hoạt động kiểm toán các năm qua của KTNN các chuẩn mực này được nhắc đến có tính hình thức mà không được vận dụng cho quá trình thực hiện kiểm toán và kiểm tra, giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán của KTNN. So sánh với các chuẩn mực của hệ thống chuẩn mực kiểm toán của Việt Nam và Quốc tế nhiều nội dung trình bày và giải thích không phù hợp.

Thứ ba, chuẩn mực số 08 - phân tích tình hình kinh tế và chuẩn mực số 12 - kiểm tra, phân tích tổng quát các báo cáo tài chính đơn vị được kiểm toán có nhiều nội dung trùng nhau. Về thực chất nội dung và yêu cầu của hai chuẩn mực này là KTV sử dụng các thủ tục phân tích kinh tế tài chính trong các trường hợp cần hiểu một cách tổng quát về các lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán hoặc khi các kết quả kiểm toán tồn tại nhiều mâu thuẫn, có nhiều điểm nghi ngờ, để cho một kết luận đúng đắn, hạn chế rủi ro kiểm toán,

KTV thực hiện các thủ tục phân tích dựa vào mối liên hệ logic của các vấn đề để làm sáng tỏ các nội dung nêu trên. Hai chuẩn mực này nên gộp làm một là phù hợp.

Thứ tư, chuẩn mực báo cáo kiểm toán mặc dù đã chỉ rõ nội dung, hình thức của một báo cáo kiểm toán, song chưa chỉ rõ những dạng sai phạm ở mức độ nào thì chọn dạng nhận xét gì cho phù hợp; trách nhiệm của KTV, của đơn vị được kiểm toán về các sai phạm được xác lập như thế nào; những hậu quả, thiệt hại do các sai phạm hoặc do trách nhiệm của KTV, tổ, Đoàn kiểm toán xử lý như thế nào cũng chưa được đề cập. Trong khi theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế chỉ cần xác lập những vấn đề nội dung chủ yếu thì chuẩn mực số 14 - báo cáo kiểm toán của KTNN đi sâu vào việc quy định hình thức một báo cáo kiểm toán, báo cáo kiểm toán theo chuẩn mực số 14 chưa rõ ràng là báo cáo kết quả kiểm toán quá trình hoạt động hay báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Thứ năm, trên thực tế những năm qua các chuẩn mực kiểm toán của KTNN chưa được sử dụng phổ biến trong các tranh chấp đối với quá trình xét duyệt, thông qua báo cáo kiểm toán, đánh giá quá trình kiểm tra, kiểm soát quá trình kiểm toán đối với các KTV, tổ, Đoàn kiểm toán. Nhiều KTV thực hiện kiểm toán chủ yếu dựa vào kinh nghiệm bản thân, không hề biết đến chuẩn mực kiểm toán quy định như thế nào, không hiểu các yêu cầu đặt ra của chuẩn mực kiểm toán.

2.2.2. Các quy trình kiểm toán

2.2.2.1. Tổng quan về hệ thống các quy trình KTNN Việt Nam

Sau một quá trình nghiên cứu về lý luận và khảo sát thực tiễn đến năm 1999 Tổng KTNN đã ban hành một hệ thống các quy trình kiểm toán (QTKT) áp dụng cho hoạt động của KTNN bao gồm:

a) Quyết định số 03/1999/QĐ-KTNN ngày 06/10/1999 của Tổng KTNN ban hành quy trình chung của KTNN. Đây là quy trình chung có tính định hướng cho mọi quy trình kiểm toán trong các lĩnh vực hoạt động kiểm toán cụ thể. Khi quy trình kiểm toán chung được ban hành thì các quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách các Bộ, ngành, quy trình kiểm toán

báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán các đơn vị đầu tư xây dựng cơ bản đã được Tổng KTNN ra quyết định ban hành. Nội dung của QTKT chung bao gồm các giai đoạn:

- Chuẩn bị kiểm toán với nội dung chủ yếu là khảo sát thu thập các thông tin chủ yếu đơn vị được kiểm toán; đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán; xác định tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán; thực hiện các thủ tục phân tích đánh giá chung về tình hình tài chính - kinh tế của đơn vị được kiểm toán ... để lập kế hoạch và thiết kế chương trình kiểm toán. Sau đó theo quyết định của Tổng KTNN thành lập đoàn kiểm toán và ra quyết định kiểm toán.

- Giai đoạn thực hiện kiểm toán: QTKT chung chỉ ra các nguyên tắc, phương pháp kiểm toán và trình tự, thủ tục thực hiện kiểm toán của KTNN.

- Giai đoạn kết thúc và lập báo cáo kiểm toán. Nội dung của giai đoạn này bao gồm công tác chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán như đánh giá lại bằng chứng, kết quả kiểm toán, tổng hợp kết quả kiểm toán; dự thảo báo cáo kiểm toán; thực hiện các thủ tục xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán; phân tích báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán. Tất cả các nội dung trên được quy định cụ thể theo trình tự các công việc đã ghi trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán.

- Giai đoạn kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của Đoàn kiểm toán. Đây là giai đoạn có tính chất đặc thù về hoạt động của cơ quan KTNN, các tổ chức kiểm toán độc lập (Công ty làm dịch vụ kiểm toán) không thực hiện giai đoạn kiểm toán này. Là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất, các kiến nghị của KTNN về xử lý các sai phạm, về nguyên tắc phải được các tổ chức, cá nhân liên quan tôn trọng thực hiện. Trong trường hợp không thể thực hiện phải nêu rõ lý do, KTNN căn cứ vào lý do mà đơn vị, cá nhân đưa ra có hợp lý hay không hợp lý để có quyết định đưa ra kiến nghị xử lý tiếp theo các đơn vị, cá nhân có liên quan đối với cơ quan chức năng có thẩm quyền.

Các đơn vị, tổ chức sau khi nhận được kiến nghị của KTNN và tổ chức thực hiện các kiến nghị của KTNN, kết quả thực hiện phải được lập báo cáo

gửi về cơ quan KTNN. ở giai đoạn này KTNN còn kiểm tra lại các báo cáo của các đơn vị, tổ chức gửi về cơ quan KTNN việc thực hiện kết luận kiến nghị của mình.

Từ khi thực hiện QTKT chung, cơ quan KTNN đã tổ chức nhiều cuộc kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của cơ quan KTNN đối với các cuộc kiểm toán quan trọng, với các kiến nghị quan trọng. Tuy nhiên do chưa rõ ràng về mặt pháp lý ở khâu này nên nhiều đơn vị hoặc không thực hiện các kiến nghị của KTNN hoặc không gửi báo cáo về cơ quan KTNN. Việc xử lý tiếp theo của KTNN đối với đơn vị, tổ chức này gần như không có hiệu quả.

Trong QTKT đã quy định một số nội dung cơ bản khi thực hiện kiểm tra và báo cáo với KTNN kết quả về việc đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán, riêng quy trình kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước đã đưa ra được mẫu biểu biên bản áp dụng chung cho tất cả các cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, các Tổng công ty. Do vậy, công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị đã được thực hiện một cách bài bản hơn với nội dung đầy đủ hơn. Tuy nhiên, vẫn còn tồn tại tình trạng thời gian thực hiện không thống nhất với thời gian đã ghi trong biên bản kiểm toán nhưng trước khi thực hiện lại không gửi công văn cho đơn vị được kiểm toán (có đoàn có thông báo nhưng bằng phương tiện điện thoại), không có quyết định thành lập tổ kiểm tra, nhân sự vẫn do cấp phòng tự bố trí, nội dung kiểm tra đồng nhất với việc kiểm tra thực tế tại đơn vị chứ không thực hiện kiểm tra báo cáo của đơn vị về tình hình thực hiện kiến nghị trước khi tiến hành kiểm tra tế vì hầu hết các đơn vị không gửi báo cáo về KTNN. Bên cạnh đó các biên bản kiểm tra đã đề cập đến việc xem xét thực hiện các kiến nghị về công tác quản lý tài chính kế toán nhưng một số vẫn chưa kiểm tra xem xét đầy đủ hết các kiến nghị đã nêu trong biên bản kiểm toán. Và trong trường hợp còn những kiến nghị mà đơn vị chưa thực hiện được, việc tiếp tục theo dõi kiểm tra cũng chưa triệt để, tổ kiểm tra thường chỉ ghi trong biên bản yêu cầu đơn vị tiếp tục thực hiện và gửi báo cáo về KTNN. Nhưng đơn vị có gửi báo cáo tình hình thực hiện hay không cũng chưa được quan tâm đôn đốc. Ví dụ

như trong một biên bản tại Tổng công ty xây dựng Thăng Long có ghi các kiến nghị sau:

- + Soát xét lại năng lực sản xuất kinh doanh của đơn vị, hoàn thành dứt điểm những công trình đầu tư mở rộng còn thi công dở dang để đưa vào sản xuất sử dụng, nhằm sớm phát huy hiệu quả đầu tư.

- + Kiện toàn lại bộ máy quản lý các cấp, xem xét lại mô hình liên doanh, liên kết để phát huy hiệu quả vốn góp.

- + Kịp thời thanh toán các khoản nợ đọng với NSNN.

- + Nghiên cứu sửa đổi việc áp dụng hình thức kế toán cho phù hợp với đặc điểm quy mô sản xuất kinh doanh, trình độ năng lực của cán bộ kế toán và yêu cầu của việc sử dụng máy vi tính trong công tác kế toán.

- + Căn cứ số liệu đã được kết luận yêu cầu đơn vị chỉnh lý lại báo cáo quyết toán tài chính.

Nhưng trong biên bản kiểm tra thực hiện kiến nghị ghi:

(1) Việc thực hiện các kiến nghị:

- Đơn vị đã nghiêm túc thực hiện việc điều chỉnh số liệu kế toán trên sổ kế toán theo kết luận của biên bản kiểm toán.

- Số phải nộp ngân sách tăng theo kết luận của đoàn kiểm toán:

- + Thuế lợi tức đã nộp đủ

- + Thuế doanh thu: đến nay đơn vị còn nợ ngân sách là A tỷ đồng

- Đơn vị đã thay đổi hình thức kế toán phù hợp và áp dụng vi tính trong công tác kế toán theo kiến nghị của đoàn.

(2) Những tồn tại:

- Số thuế doanh thu đơn vị còn nợ ngân sách là A tỷ đồng.

- Đơn vị chưa thực hiện việc điều chỉnh số liệu theo kết luận của đoàn trên báo cáo quyết toán tài chính.

(3) Kiến nghị:

- Đề nghị đơn vị khẩn trương thực hiện nộp thuế doanh thu còn nợ ngân sách số tiền là A tỷ đồng.

- Thực hiện việc điều chỉnh số liệu trên báo cáo quyết toán tài chính theo kiến nghị của biên bản kiểm toán.

Như vậy biên bản kiểm tra đã không đề cập đến hai kiến nghị đầu tiên trong biên bản kiểm toán và tính đến thời điểm này đơn vị vẫn chưa gửi báo cáo tình hình thực hiện những tồn tại như đã nêu trong biên bản kiểm tra.

Về hình thức của biên bản kiểm tra, ở một số ít biên bản kiểm tra tại các đơn vị là doanh nghiệp Nhà nước vẫn chưa thực hiện theo mẫu quy định. Công tác lập báo cáo kết quả kiểm tra chưa được thực hiện đầy đủ. ở một số cuộc kiểm toán đã có lập báo cáo kiểm tra nhưng chỉ với mục đích để hoàn thiện hồ sơ lưu trữ, không gửi cho lãnh đạo KTNN, không nêu những kiến nghị với Lãnh đạo KTNN về các biện pháp xử lý tiếp theo.

Về phương pháp thực hiện, trước khi thực hiện kiểm tra tổ kiểm tra chưa xác định được những phương pháp cụ thể cần áp dụng khi thực hiện kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện các kết luận, kiến nghị của đoàn kiểm toán. Chính vì vậy, trong nhiều trường hợp bằng chứng mà KTV và tổ kiểm tra thu thập được để làm căn cứ cho các kết luận kiểm tra là không đầy đủ và thích hợp.

Những vướng mắc xảy ra trong quá trình kiểm tra thực hiện kiến nghị:

Hoạt động kiểm tra cho thấy từ khi quy trình kiểm toán chưa được ba hành cho đến khi quy trình đã được triển khai thực hiện, thực tế công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị phát sinh một số vướng mắc sau:

- Trong nội dung kiến nghị của các Báo cáo kiểm toán thường bao gồm hai phần:

- + Kiến nghị đối với đơn vị được kiểm toán
- + Kiến nghị đối với Nhà nước, các Bộ ngành quản lý có liên quan.

Nhưng trong thực tế hoạt động kiểm tra thực hiện kiến nghị, trong nội dung báo cáo kiểm toán cũng như trong quy trình kiểm toán, KTNN nói chung, các kiểm toán chuyên ngành và các đoàn kiểm toán mới chỉ đề cập đến việc kiểm tra nội bộ đơn vị được kiểm toán có thực hiện các kết luận và kiến nghị của đoàn kiểm toán hay không mà không theo dõi kiểm tra các Bộ, ngành, đơn vị có liên quan trong việc thực hiện các kiến nghị của KTNN.

- Có một số trường hợp trong Báo cáo kiểm toán có yêu cầu các đơn vị gửi báo cáo thực hiện kiến nghị cho KTNN hoặc khi kiểm tra, tổ kiểm tra ghi

trong biên bản kiểm tra yêu cầu đơn vị gửi báo cáo về tình hình thực hiện các kiến nghị mà tính đến thời điểm kiểm tra đơn vị chưa thực hiện được nhưng đơn vị vẫn cố tình không gửi báo cáo.

- Đối với các kiến nghị về thuế và các khoản phải nộp NSNN:

+ Biên lai nộp thuế thường không ghi rõ ràng đâu là khoản đã nộp theo kết luận của kiểm toán nên tổ kiểm tra khó có thể đưa ra được những kết luận chính xác.

Công tác kiểm tra thực hiện các kiến nghị ghi trong báo cáo kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán (phúc tra)

Những năm đầu, việc kiểm tra thực hiện các kiến nghị của đoàn KTNN chưa đầy đủ và nghiêm túc, chưa có biên bản và báo cáo phúc tra. Từ năm 2000 khi KTNN ban hành các quy trình kiểm toán thì việc kiểm tra các kiến nghị kiểm toán đã được chú ý đúng mức. Tỷ trọng các đơn vị được phúc tra được tăng cao nhưng phạm vi phúc tra có trọng tâm, trọng điểm (để tiết kiệm chi phí đi lại), chủ yếu tập trung vào các đơn vị có nhiều tồn tại, yếu kém. Hai năm gần đây số đơn vị được phúc tra đã đạt tới tỷ trọng 100%.

Qua công tác phúc tra đã cho thấy: nhìn chung các đơn vị đã nghiêm túc thực hiện các kiến nghị của đoàn kiểm toán như: điều chỉnh sổ kế toán và báo cáo tài chính, chấn chỉnh công tác tài chính kế toán; khẩn trương nộp các khoản thuế còn nợ Nhà nước. Tuy nhiên tại một số dự án đầu tư thực hiện kiến nghị của các đoàn kiểm toán còn chưa nghiêm túc. Có hiện tượng cơ quan cấp trên của chủ đầu tư ra quyết định để hợp thức những sai trái của chủ đầu tư trong quá trình quản lý.

b. Quy trình kiểm toán NSNN (Ban hành theo Quyết định số 08/1999/QĐ- KTNN) ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN)

Tổng kết quy trình này được xây dựng trên quy trình kiểm toán chung của KTNN, được thiết kế gồm 4 giai đoạn:

- Chuẩn bị kiểm toán;
- Thực hiện kiểm toán ;
- Lập báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán;
- Kiểm tra, theo dõi việc thực hiện.

Nội dung quy trình kiểm toán NSNN được cụ thể hoá theo đối tượng, phạm vi kiểm toán trong lĩnh vực NSNN. Quy trình kiểm toán NS được cụ thể hoá đối với quá trình thu, chi NS và được thực hiện tại 3 bộ phận chủ yếu của quá trình chu chuyển NS là cơ quan tài chính; kho bạc; cơ quan thuế; đơn vị thu, chi ngân sách. Đối với KTNN các khu vực khi vận dụng quy trình kiểm toán NSNN vào kiểm toán NS địa phương, quá trình thực hiện quy trình kiểm toán NS được đánh giá như sau:

Về hoạt động kiểm toán.

Một số đoàn kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực, quy trình kiểm toán và quy định hồ sơ kiểm toán do đó chất lượng một số giai đoạn kiểm toán còn thấp, cụ thể như sau;

- Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

Nhìn chung, giai đoạn này chưa được quan tâm đúng mức; tồn tại chủ yếu ở hai khâu, đó là: khảo sát, thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán và bồi dưỡng kiến thức cho kiểm toán viên trước khi triển khai kiểm toán, cụ thể như sau:

+ Thứ nhất: Việc khảo sát thu thập thông tin được kiểm toán mới chỉ dừng lại ở mức **xin** tài liệu, số liệu của đơn vị được kiểm toán, thời gian khảo sát ngắn chưa đi sâu xem xét cụ thể thực tế tình hình quản lý tài chính, kế toán của đơn vị nên chưa đánh giá được những hạn chế trong công tác quản lý và hiệu lực, độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ, chưa đưa ra được những đánh giá về những điểm mạnh, yếu trong công tác quản lý. Do vậy, kế hoạch kiểm toán được lập chủ yếu dựa vào kinh nghiệm thuần tuý của các kiểm toán viên, việc lựa chọn các đơn vị được kiểm toán chỉ mới dựa vào tiêu chí duy nhất là các đơn vị có thu, chi lớn; việc xác định trọng yếu cuộc kiểm toán không có cứ liệu sát thực về đơn vị được kiểm toán, nhiều nội dung về trọng yếu chưa được xác định phù hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán. Những hạn chế nêu trên dẫn tới kế hoạch kiểm toán chủ yếu mới là danh mục các đơn vị được kiểm toán, chất lượng kế hoạch kiểm toán tổng quát chưa cao.

+ Thứ hai: Hầu hết các đoàn kiểm toán chưa thực hiện tốt việc bồi dưỡng nghiệp vụ cho kiểm toán viên. Do vậy, kiểm toán viên không nắm

vững, đầy đủ các quy định tài chính kế toán đặc thù của đơn vị được kiểm toán, nhìn chung khi thực hiện kiểm toán mới tự tìm hiểu và nắm bắt được các quy định đặc thù của ngành, đơn vị được kiểm toán; vấn đề này đã hạn chế nhiều đến chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán.

- Giai đoạn thực hiện kiểm toán:

Giai đoạn này có một số hạn chế:

+ Thứ nhất: Thực hiện kiểm toán chưa chuyên nghiệp, còn ở trình độ thấp, kiểm toán viên thực hiện kiểm toán chủ yếu theo kinh nghiệm cá nhân, với cùng một nội dung kiểm toán nhưng với các kiểm toán viên khác nhau có nhiều cách làm khác nhau, chưa có phương pháp kiểm toán thống nhất. Một trong những nguyên nhân cơ bản là chưa có các quy trình kiểm toán cụ thể cho các lĩnh vực: Bộ ngành, tỉnh, thành phố; quy trình kiểm toán ngân sách hiện tại mới chỉ là những bước cơ bản trong quá trình kiểm toán.

+ Thứ hai: Hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán giai đoạn này hầu như chưa được thực hiện tốt, nhận thức về kiểm soát chất lượng kiểm toán của nhiều kiểm toán viên, tổ trưởng tổ kiểm toán và lãnh đạo đoàn kiểm toán chưa đầy đủ; việc lập hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên chưa tốt, còn mang tính hình thức, nhiều chỉ tiêu chưa được phản ánh đủ, thậm chí một số tổ kiểm toán không lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, biên bản xác nhận số liệu kiểm toán. Việc kiểm soát hồ sơ kiểm toán của tổ trưởng, trưởng đoàn kiểm toán thực hiện chưa đầy đủ, chưa có chất lượng. Nhìn chung, chúng ta mới kiểm soát được những nội dung trình bày trong biên bản và báo cáo kiểm toán, hầu như chưa kiểm soát được quá trình hoạt động các kiểm toán viên có tuân thủ các quy trình chuẩn mực hay không, kiểm toán viên đã áp dụng đầy đủ các phương pháp thu thập bằng chứng hay không? Các nội dung trọng yếu của phạm vi kiểm toán có được kiểm toán đầy đủ hay không? Số liệu tình hình hoạt động của đơn vị được kiểm toán có được phản ánh trong hệ thống các biểu hồ sơ kiểm toán một cách logic, đầy đủ hay không?

- Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán :

Hạn chế đáng lưu ý của giai đoạn này là việc lập báo cáo còn mang tính liệt kê số liệu tình hình, chưa tổng hợp và chưa đưa ra được những nhận xét,

đánh giá súc tích với những số liệu, tình hình đã có trong các biên bản kiểm toán.

Việc kiểm duyệt báo cáo ở cấp kiểm toán chuyên ngành thực hiện chưa có chất lượng cao, còn mang tính hình thức.

- Giai đoạn kiểm tra kiến nghị kiểm toán :

Giai đoạn này chưa được coi trọng và thực hiện chưa tốt, thể hiện ở các nội dung sau:

- Chưa tổ chức theo dõi, đôn đốc thường xuyên việc thực hiện kiến nghị kiểm toán. Mặc dù tất cả các biên bản, báo cáo kiểm toán đều xác định rõ thời hạn đơn vị được kiểm toán phải báo cáo tình hình thực hiện kiến nghị kiểm toán về KTNN, nhưng nhiều đơn vị được kiểm toán không thực hiện công việc này.

- Việc kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán đã được thực hiện hàng năm, nhưng một số đoàn kiểm tra không lập báo cáo kết quả kiểm tra; chưa tổ chức tổng hợp, đánh giá tình hình thực hiện để rút ra bài học kinh nghiệm trong hoạt động kiểm toán cũng như kiến nghị với các cơ quan chức năng của Nhà nước, xử lý các trường hợp không thực hiện các kiến nghị kiểm toán của KTNN.

Những hạn chế trên đây đã làm giảm đáng kể hiệu lực kiến nghị của KTNN, tạo cho đơn vị kiểm toán ý thức không tuân thủ, xem nhẹ hoạt động kiểm toán nhà nước và tạo ra nhiều khó khăn trong những lần kiểm toán sau.

