

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI
TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI**

NGÔ MINH NGỌC

**HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH
NHÀ NƯỚC TẠI BỘ Y TẾ DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
CHUYÊN NGÀNH III THỰC HIỆN**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

Hà Nội - 2021

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI
TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

NGÔ MINH NGỌC

HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH
NHÀ NƯỚC TẠI BỘ Y TẾ DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
CHUYÊN NGÀNH III THỰC HIỆN

Chuyên Ngành: Kế toán

Mã Ngành: 8340301

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN
NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: TS Đào Mạnh Huy

Hà Nội, 2021

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận văn này là công trình nghiên cứu thực sự của cá nhân tôi, chưa được công bố trong bất cứ một công trình nghiên cứu nào. Các số liệu, nội dung được trình bày trong luận văn này là hoàn toàn hợp lệ và đảm bảo tuân thủ các quy định về bảo vệ quyền sở hữu trí tuệ.

Tôi xin chịu trách nhiệm về đề tài nghiên cứu của mình.

Tác giả

Ngô Minh Ngọc

LỜI CẢM ƠN

Qua thời gian học tập và nghiên cứu tại Trường Đại học Lao động Xã hội, dưới sự hướng dẫn tận tình của các thầy cô, tác giả đã tiếp thu được nhiều kiến thức bổ ích để vận dụng vào công việc hiện tại nhằm nâng cao năng lực trình độ.

Luận văn Thạc sỹ với đề tài “***Hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện***” là kết quả của quá trình nghiên cứu lý luận và thực tế.

Tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến **TS. Đào Mạnh Huy**, người đã dành nhiều thời gian để tận tình hướng dẫn, giúp đỡ và tạo điều kiện thuận lợi cho tác giả trong suốt quá trình thực hiện nghiên cứu đề tài và hoàn chỉnh Luận văn.

Tác giả cũng xin gửi lời cảm ơn đến các thầy cô đã tham gia giảng dạy, giúp đỡ tác giả trong suốt quá trình học tập và nghiên cứu.

Trong quá trình nghiên cứu, mặc dù rất cố gắng nhưng do kiến thức và thời gian có hạn nên Luận văn khó tránh khỏi những thiếu sót nhất định. Tác giả kính mong nhận được sự góp ý, chỉ bảo của các thầy cô và những ý kiến góp ý từ bạn bè đồng nghiệp để Luận văn được hoàn thiện hơn nữa.

Xin trân trọng cảm ơn!

Tác giả luận văn

Ngô Minh Ngọc

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	2
LỜI CẢM ƠN	3
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	1
DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ.....	2
MỞ ĐẦU	
Chương 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI CÁC BỘ, NGÀNH	6
1.1. Ngân sách và vai trò của Kiểm toán nhà nước đối với kiểm toán ngân sách Nhà nước tại các bộ, ngành.....	6
1.1.1. Bản chất của ngân sách nhà nước	6
1.1.2. Tổ chức quản lý ngân sách.....	8
1.1.3. Chức năng của Kiểm toán nhà nước	12
1.1.4. Phân cấp quản lý ngân sách	13
1.2. Tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại các bộ, ngành.....	16
1.2.1 Khái niệm tổ chức kiểm toán	16
1.2.2. Những vấn đề cơ bản về tổ chức kiểm toán ngân sách tại các bộ, ngành.	17
1.3 Tổ chức Đoàn kiểm toán và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức đoàn kiểm toán nhà nước.....	26
1.3.1 Tổ chức Đoàn kiểm toán	26
1.3.2 Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức Đoàn kiểm toán	27
*Kết luận chương I	35

Chương 2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ Y TẾ DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC CHUYÊN NGÀNH III THỰC HIỆN	36
2.1 Khái quát về Kiểm toán nhà nước Việt Nam	36
2.1.1 Sự hình thành và phát triển của Kiểm toán nhà nước	36
2.1.2 Vai trò của Kiểm toán nhà nước trong quản lý ngân sách nhà nước	38
2.1.3 Kết quả thực hiện nhiệm vụ kiểm toán	39
2.2 Đánh giá tổng quan về đặc điểm tổ chức, cơ chế quản lý tài chính, tổ chức công tác của Bộ Y tế.....	41
2.2.1 Đặc điểm tổ chức hoạt động của Bộ Y tế	41
2.2.2 Cơ chế quản lý tài chính của Bộ Y tế.....	42
2.2.3 Tổ chức công tác kế toán của Bộ Y tế	44
2.3 Thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện.....	49
2.3.1 Tổ chức Đoàn kiểm toán tại Bộ Y tế và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức Đoàn kiểm toán tại Bộ Y tế.....	49
2.3.2 Tình hình thực hiện kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế.....	52
2.3.3 Đánh giá thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện.....	76
*Kết luận chương II.....	88
Chương 3. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ Y TẾ DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN.....	89
3.1. Định hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế.	89

3.1.1 Quan điểm hoàn thiện công tác tổ chức kiểm toán ngân sách tại Bộ Y tế	89
3.1.2. Phương hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách bộ, ngành	92
3.2. Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách Nhà nước tại Bộ Y tế	94
3.2.1 Hoàn thiện tổ chức Đoàn kiểm toán.....	94
3.2.2 Hoàn thiện phương pháp kiểm toán	94
3.2.2 Hoàn thiện quy trình kiểm toán.....	95
3.2.3 Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán	104
3.3. Điều kiện thực hiện	105
3.3.1. Về phía Nhà nước và đơn vị được kiểm toán	105
3.3.2. Về phía Kiểm toán Nhà nước.....	106
3.3.3. Về phía Đoàn kiểm toán và KTNN chuyên ngành III	108
*Kết luận chương 3	108
KẾT LUẬN	109
TÀI LIỆU THAM KHẢO	111
Phụ lục.....	113

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

TỪ VIẾT TẮT	NỘI DUNG ĐẦY ĐỦ
KTNN	Kiểm toán nhà nước
NSNN	Ngân sách nhà nước
NSTW	Ngân sách Trung ương
NSDP	Ngân sách địa phương
HĐND	Hội đồng nhân dân
KTV	Kiểm toán viên
BCTC	Báo cáo tài chính
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TSCĐ	Tài sản cố định
BHYT	Bảo hiểm y tế
BHXH	Bảo hiểm xã hội
TW	Trung ương
HTKSNB	Hệ thống kiểm soát nội bộ
CMKTNN	Chuẩn mực Kiểm toán nhà nước

DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ

	TRANG
Sơ đồ 1: Đoàn kiểm toán của Kiểm toán nhà nước	26
Sơ đồ 2 Cơ cấu tổ chức của Kiểm toán nhà nước	35
Sơ đồ 3 Mô hình tổ chức của Bộ Y tế	38
Biểu 01 Xác định mẫu chọn kiểm toán tại các đơn vị	54

LỜI MỞ ĐẦU

1. Lý do chọn đề tài

Lịch sử phát triển của kiểm toán đã khẳng định, kiểm toán được sinh ra từ yêu cầu của quản lý và phục vụ cho yêu cầu của quản lý. Từ đó, có thể thấy ý nghĩa, tác dụng của kiểm toán trên nhiều mặt như: tạo ra niềm tin cho những người quan tâm đến đối tượng kiểm toán, củng cố nền tài chính kế toán và các hoạt động được kiểm toán, đồng thời góp phần nâng cao năng lực và hiệu quả quản lý... Đối với hoạt động quản lý của Nhà nước, cần phải có những thông tin trung thực để phục vụ cho việc điều hành nền kinh tế bằng hệ thống pháp luật hay chính sách kinh tế nói chung với mọi thành phần kinh tế, với mọi hoạt động xã hội. Đặc biệt, các khoản thu, chi của ngân sách nhà nước; các khoản tiền và tài sản nhà nước đầu tư cho các đơn vị kinh doanh hoặc sự nghiệp; tài sản, tài nguyên quốc gia... càng cần được giám sát chặt chẽ theo đúng pháp luật và được sử dụng có hiệu quả.

Trong những năm qua, để tạo sự phát triển không ngừng và đồng bộ về mọi mặt hoạt động của KTNN, việc hoàn thiện tổ chức kiểm toán mà cụ thể là kiểm toán ngân sách bộ, ngành luôn được KTNN quan tâm. Công tác kiểm toán một đơn vị bộ, ngành ở trung ương như Bộ Y tế đã được KTNN chuẩn hóa bằng quy trình kiểm toán, các mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán. Tuy nhiên, trong quá trình kiểm toán đã bộc lộ nhiều tồn tại, như: KTNN chưa quy định cụ thể việc tổ chức hoạt động kiểm toán, quy trình kiểm toán được xây dựng dựa trên kinh nghiệm của các KTV đi trước chưa gắn với các chuẩn mực quốc tế.

Xuất phát từ thực tế trên cho thấy việc tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại bộ, ngành còn nhiều vấn đề cần được xây dựng, hoàn thiện, do đó tôi lựa chọn đề tài Luận văn thạc sĩ ***“Hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên Ngành III thực hiện”***.

2. Tình hình nghiên cứu liên quan đến đề tài

Trong thời gian qua đã có các nghiên cứu của nhiều tác giả liên quan đến các khía cạnh của hoạt động kiểm toán tuy số lượng những nghiên cứu không nhiều. Có thể kể đến một số đề tài tiêu biểu như:

Luận văn thạc sĩ kế toán “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách địa phương tại Kiểm toán nhà nước khu vực III” của tác giả Lê Văn Tám, năm 2010: Luận văn đã đánh giá, phân tích thực trạng và những tác động của cải cách quản lý tài chính công đến việc tổ chức kiểm toán ngân sách địa phương. Luận văn nghiên cứu công tác kiểm toán ngân sách tuy nhiên đối tượng kiểm toán là ngân sách địa phương, vốn rất khác biệt với ngân sách trung ương. Mặt khác đề tài nghiên cứu từ lâu, đã có sự khác biệt so với thực tế tại thời điểm hiện tại (Luật Ngân sách nhà nước và Luật Kiểm toán nhà nước đã thay đổi).

Luận văn thạc sĩ khoa học kinh tế “Hoàn thiện tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán nhà nước Việt Nam hiện nay” của tác giả Ngô Thị Hoài Nam, năm 2014: Đề tài đã nghiên cứu những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của KTNN, phân tích, đánh giá thực trạng tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của KTNN Việt Nam trong thời gian trước, trên cơ sở đó đề xuất những giải pháp để hoàn thiện việc tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của KTNN Việt Nam hiện nay nhưng kiểm toán báo cáo tài chính đối với các đơn vị dự toán của KTNN vẫn là khoảng trống trong các nghiên cứu.

Luận án tiến sĩ kinh tế “Hoàn thiện tổ chức công tác kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp xây dựng do các công ty kiểm toán nhỏ và vừa Việt Nam thực hiện” của tác giả Nguyễn Thị Thanh Phương, năm 2018: Đề tài đã hệ thống hóa và bổ sung lý luận chung về tổ chức công tác Báo cáo tài chính doanh nghiệp xây dựng do kiểm toán độc lập thực hiện, phân tích thực trạng

tổ chức công tác kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp xây dựng do các công ty kiểm toán nhỏ và vừa thực hiện, chỉ ra những ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế, từ đó đề xuất hệ thống giải pháp để hoàn thiện tổ chức công tác kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp xây dựng do các công ty kiểm toán nhỏ và vừa Việt Nam thực hiện.

Đề tài nghiên cứu: “Hoàn thiện quy trình kiểm toán chi thường xuyên ngân sách nhà nước tại Bộ Công Thương do Kiểm toán nhà nước thực hiện” của tác giả Trần Thị Phương Huyền năm 2014, tác giả đã nêu những vấn đề cơ bản về quy trình kiểm toán chi thường xuyên ngân sách nhà nước do Kiểm toán nhà nước thực hiện tại Bộ Công Thương. Tuy nhiên đề tài nghiên cứu trên một góc nhìn khác là từ quy trình kiểm toán.

Nhìn chung, ở các đề tài trên chủ yếu là nghiên cứu về kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp, nếu nghiên cứu đến công tác tổ chức kiểm toán thì có đề tài của tác giả Lê Văn Tám nhưng đối tượng là ngân sách địa phương hoặc nghiên cứu dưới góc nhìn quy trình kiểm toán. Từ tình hình tổng quan về nghiên cứu như trên, việc thực hiện nghiên cứu hoạt động kiểm toán báo cáo ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế là vấn đề được đặt ra và cần được tiếp tục nghiên cứu để bổ sung cho những nội dung chưa được nghiên cứu ở các đề tài trước đó.

3. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục đích, nhiệm vụ nghiên cứu của đề tài là:

- Hệ thống hóa lý luận về tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại đơn vị cấp Bộ.
- Nghiên cứu, phân tích và đánh giá thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế.
- Đề xuất được những giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

- Đối tượng nghiên cứu: Tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện.

- Phạm vi nghiên cứu:

+ Về thời gian: Luận văn nghiên cứu, khảo sát thực tế, thu thập thông tin số liệu về tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế năm 2018.

+ Về khách thể nghiên cứu: Bộ Y tế.

5. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu:

- Phương pháp phân tích, tổng hợp lý thuyết: Hệ thống hóa lý luận về kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước tại đơn vị cấp Bộ do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

- Phương pháp phân tích thực chứng: Phân tích làm nổi bật thực trạng về tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại bộ, ngành do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

- Phương pháp so sánh: so sánh giữa các cuộc kiểm toán khác nhau để rút ra các kết luận làm cơ sở đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách tại KTNN Việt Nam

- Phương pháp quan sát, phỏng vấn: Trong quá trình thực hiện luận văn, tác giả quan sát, phỏng vấn các Kiểm toán viên đã và đang trực tiếp đảm nhận từng nội dung cụ thể trong quản lý, điều hành và trực tiếp thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách để thu thập thông tin sơ cấp phục vụ cho việc tổng hợp và phân tích phục vụ các nội dung nghiên cứu.

6. Những đóng góp mới của luận văn

Nghiên cứu thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện

Đề xuất các kiến nghị nhằm hoàn thiện kiểm toán do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện của từ đó góp nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng NSNN của Bộ Y tế.

7. Nội dung chi tiết

Kết cấu luận văn gồm 03 chương, gồm:

Chương 1: Cơ sở lý luận về tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại các bộ, ngành

Chương 2: Thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI CÁC BỘ, NGÀNH

1.1. Ngân sách và vai trò của Kiểm toán nhà nước đối với kiểm toán ngân sách Nhà nước tại các bộ, ngành

1.1.1. Bản chất của ngân sách nhà nước

Ngân sách Nhà nước ra đời cùng với sự xuất hiện của Nhà nước. Nhà nước bằng quyền lực chính trị và xuất phát từ nhu cầu về tài chính để đảm bảo thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình đã đặt ra những khoản thu, chi của Ngân sách Nhà nước. Điều này cho thấy chính sự tồn tại của Nhà nước, vai trò của Nhà nước đối với đời sống kinh tế xã hội là những yếu tố cơ bản quyết định sự tồn tại và tính chất hoạt động của Ngân sách Nhà nước.

Trong thực tế nhìn bề ngoài hoạt động của Ngân sách Nhà nước biểu hiện đa dạng dưới hình thức các khoản thu và các khoản chi tài chính của Nhà nước ở các lĩnh vực hoạt động kinh tế xã hội. Các khoản thu chi này được tổng hợp trong một bảng dự toán thu chi tài chính được thực hiện trong một khoảng thời gian nhất định. Các khoản thu mang tính chất bắt buộc của Ngân sách Nhà nước là một bộ phận các nguồn tài chính chủ yếu được tạo ra thông qua việc phân phối thu nhập quốc dân được tạo ra trong khu vực sản xuất kinh doanh và các khoản chi chủ yếu của Ngân sách mang tính chất cấp phát phục vụ cho đầu tư phát triển và tiêu dùng của xã hội. Như vậy, về hình thức có thể hiểu: Ngân sách Nhà nước là toàn bộ các khoản thu chi của nhà nước có trong dự toán, đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt và được thực hiện trong một năm để đảm bảo việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ của nhà nước.

Bản chất ngân sách Nhà nước có thể được hiểu trên 3 khía cạnh: Pháp lí, kinh tế và xã hội.

- Về mặt pháp lí: Bản chất ngân sách nhà nước là khoản mục dự trù các khoản thu, chi của nhà nước trong 01 năm. Ngân sách Nhà nước ra đời cùng với sự xuất hiện của Nhà nước. Nhà nước bằng quyền lực chính trị và xuất phát từ nhu cầu về tài chính để đảm bảo thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình đã đặt ra những khoản thu, chi của Ngân sách Nhà nước. Điều này cho thấy chính sự tồn tại của Nhà nước, vai trò của Nhà nước đối với đời sống kinh tế xã hội là những yếu tố cơ bản quyết định sự tồn tại và tính chất hoạt động của Ngân sách Nhà nước.

- Về mặt kinh tế: Bản chất ngân sách nhà nước là hoạt động phân phối các nguồn tài chính quốc gia. Hoạt động của Ngân sách Nhà nước biểu hiện đa dạng dưới hình thức các khoản thu và các khoản chi tài chính của Nhà nước ở các lĩnh vực hoạt động kinh tế xã hội. Các khoản thu chi này được tổng hợp trong một bảng dự toán thu chi tài chính được thực hiện trong một khoảng thời gian nhất định. Các khoản thu mang tính chất bắt buộc của Ngân sách Nhà nước là một bộ phận các nguồn tài chính chủ yếu được tạo ra thông qua việc phân phối thu nhập quốc dân được sáng tạo ra trong khu vực sản xuất kinh doanh và các khoản chi chủ yếu của Ngân sách mang tính chất cấp phát phục vụ cho đầu tư phát triển và tiêu dùng của xã hội.

- Về tính chất xã hội: bản chất của ngân sách nhà nước là công cụ kinh tế của Nhà nước. Trong quá trình phân phối các nguồn tài chính của xã hội đã làm nảy sinh các quan hệ tài chính giữa một bên là nhà nước và một bên là các chủ thể trong xã hội. Những quan hệ tài chính này bao gồm: Quan hệ kinh tế giữa NSNN với các doanh nghiệp, quan hệ kinh tế giữa NSNN và các đơn vị hành chính sự nghiệp, quan hệ kinh tế giữa NSNN với các tầng lớp dân cư, quan hệ kinh tế giữa NSNN với thị trường tài chính.

Ngân sách Nhà nước bao gồm NSTW và NSDP. Ngân sách trung ương bao gồm tổng hợp ngân sách của các bộ, ngành hay nói cách khác ngân sách

bộ, ngành là bộ phận cơ bản cấu thành ngân sách trung ương. Ngân sách địa phương bao gồm ngân sách của các đơn vị hành chính các cấp có HĐND và UBND. Đối với ngân sách trung ương, nguồn thu của NSTW gồm các khoản thu NSTW hưởng 100% và các khoản thu phân chia theo tỷ lệ phần trăm (%) giữa NSTW và ngân sách địa phương. Nhiệm vụ chi của NSTW gồm chi đầu tư phát triển và chi thường xuyên (bao gồm: Chi trả nợ gốc và lãi các khoản tiền do Chính phủ vay; chi viện trợ; chi cho vay theo quy định của pháp luật; chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính của trung ương; chi bổ sung cho NSDP).

1.1.2. Tổ chức quản lý ngân sách

1.1.2.1. Nguyên tắc quản lý ngân sách

Việc tổ chức quản lý ngân sách thực hiện theo một số nguyên tắc nhất định sau:

- Nguyên tắc thống nhất, tập trung dân chủ: Nguyên tắc này đòi hỏi: trong hoạt động ngân sách, nó bảo đảm sự thống nhất ý chí và lợi ích qua huy động và phân bổ ngân sách để có được những hàng hoá, dịch vụ công cộng có tính chất quốc gia. Mặt khác, nó phát huy tính chủ động và sáng tạo của các địa phương trong việc giải quyết các vấn đề của địa phương. Tập trung ở đây không phải là độc đoán, chuyên quyền mà trên cơ sở phát huy dân chủ thực sự trong tổ chức hoạt động ngân sách của các cấp chính quyền, các ngành, các đơn vị. Nguyên tắc này được quán triệt thông qua sự phân công và phối hợp chặt chẽ giữa các cơ quan nhà nước trong phân cấp quản lý ở cả ba khâu của chu trình ngân sách.

- Nguyên tắc công khai, minh bạch: Quản lý ngân sách đòi hỏi phải công khai, minh bạch xuất phát từ đòi hỏi chính đáng của người dân với tư cách là người nộp thuế cho Nhà nước. Việc Nhà nước có đảm bảo trách nhiệm trước dân về huy động và sử dụng các nguồn thu hay không phụ thuộc nhiều vào tính minh bạch của ngân sách. Điều này cũng rất quan trọng đối với nhà tài

trợ, những người hiền nhiên sẽ không hài lòng nếu sau khi hỗ trợ tài chính cho một quốc gia lại không có đủ thông tin về việc sử dụng nó vào đâu, như thế nào? Những nhà đầu tư cũng cần có sự minh bạch về ngân sách để có thể đưa ra các quyết định đầu tư, cho vay...