Kiểm toán NSNN chưa tổ chức được nhiều cuộc thảo luận về chuyên môn nghiệp vụ, đặc biệt là tổ chức hướng dẫn nghiệp vụ cụ thể cho các kiểm toán viên mới vào nghề trước khi bố trí tham gia các đoàn kiểm toán; học tập nghiệp vụ chuyên môn của kiểm toán viên còn mang tính tự phát cá nhân, chưa xây dựng được cẩm nang riêng cho kiểm toán chuyên ngành NSNN. Hầu hết kiểm toán viên chưa tranh thủ thời gian để tập trung khai thác và nghiên cứu chính sách, chế độ phục vụ cho hoạt động kiểm toán.

Về quy định nghiệp vụ kiểm toán.

Hệ thống các quy trình kiểm toán NSNN, chuẩn mực kiểm toán, mẫu biểu kiểm toán tuy đã từng bước được sửa đổi, bổ sung hoàn thiện; song đến

nay vẫn còn nhiều nội dung phải cụ thể hóa và hoàn chỉnh, như quy trình kiểm toán ngân sách tỉnh, thành phố, quy trình kiểm toán bộ ngành. Thực trạng này dẫn tới tác nghiệp của kiểm toán viên mới chỉ dừng ở mức kinh nghiệm cá nhân, chưa đúc rút được các kinh nghiệm cá nhân đó thành hồ sơ kiểm toán thống nhất.

Hệ thống biểu mẫu hồ sơ kiểm toán cũng chưa cụ thể cho các lĩnh vực kiểm toán, do vậy, kiểm toán viên có thể ghi chép theo nhiều cách khác nhau và cũng rất khó kiểm tra, kiểm soát và tổng hợp kết quả kiểm toán.

c. Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư XDDB của Nhà nước, ban hành theo Quyết định số 09/1999/QĐ- KTNN ngày 28/12/1999 của Tổng KTNN.

Do tính chất đặc thù của đối tượng kiểm toán, các báo cáo quyết toán về các dự án đầu tư XDDB là gắn liền với thời gian hoàn thành của công trình nên thời gian kiểm toán có thể không phù hợp với niên độ hạch toán. Việc xây dựng quy trình kiểm toán Báo cáo quyết toán dự án ĐTXDDB một mặt tuân thủ quy trình chung về kiểm toán Báo cáo tài chính, mặt khác do tính chất đặc thù của đối tượng nên phải kết hợp với quy trình kiểm toán tuân thủ, kiểm toán việc quyết toán.

Trong những năm qua, việc thực hiện quy trình kiểm toán Báo cáo quyết toán dự án ĐTXDDB một mặt được sử dụng để kiểm toán các Báo cáo quyết toán dự án ĐTXDDB bằng NS Trung ương, mặt khác được vận dụng với Báo cáo quyết toán dự án ĐTXDDB bằng NS địa phương dựa vào quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ĐTXDDB trong các năm qua đã đạt được các kết quả sau:

Tính đến năm 2003, Kiểm toán Đầu tư - Dự án đã tiến hành kiểm toán: 16 công trình đầu tư xây dựng thuộc nhóm A với số vốn đầu tư thực hiện được kiểm toán trên 18.000 tỷ đồng; 7 chương trình mục tiêu quốc gia với số vốn được kiểm toán 530 tỷ đồng, 3 báo cáo quyết toán NSNN và vốn sự nghiệp đầu tư của Bộ, ngành với tổng số vốn được kiểm toán trên 700 tỷ; 22 lượt kiểm toán báo cáo tài chính của các TCT 90 (trong đó có một số TCT kiểm toán lần thứ 2) với tổng số doanh thu được kiểm toán 21.834 tỷ đồng. Với khối lượng

công việc kiểm toán tương đối lớn về số lượng và đa dạng loại hình kiểm toán, trong 10 năm qua, Kiểm toán Đầu tư - dự án đã hoàn thành tốt nhiệm vụ được giao, kiến nghị thoái thu tiết kiệm chi trên 455.489,64 triệu đồng, đó là sự cố gắng đáng khích lệ của Kiểm toán Đầu tư - dự án.

Kết quả kiểm toán tăng thu, giảm chi cụ thể như sau:

Tổng số: 455.489,64 Trđ

Trong đó:

*** Chi đầu tư XD CB và chương trình DA 377.097,58 Trđ**

- Chi sai chế độ thu hồi nộp NSNN 83.561,63 Trđ

- Giảm cấp phát 96.004,25 Trđ

- Giảm quyết toán chi ngân sách 157.531,70 Trđ

*** Tăng thu cho ngân sách 118.392,06 Trđ**

Từ những kết quả kiểm toán nêu trên, có thể rút ra một số nhận xét cơ bản là:

- Vốn cho các dự án, chương trình mục tiêu Chính phủ trong những năm qua được đầu tư với khối lượng lớn, tạo ra nhiều cơ sở vật chất kỹ thuật cho các ngành kinh tế quốc dân và cơ sở hạ tầng xã hội làm thay đổi nhanh chóng bộ mặt đất nước và đời sống nhân dân.

Đi đôi với việc đẩy mạnh đầu tư, xây dựng Nhà nước cũng luôn luôn quan tâm điều chỉnh, bổ sung cơ chế quản lý để phù hợp với sự vận động của cơ chế thị trường định hướng XHCN; mở rộng phân cấp cho các Bộ, ngành, địa phương theo hướng vừa tăng cường quản lý đầu tư, xây dựng vừa nâng cao chế độ trách nhiệm cho các cấp ngành.

Theo đó, tình hình thực hiện trình tự, thủ tục đầu tư đã được tôn trọng. Hiệu quả đầu tư đã được nâng cao rõ rệt, khắc phục được những hiện tượng đầu tư theo phong trào. Công tác quản lý dự án, thanh quyết toán đầu tư đã được tăng cường và cải thiện từng bước. Các chương trình, mục tiêu của Đảng, Nhà nước nhìn chung có hiệu quả, sử dụng vốn đúng mục đích, giải quyết được nhiều vấn đề bức xúc trong đời sống xã hội, trong đó đặc biệt đã cải thiện và nâng cao chất lượng cuộc sống cho đồng bào các dân tộc thiểu số ở các vùng sâu, vùng xa, biên giới, hải đảo.

- Trình độ tổ chức và quản lý sản xuất, kinh doanh của các doanh nghiệp xây lắp cũng có những bước tiến lớn năng động, linh hoạt đa dạng hoá kinh doanh, sản xuất sản phẩm phù hợp với nhu cầu của cơ chế thị trường. Công tác tài chính, kế toán doanh nghiệp có nhiều tiến bộ, nhất là về tổ chức, hạch toán kế toán.

Tuy nhiên qua kiểm toán cho thấy trong lĩnh vực đầu tư và xây dựng cơ bản còn bộc lộ những tồn tại như sau:

*** Về đầu tư XD CB:**

- Tình hình chấp hành trình tự, thủ tục đầu tư còn lỏng lẻo, phải bổ sung sửa đổi nhiều lần. Ở nhiều dự án, tổng dự toán và đấu thầu còn nặng tính hình thức.

- Sai sót trong quản lý, thanh toán vốn đầu tư còn khá phổ biến về thực chất khối lượng xây lắp, đơn giá và chế độ thanh toán. Đặc biệt đối với những công trình chỉ định thầu còn xảy ra tình trạng nghiệm thu thanh toán theo thiết kế, sai lệch xa so với khối lượng thực tế thi công.

- Tình hình nợ đọng trong thanh toán vốn đầu tư là phổ biến ở các công trình kiểm toán.

- Các cơ chế chính sách trong lĩnh vực đầu tư thực hiện chưa nghiêm túc.

- Thanh quyết toán công trình chậm, nhiều công trình đã hoàn thành chưa được phê duyệt quyết toán.

*** Về các doanh nghiệp xây lắp**

- Tình trạng hạch toán thiếu trung thực doanh thu và chi phí khác phổ biến như giấu bớt lãi (khi có lãi) hoặc giảm bớt lỗ (khi bị lỗ). Từ đó làm ảnh hưởng nhiều đến việc thực hiện nghĩa vụ đối với NSNN.

- Các khoản thuế phải nộp NSNN thường tính thiếu và nộp chậm.

- Nợ phải thu và phải trả rất lớn, trong đó đáng lưu ý là các khoản nợ của các chủ đầu tư có nguồn vốn từ NSNN rất lớn làm cho tình trạng nợ nần, chiếm dụng vốn lẫn nhau giữa các doanh nghiệp và nợ thuế càng thêm căng thẳng.

- Tình trạng quản lý sản xuất thi công và quản lý tài chính, kế toán của đơn vị chưa chặt chẽ. Thực hiện giao khoán cho cấp dưới còn thiếu cơ chế

quản lý hợp lý do đó dẫn đến chưa quản lý tốt giá thành đến các cấp cơ sở (đội sản xuất thi công) hạch toán, luân chuyển chứng từ chậm, thiếu chính xác...

- Các hoạt động liên doanh với nước ngoài phần lớn chưa có hiệu quả và chưa được hạch toán đầy đủ vào báo cáo quyết toán.

*** Về các chương trình MTQG**

Do thực hiện trên diện rộng, phạm vi toàn quốc từ TW xuống địa phương và đến các miền nông thôn, vùng sâu, vùng xa, biên giới, hải đảo nên khâu chỉ đạo điều hành có nhiều khó khăn. Năng lực quản lý các dự án trong chương trình mục tiêu đa số là các cán bộ huyện, xã, văn hoá thấp nên có nhiều hạn chế, tốc độ triển khai và giải ngân thường chậm. Các dự án đầu tư loại nhỏ trong chương trình, mục tiêu như cầu, đường, trường học, trạm y tế, thuỷ lợi, chợ, công trình văn hoá xã... thủ tục đầu tư không đảm bảo chất lượng công trình không cao, kế toán yếu, quyết toán chậm.

Thông qua những kết quả kiểm toán như trên, Kiểm toán Đầu tư - dự án đã có nhiều kiến nghị đến các đơn vị được kiểm toán như:

Đề nghị điều chỉnh sửa chữa kịp thời báo cáo tài chính, quyết toán về những khuyết điểm, sai sót tại các dự án đầu tư, chương trình mục tiêu, thu hồi về cho NSNN những khoản chi sai khối lượng, sai đơn giá và chế độ tài chính Nhà nước hoặc đề nghị giảm chi khi quyết toán đối với những khoản chi chưa hoàn thành giải ngân.

Kiến nghị điều chỉnh sai sót về tài chính kế toán để hạch toán trung thực kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp; tăng các khoản phải nộp về thuế và các nghĩa vụ khác cho NSNN. Một ví dụ điển hình trong công tác kiểm toán DNXL, có một TCT hạch toán kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh lãi 4,4 tỷ đồng, nhưng kiểm toán đã phát hiện nhiều sai sót, thiếu trung thực kiến nghị đơn vị điều chỉnh báo cáo quyết toán xuống lỗ 90,7 tỷ đồng.

Mặt khác qua hoạt động kiểm toán, Kiểm toán Đầu tư - dự án còn chỉ ra nhiều khuyết điểm, tồn tại trong quản lý tài chính kế toán của đơn vị, giúp họ khắc phục kịp thời làm lành mạnh hoá tài chính đơn vị.

Trên thực tế, kiểm toán đã tác động có hiệu quả tốt tới các đơn vị, do đó đối với các đơn vị được kiểm toán lại lần sau thường có ít vi phạm chính sách chế độ hơn, năng lực quản lý, hạch toán đã được nâng lên rõ rệt.

Kết quả kiểm toán của Kiểm toán Đầu tư - dự án cũng thường có những tác động tích cực đến các Bộ chủ quản, các Bộ chức năng và Chính phủ trong việc chỉ đạo, điều hành các công trình lớn thuộc nhóm A của Nhà nước đã kiểm toán. Đặc biệt đối với những công trình đang trong giai đoạn thi công như: Đường Hồ chí Minh thì công tác kiểm toán rất có ý nghĩa, kết quả kiểm toán không chỉ đưa ra những vi phạm trong quản lý, thanh toán vốn đầu tư để thu hồi tiền, tiết kiệm chi cho ngân sách mà quan trọng hơn là ngăn chặn kịp thời những vi phạm trong quá trình thực hiện đầu tư, góp phần thiết thực vào việc phòng chống thất thoát trong lĩnh vực này. Thực hiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ĐTXDCB sau hơn 4 năm đã tạo nên tác dụng trực tiếp cho công tác kiểm toán ĐTXDCB từng bước đi vào ổn định, có hiệu quả như đã nêu ở trên. Tuy nhiên qua hơn 4 năm thực hiện, quy trình đã bộc lộ rất nhiều hạn chế, làm giảm hiệu quả hoạt động kiểm toán của kiểm toán trong từng lĩnh vực ĐTXDCB, các chương trình mục tiêu quốc gia được đầu tư thực hiện bằng nguồn vốn ngân sách. Do quy trình còn quá sa vào chi tiết các biểu mẫu nên trình tự các bước công việc trong mỗi giai đoạn không được làm rõ, việc vận dụng quy trình này cho các đối tượng kiểm toán là công trình XDCB, chương trình mục tiêu quốc gia khác phức tạp, nhiều nội dung không tương thích. Các chỉ tiêu đánh giá trong quy trình không được quy định rõ ràng, gây nên quan điểm khác nhau. Các vấn đề trên cần phải hoàn thiện.

d. Quy trình kiểm toán doanh nghiệp nhà nước (ban hành theo Quyết định 04/1999/QĐ- KTNN ngày 22 tháng 10 năm 1999 của Tổng KTNN

Quy trình kiểm toán doanh nghiệp nhà nước được xây dựng với đối tượng chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ DNNN. Về căn bản, quy trình kiểm toán DN phù hợp với quy trình kiểm toán chung. Các nội dung cơ bản của quy trình như phạm vi, đối tượng, mục tiêu, nội dung, phương pháp kiểm toán đặt ra được vận dụng thực hiện trong các cuộc kiểm toán DNNN chuyên ngành và các cuộc kiểm toán DNNN của KTNN các

khu vực được thực hiện thống nhất; và có sự tương đồng đối với quy trình kiểm toán của các tổ chức kiểm toán độc lập.

Nội dung kiểm toán trong quy trình kiểm toán doanh nghiệp bao gồm: kiểm toán về tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh, kiểm toán nghĩa vụ nộp thuế của doanh nghiệp và đánh giá khả năng bảo toàn vốn của Nhà nước trong các doanh nghiệp nhà nước.

Qua hơn 4 năm, vận dụng quy trình kiểm toán doanh nghiệp đã góp cho hoạt động kiểm toán của kiểm toán doanh nghiệp; kiểm toán doanh nghiệp trong các cuộc kiểm toán ngân sách các cấp; kiểm toán doanh nghiệp xây lắp ĐTXD cơ bản đi vào nề nếp, hoạt động có hiệu quả. Dựa vào có quy trình kiểm toán doanh nghiệp mà các năm tiếp theo KTNN đã ban hành hệ thống biểu mẫu cho các tác nghiệp kiểm toán DNNN đối với các doanh nghiệp thuộc cơ quan TW và các doanh nghiệp thuộc địa phương. Nhờ đó mà kiểm toán DNNN trong những năm qua đã đạt được kết quả:

Kiểm toán DNNN đã tiến hành kiểm toán hầu hết các doanh nghiệp lớn, nắm giữ vị trí then chốt trong nền kinh tế. Sự trưởng thành trong công tác kiểm toán các DNNN đã thể hiện rõ nét về nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán; từ chỗ tương đối đơn giản trong thời gian đầu, đến nay đã tiến hành nhiều cuộc kiểm toán có tính chất phức tạp, phạm vi rộng, quy mô lớn... trong nhiều lĩnh vực kinh tế - xã hội, hoạt động kiểm toán tiến hành theo chuẩn mực, quy trình chặt chẽ, chất lượng kiểm toán ngày càng được nâng cao.

Nhìn chung, tại các đơn vị được kiểm toán đã thực hiện quản lý tài sản, nguồn vốn theo các chế độ chính sách của Nhà nước; đã ban hành các quy định quản lý nội bộ phù hợp với chế độ chính sách Nhà nước hiện hành; chấp hành tương đối tốt các chế độ tài chính, kế toán Nhà nước quy định; các khoản chi tiêu về cơ bản được quản lý chặt chẽ; báo cáo tài chính được lập tương đối kịp thời. Công tác kiểm soát và kiểm toán nội bộ từng bước được coi trọng và tăng cường.

Tuy nhiên, trong việc chấp hành chế độ quản lý kinh tế, tài chính - kế toán và tín dụng - ngân hàng còn nhiều tồn tại ở các đơn vị được kiểm toán, số liệu trong các báo cáo tài chính qua kiểm toán xác định còn nhiều sai sót đã

được KTNN phát hiện và kiến nghị trong từng cuộc kiểm toán cụ thể. Một số phát hiện chính mà KTNN đã báo cáo Chính phủ và các cơ quan chức năng của Nhà nước để quản lý tài chính doanh nghiệp tốt hơn, đó là:

Một số doanh nghiệp nhà nước lập báo cáo tài chính thiếu trung thực, doanh nghiệp lãi nhiều thì báo cáo lãi ít, doanh nghiệp lỗ thì lập báo cáo lãi...Nhiều đơn vị có số lỗ cao hơn nhiều lần so với số vốn của doanh nghiệp, từ đó dẫn đến số liệu về tình hình doanh nghiệp không trung thực, không phản ánh đúng thực trạng tài chính. Chỉ riêng kết quả kiểm toán 11 Tổng công ty nhà nước trong năm 2003, KTNN đã phát hiện doanh thu hạch toán thiếu 271,4 tỷ đồng, đồng thời lại hạch toán thừa 207,4 tỷ đồng; chi phí hạch toán thiếu 329,6 tỷ đồng, đồng thời lại hạch toán thừa 2.641,9 rỷ đồng và tổng số lợi nhuận trước thuế phải hạch toán tăng thêm là hơn 133, 6 rỷ đồng... Có công ty báo cáo lãi 205 triệu đồng, thực chất lỗ 17,3 tỷ đồng. Thậm chí, có công ty báo cáo lãi 63 triệu đồng thực chất lỗ 39,8 tỷ đồng.

Tình trạng nợ phải thu, phải trả ở các doanh nghiệp rất lớn, nhất là các doanh nghiệp xây lắp ; có những doanh nghiệp tỷ lệ nợ phải thu gấp 3-4 lần số vốn sở hữu của doanh nghiệp, trong đó, nợ phải thu khó đòi chiếm tỷ trọng tương đối lớn... Vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp nhìn chung chiếm tỷ trọng rất thấp, mất cân đối cơ cấu tài chính, tiềm ẩn nhiều rủi ro. Nợ ngân hàng và các đơn vị khác chiếm tỷ trọng quá lớn, có những doanh nghiệp số nợ phải trả chiếm gần hết tổng giá trị tài sản của doanh nghiệp.

Quản lý và hạch toán các hoạt động liên doanh, liên kết chưa được quan tâm thích đáng. Qua báo cáo của các đơn vị và thẩm tra của kiểm toán, hầu hết các doanh nghiệp tham gia liên doanh hoạt động kém hiệu quả, nhất là các đơn vị tham gia liên doanh với nước ngoài. Có Tổng công ty tham gia góp vốn vào liên doanh, số lỗ lũy kế gấp 6 lần số vốn góp vào liên doanh. Đáng chú ý là số lỗ này chưa được phân bổ và hạch toán kịp thời vào kết quả hoạt động của các doanh nghiệp theo quy định, không phản ánh đúng thực trạng tài chính của các doanh nghiệp nhà nước.

Quá trình thực hiện cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước từ khi thẩm định xác định giá trị doanh nghiệp cho đến khi chính thức cổ phần hóa, nhiều

doanh nghiệp đã tìm đủ mọi cách hạch toán lỗ, như phân bổ khấu hao TSCĐ quá tỷ lệ quy định, phân bổ chi phí lớn, không xử lý các khoản nợ phải trả không có đối tượng, chuyển doanh thu sang niên độ kế toán khi công ty cổ phần hoạt động... Điều đó đã gây thiệt hại cho NSNN và phản ánh không đúng thực trạng tài chính của doanh nghiệp khi cổ phần hoá.

Những yếu kém trong công tác quản lý tài chính doanh nghiệp đã được KTNN phát hiện, báo cáo các cơ quan chức năng của Nhà nước để có biện pháp hữu hiệu, góp phần làm lành mạnh tài chính doanh nghiệp. Kết quả quan trọng hơn là KTNN đã giúp các doanh nghiệp nhận thấy các sai sót, từ đó có biện pháp khắc phục, hạn chế rủi ro trong kinh doanh của doanh nghiệp.

Chúng tôi cho rằng kết quả đạt được về kiểm toán, hoạt động kiểm toán DNNN TW và KTNN các khu vực vì trước hết quá trình kiểm toán DNNN đã được chuẩn hoá có tác dụng rất tốt. Đây là quy trình được đánh giá việc xây dựng hoàn chỉnh nhất. Tuy nhiên qua thực tiễn kiểm toán quy trình này vẫn bộc lộ nhiều hạn chế. Quy trình vẫn chịu ảnh hưởng của quy trình thanh tra, kiểm tra kế toán. Các mục tiêu kiểm toán tuy rõ song các phương pháp thì đề cập chưa đầy đủ; vấn đề xác định tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán đề cập chưa phù hợp với chuẩn mực kiểm toán. Nói chung cần phải hoàn thiện.

f) Quy trình về xác lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán

(Ban hành kèm theo Quyết định số 143/1999/QĐ-KTNN của Tổng KTNN, nay được thay thế bởi Quyết định số 269/QĐ-KTNN của Tổng KTNN ngày 17/7/2003.

Trong quan điểm hiện nay Báo cáo kiểm toán (BCKT) của KTNN xét theo các cấp độ kiểm toán thì:

- Biên bản của tổ kiểm toán về một đơn vị hay một hoạt động được kiểm toán cũng được gọi là báo cáo kiểm toán vì báo cáo này là nhận xét hay kết luận của tổ kiểm toán hay của KTV về kết quả kiểm toán BCTC hay báo cáo quyết toán của các đơn vị được kiểm toán có tính cách pháp nhân và đơn vị trực thuộc.

- Báo cáo của Đoàn kiểm toán là tổng hợp các biên bản kiểm toán của các đơn vị thuộc phạm vi của cuộc kiểm toán. Báo cáo này là báo cáo chính thức của Đoàn kiểm toán phù hợp với Quyết định kiểm toán của Tổng KTNN.

- Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của Tổng KTNN thực chất là báo cáo tổng hợp kết quả các báo cáo kiểm toán đã thực hiện trong năm. Trên cơ sở đó KTNN đưa ra kết quả đánh giá, nhận xét hoặc kiến nghị lên Chính phủ, Quốc hội về các vấn đề có liên quan. Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán được thực hiện theo quy định riêng.

Nội dung của quy trình lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán bao gồm các quy định về trình tự, nội dung và phương pháp lập BCKT, thẩm định chất lượng BCKT, xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán. Yếu tố thời gian và trách nhiệm trong quy trình được đề cập một cách cụ thể.

Từ sau khi ban hành quy trình lập và xét duyệt BCKT, thời gian thực hiện cuộc kiểm toán nói chung và thời gian lập và xét duyệt BCKT nói riêng được rút ngắn; các báo cáo kiểm toán bảo đảm tính thống nhất về nội dung, phương hướng lập. Tạo điều kiện cho công tác xét duyệt BCKT và kiểm soát chất lượng được thực hiện đạt kết quả tốt hơn. Có thể nói việc ban hành quy trình lập và xét duyệt BCKT là một bước đổi mới căn bản trong quá trình thực hiện kiểm toán của KTNN, nhờ đó cơ quan KTNN từng bước chuẩn hoá quá trình kiểm toán nói chung và các khâu của hoạt động kiểm toán nói riêng làm cho hoạt động của KTNN đi vào ổn định với hiệu quả hoạt động ngày càng cao.

Do thực tiễn việc áp dụng quy trình này bộc lộ nhiều hạn chế, bất cập nên ngày 17/7/2003 Tổng KTNN ban hành Quyết định số 269/QĐ-KTNN để thay thế quyết định này. Quyết định 269/QĐ-KTNN được ban hành đã giúp cho công tác lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán của KTNN chặt chẽ hơn, chất lượng các báo cáo kiểm toán cao hơn và đặc biệt nhờ đó mà lãnh đạo KTNN kiểm soát được những khâu yếu, những sơ hở về tính pháp lý trong quy trình lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán.

g) Quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm (ban hành theo Quyết định 07/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN)

Hàng năm, sau khi có kết quả kiểm toán của các cuộc kiểm toán (bằng chứng kiểm toán, biên bản các cuộc kiểm toán và báo cáo kiểm toán) bộ phận tổng hợp của KTNN lập dự thảo báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của năm để trình Quốc hội, Chính phủ và các cấp thẩm quyền có liên quan.

Nội dung của báo cáo này là tổng hợp kết quả kiểm toán các mặt thu chi, sử dụng ngân sách, đầu tư XDCB, tài chính các DNNN từ báo cáo kiểm toán của các cuộc kiểm toán trong năm của KTNN; những đánh giá, nhận xét và kiến nghị các biện pháp của KTNN đối với các Bộ, ngành, Chính phủ, Quốc hội về các vấn đề có liên quan đến kết quả kiểm toán nhằm tăng thu, giảm chi cho NSNN, bảo đảm NSNN được đầu tư sử dụng có hiệu quả hơn, kiến nghị hoặc tư vấn cho các cấp quản lý, Chính phủ, Quốc hội về các quyết sách tài chính cần phải điều chỉnh sửa đổi hoặc bãi bỏ để quản lý đúng đắn và có hiệu quả đối với các nguồn lực tài chính công.

Trước đây khi chưa có quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp thì vấn đề tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm; vấn đề tổ chức xét duyệt cũng như việc công bố hoặc gửi báo cáo không thống nhất, có nhiều quan điểm khác nhau, thời gian lập báo cáo thường bị kéo dài, chất lượng báo cáo tổng hợp hạn chế.

Sau khi có quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm thì quá trình hoạt động kiểm toán của KTNN được chuyển hoá từ khâu đầu tiên là lập kế hoạch kiểm toán hàng năm đến khâu cuối cùng là lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm. Về mặt thời gian kiểm toán, nhân lực bố trí, điều hành hoạt động kiểm toán, quản lý, kiểm soát và lập báo cáo kiểm toán được phân định rõ ràng, trách nhiệm cụ thể đến từng cá nhân, bộ phận có liên quan, hoạt động kiểm toán của KTNN từng bước ổn định chất lượng và hiệu quả kiểm toán không ngừng được tăng lên.

2.2.2.2. Những mặt đạt được của quy trình kiểm toán của KTNN

Với một hệ thống quy trình kiểm toán được ban hành bao gồm quy trình kiểm toán chung; các quy trình kiểm toán các lĩnh vực hoạt động của KTNN (quản lý NSNN, ĐTXDCB và DNNN); quy trình lập và xét duyệt BCKT của một cuộc kiểm toán và quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp

kết quả kiểm toán hàng năm có tác dụng đối với hoạt động của KTNN trong những năm qua đạt được mục tiêu sau:

a) Tính pháp lý: các quy trình kiểm toán là cơ sở pháp lý để các KTV, các tổ trưởng, các đoàn trưởng các Đoàn kiểm toán có cơ sở thực hiện nhiệm vụ của mình. Các chuyên viên kiểm tra, thẩm định hoạt động kiểm toán, BCKT dựa vào quy định của các quy trình để thực hiện việc giám sát, thẩm định, đánh giá các kết quả kiểm toán, BCKT của các Đoàn kiểm toán kiểm toán các chuyên ngành, KTNN khu vực. Lãnh đạo KTNN dựa vào quy trình để quản lý, điều hành và kiểm soát quá trình kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán, tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm. Nhờ có hệ thống các quy trình kiểm toán mà từng cá nhân từ KTV đến Lãnh đạo của KTNN có được cơ sở pháp lý về trách nhiệm của mình đối với quá trình kiểm toán, kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN. Ngược lại thông qua các quy định của quy trình kiểm toán để các cơ quan quản lý chức năng của KTNN và cơ quan bên ngoài KTNN có được cơ sở để giám sát, đánh giá được kết quả hoạt động của KTNN, của các KTV, của các cấp lãnh đạo của KTNN.

b) Tác dụng về mặt thực tiễn hoạt động kiểm toán

Trong hoạt động thực tiễn, các quy trình kiểm toán đã có tác dụng rất to lớn.

- Đối với quy trình kiểm toán chung: hiện nay một số lĩnh vực hoạt động kiểm toán cụ thể như kiểm toán các quỹ tài chính tập trung, quỹ chuyên dùng, kiểm toán NHNN, các tổ chức tín dụng... chưa có quy trình kiểm toán riêng. Do vậy quy trình kiểm toán chung một mặt là cơ sở để xây dựng các quy trình kiểm toán cho các lĩnh vực hoạt động; còn trong trường hợp lĩnh vực đó chưa có quy trình kiểm toán riêng thì sử dụng quy trình chung để thực hiện quá trình lập kế hoạch kiểm toán; tổ chức thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra các kết luận kiến nghị của KTNN, có được các cá nhân, tổ chức liên quan tôn trọng thực hiện không.

- Các quy trình kiểm toán thuộc các lĩnh vực hoạt động như quy trình kiểm toán ngân sách, quy trình kiểm toán DNNN, quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ĐTXDCB không những có tác dụng trực tiếp đối với quá trình các tác nghiệp cụ thể của KTV mà còn giúp cho việc thành lập các Đoàn kiểm

toán. Đồng thời các quy trình này là cơ sở để các cấp lãnh đạo của các Đoàn kiểm toán điều hành về quản lý và kiểm soát chất lượng các khâu, các hoạt động tác nghiệp của KTV. Các vụ chức năng như Vụ giám định, các Kiểm toán chuyên ngành, KTNN khu vực, Văn phòng KTNN và Lãnh đạo KTNN có được cơ sở để kiểm soát, chỉ đạo, quản lý hoạt động các Đoàn kiểm toán và kết quả kiểm toán.

- Các quy trình lập và xét duyệt BCKT và báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. Những quy trình này có tác động trực tiếp đến quá trình lập, kiểm tra, thẩm định, xét duyệt và công bố báo cáo kiểm toán. Đối với các Trưởng đoàn hay người được giao nhiệm vụ lập báo cáo kiểm toán, các quy trình này giúp họ có được chỉ dẫn cụ thể về trình tự, thủ tục, các tác nghiệp cụ thể khi lập dự thảo về BCKT và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán năm. Trên cơ sở các chỉ tiêu, biểu mẫu để giúp họ phân loại, tổng hợp và phân tích đánh giá một cách đúng đắn các dữ liệu làm cơ sở cho lập báo cáo kiểm toán. Các quy định cụ thể từng khâu, từng bước trong quy trình lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán và quy định về thời hạn lập và xét duyệt BCKT sẽ giúp cho các KTV hay các chuyên viên này thực hiện công việc đạt chất lượng và có hiệu quả cao hơn, Việc lập dự thảo các BCKT sẽ không mất nhiều thời gian như trước đây mà trái lại đây là cơ sở để chuẩn mực hoá quá trình lập và xét duyệt BCKT của các cuộc kiểm toán và Báo cáo kết quả kiểm toán tổng hợp. Đối với các cấp lãnh đạo của Vụ kiểm toán chuyên ngành, KTNN các khu vực, các Vụ kiểm toán chức năng, Lãnh đạo KTNN, các quy trình này là cơ sở để kiểm tra, kiểm soát quá trình lập BCKT hoặc Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán. Đồng thời thông qua các quy trình này để các cấp lãnh đạo củ KTNN thấy rõ trách nhiệm của từng người và của chính họ đối với độ tin cậy số liệu và giá trị của các kết luận trong các BCKT được công bố.

2.2.2.3. Những hạn chế, bất cập của các quy trình kiểm toán

Sau 4 năm thực hiện quy trình kiểm toán chung, quy trình kiểm toán các lĩnh vực hoạt động và quy trình lập, xét duyệt BCKT và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán bên cạnh các tác dụng đã nêu ở trên , các quy trình còn bộc lộ những hạn chế sau:

- Các quy trình này chủ yếu áp dụng cho hình thức kiểm toán BCTC và kiểm toán báo cáo quyết toán đối với lĩnh vực ĐTXDCB. Việc mở rộng chức năng, nhiệm vụ của KTNN trong việc kiểm toán tính tuân thủ, kiểm toán hiệu quả... theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP hiện nay thì các quy trình này không đáp ứng được yêu cầu đặt ra.

Mặc dù các quy trình đã quy định cụ thể nội dung các giai đoạn, trình tự, thời gian thực hiện các công việc của từng hoạt động kiểm toán hoặc lập báo cáo kiểm toán nhưng việc cụ thể hoá các tác nghiệp chưa rõ ràng, quy trình kiểm toán các lĩnh vực hoạt động và quy trình kiểm toán chung không khác nhau nhiều, nói đúng hơn là các quy trình này chưa được cụ thể hoá.

- Cách thức xác định mục tiêu, phương pháp kiểm toán, xác định tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong quy trình chưa được đặt ra hoặc đặt ra nhưng chưa được đề cập rõ ràng, có tính chất nêu đề mục mà không có nội dung.

- Nhiều điểm của các quy trình có sự mâu thuẫn với chuẩn mực kiểm toán đã ban hành và các chuẩn mực, quy trình kiểm toán quốc tế của INTOSAI và ASOSAI.

- Các quy trình kiểm toán chịu ảnh hưởng nặng nề quy trình, thủ tục kiểm tra kế toán, thanh tra tài chính. Tính độc lập của KTV, các phương pháp kiểm toán đặc thù của kiểm toán chưa được đề cập hoặc đề cập không rõ ràng.

Tóm lại mặc dù sau 4 năm thực hiện, các quy trình kiểm toán của KTNN đã phát huy tác dụng rất lớn song cũng bộc lộ nhiều hạn chế cần phải hoàn thiện toàn diện các quy trình này.

2.2.3. Những vấn đề đặt ra đối với hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN hiện nay

Sau 4 năm ban hành và thực hiện hệ thống chuẩn mực và hệ thống các quy trình kiểm toán của KTNN, những mặt được và chưa được qua thực tiễn cần phải hoàn thiện đang đặt ra những vấn đề lớn rất bức xúc đối với KTNN hiện nay là:

2.2.3.1. *Đổi mới hệ thống chuẩn mực kiểm toán*

Trong giai đoạn đầu hoạt động của KTNN hình thức kiểm toán chủ yếu là xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của số liệu báo cáo tài chính, báo cáo

quyết toán đối với các cơ quan, đơn vị, tổ chức sử dụng tài chính công (kiểm toán BCTC) và đánh giá sự tuân thủ các quy định pháp luật trong quản lý, điều hành và sử dụng tài chính công. Do đó hệ thống chuẩn mực về kiểm toán BCTC hiện nay là phù hợp. Tuy nhiên việc mở rộng chức năng của cơ quan KTNN theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP và theo dự thảo Luật KTNN nhận xét đánh giá cả tính kinh tế, tính hiệu quả của các hoạt động tài chính công thì hệ thống chuẩn mực trên không còn phù hợp. Vấn đề đặt ra hoặc là cơ quan KTNN xây dựng một hệ thống các chuẩn mực kiểm toán chung phù hợp với các chức năng, nhiệm vụ và hoạt động đã mở rộng của của KTNN bao gồm các chuẩn mực về kiểm toán BCTC, chuẩn mực kiểm toán hoạt động, chuẩn mực kiểm toán tuân thủ, chuẩn mực kiểm toán điều tra, chuẩn mực kiểm toán các dự toán (kiểm toán trước); hoặc là KTNN sẽ xây dựng thêm các hệ thống chuẩn mực riêng rẽ nêu trên đồng thời hoàn chỉnh lại hệ thống chuẩn mực hiện hành.

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN sau khi ban hành và qua thực tiễn áp dụng bộc lộ nhiều vấn đề cần hoàn thiện:

- Đối với nhóm chuẩn mực chung, tên gọi các chuẩn mực có sự điều chỉnh cho phù hợp với thông lệ quốc tế và phù hợp với quy định của tổ chức quốc tế các cơ quan KTNN tối cao INTOSAI và ASOSAI, cụ thể:

- + Chuẩn mực số 01: Tính độc lập. Trong chuẩn mực này phải chỉ rõ nội dung các quy định về sự độc lập của KTV khi thực hiện kiểm toán và sự độc lập trên các mặt của KTNN.

- + Chuẩn mực số 02: Trình độ kỹ năng chuyên môn. Chuẩn mực này xác lập các điều kiện về đào tạo, chứng chỉ hành nghề, trình độ chuyên môn của từng KTV và của cơ quan KTNN nói chung.

- + Chuẩn mực số 03: Tính thận trọng nghề nghiệp. Chuẩn mực quy định nội dung về tính thận trọng của KTV, cơ quan KTNN trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo và công bố báo cáo kiểm toán.

- Đối với nhóm chuẩn mực thực hành kiểm toán : nhóm này có 10 chuẩn mực, trong đó chuẩn mực số 08: phân tích tình hình kinh tế tài chính và chuẩn mực số 12: kiểm tra, phân tích tổng quát các báo cáo tài chính có nhiều

nội dung trùng nhau. Theo chúng tôi hai chuẩn mực này nên ghép làm một và tên gọi là chuẩn mực thực hiện các thủ tục phân tích tài chính hoặc chuẩn mực phân tích báo cáo tài chính. Bên cạnh đó nên bổ sung một số chuẩn mực khác như chuẩn mực: Năm kiểm toán đầu tiên; chuẩn mực về xác định gian lận, sai sót; chuẩn mực xem xét giải trình các nhà quản lý; chuẩn mực về cơ sở dữ liệu trong kiểm toán ...

Nội dung các chuẩn mực nêu trên kết cấu lại thành hai phần: nội dung chuẩn mực và việc giải thích yêu cầu nội dung chuẩn mực.

- Đối với nhóm chuẩn mực BCKT. Theo văn bản hiện hành thì có 1 chuẩn mực. Nội dung chuẩn mực đã nêu rõ các dạng nhận xét mà KTV có thể lựa chọn khi lập BCKT. Tuy nhiên hiện nay hoạt động kiểm toán của KTNN như chúng tôi đề cập ở mục 2.2 có 3 loại BCKT đó là Biên bản kiểm toán (Báo cáo kết quả kiểm toán một đơn vị thành viên), Báo cáo kiểm toán (Báo cáo của một cuộc kiểm toán đầy đủ) và Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm của KTNN; trong khi chuẩn mực này chỉ đề cập BCKT của một cuộc kiểm toán. Vấn đề cốt lõi của chuẩn mực là cơ sở cho việc lựa chọn dạng nhận xét là các sai phạm nghiêm trọng chưa được làm rõ như việc không tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán chung được thừa nhận và mức độ ảnh hưởng của nó đến thông tin trên BCTC được kiểm toán; các sai phạm nghiêm trọng được phát hiện trong quá trình kiểm toán. Trong khi đó chuẩn mực lại đề cập nội dung, các yếu tố cấu thành của BCKT đã được đề cập cụ thể trong quy trình kiểm toán.

2.2.3.2. Đối với hệ thống quy trình kiểm toán

Như chúng tôi đã phân tích đánh giá thực trạng việc áp dụng các quy trình kiểm toán của KTNN tại mục 2.2.2 bên cạnh những tác dụng, mặt đạt được là cơ bản của các quy trình kiểm toán, vẫn còn những tồn tại nhất định. Vấn đề đặt ra cho việc hoàn thiện các quy trình kiểm toán này bao gồm:

- Các quy trình kiểm toán hiện đang áp dụng chủ yếu thực hiện cho các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, trong khi theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP và theo dự thảo Luật kiểm toán mở rộng chức năng và nhiệm vụ KTNN, kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu quả thì vấn đề đặt ra đối với KTNN hiện nay hoặc

là sửa đổi bổ sung các quy trình kiểm toán cho phù hợp với chức năng nhiệm vụ mới, hoặc ban hành thêm các quy trình kiểm toán hoạt động, kiểm toán tính tuân thủ, kiểm toán điều tra, kiểm toán các dự toán.

- Cuộc cải cách đổi mới nền hành chính Nhà nước và cơ chế vận hành nền tài chính công của Nhà nước đang đặt ra sự cần thiết phải đổi mới nội dung, phương pháp, quy trình kiểm toán hiện nay của KTNN. Việc tách dần các đơn vị sự nghiệp có thu, khoán chi trong các đơn vị hành chính Nhà nước và đổi mới phương thức quản lý tài chính, nguồn vốn trong đầu tư XDCB đang đặt ra những nhu cầu đổi mới cơ chế hoạt động; cơ chế điều hành quản lý; kiểm tra, kiểm soát của KTNN. Trong đó vấn đề đầu tiên là phải đổi mới hoàn thiện các quy trình kiểm toán hiện hành.

Nội dung các quy trình kiểm toán qua 4 năm áp dụng bộc lộ nhiều hạn chế như chúng tôi đã phân tích, đánh giá ở mục 2.2.2 và nên hoàn thiện ngay các mặt hạn chế, tồn tại nêu trên.

Tóm lại, mặc dù chúng ta đã có một hệ thống các quy trình kiểm toán bao gồm quy trình kiểm toán chung, quy trình kiểm toán các lĩnh vực hoạt động cụ thể và các quy trình lập, xét duyệt BCKT, Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm, song trước yêu cầu phát triển của cơ quan KTNN, việc mở rộng chức năng nhiệm vụ theo quy định các văn bản pháp luật của cơ quan KTNN; sự đổi mới cơ chế quản lý hành chính và cơ chế quản lý tài chính công Nhà nước và những hạn chế, tồn tại của các quy trình của KTNN sau 4 năm áp dụng, vấn đề đặt ra hiện nay đối với cơ quan KTNN là phải nhanh chóng bổ sung, hoàn thiện các quy trình kiểm toán để đáp ứng yêu cầu đặt ra.

Chương III
NỘI DUNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIÊN
HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH
KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM

3.1 VAI TRÒ TÁC DỤNG CỦA VIỆC HOÀN THIÊN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Trong một nhà nước pháp quyền mọi quyết định và hoạt động của nhà nước đều phải tuân thủ pháp luật, các cơ quan nhà nước phải tuân theo pháp luật trong quá trình thực thi nhiệm vụ, nhằm bảo đảm quyền và lợi ích hợp pháp cho công dân. Để tránh tập quyền, quyền lực nhà nước được phân chia cho các cơ quan nhà nước khác nhau, tránh sự tập trung quá nhiều quyền lực nhà nước vào một cơ quan, bảo đảm cho xã hội phát triển tự do, dân chủ và công bằng trong mọi lĩnh vực, kinh tế, văn hoá, xã hội. Đối với hoạt động kinh tế, nhà nước phải đảm nhiệm một nhiệm vụ hết sức quan trọng, đó là giữ vững trật tự kinh tế bảo đảm sự cạnh tranh lành mạnh của tất cả các thành phần kinh tế cùng tham gia trên thị trường, để thực hiện điều đó nhà nước phải thiết lập những điều kiện và các khung pháp lý để quyết định kinh tế của các đơn vị có thể phát huy được trong môi trường cạnh tranh lành mạnh. Để thực hiện điều đó các cơ quan nhà nước phải thực hiện đầy đủ, chức năng, nhiệm vụ và thẩm quyền của mình theo pháp luật qui định.

Theo thông lệ quốc tế, kiểm toán nhà nước là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của nhà nước, do đó cơ cấu tổ chức và hoạt động của nó phải được chế định trong các văn bản pháp luật bảo đảm tính độc lập đầy đủ cho KTNN, đó là tiền đề cơ bản của công tác kiểm tra tài chính công có hiệu lực và có hiệu quả. Ngoài việc quy định các điều kiện về thiết chế, nhân sự, ngân sách... trong các văn bản pháp luật, nhà nước cũng phải quy định tính độc lập của cơ quan KTNN và kiểm toán viên nhà nước trong quá trình thực thi nhiệm vụ kiểm toán. Trên thế giới, hầu hết các nước đều qui định nguyên tắc hoạt động kiểm toán trong các văn bản pháp luật là: *Kiểm toán viên chỉ tuân thủ*

pháp luật và các quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ trong hoạt động kiểm toán, không chịu bất kỳ một sức ép và sự can thiệp nào vào hoạt động kiểm toán.

Quy định này vừa bảo đảm tính độc lập cho hoạt động kiểm toán, nhưng đồng thời cũng xác định rõ trách nhiệm của cơ quan KTNN và kiểm toán viên nhà nước trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán của mình. Đối với Kiểm toán Nhà nước, với tư cách là cơ quan thực hiện chức năng kiểm tra tài chính công của nhà nước nên cũng phải thực hiện theo trật tự của pháp luật, đây là những biện pháp ràng buộc về mặt pháp lý để bảo đảm tính trung thực, khách quan cho kết quả kiểm toán, nhằm ngăn chặn những biểu hiện thiên lệch, thiếu trung thực và tùy tiện trong hoạt động kiểm toán của kiểm toán viên. Do đó KTNN và kiểm toán viên nhà nước ngoài việc tuân thủ pháp luật còn phải tuân thủ chuẩn mực, quy trình kiểm toán và các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ do cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành.

Từ những phân tích nêu trên, chúng ta có thể thấy rằng để bảo đảm chất lượng, hiệu quả và tính trung thực trong hoạt động kiểm toán thì cơ quan kiểm toán nhà nước phải có đầy đủ hệ thống chuẩn mực và qui trình nghiệp vụ kiểm toán.

Kiểm toán nhà nước Việt Nam được thành lập trong điều kiện Đảng và Nhà nước đang thực hiện tiến trình cải cách hành chính nhà nước, nhằm tăng cường chức năng kiểm tra, kiểm soát tài chính của nhà nước đối với các hoạt động kinh tế, tài chính. Đây là một trong những nhiệm vụ quan trọng trong việc ngăn ngừa, hạn chế những biểu hiện tiêu cực từ mặt trái của cơ chế kinh tế thị trường mang lại, nhằm bảo đảm sự bình đẳng cho các thành phần kinh tế phát triển và từng bước nâng cao hiệu quả, hiệu lực hoạt động cho các cơ quan công quyền. Đây là điều kiện thuận lợi cho hoạt động của Kiểm toán nhà nước Việt Nam, bên cạnh đó bước đầu đi vào hoạt động, Kiểm toán Nhà nước cũng gặp không ít khó khăn, là cơ quan mới được thành lập, lại chưa có tiền lệ trước đó nên chúng ta không những thiếu kinh nghiệm thực tiễn về hoạt động kiểm toán, mà còn thiếu cả những cơ sở lý luận về tổ chức vào hoạt động kiểm toán, đặc biệt là kinh nghiệm trong lĩnh vực kiểm toán tài chính công mà trọng tâm

là kiểm toán ngân sách nhà nước. Đứng trước yêu cầu đòi hỏi của công tác quản lý kinh tế, tài chính trong cơ chế mới, do đó cần phải tăng cường công tác kiểm toán để phục vụ công tác quản lý, điều hành các hoạt động kinh tế, tài chính của các cơ quan nhà nước, các cấp các ngành. Trước tình hình đó, nhiệm vụ trọng tâm của Kiểm toán Nhà nước đặt ra trong giai đoạn này là thực hiện đồng thời hai nhiệm vụ: Vừa triển khai thực hiện kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ giao, vừa tổ chức nghiên cứu, xây dựng ban hành: Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước; Quy trình Kiểm toán Nhà nước; Quy trình Kiểm toán ngân sách nhà nước; Quy trình Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của nhà nước; Quy trình Kiểm toán doanh nghiệp nhà nước; Quy định về trình tự lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán; Quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm;

Sau khi đưa vào áp dụng Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán đã có những đóng góp tích cực trong hoạt động kiểm toán. Tuy nhiên đến nay đã bộc lộ một số tồn tại, không đáp ứng nhu cầu của hoạt động kiểm toán trong tình hình mới, như:

Quy trình kiểm toán NSNN: Quy trình này hiện nay đang áp dụng cho hoạt động kiểm toán NSNN của Kiểm toán NSNN, Kiểm toán Chương trình đặc biệt và các KTNN khu vực. Trong hoạt động kiểm toán NSNN hiện nay, đối tượng kiểm toán là báo cáo quyết toán của các cấp ngân sách, cụ thể: Báo cáo Tổng quyết toán NSNN; Báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành trung ương (Đơn vị dự toán cấp 1 trực thuộc NS TƯ); Báo cáo quyết toán ngân sách tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương (Trong đó bao gồm cả ngân sách huyện, xã)

Hoạt động thu, chi ở mỗi cấp ngân sách có những đặc thù khác nhau, như đối với ngân sách của các bộ ngành trung ương chủ yếu là chi ngân sách, còn ngân sách địa phương thì vừa thực hiện thu ngân sách trên địa bàn và chi ngân sách địa phương. Do đó không thể áp dụng một qui trình kiểm toán cho hai đối tượng kiểm toán ở các lĩnh vực khác nhau

Quy trình kiểm toán DNNN: Quy trình này hiện nay đang áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính DNNN của toàn ngành. Nhưng hiện nay nhiệm vụ của Kiểm toán Doanh nghiệp Nhà nước, ngoài việc kiểm toán các DNNN còn phải kiểm toán báo cáo tài chính của Ngân hàng Thương mại và Ngân hàng Nhà nước. Do đó còn thiếu hai quy trình kiểm toán nêu trên.

Quy trình kiểm toán Dự án đầu tư - XDCCB: Đối với Kiểm toán Đầu tư Dự án có hai nhiệm vụ cơ bản là kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư, XDCCB và kiểm toán các chương trình mục tiêu quốc gia. Nhưng hiện tại mới có một quy trình kiểm toán dự án đầu tư, XDCCB. Do đó còn thiếu quy trình kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia. Đồng thời nội dung của Hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán cũng cần được bổ sung sửa đổi cho phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước trong điều kiện chúng ta đang thực hiện tiến trình cải cách hành chính nhà nước.

Thực hiện chủ trương của Đảng và Nhà nước theo quan điểm phát triển kinh tế, xã hội theo xu hướng hội nhập quốc tế, trong đó một trong những yêu cầu quan trọng của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, đòi hỏi chúng ta phải xây dựng nền tài chính Quốc gia lành mạnh, công khai, dân chủ và bảo đảm tính minh bạch. Thực hiện nhiệm vụ này, ở hầu hết các nước trong khu vực và trên thế giới đều do cơ quan kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm tra, xác nhận tính trung thực, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước, đánh giá tính kinh tế trong việc sử dụng các nguồn lực tài chính nhà nước và tài sản quốc gia. Kinh nghiệm của các nước cho thấy việc phát triển kiểm toán nhà nước, nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán, đó là điều kiện cần thiết, quan trọng tạo nên môi trường tài chính lành mạnh, là một trong những yếu tố thu hút mạnh mẽ vốn đầu tư trong và ngoài nước, ổn định an ninh tài chính, tiền tệ quốc gia. Đó là một trong các yếu tố quan trọng trong việc tham gia hội nhập quốc tế. Sau khi được thành lập Kiểm toán Nhà nước đã nhanh chóng tham gia vào các tổ chức quốc tế về kiểm toán như tổ chức INTOSAI, ASOSAI và kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới, đây là điều kiện thuận lợi cho Kiểm toán Nhà nước Việt Nam nhanh chóng hội nhập quốc tế, trong đó có việc kế thừa, chọn lọc các bài học kinh nghiệm trong việc xây dựng chuẩn mực kiểm toán

nhà nước, các quy trình và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán, phục vụ hoạt động kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán, từng bước hội nhập với các nước trong khu vực và thế giới. Như vậy việc tiếp tục hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán là nhu cầu đòi hỏi bức thiết nhằm *Góp phần nâng cao năng lực hoạt động, hiệu lực pháp lý, chất lượng và hiệu quả hoạt động của Kiểm toán Nhà nước và Đưa trình độ Kiểm toán Nhà nước Việt Nam nhanh chóng đạt được trình độ tiên tiến của các nước trong khu vực và trên thế giới, chủ động hội nhập quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán nhà nước.*

3.2. PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN

Việc hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ của Kiểm toán Nhà nước là một nhu cầu cấp thiết vừa góp phần nâng cao năng lực hoạt động và chất lượng, hiệu quả kiểm toán vừa góp phần nâng cao năng lực, trình độ cho kiểm toán viên, nhất là trong giai đoạn hiện nay Kiểm toán Nhà nước đã thu được những bài học kinh nghiệm sau 10 năm đi vào hoạt động với việc áp dụng hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán nhà nước. Để nâng cao chất lượng, hiệu quả và phù hợp với thực tiễn hoạt động của Kiểm toán Nhà nước trong quá trình cải cách hành chính nhà nước, cần hoàn thiện theo định hướng sau:

Một là, phải căn cứ vào chiến lược phát triển của Kiểm toán Nhà nước trong từng giai đoạn. Chuẩn mực và quy trình kiểm toán nhằm thực hiện chức năng, nhiệm vụ được quy định trong các văn bản pháp luật của Nhà nước về hoạt động kiểm toán, đồng thời phải phù hợp với trình độ nghiệp vụ chuyên môn của kiểm toán viên, trình độ quản lý của cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Do đó trong quá trình bổ sung, sửa đổi hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán phải căn cứ vào định hướng phát triển trong từng thời kỳ của Kiểm toán Nhà nước, cụ thể:

Để đáp ứng ưu cầu nhiệm vụ được giao, Kiểm toán Nhà nước ưu tiên chủ yếu về phát triển chất lượng, phấn đấu đến năm 2010 đạt trình độ tiên tiến so với các nước trong khu vực, mục tiêu chung của Chiến lược phát triển Kiểm

toán Nhà nước đến năm 2010 là: " *Nâng cao năng lực hoạt động, hiệu lực pháp lý, chất lượng và hiệu quả của Kiểm toán Nhà nước như một công cụ mạnh của nhà nước trong kiểm tra tài chính nhà nước và tài sản công; phấn đấu đến năm 2010 đưa Kiểm toán nhà nước Việt Nam đạt trình độ trung bình và đạt trình độ kiểm toán loại khá so với các nước tiên tiến trong khu vực và phù hợp với các thông lệ quốc tế*" Trích Chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2001- 2010 của Kiểm toán Nhà nước; Công văn số 269/ Ttr-KTNN ngày 02/5/2003

Mục tiêu cụ thể là: Hoàn thiện cơ sở pháp lý đầy đủ và toàn diện cho tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước, với các nhiệm vụ:

Hoàn thành Dự án Luật Kiểm toán Nhà nước giúp Chính phủ, Quốc hội ban hành vào năm 2005

Hoàn thiện Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước, quy trình và phương pháp kiểm toán báo cáo tài chính; triển khai nghiên cứu và từng bước ứng dụng các quy trình kiểm toán hoạt động, kiểm toán chuyên đề trong giai đoạn 2006-2010, đây là điều kiện cơ bản để nâng cao chất lượng kiểm toán và kiểm tra đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên

Hai là, Tuân theo định hướng hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và các hướng dẫn nghiệp vụ kiểm toán của các tổ chức kiểm toán quốc tế, như INT OSAI, ASOSAI và nghiên cứu, tham khảo kinh nghiệm của kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới. Hoạt động của kiểm toán nói chung và kiểm toán nhà nước nói riêng ở mỗi quốc gia đều mang những đặc điểm chung, nhưng bên cạnh đó ở mỗi nước riêng rẽ đều có những đặc điểm riêng phản ánh thể chế chính trị, kinh tế, xã hội và trình độ phát triển cũng như bản sắc của từng dân tộc, quốc gia. Do đó trong quá trình hoàn thiện, chúng ta phải nghiên cứu, chọn lọc vận dụng phù hợp với điều kiện cụ thể của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, đây là một trong những điều kiện tiên đề để đưa hoạt động kiểm toán của nước ta nhanh chóng tiếp cận, hội nhập với các nước trong khu vực và thế giới.

Ba là, Đáp ứng yêu cầu nâng cao chất lượng kiểm toán phục vụ có hiệu quả nhiệm vụ quản lý kinh tế, tài chính- ngân sách của Đảng và Nhà nước

trong từng giai đoạn. Kiểm toán Nhà nước là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của Nhà nước, là công cụ quan trọng trong hệ thống kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước, hoạt động của Kiểm toán Nhà nước nhằm cung cấp thông tin, tài liệu phục vụ cho các của Đảng, Nhà nước, Quốc hội trong quản lý và điều hành nền kinh tế. Do đó thông tin, tài liệu do Kiểm toán Nhà nước cung cấp phải bảo đảm độ tin cậy, chính xác cao; muốn vậy chất lượng kiểm toán phải được nâng lên. Chất lượng kiểm toán phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó có hai yếu tố cơ bản là trình độ chuyên môn nghiệp vụ của kiểm toán viên và chất lượng của hệ thống chuẩn mực, quy trình nghiệp vụ kiểm toán, vì đây là hệ thống văn bản nghiệp vụ trợ giúp cho kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán và kiểm tra, giám sát chất lượng kiểm toán.

3.3. NGUYÊN TẮC VÀ CÁC THỨC TIẾN HÀNH

3.3.1. Nguyên tắc

Kiểm toán Nhà nước là cơ quan kiểm tra tài chính công của nhà nước, do đó hoạt động kiểm toán phải thực hiện đúng chức năng, nhiệm vụ theo quy định của pháp luật. Vì vậy khi xây dựng chuẩn mực, quy trình kiểm toán phải thực hiện các nguyên tắc cơ bản sau đây:

- *Tuân thủ pháp luật và các cơ chế chính sách về quản lý kinh tế, tài chính của nhà nước*: Nguyên tắc này xuất phát từ bản chất hoạt động của kiểm toán nhà nước, thực hiện chức năng xác nhận tính trung thực, hợp pháp của báo cáo tài chính, để thực hiện nhiệm vụ này kiểm toán viên phải sử dụng hình thức, các phương pháp kiểm toán thích hợp để kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các cơ chế, chính sách quản lý kinh tế, tài chính trong quá trình quản lý, sử dụng ngân sách và tài sản; việc tuân thủ Luật Kế toán và các chuẩn mực kế toán... của các cơ quan, đơn vị được kiểm toán. Do đó trong quá trình hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán, phải quán triệt tinh thần này; trong đó cần chú các văn bản về pháp luật kinh tế, tài chính. như Luật Ngân sách Nhà nước, các luật thuế, Luật Ngân hàng Nhà nước, Luật Doanh nghiệp Nhà nước, Luật Kế toán... và các cơ chế, chính sách về quản lý kinh tế, tài chính có liên quan;

- *Phục vụ đắc lực cho các mục tiêu, tiêu chí hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam:* Hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán trước hết phục vụ cho mục tiêu hoạt động của Kiểm toán Nhà nước, nhằm thực hiện chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước được chế định trong các văn bản pháp luật, như Luật Ngân sách Nhà nước, Nghị định số 93/CP, Quyết định số 61/ Ttg... quy định chức năng, nhiệm vụ cũng như đối tượng, phạm vi kiểm toán, bao gồm kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước và tài sản nhà nước, đây là một trong những nội dung quan trọng cần quán triệt trong quá trình bổ sung sửa đổi chuẩn mực nhất là việc xây dựng, bổ sung sửa đổi các quy trình kiểm toán, như quy trình kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động thuộc các lĩnh vực kiểm toán khác nhau;

- *Phù hợp và đáp ứng yêu cầu phát triển từng bước của Nhà nước pháp quyền XHCN Việt Nam và nền kinh tế thị trường định hướng XHCN;* phù hợp với tiến trình, chủ trương cải cách hành chính nhà nước của Kiểm toán Nhà nước; quán triệt nguyên tắc này nhằm bảo đảm tính khả thi trong quá trình vận dụng chuẩn mực, quy trình kiểm toán vào điều kiện hoạt động thực tiễn trong từng giai đoạn của Kiểm toán Nhà nước phù hợp với khả năng và nguồn lực của Kiểm toán Nhà nước, đồng thời phù hợp với môi trường kinh tế, pháp luật của Việt Nam trong từng giai đoạn theo chủ trương phát triển kinh tế, xã hội của Đảng và Nhà nước;

- *Tiếp thu có chọn lọc các thông lệ quốc tế phổ biến và những bài học kinh nghiệm của kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới,* xét về chức năng thì hoạt động của kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới đều thực hiện nhiệm vụ kiểm tra, xác nhận tính trung thực, hợp pháp của báo cáo tài chính; đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực của các cơ quan đơn vị trong việc sử dụng ngân sách nhà nước. Nhưng ở mỗi quốc gia lại có những nét khác biệt về phong tục, tập quán, trình độ quản lý kinh tế, tài chính, pháp luật... Do đó quy trình kiểm toán và các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ có những nét tương đồng, song cũng có những đặc điểm khác biệt. Vì vậy, việc nghiên cứu để vận dụng có chọn lọc những bài học kinh nghiệm tiên tiến của các nước

trên thế giới phù hợp với điều kiện thực tiễn của Việt Nam là hết sức quan trọng, nhất là với nước ta Kiểm toán Nhà nước mới được thành lập lại chưa có tiền lệ trước đó, đây cũng là một trong những điều kiện đưa hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam sớm hoà nhập vào hoạt động kiểm toán nhà nước của các nước trong khu vực và thế giới.

3.3.2. Cách thức tiến hành

Để tiếp tục hoàn thiện Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán, phải tiến hành nghiên cứu, đánh giá một cách tổng thể để rút ra những ưu điểm và những hạn chế, bất cập cần bổ sung sửa đổi đối với từng nội dung của chuẩn mực và từng quy trình kiểm toán cụ thể theo trình tự các bước:

Bước 1. *Tổ chức kiểm tra, rà soát Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán hiện đang áp dụng:* Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán nhà nước được ban hành và đưa vào sử dụng từ năm 2000, sau gần 5 năm hoạt động đã đủ điều kiện thực tiễn để đưa ra ý kiến nhận xét, đánh giá về ưu điểm và những tồn tại, bất cập. Để có những giải pháp hoàn thiện hiệu quả cần tổ chức nghiên cứu, đánh giá một cách toàn diện trên hai góc độ, cả lý luận và thực tiễn, trong đó đặc biệt chú ý đến kết quả ứng dụng trong thực tiễn của hoạt động kiểm toán

Đánh giá việc ứng dụng thực tiễn: Nghiên cứu thực tiễn là vấn đề có ý nghĩa hết sức quan trọng, để thu được kết quả tốt cần lựa chọn các đối tượng khảo sát một cách thích hợp nhằm thoả mãn các mục tiêu đặt ra, đồng thời cũng cần phải xác định cụ thể các nội dung trọng tâm, trọng điểm cần nghiên cứu để bổ sung, sửa đổi đối với hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán, bằng cách:

- + Thu thập các ý kiến tham gia đánh giá, nhận xét của các tổ kiểm toán và kiểm toán viên, đặc biệt chú ý các ý kiến tham gia của các kiểm toán giàu kinh nghiệm;

- + Thu thập các ý kiến tham gia đánh giá, nhận xét của các đoàn kiểm toán và các kiểm toán chuyên ngành, kiểm toán nhà nước khu vực; các đơn vị nghiên cứu, tham mưu của Kiểm toán Nhà nước;

+ Thu thập các ý kiến tham gia của các nhà khoa học, cán bộ quản lý trong và ngoài ngành, các cơ quan nghiên cứu, các trường đại học và các đơn vị, doanh nghiệp kiểm toán độc lập;

Ngoài việc thu thập ý kiến đánh giá, nhận xét của các nhân, đơn vị, Kiểm toán Nhà nước có thể tổ chức một số cuộc kiểm toán mẫu trên cơ sở vận dụng đầy đủ hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán. Từ đó đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét về thực trạng của việc áp dụng hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán, làm cơ sở cho việc đề xuất phương hướng và các giải pháp hoàn thiện.

Cơ quan, đơn vị nghiên cứu tập hợp, phân loại các ý kiến tham gia, đặc biệt chú ý những vấn đề tồn tại, bất cập cần bổ sung sửa đổi; đối chiếu giữa lý luận với thực tiễn để xác định rõ các nguyên nhân tồn tại; cơ sở đưa ra các giải pháp, phương hướng đề xuất hoàn thiện. Chuẩn bị nội dung để tổ chức hội thảo khoa học.

Bước 2. *Tổ chức hội thảo khoa học ở các cấp độ khác nhau:* Việc tổ chức hội thảo nên tổ chức ở nhiều cấp độ khác nhau, tập hợp được nhiều ý kiến để tổng hợp trí tuệ tập thể. Để thu được kết quả tốt trong các cuộc hội thảo, cần chuẩn bị tốt nội dung hội thảo.

Đối với các cuộc hội thảo ở cấp độ thấp (phòng kiểm toán, kiểm toán nhà nước chuyên ngành và khu vực) nên tổ chức hội thảo theo từng chuyên ngành hẹp của từng lĩnh vực kiểm toán cụ thể; tổng hợp kết quả hội thảo, chuẩn bị nội dung hội thảo ở cấp độ cao hơn.

Đối với các cuộc hội thảo của Kiểm toán Nhà nước cần có sự tham gia đông đảo của các nhà khoa học, kiểm toán viên giàu kinh nghiệm; cán bộ quản lý trong và ngoài ngành.

Bước 3. *Dự thảo bổ sung, sửa đổi hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán:* Đơn vị được giao nhiệm vụ chủ trì trên cơ sở tiếp thu ý kiến tham gia, đóng góp của các tập thể, cá nhân hoàn thiện bản dự thảo.

Bước 4. *Tổ chức lấy ý kiến tham gia, đóng góp vào dự thảo:* Sau khi hoàn thành dự thảo, Kiểm toán Nhà nước gửi bản dự thảo đến các đơn vị thuộc

và trực thuộc trong toàn ngành, các nhà khoa học và một số đơn vị có liên quan, để xin ý kiến tham gia đóng góp vào dự thảo.

Bước 5. *Hoàn thiện dự thảo trình Tổng Kiểm toán Nhà nước ký ban hành:* Sau khi tiếp thu ý kiến tham gia, đóng của các đơn vị, cá nhân đơn vị được giao nhiệm vụ chủ trì soạn thảo hoàn thiện dự thảo, phối hợp với đơn vị chức năng trình Tổng Kiểm toán Nhà nước ký ban hành.

Bước 6. *Tổ chức thực hiện:* Sau khi ban hành hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước tổ chức tập huấn cho toàn thể cán bộ, kiểm toán viên học tập nắm vững nội dung của chuẩn mực, quy trình. Triển khai áp dụng một cách thống nhất trong toàn ngành.

3.4. HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KTN

3.4.1. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

Căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước theo quy định của pháp luật, cơ sở lý luận, các nguyên tắc và thông lệ mang tính phổ biến của kiểm toán nhà nước trên thế giới, đặc biệt chú trọng việc tiếp thu có chọn lọc kinh nghiệm của INTOSAI; đồng thời tổng kết, đánh giá kinh nghiệm thực tiễn trong việc áp dụng chuẩn mực kiểm toán nhà nước trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước trong thời gian qua, để có những giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước phù hợp với hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam trong thời gian tới. Trong khi xây dựng phải căn cứ vào đối tượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, các hình thức kiểm toán, phạm vi và nội dung kiểm toán, để xác định những nội dung cơ bản của hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, cụ thể:

Chương I

Những quy định chung

Mục 1. Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung, mang tính nguyên tắc về việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, cụ thể:

Một là, những nguyên tắc khi xây dựng chuẩn mực KTNN

Hai là, nội dung chuẩn mực KTNN, bao gồm chương, điều, cụ thể.