- Nguyên tắc đảm bảo trách nhiệm: Với tư cách là người được nhân dân "ủy thác" trong việc sử dụng nguồn lực, Nhà nước phải đảm bảo trách nhiệm trước nhân dân về toàn bộ quá trình quản lý ngân sách, về kết quả thu, chi ngân sách. Tính chịu trách nhiệm bao gồm chịu trách nhiệm có tính chất nội bộ và chịu trách nhiệm ra bên ngoài. Chịu trách nhiệm nội bộ của nhà quản lý ngân sách bao gồm chịu trách nhiệm của cấp dưới với cấp trên, với người giám sát; kiểm tra ngân sách trong nội bộ Nhà nước. Chịu trách nhiệm bên ngoài là tính chịu trách nhiệm của các bộ, ngành đối với khách hàng của mình như những người nộp thuế hay đối tượng được hưởng các dịch vụ y tế, giáo dục... Nâng cao tính chịu trách nhiệm bên ngoài đặc biệt cần thiết khi nhà nước gia tăng phí tập trung hoá, tăng tự chủ trong quản lý ngân sách cho các địa phương, bộ, ngành, đơn vị. Điều này cũng được thể hiện rõ trong Luật ngân sách của Việt Nam. Quốc hội, Hội đồng nhân dân được bầu theo nhiệm kỳ và chịu trách nhiệm giải trình trước toàn bộ cử tri về ngân sách. Cơ quan hành pháp chịu trách nhiệm giải trình trước cơ quan lập pháp.

- Nguyên tắc đảm bảo cân đối ngân sách nhà nước: Cân đối ngân sách nhà nước ngoài sự cân bằng về thu, chi còn là sự hài hoà, hợp lý trong cơ cấu thu, chi giữa các khoản thu, chi; các lĩnh vực; các ngành; các cấp chính quyền thậm chí ngay cả giữa các thể hệ. Đảm bảo cân đối ngân sách từ một đòi hỏi có tính chất khách quan xuất phát từ vai trò nhà nước trong can thiệp vào nền kinh tế thị trường với mục tiêu ổn định, hiệu quả và công bằng. Thông thường, khi thực hiện ngân sách các khoản thu dự kiến sẽ không đủ để đáp ứng nhu cầu chi tiêu của Nhà nước. Vì vậy, tính toán nhu cầu chi sát với khả

năng thu trong khi lập ngân sách là rất quan trọng. Các khoản chi chỉ được phép thực hiện khi đã có đủ các nguồn thu bù đắp.

1.1.2.2. Quy trình ngân sách

Quy trình ngân sách (hay còn gọi là quá trình ngân sách) là thuật ngữ chỉ toàn bộ hoạt động của ngân sách từ khi hình thành cho tới khi kết thúc một chu trình ngân sách. Quy trình ngân sách, xét về mặt thời gian, là một khoảng thời gian từ khi bắt đầu xây dựng dự toán cho đến khi phê duyệt và công bố quyết toán ngân sách. Xét về mặt không gian, quy trình ngân sách diễn ra ở tất cả các cơ quan nhà nước, các đơn vị thụ hưởng từ trung ương đến cơ sở. Xét về mặt nội dung, quy trình ngân sách bộ, ngành bao gồm việc lập, phân bổ, chấp hành và quyết toán ngân sách. Xét về quan hệ lợi ích, đó là quá trình sắp xếp, tổ chức thực hiện và đánh giá việc thực hiện dự toán ngân sách của bộ, ngành.

Dự toán ngân sách gắn chặt với năm ngân sách, nên khi năm ngân sách này kết thúc, thì năm ngân sách mới lại bắt đầu. Chính vì vậy, hoạt động ngân sách có tính chu kỳ, lặp đi lặp lại, hình thành nên các chu trình ngân sách liên tục. Để có được dự toán hàng năm đòi hỏi phải tổ chức lập dự toán ngân sách, công việc này phải được thực hiện từ trước khi năm ngân sách bắt đầu. Sau khi dự toán ngân sách được thông qua, nó được tổ chức thực hiện trong năm ngân sách. Sau khi năm ngân sách kết thúc đòi hỏi phải tổng kết đánh giá tình hình thực hiện ngân sách. Như vậy, quy trình ngân sách bao gồm 3 khâu: Lập ngân sách (hình thành ngân sách), chấp hành ngân sách (thực hiện ngân sách) và quyết toán ngân sách.

- **Lập dự toán ngân sách:** Giai đoạn này là quá trình phân tích và đánh giá khả năng, nhu cầu các nguồn tài chính để tính toán và đưa ra dự toán các khoản thu, chi cho năm ngân sách; khâu này bao gồm các nội dung lập dự

toán, quyết định dự toán và công bố dự toán. Khâu này là khâu đầu tiên của một chu trình ngân sách, nó được thực hiện trước khi năm ngân sách bắt đầu.

- **Chấp hành ngân sách:** Giai đoạn này là quá trình sử dụng các biện pháp kinh tế-tài chính và các biện pháp khác để thực hiện dự toán thu, chi ngân sách. Nội dung của khâu này là tổ chức thực hiện thu, chi ngân sách nhà nước theo dự toán đã được cấp có thẩm quyền quyết định. Khâu này là khâu tiếp theo của khâu lập ngân sách, về nguyên tắc khâu này thường trùng với năm ngân sách, tuy nhiên trong thực tế vẫn xảy ra trường hợp việc chấp hành ngân sách kéo dài qua năm ngân sách.

- **Kế toán và quyết toán ngân sách:** Giai đoạn này là quá trình tổng kết việc thực hiện dự toán ngân sách năm. Nội dung của khâu này là tổng hợp kết quả thực hiện ngân sách trong năm theo các nội dung dự toán đã được quyết định và theo các tiêu chí nhất định khác nhằm đánh giá toàn bộ kết quả hoạt động của một năm ngân sách phục vụ cho yêu cầu quản lý và giám sát của các cơ quan chức năng của Nhà nước. Khâu này là khâu cuối cùng của một chu trình ngân sách, nó được thực hiện sau khi năm ngân sách kết thúc.

Qua phân tích cho thấy, chu trình ngân sách có thời gian dài hơn năm ngân sách. Việc lập ngân sách phải tiến hành trước khi bắt đầu năm ngân sách (có nghĩa là phải thực hiện từ năm ngân sách trước đó) và quyết toán ngân sách được tiến hành khi năm ngân sách đã kết thúc (thực hiện trong năm ngân sách tiếp theo). Xét về tính thời điểm, trong cùng một thời gian của một năm ngân sách đồng thời diễn ra cả 3 khâu của chu trình ngân sách: chấp hành ngân sách của năm hiện tại, lập dự toán ngân sách của năm sau và quyết toán ngân sách của năm trước. Trên giác độ tổng thể ngân sách bộ, ngành bao gồm 3 giai đoạn gắn liền với các quyền quyết định, quyền quản lý, quyền kiểm tra giám sát của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền:

+ Lập, thẩm định dự toán ngân sách bộ, ngành trên cơ sở tổng hợp từ các đơn vị dự toán cấp dưới; trên cơ sở dự toán được Nhà nước giao cho Bộ, ngành thực hiện việc phân bổ dự toán cho các đơn vị dự toán cấp dưới.

+ Chấp hành NSNN (tổ chức thu và tổ chức chi, cấp phát kinh phí NSNN); kiểm tra, giám sát việc chấp hành ngân sách.

+ Quyết toán NSNN (kế toán, kiểm toán)

1.1.3. Chức năng của Kiểm toán nhà nước

Để thực hiện được mục tiêu quản lý thống nhất nền tài chính Quốc gia, nâng cao tính chủ động và trách nhiệm của các cơ quan, tổ chức, cá nhân trong việc quản lý và sử dụng NSNN, củng cố kỷ luật tài chính, sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả NSNN và tài sản Nhà nước, hầu hết các Quốc gia trên thế giới đều cần phải thiết lập một cơ quan Kiểm toán nhà nước, mà theo thuật ngữ quốc tế thường gọi là cơ quan Kiểm toán tối cao để thực hiện chức năng: kiểm toán chính xác, xác thực và hiệu quả của việc sử dụng nguồn tài chính công; chỉ ra những sai lệch so với chuẩn mực, những vi phạm nguyên tắc về tính hợp pháp, hợp lý, tính kinh tế và tiết kiệm trong công tác quản lý kinh tế và ngân sách; đưa ra các khuyến nghị, các giải pháp buộc các đơn vị hữu trách sửa chữa khắc phục, ngăn ngừa hạn chế những tái phạm tương tự trong tương lai;...

Cơ quan KTNN có thể có tên gọi khác nhau ở mỗi nước như: Kiểm toán nhà nước, Ủy ban Kiểm toán, Tổng Kiểm soát và Kiểm toán,... Có thể được tổ chức độc lập, tổ chức trực thuộc Quốc hội hay Chính phủ. Tuy nhiên, KTNN luôn là cơ quan chuyên môn của Nhà nước thực hiện các chức năng kiểm toán tài sản công do các Kiểm toán viên Nhà nước tiến hành. Trong nền kinh tế thị trường, vị trí của KTNN hết sức quan trọng trong việc kiểm soát việc sử dụng nguồn lực tài chính công, giúp Quốc hội (Chính phủ) điều hành, quản lý nền kinh tế có hiệu quả.

1.1.4. Phân cấp quản lý ngân sách

Phân cấp quản lý ngân sách là việc xác định phạm vi, trách nhiệm và quyền hạn của chính quyền các cấp, các đơn vị dự toán ngân sách trong việc quản lý ngân sách nhà nước phù hợp với phân cấp quản lý kinh tế - xã hội.

Phân cấp quản lý ngân sách nhà nước nói chung thực chất là giải quyết mối quan hệ giữa cấp chính quyền nhà nước cấp trên với chính quyền nhà nước cấp dưới trong toàn bộ hoạt động của ngân sách nhà nước. Đối với ngân sách bộ, ngành việc phân cấp quản lý ngân sách nhà nước chỉ bó hẹp trong việc xác định nguồn thu, nhiệm vụ chi, cũng như quyền hạn và trách nhiệm trong việc chấp hành ngân sách của từng đơn vị dự toán trực thuộc Bộ, ngành. Hay nói cách khác, phân cấp quản lý ngân sách Bộ, ngành là việc phân giao nhiệm vụ, trách nhiệm và quyền hạn đối với các đơn vị dự toán trong hệ thống quản lý ngân sách của Bộ, ngành nhằm đảm bảo thực hiện có hiệu quả các chức năng, nhiệm vụ của mình.

Việc phân cấp quản lý ngân sách bộ, ngành là tất yếu khách quan, bởi lẽ:

- *Thứ nhất*, các bộ, ngành được tổ chức hệ thống quản lý theo chiều dọc từ trung ương đến cơ sở, gắn với các địa bàn hành chính và nhiệm vụ của mỗi đơn vị dự toán. Các khoản thu, chi của ngân sách bộ, ngành đều gắn với các nhiệm vụ chính trị cụ thể của từng đơn vị dự toán cho nên nếu tập trung các hoạt động quản lý thu, chi ngân sách từ bộ máy ở cấp trung ương thì sẽ không đảm bảo đáp ứng đầy đủ, kịp thời nhu cầu chi tiêu cho hoạt động của bộ máy đó.

- *Thứ hai*, do yêu cầu phát huy vị thế và nâng cao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm đối với từng đơn vị dự toán, cũng như cá thể hóa trách nhiệm đối với người đứng đầu đơn vị hành chính, sự nghiệp trong việc quản lý và sử dụng ngân sách. Vì vậy, việc phân cấp quản lý ngân sách bộ, ngành là biện

pháp quan trọng để cá thể hóa trách nhiệm quản lý gắn với nhiệm vụ được giao.

- *Thứ ba*, phân cấp quản lý ngân sách nhà nước là biện pháp cần thiết để thực hiện có hiệu quả các nhiệm vụ của các đơn vị dự toán thuộc hệ thống quản lý của bộ, ngành. Việc phân cấp quản lý ngân sách nhà nước hợp lý sẽ tạo điều kiện cho các đơn vị quyền chủ động về nguồn tài chính để thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình. Trong trường hợp ngược lại, nếu phân cấp quản lý không có hiệu quả có thể gây khó khăn cho việc hoàn thành các nhiệm vụ của các đơn vị, hoặc gây lãng phí nguồn lực nhà nước.

Có nhiều yếu tố ảnh hưởng đến phân cấp quản lý bộ, ngành, nhưng nhìn chung các yếu tố ảnh hưởng chủ yếu bao gồm:

- ***Mô hình tổ chức bộ máy nhà nước của bộ, ngành:*** Thực tế, mô hình tổ chức nhà nước mà cụ thể là hình thức tổ chức bộ máy của bộ, ngành; mối quan hệ giữa các bộ phận cấu thành và giữa các cơ quan nhà nước cấp trên và cơ quan quản lý nhà nước cấp dưới là yếu tố có tác động trực tiếp đến phân cấp quản lý ngân sách nhà nước.

- ***Chức năng, nhiệm vụ của bộ máy quản lý thuộc bộ, ngành:*** Bất cứ bộ, ngành nào cũng đều có tổ chức bộ máy phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của mình và mỗi đơn vị trong bộ máy đó có chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn khác nhau. Vì vậy, nhu cầu về ngân sách đảm bảo cho hoạt động của mỗi đơn vị cũng khác nhau. Do đó, việc phân cấp quản lý ngân sách bộ, ngành chịu tác động bởi việc tổ chức bộ máy của bộ, ngành đó. Hay nói cách khác, căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ của từng đơn vị dự toán, đơn vị dự toán cấp trên thuộc bộ, ngành phân bổ một phần trong tổng thể nguồn lực tài chính cho việc thực hiện nhiệm vụ của đơn vị dự toán cấp dưới.

- ***Năng lực và trình độ quản lý của các cấp dự toán trong hệ thống quản lý ngân sách của bộ, ngành:*** Mục đích của phân cấp quản lý ngân sách

bộ, ngành là để sử dụng ngân sách tốt hơn cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của từng đơn vị trong hệ thống quản lý của bộ, ngành đó. Việc sử dụng nguồn lực tài chính được giao có tiết kiệm và hiệu quả hay không phụ thuộc rất nhiều vào năng lực, trình độ của cơ quan quản lý. Vì vậy, trong quá trình phân cấp quản lý ngân sách bộ, ngành rất cần phải xem xét đến năng lực, trình độ quản lý của các cấp dự toán trong hệ thống quản lý của bộ, ngành.

Thực tế, phân cấp quản lý ngân sách Nhà nước chính là sự phân công trách nhiệm và quyền hạn giữa các cấp đơn vị dự toán thuộc bộ, ngành và xử lý các mối quan hệ đó trong hoạt động quản lý ngân sách nhà nước. Nội dung cơ bản của việc phân cấp quản lý ngân sách bộ, ngành bao gồm:

- *Xác định trách nhiệm, quyền hạn và mối quan hệ của các đơn vị dự toán trong quản lý ngân sách bộ, ngành.* Trong đó, đối với đơn vị dự toán cấp I có thẩm quyền hướng dẫn thực hiện các chế độ, tiêu chuẩn, định mức của Nhà nước; ban hành các tiêu chí phân bổ dự toán, tiêu chí đánh giá kết quả thực hiện nhiệm vụ, các tiêu chí khi xây dựng Quy chế chi tiêu nội bộ của các đơn vị dự toán... Đối với đơn vị dự toán cấp III là đơn vị trực tiếp quản lý và sử dụng ngân sách có trách nhiệm và quyền hạn trong việc cụ thể hóa các tiêu chuẩn, định mức, ban hành Quy chế chi tiêu nội bộ làm cơ sở để quản lý và sử dụng dự toán được giao cho phù hợp với đặc điểm của đơn vị, nhưng phải phù hợp với các quy định của cơ quan quản lý cấp trên.

- *Xác định cụ thể mối quan hệ giữa các đơn vị dự toán thuộc bộ, ngành trong một chu trình ngân sách thống nhất.* Chu trình ngân sách bao gồm các khâu: chuẩn bị và lập dự toán; phân bổ dự toán; chấp hành và quyết toán ngân sách; thanh tra và kiểm tra việc sử dụng ngân sách. Trong mối quan hệ này, việc tổ chức kiểm tra, kiểm soát của đơn vị dự toán cấp trên đối với đơn vị dự toán cấp dưới, của cơ quan tài chính, quản lý nhà nước và các cơ

quan chuyên môn đối với các đơn vị dự toán đến đâu chính là thể hiện tính chất của cơ chế phân cấp quản lý ngân sách bộ, ngành.

1.2. Tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại các bộ, ngành

1.2.1 Khái niệm tổ chức kiểm toán

Khái niệm chung về tổ chức theo từ điển bách khoa toàn thư mở Wikipedia ngày 29/6/2020: “Tổ chức là các hoạt động cần thiết để xác định cơ cấu, guồng máy của hệ thống, xác định những công việc phù hợp với từng nhóm, từng bộ phận và giao phó các bộ phận cho các nhà quản trị hay người chỉ huy với chức năng nhiệm vụ và quyền hạn nhất định để thực hiện nhiệm vụ được giao”.

Theo Harold Koontz, Cyril Odonnell và Heinz Weihrich thì công tác tổ chức là “việc nhóm gộp các hoạt động cần thiết để đạt được các mục tiêu, là việc giao phó mỗi nhóm cho một người quản lý với quyền hạn cần thiết để giám sát nó và là việc tạo điều kiện cho sự liên kết ngang dọc trong cơ cấu của doanh nghiệp”.

Theo Chester I. Barnard thì tổ chức là một hệ thống những hoạt động hay nỗ lực của hai hay nhiều người được kết hợp với nhau một cách có ý thức.

Từ các khái niệm trên có thể suy ra khái niệm tổ chức kiểm toán: Tổ chức kiểm toán là mối liên hệ giữa các yếu tố của kiểm toán theo một trình tự xác định (quy trình kiểm toán) nhằm mục tiêu xác minh và bày tỏ ý kiến về đối tượng kiểm toán. Một cuộc kiểm toán chỉ có thể thực hiện thành công nếu đối tượng kiểm toán được xác định thống nhất giữa chủ thể và khách thể kiểm toán, trong đó chủ thể kiểm toán xác định rõ mục tiêu và phạm vi kiểm toán kết hợp các phương pháp kiểm toán theo quy trình kiểm toán trong khuôn khổ những cơ sở pháp lý nhất định để thực hiện cuộc kiểm toán. Theo đó, ***tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại các bộ, ngành là hệ thống các mối liên***

hệ có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng NSNN tại các bộ, ngành hoặc về thông tin liên quan đến sử dụng, điều hành NSNN tại các bộ, ngành do các KTV có kỹ năng phù hợp thực hiện trên cơ sở pháp lý hiện hành theo một quy trình kiểm toán xác định.

1.2.2. Những vấn đề cơ bản về tổ chức kiểm toán ngân sách tại các bộ, ngành.

1.2.2.1. Về đối tượng kiểm toán

Đối tượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước là các hoạt động có liên quan đến quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản của nhà nước. Quy định trên đây nhằm bao quát hết các hoạt động thuộc đối tượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước; đồng thời phân biệt rõ đối tượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước với các đơn vị được kiểm toán là các cơ quan, đơn vị, tổ chức có quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước. Theo đó, về nguyên tắc, vốn và tài sản nhà nước có nguồn gốc từ NSNN phải được KTNN thực hiện kiểm toán, bảo đảm quyền chủ sở hữu của Nhà nước đối với các tài sản của mình. Do vậy, đối tượng kiểm toán của KTNN phải là hoạt động kinh tế nhà nước và tài chính nhà nước của mọi cơ quan, đơn vị, tổ chức có quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước; các doanh nghiệp nhà nước; các cơ quan, đơn vị, tổ chức quản lý các quỹ tập trung của Nhà nước; các đơn vị quản lý, sử dụng các nguồn vốn nhà nước dưới hình thức trực tiếp hay gián tiếp khác. Như vậy, đối tượng kiểm toán ngân sách bộ, ngành trước hết là báo cáo tài chính năm ngân sách được kiểm toán. Để hình thành nên báo cáo tài chính của Bộ, ngành phải tổng hợp số liệu từ các báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán trực thuộc (đơn vị dự toán cấp II, cấp III). Vì vậy đối tượng kiểm toán ngân sách bộ ngành tập trung vào việc kiểm tra, đánh giá tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán trong hệ thống ngân sách bộ, ngành.

1.2.2.2. Mục tiêu kiểm toán

Xuất phát từ chức năng của kiểm toán là kiểm tra, đánh giá, xác nhận và tư vấn, các cuộc kiểm toán ngân sách, tiền sản của bộ, ngành phải thực hiện đầy đủ các mục tiêu, đó là: Đánh giá việc chấp hành pháp luật về NSNN, pháp luật về kế toán; xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính; đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước; kiến nghị với Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các cơ quan quản lý nhà nước và đơn vị được kiểm toán xử lý các tồn tại và các vấn đề cần phải tiếp tục hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán.