Ba là, phạm vi áp dụng hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

Bốn là, đối tượng thực hiện hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

Mục 2. Giải thích thuật ngữ

Chương II

Nhóm chuẩn mực đạo đức

Chất lượng hoạt động kiểm toán luôn phù thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó hoạt động kiểm toán của kiểm toán viên mang tính quyết định, nên thông thường trong hệ thống chuẩn mực được xây dựng bắt đầu từ các chuẩn mực về nghĩa vụ và cách ứng xử của KTV tức là những quy định về sự độc lập, quyền hạn và phạm vi trách nhiệm và cách ứng xử của KTV mà hạt nhân là những quy định về đạo đức đối với công chức nói chung và những đòi hỏi đặc biệt đối với KTV cũng như trách nhiệm chuyên môn của họ trong quá trình thực thi nhiệm vụ. Đáp ứng yêu cầu này, đề nghị sửa đổi *Chương II. Nhóm chuẩn mực chung* thành *Nhóm chuẩn mực đạo đức*. Trong chương này cần bổ sung thêm và sửa đổi như sau:

Chuẩn mực số 1. Tính trung thực

Tính trung thực được xem như là một chuẩn mực cơ bản, sự trung thực giúp KTV có thể đánh giá sự việc một cách đúng đắn và công bằng, giúp cho KTV giữ đúng những nguyên tắc độc lập, khách quan trong quá trình kiểm toán, đảm bảo mối quan hệ trong sáng, hợp tác giữa kiểm toán viên với đơn vị được kiểm toán, cư xử đúng mực trong công tác. Kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét đúng đắn phù hợp với lợi ích chung và tuyệt đối trung thực trong khi thực hiện nhiệm vụ và sử dụng kinh phí của cơ quan KTNN.

Chuẩn mực số 2. Độc lập khách quan và không thiên vị

Độc lập với các đơn vị được kiểm toán và các tổ chức bên ngoài là điều không thể thiếu được đối với KTV. KTV cần thực hiện tốt các nội dung:

- Độc lập trong việc thực thi các chức năng, quyền hạn, phạm vi kiểm toán, nội dung và các phương pháp kiểm toán.
- Không để cho những định kiến, thiên lệch lấn át tính khách quan.
- Phải có thái độ, quan điểm vô tư, không thiên vị, không bị các lợi ích chi phối đến kết quả kiểm toán.
- Không gây cản trở đến hoạt động và không can thiệp vào công việc quản lý, điều hành của đơn vị được kiểm toán. Đồng thời cần tránh những mối quan hệ cá nhân với lãnh đạo và nhân viên của đơn vị được kiểm toán làm ảnh hưởng tới tính độc lập của KTV.
- Không thực hiện kiểm toán tại đơn vị mà ở đó KTV có quan hệ họ hàng ruột thịt hoặc có quan hệ về lợi ích kinh tế.

Chuẩn mực số 3. Khả năng và trình độ chuyên môn

KTV phải có đủ khả năng trình độ đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ và hoàn thành trách nhiệm được giao một cách tốt nhất. Và không được phép nhận bất cứ công việc gì mà KTV không có nghiệp vụ chuyên môn trong lĩnh vực đó.

Nắm vững lý luận và thực tế, vận dụng thành thạo chuẩn mực, quy trình, phương pháp kiểm toán. Có những hiểu biết đầy đủ về hệ thống pháp luật, các văn bản pháp quy và những quy định về quy chế hoạt động có liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

Có năng lực, kiểm tra, đánh giá, suy luận thẩm định và hoàn thiện các kiến nghị, chủ động, sáng tạo phối hợp trong công tác.

Phải thường xuyên học tập cập nhật và mở rộng kiến thức để nâng cao trình độ phục vụ cho công việc của mình.

Chuẩn mực số 4. Giữ bí mật nghề nghiệp

KTV không được tiết lộ các thông tin thu thập được trong quá trình kiểm toán cho các bên thứ ba, kể cả bằng hình thức nói và viết, ngoại trừ các trường hợp phải thực hiện theo sự uỷ quyền của Tổng KTNN hoặc quy định của pháp luật.

KTV không được phép sử dụng những thông tin thu thập được làm phương tiện để nhằm kiếm lợi cho mình, cho tổ chức hoặc các nhân khác cũng như để làm hại người khác.

Chuẩn mực số 5. Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn

Trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, kiểm toán viên phải tiến hành kiểm toán theo quy định của chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước. Hệ thống chuẩn mực này bao gồm những nguyên tắc và những thủ tục cơ bản cùng với những thể thức; những nội dung kiểm toán cơ bản trong quá trình thực hiện quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

Chương II

Nhóm chuẩn mực kiểm toán tài chính

Mục 1. Nhóm chuẩn mực thực hành

Nhóm chuẩn mực thực hành quy định việc thiết lập các thủ tục, các nguyên tắc cơ bản và nêu rõ các thể thức áp dụng các thủ tục và nguyên tắc cơ bản đó trong quá trình kiểm toán, nhóm chuẩn mực này bao gồm:

Chuẩn mực số 6. Lập kế hoạch kiểm toán

KTV phải lập kế hoạch kiểm toán trước khi tiến hành kiểm toán để đảm bảo cho cuộc kiểm toán tiến hành có hiệu quả. Đây là một chuẩn mực kiểm toán quan trọng trong hoạt động kiểm toán. Nội dung của chuẩn mực phải đưa ra được các hướng dẫn:

Các công việc chuẩn bị cho việc lập kế hoạch kiểm toán như: tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán, đánh giá tính trọng yếu, rủi ro kiểm toán;

Lập kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán, phản ánh các chỉ tiêu, nội dung vào các mẫu biểu kế hoạch theo quy định.

Chuẩn mực số 7. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) và rủi ro kiểm toán

KTV phải nghiên cứu và đánh giá hệ thống KSNB để xem xét hiệu quả của nó trong việc ngăn ngừa và phát hiện sai phạm trong các thông tin tài chính, đồng thời qua việc đánh giá đó để xác định mức độ của các loại rủi ro kiểm toán. Chuẩn mực này sẽ đưa ra các hướng dẫn để KTV đánh giá các loại rủi ro như: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, rủi ro phát hiện cao hay thấp, qua

đó nhằm xác định nội dung, phạm vi, trình tự và phương pháp kiểm toán cần thiết và phù hợp.

Chuẩn mực số 8. Đánh giá tính trọng yếu

Đánh giá tính trọng yếu trong kiểm toán xuất phát từ mối quan hệ giữa chi phí và hiệu quả của hoạt động kiểm toán, giữa thời gian, chi phí bỏ ra và kết quả thu được. Do đó chuẩn mực này cần đưa ra các hướng dẫn để KTV xem xét, đánh giá xem bộ phận nào, khoản mục, loại nghiệp vụ nào là trọng yếu nghĩa là phải nhận thức được về quy mô, bản chất của các sai phạm hoặc bỏ sót các thông tin tài chính để trên cơ sở đó đưa ra các quyết định kiểm toán thích hợp.

Chuẩn mực số 9. Thu thập bằng chứng kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán là cơ sở để xác nhận và chứng minh cho các ý kiến đánh giá, nhận xét của KTV trong báo cáo kiểm toán. Trong chuẩn mực này đưa ra khái niệm về bằng chứng kiểm toán, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán.

Chuẩn mực số 10. Thủ tục phân tích

Trên cơ sở nghiên cứu bản chất của mối quan hệ tương ứng giữa các yếu tố, khoản mục của báo cáo tài chính. KTV có thể áp dụng chuẩn mực này trong cả 3 giai đoạn của quy trình kiểm toán: Lập kế hoạch, thực hành kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Nội dung cơ bản của chuẩn mực này nhằm hướng dẫn cho KTV các thể thức phân tích khác nhau nhằm xác định tính hợp lý chung của các thông tin tài chính, qua đó thu thập bằng chứng kiểm toán được nhanh chóng, giảm nhẹ được công việc kiểm tra chi tiết.

Chuẩn mực số 11. Chọn mẫu kiểm toán

Chọn mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% số phần tử của một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ giảm bớt các cuộc kiểm tra chi tiết, tiết kiệm thời gian và chi phí cho cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này sẽ đưa ra cách thức tiến hành chọn mẫu theo

phương pháp thống kê hoặc phi thống kê, kiểm tra và đánh giá kết quả, ước lượng, các rủi ro, sai sót... để hình thành các ý kiến kết luận.

Chuẩn mực số 12. Kiểm tra và giám sát chất lượng

Chuẩn mực này quy định, sau mỗi bước, mỗi giai đoạn kiểm toán hoàn thành, kết quả công việc kiểm toán phải được các KTV ở cấp cao hơn kiểm tra, giám sát lại một cách đầy đủ, kịp thời để đảm bảo cho công việc kiểm toán được thực hiện với ý thức trách nhiệm cao nhất, qua đó để nâng cao chất lượng kiểm toán.

Nội dung của chuẩn mực cũng đưa ra các nguyên tắc và quy định về trình tự và thủ tục kiểm tra, nội dung và phương pháp kiểm tra, giám sát nhằm phát hiện và ngăn ngừa được các thiếu sót, sai phạm trong hoạt động kiểm toán.

Chuẩn mực số 13. Kiểm tra việc tuân thủ pháp pháp luật và các quy định

Các thông tin trên báo cáo tài chính của đơn vị tiềm ẩn các sai sót, do nhiều nguyên nhân, trong đó có nguyên nhân do đơn vị không tuân thủ pháp luật và các quy định. Nội dung của chuẩn mực này cần đưa ra các nguyên tắc, quy định nhằm hướng dẫn cho KTV tiến hành các thủ tục cần thiết nhằm phát hiện ra các trường hợp không tuân thủ pháp luật và qua đó xác định được sự ảnh hưởng của nó tới báo cáo tài chính. Việc thực hiện đầy đủ các quy định trong chuẩn mực này có ý nghĩa rất quan trọng trong kiểm toán báo cáo tài chính và đặc biệt quan trọng khi thực hiện kiểm toán các chương trình, dự án của Chính phủ.

Chuẩn mực số 14. Kiểm tra, phân tích tổng quát báo cáo tài chính

Để giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét và xác nhận tính trung thực và hợp pháp của báo cáo tài chính một cách chính xác, kiểm toán viên phải tiến hành kiểm tra, phân tích một cách tổng quát các chỉ tiêu phản ánh trên báo cáo tài chính xem báo cáo tài chính có được lập đúng các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán đã được thừa nhận không. Đồng thời giúp kiểm toán viên;

Phát hiện những biến động bất thường trong mối quan hệ giữa các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính, để từ đó đưa ra

Các phương pháp, kỹ thuật phân tích phù hợp với mục tiêu, nội dung kiểm toán và điều kiện cụ thể của cuộc kiểm toán

Chuẩn mực số 15. Kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy tính điện tử (EDP)

Để giúp cho KTV thực hiện việc kiểm tra ở những đơn vị được kiểm toán đã áp dụng các chương trình phần mềm vi tính để xử lý các thông tin tài chính kế toán. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc, thủ tục và hướng dẫn các biện pháp cần thiết để kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy tính điện tử.

Chuẩn mực số 16. Kiểm toán bằng máy vi tính

Trong thời đại công nghệ tin học, máy vi tính được sử dụng để trợ giúp cho nhiều lĩnh vực hoạt động khoa học kỹ thuật và quản lý kinh tế. Do đó KTV cũng phải sử dụng máy vi tính như là công cụ để thực hiện mục tiêu của cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này đưa ra các yêu cầu, nguyên tắc và hướng dẫn các biện pháp cần thiết để KTV thực hành kiểm toán bằng máy vi tính (đặc biệt đối với các đối tượng kiểm toán đã áp dụng công nghệ tin học vào công tác kế toán) nhằm góp phần nâng cao chất lượng, hiệu quả, tiết kiệm thời gian và chi phí kiểm toán.

Mục 2. Chuẩn mực Báo cáo kiểm toán

Chuẩn mực 17. Báo cáo kiểm toán

Sau khi kết thúc giai đoạn thu thập bằng chứng kiểm toán, KTV và đoàn kiểm toán phải lập báo cáo kiểm toán bằng văn bản để đưa ra ý kiến nhận xét kết luận về báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán là sản phẩm của hoạt động kiểm toán, phản ánh đầy đủ kết quả của hoạt động KTNN. Việc lập báo cáo kiểm toán là một công việc quan trọng trong quy trình kiểm toán của KTNN, do đó nội dung của chuẩn mực này phải đưa ra các yêu cầu nguyên tắc, quy định và hướng dẫn KTV lập báo cáo kiểm toán về

báo cáo tài chính theo đúng quy định về hình thức và nội dung, vừa trợ giúp cho KTV trong quá trình lập báo cáo kiểm toán vừa quản lý thống nhất các hoạt động kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán.

Chương III

Nhóm chuẩn mực kiểm toán hoạt động

Để đảm bảo thực hiện được mục tiêu của kiểm toán hoạt động là nhằm xác định tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động của đơn vị được kiểm toán, cần phải có các chuẩn mực kiểm toán hoạt động tương ứng, các chuẩn mực kiểm toán hoạt động bao gồm:

Mục 1. Nhóm chuẩn mực thực hành

Chuẩn mực số 18. Lập kế hoạch kiểm toán

Chuẩn mực kiểm toán này đưa ra các nguyên tắc, quy định, hướng dẫn về:

- Tìm hiểu đơn vị được kiểm toán
- Xây dựng mục tiêu được kiểm toán
- Xác định phạm vi được kiểm toán
- Đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán
- Lập kế hoạch và chương trình kiểm toán
- Các mẫu biểu kế hoạch kiểm toán.

Chuẩn mực số 19. Thực hiện kiểm tra và giám sát

Chuẩn mực này quy định phải giám sát KTV liên quan đến cuộc kiểm toán nhằm xác định xem có đạt được các mục tiêu kiểm toán hay không?

Kiểm tra các phần việc đã thực hiện xong xem có đảm bảo yêu cầu chất lượng hay không?

Chuẩn mực số 20. Đánh giá việc tuân thủ pháp luật và các quy định

Chuẩn mực này quy định trong tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động, KTV phải thận trọng trong các trường hợp hoặc giao dịch có thể dẫn tới hành vi vi phạm hoặc lạm dụng pháp luật.

Cần phải xác định xem sự vi phạm pháp luật và quy định (nếu có) có ảnh hưởng nghiêm trọng đến mục tiêu kiểm toán hoạt động như thế nào?

Chuẩn mực số 21. Đánh giá các biện pháp kiểm soát quản lý

KTV phải có được sự am hiểu về các biện pháp kiểm soát quản lý phù hợp với cuộc kiểm toán.

KTV phải thu thập được các bằng chứng kiểm toán cần thiết để làm cơ sở cho việc đưa ra các ý kiến đánh giá, nhận xét của KTV về các biện pháp này.

Kết hợp với việc sử dụng kiến thức, kinh nghiệm về các biện pháp kiểm soát quản lý để đánh giá.

Chuẩn mực số 22. Thu thập các bằng chứng kiểm toán

KTV phải thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp và xác đáng để làm cơ sở cho các kết luận và phát hiện của mình.

Các bằng chứng kiểm toán gồm nhiều loại: Bằng chứng thực tế, bằng chứng tài liệu, bằng chứng xác nhận, bằng chứng phân tích...

Mục 2. Chuẩn mực Báo cáo kiểm toán hoạt động

Chuẩn mực 23. Báo cáo kiểm toán

Nội dung của chuẩn mực này gồm các quy định và hướng dẫn về các vấn đề có liên quan đến lập báo cáo kiểm toán hoạt động như:

- Hình thức báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Thời gian báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Nội dung của báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Cách trình bày báo cáo kiểm toán hoạt động.
- Phát hành báo cáo kiểm toán hoạt động.

3.4.2. Hoàn thiện các quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

a. Hoàn thiện quy trình kiểm toán KTNN(Quy trình chung)

Quy trình kiểm toán chung là cơ sở quản lý thống nhất các cuộc kiểm toán của toàn ngành, làm cơ sở cho việc kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán. Đồng thời quy trình kiểm toán chung là nền tảng, là quy trình khung cho việc xây dựng các quy trình kiểm toán chuyên ngành. sau thời gian đưa vào áp

dụng quy trình này về cơ bản là phù hợp và đáp ứng đòi hỏi thực tế của hoạt động của Kiểm toán Nhà nước. Tuy nhiên cần tiếp tục hoàn thiện cho phù hợp với quá trình phát triển của Kiểm toán Nhà nước, đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế, tài chính của Đảng và Nhà nước, cụ thể:

Chương I

Những quy định chung

Trong chương này quy định những vấn đề mang tính nguyên tắc của quy trình kiểm toán nhà nước, bao gồm những nội dung cơ bản sau đây:

Những nguyên tắc áp dụng trong quá trình xây dựng quy trình KTNN:

- Quy trình Kiểm toán Nhà nước được thực theo trình tự 4 bước, cụ thể:
 - + Chuẩn bị kiểm toán
 - +Thực hiện kiểm toán
 - +Lập báo cáo kiểm toán
 - + Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán
- Phạm vi áp dụng của quy trình
- Đối tượng thực hiện
- Quy định trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân trong việc thực hiện quy trình

Chương II

Chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị kiểm toán là giai đoạn đầu tiên trong quá trình thực hiện của quy trình kiểm toán, trong giai đoạn này cần thực hiện các bước công việc theo trình tự sau đây:

1. Khảo sát thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán

Để lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải tiến hành khảo tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán, thu thập các thông tin cơ bản sau:

- + Thu thập các thông tin chung về đơn vị được kiểm toán: Quá trình thành lập, chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị.

+ Tìm hiểu hệ thống kế toán của đơn vị xem hệ thống kế toán có phù hợp không? Có ghi chép đầy đủ, kịp thời các thông tin kế toán không? Hệ thống sổ kế toán có đầy đủ đúng chế độ quy định?

+ Tìm hiểu hệ thống KSNB: Đánh giá xem liệu hệ thống KSNB có cơ cấu hợp lý, hoạt động có hiệu lực và có hiệu quả? Có tác dụng phát hiện nhằm ngăn ngừa được các sai phạm trong các thông tin tài chính? Mức độ các loại rủi ro kiểm toán cao hay thấp, các khu vực hoạt động, loại hình hoạt động nào có thể có rủi ro cao.

+ Xác định các bộ phận trọng yếu : Đó là các bộ phận, nội dung quan trọng, có giá trị lớn hoặc nhạy cảm cần tập trung kiểm tra.

+ Xem xét các kiến nghị trong báo cáo kiểm toán năm trước xem đã được đơn vị được kiểm toán sửa chữa chấn chỉnh chưa? những tồn tại chưa được xử lý, nguyên nhân của những tồn tại đó...

2. Lập kế hoạch kiểm toán

Sau khi thu tập đầy đủ các thông tin cần thiết phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải sắp xếp, tổng hợp các thông tin và tiến hành ngay việc lập kế hoạch kiểm toán nhằm đảm bảo cho kế hoạch kiểm toán bám sát được thực tế và có độ chính xác cao. Kế hoạch kiểm toán gồm hai loại chính:

* Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

Kế hoạch kiểm toán là việc xác định phạm vi và cách tổ chức công tác kiểm toán. Nội dung của kế hoạch phải thay đổi cho phù hợp với mục tiêu, phương thức, đặc điểm, quy mô của từng cuộc kiểm toán nhưng nói chung cần phải trình bày được các bộ phận chủ yếu sau:

- Đánh giá các thông tin thu thập về đơn vị được kiểm toán
- Xác định mục tiêu, yêu cầu của cuộc kiểm toán
- Giới hạn, phạm vi của cuộc kiểm toán
- Nội dung của cuộc kiểm toán
- Đề ra các phương pháp kỹ thuật kiểm toán cần áp dụng
- Bố trí kế hoạch thời gian
- Kế hoạch nhân lực
- Dự kiến kinh phí cho cuộc kiểm toán

- Kế hoạch kiểm toán phải được Lãnh đạo KTNN phê duyệt.

* Lập chương trình kiểm toán

Thiết lập một chương trình kiểm toán hợp lý cùng với một trình tự kiểm toán thích hợp sẽ tạo điều kiện cho KTV tiến hành công việc kiểm toán có hiệu quả, đúng thời gian và đạt mức thoả mãn trong kiểm toán. Chương trình kiểm toán là việc hoạch định chi tiết về những công việc cần thực hiện và thời gian hoàn thành với trọng tâm là các thủ tục kiểm toán cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán.

- Nội dung cơ bản của chương trình kiểm toán bao gồm các nội dung cơ bản sau:

- + Đánh giá KSNB và rủi ro kiểm toán
- + Xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán cho từng bộ phận
- + Xác định các thủ tục (phương pháp) kiểm toán
- + Phân công KTV thực hiện
- + Xác định thời điểm, kỳ hạn hoàn thành
- + Phân công trách nhiệm, giám sát, kiểm tra chất lượng...

3. Thành lập đoàn kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán

- Thành lập đoàn kiểm toán, Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định thành lập đoàn kiểm toán. Đoàn kiểm toán gồm có trưởng đoàn, các phó trưởng đoàn và các thành viên trong đoàn kiểm toán

- Tổ chức bồi dưỡng, phổ biến kế hoạch kiểm toán và quy chế về tổ chức hoạt động của đoàn kiểm toán

- Chuẩn bị phương tiện và các điều kiện cần thiết cho đoàn kiểm toán

- Công bố quyết định kiểm toán với đơn vị được kiểm toán

Chương III

Thực hiện kiểm toán

Mục 1. Một số nguyên tắc về thu thập bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp (bảo đảm định tính và định lượng) để đưa ra ý kiến đánh giá, nhận xét về các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính, KTV phải thực hiện một số nguyên tắc sau:

Một là, Sự tồn tại của tài sản: Để đưa ra ý kiến kết luận về một chỉ tiêu trên báo cáo tài chính, KTV cần phải kiểm tra sự tồn tại của chỉ tiêu này, như các khoản tiền mặt tồn quỹ, hàng hoá, nguyên vật liệu tồn kho, các khoản đầu tư ngắn hạn...bằng cách đối chiếu số liệu kiểm kê với số liệu trên sổ, báo cáo kế toán. Hoặc đối chiếu số liệu của đơn vị được kiểm toán với các đơn vị, cá nhân có liên quan trong và ngoài đơn vị để xác định sự tồn tại của tài sản, hàng hoá do người khác giữ hộ, tiền gửi ngân hàng, kho bạc...

Hai là, Quyền sở hữu đối với tài sản: Để xác nhận quyền sở hữu của tài sản thì ngoài việc xác định sự tồn tại của tài sản, KTV còn phải tra để xác định tính pháp lý về quyền sở hữu về tài sản

Ba là, Xác nhận sự đầy đủ: KTV phải kiểm tra thực tế sau đó so sánh với số liệu kế toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự đầy đủ của tài sản

Bốn là, Hạch toán đúng kỳ: KTV phải thu thập bằng chứng để khẳng định mọi nghiệp vụ kế toán đều được hạch toán đúng kỳ mà nghiệp vụ kinh tế phát sinh

Năm là, Đánh giá tài sản: KTV phải kiểm tra để khẳng định chắc chắn rằng phương pháp định giá mà đơn vị đang áp dụng là phù hợp, tuân thủ chuẩn mực kế toán và cơ chế tài chính theo chế độ quy định của nhà nước

Sáu là, Chính xác về số học: KTV phải kiểm tra, đối chiếu toàn bộ số liệu phản ánh trên báo cáo tài chính để khẳng định tính chính xác về mặt số học của các chữ số

Mục 2. Thu thập bằng chứng kiểm toán

Thực hiện kiểm toán là giai đoạn KTV triển khai các công việc đã ghi trong kế hoạch và chương trình kiểm toán. Trong giai đoạn này KTV phải thực hiện một số công việc theo trình tự sau đây:

1. Xác định lại mức độ tin cậy của KTV đối với hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán.

2. Lựa chọn các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp đối với cuộc kiểm toán
3. Ghi chép tài liệu và giấy tờ làm việc
4. Phân tích đánh giá kết quả bằng chứng kiểm toán
5. Kết thúc kiểm toán tại đơn vị, toạ đàm với đơn vị được kiểm toán để thống nhất kết quả kiểm toán.
6. Lập hồ sơ của giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Chương IV

Lập báo cáo kiểm toán

1. Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán

- Tập hợp các Biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán
- Tổng hợp kết quả kiểm toán, bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.

2. Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán

- Tổ soạn thảo Báo cáo lập dự thảo Báo cáo kiểm toán
- Dự thảo Báo cáo phải được lập trên cơ sở các thông tin về hồ sơ tài liệu, số liệu đã được kiểm toán, đã thu thập được chuẩn mực về hình thức và nội dung của Báo cáo.
- Thông qua dự thảo Báo cáo tại Tổ soạn thảo (Trưởng đoàn)

3. Xét duyệt báo cáo kiểm toán

- Hội đồng Vụ xét duyệt Báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình Hội đồng KTNN.
- Hội đồng KTNN xét duyệt Báo cáo, hoàn chỉnh thành Báo cáo chính thức.

4. Công bố và phát hành báo cáo kiểm toán

- Báo cáo chính thức sau khi hoàn thành, sẽ được Tổng KTNN ký phát hành gửi tới đơn vị được kiểm toán, cấp chủ quản, Chính phủ, Quốc hội.
- Báo cáo kiểm toán có giá trị pháp lý kể từ ngày được phát hành và sau đó được công bố công khai theo quy định của pháp luật.

Chương V

Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán

KTNN phải theo dõi và tổ chức kiểm tra việc thực hiện kiến nghị đã nêu trong báo cáo kiểm toán, nội dung của giai đoạn này gồm bước:

1. Lập kế hoạch kiểm tra:
 - Xác định đối tượng, nội dung, thời gian kiểm tra.
 - Thành lập đoàn, tổ kiểm tra
2. Tổ chức kiểm tra tại các đơn vị được kiểm toán
3. Lập báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán

b. Hoàn thiện các quy trình kiểm toán chuyên ngành

Đồng thời với việc hoàn thiện quy trình Kiểm toán Nhà nước (quy trình chung), Kiểm toán Nhà nước tiến hành sửa đổi, bổ sung 3 quy trình kiểm toán chuyên ngành hiện có. Về nguyên tắc hoàn thiện các quy trình kiểm toán chuyên ngành là phải căn cứ Quy trình Kiểm toán Nhà nước đã được hoàn thiện để làm khuôn mẫu cho việc thống nhất về thể thức, kết cấu; trình tự và nội dung của từng quy trình kiểm toán chuyên ngành, căn cứ vào đặc điểm hoạt động của từng chuyên ngành để cụ thể hóa cho phù hợp với hoạt động của nó. Đề tài đưa ra kiến nghị bổ sung, sửa đổi một số nội dung đối với các quy trình kiểm toán chuyên ngành cụ thể:

** Quy trình Kiểm toán Ngân sách Nhà nước*

Chương I. Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung mang tính nguyên tắc, căn cứ vào kết cấu, nội dung của quy trình Kiểm toán Nhà nước để cụ thể để xây dựng cho quy trình Kiểm toán Ngân sách Nhà nước

Chương II. Chuẩn bị kiểm toán

Trong chương này, phân lập kế hoạch kiểm toán mới trình bày kế hoạch kiểm toán tổng quát, do đó cần bổ sung thêm nội dung *chương trình kiểm toán* (kế hoạch kiểm toán chi tiết) cho từng đơn vị, để trong quá trình

kiểm toán KTV xây dựng kế hoạch kiểm toán cụ thể khi tiến hành kiểm toán một cấp ngân sách, như chương trình kiểm toán thu ngân sách tại cơ quan thuế, hải quan; chi ngân sách tại cơ quan tài chính, các đơn vị dự toán cấp 1, cấp2, cấp3...

Chương III. Thực hiện kiểm toán

Bổ sung vào phần đầu chương III thêm:

- Mục 1. Một số nguyên tắc về thu thập bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán: Căn cứ vào các nguyên tắc quy định trong quy trình Kiểm toán Nhà nước để xây dựng cụ thể các nguyên tắc kiểm toán ngân sách nhà nước

- Mục 2. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán: Căn cứ vào các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán báo cáo tài chính để xây dựng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán ngân sách nhà nước

- Trong phần kiểm toán thu ngân sách nhà nước: Sửa đổi, bổ sung lại một số nội dung cho phù hợp với Luật NSNN, Luật Thuế và các cơ chế, chính sách của Nhà nước mới ban hành;

Bổ sung thêm nội dung thu thuế xuất, nhập khẩu (tại cơ quan hải quan)

Chương IV. Lập báo cáo kiểm toán

Trong chương này chủ yếu đề cập đến nội dung của báo cáo kiểm toán, chưa đề cập trình tự các bước trong quá trình lập báo cáo kiểm toán. Do đó nên sửa đổi theo kết cấu, nội dung cơ bản sau:

- Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán: Tập hợp các Biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán. Sau đó tổng hợp kết quả kiểm toán, lập các bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.

- Soạn thảo dự thảo Báo cáo kiểm toán; thông qua dự thảo báo cáo tại đoàn kiểm toán

- Xét duyệt Báo cáo kiểm toán

- Hội đồng Kiểm toán chuyên ngành, hoặc kiểm toán nhà nước khu vực xét duyệt báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình Hội đồng KTNN, Hội đồng KTNN xét duyệt báo cáo

- Công bố và phát hành báo cáo kiểm toán

- Lưu trữ hồ sơ, tài liệu kiểm toán

** Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của nhà nước*

Chương I. Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung mang tính nguyên tắc, căn cứ vào kết cấu, nội dung của quy trình Kiểm toán Nhà nước để cụ thể để xây dựng cho quy trình Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của Nhà nước

Chương III. Thực hiện kiểm toán

Trong chương này cần bổ sung thêm, các mục:

- Mục 1. Một số nguyên tắc về thu thập bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán: Căn cứ vào các nguyên tắc quy định trong quy trình Kiểm toán Nhà nước để xây dựng cụ thể các nguyên tắc kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của nhà nước

- Mục 2. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán: Căn cứ vào các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán báo cáo tài chính để xây dựng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của nhà nước

** Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp nhà nước*

Chương I. Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung mang tính nguyên tắc, căn cứ vào kết cấu, nội dung của quy trình Kiểm toán Nhà nước để cụ thể để xây dựng quy trình kiểm toán báo cáo quyết tài chính doanh nghiệp nhà nước

Chương II. Chuẩn bị kiểm toán

Trong chương này cần bổ sung thêm:

- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp;

Kết cấu, nội dung của chương trình kiểm toán (kế hoạch kiểm toán chi tiết) của các doanh nghiệp thành viên thuộc tổng công ty, công ty

Chương III. Thực hiện kiểm toán

Bổ sung thêm vào chương này một mục là: Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp

Chương IV. Lập báo cáo kiểm toán

Bổ sung thêm nội dung trình tự lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán theo quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước

3.5. CÁC GIẢI PHÁP VÀ LỘ TRÌNH HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Thực hiện chủ trương đường lối, chính sách của đảng và Nhà nước về phát triển Kiểm toán Nhà nước đã được khẳng định trong các văn kiện của Đảng, Nghị quyết Đại hội toàn quốc lần thứ IX chỉ rõ: *"...thiết lập cơ chế giám sát tài chính-tiền tệ, nhằm đảm bảo an ninh tài chính quốc gia, kiểm soát các nguồn vốn, các khoản vay nợ, trả nợ, mở rộng hình thức công khai tài chính. Nâng cao hiệu lực pháp lý và chất lượng kiểm toán như một công cụ của Nhà nước."*

Để thiết lập cơ chế kiểm tra, giám sát các hoạt động quản lý kinh tế, tài chính có hiệu quả, thì hoạt động thanh tra, kiểm tra phải được tăng cường cả về mặt số lượng và chất lượng, đặc biệt Nghị quyết đã chỉ rõ phải nâng cao chất lượng kiểm toán như một công cụ mạnh của Nhà nước, đây là một nhiệm vụ trọng tâm của Kiểm toán Nhà nước.

Chất lượng kiểm toán luôn phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó có yếu tố cơ bản thuộc về nội dung nghiệp vụ kiểm toán, hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán là các văn bản nghiệp vụ trợ giúp cho kiểm toán viên trong hoạt động kiểm toán, đồng thời là cơ sở pháp lý của Kiểm toán Nhà nước phục vụ cho công tác quản lý thống nhất các hoạt động của toàn ngành và kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán. Nhận thức rõ vấn đề này, Chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước đến 2010 xác định rõ mục tiêu: Hoàn thiện cơ sở pháp lý đầy đủ và toàn diện cho tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước, đi đôi với việc giúp Chính phủ, Quốc hội ban hành Luật Kiểm toán Nhà nước vào năm 2005, trong phạm vi chức năng và thẩm quyền của mình, Kiểm toán Nhà nước dự kiến đến năm 2005 cơ bản xây dựng xong và đưa vào ứng dụng trong hoạt động kiểm toán hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán và phương

pháp kiểm toán báo cáo tài chính, triển khai nghiên cứu và từng bước ứng dụng các quy trình kiểm toán hoạt động, kiểm toán chuyên đề trong giai đoạn 2006 - 2010. Đây là điều kiện cơ bản, là tiền đề nâng cao chất lượng kiểm toán và kiểm tra đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước. Thực hiện nhiệm vụ này theo lộ trình đã đề ra, Kiểm toán Nhà nước cần tiến hành các công việc cụ thể sau đây:

1. Tiến hành tổng kết đánh giá một cách sâu sắc, toàn diện hệ thống các chuẩn mực và các quy trình kiểm toán hiện có để thực hiện nhiệm vụ này, Kiểm toán Nhà nước giao cho một đơn vị chủ trì, hướng dẫn nội dung, cách thức tiến hành cho các đơn vị trong toàn ngành phối hợp tổ chức tổng kết, đánh giá việc thực hiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán trong thời gian qua, trong đó đặt biệt chú ý chỉ đạo các kiểm toán nhà nước chuyên ngành và kiểm toán nhà nước khu vực, tiến hành theo trình tự:

- Tổ chức hội nghị cấp phòng: Thủ trưởng đơn vị chỉ đạo các phòng tổ chức hội nghị tổng kết tham gia ý kiến đánh giá, nhận xét và các giải pháp hoàn thiện về hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán thuộc chuyên ngành kiểm toán của mình. Gửi kết quả hội nghị cho thủ trưởng đơn vị;

- Thủ trưởng đơn vị tổng hợp kết quả hội nghị của các phòng, chuẩn bị nội dung hội nghị cấp đơn vị (kiểm toán nhà nước chuyên ngành, hoặc kiểm toán nhà nước khu vực); hội nghị này nên mời thêm đại diện của đơn vị thuộc và trực thuộc trong ngành và một số cán bộ quản lý, cán bộ khoa học trong ngành tham gia. Gửi kết quả hội nghị cho Kiểm toán Nhà nước (đơn vị được giao nhiệm vụ chủ trì);

- Kiểm toán Nhà nước tổng hợp kết quả tổng kết, đánh giá, tham gia ý kiến của các đơn vị trong toàn ngành về việc hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán.

2. Tổ chức thu thập, hệ thống hoá và phân tích đánh giá hệ thống chuẩn mực kiểm toán và quy trình kiểm toán của INTOSAI và một số nước tiêu biểu trên thế giới và khu vực để so sánh, rút ra những ưu điểm, hạn chế

của từng hệ thống chuẩn mực, quy trình; trong đó phải chú trọng các nước có mô hình tổ chức và hoạt động kiểm toán tương đồng với Kiểm toán Nhà nước Việt Nam. Từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm để hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán phù hợp môi trường pháp lý cũng như đặc điểm quản lý nền kinh tế thị trường định hướng XHCN của nước ta hiện nay; phù hợp với chiến lược phát triển của Kiểm toán Nhà nước đã đề ra.

3. Xây dựng phương án hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước giao nhiệm vụ cho đơn vị chủ trì dự thảo, đơn vị tham gia phối hợp:

- Sửa đổi, bổ sung hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán hiện có;
- Xây dựng các quy trình kiểm toán còn thiếu.

4. Tổ chức hội thảo khoa học, sau khi hoàn thiện dự thảo Kiểm toán Nhà nước tổ chức hội thảo lấy ý kiến tham gia đóng góp của cán bộ quản lý, các nhà khoa học và kiểm toán viên giàu kinh nghiệm trong và ngoài ngành để tranh thủ trí tuệ nhằm nâng cao chất lượng của văn bản trước khi ban hành.

5. Hoàn thiện và ban hành, đơn vị được giao nhiệm vụ tiếp thu ý kiến tham gia đóng góp của các tập thể, cá nhân trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước cho ý kiến bổ sung, sửa đổi; hoàn thiện trình Tổng Kiểm toán Nhà nước ký ban hành.

6. Lộ trình thực hiện

- Năm 2004 - 2005 hoàn thiện bổ sung, sửa đổi hệ thống chuẩn mực, các quy trình kiểm toán hiện có, đồng tiếp tục xây dựng các quy trình kiểm toán còn thiếu:

- + Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành TW
- + Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương (tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương);
- + Quy trình kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia;

+ Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính ngân hàng nhà nước và ngân hàng thương mại.

Đưa vào áp dụng vào đầu năm 2006.

- *Năm 2005, tiếp tục xây dựng:*

+ Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;

+ Quy trình kiểm toán trách nhiệm quản lý kinh tế của cán bộ lãnh đạo;

Từ năm 2006, tiếp tục xây dựng các quy trình kiểm toán chuyên đề, quy trình kiểm toán hoạt động, đến năm 2010 về cơ bản hoàn thành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Nhà nước, quy trình kiểm toán Nhà nước.

KẾT LUẬN

Kiểm toán Nhà nước ra đời và hoạt động đến nay vừa tròn 10 năm, là một cơ quan ra đời không có tổ chức tiền thân, quá trình hoạt động vừa làm, vừa nghiên cứu, học tập, rút kinh nghiệm. Nhưng đến nay cơ quan KTNN đã xây dựng và hoàn chỉnh về mặt tổ chức cơ chế hoạt động. Từng bước khẳng định vai trò, địa vị pháp lý vững chắc của mình trong cơ cấu tổ chức Nhà nước Việt Nam pháp quyền XHCN.

Điều đặc biệt quan trọng đối với cơ quan KTNN mặc dù mới ra đời, song sau 4 năm hoạt động, năm 1999 đã xây dựng được cho mình hệ thống chuẩn mực, các quy trình kiểm toán, các quy chế, quy định trong hoạt động kiểm toán. Có thể nói đây là bước ngoặt rất quan trọng để toàn bộ hoạt động của cơ quan KTNN nói chung và các hoạt động tác nghiệp kiểm toán nói riêng từng bước đi vào ổn định, chuẩn mực hoá, nâng cao chất lượng và hiệu quả kiểm toán. Tuy nhiên sau 4 năm hoạt động (2000 - 2004), hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán còn bộc lộ nhiều hạn chế, bất cập, cần phải hoàn thiện. Đề tài khoa học ***“Thực trạng và những giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN”*** đã tiến hành phân tích đánh giá trên góc độ lý luận và thực tiễn cũng như đánh giá các tác động bên ngoài đối với quá trình áp dụng hệ thống chuẩn mực và các quy trình của KTNN sau 4 năm thử nghiệm để xác định mặt được, mặt hạn chế nhằm xây dựng cơ sở khoa học cho việc bổ sung, sửa đổi, hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán này. Bên cạnh đó đề tài cũng đưa ra các mô hình, kinh nghiệm và những kiến nghị hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán cho các năm tiếp theo đến năm 2020. Tác dụng lớn nhất của đề tài nhằm giúp cho cơ quan KTNN có cơ sở khoa học và thực tiễn cho việc hoàn thiện các chuẩn mực và QTKT để KTNN nhanh chóng ổn định và phát triển, các hoạt động kiểm toán có được cơ sở pháp lý và chuẩn tắc để hoạt động kiểm toán của KTNN chất lượng ngày càng tốt hơn, hiệu quả hoạt động cao hơn, tăng thêm mức tin cậy và uy tín của cơ quan KTNN đối với nhân dân, với Đảng và Nhà nước.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TÓM TẮT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
HÀ NGỌC SON**

HÀ NỘI - 2003

ĐỀ TÀI KHOA HỌC CẤP BỘ
THỰC TRẠNG VÀ NHỮNG GIẢI PHÁP
HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ
QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Chủ nhiệm đề tài: Hà Ngọc Sơn

Mục tiêu đặt ra của đề tài nhằm:

- Xây dựng những luận cứ khoa học làm cơ sở cho quá trình hoàn thiện các chuẩn mực và quy trình của KTNN trong giai đoạn từ nay đến năm 2020.
- Phân tích đánh giá và làm rõ những vấn đề phù hợp và vấn đề chưa phù hợp với yêu cầu thực tiễn của hệ thống các chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN.
- Nghiên cứu các chuẩn mực, quy trình và những kinh nghiệm tổ chức xây dựng các chuẩn mực, quy trình của INTOSAI và ASOSAI.
- Định hướng những nội dung chủ yếu và kiến nghị giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN hiện nay.

Nội dung đề tài

- *Chương 1: Cơ sở lý luận và phương pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN.*
- *Chương 2: Thực trạng hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam.*
- *Chương 3: Nội dung và giải pháp hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN Việt Nam.*

Chương I
CƠ SỞ LÝ LUẬN VÀ PHƯƠNG PHÁP LUẬN
HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN
VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

1.1. KHÁI NIỆM VÀ PHÂN LOẠI CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN (CMK'T) VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

11.1 Khái niệm và phân loại chuẩn mục kiểm toán

1. Khái niệm hệ thống CMK'T

Theo tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) thì “Các CMK'T cung cấp sự hướng dẫn tối thiểu cho KTV, giúp xác định độ lớn của các bước và trình tự kiểm toán được áp dụng để hoàn thành mục tiêu kiểm toán. Chúng là những tiêu chuẩn hoặc thước đo để đánh giá chất lượng của các kết quả kiểm toán”¹.

Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) lại cho rằng: “CMK'T là văn kiện mô tả các nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ và xử lý các mối quan hệ phát sinh trong quá trình kiểm toán, các nguyên tắc này bao trùm, chi phối trách nhiệm nghề nghiệp của KTV”².

Ở Việt Nam KTNN cho rằng “Hệ thống CMK'T Nhà nước là tổng thể các nguyên tắc cơ bản, các yêu cầu, các quy định về nghiệp vụ và xử lý các quan hệ phát sinh trong kiểm toán mà các Đoàn kiểm toán Nhà nước và các KTV Nhà nước phải tuân thủ khi tiến hành các hoạt động kiểm toán, đồng thời là căn cứ để kiểm tra và đánh giá chất lượng kiểm toán”³.

Theo KTV độc lập (CPA) khái niệm này được nêu ra như sau: “CMK'T là quy định về các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc và thủ tục cơ bản đó trong quá trình kiểm toán Báo cáo tài chính, CMK'T là các quy định làm thước, là cơ sở cho KTV chuyên nghiệp và công ty kiểm toán kiểm tra, đánh giá các thông tin tài chính một cách trung thực, khoa học, khách quan. CMK'T đồng thời là cơ sở cho việc chỉ đạo, giám sát, kiểm tra và đánh giá

²
³

chất lượng và dịch kiểm toán là cơ sở cho việc đào tạo huấn luyện và thi tuyển KTV" .

chúng tôi nhận thấy có rất nhiều cách diễn đạt về CMK'T khác nhau nhưng hội tụ lại, một hệ thống CMK'T bao giờ cũng phải chứa đựng được những nhóm thông tin cơ bản sau:

- Các nguyên tắc, thủ tục cơ bản mà KTV phải thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán.

- Các quy định về nghiệp vụ để làm tiêu chuẩn, thước đo, làm cơ sở để KTV xử lý các mối quan hệ và kiểm tra, đánh giá các thông tin trong quá trình kiểm toán, cũng như đánh giá chất lượng kiểm toán.