Tùy theo mục tiêu của từng cuộc kiểm toán, để thực hiện được mục tiêu đề ra, phạm vi của cuộc kiểm toán ngân sách bộ, ngành được xác định trên cơ sở đáp ứng được các tiêu thức lựa chọn mẫu kiểm toán.

1.2.2.3. Phương pháp kiểm toán

Tùy thuộc vào nội dung kiểm toán, các phương pháp kiểm toán được áp dụng cho phù hợp với từng cuộc kiểm toán như: Phương pháp kiểm toán cơ bản (đối chiếu, so sánh; điều tra; giải trình; phân tích đánh giá ...) hay phương pháp kiểm toán tuân thủ (cập nhật cho các hệ thống, sử dụng các thử nghiệm chi tiết đối với hệ thống kiểm soát). Đồng thời còn kết hợp phương pháp kiểm toán với các kỹ thuật chọn mẫu kiểm toán. Đối với kiểm toán để đánh giá công tác lập và giao dự toán, đánh giá tình hình thực hiện thu, chi, đánh giá các hoạt động khác của đơn vị thì áp dụng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát. Đối với kiểm toán việc quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí (kể cả chi thường xuyên và chi đầu tư xây dựng) thì vận dụng đồng thời hai phương pháp kiểm toán là phương pháp kiểm toán chi tiết phát sinh và số dư tài khoản, phương pháp cập nhật cho các hệ thống có sự kết hợp với các kỹ thuật chọn mẫu. Đối với kiểm toán đánh giá việc chấp hành các Luật, chính

sách, chế độ của nhà nước thì sử dụng phương pháp cập nhật cho các hệ thống kết hợp kỹ thuật chọn mẫu.

Khác với quyết toán NSDP do HĐND phê chuẩn và có sự xác nhận của Kho bạc Nhà nước, báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, ngành chỉ do cán bộ chuyên quản của Bộ Tài chính thẩm định. Việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của một bộ, ngành được tiến hành theo phương thức: kiểm toán tổng hợp tại Vụ Kế hoạch và Tài chính của bộ, ngành; đồng thời, thực hiện kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán trực thuộc. Việc chọn mẫu kiểm toán đối với các đơn vị dự toán (cấp II, III) nhằm phục vụ cho kiểm toán, xác định tính trung thực của các số liệu có liên quan trong báo cáo quyết toán do Vụ Kế hoạch và Tài chính của bộ, ngành lập; đánh giá việc chấp hành các chính sách, chế độ trong quản lý ngân sách, tiền và tài sản nhà nước. Đồng thời qua đó để đánh giá công tác quản lý, điều hành ngân sách của bộ, ngành. Kết quả kiểm toán tại các đơn vị dự toán được tổng hợp vào báo cáo kiểm toán để nhận xét, đánh giá chung về công tác quản lý, điều hành ngân sách của bộ, ngành và tại các đơn vị trực thuộc.

1.2.2.4. Quy trình kiểm toán ngân sách tại các bộ, ngành

Kiểm toán ngân sách bộ, ngành tuân thủ theo quy trình kiểm toán ngân sách nhà nước, gồm 04 giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán. Trình tự, nội dung, thủ tục kiểm toán ở các giai đoạn kiểm toán như sau:

Giai đoạn 1: Tổ chức chuẩn bị kiểm toán

* Khảo sát và thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán

- Các thông tin cần phải thu thập: Chức năng nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, cơ chế phân cấp quản lý tài chính ngân sách của đơn vị; tình hình lập, phân bổ dự toán ngân sách, cấp phát và quyết toán ngân sách; các văn bản pháp quy và văn bản đặc thù riêng do cấp có thẩm quyền ban hành mà đơn vị

phải chấp hành; những vấn đề cần chú ý và những tồn tại từ các năm trước chưa được giải quyết; những thuận lợi, khó khăn ở đơn vị được kiểm toán; kết quả kiểm toán, thanh tra của các cơ quan Nhà nước và thanh tra, kiểm tra nội bộ có liên quan đến nội dung kiểm toán; hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị được kiểm toán. Trong các thông tin trên thì hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị được kiểm toán là một trong những nội dung quan trọng nhất cần phải xem xét đánh giá kỹ để làm căn cứ xác định những nội dung cơ bản, trọng yếu kiểm toán, phương pháp kiểm toán và đánh giá rủi ro kiểm toán.

- Các tài liệu thu thập bao gồm: Tài liệu kiểm toán các năm trước (bao gồm Kế hoạch kiểm toán, báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán, báo cáo thực hiện kiến nghị kiểm toán); Quyết định thành lập đơn vị được kiểm toán; Quyết định giao dự toán NSNN của Bộ Tài chính cho đơn vị; Tài liệu về lập, phân bổ dự toán cho các đơn vị thuộc, trực thuộc bộ, ngành; Sổ theo dõi cấp phát kinh phí cho các đơn vị; Báo cáo tài chính; Biên bản, thông báo thẩm định quyết toán của Bộ Tài chính cho bộ, ngành và Biên bản, thông báo duyệt quyết toán của Bộ cho các đơn vị thuộc và trực thuộc; Biên bản thanh tra, kiểm tra của các cơ quan Nhà nước và nội bộ; Các văn bản đặc thù của ngành, Quy chế quản lý tài chính kế toán nội bộ của đơn vị...

- Cách thức thu thập đánh giá thông tin: Kiểm toán viên phải tuân thủ chuẩn mực KTNN 1300 "Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính", chuẩn mực KTNN 1315 "Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính". Trước hết, cần thu thập và nghiên cứu những tài liệu kiểm toán các năm trước để có nhận thức khái quát về đơn vị kiểm toán; đặc biệt là những tồn tại nêu trong báo cáo kết quả kiểm toán và tình hình thực hiện các kiến nghị kiểm toán.

*** Lập kế hoạch kiểm toán**

Căn cứ vào kết quả đánh giá các thông tin thu thập được để xây dựng kế hoạch kiểm toán chung và kế hoạch kiểm toán chi tiết cho các nội dung, các đơn vị thuộc và trực thuộc. Kế hoạch kiểm toán chung (hay còn gọi là kế hoạch kiểm toán tổng quát) phải xác định rõ mục tiêu, phạm vi, quy mô, trọng yếu kiểm toán. Các nội dung này phải được chứng minh bằng các bằng chứng, đánh giá thu thập được trong giai đoạn khảo sát thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán.

Giai đoạn 2: Tổ chức thực hiện kiểm toán

- Xem xét hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán:

Có ba lý do phải xem xét, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong giai đoạn thực hiện kiểm toán:

+ *Thứ nhất*, về nguyên tắc việc xem xét đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ được thực hiện ở tất cả các giai đoạn của quy trình kiểm toán theo các mức độ, nội dung và phương pháp phù hợp. Đối với giai đoạn thực hiện kiểm toán, việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là cơ sở để đề ra các giải pháp thích hợp có tính khả thi giúp đơn vị được kiểm toán hoàn thiện công tác kiểm soát hoạt động quản lý tài chính, kế toán. Thực tế, những báo cáo kiểm toán đề ra được những kiến nghị có giá trị hoàn thiện công tác quản lý tài chính kế toán là những báo cáo phân tích rõ những yếu kém trong hệ thống kiểm soát nội bộ.

+ *Thứ hai*, những yếu kém của kiểm soát phát hiện ra thêm trong giai đoạn này (ngoài những nội dung đã nêu trong kế hoạch kiểm toán) là căn cứ để điều chỉnh kế hoạch, nội dung kiểm toán.

+ *Thứ ba*, trong thực tế hoạt động kiểm toán bộ, ngành do có rất nhiều đơn vị trực thuộc, nên nhiều đơn vị dự toán cấp 3 được chọn là đối tượng kiểm toán nhưng chưa được đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán; hoặc một số đơn vị được đánh giá hệ thống

kiểm soát nội bộ trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, thì đó chỉ mới là đánh giá sơ bộ.

Giai đoạn 3: Tổ chức lập báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là tổng hợp toàn bộ kết quả kiểm toán của một cuộc kiểm toán ngân sách bộ, ngành. Việc lập báo cáo kiểm toán được thực hiện như sau:

**** Căn cứ lập báo cáo***

- Căn cứ vào chuẩn mực lập báo cáo kiểm toán, hệ thống mẫu biểu và hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước và quy trình lập và xét duyệt báo cáo kiểm toán.

- Căn cứ vào biên bản kiểm toán của Tổ kiểm toán, biên bản xác nhận số liệu, các hồ sơ tài liệu và bằng chứng kiểm toán có liên quan;

- Căn cứ vào báo cáo quyết toán ngân sách hoặc báo cáo tài chính và dự toán của đơn vị được kiểm toán trong niên độ được kiểm toán.

**** Nội dung và kết cấu báo cáo kiểm toán***

Kết cấu và nội dung của báo cáo kiểm toán được lập theo mẫu, biểu do Tổng Kiểm toán nhà nước quy định theo từng lĩnh vực cụ thể. Nội dung của báo cáo kiểm toán ngân sách bộ, ngành cần phải được sắp xếp như sau:

- Phần mở đầu: Bao gồm các căn cứ pháp lý cho hoạt động kiểm toán.

- Đặc điểm chung: Tóm tắt về chức năng, nhiệm vụ của đơn vị được kiểm toán; sơ bộ tình hình thực hiện ngân sách nhà nước của đơn vị (tổng kinh phí được sử dụng, tổng kinh phí đề nghị quyết toán, tổng thu, tổng chi hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ...); nội dung, phạm vi, đối tượng kiểm toán.

- Kết quả kiểm toán: Tổng hợp kết quả kiểm toán thu, chi ngân sách từ các biên bản kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán, nêu lên những vấn đề có tính tổng hợp chung và cụ thể, sát thực với cuộc kiểm toán về việc thực hiện chính sách chế độ tài chính nhà nước. Những vấn đề này phải được minh chứng bằng định tính và định lượng, bao gồm các phần: Kết quả kiểm toán thu ngân sách nhà nước, kết quả kiểm toán chi ngân sách nhà nước, tình hình thực hiện Luật Kế toán, Luật Thống kê.

- Nhận xét và kiến nghị: trên cơ sở kết quả kiểm toán đã trình bày, báo cáo kiểm toán đưa ra những kiến nghị nhằm tác động để thay đổi một phần khả năng quản lý kinh tế - xã hội và thu chi ngân sách nhà nước.

*** *Trình tự lập và phát hành báo cáo kiểm toán***

Trình tự lập báo cáo kiểm toán được thực hiện theo quy định như lập báo cáo kiểm toán báo cáo quyết toán ở phần trên.

Theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước, chậm nhất là 15 ngày, kể từ ngày đoàn kiểm toán kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán phải hoàn thành dự thảo báo cáo kiểm toán trình kiểm toán trưởng để kiểm toán trưởng trình dự thảo báo cáo kiểm toán lên Tổng Kiểm toán nhà nước chậm nhất là 20 ngày kể từ ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.

- Chậm nhất là 10 ngày, kể từ ngày nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán, Tổng Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm tổ chức xét duyệt, hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán và gửi lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán chậm nhất là 5 ngày sau khi báo cáo kiểm toán được xét duyệt và hoàn thiện.

- Trong thời hạn 7 ngày, kể từ ngày nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán, đơn vị được kiểm toán phải có ý kiến bằng văn bản gửi Kiểm toán nhà nước. Quá thời hạn trên, đơn vị được kiểm toán không có ý kiến thì coi như nhất trí với dự thảo báo cáo kiểm toán.

- Báo cáo kiểm toán của từng cuộc kiểm toán được Kiểm toán nhà nước gửi cho đơn vị được kiểm toán và các cơ quan có liên quan theo quy định của Tổng Kiểm toán nhà nước chậm nhất là 45 ngày, kể từ khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán, trường hợp đặc biệt có thể kéo dài, nhưng không quá 60 ngày, kể từ khi kết thúc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.

Giai đoạn 4: Tổ chức kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán

*** *Theo dõi, đôn đốc việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán***

KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực mở sổ theo dõi tình hình gửi báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của các đơn vị được kiểm toán trong năm theo mẫu quy định của KTNN. Đôn đốc các đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán đúng thời gian quy định trong biên bản, báo cáo kiểm toán.

*** Kiểm tra việc thực hiện kết luận kiến nghị đối với các đơn vị được kiểm toán**

- Lập, phê duyệt và thông báo kế hoạch kiểm tra

KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực căn cứ tầm quan trọng của các kết luận, kiến nghị kiểm toán, độ tin cậy của báo cáo thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán để lập kế hoạch kiểm tra trình lãnh đạo KTNN trước ngày 1 tháng 4 hàng năm.

Vụ Tổng hợp thẩm định kế hoạch kiểm tra của các KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực; đề xuất ý kiến, trình Lãnh đạo KTNN phê duyệt. Căn cứ vào kế hoạch kiểm tra đã được lãnh đạo KTNN phê duyệt, KTNN chuyên ngành và KTNN khu vực triển khai kiểm tra tại các đơn vị được kiểm toán; trước khi thực hiện từng cuộc kiểm tra, KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực gửi thông báo kiểm tra cho đơn vị được kiểm tra, đồng thời gửi Vụ Tổng hợp, Lãnh đạo KTNN.

- Tiến hành kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Căn cứ vào kế hoạch, thông báo kiểm tra, tổ kiểm tra tiến hành kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán theo các nội dung:

+ Kiểm tra thời hạn nộp báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán so với quy định tại Biên bản kiểm toán và Báo cáo kiểm toán;

+ Kiểm tra nội dung báo cáo của đơn vị được kiểm toán (nếu có) về kết quả thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN;

+ Kiểm tra việc điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; việc xử lý số liệu theo kiến nghị kiểm toán; việc chấn chỉnh, khắc phục sai sót, yếu kém trong công tác quản lý tài chính kế toán tại đơn vị được kiểm toán đã nêu trong Biên bản kiểm toán và Báo cáo kiểm toán;

+ Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán về cả thời gian, nội dung, kết quả những công việc mà đơn vị được kiểm toán đã thực hiện;

+ Thu thập các bằng chứng về việc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN làm cơ sở lập biên bản xác nhận số liệu, biên bản kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, như giấy nộp tiền vào Kho Bạc Nhà nước, phiếu thu tiền, văn bản ban hành để xử lý, khắc phục các kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán...

- *Lập Biên bản xác nhận số liệu và Biên bản kiểm tra kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán*

+ Đối với các đơn vị thuộc và trực thuộc của đơn vị được kiểm tra, tổ kiểm tra lập Biên bản xác nhận số liệu và kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu của KTNN quy định.

+ Đối với đơn vị được kiểm tra, tổ kiểm tra căn cứ vào các Biên bản xác nhận số liệu tại các đơn vị thuộc, trực thuộc và tình hình kiểm tra thực tế tại đơn vị được kiểm tra để lập Biên bản kiểm tra kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu của KTNN quy định.

**** Lập báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán***

KTNN căn cứ vào các Biên bản kiểm tra kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán đã thực hiện để lập Báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu quy định báo cáo Tổng KTNN trước ngày 31 tháng 12 hàng năm.

Nội dung của báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán gồm các nội dung cơ bản sau:

- Tổng hợp kết quả về số liệu, tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán từ các Biên bản kiểm tra và báo cáo thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán do các đơn vị được kiểm toán báo cáo về KTNN.

- Đánh giá việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm tra.

- Những tồn tại mà đơn vị được kiểm tra chưa thực hiện được, phân tích những nguyên nhân và kiến nghị với lãnh đạo KTNN các biện pháp xử lý tiếp theo.

- Kiến nghị xử lý những đơn vị không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ kết luận, kiến nghị kiểm toán.

- Đối với các đơn vị được kiểm toán gửi báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có những nội dung không thực hiện được với lý do có ý kiến trái ngược với kết luận kiểm toán, thì các KTNN chuyên ngành, KTNN khu vực phải kiểm tra, xác định rõ nguyên nhân và báo cáo KTNN cụ thể từng nội dung, từng đơn vị để có kiến nghị xử lý tiếp.

Kiểm toán nhà nước tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị của các đơn vị báo cáo Quốc hội và các cơ quan nhà nước có liên quan theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.

1.2.2.5. Về hồ sơ kiểm toán

Hồ sơ kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng của cơ sở đưa ra kết luận của KTV về việc đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán, bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định. KTV phải lập tài liệu kiểm toán một cách đầy đủ, kịp thời theo quy định ngay khi công việc được thực hiện. Việc lập và lưu trữ các tài liệu kiểm toán kịp thời, đầy đủ, thích hợp giúp nâng cao chất lượng của cuộc kiểm toán, tạo điều kiện thuận lợi cho việc soát xét một cách hiệu quả và việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập để đưa ra kết luận trước khi hoàn thành công việc kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

1.3 Tổ chức Đoàn kiểm toán và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức đoàn kiểm toán nhà nước

1.3.1 Tổ chức Đoàn kiểm toán

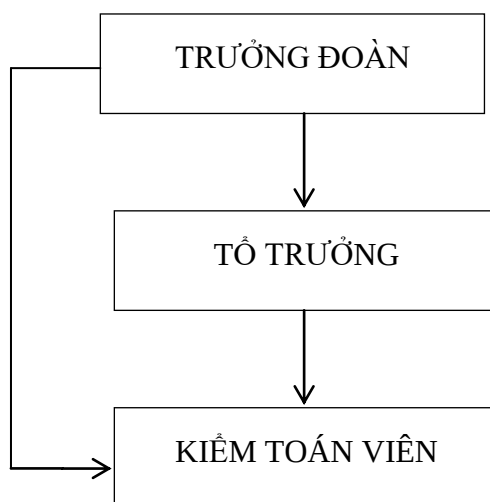
- Tổ chức hoạt động kiểm toán: Hiện nay, KTNN đang tổ chức hoạt động của đoàn kiểm toán theo 2 cách là tổ chức đoàn kiểm toán theo hình thức trực tuyến và tổ chức đoàn kiểm toán theo hình thức phân tuyến.

+ Tổ chức đoàn kiểm toán theo hình thức trực tuyến: Cách thức này được tổ chức trong trường hợp cuộc kiểm toán có phạm vi hẹp, không cần thành lập tổ kiểm toán như việc kiểm toán tại một đơn vị cụ thể theo một nội dung cụ thể, theo phương thức này trưởng đoàn kiểm toán trực tiếp quản lý các thành viên trong đoàn kiểm toán, và giúp việc trưởng đoàn có một phó trưởng đoàn.

+ Tổ chức đoàn kiểm toán theo hình thức phân tuyến: Đoàn kiểm toán được tổ chức có các tổ kiểm toán, trưởng đoàn kiểm toán quản lý các tổ kiểm toán; tổ trưởng tổ kiểm toán quản lý các thành viên trong tổ, giúp việc trưởng đoàn có một số phó trưởng đoàn.

Trên thực tế hiện nay KTNN phần lớn tổ chức hoạt động kiểm toán theo hình thức phân tuyến, cách thức tổ chức này ít nhiều có những ảnh hưởng nhất định đến công tác kiểm toán, do một đoàn kiểm toán sẽ có nhiều

tổ kiểm toán phải thực hiện công việc với địa bàn phân tán trên cả nước, trưởng đoàn cần phải cân nhắc và tính toán rất cụ thể để bố trí các tổ kiểm toán sao cho phù hợp với quy mô, loại hình hoạt động cũng như vị trí địa lý của từng đơn vị nhằm đảm bảo cho kế hoạch kiểm toán được thực thi một cách có hiệu quả.



Ghi chú: —→ Quan hệ chỉ đạo

Sơ đồ 1: Đoàn kiểm toán của Kiểm toán nhà nước

1.3.2 Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức Đoàn kiểm toán

1.3.2.1. Các yếu tố bên ngoài đơn vị được kiểm toán

- Trình độ, năng lực của KTV: Đây là yếu tố có tính chất quyết định đến chất lượng của một cuộc kiểm toán, do vậy trong quy chế hoạt động của đoàn KTNN có quy định rõ trong một tổ kiểm toán không được bố trí số lượng thành viên không phải là KTV quá 50% số KTV.

- Điều kiện cơ sở vật chất cho cuộc kiểm toán: Kiểm toán nhà nước luôn bố trí đầy đủ phương tiện, cơ sở vật chất để đảm bảo cho cuộc kiểm toán được tiến hành tuy nhiên các đoàn kiểm toán sẽ luôn sử dụng chi phí một cách kinh tế, hiệu quả nhất có thể bằng cách bố trí các tổ kiểm toán phải lưu trú ở các địa phương xa một cách phù hợp, ví dụ như không bố trí tổ kiểm toán lẻ số KTV nam hoặc nữ;

bố trí lịch kết thúc các đơn vị ở các địa phương gần nhau thời gian gần nhau để trưởng đoàn có thể kết luận cùng khoảng thời gian, tiết kiệm chi phí đi lại.