2. Phân loại hệ thống CMK'T

Phân loại căn cứ vào tổ chức soạn thảo và ban hành:

- CMK'T Quốc tế (ISA)
- Hệ thống CMK'T quốc tế do Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) công bố gồm 38 chuẩn mực, đây là hệ thống CMK'T áp dụng chủ yếu đối với KTV độc lập và các doanh nghiệp kiểm toán, nhưng có phần hướng dẫn, bổ sung vận dụng vào kiểm toán.
- Hệ thống CMK'T quốc tế do tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (INTOSAI) công bố năm 1989, và đã được bổ sung sửa đổi, gồm 191 điều khoản nằm trong 4 chương được áp dụng cho KTV Nhà nước và cơ quan KTNN.
- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nội bộ

Phân loại CMK'T căn cứ vào mục tiêu kiểm toán

- CMK'T tài chính: áp dụng cho loại hình kiểm toán Báo cáo tài chính.
- CMK'T hoạt động: áp dụng cho loại hình kiểm toán hoạt động.
- CMK'T tuân thủ: áp dụng cho loại hình kiểm toán tuân thủ.

1.1.2. Khái niệm và phân loại quy trình kiểm toán

Quy trình kiểm toán được hiểu như là: “Chính là trình tự và nội dung các bước công việc của KTV phải thực hiện để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của mình đã được cụ thể hoá thành các mục tiêu của cuộc kiểm toán”⁴.

kết cấu của quy trình kiểm toán thông thường bao gồm 4 giai đoạn cơ bản:

- Chuẩn bị kiểm toán;
- Thực hiện (thực hành) kiểm toán;
- Báo cáo kiểm toán;
- Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán

Ở mỗi giai đoạn kiểm toán phải thể hiện đầy đủ 3 nội dung cốt yếu sau:

- Trình tự các bước công việc mà KTV phải tuân thủ;
- Các phương pháp kỹ thuật kiểm toán mà KTV phải thực hiện
- Trình độ, năng lực KTV cần phải có để thực hiện các công việc đó.

Các loại qui trình kiểm toán

Quy trình kiểm toán chung: là một quy trình có kết cấu gồm 4 giai đoạn và 3 nội dung cơ bản nêu trên, nhưng mang tính định hướng, làm khuôn mẫu cho tất cả các cuộc kiểm toán, không phụ thuộc vào cách thức tiến hành trong trường hợp cụ thể,

Quy trình kiểm toán các lĩnh vực chuyên ngành: Trên cơ sở quy trình kiểm toán chung, kết hợp với việc xem xét các khía cạnh đặc điểm về tổ chức bộ máy, loại hình hoạt động, hình thành nên các quy trình kiểm toán chuyên ngành như:

- Quy trình kiểm toán Báo cáo Quyết toán NSNN
- Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN
- Quy trình kiểm toán Quyết toán Dự án ĐT-XDCB
- Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính Ngân hàng Nhà nước
- Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính Ngân hàng Thương mại

1.1.3. Vai trò hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTN

- *Giúp cho KTV có thể thu thập được những bằng chứng kiểm toán đầy đủ có giá trị;*
- *Đảm bảo cho công việc kiểm toán tiến hành có hiệu quả đúng thời gian, chi phí ở mức hợp lý (phối hợp giữa các KTV);*
- *Tạo điều kiện, cơ sở pháp lý, để kiểm tra, giám sát và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán;*
- *Tránh được những bất đồng với đơn vị được kiểm toán tạo niềm tin cho những người sử dụng kết quả kiểm toán;*
- *Tạo điều kiện để đào tạo nâng cao trình độ chuyên môn kỹ thuật kiểm toán.*

1.2. CÁC NGUYÊN TẮC VÀ CÁC LOẠI HÌNH MÔ HÌNH XÂY DỰNG CMK'T VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KTNN

1.2.1. Những nguyên tắc cơ bản của quá trình xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN

- *Phải dựa trên cơ sở mục đích của KTNN*
- *Phải đảm bảo phù hợp với hệ thống pháp luật của Nhà nước*
- *Nghiên cứu và vận dụng có chọn lọc CMK'T và quy trình kiểm toán quốc tế và các Quốc gia trên thế giới kết hợp với kinh nghiệm thực tiễn ứng dụng CMK'T – quy trình kiểm toán trong hoạt động kiểm toán của KTNN*
- *Bảo đảm phù hợp với định hướng chiến lược phát triển của KTNN*
- *Phải có khả năng ứng dụng cao trong thực tiễn hoạt động, góp phần nâng cao chất lượng kiểm tra kiểm toán, tăng cường công tác kiểm tra giám sát chất lượng kiểm toán.*

1.2.2. Lựa chọn mô hình xây dựng hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN

1. Mô hình Nhà nước:

Theo mô hình này, Nhà nước là người ban hành (công bố) CMK'T và quy trình kiểm toán với sự trợ giúp của một Hội đồng tư vấn, ưu điểm của mô hình này là giá trị pháp lý của hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán do Nhà nước ban hành sẽ rất cao. Điển hình cho mô hình này là KTNN Trung Quốc...

2. Mô hình do KTNN ban hành (hay còn gọi là mô hình tự kiểm soát):

Ở loại mô hình này, quá trình thiết lập và công bố CMK'T và quy trình kiểm toán hoàn toàn do KTNN (SAI) chịu trách nhiệm. Ưu điểm của mô hình này là CMK'T và quy trình được ban hành gắn liền với quá trình phát triển nghề nghiệp, phù hợp với thực tiễn của hoạt động KTNN. Đại diện cho mô hình này là GAO – Hoa Kỳ, KTNN- Việt Nam.

1.2.2.3. Mô hình do tổ chức nghề nghiệp:

Theo mô hình này quá trình soạn thảo và ban hành CMK'T và quy trình kiểm toán hoàn toàn do Hội nghề nghiệp đảm nhận.

1.3. NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA HỆ THỐNG CMK'T VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KTNN

1.3.1. Nội dung cơ bản của hệ thống CMK'T Nhà nước

Hệ thống CMK'T của KTNN, phải bao quát được các lĩnh vực cơ bản nhất là:

- Các chuẩn mực Quy định về nghĩa vụ và cách ứng xử của KTV Nhà nước (Chuẩn mực đạo đức KTV).
- Các CMK'T Báo cáo tài chính.
- Các CMK'T hoạt động.
- Các CMK'T tuân thủ.

Phần I

***Các chuẩn mực quy định về nghĩa vụ và cách ứng xử của
Kiểm toán viên Nhà nước (hay còn gọi là chuẩn mực đạo đức KTV)***

- Sự trung thực
- Độc lập khách quan và không thiên vị
- Khả năng và trình độ chuyên môn
- Giữ bí mật nghề nghiệp

Phần II

Các chuẩn mực kiểm toán tài chính

Các chuẩn mực thực hành

- Đánh giá tính trọng yếu
- Thu thập bằng chứng kiểm toán:.
- Thủ tục phân tích:
- Chọn mẫu kiểm toán:
- Kiểm tra và giám sát chất lượng:
- Kiểm tra việc tuân thủ pháp pháp luật và các quy định
- Kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy tính điện tử (EDP):
- Kiểm toán bằng máy vi tính:

Phần III

Các chuẩn mực kiểm toán hoạt động

Mục tiêu của kiểm toán hoạt động là nhằm xác định tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của hoạt động của đơn vị được kiểm toán,

* Các chuẩn mực thực hành đối với kiểm toán hoạt động:

- Lập kế hoạch kiểm toán hoạt động:
- Thực hiện kiểm tra và giám sát
- Đánh giá việc tuân thủ pháp luật và các quy định
- Đánh giá các biện pháp kiểm soát quản lý
- Thu thập các bằng chứng kiểm toán
- Các chuẩn mực Báo cáo kiểm toán hoạt động:

Phần IV

Các chuẩn mực kiểm toán tuân thủ

Do còn có sự khác biệt về hệ thống pháp luật giữa các Quốc gia trên thế giới, nên hiện nay các chuẩn mực cho một cuộc kiểm toán tuân thủ hầu như chưa được nghiên cứu và ban hành riêng, việc kiểm tra tính tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến Báo cáo tài chính do đã được đề cập trong phần CMK'T Báo cáo tài chính

1.3.2. Nội dung cơ bản của quy trình KTNN

1.3.2.1. Quy trình kiểm toán chung (chuẩn)

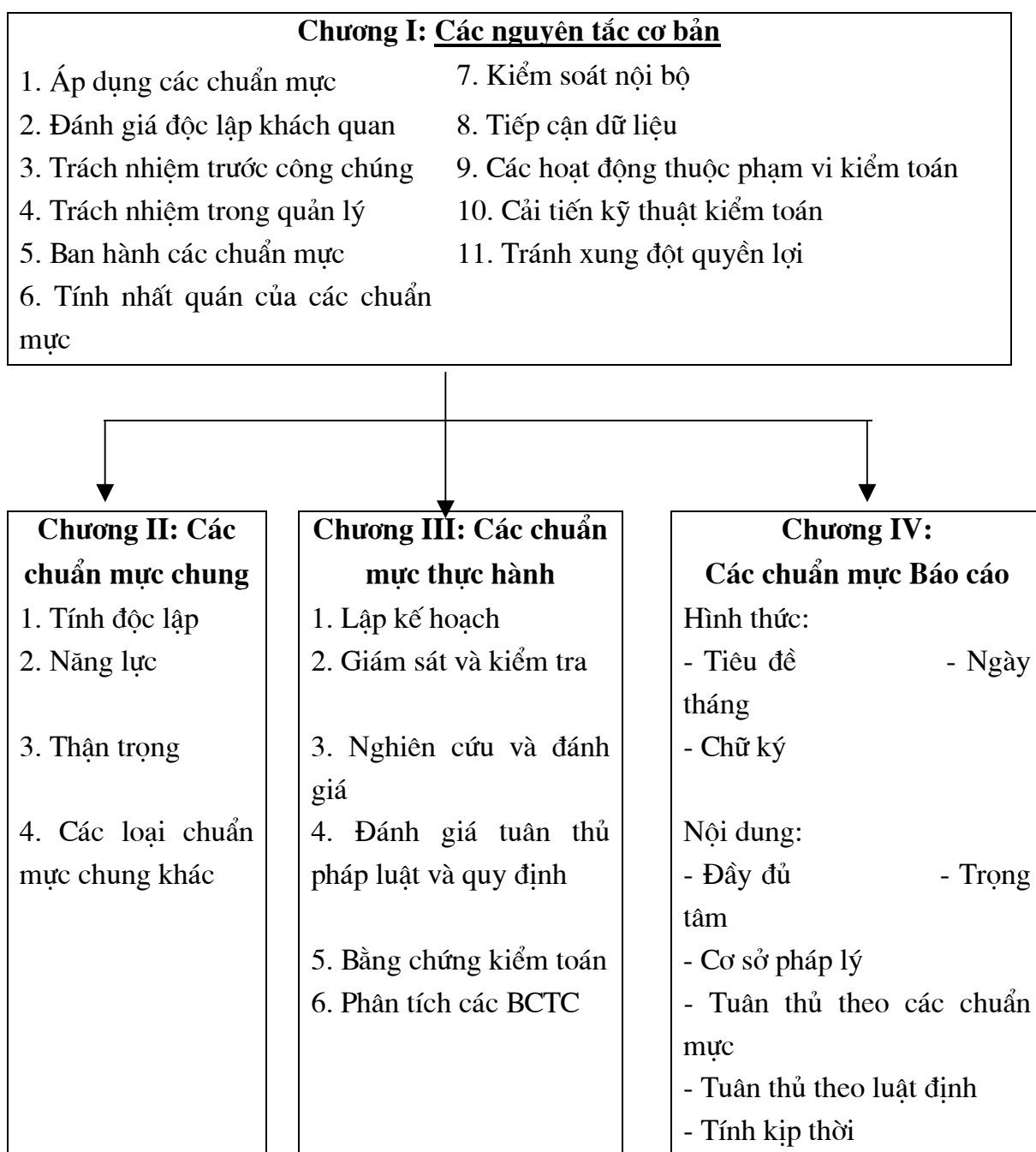
- Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán:
- Giai đoạn thực hiện kiểm toán:
- Giai đoạn lập Báo cáo kiểm toán
- Giai đoạn kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị (phúc tra)

1.4. Hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của một số Quốc gia và tổ chức kiểm toán quốc tế

1.4.1. Giới thiệu hệ thống CMK'T của INTOSAI và một số nước trên thế giới

- Nội dung cơ bản hệ thống CMK'T của tổ chức quốc tế các cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI)

Hệ thống CMK'T của INTOSAI được kết cấu thành 4 chương như sơ đồ mô hình tổng quát sau:



Nội dung cơ bản quy trình kiểm toán KTNN Thái Lan

Quy trình kiểm toán Nhà nước Thái Lan được trình bày bao gồm các giai đoạn sau:

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Giai đoạn lập Báo cáo kết quả kiểm toán

Giai đoạn Phần tiếp theo của kiểm toán (kiểm tra việc thực hiện kiến nghị)

Nội dung cơ bản quy trình kiểm toán KTNN các quốc gia khác. phần lớn các quốc gia đều có qui trình giống KTNN Thái Lan

1.4.3. Bài học kinh nghiệm rút ra cho quá trình xây dựng và hoàn thiện CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN

- Sự lựa chọn mô hình thiết lập hệ thống CMK'T, quy trình kiểm toán KTNN xuất phát từ chính hoàn cảnh thực tế ở Việt Nam. Hiện nay do các tổ chức hội nghề nghiệp chưa có đủ khả năng nên CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN vẫn phải do cơ quan KTNN (mô hình tự kiểm soát) soạn thảo và ban hành

- Hệ thống CMK'T và quy trình kiểm toán của KTNN cần phải xây dựng trên cơ sở các CMK'T, quy trình kiểm toán quốc tế và có xem xét các CMK'T của các Quốc gia khác, nhằm rút ngắn thời gian để tiếp cận nhanh chóng với thông lệ quốc tế, hiện đại hoá công nghệ kiểm toán.

- Hệ thống chuẩn mực cần phải soạn thảo và ban hành đầy đủ, đồng bộ bao gồm các chuẩn mực về đạo đức, các CMK'T Báo cáo tài chính, các CMK'T hoạt động và tiến tới nghiên cứu, xây dựng để ban hành các CMK'T đối với một số lĩnh vực chuyên biệt CMK'T Ngân hàng Nhà nước.

- Quy trình kiểm toán quán triệt nguyên tắc gồm 4 giai đoạn, cần tập trung xây dựng quy trình chung (chuẩn) đảm bảo khoa học, nội dung đầy đủ, chi tiết làm cơ sở xây dựng các quy trình chuyên ngành đồng thời xây dựng ban hành bổ sung quy trình kiểm toán hoạt động để áp dụng.

- Cải tiến quy trình xây dựng CMK'T và quy trình kiểm toán theo hướng chuyên môn hoá, cần có bộ phận chuyên trách (phòng chính sách) làm đầu mối tổ chức thực hiện, tập hợp được những chuyên gia kiểm toán có năng lực, trình độ vào Ban soạn thảo nhằm nâng cao chất lượng, hiệu quả của hệ thống các CMK'T và quy trình kiểm toán Nhà nước.

Chương II

THỰC TRẠNG HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM

2.1. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH HỆ THỐNG CHUẨN MỤC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN TỪ THỰC TIỄN HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CỦA KTNN

2.1.1 Tổng quan về hoạt động của KTNN sau 10 năm hoạt động

Chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của KTNN được quy định tại Điều 1 và Điều 2 Nghị định 70/CP ngày 11/07/1994, Cơ quan Kiểm toán Nhà nước *“giúp Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do Ngân sách Nhà nước cấp”* và

Hiện nay theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP, *“Kiểm toán Nhà nước là cơ quan thuộc Chính phủ, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách Nhà nước các cấp và báo cáo tổng quyết toán ngân sách Nhà nước; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách Nhà nước; kiểm toán tuân thủ, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng ngân sách Nhà nước và tài sản công*

(Do hoạt động trong 10 năm qua của KTNN dựa vào Nghị định 70/CP nên chúng tôi đề cập chủ yếu Nghị định này)

2.1.2. Quá trình hình thành hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán từ thực tiễn hoạt động kiểm toán của KTNN (Từ năm 1994 đến năm 1999)

Nhận thức được tầm quan trọng của việc xây dựng Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán đối với hoạt động và quá trình phát triển của KTNN nên ngay từ ngày đầu thành lập cơ quan KTNN đã triển khai hàng loạt các đề tài nghiên cứu khoa học về xây dựng tổ chức, cơ chế hoạt động của KTNN; KTNN các khu vực; KTNN các chuyên ngành; về xây dựng hệ thống chuẩn mực, các quy trình kiểm toán. Bên cạnh đó cơ quan KTNN đã triển khai hàng loạt các cuộc nghiên cứu trong và ngoài nước về chuẩn mực, quy trình kiểm toán của các tổ chức kiểm toán độc lập, tổ chức kiểm toán của cơ quan kiểm toán tối cao INTOSAI, ASOSAI, kiểm toán Cộng hòa Liên Bang Đức, KTNN Anh, Pháp, Mỹ, Nga... Sự hợp tác của dự án GTZ

và ADB đã góp phần quan trọng để cho KTNN Việt Nam tổ chức nghiên cứu, xây dựng hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của KTNN.

2.1.3. Quá trình xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN

Năm 1999 KTNN đã hoàn chỉnh và Tổng KTNN đã ban hành Hệ thống chuẩn mực của KTNN gồm 14 chuẩn mực chia làm ba nhóm: nhóm chuẩn mực chung, nhóm chuẩn mực thực hành và nhóm chuẩn mực lập báo cáo kiểm toán. Bên cạnh đó Tổng KTNN ban hành sáu quy trình kiểm toán, bao gồm 01 quy trình kiểm toán chung, 03 quy trình kiểm toán chuyên ngành, 02 quy trình lập báo cáo cho một cuộc kiểm toán và lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm.

Hệ thống chuẩn mực và qui trình KTNN dựa trên cơ sở:

Thứ nhất, KTNN Việt Nam là thành viên của tổ chức các cơ quan KTNN tối cao quốc tế INTOSAI và khu vực Châu á ASOSAI, do đó việc xây dựng hệ thống chuẩn mực của KTNN Việt Nam phải dựa trên cơ sở hệ thống chuẩn mực và các quy trình kiểm toán của các tổ chức này

Thứ hai, dựa vào kinh nghiệm của nước ngoài

Thứ ba, dựa trên thực tiễn quá trình kiểm toán, công tác nghiên cứu khoa học của cơ quan KTNN đã thực hiện quá trình tổng kết, đánh giá thực tiễn; đánh giá kết quả kiểm toán

2.2. ĐÁNH GIÁ VIỆC THỰC HIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN TRONG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CỦA KTNN TỪ NĂM 2000 ĐẾN NAY.

2.2.1. Đánh giá thực trạng việc thực hiện hệ thống chuẩn mực kiểm toán

1. Đánh giá những mặt đạt được của hệ thống chuẩn mực KTNN Việt Nam

- Hệ thống chuẩn mực là cơ sở khi thiết kế về tổ chức và cơ chế hoạt động của cơ quan KTNN và xác lập tính độc lập cao nhất có thể cho hoạt động của KTNN.

- Theo yêu cầu chuẩn mực lập kế hoạch kiểm toán, công tác này của cơ quan KTNN đang từng bước được chuẩn hoá rất nhanh.

- Về cơ bản hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN được xây dựng phù hợp với các chỉ dẫn nghiệp vụ kiểm toán của Tổ chức các cơ quan kiểm toán tối cao

INTOSAI và ASOSAI, phù hợp với quan điểm chung của KTNN các nước trên thế giới.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán là căn cứ quan trọng để KTNN ban hành các quy trình kiểm toán, quy chế, quy định, các biểu mẫu để điều tiết, điều chỉnh và kiểm soát quá trình hoạt động kiểm toán.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán có tác dụng rất lớn trong việc đưa hoạt động kiểm toán của KTNN trong những năm qua đi vào nề nếp, từng bước quy chuẩn hoá công tác lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và công khai kết quả kiểm toán.

- Hệ thống chuẩn mực kiểm toán có tác dụng rất lớn trong việc nâng cao chất lượng, hiệu quả hoạt động kiểm toán của KTNN trong những năm qua, rút ngắn thời gian kiểm toán, hạn chế rủi ro kiểm toán.

2 Những mặt tồn tại của hệ thống chuẩn mực kiểm toán

- ***Thứ nhất***, hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN mới chỉ điều chỉnh hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính. KTNN chưa có hệ thống chuẩn mực kiểm toán hoạt động, chuẩn mực kiểm toán tuân thủ, chuẩn mực kiểm toán điều tra, chuẩn mực kiểm toán các đề án đã được phê duyệt (kiểm toán trước) trong khi các loại hình kiểm toán này thực tế đang áp dụng đan xen với loại hình kiểm toán báo cáo tài chính trong hoạt động của KTNN.

Thứ hai, do hệ thống chuẩn mực, nhiều nội dung chưa chỉ rõ đường lối cụ thể nên khi tiến hành kiểm toán KTV còn bị lúng túng như chuẩn mực lập kế hoạch kiểm toán, chuẩn mực về khảo sát hệ thống KSNB, chuẩn mực về tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán. So sánh với các chuẩn mực của hệ thống chuẩn mực kiểm toán của Việt Nam và Quốc tế nhiều nội dung trình bày và giải thích không phù hợp.

Thứ ba, chuẩn mực số 08 - phân tích tình hình kinh tế và chuẩn mực số 12 - kiểm tra, phân tích tổng quát các báo cáo tài chính đơn vị được kiểm toán có nhiều nội dung trùng nhau.

Thứ tư, chuẩn mực báo cáo kiểm toán mặc dù đã chỉ rõ nội dung, hình thức của một báo cáo kiểm toán, song chưa chỉ rõ những dạng sai phạm ở mức độ nào thì chọn dạng nhận xét gì cho phù hợp; trách nhiệm của KTV

Thứ năm, trên thực tế những năm qua các chuẩn mực kiểm toán của KTNN chưa được sử dụng phổ biến trong các tranh chấp đối với quá trình xét duyệt, thông

qua báo cáo kiểm toán, đánh giá quá trình kiểm tra, kiểm soát quá trình kiểm toán đối với các KTV, tổ, Đoàn kiểm toán

222. Các quy trình kiểm toán

1. Tổng quan về hệ thống các quy trình KTNN Việt Nam

Nội dung của QTKT chung bao gồm các giai đoạn:

- Giai đoạn chuẩn bị lập kế hoạch kiểm toán
- Giai đoạn thực hiện kiểm toán: QTKT chung chỉ ra các nguyên tắc, phương pháp kiểm toán và trình tự, thủ tục thực hiện kiểm toán của KTNN.
- Giai đoạn kết thúc và lập báo cáo kiểm toán.
- Giai đoạn kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của Đoàn kiểm toán.