1.3.2.2. Các yếu tố bên trong đơn vị được kiểm toán

a. Đặc điểm, quy mô và tính chất hoạt động của các bộ, ngành

Các bộ, ngành đều hoạt động dựa vào kinh phí ngân sách Nhà nước với các khoản chi tiêu phải tiết kiệm, phù hợp với dự toán và tình hình thực tế của ngân quỹ. Để đối phó với tình trạng thâm hụt ngân sách, các chính phủ thường phải hạn chế các nguồn lực dành cho các cơ quan và tổ chức. Trong điều kiện đó việc quản lý và sử dụng kinh tế, hiệu quả mọi nguồn lực hiện có ngày càng trở thành yếu tố quyết định việc hoàn thành nhiệm vụ chức năng của bộ, ngành. Điều đó có nghĩa là cần phải tìm ra các biện pháp giảm bớt các chi phí hành chính, quản lý các rủi ro, đổi mới hoạt động sao cho kinh tế và hiệu quả hơn. Bên cạnh đó công tác kiểm tra tài chính cũng cần được đẩy mạnh song song với sự lớn mạnh về quy mô hoạt động của các bộ, ngành và kèm theo nó là sự gia tăng việc chi ngân sách cho các chương trình kinh tế, xã hội với mục tiêu xoá bỏ mọi hành vi gian lận, lãng phí trong chi tiêu ngân sách và lành mạnh hoá các quan hệ tài chính của các bộ, ngành đáp ứng nguyện vọng chính đáng của những người nộp thuế trong xã hội. Những đòi hỏi khách quan và bức xúc kể trên đã làm tiền đề cho việc thiết lập hệ thống KSNB trong các bộ, ngành và công tác kiểm tra, kiểm soát cần được thực hiện độc lập, có tổ chức, liên tục trong mọi giai đoạn hoạt động của đơn vị. Như vậy, kiểm tra, kiểm soát sinh ra từ yêu cầu của quản lý và phục vụ cho yêu cầu quản lý, tạo niềm tin cho những người quan tâm, củng cố nền nếp của các hoạt động đồng thời nâng cao năng lực và hiệu quả quản lý.

- Môi trường kiểm soát

Môi trường kiểm soát bao gồm toàn bộ nhân tố bên trong đơn vị và bên ngoài đơn vị có tính môi trường tác động đến việc thiết kế, hoạt động và xử lý dữ liệu của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Các nhân tố thuộc môi trường kiểm soát chung bao gồm các quan điểm, cách thức điều hành, đạo đức, năng lực, nhận thức cũng như hành động kiểm soát của người quản lý, cơ cấu tổ chức, sự phân công trách nhiệm, phân chia quyền lực, hệ thống quy chế quản lý và chính sách về nhân sự. Các yếu tố trên tạo nên môi trường ảnh hưởng tích cực và tiêu cực đến chất lượng hoạt động kiểm soát.

+ ***Quan điểm và cách thức điều hành của người quản lý:*** Hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ luôn luôn phụ thuộc vào quan điểm và cách thức điều hành của người quản lý cao cấp. Bởi vì chính các nhà quản lý đặc biệt là các nhà quản lý cao cấp sẽ phê chuẩn các quyết định, chính sách và thủ tục kiểm soát để áp dụng tại đơn vị và là tấm gương trong việc tuân thủ nghiêm túc các quy chế về kiểm soát. Nếu như người quản lý cao nhất coi trọng công việc kiểm soát, đưa ra những mệnh lệnh rõ ràng cho các nhân viên về sự quan trọng của kiểm soát, thì các chính sách, thủ tục kiểm soát, các yếu tố khác tác động tích cực đến hoạt động kiểm soát sẽ được thiết lập và các nhân viên trong đơn vị sẽ tuân thủ nghiêm túc, thận trọng quy chế quản lý của đơn vị. Mặt khác, nếu như những thành viên của tổ chức hiểu rõ được kiểm soát không phải là vấn đề quan trọng đối với người quản lý cấp cao nhất và họ không nhận được sự hỗ trợ, khuyến khích trong công việc kiểm soát từ phía người lãnh đạo thì hầu như chắc chắn mục tiêu kiểm soát của người quản lý sẽ không thể đạt được một cách hữu hiệu.

+ ***Năng lực của người quản lý:*** Năng lực là những hiểu biết và những kỹ năng cần thiết để hoàn thành nhiệm vụ đã được định rõ trong công việc của mỗi cá nhân. Nếu những người quản lý cao cấp được đào tạo chính quy,

chuyên ngành phù hợp với nhiệm vụ quản lý được giao; nắm bắt được công việc kiểm soát cùng với hệ thống chính sách, thủ tục kiểm soát được ban hành đầy đủ, đó là biểu hiện của người quản lý có năng lực, quan tâm công tác kiểm soát. Nhân tố này tác động rất tích cực đến hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ.

+ ***Tính trung thực và đạo đức của người quản lý:*** Là cách cư xử của người quản lý theo các chuẩn mực về đạo đức đã được thiết lập. Nó bao gồm những hoạt động của người quản lý để làm giảm và xoá bỏ những động cơ và sự cám dỗ mà có thể khiến các nhân viên sẽ không trung thực, hoặc có những hành động phi pháp, phi đạo đức. Chúng cũng bao gồm giá trị truyền đạt thông tin của một đơn vị và chuẩn mực cư xử với nhân viên thông qua việc thiết lập các chính sách, điều lệ quản lý v.v...

- Vai trò và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ

Các bộ, ngành đều hoạt động dựa vào kinh phí ngân sách Nhà nước với các khoản chi tiêu phải tiết kiệm phù hợp với dự toán và tình hình thực tế của ngân quỹ. Để đối phó với tình trạng thâm hụt ngân sách, các chính phủ thường phải hạn chế các nguồn lực dành cho các cơ quan và tổ chức. Trong điều kiện đó việc quản lý và sử dụng kinh tế, hiệu quả mọi nguồn lực hiện có ngày càng trở thành yếu tố quyết định việc hoàn thành nhiệm vụ chức năng của bộ, ngành. Điều đó có nghĩa là cần tìm ra các biện pháp giảm bớt các chi phí hành chính, quản lý các rủi ro, đổi mới hoạt động sao cho kinh tế và hiệu quả hơn. Bên cạnh đó công tác kiểm tra tài chính cũng cần đẩy mạnh song song với sự lớn mạnh về quy mô hoạt động của các Bộ, ngành và kèm theo nó là sự gia tăng việc chi ngân sách cho các chương trình kinh tế, xã hội với mục tiêu xoá bỏ mọi hành vi gian lận, lãng phí trong chi tiêu ngân sách và lành mạnh hoá các quan hệ tài chính của các bộ, ngành đáp ứng nguyện vọng chính đáng của những người nộp thuế trong xã hội. Những đòi hỏi khách quan

và bức xúc kể trên đã làm tiền đề cho việc thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ trong các bộ, ngành và công tác kiểm tra, kiểm soát cần được thực hiện độc lập, có tổ chức, liên tục trong mọi giai đoạn hoạt động của đơn vị. Như vậy, kiểm tra, kiểm soát không phải là hoạt động "tự thân" và "vị thân" nó sinh ra từ yêu cầu của quản lý và phục vụ cho yêu cầu quản lý, tạo niềm tin cho những người quan tâm, củng cố nền nếp của các hoạt động đồng thời nâng cao năng lực và hiệu quả quản lý. Tác dụng của kiểm soát nội bộ trong phạm vi một bộ thể hiện cụ thể trên các mặt chủ yếu sau:

Thứ nhất, kiểm tra, kiểm soát góp phần hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp hoạt động tài chính, kế toán của đơn vị.

Mọi hoạt động, đặc biệt là hoạt động tài chính, đều bao gồm những quan hệ đa dạng, luôn biến đổi và được cấu thành bởi hàng loạt nghiệp vụ cụ thể. Để hướng các nghiệp vụ này vào mục tiêu giải quyết tốt các quan hệ trên, không chỉ cần có định hướng đúng và thực hiện tốt các quan hệ trên, mà còn cần thường xuyên soát xét việc thực hiện để hướng các nghiệp vụ vào quỹ đạo mong muốn. Hơn nữa, chính định hướng và tổ chức thực hiện cũng chỉ được thực hiện tốt trên cơ sở những bài học từ thực tiễn soát xét và uốn nắn thường xuyên những lệch lạc trong quá trình thực hiện.

Hoạt động tài chính lại bao gồm nhiều mối quan hệ về đầu tư, về kinh doanh, về phân phối, về thanh toán. Tính phức tạp của hoạt động này càng tăng lên bởi quan hệ chặt chẽ giữa các quan hệ tài chính với lợi ích của con người. Trong khi đó, thông tin kế toán là sự phản ánh của hoạt động tài chính, thông tin kế toán còn là sản phẩm của quá trình xử lý thông tin bằng các phương pháp kỹ thuật rất đặc thù. Do đó, nhu cầu hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp trong quản lý tài chính càng có đòi hỏi thường xuyên và ở mức độ cao hơn. Đặc biệt nước ta đang trong quá trình chuyển đổi cơ chế kinh tế trong đó có các quan hệ tài chính, chế độ kế toán thay đổi nhiều lần.

Trong khi đó, công tác kiểm tra, kiểm soát chưa chuyển hướng kịp thời, dẫn tới tình trạng kỷ cương bị buông lỏng, nhiều kỷ cương trong kế toán, tài chính đã được tạo lập trước đây này cũng bị phá vỡ. Thực tiễn đó đã nảy sinh quan điểm cho rằng chưa thể tiến hành cải cách công tác kiểm tra trong khi chưa triển khai toàn diện và rộng khắp công tác kế toán. Tuy nhiên kinh nghiệm thực tiễn đã chỉ rõ, chỉ có triển khai tốt hơn công tác kiểm tra mới có thể nhanh chóng đưa công tác tài chính kế toán đi vào nề nếp.

Thứ hai, kiểm tra, kiểm soát tạo niềm tin cho những "người quan tâm" đến kết quả hoạt động. Đặc biệt trong cơ chế thị trường và yêu cầu công khai tài chính của Nhà nước có nhiều người quan tâm tới tình hình tài chính và sự phản ánh của nó trong tài liệu kế toán. Những người quan tâm chủ yếu gồm:

- Các cơ quan Nhà nước cần có thông tin trung thực để điều tiết vĩ mô nền kinh tế bằng hệ thống luật pháp, chính sách kinh tế... của mình với mọi thành phần kinh tế, mọi hoạt động xã hội. Đặc biệt với ngân sách của Nhà nước, với vốn liếng và kinh phí đã đầu tư cho các đơn vị càng cần được giám sát chặt chẽ theo hướng đúng pháp luật và có hiệu quả. Chỉ có hoạt động kiểm tra, kiểm soát phát triển trên cơ sở khoa học thực sự mới đáp ứng được những yêu cầu thông tin cho những quyết sách của Nhà nước, những quyết định đúng đắn của đơn vị.

- Các nhà đầu tư, các chủ dự án, các nhà tài trợ cần có tài liệu tin cậy để trước hết có hướng đầu tư đúng đắn, sau đó cần điều hành sử dụng vốn đầu tư và cuối cùng có tài liệu trung thực về phân phối kết quả đầu tư. Để thu hút vốn của các nhà đầu tư và tạo cơ hội thuận lợi cho họ sử dụng hợp lý mọi nguồn đầu tư, cần có những thông tin trung thực và khách quan về tình hình tài chính trước hết và chủ yếu thông qua kiểm tra toàn bộ các bảng khai tài chính, về tài sản, về thu nhập, về dòng tiền cùng các bảng thuyết minh kèm theo.

- Các nhà quản lý cần thông tin trung thực không chỉ trên các bảng công khai tài chính mà còn thông tin cụ thể về tài chính, về hiệu quả và hiệu năng của mỗi bộ phận để có những quyết định trong mọi giai đoạn quản lý kể cả tiếp nhận tiền vốn, chỉ đạo và điều chỉnh các hoạt động kinh doanh, hoạt động quản lý... Những thông tin đó chỉ có được thông qua hoạt động kiểm tra, kiểm soát được tổ chức khoa học.

- Người lao động cũng cần có thông tin đáng tin cậy về sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước cấp cho đơn vị, kết quả sản xuất kinh doanh dịch vụ, về ăn chia phân phối, về thực hiện chính sách tiền lương và bảo hiểm... nhu cầu đó chỉ có thể đáp ứng thông qua hệ thống kiểm tra, kiểm soát hoàn chỉnh.

- Khách hàng, nhà cung cấp và những người quan tâm khác cũng cần hiểu rõ thực chất về hoạt động và về tài chính của các đơn vị trên nhiều mặt: số lượng và chất lượng sản phẩm hàng hoá, cơ cấu tài sản và khả năng thanh toán, hiệu năng và hiệu quả các bộ phận cung ứng, tiêu thụ hoặc sản xuất ở đơn vị.

Tất cả những người quan tâm này không cần hoặc không thể biết tất cả kỹ thuật nghiệp vụ của nghề quản lý, của lĩnh vực tài chính, kế toán nhưng cần biết thực trạng của hoạt động này. Chỉ có kiểm tra, kiểm soát mới mang lại cho họ niềm tin vào những xác minh độc lập và khách quan. Có thể nói việc tạo ra niềm tin cho những người quan tâm là yếu tố quyết định sự ra đời và phát triển của kiểm tra, kiểm soát với tư cách là một hoạt động độc lập.

Thứ ba, kiểm tra, kiểm soát góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý. Rõ ràng, kiểm tra, kiểm soát không chỉ có chức năng xác minh mà còn có chức năng tư vấn. Có thể thấy đặc biệt rõ tác dụng của chức năng tư vấn này trong những năm gần đây với sự nảy sinh của kiểm toán hiệu năng và hiệu quả quản lý. Chức năng này phát huy tác dụng rất lớn trong các đơn vị

được kiểm tra, kiểm soát thường xuyên. Trong điều kiện đó, việc tích lũy kinh nghiệm qua thực tiễn sẽ là cơ sở cho những bài học trong tương lai.

b. Cơ chế, chính sách quản lý kinh tế, tài chính và kế toán của bộ, ngành

Bất cứ một hoạt động nào muốn có hiệu lực, hiệu quả đều cần phải có các văn bản pháp lý quy định địa vị pháp lý, chức năng nhiệm vụ, cơ chế hoạt động và văn bản pháp lý quy định về chuyên môn nghiệp vụ đầy đủ, thích hợp. Đối với hoạt động kiểm soát nội bộ tiêu chí để đánh giá... là quy chế về kiểm soát và các quy chế quản lý tài chính, kế toán có liên quan. Đây là những căn cứ pháp lý cơ bản cho hoạt động kiểm soát.

Hoạt động của đơn vị chỉ có nề nếp khi đơn vị thiết lập và ban hành được quy chế quản lý tài chính kế toán nội bộ thích hợp. Quy chế này cụ thể hoá những quy định về tài chính, kế toán của Nhà nước mà đơn vị phải tuân thủ phù hợp với những điều kiện cụ thể tại đơn vị, đồng thời cũng là hướng dẫn các bộ phận liên quan thực hiện và là căn cứ để kiểm tra kiểm soát tính tuân thủ.

- ***Cơ cấu tổ chức:*** Cơ cấu tổ chức của đơn vị là một hệ thống trách nhiệm và quyền lực đang tồn tại. Một cơ cấu tổ chức hợp lý xác định rõ quyền và nhiệm vụ của các bộ phận trong hoạt động kiểm soát, bảo đảm không bị chồng chéo và có sự kiểm soát lẫn nhau một cách hợp lý giữa các bộ phận sẽ góp phần tạo ra môi trường kiểm soát thuận lợi và bảo đảm hiệu lực, hiệu quả của hoạt động kiểm soát.

- ***Chính sách về nguồn nhân lực:*** Khía cạnh quan trọng của kiểm soát nội bộ là nhân sự. Nếu những nhân viên có năng lực và trung thực, những nội dung kiểm soát khác có thể không có thì vẫn có thể có được báo cáo tài chính tin cậy. Những nhân viên trung thực và làm việc có hiệu quả có thể làm việc ở trình độ cao thậm chí khi chỉ có rất ít nội dung kiểm soát hỗ trợ họ. Ngược lại, ngay cả khi có nhiều nội dung kiểm soát hỗ trợ mà những nhân viên không

trung thực và không có năng lực thì họ vẫn có thể lúng túng và làm giảm hiệu lực của hệ thống kiểm soát. Mặt khác, cho dù nhân viên có thể có năng lực và trung thực thì họ chắc chắn vẫn có những khuyết điểm mang tính bản năng, như họ có thể trở nên buồn chán hoặc không hài lòng, các mối quan hệ nhân sự có thể làm gián đoạn hoạt động của họ, hoặc mục tiêu của họ có thể bị thay đổi. Vì vậy, chính sách về cán bộ là một phần quan trọng trong cơ cấu kiểm soát nội bộ để có thể có được những nhân viên có năng lực, đáng tin cậy nhằm góp phần đắc lực cho hoạt động kiểm soát có hiệu quả.

****Kết luận chương I***

Qua nghiên cứu các khái niệm, định nghĩa, nội dung chương 1 đã phân nào làm rõ được một số vấn đề mang tính lý luận về tổ chức kiểm toán ngân sách bộ, ngành làm cơ sở cho việc nghiên cứu thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế ở chương 2 và đề xuất những giải pháp hoàn thiện ở chương 3 để đạt được những mục tiêu nghiên cứu của luận văn

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ Y TẾ DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC CHUYÊN NGÀNH III THỰC HIỆN

2.1 Khái quát về Kiểm toán nhà nước Việt Nam

2.1.1 Sự hình thành và phát triển của Kiểm toán nhà nước

Sự phát triển của KTNN tương ứng với 3 giai đoạn:

Giai đoạn 1: Từ khi thành lập đến trước 01/01/2006 (Luật KTNN 2005 có hiệu lực)

Kiểm toán nhà nước là cơ quan do Chính phủ thành lập và tổ chức theo Nghị định 70/CP ngày 11/7/1994, thực hiện chức năng kiểm toán, 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. Ngày 13/8/2003, Chính phủ ban hành Nghị định số 93/2003/NĐ-CP quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của KTNN thay thế nghị định số 70/NĐ-CP. Theo Nghị định số 93/2003/NĐ-CP KTNN là cơ quan trực thuộc chính phủ, thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn của cơ quan thuộc Chính phủ quản lý nhà nước về ngành, lĩnh vực theo quy định của Chính phủ. Ngoài chức năng kiểm toán báo cáo tài chính, Nghị định số 93/2003/NĐ-CP còn chính thức xác nhận chức năng kiểm toán tính tuân thủ pháp luật và tính kinh tế trong quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước và tài sản công

Giai đoạn 2: Từ 01/01/2006 (Luật KTNN 2005 có hiệu lực) đến 01/01/2016 (Luật KTNN 2015 có hiệu lực)

Theo Luật Kiểm toán nhà nước (Luật KTNN), Kiểm toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. Với mô hình KTNN được

quy định như Luật KTNN 2005 đã đảm bảo tính độc lập, khách quan, trung thực của hoạt động kiểm toán và khá phù hợp với điều kiện kinh tế – xã hội của Việt Nam.

Theo hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam sửa đổi năm 2013, có hiệu lực từ 01/01/2014. KTNN cùng Ủy ban bầu cử quốc gia là những thiết chế được quy định trong hiến pháp (Thiết chế hiến định) cụ thể: “KTNN là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công”.

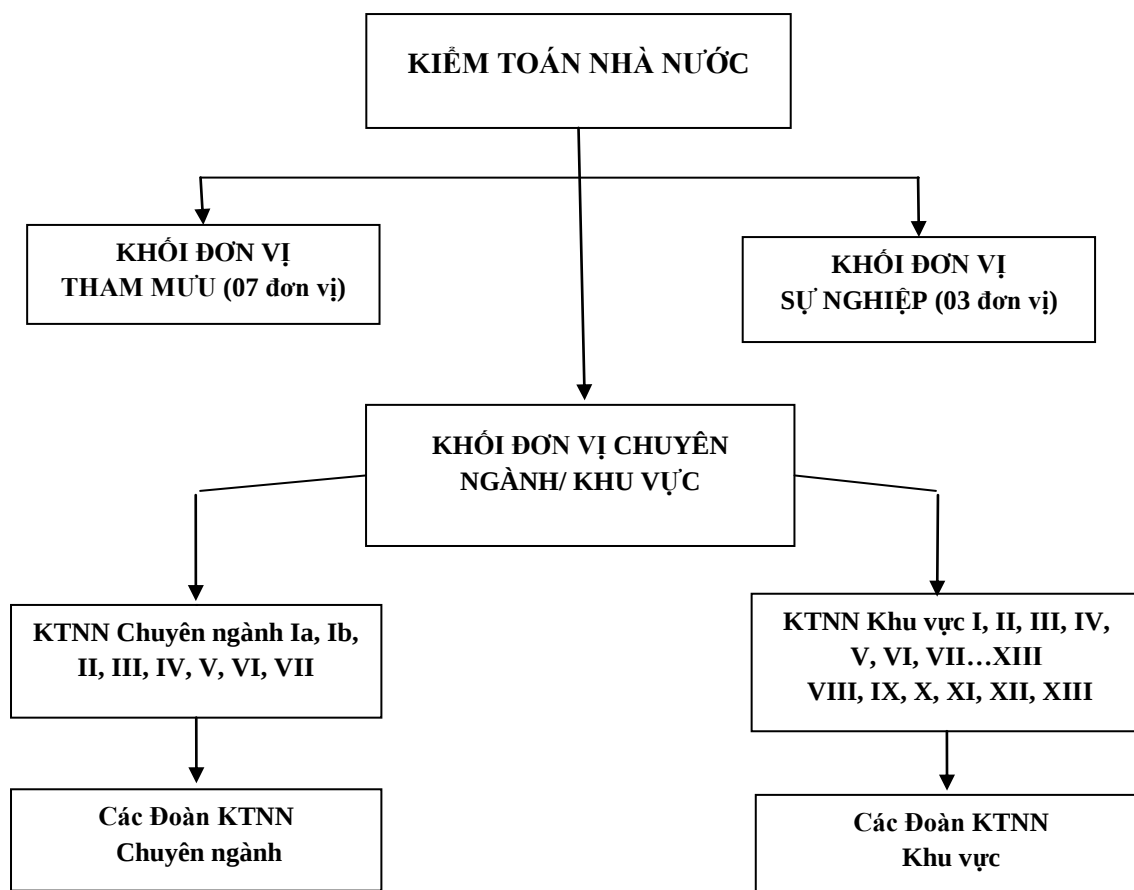
Giai đoạn 3: Từ 01/01/2016 (Luật KTNN 2015 có hiệu lực) đến nay

Các quy định trong Luật KTNN và Hiến pháp sửa đổi năm 2013 đã đảm bảo tính độc lập trong hoạt động của KTNN. Cùng với quy định về địa vị pháp lý của cơ quan KTNN, địa vị pháp lý của Tổng KTNN đã được Luật KTNN 2015 (Điều 12) quy định rõ ràng, đầy đủ đồng thời được hiến định trong Hiến pháp sửa đổi năm 2013 (Điều 118).

- **Cơ cấu tổ chức**

Kiểm toán nhà nước Việt Nam được tổ chức theo nguyên tắc tập trung, thống nhất bao gồm KTNN trung ương và KTNN các khu vực, tạo điều kiện cho KTNN hoạt động độc lập, không chịu sự chi phối của chính quyền các cấp. Đây là một trong những điều kiện quan trọng nhằm đảm bảo tính độc lập, trung thực khách quan. Kiểm toán nhà nước Việt Nam tổ chức hệ thống theo phương pháp trực tuyến là KTNN trung ương và KTNN khu vực nhằm tạo điều kiện để khai thác triệt để những ưu điểm của phương pháp quản lý trực tuyến, bảo đảm thu nhận thông tin được thực hiện nhanh chóng. Hiện nay bộ máy KTNN Việt Nam đã có 31 đơn vị trực thuộc gồm 08 KTNN chuyên ngành, 13 KTNN khu vực, 07 đơn vị tham mưu và 03 đơn vị sự nghiệp với hơn 2500 cán bộ, công nhân viên chức. Trong đó, 08 KTNN chuyên ngành thực hiện kiểm toán ngân sách trung ương phân chia theo các mảng, lĩnh vực

riêng bao gồm: ngân sách quốc phòng, ngân sách an ninh - Đảng, ngân sách Bộ, Dự án đầu tư, Doanh nghiệp nhà nước; 13 KTNN khu vực thực hiện kiểm toán ngân sách địa phương, ngân sách cấp về các tỉnh, thành phố; 07 đơn vị tham mưu phụ trách các công tác chung, công tác xây dựng, thẩm định kế hoạch, báo cáo kiểm toán,... và các đơn vị sự nghiệp phục vụ cho việc đào tạo kiểm toán viên, công bố kết quả kiểm toán,... Trong đó 13 KTNN khu vực được bố trí tại các địa phương tùy theo khu vực, địa phương phụ trách; các đơn vị còn lại được bố trí tập trung tại Thủ đô Hà Nội.



Sơ đồ 2: Cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước

2.1.2 Vai trò của Kiểm toán nhà nước trong quản lý ngân sách nhà nước

Thứ nhất, thông qua việc thực hiện chức năng đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực và hợp lý của báo cáo quyết toán NSNN, Kiểm toán nhà

nước đã cung cấp được thông tin có chất lượng, tin cậy về quản lý NSNN để Quốc hội sử dụng trong quá trình xem xét, quyết định và giám sát ngân sách. Bên cạnh đó, Kiểm toán nhà nước cũng cung cấp thông tin, dữ liệu để Chính phủ, cơ quan quản lý nhà nước và tổ chức, cơ quan khác của Nhà nước sử dụng trong công tác quản lý, điều hành và thực thi nhiệm vụ của mình. Các thông tin Kiểm toán nhà nước cung cấp cũng được HĐND sử dụng ngày càng nhiều trong quá trình xem xét, quyết định dự toán và phân bổ ngân sách địa phương, phê chuẩn quyết toán ngân sách địa phương.

Thứ hai, Kiểm toán nhà nước góp phần hoàn thiện cơ chế quản lý NSNN. Với chức năng tư vấn của một cơ quan kiểm tra tài chính công, Kiểm toán nhà nước đã kiến nghị Chính phủ, các bộ, ngành, chính quyền địa phương sửa đổi, bổ sung, hủy bỏ nhiều văn bản sai quy định hoặc không còn phù hợp với thực tế liên quan đến quản lý, sử dụng NSNN...

Thứ ba, Kiểm toán nhà nước đã góp phần đưa công tác sử dụng, quản lý tài chính ngân sách vào nề nếp, tăng cường kỷ luật, kỷ cương tài chính. Thông qua kiểm toán, Kiểm toán nhà nước phát hiện được những hạn chế, bất cập trong quản lý, sử dụng NSNN, từ đó đưa ra các kiến nghị để các đơn vị được kiểm toán có biện pháp khắc phục, chấn chỉnh, đảm bảo trật tự, kỷ luật tài chính - ngân sách. Trong khoảng thời gian từ khi thành lập đến nay, Kiểm toán nhà nước đã phát hiện, kiến nghị xử lý tài chính hàng trăm nghìn tỷ đồng. Các kiến nghị, đề xuất xử lý tài chính của Kiểm toán nhà nước đã góp phần không nhỏ làm lành mạnh nền tài chính quốc gia.

2.1.3 Kết quả thực hiện nhiệm vụ kiểm toán

Tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2019 đối với niên độ ngân sách năm 2018, KTNN đã kiến nghị xử lý tài chính 92.499 tỷ đồng, trong đó tăng thu 19.858 tỷ đồng, giảm chi NSNN 23.722 tỷ đồng; chuyển 05 vụ việc sang Cơ quan cảnh sát điều tra kiến nghị điều tra làm rõ để xử lý về hành vi có dấu

hiệu vi phạm pháp luật hình sự, đã khởi tố vụ án, khởi tố bị can 02 vụ; kiến nghị sửa đổi, bổ sung hoặc hủy bỏ, thay thế 160 văn bản không phù hợp với quy định pháp luật hoặc chưa phù hợp với thực tiễn nhằm bịt lỗ hổng về cơ chế, tránh thất thoát, lãng phí.

Đối với KTNN chuyên ngành III là một đơn vị thuộc 08 đơn vị KTNN chuyên ngành được thành lập vào 2006 thực hiện kiểm toán lĩnh vực ngân sách Trung ương của Bộ, ngành cơ quan thuộc Chính phủ. Trải qua hơn 20 năm hình thành và phát triển trong điều kiện không có tổ chức tiền thân, lại là một lĩnh vực hoàn toàn mới ở Việt Nam. KTNN chuyên ngành III đã từng bước vừa xây dựng lực lượng, vừa nghiên cứu lý luận, đúc kết kinh nghiệm thế giới, tổng kết thực tiễn, vừa tổ chức thực hiện công tác kiểm toán theo chức năng, nhiệm vụ được giao. Với khuôn khổ pháp lý dần hoàn thiện, năng lực được tăng cường, hoạt động kiểm toán ngày càng rộng về quy mô một cách hợp lý, chất lượng và hiệu lực kiểm toán ngày càng tiến bộ. Năm 2019, KTNN chuyên ngành III đã đề nghị tăng thu; thu hồi, giảm chi NSNN, kiến nghị tài chính khác đạt trên 340 tỷ đồng bằng 100% số kiến nghị xử lý tài chính 05 năm trong hoạt động kiểm toán của KTNN chuyên ngành III từ năm 2015-2019, trong đó: Tăng thu NSNN trên 74 tỷ đồng; các khoản thu hồi, giảm chi, giảm trừ ự toán, thanh toán năm sau, hủy dự toán trên 258 tỷ đồng và kiến nghị khác gần 8 tỷ đồng. Ngoài ra, qua hoạt động kiểm toán đã có nhiều kiến nghị với đơn vị được kiểm toán và các cơ quan quản lý Nhà nước để chấn chỉnh, khắc phục các hạn chế trong việc quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công hoặc sửa đổi, bổ sung cơ chế và chính sách tài chính trong đó các vấn đề nổi bật, tại 13 Đoàn kiểm toán, KTNN chuyên ngành III đã có 15 kiến nghị về sửa đổi cơ chế chính sách.

Qua kiểm toán, KTNN nói chung và KTNN chuyên ngành III nói riêng cũng giúp các bộ, ngành, các tỉnh, thành phố và các đơn vị được kiểm toán

nhìn nhận và đánh giá đúng đắn thực trạng tình hình tài chính, khắc phục được những yếu kém sơ hở trong quản lý kinh tế và sản xuất kinh doanh; phòng ngừa tiêu cực tham nhũng, cải tiến và hoàn thiện hệ thống quản lý và kiểm soát nội bộ. Ngoài ra, KTNN cũng kiến nghị sửa đổi hoặc hủy bỏ hàng trăm văn bản sai quy định hoặc không còn phù hợp với thực tế; đề xuất nhiều ý kiến có giá trị để hoàn thiện một số văn bản quy phạm pháp luật như: Luật NSNN năm 1996, 2002; 2015; Luật Bảo hiểm xã hội, Luật thực hành tiết kiệm chống lãng phí ...

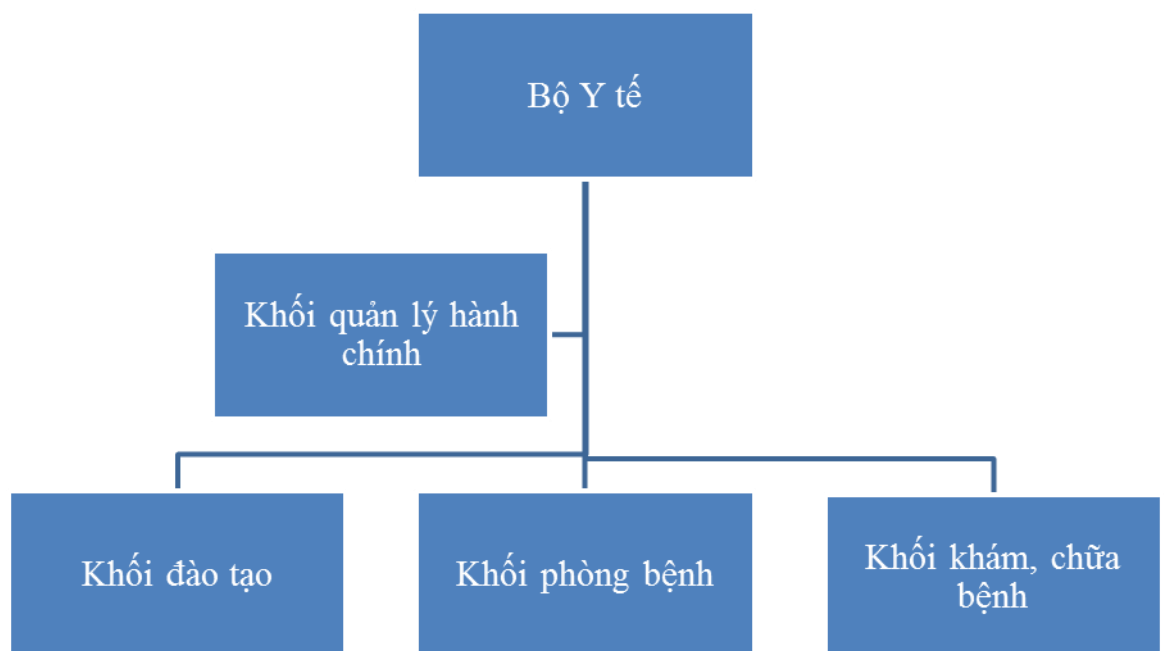
2.2 Đánh giá tổng quan về đặc điểm tổ chức, cơ chế quản lý tài chính, tổ chức công tác của Bộ Y tế

2.2.1 Đặc điểm tổ chức hoạt động của Bộ Y tế

Bộ Y tế là cơ quan thuộc Chính phủ thực hiện chức năng, nhiệm vụ tại Nghị định số 75/2017/NĐ-CP ngày 20/6/2017 của Chính phủ, theo đó Bộ Y tế thực hiện chức năng quản lý nhà nước về y tế, bao gồm các lĩnh vực: Y tế dự phòng; khám bệnh, chữa bệnh, phục hồi chức năng; giám định y khoa, pháp y, pháp y tâm thần; y, dược cổ truyền; sức khỏe sinh sản; trang thiết bị y tế; dược, mỹ phẩm; an toàn thực phẩm; bảo hiểm y tế; dân số; quản lý nhà nước các dịch vụ công trong lĩnh vực thuộc phạm vi quản lý nhà nước của bộ và thực hiện các nhiệm vụ, quyền hạn theo quy định tại Nghị định số 123/2016/NĐ-CP ngày 01/9/2016 của Chính phủ. Đứng đầu Bộ Y Tế có Bộ trưởng và 04 thứ trưởng; giúp việc cho lãnh đạo Bộ để thực hiện chức năng quản lý nhà nước gồm 20 tổ chức hành chính (08 Vụ, 09 Cục, 01 Tổng cục, Văn phòng Bộ, Thanh tra Bộ).

- Các đơn vị dự toán thuộc, trực thuộc: Có 01 đơn vị dự toán cấp I (Bộ Y tế); 95 đơn vị dự toán trực thuộc, trong đó có 08 đơn vị dự toán cấp II (Bệnh viện Bạch Mai, Viện Kiểm nghiệm thuốc Trung ương; Viện Dược liệu; Học viện Y - Dược cổ truyền Việt Nam; Trường Đại học Y Hà Nội; Bệnh

viện E; Văn phòng Bộ và Tổng cục Dân số); chia ra: 11 đơn vị thuộc khối quản lý hành chính nhà nước, thực hiện chế độ tự chủ, tự chịu trách nhiệm theo quy định tại Nghị định số 130/2005/NĐ-CP; 84 đơn vị dự toán (khối đào tạo 13; khối phòng bệnh 25; khối khám bệnh, chữa bệnh 45, kể cả 05 Trung tâm Pháp y tâm thần 5 khu vực; Trường ĐH Y Dược Cần Thơ thực hiện Đề án thí điểm đổi mới cơ chế hoạt động theo quy định tại Nghị quyết số 77/NQ-CP).



Sơ đồ 3: Mô hình tổ chức của Bộ Y tế

2.2.2 Cơ chế quản lý tài chính của Bộ Y tế

- Cơ chế quản lý tài chính: Vụ Kế hoạch - Tài chính là vụ tổng hợp, giúp Bộ trưởng thực hiện chức năng quản lý về lĩnh vực tài chính, kế toán, phí, giá và phương thức chi trả phí dịch vụ y tế, các CTMT thuộc lĩnh vực y tế - dân số, đấu thầu mua sắm, quản lý tài sản, quản lý doanh nghiệp, viện trợ,... Chủ trì xây dựng các cơ chế, chính sách về tài chính, cơ chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm về tài chính, giá dịch vụ, các loại phí, lệ phí và các văn bản quy phạm pháp luật liên quan đến tài chính, kế toán, kiểm toán thuộc lĩnh vực y tế - dân

số trình cấp thẩm quyền ban hành và tổ chức triển khai thực hiện trong ngành y tế trên phạm vi cả nước. Thực hiện công tác quản lý tài chính - kế toán của Bộ và các đơn vị trực thuộc từ khâu lập, phân bổ, giao, điều chỉnh dự toán NSNN, quyết toán, xét duyệt quyết toán hàng năm theo quy định; chủ trì thẩm định kế hoạch lựa chọn nhà thầu của các đơn vị trực thuộc từ các nguồn vốn NSNN, viện trợ, vốn vay và các nguồn vốn viện trợ khác, làm đầu mối thẩm định hồ sơ mời thầu, kết quả đấu thầu thuộc thẩm quyền phê duyệt của Bộ Y tế (trừ nguồn vốn ĐTPT); quản lý tài sản công theo quy định của Luật Đầu tư công, Luật Quản lý tài sản công và các quy định hiện hành.

Các đơn vị dự toán: Chịu trách nhiệm tiếp nhận, quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí tại đơn vị (nguồn kinh phí được giao, nguồn kinh phí phát sinh của đơn vị), thực hiện thanh quyết toán theo quy định của Luật NSNN và quy chế chi tiêu nội bộ. Quản lý, sử dụng các nguồn thu và việc chấp hành chính sách của Nhà nước theo quy định.

- *Về hệ thống các văn bản:* Bộ Y tế đã phối hợp với Bộ Tài chính ban hành Thông Tư liên tịch số 37/2015/TTLT-BYT-BTC ngày 29/02/2015 và Thông Tư số 02/2018/TT-BYT ngày 15/3/2018. Trong đó, quy định mức giá gồm 2/4 yếu tố theo lộ trình quy định tại Nghị định số 16/2015/NĐ-CP của Chính phủ gồm: (i) chi phí trực tiếp; (ii) tiền lương; (iii) chi phí quản lý; (iv) khấu hao.

Đến tháng 4/2018, lộ trình tính tiền lương vào giá dịch vụ khám, chữa bệnh đã được thực hiện đối với người có thẻ bảo hiểm y tế (BHYT) (36 tỉnh thực hiện năm 2016, 27 tỉnh thực hiện vào tháng 3, tháng 4/2018), riêng đối với người chưa có thẻ BHYT đã thực hiện được 35 tỉnh, thành phố, dự kiến sẽ thực hiện hết trong năm 2018. Đây là bước quan trọng nhất vì chi phí tiền lương chiếm tỷ trọng lớn trong giá dịch vụ, tạo điều kiện để tính chi phí quản lý, khấu hao vào giá.

Ngoài ra, để thực hiện quản lý tài chính theo các quy định của Luật NSNN, các văn bản pháp quy về tài chính, kế toán của Chính phủ, Bộ Y tế, Liên Bộ Y tế - Bộ Tài chính, ... đã ban hành một số văn bản cụ thể như sau:

+ Thông tư liên tịch số 10/2007/TTLT-BTC-BYT ngày 10/8/2007 về hướng dẫn đấu thầu mua thuốc trong các cơ sở y tế công lập;

+ Thông tư liên tịch số 09/2009/TTLT-BTC-BYT ngày 14/8/2009 về hướng dẫn thực hiện BHYT.

+ Nghị định số 43/2006/NĐ CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ về việc Quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập.

+ Thông tư số 71/2006/TT-BTC ngày 9/8/2006 của Bộ Tài chính về việc Hướng dẫn thực hiện Nghị định số 43/ 2006/ NĐ CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ về việc Quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập.

+ Nghị định số 85/2012/NĐ-CP ngày 15/10/2012 của Chính phủ quy định cơ chế hoạt động, cơ chế tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp y tế công lập và giá dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh các cơ sở khám bệnh, chữa bệnh công lập.

+ Nghị định số 16/2015/NĐ-CP ngày 14/02/2015 của Chính phủ quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp.

Đối với các cơ sở y tế, các bệnh viện còn có các văn bản riêng áp dụng như: Biểu giá thu một phần viện phí áp dụng tạm thời do Bộ Y tế quy định; Biểu giá thu viện phí khám chữa bệnh theo yêu cầu của bệnh viện tự ban hành; Quy chế chi tiêu nội bộ của bệnh viện, ..

2.2.3 Tổ chức công tác kế toán của Bộ Y tế

2.2.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán

- Tổ chức bộ phận kế toán, tài chính: Để thực hiện các chức năng, nhiệm vụ hạch toán kế toán trong một đơn vị, các đơn vị phải tổ chức bộ máy kế toán hợp lý, bộ máy này thường được xây dựng trên cơ sở xác định khối lượng công việc kế toán cần làm và cách thức tổ chức hệ thống thông tin trong đơn vị. Bộ máy kế toán là tập hợp đồng bộ các nhân viên kế toán để đảm bảo thực hiện khối lượng công tác kế toán phân hành với đầy đủ các chức năng thông tin và kiểm tra hoạt động của các đơn vị cơ sở, mỗi nhân viên kế toán đều được quy định rõ chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn. Thông thường căn cứ vào đặc điểm về quy mô, địa bàn hoạt động của đơn vị, mức độ phân cấp quản lý tài chính, trình độ quản lý cũng như trình độ chuyên môn nghiệp vụ của bộ máy quản lý và kế toán, các đơn vị có thể lựa chọn một trong ba mô hình là mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung, mô hình tổ chức bộ máy kế toán phân tán, và mô hình tổ chức bộ máy kế toán vừa tập trung vừa phân tán.