Các qui trình kiểm toán do Tổng KTNN ban hành

- *Quy trình kiểm toán NSNN (Ban hành theo Quyết định số 08/1999/QĐ-KTNN) ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN)*

- *Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư XD CB của Nhà nước, ban hành theo Quyết định số 09/1999/QĐ- KTNN ngày 28/12/1999 của Tổng KTNN.*

- *Quy trình kiểm toán doanh nghiệp nhà nước (ban hành theo Quyết định 04/1999/QĐ- KTNN ngày 22 tháng 10 năm 1999 của Tổng KTNN*

- *Quy trình về xác lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán*

- *Quy trình lập và xét duyệt báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán hàng năm (ban hành theo Quyết định 07/1999/QĐ-KTNN ngày 15/12/1999 của Tổng KTNN)*

2. Những mặt đạt được của quy trình kiểm toán của KTNN

- *Tính pháp lý:* các quy trình kiểm toán là cơ sở pháp lý để các KTV, các tổ trưởng, các đoàn trưởng các Đoàn kiểm toán có cơ sở thực hiện nhiệm vụ của mình.

- *Tác dụng về mặt thực tiễn hoạt động kiểm toán*

- *Tác dụng trong việc hạn chế rủi ro kiểm toán*

- Tác dụng trong việc phối hợp các bộ phận ,trong kiểm tra, kiểm soát để nâng cao chất lượng kiểm toán của KTNN

3. Những hạn chế, bất cập của các quy trình kiểm toán

- Các quy trình này chủ yếu áp dụng cho hình thức kiểm toán BCTC và kiểm toán báo cáo quyết toán đối với lĩnh vực ĐTXDCB.
- Việc cụ thể hoá các tác nghiệp chưa rõ ràng, quy trình kiểm toán các lĩnh vực hoạt động và quy trình kiểm toán chung không khác nhau nhiều, nói đúng hơn là các quy trình này chưa được cụ thể hoá.
- Cách thức xác định mục tiêu, phương pháp kiểm toán, xác định tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong quy trình chưa được đặt ra hoặc đặt ra nhưng chưa được đề cập rõ ràng, có tính chất nêu đề mục mà không có nội dung.
- Nhiều điểm của các quy trình có sự mâu thuẫn với chuẩn mực kiểm toán đã ban hành và các chuẩn mực, quy trình kiểm toán quốc tế của INTOSAI và ASOSAI.
- Các quy trình kiểm toán chịu ảnh hưởng nặng nề quy trình, thủ tục kiểm tra kế toán, thanh tra tài chính. Tính độc lập của KTV, các phương pháp kiểm toán đặc thù của kiểm toán chưa được đề cập hoặc đề cập không rõ ràng.

2.2.3. Những vấn đề đặt ra đối với hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của KTNN hiện nay

1. Đổi mới hệ thống chuẩn mực kiểm toán

- + Chuẩn mực số 01: Tính độc lập. Trong chuẩn mực này phải chỉ rõ nội dung các quy định về sự độc lập của KTV khi thực hiện kiểm toán và sự độc lập trên các mặt của KTNN.
- + Chuẩn mực số 02: Trình độ kỹ năng chuyên môn. Chuẩn mực này xác lập các điều kiện về đào tạo, chứng chỉ hành nghề, trình độ chuyên môn của từng KTV và của cơ quan KTNN nói chung.
- + Chuẩn mực số 03: Tính thận trọng nghề nghiệp. Chuẩn mực quy định nội dung về tính thận trọng của KTV, cơ quan KTNN trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo và công bố báo cáo kiểm toán.

- Đối với nhóm chuẩn mực thực hành kiểm toán : nhóm này có 10 chuẩn mực, trong đó chuẩn mực số 08: phân tích tình hình kinh tế tài chính và chuẩn mực số 12: kiểm tra, phân tích tổng quát các báo cáo tài chính có nhiều nội dung trùng nhau. Theo chúng tôi hai chuẩn mực này nên ghép làm một và tên gọi là chuẩn mực thực hiện các thủ tục phân tích tài chính hoặc chuẩn mực phân tích báo cáo tài chính. Bên cạnh đó nên bổ sung một số chuẩn mực khác như chuẩn mực: Năm kiểm toán đầu tiên; chuẩn mực về xác định gian lận, sai sót; chuẩn mực xem xét giải trình các nhà quản lý; chuẩn mực về cơ sở dữ liệu trong kiểm toán ...

- Đối với nhóm chuẩn mực BCKT. Theo văn bản hiện hành thì có 1 chuẩn mực. Nội dung chuẩn mực đã nêu rõ các dạng nhận xét mà KTV có thể lựa chọn khi lập BCKT.

2. Đối với hệ thống quy trình kiểm toán

- Các quy trình kiểm toán hiện đang áp dụng chủ yếu thực hiện cho các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, trong khi theo Nghị định 93/2003/NĐ-CP và theo dự thảo Luật kiểm toán mở rộng chức năng và nhiệm vụ KTNN, kiểm toán tính kinh tế, tính hiệu quả
- Cuộc cải cách đổi mới nền hành chính Nhà nước và cơ chế vận hành nền tài chính công của Nhà nước đang đặt ra sự cần thiết phải đổi mới nội dung, phương pháp, quy trình kiểm toán hiện nay của KTNN.

CHƯƠNG III

NỘI DUNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HỆ THỐNG

CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM

3.1 VAI TRÒ TÁC DỤNG CỦA VIỆC HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC VÀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Theo thông lệ quốc tế, kiểm toán nhà nước là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất của nhà nước, do đó cơ cấu tổ chức và hoạt động của nó phải được chế định

trong các văn bản pháp luật bảo đảm tính độc lập đầy đủ cho KTNN, đó là tiền đề cơ bản của công tác kiểm tra tài chính công có hiệu lực và có hiệu quả

- *Kiểm toán viên chỉ tuân thủ pháp luật và các quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ trong hoạt động kiểm toán, không chịu bất kỳ một sức ép và sự can thiệp nào vào hoạt động kiểm toán.*

3.2. PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN

Một là, phải căn cứ vào chiến lược phát triển của Kiểm toán Nhà nước trong từng giai đoạn.

" Nâng cao năng lực hoạt động, hiệu lực pháp lý, chất lượng và hiệu quả của Kiểm toán Nhà nước như một công cụ mạnh của nhà nước trong kiểm tra tài chính nhà nước và tài sản công; phấn đấu đến năm 2010 đưa Kiểm toán nhà nước Việt Nam đạt trình độ trung bình và đạt trình độ kiểm toán loại khá so với các nước tiên tiến trong khu vực và phù hợp với các thông lệ quốc tế" Trích Chiến lược phát triển Kiểm toán Nhà nước giai đoạn 2001- 2010 của Kiểm toán Nhà nước; Công văn số 269/ Ttr-KTNN ngày 02/5/2003

Hai là, Tuân theo định hướng hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và các hướng dẫn nghiệp vụ kiểm toán của các tổ chức kiểm toán quốc tế, như INT OSAI, ASOSAI và nghiên cứu, tham khảo kinh nghiệm của kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới.

Ba là, Đáp ứng yêu cầu nâng cao chất lượng kiểm toán phục vụ có hiệu quả nhiệm vụ quản lý kinh tế, tài chính- ngân sách của Đảng và Nhà nước trong từng giai đoạn.

3.3. NGUYÊN TẮC VÀ CÁC THỨC TIẾN HÀNH

3.3.1. Nguyên tắc

- *Tuân thủ pháp luật và các cơ chế chính sách về quản lý kinh tế, tài chính của nhà nước:*
- *Phục vụ đắc lực cho các mục tiêu, tiêu chí hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam:*
- *Phù hợp và đáp ứng yêu cầu phát triển từng bước của Nhà nước pháp quyền XHCN Việt Nam và nền kinh tế thị trường định hướng XHCN;*

- Tiếp thu có chọn lọc các thông lệ quốc tế phổ biến và những bài học kinh nghiệm của kiểm toán nhà nước các nước trên thế giới

3.3.2. Cách thức tiến hành

Bước 1. Tổ chức kiểm tra, rà soát Hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán hiện đang áp dụng:

Bước 2. Tổ chức hội thảo khoa học ở các cấp độ khác nhau:

Bước 3. Dự thảo bổ sung, sửa đổi hoàn thiện hệ thống chuẩn mực, quy trình kiểm toán

Bước 4. Tổ chức lấy ý kiến tham gia, đóng góp vào dự thảo:

Bước 5. Hoàn thiện dự thảo trình Tổng Kiểm toán Nhà nước ký ban hành

Bước 6. Tổ chức thực hiện:

3.4. HOÀN THIỆN HỆ THỐNG CHUẨN MỰC, QUY TRÌNH KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

3.4.1. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

Hệ thống chuẩn mực cần xây dựng theo nội dung, kết cấu sau:

Chương I

Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung, mang tính nguyên tắc về việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, cụ thể:

- Một là, những nguyên tắc khi xây dựng chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước
- Hai là, nội dung chuẩn mực Kiểm toán nhà nước, bao gồm chương, điều, cụ thể:
- Ba là, phạm vi áp dụng hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước
- Bốn là, đối tượng thực hiện hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước
- Giải thích thuật ngữ

Chương II

Nhóm chuẩn mực đạo đức

Đề nghị sửa đổi *Chương II. Nhóm chuẩn mực chung* thành *Nhóm chuẩn mực đạo đức*. Trong chương này cần bổ sung thêm và sửa đổi như sau:

Chuẩn mực số 1. Tính trung thực

Chuẩn mực số 2. Độc lập khách quan và không thiên vị

Chuẩn mực số 3. Khả năng và trình độ chuyên môn

Chuẩn mực số 4. Giữ bí mật nghề nghiệp

Chuẩn mực số 5. Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn

Chương II

Nhóm chuẩn mực kiểm toán tài chính

Mục 1. Nhóm chuẩn mực thực hành

Nhóm chuẩn mực thực hành quy định việc thiết lập các thủ tục, các nguyên tắc cơ bản và nêu rõ các thể thức áp dụng các thủ tục và nguyên tắc cơ bản đó trong quá trình kiểm toán, nhóm chuẩn mực này bao gồm:

Chuẩn mực số 6. Lập kế hoạch kiểm toán

Chuẩn mực số 11. Chọn mẫu kiểm toán

Chọn mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% số phần tử của một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ giảm bớt các cuộc kiểm tra chi tiết, tiết kiệm thời gian và chi phí cho cuộc kiểm toán. Chuẩn mực này sẽ đưa ra cách thức tiến hành chọn mẫu theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê, kiểm tra và đánh giá kết quả, ước lượng, các rủi ro, sai sót... để hình thành các ý kiến kết luận suy rộng.

Chuẩn mực số 12. Kiểm tra và giám sát chất lượng

Chuẩn mực số 13. Kiểm tra việc tuân thủ pháp pháp luật và các quy định

Chuẩn mực số 14. Kiểm tra, phân tích tổng quát báo cáo tài chính

Chuẩn mực số 15. Kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng máy tính điện tử (EDP)

Chuẩn mực số 16. Kiểm toán bằng máy vi tính

Mục 2. Chuẩn mực Báo cáo kiểm toán

Chuẩn mực số 17. Báo cáo kiểm toán

Chương III

Nhóm chuẩn mực kiểm toán hoạt động

Mục 1. Nhóm chuẩn mực thực hành

Chuẩn mực số 18. Lập kế hoạch kiểm toán

Chuẩn mực số 19. Thực hiện kiểm tra và giám sát

Chuẩn mực số 20. Đánh giá việc tuân thủ pháp luật và các quy định

Chuẩn mực số 21. Đánh giá các biện pháp kiểm soát quản lý

Chuẩn mực số 22. Thu thập các bằng chứng kiểm toán

Mục 2. Chuẩn mực Báo cáo kiểm toán hoạt động

Chuẩn mực 23. Báo cáo kiểm toán

3.4.2. Hoàn thiện các quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

a. Hoàn thiện quy trình kiểm toán Kiểm toán Nhà nước (Quy trình chung)

1. Những quy định chung

- Quy trình Kiểm toán Nhà nước được thực theo trình tự 4 bước, cụ thể:
 - + Chuẩn bị kiểm toán
 - + Thực hiện kiểm toán
 - + Lập báo cáo kiểm toán
 - + Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán
- Phạm vi áp dụng của quy trình
- Đối tượng thực hiện
- Quy định trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân trong việc thực hiện quy trình

2 Chuẩn bị kiểm toán

1. Khảo sát thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán
 - + Thu thập các thông tin chung về đơn vị được kiểm toán: Quá trình thành lập, chức năng, nhiệm vụ, hệ thống tổ chức quản lý, hệ thống pháp luật có hiệu lực đối với đơn vị.

+ Tìm hiểu hệ thống kế toán của đơn vị xem hệ thống kế toán có phù hợp không? Có ghi chép đầy đủ, kịp thời các thông tin kế toán không? Hệ thống sổ kế toán có đầy đủ đúng chế độ quy định?

+ Tìm hiểu hệ thống KSNB: Đánh giá xem liệu hệ thống KSNB có cơ cấu hợp lý, hoạt động có hiệu lực và có hiệu quả? Có tác dụng phát hiện nhằm ngăn ngừa được các sai phạm trong các thông tin tài chính? Mức độ các loại rủi ro kiểm toán cao hay thấp, các khu vực hoạt động, loại hình hoạt động nào có thể có rủi ro cao.

+ Xác định các bộ phận trọng yếu : Đó là các bộ phận, nội dung quan trọng, có giá trị lớn hoặc nhạy cảm cần tập trung kiểm tra.

+ Xem xét các kiến nghị trong báo cáo kiểm toán năm trước xem đã được đơn vị được kiểm toán sửa chữa chấn chỉnh chưa? những tồn tại chưa được xử lý, nguyên nhân của những tồn tại đó...

2. Lập kế hoạch kiểm toán

- Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

Kế hoạch kiểm toán bao gồm các bộ phận chủ yếu sau:

- Đánh giá các thông tin thu thập về đơn vị được kiểm toán
- Xác định mục tiêu, yêu cầu của cuộc kiểm toán
- Giới hạn, phạm vi của cuộc kiểm toán
- Nội dung của cuộc kiểm toán
- Đề ra các phương pháp kỹ thuật kiểm toán cần áp dụng
- Bố trí kế hoạch thời gian
- Kế hoạch nhân lực
- Dự kiến kinh phí cho cuộc kiểm toán
- Kế hoạch kiểm toán phải được Lãnh đạo KTNN phê duyệt.

Lập chương trình kiểm toán

- Nội dung cơ bản của chương trình kiểm toán bao gồm các nội dung cơ bản sau:
 - Đánh giá KSNB và rủi ro kiểm toán
 - Xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán cho từng bộ phận
 - Xác định các thủ tục (phương pháp) kiểm toán
 - Phân công KTV thực hiện
 - Xác định thời điểm, kỳ hạn hoàn thành

- Phân công trách nhiệm, giám sát, kiểm tra chất lượng...

3. Thành lập đoàn kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán

- Thành lập đoàn kiểm toán,
- Tổ chức bồi dưỡng, phổ biến kế hoạch kiểm toán và quy chế về tổ chức hoạt động của đoàn kiểm toán
- Chuẩn bị phương tiện và các điều kiện cần thiết cho đoàn kiểm toán
- Công bố quyết định kiểm toán với đơn vị được kiểm toán

Chương III

Thực hiện kiểm toán

Mục 1. Một số nguyên tắc về thu thập bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

- Một là, Sự tồn tại của tài sản:
- Hai là, Quyền sở hữu đối với tài sản:
- Ba là, Xác nhận sự đầy đủ: KTV phải kiểm tra thực tế sau đó so sánh với số liệu kế toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự đầy đủ của tài sản
- Bốn là, Hạch toán đúng kỳ: KTV phải thu thập bằng chứng để khẳng định mọi nghiệp vụ kế toán đều được hạch toán đúng kỳ mà nghiệp vụ kinh tế phát sinh
- Năm là, Đánh giá tài sản
- Sáu là, Chính xác về số học:

Mục 2. Thu thập bằng chứng kiểm toán

Thực hiện kiểm toán là giai đoạn KTV triển khai các công việc đã ghi trong kế hoạch và chương trình kiểm toán. Trong giai đoạn này KTV phải thực hiện một số công việc theo trình tự sau đây:

- Xác định lại mức độ tin cậy của KTV đối với hệ thống KSNB của đơn vị được kiểm toán.
- Lựa chọn các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp đối với cuộc kiểm toán
- Ghi chép tài liệu và giấy tờ làm việc
- Phân tích đánh giá kết quả bằng chứng kiểm toán
- Kết thúc kiểm toán tại đơn vị, toạ đàm với đơn vị được kiểm toán để thống nhất kết quả kiểm toán.

- Lập hồ sơ của giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Chương IV: Lập báo cáo kiểm toán

1. Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán

- Tập hợp các Biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán
- Tổng hợp kết quả kiểm toán, bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.

2. Soạn thảo dự thảo báo cáo kiểm toán

- Tổ soạn thảo Báo cáo lập dự thảo Báo cáo kiểm toán
- Dự thảo Báo cáo phải được lập trên cơ sở các thông tin về hồ sơ tài liệu, số liệu đã được kiểm toán, đã thu thập được chuẩn mực về hình thức và nội dung của Báo cáo.

- Thông qua dự thảo Báo cáo tại Tổ soạn thảo (Trưởng đoàn)

3. Xét duyệt báo cáo kiểm toán

- Hội đồng Vụ xét duyệt Báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình Hội đồng KTNN
- Hội đồng KTNN xét duyệt Báo cáo, hoàn chỉnh thành Báo cáo chính thức.

4. Công bố và phát hành báo cáo kiểm toán

- Báo cáo chính thức sau khi hoàn thành, sẽ được Tổng KTNN ký phát hành gửi tới đơn vị được kiểm toán, cấp chủ quản, Chính phủ, Quốc hội.
- Báo cáo kiểm toán có giá trị pháp lý kể từ ngày được phát hành và sau đó được công bố công khai theo quy định của pháp luật.

Chương V: Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán

KTNN phải theo dõi và tổ chức kiểm tra việc thực hiện kiến nghị đã nêu trong báo cáo kiểm toán, nội dung của giai đoạn này gồm bước:

1. Lập kế hoạch kiểm tra:
2. Tổ chức kiểm tra tại các đơn vị được kiểm toán
3. Lập báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán

b. Hoàn thiện các quy trình kiểm toán chuyên ngành

* Quy trình Kiểm toán Ngân sách Nhà nước

Chương I. Những quy định chung

Chương II. Chuẩn bị kiểm toán

Chương III. Thực hiện kiểm toán

Bổ sung vào phần đầu chương III thêm:

- Mục 1. Một số nguyên tắc về thu thập bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán:
- Mục 2. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán: Căn cứ vào các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán báo cáo tài chính để xây dựng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán ngân sách nhà nước

Chương IV. Lập báo cáo kiểm toán

Nội dung cơ bản Báo cáo kiểm toán như sau :

- Chuẩn bị lập Báo cáo kiểm toán: Tập hợp các Biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán. Sau đó tổng hợp kết quả kiểm toán, lập các bảng biểu, số liệu giải trình những nhận xét kiến nghị.
 - Soạn thảo dự thảo Báo cáo kiểm toán; thông qua dự thảo báo cáo tại đoàn kiểm toán
 - Xét duyệt Báo cáo kiểm toán
 - Hội đồng Kiểm toán chuyên ngành, hoặc kiểm toán nhà nước khu vực xét duyệt báo cáo kiểm toán, hoàn chỉnh trình Hội đồng KTNN, Hội đồng KTNN xét duyệt báo cáo
 - Công bố và phát hành báo cáo kiểm toán
 - Lưu trữ hồ sơ, tài liệu kiểm toán

****. Hoàn thiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của nhà nước***

Chương I. Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung mang tính nguyên tắc, căn cứ vào kết cấu, nội dung của quy trình Kiểm toán Nhà nước để cụ thể để xây dựng cho quy trình Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư xây dựng của Nhà nước

Chương III. Thực hiện kiểm toán

Trong chương này cần bổ sung thêm, các mục:

- Mục 1. Một số nguyên tắc về thu thập bằng chứng kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán:
- Mục 2. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán:

****Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp nhà nước***

Chương I. Những quy định chung

Trong chương này quy định những nội dung mang tính nguyên tắc, căn cứ vào kết cấu, nội dung của quy trình Kiểm toán Nhà nước để cụ thể để xây dựng quy trình kiểm toán báo cáo quyết tài chính doanh nghiệp nhà nước

Chương II. Chuẩn bị kiểm toán

Trong chương này cần bổ sung thêm:

- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp;

Chương III. Thực hiện kiểm toán

Bổ sung thêm vào chương này một mục là: Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp

Chương IV. Lập báo cáo kiểm toán

Bổ sung thêm nội dung trình tự lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán theo quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước

3.5. Các giải pháp và lộ trình hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

Giải pháp

1. Tiến hành tổng kết đánh giá một cách sâu sắc, toàn diện hệ thống các chuẩn mực và các quy trình kiểm toán hiện có để thực hiện nhiệm vụ này,:

2. Tổ chức thu thập, hệ thống hoá và phân tích đánh giá hệ thống chuẩn mực kiểm toán và quy trình kiểm toán của INTOSAI và một số nước tiêu biểu trên thế giới và khu vực

3. Xây dựng phương án hoàn thiện hệ thống chuẩn mực và quy trình kiểm toán,

4. Tổ chức hội thảo khoa học,

5. Hoàn thiện và ban hành,

b Lộ trình thực hiện

- *Năm 2004-2005* hoàn thiện bổ sung, sửa đổi hệ thống chuẩn mực, các quy trình kiểm toán hiện có, đồng tiếp tục xây dựng các quy trình kiểm toán còn thiếu:

- + Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành trung ương;
- + Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương (tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương);

- + Quy trình kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia;

- + Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính ngân hàng nhà nước và ngân hàng thương mại.

Đưa vào áp dụng vào đầu năm 2006.

- *Năm 2005, tiếp tục xây dựng:*

- + Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;

- + Quy trình kiểm toán trách nhiệm quản lý kinh tế của cán bộ lãnh đạo;

Từ năm 2006, tiếp tục xây dựng các quy trình kiểm toán chuyên đề, quy trình kiểm toán hoạt động, đến năm 2010 về cơ bản hoàn thành hệ thống chuẩn mực kiểm toán Nhà nước, quy trình kiểm toán Nhà nước.