Qua kết quả điều tra tại các đơn vị cho thấy hiện nay phần lớn các đơn vị đang áp dụng chủ yếu 2 mô hình là mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung và mô hình tổ chức bộ máy kế toán vừa tập trung vừa phân tán.

+ Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung: Tại các đơn vị này, bộ phận kế toán chỉ mở một hệ thống sổ kế toán để thực hiện tất cả các giai đoạn hạch toán ở mọi phần hành kế toán, bộ phận kế toán phải thực hiện toàn bộ công tác kế toán từ tiếp nhận chứng từ, ghi sổ, xử lý thông tin trên hệ thống báo cáo phân tích và tổng hợp của đơn vị. Do ưu điểm của mô hình là đảm bảo sự tập trung, thống nhất đối với công tác kế toán; tạo điều kiện kiểm tra, giám sát kịp thời toàn bộ hoạt động của đơn vị, thuận tiện cho việc phân công và chuyên môn hóa công việc đối với nhân viên kế toán, ... được áp dụng chủ yếu tại các đơn vị có quy mô không lớn như các khối quản lý hành chính, khối phòng bệnh.

+ Mô hình tổ chức bộ máy kế toán vừa tập trung, vừa phân tán: Mô hình này là kết hợp đặc trưng của 2 mô hình tập trung và phân tán. Ở mô hình này công tác kế toán được tiến hành ở bộ phận kế toán trung tâm và một số bộ phận kế toán trực thuộc, một số bộ phận trực thuộc khác không tiến hành công tác kế toán; bộ phận kế toán trung tâm thực hiện hạch toán kế toán cho các hoạt động kinh tế, tài chính phát sinh có tính chất chung của toàn đơn vị và các hoạt động kinh tế, tài chính ở các bộ phận trực thuộc hoạt động tập trung, ngoài ra thực hiện tổng hợp số liệu từ các bộ phận trực thuộc hoạt động phân tán, từ đó bộ phận kế toán trung tâm tổng hợp lập báo cáo cung cấp thông tin về toàn bộ công tác kế toán của đơn vị. Mô hình này được áp dụng ở các đơn vị có quy mô lớn, nhiều bộ phận trực thuộc, hoạt động trên địa bàn vừa tập trung, vừa phân tán; chủ yếu ở các đơn vị thuộc khối khám, chữa bệnh.

Qua khảo sát thực tế cho thấy bộ máy kế toán của các đơn vị cơ bản thường bao gồm:

+ Kế toán trưởng (trưởng phòng tài chính kế toán): Là người chịu trách nhiệm chung, người lãnh đạo toàn bộ công tác kế toán tài chính của đơn vị, có trách nhiệm tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức luân chuyển chứng từ, lập kế hoạch thu chi tài chính; hàng năm có nhiệm vụ chỉ đạo công tác lập dự toán, quyết toán kinh phí đã sử dụng trong năm, cung cấp thông tin kế toán và phân tích tình hình tài chính phục vụ cho lãnh đạo đơn vị.

+ Kế toán tổng hợp: Chỉ đạo trực tiếp công tác hạch toán kế toán, đối chiếu số liệu giữa các loại sổ, lập báo cáo hàng quý, năm phục vụ cho công tác quyết toán và quản lý của đơn vị.

+ Kế toán thanh toán: Tập hợp chứng từ, phân loại, ghi sổ chi tiết, sổ tổng hợp các khoản thanh toán như thanh toán tạm ứng, thanh toán với cán bộ, nhân viên, thanh toán với các cơ quan nhà nước như thuế, BHXH, ...

+ Kế toán thu phí, hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ: Theo dõi tất cả các khoản thu phát sinh tại đơn vị.

+ Kế toán tài sản: Theo dõi việc mua sắm, xuất dùng TSCĐ, công cụ dụng cụ tại các bộ phận trong bệnh viện.

+ Thủ quỹ: Căn cứ vào chứng từ thu chi hợp lệ tiến hành thu chi tiền, có trách nhiệm bảo quản tiền mặt tại quỹ, cập nhật số liệu, cuối ngày kiểm kê quỹ và định kỳ lập báo cáo quỹ.

2.2.3.2. Chính sách kế toán

Tổ chức hạch toán kế toán trong các đơn vị y tế về cơ bản cách thức cũng giống như của đơn vị sự nghiệp, tức là tổ chức thu nhận, thông tin về nội dung các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở đơn vị và kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ thông qua hệ thống chứng từ kế toán và trình tự luân chuyển chứng từ kế toán; hệ thống hóa và xử lý thông tin kế toán nhằm thực hiện được những yêu cầu của thông tin kế toán thông qua hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán trên cơ sở các nguyên tắc và phương pháp xác định; và cung cấp toàn bộ thông tin về tình hình sử dụng tài sản, kinh phí của đơn vị nhằm phục vụ công tác quản lý tài chính và công tác nghiệp vụ ở đơn vị.

Qua kết quả khảo sát thông tin từ các tổ kiểm toán tại các đơn vị cho thấy các đơn vị đã căn cứ vào chế độ kế toán hành chính sự nghiệp hiện hành để xây dựng một hệ thống các chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống sổ kế toán, hệ thống báo cáo tài chính phù hợp với đặc điểm, quy mô hoạt động và bộ máy kế toán của đơn vị; về cơ bản công tác kế toán tại các đơn vị đều thực hiện theo quy định tại Thông tư số 107/2017 ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính về việc ban hành hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp. Ngoài ra, trong quá trình hoạt động một số đơn vị đã biết cải tiến, bổ sung thêm một số nội dung để có thể quản lý tốt các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, điển hình như tại Bệnh viện Nhiệt đới TW đã sử dụng thêm Bảng kê nộp

tiền viện phí nội trú, ngoại trú, bảng thanh toán phụ cấp độc hại; Trường Đại học Y Thái Nguyên sử dụng thêm mẫu chứng từ là bảng thanh toán thu nhập tăng thêm. Tuy nhiên, qua điều tra cho thấy vẫn còn một số đơn vị có phát sinh nghiệp vụ liên quan nhưng không mở tài khoản riêng để phản ánh hoặc phản ánh vào tài khoản không đúng bản chất nội dung như tại Bệnh viện K, Bệnh viện đa khoa TW Thái Nguyên theo dõi và hạch toán một số khoản thu dịch vụ (thu tiền giường yêu cầu, thu từ hợp đồng khám chữa bệnh với các đơn vị, thu liên doanh liên kết) vào thu viện phí, và mọi khoản chi của hoạt động dịch vụ này cũng được hạch toán vào tài khoản chi hoạt động 611 nên đã gây khó khăn cho việc quản lý các khoản chi và không tính toán phân tích, đánh giá riêng được kết quả của hoạt động này; ngoài ra do hầu hết các đơn vị sử dụng chương trình kế toán máy nên phần lớn các loại sổ sách đều được thực hiện tự động hoàn toàn thông qua phần mềm kế toán, tuy nhiên do hiện nay các đơn vị ở khối khám, chữa bệnh đặc biệt là tại các bệnh viện lớn đang phải sử dụng đồng thời nhiều phần mềm khác nhau như phần mềm kế toán thu viện phí, phần mềm kế toán tổng hợp và phần mềm do cơ quan BHYT cung cấp nên việc tổng hợp báo cáo ít nhiều gây khó khăn cho kế toán tổng hợp và hoạt động quản lý của bệnh viện cũng như cho hoạt động kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan chức năng.

- Hệ thống báo cáo tài chính, tổ chức lập báo cáo tài chính: Theo quy định của chế độ kế toán, cuối niên độ kế toán các đơn vị đều phải lập báo cáo tài chính gửi cơ quan quản lý cấp trên. Qua kết quả khảo sát cho thấy cơ bản các đơn vị đã tổ chức lập báo cáo tài chính theo quy định của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành tại Thông tư số 107/2018/TT-BTC ngày 10/10/2018 của Bộ Tài chính; hệ thống báo cáo tài chính của các đơn vị được lập bao gồm báo cáo tình hình tài chính; báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; báo cáo lưu chuyển tiền tệ; thuyết minh báo cáo tài chính; báo cáo

quyết toán kinh phí hoạt động; thuyết minh báo cáo quyết toán; báo cáo chi tiết chi từ nguồn NSNN và nguồn phí được khấu trừ, để lại, Nội dung báo cáo tài chính của các đơn vị cơ bản đã phản ánh được tổng quát tình hình sử dụng tài sản, kinh phí của đơn vị, tuy nhiên nội dung của thuyết minh báo cáo tài chính hiện nay vẫn chưa được các đơn vị quan tâm đúng mức và còn sơ sài trong khi bản chất của thuyết minh báo cáo tài chính là để giải thích thêm các nội dung trong báo cáo tài chính và phân tích, đánh giá những nguyên nhân để người đọc báo cáo có thể hiểu đúng tình hình tài chính của đơn vị.

2.3 Thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện

2.3.1 Tổ chức Đoàn kiểm toán tại Bộ Y tế và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức Đoàn kiểm toán tại Bộ Y tế

Đoàn kiểm toán Bộ Y tế năm 2019 được thành lập gồm 02 tổ kiểm toán tổng hợp, 11 tổ kiểm toán chi tiết với số lượng 52 KTV trong đó có 15 KTV chính, 35 KTV và 02 thành viên khác.

2.3.1.1. Các yếu tố bên trong đơn vị được kiểm toán ảnh hưởng đến tổ chức Đoàn kiểm toán

- Quy mô, loại hình hoạt động của đơn vị: Các đơn vị có quy mô càng lớn, loại hình hoạt động càng đa dạng Đoàn kiểm toán sẽ phải bố trí tổ kiểm toán với đội ngũ nhân sự có chuyên môn khá tốt, thời gian kiểm toán dài và kết hợp nhiều phương pháp kiểm toán để thực hiện kiểm toán chi tiết có hiệu quả, cụ thể qua khảo sát thực tế tại 02 tổ kiểm toán của Đoàn kiểm toán Bộ Y tế năm 2019 cho thấy tổ kiểm toán số 1 khi được phân công kiểm toán tại 03 đơn vị gồm Viện kiểm nghiệm thuốc TP HCM, Bệnh viện Chợ rẫy và Bệnh viện Da liễu TW đã được bố trí 02 KTV chính và 01 KTV, do Bệnh viện Chợ rẫy là đơn vị có nguồn thu lớn, hoạt động đa dạng nên được bố trí 18 ngày làm việc, trong khi đó Viện kiểm nghiệm thuốc TP HCM chỉ có 10 ngày và Bệnh viện Da

liều TW là 11 ngày; tương tự như vậy tại tổ kiểm toán số 02, do các đơn vị được bố trí có số thu viện phí, thu khác không quá lớn cũng như quy mô hoạt động không phức tạp nên được bố trí 01 KTV chính, 01 KTV và 01 chuyên viên với các đơn vị là Bệnh viện Nội tiết TW 13 ngày, Bệnh viện C Đà Nẵng 10 ngày và Bệnh viện Hữu Nghị Việt Đức 19 ngày.

- Hệ thống kiểm soát nội bộ:

+ Vụ Kế hoạch - Tài chính thực hiện chức năng quản lý tài chính - NSNN, tài sản công; hướng dẫn và quản lý công tác lập, phân bổ, giao, điều chỉnh dự toán NSNN, quyết toán, xét duyệt quyết toán ngân sách hàng năm theo quy định; kiểm soát theo định kỳ hàng năm đối với các đơn vị dự toán, tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách với Bộ Tài chính và các cơ quan chức năng;

+ Thanh tra Bộ Y tế (Thanh tra Bộ) là tổ chức thuộc Bộ Y tế, giúp Bộ trưởng Bộ Y tế quản lý nhà nước về công tác thanh tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo liên quan đến các lĩnh vực thuộc thẩm quyền quản lý nhà nước của Bộ Y tế và phòng chống tham nhũng theo quy định của pháp luật; thực hiện thanh tra hành chính đối với các cơ quan, tổ chức, cá nhân thuộc phạm vi quản lý của Bộ Y tế; thực hiện thanh tra chuyên ngành đối với cơ quan, tổ chức, đơn vị, cá nhân hoạt động trong ngành, lĩnh vực thuộc phạm vi quản lý nhà nước của Bộ Y tế; giải quyết khiếu nại, tố cáo và phòng chống tham nhũng theo quy định của pháp luật. Thanh tra Bộ Y tế hoạt động theo chế độ thủ trưởng; Chánh Thanh tra Bộ chịu trách nhiệm trực tiếp trước Bộ trưởng Bộ Y tế và pháp luật, đồng thời chịu trách nhiệm trước Tổng Thanh tra Chính phủ về các hoạt động của Thanh tra Bộ trong việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ được giao; hàng năm thực hiện thanh tra theo kế hoạch và thanh tra đột xuất đã được Bộ trưởng phê duyệt.

Ngoài ra các Vụ, Cục, Tổng cục, các Ban quản lý dự án (dự án ĐT XD, các dự án ODA từ trung ương đến địa phương) thực hiện kiểm soát thông qua việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ được giao.

+ Tại các đơn vị trực thuộc có cấp Phòng hoạt động theo quy chế do Thủ trưởng đơn vị ban hành theo sự phân cấp của Bộ Y tế.

+ Việc quản lý tài chính công, tài sản công của Bộ Y tế cơ bản được điều chỉnh bằng các quy định chung của Luật NSNN, Luật Kế toán, Luật giá, Luật Phí & Lệ phí, Luật Bảo hiểm y tế, Luật khám bệnh, chữa bệnh, Luật Đấu thầu, Luật Xây dựng, Luật Quản lý, sử dụng tài sản công và các văn bản hướng dẫn thực hiện của Chính phủ, Liên bộ, Bộ Tài chính, Bộ Y tế, một số văn bản phục vụ công tác quản lý và sử dụng ngân sách áp dụng đối với các hoạt động tài chính.

2.3.3.2. Các yếu tố bên ngoài đơn vị được kiểm toán

- Trình độ, năng lực của KTV: Các KTV đều có trình độ, năng lực nghiệp vụ tuy nhiên chưa đồng đều về năng lực nghiệp vụ và kinh nghiệm thực tế vì vậy các tổ sẽ được bố trí tăng cường các KTV có năng lực nghiệp vụ vững và có nhiều kinh nghiệm đối với các đơn vị trọng tâm, phức tạp. Đồng thời, bố trí các KTV chính hướng dẫn các chuyên viên mới tiếp cận công việc để đảm bảo tính kế thừa trong công việc

- Điều kiện cơ sở vật chất cho cuộc kiểm toán: Chi phí ăn ở, đi lại cho Đoàn kiểm toán tại Bộ Y tế ước tính khoảng hơn 500trđ, ngoài ra mỗi KTV đều được trang bị máy tính xách tay phục vụ cho hoạt động kiểm toán.

- Cơ chế, chính sách của Nhà nước đối với hoạt động của đơn vị: Như đã nêu ở phần trên cuộc kiểm toán tại một đơn vị mà cơ chế, chính sách tài chính của nhà nước đảm bảo đủ và có hiệu lực cao sẽ là căn cứ chắc chắn cho những nhận xét, đánh giá, kết luận và kiến nghị của KTV. Tuy nhiên trên thực

tế thì hệ thống các văn bản chưa phù hợp và chưa được ban hành kịp thời, cụ thể như:

+ Nghị định số 85/2012/NĐ-CP ngày 15/10/2012 của Chính phủ về cơ chế tự chủ đối với các đơn vị sự nghiệp y tế công lập ban hành năm 2012, tuy nhiên Nghị định số 16/2015/NĐ-CP ban hành năm 2015 nhiều nội dung của Nghị định số 85/2012/NĐ-CP không còn phù hợp phải chỉnh sửa nhưng đến hiện tại, Chính phủ chưa ban hành Nghị định sửa đổi. Đến thời điểm hiện tại các đơn vị chưa triển khai thực hiện tự chủ theo Nghị định 16/2015/NĐ-CP, do chưa có văn bản hướng dẫn để có cơ sở thực hiện.

+ Giá dịch vụ khám chữa bệnh BHYT được thực hiện theo mức giá thống nhất do liên Bộ Y tế, Bộ Tài chính quy định tại Thông tư liên tịch số 37/2015/TTLT-BYT-BTC, trong đó, giá dịch vụ được kết cấu chi phí trực tiếp, phụ cấp thường trực, phụ cấp phẫu thuật, thủ thuật và tiền lương; tuy nhiên mức đóng BHYT hiện nay chưa kết cấu phụ cấp thường trực, phụ cấp phẫu thuật, thủ thuật.

+ Luật quản lý, sử dụng tài sản công số 15/2018/QH14 được áp dụng từ ngày 01/01/2018 có nhiều điểm đổi mới dễ dẫn đến các đơn vị chưa thực hiện được kịp thời.

2.3.2 Tình hình thực hiện kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế

2.3.2.1. Mục tiêu và nội dung kiểm toán

Căn cứ vào Công văn hướng dẫn mục tiêu, trọng yếu và nội dung kiểm toán hàng năm do Tổng KTNN ban hành, Đoàn KTNN xác định mục tiêu và nội dung kiểm toán phù hợp với cuộc kiểm toán. Đối với mục tiêu kiểm toán thường không thay đổi qua các cuộc kiểm toán, theo mục tiêu chung của toàn ngành, bao gồm: xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCTC; đánh giá việc tuân thủ pháp luật, tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công của đơn vị được kiểm toán; chỉ ra các sai phạm để

kiến nghị với đơn vị được kiểm toán chấn chỉnh công tác quản lý, kiến nghị cấp có thẩm quyền xử lý sai phạm và sửa đổi cơ chế, chính sách còn bất cập; phát hiện kịp thời hành vi tham nhũng, lãng phí trong quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công. Đối với nội dung kiểm toán thông thường là những nội dung tổng quát cho tất cả các đơn vị được kiểm toán như kiểm toán việc tuân thủ Luật NSNN và chấp hành các chính sách, chế độ tài chính trong quản lý, sử dụng và quyết toán kinh phí do NSNN cấp hoặc các nội dung đối với những đơn vị có tính chất tương tự, đặc thù giống nhau như các đơn vị tự chủ một phần thì kiểm toán xác định mức độ tự chủ (tính toán lại mức độ tự chủ) và mức độ cần thiết hỗ trợ từ nguồn NSNN, ...

2.3.2.2. Phương pháp kiểm toán

Căn cứ vào phương pháp kiểm toán các tổ trưởng đã định hướng trên kế hoạch kiểm toán chi tiết, KTV tiến hành thực hiện kiểm toán các phân hành công việc được giao. Về lý thuyết có hai phương pháp chính là phương pháp kiểm toán cơ bản và phương pháp kiểm toán tuân thủ, mỗi phương pháp bao gồm nhiều phương pháp chi tiết, tuy nhiên qua điều tra, phỏng vấn với các đối tượng là KTV đã từng tham gia kiểm toán tại các đơn vị về hoạt động kiểm toán cho thấy còn nhiều KTV không xác định được các phương pháp cụ thể đã áp dụng trong quá trình kiểm toán mà chủ yếu cho rằng đã vận dụng phương pháp kiểm toán cơ bản và tuân thủ khi thực hiện kế hoạch kiểm toán được giao và trong kế hoạch kiểm toán chi tiết tổ trưởng thường chỉ nêu hai phương pháp chính.

2.3.3.3. Tổ chức quy trình kiểm toán

a. Tổ chức chuẩn bị kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch kiểm toán đã được phê duyệt, quyết định thành lập đoàn kiểm toán và thông báo kiểm toán, các tổ kiểm toán thuộc đoàn kiểm toán Bộ Y tế sẽ tiến hành thông báo cho các đơn vị được kiểm toán (đã được

phân công kiểm toán theo kế hoạch) để đơn vị chủ động sắp xếp công việc, bố trí thời gian làm việc với tổ, chuẩn bị toàn bộ chứng từ, sổ sách kế toán liên quan đến nội dung kiểm toán đã được thông báo nhằm tiết kiệm thời gian cho tổ kiểm toán khi thực thi nhiệm vụ. Ngoài ra, các KTV thuộc các tổ kiểm toán sẽ phải nghiên cứu các văn bản, chính sách của Nhà nước, Bộ Y tế liên quan đến đơn vị được kiểm toán, Báo cáo kiểm toán của các năm trước tại đơn vị sẽ kiểm toán nhằm đảm bảo trình độ nghiệp vụ của KTV đáp ứng được yêu cầu của cuộc kiểm toán.

b. Tổ chức thực hiện kiểm toán

Sau khi hội nghị triển khai kiểm toán được tiến hành với đại diện lãnh đạo của đoàn KTNN, tổ kiểm toán và đơn vị; tổ kiểm toán sẽ làm việc với lãnh đạo của đơn vị, đại diện phòng tài chính kế toán và đại diện một số khoa, phòng khác thuộc đơn vị để trao đổi, thu thập thông tin về tình hình quản lý tài chính, tổ chức bộ máy và hoạt động khác của đơn vị; đồng thời các KTV sẽ nghiên cứu một số tài liệu của đơn vị như báo cáo tổng kết hàng năm, báo cáo tài chính, một số văn bản quy định riêng của nội bộ đơn vị,...để có thể nắm bắt tổng quát về đơn vị trước khi tổ trưởng phân công nhiệm vụ thực hiện kiểm toán chi tiết.

**** Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán:***

Hiện nay, kế hoạch kiểm toán chi tiết được lập tại giai đoạn tổ chức thực hiện kiểm toán (đồng thời cùng với kế hoạch kiểm toán tổng quát của cuộc kiểm toán) tuy nhiên chủ yếu mang tính hình thức, số liệu chưa chính xác, chưa đầy đủ và chưa phù hợp với thực tế tại đơn vị do chưa có số liệu, thông tin thực tế tại đơn vị mà chỉ qua số liệu thu thập từ khâu khảo sát do Vụ Kế hoạch Tài chính cung cấp. Sau khi tổ chức triển khai kiểm toán tại đơn vị các Tổ sẽ tiến hành rà soát, đối chiếu và bổ sung thông tin, số liệu và lập kế hoạch

kiểm toán chi tiết theo số liệu chính thức vì vậy tác giả sắp xếp nội dung này tại phần tổ chức thực hiện kiểm toán.

Dựa trên kết quả nghiên cứu và thu thập thông tin từ đơn vị, đồng thời kết hợp với kinh nghiệm của người làm tổ trưởng, kế hoạch kiểm toán chi tiết sẽ được lập với việc vận dụng chuẩn mực KTNN số 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải nêu được những phần cơ bản như nội dung kiểm toán, mục tiêu kiểm toán, mẫu kiểm toán, phương pháp kiểm toán, thời gian thực hiện công việc và KTV thực hiện. Kế hoạch kiểm toán chi tiết do tổ trưởng tổ kiểm toán lập cùng với thời gian lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán và sau khi triển khai tại đơn vị nếu có sự điều chỉnh thì sau 02 ngày phải trình Trưởng Đoàn kiểm toán xét duyệt. Kế hoạch kiểm toán chi tiết là cơ sở chỉ đạo thực hiện kiểm toán tại từng đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán, đối với từng thành viên của tổ kiểm toán và là cơ sở soát xét kết quả kiểm toán. Các phần chính của kế hoạch kiểm toán chi tiết gồm:

- Nội dung kiểm toán: Đối với các đơn vị về cơ bản thì nội dung kiểm toán chủ yếu bao gồm kiểm toán công tác lập, giao dự toán; kiểm toán nội dung thu sự nghiệp (thu phí, thu khác); kiểm toán việc quản lý, sử dụng và quyết toán nguồn kinh phí NSNN cấp, nguồn kinh phí được để lại sử dụng từ thu phí; đánh giá việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN (căn cứ vào Biên bản kiểm tra tình hình thực hiện các kết luận và kiến nghị của KTNN đã thực hiện năm trước đó); và một số nội dung đánh giá khác theo kế hoạch kiểm toán chung mà đoàn kiểm toán đã lập trước đó. Tùy thuộc vào từng loại hình đơn vị mà đánh giá tình hình thực hiện tự chủ, cụ thể: Đối với các đơn vị thuộc khối khám, chữa bệnh, phòng bệnh, khối đào tạo là đơn vị sự nghiệp công lập kiểm toán sẽ kiểm toán đánh giá việc thực hiện các quy định về quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ tổ chức biên chế

và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập theo Nghị định 43/2006/NĐ-CP của Chính phủ; đối với các đơn vị thuộc khối quản lý hành chính nhà nước sẽ kiểm toán đánh giá việc thực hiện các quy định về quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan nhà nước theo Nghị định 130/2005/NĐ-CP của Chính phủ.

- Mục tiêu kiểm toán: Tùy theo từng nội dung kiểm toán cụ thể mà mục tiêu kiểm toán sẽ được xác định, tuy nhiên phần lớn các tổ kiểm toán thường lấy mục tiêu chung thuộc kế hoạch kiểm toán của Bộ Y tế để đưa vào kế hoạch chi tiết làm mục tiêu cụ thể của đơn vị, trong khi các mục tiêu chung chỉ nêu những vấn đề chung nhất của các đơn vị thuộc Bộ Y tế mà không nêu được các vấn đề cụ thể của từng nội dung kiểm toán tại đơn vị, chẳng hạn như kế hoạch kiểm toán chi tiết tại Bệnh viện Chợ Rẫy tổ kiểm toán nêu mục tiêu kiểm toán tại bệnh viện là xác nhận tính đúng đắn, trung thực, hợp pháp của Báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính năm 2018; đánh giá việc tuân thủ chế độ, chính sách, pháp luật của Nhà nước và cơ chế tài chính đơn vị đang áp dụng; đánh giá việc quản lý, sử dụng kinh phí, tiền và tài sản nhà nước; đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả việc triển khai, thực hiện các nghị quyết của Quốc hội, Chính phủ về phát triển kinh tế - xã hội và các giải pháp kiềm chế lạm phát, ổn định kinh tế vĩ mô, bảo đảm an sinh xã hội và tăng trưởng bền vững;... trong khi nội dung kiểm toán chi tiết bao gồm rất nhiều phần cụ thể; thậm chí có trường hợp tổ trưởng tổ kiểm toán còn nhầm lẫn giữa nội dung kiểm toán và mục tiêu kiểm toán, ví dụ như tại Cục Phòng chống tác hại thuốc lá có xác định mục tiêu kiểm toán nguồn kinh phí nghiên cứu khoa học là kiểm tra, đánh giá việc lập và duyệt đề cương của đề tài, việc quyết toán kinh phí của các đề tài khoa học; đây thực chất là nội dung kiểm toán của nguồn kinh phí nghiên cứu khoa học và không phải mục tiêu của việc kiểm toán nguồn kinh phí này.

- Mẫu kiểm toán: Việc kiểm tra toàn bộ mẫu trong một nội dung kiểm toán vẫn chưa cung cấp được sự chắc chắn tuyệt đối vì có thể vẫn có những nghiệp vụ không được ghi nhận, do vậy việc lấy mẫu kiểm toán trong trường hợp này chủ yếu sẽ do người KTV khi tiến hành kiểm toán cụ thể sẽ phải nghiên cứu để xác định; do đó trên thực tế người tổ trưởng chỉ định hướng khái quát trong kế hoạch.

- Phương pháp kiểm toán: Tổ trưởng sẽ định hướng cho KTV hai phương pháp kiểm toán chủ yếu để người KTV thực hiện là phương pháp kiểm toán cơ bản (Đối chiếu, so sánh, cân đối, tổng hợp, phỏng vấn, phân tích); và phương pháp kiểm toán tuân thủ.

- Thời gian thực hiện: Mỗi KTV sẽ được phân công kiểm toán một số nội dung và tương ứng với các nội dung kiểm toán đó người tổ trưởng sẽ tiên liệu thời gian thực hiện để hoàn thành nội dung công việc.

- Kiểm toán viên thực hiện: Trên cơ sở nội dung công việc đã được phân công phù hợp với thời gian thực hiện ở kế hoạch kiểm toán chi tiết, KTV sẽ bắt đầu tiến hành nhiệm vụ của mình theo đúng tiến độ.

Trong trường hợp có những lý do hợp lý, cần thiết phải điều chỉnh các kế hoạch kiểm toán chi tiết thì tổ trưởng phải trình Trưởng Đoàn kiểm toán để quyết định điều chỉnh kế hoạch theo sự phân cấp quản lý của Tổng KTNN. Kế hoạch kiểm toán chi tiết chỉ được điều chỉnh khi có những lý do hợp lý làm ảnh hưởng đáng kể đến mục tiêu, nội dung, phạm vi, thời gian và nhân sự kiểm toán; chẳng hạn như có sự chỉ đạo của Trưởng đoàn kiểm toán về việc thay đổi, điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán; hoặc do kế hoạch kiểm toán chi tiết ban đầu tại đơn vị được kiểm toán được xây dựng chưa hợp lý, phải điều chỉnh để đảm bảo thực hiện mục tiêu kiểm toán; và những lý do khách quan khác (về phía đơn vị được kiểm toán...) làm ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kế hoạch kiểm toán chi tiết;

trong trường hợp có những lý do hợp lý, cần thiết phải điều chỉnh từng nội dung kiểm toán đơn lẻ mà không ảnh hưởng đáng kể đến tổng thể kế hoạch kiểm toán chi tiết thì tổ trưởng tổ kiểm toán sẽ quyết định điều chỉnh kế hoạch theo sự phân cấp quản lý của Tổng KTNN.

*** *Tiến hành kiểm toán:***

Trong giai đoạn này KTV sẽ áp dụng các phương pháp kiểm toán để thu thập, đánh giá các bằng chứng kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán chi tiết đã vạch ra, chuẩn mực kiểm toán được vận dụng trong giai đoạn này gồm chuẩn mực KTNN số 1500 – Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính và chuẩn mực KTNN số 1530 – Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

- Thứ nhất, kiểm toán công tác quản lý, điều hành ngân sách của đơn vị: bao gồm các nội dung như công tác lập phân bổ dự toán thu, chi; công tác quản lý, điều hành dự toán; công tác kế toán và quyết toán.

Để kiểm toán công tác lập, phân bổ dự toán thu chi; công tác quản lý điều hành dự toán; công tác kế toán và quyết toán nhìn chung các tổ trưởng khi phân công công việc thường bố trí nội dung này sẽ do chính họ thực hiện vì khi phân tích dự toán tổ trưởng sẽ nắm bắt được tổng thể về tình hình tài chính của đơn vị, từ đó sẽ giám sát được công việc của các KTV; ngoài ra tổ trưởng sẽ là người tổng hợp sau cùng các ý kiến đánh giá, kết luận của KTV nên việc đánh giá công tác quản lý điều hành dự toán, công tác kế toán và quyết toán sẽ chuẩn xác hơn là các KTV kiểm toán từng phần hành chi tiết.

+ Công tác lập phân bổ dự toán thu, chi:

KTV sử dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để đánh giá sự tuân thủ các quy chế kiểm soát của Nhà nước, Bộ Y tế, quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị trong công tác lập dự toán của bệnh viện và phân bổ dự toán của Bộ Y tế. Qua kiểm tra thực tế công tác kiểm toán tại 03 đơn vị cho thấy KTV đã tiến hành đánh giá công tác lập dự toán của đơn vị bằng cách kiểm tra việc tuân thủ

công tác xây dựng dự toán của đơn vị so với quy định tại Thông tư 71/2018/TT-BTC ngày 13/7/2018 về hướng dẫn xây dựng dự toán ngân sách năm 2018 của Bộ Tài chính và văn bản hướng dẫn thực hiện công tác xây dựng dự toán năm 2018 cho các đơn vị trực thuộc của Bộ Y tế, trong đó KTV xác định việc lập dự toán có dựa trên cơ sở kết quả thực hiện năm trước và đánh giá tình hình tài chính của 6 tháng đầu năm không, có đúng thời gian theo quy định không. Qua đánh giá của KTV việc lập dự toán của các bệnh viện còn chậm so với quy định, cụ thể như tại Bệnh viện Nhi TW (27/11/2017), ngoài ra việc lập dự toán còn chưa bao quát hết nhiệm vụ chi trong năm, thuyết minh các chỉ tiêu chưa rõ ràng, chi tiết. Riêng đối với nội dung giao dự toán của Bộ Y tế, căn cứ vào các quyết định giao cho các bệnh viện, KTV sẽ tiến hành đánh giá về thời gian, nội dung và cơ sở giao dự toán của Bộ. Kiểm toán nội dung công tác phân bổ, giao dự toán có thể thông qua kiểm toán chi tiết tại các đơn vị dự toán tuy nhiên để đánh giá một cách hệ thống, tổng quát, phân tích nguyên nhân, cơ sở giao thì phải thông qua kiểm toán tổng hợp tại Vụ Kế hoạch tài chính. Hiện nay, nội dung này đang tiến hành hơi ngược, thường Đoàn kiểm toán bố trí kiểm toán chi tiết trước, kiểm toán tổng hợp sau nên nội dung kiểm toán việc phân bổ, giao dự toán chưa có tính định hướng. VD, KTV có đánh giá Bộ Y tế giao dự toán chậm so với quy định của Luật NSNN (dự toán giao lần đầu tại quyết định 368/QĐ-BYT ngày 04/02/2018; ngày 12/5/2018 mới giao kinh phí loại 100-102 tại quyết định 1603/QĐ-BYT), giao nhiều lần trong năm, nhất là kinh phí khám chữa bệnh cho trẻ em dưới 6 tuổi giao 05 lần, kinh phí sự nghiệp khoa học giao 02 lần, việc giao chậm, nhiều lần đã gây ảnh hưởng đến tính chủ động trong thực hiện nhiệm vụ của đơn vị; ngoài ra Bộ Y tế còn giao kinh phí mua sắm sửa chữa lớn 8.000trđ thuộc kinh phí không tự chủ trong phần kinh phí tự chủ của đơn vị (tại quyết định số 368/QĐ-BYT 04/02/2018). Từ những nội dung trên,

các KTV làm công tác tổng hợp sẽ đối chiếu lại khi làm kiểm toán tại Vụ Kế hoạch tài chính chứ không mang tính định hướng, cảnh báo các tổ khi làm kiểm toán chi tiết.

+ Công tác quản lý, điều hành dự toán:

KTV sử dụng phương pháp phân tích so sánh về lượng trên cùng một chỉ tiêu để so sánh số thực hiện dự toán với dự toán được giao; sử dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để xem xét việc chấp hành của đơn vị đối với các quy định của Nhà nước và công tác tổ chức thực hiện các biện pháp trong quản lý thu, chi, điều chỉnh dự toán; ngoài ra KTV còn tiến hành đánh giá việc tổ chức thực hiện tự chủ tài chính theo Nghị định 43/2006/NĐ-CP thông qua việc kiểm tra quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị, xem xét hiệu quả việc khai thác nguồn thu, kiểm soát các khoản chi như thế nào đối với kinh phí giao tự chủ và không tự chủ, tất cả đánh giá này sẽ thực hiện qua việc kiểm toán chi tiết của các KTV đối với việc quản lý các nguồn kinh phí của đơn vị; KTV còn kiểm toán việc thực hiện cải cách tiền lương thông qua đánh giá việc xác định nhu cầu cải cách tiền lương của đơn vị, kinh phí NSNN cấp để thực hiện cải cách tiền lương, kinh phí do đơn vị tự trả, từ đó xác định kinh phí để thực hiện cải cách tiền lương đã được thực hiện đúng quy định chưa. Qua điều tra cho thấy tại Bệnh viện Nhi TW, do đây là đơn vị tự đảm bảo toàn bộ kinh phí nên NSNN không cấp kinh phí để thực hiện cải cách tiền lương; tại Bệnh viện TW Quảng Nam do là đơn vị tự đảm bảo một phần kinh phí nên sẽ được NSNN cấp nếu thiếu nhưng đơn vị không xác định nhu cầu cải cách tiền lương nên NSNN cũng không cấp; riêng tại Trường Đại học Y Thái Nguyên do đơn vị xác định không đúng nhu cầu cải cách tiền lương nên đã dẫn đến việc Bộ Y tế cấp kinh phí thừa để thực hiện.

+ Công tác kế toán và quyết toán:

KTV kiểm toán việc tổ chức công tác kế toán, công tác lập báo cáo quyết toán của đơn vị. Do đặc thù của các đơn vị là chứng từ kế toán rất nhiều đặc biệt tại các đơn vị thuộc khối khám, chữa bệnh và khối đào tạo nên KTV chỉ tiến hành kiểm tra chọn mẫu một số chứng từ kế toán của một số nghiệp vụ phát sinh trong quá trình kiểm toán việc quản lý các nguồn kinh phí để từ đó đưa ra các ý kiến đánh giá, nhận xét, cách làm này hiệu quả không cao do mỗi nghiệp vụ phát sinh tương ứng với số tiền không lớn nên nếu thời gian không có nhiều các kết luận của KTV đưa ra sẽ không có tính thuyết phục cao; riêng đối với các đánh giá về công tác hạch toán kế toán, lập sổ kế toán và báo cáo quyết toán KTV chỉ cần căn cứ theo chế độ quy định hiện hành của Nhà nước là có thể đưa ra các ý kiến kết luận về nội dung này; còn về đánh giá việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của cơ quan thanh tra, kiểm toán KTV căn cứ vào các biên bản kiểm tra, sổ sách kế toán, báo cáo quyết toán đã điều chỉnh của đơn vị, ngoài ra KTV còn phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo đơn vị, kế toán trưởng và các bộ phận liên quan để tìm ra nguyên nhân của việc chưa thực hiện được các kết luận, kiến nghị của KTNN.

- Thứ hai, kiểm toán việc thực hiện thu, chi ngân sách và các hoạt động liên quan: bao gồm kiểm toán nguồn kinh phí và việc sử dụng kinh phí; kiểm toán tiền và các khoản tương đương tiền; kiểm toán nguyên vật liệu, vật tư, hàng hóa, công cụ, dụng cụ; kiểm toán TSCĐ; kiểm toán hoạt động mua và sử dụng hàng hóa dịch vụ; kiểm toán hoạt động thanh toán cho cá nhân; kiểm toán các khoản phải thu, tạm ứng, các khoản nợ phải trả; kiểm toán việc thu phí, lệ phí, thu sự nghiệp và thu hoạt động dịch vụ và kiểm toán các quỹ của đơn vị.

+ Kiểm toán nguồn kinh phí và việc sử dụng kinh phí:

Tùy thuộc vào nhiệm vụ được phân công trong kế hoạch, KTV kiểm tra xem đơn vị có tất cả bao nhiêu nguồn kinh phí. Tại Bệnh viện Nhi TW năm

2018 nguồn kinh phí không thường xuyên do NSNN cấp gồm có 07 loại khoản (kinh phí chương trình đề án 1816; kinh phí khám chữa bệnh trẻ em dưới 6 tuổi; kinh phí đào tạo lại; kinh phí đào tạo khác; kinh phí nghiên cứu khoa học; kinh phí thực hiện dự án phòng chống ung thư, người tàn tật; và kinh phí sự nghiệp y tế khác); ngoài ra, trong năm bệnh viện còn được tổ chức quốc tế viện trợ bằng hiện vật. Bệnh viện Nhi TW là đơn vị tự đảm bảo toàn bộ kinh phí nên không có kinh phí NSNN cấp cho hoạt động thường xuyên, và do bệnh viện này là bệnh viện chuyên khoa và là tuyến cuối cùng của hoạt động khám chữa bệnh nên được sự quan tâm của các tổ chức quốc tế nhiều hơn trong tài trợ và viện trợ.

Về cơ bản tất cả các nguồn kinh phí cấp cho hoạt động không thường xuyên đều có cách thức quản lý và sử dụng tương đối giống nhau, chỉ khác về nội dung của từng nguồn kinh phí (kinh phí nghiên cứu khoa học được sử dụng cho các công việc nghiên cứu khoa học, kinh phí đào tạo cán bộ công chức sử dụng để mở lớp đào tạo cán bộ, hỗ trợ kinh phí cho các cán bộ đi học,..) nên trước hết KTV sử dụng phương pháp phân tích để đánh giá tổng quát số kinh phí được NSNN cấp của các nguồn so với dự toán lập ban đầu của đơn vị; kiểm tra số dư của các nguồn kinh phí của các năm trước chuyển sang và số kinh phí chuyển năm sau căn cứ vào thông báo duyệt quyết toán của cơ quan chủ quản là Vụ kế hoạch tài chính - Bộ Y tế và dựa vào quy định hiện hành của Nhà nước (Thông tư 108/2008/TT-BTC ngày 20/12/2008 về hướng dẫn xử lý ngân sách cuối năm và lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước); ngoài ra KTV sử dụng phương pháp kiểm tra số dư tài khoản để cân đối các nguồn kinh phí, đồng thời kiểm tra bảng đối chiếu tình hình tạm ứng và thanh toán tạm ứng kinh phí NSNN tại KBNN để xác định tình hình dự toán giao, dự toán đã rút và dự toán còn dư tại KBNN, việc này sẽ giúp KTV đánh giá được tình hình thực hiện dự toán trong năm và kết quả thực hiện

nhệm vụ có hoàn thành được không hay phải hủy dự toán tại KBNN. Riêng đối với kinh phí hoạt động thường xuyên KTV cũng có những bước làm như trên, chỉ khác là đối với kinh phí chưa sử dụng hết đơn vị được phép chuyển sang năm sau sử dụng tiếp theo quy định tại Thông tư 108/2008/TT-BTC.

Sau khi đã có các bước đánh giá tổng quát KTV tiến hành kiểm tra, đánh giá sự tuân thủ pháp luật và những quy định hiện hành trong việc quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí; đối với nguồn kinh phí không thường xuyên cơ sở kiểm tra là căn cứ vào các văn bản quy định của Nhà nước và đối với nguồn kinh phí thường xuyên sẽ là quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị. Việc kiểm tra này sẽ được KTV thực hiện kiểm toán theo khoản mục của mục lục NSNN (dịch vụ công cộng, thông tin liên lạc, chi phí thuê mướn, hội nghị, đoàn ra, đoàn vào,...) và sử dụng kỹ thuật chọn mẫu để thực hiện do không thể kiểm tra được tất cả các nghiệp vụ phát sinh trong năm. Qua khảo sát thực tế cho thấy phần lớn đối với các nguồn kinh phí có số kinh phí quyết toán trong năm không lớn thì số mẫu chọn sẽ chiếm phần lớn tổng thể (trên 70%), chẳng hạn như đối với nguồn kinh phí đào tạo của Trường Đại học Y Thái Nguyên được cấp 250trđ để mở 5 lớp tập huấn nâng cao chất lượng ghi nhận số liệu ung thư và chi khám sàng lọc hỗ trợ người tàn tật khám chữa bệnh, KTV đã chọn mẫu là 70% các nghiệp vụ phát sinh để kiểm tra, đối chiếu. Tuy nhiên đối với nguồn kinh phí cấp cho trẻ em dưới 6 tuổi của Bệnh viện Nhi TW năm 2018 được cấp 3.260trđ, với 13.714 lượt bệnh nhân khám chữa bệnh trong năm, KTV chỉ chọn mẫu những chứng từ có số kinh phí lớn và dựa trên kinh nghiệm nghề nghiệp là chủ yếu, tương tự như vậy đối với nguồn kinh phí thường xuyên sự nghiệp y tế (Bệnh viện TW Quảng Nam kinh phí thường xuyên sự nghiệp y tế quyết toán năm 2018 là 43.110trđ, Bệnh viện Phổi TW là 100.017trđ, Bệnh viện Việt Nam Cu Ba Đồng Hới là 3.041,4trđ) việc kiểm tra các nghiệp vụ phát sinh chủ yếu dựa vào kinh nghiệm và các nghiệp vụ

phát sinh với số kinh phí lớn (*Chi tiết tại Biểu số 01: Xác định mẫu chọn kiểm toán*). Đối với kinh phí viện trợ, ngoài việc căn cứ vào các quy định hiện hành của Nhà nước KTV còn căn cứ vào các hiệp định, thỏa thuận và hướng dẫn của nhà tài trợ, viện trợ để kiểm tra.

TT	Đơn vị	Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu	Mức đảm bảo	Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu	Giá trị phần tử đặc biệt kiểm tra 100%	Giá trị các phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu
	1	2	4	5	6=5/4	7	8
1	Trường Đại học Y Thái Nguyên			-		0	
	Kinh phí đào tạo	250	1,5	25	20	40	180
2	Bệnh Viện Nhi TW						
	Kinh phí khám chữa bệnh cho trẻ em dưới 6 tuổi	3.260	1,5	120,0	80	1.970	590
4	Bệnh viện TW Quảng Nam						
	Kinh phí sự nghiệp y tế	43.110	1,5	450,0	300	15.642	1.322
5	Bệnh viện Phổi TW						
	Kinh phí sự nghiệp y tế	100.017	1,5	5.372,0	3.581	60.112	180
4	Bệnh viện Việt Nam Cuba Đồng Hới						
	Kinh phí sự nghiệp y tế	3.041	1,5	113,0	75	1087	300

Biểu 01: Xác định mẫu chọn kiểm toán tại các đơn vị.

Để đánh giá tính hiệu quả trong việc quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí KTV căn cứ vào kết quả kiểm toán chi tiết ở trên (tiền độ thực hiện các

hoạt động, nhiệm vụ và kết quả sử dụng kinh phí) để đưa ra các ý kiến nhận xét. Trên thực tế việc đánh giá tính hiệu quả trong việc sử dụng nguồn kinh phí còn chung chung, chưa cụ thể do chưa xây dựng được những tiêu chí đánh giá.

+ Kiểm toán tiền và các khoản tương đương tiền:

KTV sử dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để xem xét việc tuân thủ các quy định trong đối chiếu, kiểm kê tiền mặt, tiền gửi ngân hàng vào cuối niên độ kế toán thông qua việc yêu cầu cung cấp biên bản kiểm kê quỹ tiền mặt, sổ phụ của tiền gửi ngân hàng để phục vụ cho việc xác định tính trung thực của số liệu tài khoản tiền mặt, tiền gửi ngân hàng trên báo cáo quyết toán, tuy nhiên khi kiểm toán khoản mục này đôi khi KTV không quan tâm đến việc đối chiếu số dư trên sổ kế toán với các sổ sách có liên quan (sổ quỹ tiền mặt). Với việc kiểm tra như trên KTV đã xác định được là khá lớn số viện phí thu bằng tiền mặt, tại các Bệnh viện có số thu lớn số tiền này sẽ được chuyển vào ngân hàng cuối mỗi ngày (Bệnh viện Phụ sản TW; Bệnh viện Việt Đức,...), tại các đơn vị quy mô nhỏ có thể theo tuần hoặc cách ngày (Trường Đại học Y Thái Nguyên).

+ Kiểm toán nguyên vật liệu, vật tư, hàng hóa, công cụ, dụng cụ:

Do tại các đơn vị thuộc khối khám, chữa bệnh số kinh phí hàng năm chi cho khoản mục này chiếm tỷ trọng tương đối lớn trong tổng số kinh phí đã quyết toán trong năm nên KTV xác định trọng yếu về kiểm toán khoản mục này, trong đó chủ yếu là thuốc, vật tư tiêu hao và hóa chất.

Trước hết KTV kiểm tra tính đúng đắn, trung thực của số liệu kế toán bằng cách sử dụng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát, đối chiếu giữa biên bản kiểm kê và sổ kế toán, báo cáo quyết toán; đối chiếu giữa sổ cái và sổ chi tiết nguyên vật liệu; do có nhiều chủng loại thuốc, vật tư tiêu hao, hóa chất nên KTV chỉ kiểm tra chọn mẫu một số loại thuốc, vật tư tiêu hao, hóa

chất; đối chiếu số lượng theo dõi nhập, xuất, tồn giữa khoa dược và bộ phận kế toán; kiểm tra việc hạch toán giá trị nhập, xuất, tồn của nguyên vật liệu của bộ phận kế toán. Qua kiểm tra thực tế cho thấy tại Bệnh viện Đa khoa TW Thái Nguyên còn chưa có sự thống nhất giữa trong phương pháp tính giá thuốc xuất kho (phòng kế toán tính giá xuất kho theo phương pháp bình quân, trong khi khoa Dược tính theo phương pháp nhập trước xuất trước) nên gây khó khăn cho công tác kiểm tra đối chiếu; việc tính giá xuất kho không thống nhất dẫn tới phát sinh chênh lệch giữa giá thu tiền thuốc của bệnh nhân (do khoa dược cập nhật) và giá xuất kho (Phòng kế toán theo dõi) tại cùng 1 thời điểm, ví dụ như: thu tiền thuốc Enalapril 5mg của bệnh nhân Hà Thị Toan (MSPKCB 19004067283A119313) ngày 19/11/2018 giá xuất kho 1.444đ/viên, giá thu 1.680đ/viên; hoặc có trường hợp theo báo cáo phòng kế toán trong tháng 11 thuốc Gliclazid không xuất kho, tuy nhiên ở phiếu thanh toán vẫn thể hiện thuốc xuất và thu tiền của bệnh nhân như bệnh nhân Bùi Đức Tuấn (MS: 1900692029B119053), Phạm Hồng Thắng (MS 19006353355 EL19001) ngày 19/11/2018. Ngoài ra, qua kiểm tra chọn mẫu giá xuất kho 3 loại thuốc (gentamycin 80mg, ofloxacin 200mg, ceftriaxon 1g) cho thấy còn có sự sai lệch (tính tăng lên) trong tính giá xuất kho của 2 loại thuốc là Gentamycin và ceftriaxon (Giá xuất kho bộ phận kế toán tính trong tháng 8,9 của Gentamycin là 1.112đ, giá tính lại là 1.032đ và 975đ; tương tự ceftriaxon giá xuất kho trong tháng 10 là 56.568đ, giá tính lại là 54.754đ).

Sau đó, KTV kiểm tra, đánh giá sự tuân thủ pháp luật và những quy định trong quản lý và sử dụng nguyên vật liệu, vật tư, hàng hóa, công cụ dụng cụ. Ở bước này KTV sử dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để đánh giá sự tuân thủ các quy định trong xác định nhu cầu, lập dự toán, kế hoạch về mua sắm thuốc, vật tư tiêu hao, hóa chất; đánh giá sự tuân thủ các quy định về đấu thầu, mua sắm thuốc vật tư tiêu hao, hóa chất theo quy định tại Thông tư

10/2007/TTLT-BYT-BTC ngày 10/8/2007 về hướng dẫn đấu thầu mua thuốc trong các cơ sở y tế công lập. Căn cứ vào quyết định phê duyệt các danh mục, số lượng thuốc, vật tư tiêu hao, hóa chất được mua sắm trong năm của Bộ Y tế cho bệnh viện, KTV kiểm tra toàn bộ trình tự, thủ tục đấu thầu theo quy định (có đúng với Luật đấu thầu và quy định tại Thông tư 10/2007/TTLT-BTC-BYT không). Do từ đầu KTV đã xác định trọng yếu về kiểm toán khoản mục này nên qua kiểm tra thực tế tại các bệnh viện đã cho thấy tại Bệnh viện Nhi TW việc lập kế hoạch năm 2018 dựa trên việc sử dụng kết quả giá đấu thầu năm 2018 và tham khảo sự biến động về giá trên thị trường song việc tham khảo không có các tài liệu minh chứng kèm theo; tại Bệnh viện Nội tiết TW còn mua thuốc ngoài danh mục đấu thầu; và tại Bệnh viện Đa khoa TW Thái Nguyên có 03 công ty cung cấp khi giao thuốc giao không đúng hãng sản xuất như trong hồ sơ dự thầu đã được phê duyệt trúng thầu.

+ *Kiểm toán TSCĐ:*

TSCĐ tại các đơn vị chủ yếu là TSCĐ hữu hình, như đất đai, nhà cửa, máy móc, trang thiết bị y tế, ...

Đối với khoản mục này KTV bước đầu cũng sử dụng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát để kiểm tra, đánh giá tính đúng đắn, trung thực của số liệu kế toán, KTV tiến hành xác định TSCĐ theo từng loại (xác định số tăng, giảm trong kỳ, số cuối kỳ cả về số lượng, giá trị) và nguồn hình thành đối với từng TSCĐ; kiểm tra đối chiếu số liệu trên sổ sách kế toán, biên bản kiểm kê với báo cáo quyết toán; kiểm tra, đánh giá sự tuân thủ pháp luật và những quy định trong quản lý và sử dụng TSCĐ đối với những TSCĐ mua sắm từ kinh phí NSNN thông qua việc xem xét bắt đầu từ việc lập dự toán xác định nhu cầu trong năm, sự tuân thủ quyết định phê chuẩn kế hoạch mua sắm và nguồn kinh phí mua sắm; việc tuân thủ các quy định về đấu thầu mua sắm tài sản, các quy định về hồ sơ, thủ tục mua sắm, thanh toán, bàn giao, đưa vào sử

dụng TSCĐ, sự tuân thủ các quy định trong thực hiện, nhượng bán, thanh lý TSCĐ.

+ *Kiểm toán hoạt động thanh toán cho cá nhân:*

Đây là khoản mục cũng chiếm tỷ trọng tương đối lớn trong tổng số kinh phí đề nghị quyết toán trong năm, tuy nhiên KTV không xác định trọng yếu về kiểm toán khoản mục này do đây chủ yếu là tiền lương, tiền công chi trả cho cán bộ, nhân viên trong đơn vị nên khả năng xảy ra sai phạm không lớn. Ở nội dung này KTV đối chiếu số liệu thanh toán tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp trên sổ kế toán với số liệu quyết toán của từng mục chi trên báo cáo quyết toán và số liệu chuyển khoản cho các ngân hàng để thanh toán tiền lương qua thẻ; kiểm tra tính hợp lệ của các chứng từ thanh toán bằng cách so sánh số liệu trên phiếu chi với bảng thanh toán tiền lương, tiền công, kiểm tra các bảng thanh toán có đầy đủ chữ ký của các cá nhân không. Ngoài ra, ở nội dung này KTV cũng kiểm tra tiền lương tăng thêm của CBCC thuộc đơn vị phải đúng quy định về chi trả thu nhập tăng thêm tại Nghị định 43/2006/NĐ-CP, Nghị định 130/2005/NĐ-CP và quy chế chi tiêu nội bộ của bệnh viện.

+ *Kiểm toán các khoản phải thu, tạm ứng, các khoản nợ phải trả:*

KTV sử dụng phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và các sổ dư tài khoản để kiểm toán khoản mục này, tuy nhiên chỉ kiểm tra chỉ chọn mẫu một số chứng từ phát sinh khoản phải thu khách hàng, khoản phải trả người bán lớn, thời gian nợ kéo dài nhằm thu thập bằng chứng về sự tồn tại thực tế của các khoản nợ, độ chính xác của sổ dư trên tài khoản đã được ghi sổ do không thể kiểm tra toàn bộ các khoản nợ này. Vì thời gian kiểm toán bị giới hạn nên KTV không lấy xác nhận số liệu từ bên thứ ba bằng phương pháp thư xác nhận hay kiểm tra đối chiếu trực tiếp, việc kiểm toán chỉ tiến hành trên sổ kế toán, chứng từ kế toán, một số biên bản đối chiếu xác nhận nợ vào cuối năm

và phỏng vấn kế toán phân hành và quản lý đơn vị. Bằng cách làm trên qua kiểm tra thực tế tại các đơn vị cho thấy đối với các khoản tạm ứng chủ yếu là các khoản ứng trước cho CBCC trong đơn vị để thực hiện một số nhiệm vụ, còn các khoản nợ phải trả ngoài các khoản nợ do chi mua hàng hóa, dịch vụ. Tại 03 đơn vị qua kiểm tra cho thấy vào thời điểm cuối năm (31/12) số dư các khoản tạm ứng, phải thu, phải trả thường còn rất lớn và chưa có sự đối chiếu công nợ đầy đủ, cụ thể tại Bệnh viện Nhi TW (các khoản phải thu 1.777trđ; tạm ứng 3.491trđ; các khoản phải trả 44.679trđ); tại Trường Đại học Y Thái Nguyên (phải thu học phí 558trđ, phải thu tiền tồn kho thuốc chuyển cho nhà thuốc bệnh viện số tiền 131trđ), tại Cục phòng chống tác hại thuốc lá vẫn còn một số khoản tạm ứng phát sinh từ trước năm 2018 nhưng vẫn chưa thu hồi hoặc thanh toán dứt điểm.

+ *Kiểm toán việc thu phí, lệ phí, thu sự nghiệp và thu hoạt động dịch vụ:*

Hoạt động thu sự nghiệp tại các đơn vị chủ yếu bao gồm hoạt động thu viện phí, học phí và hoạt động thu dịch vụ khác (thu từ hoạt động liên doanh, liên kết; thu từ hoạt động cho thuê mặt bằng kinh doanh, căng tin, trông giữ xe,..). Do trong kế hoạch kiểm toán KTV đã xác định trọng yếu về kiểm toán khoản mục này nên trước hết KTV sẽ sử dụng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát để kiểm tra tính đúng đắn, trung thực của số liệu kế toán bằng cách thu thập bảng phân tích thu sự nghiệp theo từng hoạt động để xác định rõ đơn vị có bao nhiêu hoạt động thu; đối chiếu số liệu kế toán giữa sổ chi tiết với sổ cái và báo cáo quyết toán; kiểm tra việc hạch toán kế toán của từng khoản thu trên tài khoản thu, việc hạch toán các khoản thu được để lại chi bổ sung nguồn kinh phí để thực hiện chi theo quy định, việc trích lập các quỹ; chọn mẫu một vài chứng từ thu để đối chiếu số tiền trên phiếu thu với bảng kê thu và số liệu hạch toán vào sổ chi tiết. Sau bước phân tích, đánh giá tổng quát KTV tiến hành kiểm toán thu hoạt động sự nghiệp tại đơn vị trên cơ sở

phân chia thành hai nội dung là kiểm toán thu phí và kiểm toán thu hoạt động dịch vụ.

Về kiểm toán thu phí: KTV kiểm tra, đánh giá sự tuân thủ pháp luật và những quy định trong quản lý các khoản thu phí tại các đơn vị bằng cách căn cứ trên bảng phân loại các hoạt động thu phí để chọn mẫu một số chứng từ thu phí để kiểm tra; KTV thu thập bảng kê thu phí hàng ngày do bộ phận kế toán thu phí tổng hợp (mỗi nhân viên được giao thu phí sẽ tổng hợp riêng) kèm theo các biên lai thu tiền, đối chiếu số tiền trên bảng kê, biên lai với số tiền trên phiếu thu do kế toán thu phí viết, và số tiền trên bảng tổng hợp người thu phí. Đối với thu viện phí KTV đối chiếu các chỉ tiêu khám và xét nghiệm với chỉ định của bác sỹ; đối chiếu giá thu với khung giá thu viện phí của bệnh viện do Bộ Y tế ra quyết định ban hành cho từng bệnh viện; riêng đối với thu viện phí nội trú KTV chọn mẫu thêm một vài hồ sơ bệnh án của bệnh nhân do phòng kế hoạch tổng hợp theo dõi để đối chiếu thêm một số chỉ tiêu chẳng hạn như thu ngày giường bệnh, thu tiền thuốc của bệnh nhân, ...

Về kiểm toán thu hoạt động dịch vụ: Trên cơ sở đã phân loại hoạt động dịch vụ của đơn vị KTV tiến hành kiểm tra theo từng nguồn thu. Nguồn thu của hoạt động cung ứng dịch vụ ở các đơn vị chủ yếu là từ thu từ hoạt động liên doanh, liên kết, thu từ hoạt động cho thuê cơ sở vật chất, trông giữ xe, tại các bệnh viện là hoạt động khám chữa bệnh theo yêu cầu, đặt máy liên doanh liên kết.. Phần lớn các hoạt động thu dịch vụ này cơ sở kiểm tra chủ yếu là căn cứ trên hợp đồng kinh tế giữa đơn vị và các đối tác; riêng đối với hoạt động khám chữa bệnh theo yêu cầu, cách thức kiểm toán cũng giống như đối với hoạt động thu viện phí đã nêu trên chỉ khác là khung giá thu viện phí dịch vụ do bệnh viện ban hành trên cơ sở đã được Bộ Y tế phê duyệt và KTV chỉ kiểm tra việc thu viện phí của bệnh nhân có đủ, đúng theo bảng giá không.

Qua kiểm toán thực tế tại đơn vị cho thấy về cơ bản các bệnh viện đã thu tiền viện phí của bệnh nhân đúng theo khung giá đã được Bộ Y tế ban hành cho bệnh viện, tuy nhiên KTV phát hiện còn theo dõi và hạch toán một số khoản thu của dịch vụ khám chữa bệnh theo yêu cầu vào thu viện phí, cụ thể như tại Bệnh viện Đa khoa TW Thái Nguyên không mở tài khoản 531 để phản ánh số thu của hoạt động dịch vụ khám chữa bệnh theo yêu cầu (thu tiền giường theo yêu cầu 1.007trđ, thu từ hợp đồng khám chữa bệnh 346trđ,..) mà phản ánh trên tài khoản 511 thu viện phí theo khung giá Nhà nước là không đúng tính chất; tại Cục phòng chống tác hại thuốc lá lãi thu được từ tiền gửi ngân hàng 1.359trđ không hạch toán vào thu khác mà kết chuyển thẳng vào quỹ phát triển sự nghiệp. Tuy nhiên, do thời gian không có nhiều nên căn cứ trên các chứng từ chọn mẫu đã kiểm tra KTV đề nghị các đơn vị tự kê khai những những nội dung thu không đúng khung giá theo quy định, hoặc hạch toán không đúng bản chất của các khoản thu, trên cơ sở đó sẽ xác nhận số liệu với đơn vị.

+ Kiểm toán các quỹ của đơn vị:

Hàng năm sau khi trang trải các khoản chi phí, nộp thuế và các khoản phải nộp khác, phần chênh lệch thu lớn hơn chi các đơn vị sự nghiệp được trích lập các quỹ như quỹ phát triển sự nghiệp, quỹ dự phòng ổn định thu nhập, quỹ khen thưởng và phúc lợi. Việc trích lập các quỹ này được thực hiện theo quy định tại Nghị định 43/2006/NĐ-CP và quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị. Ở nội dung này KTV sau khi kiểm tra đánh giá tính đúng đắn, trung thực của số liệu kế toán (kiểm tra số dư đầu kỳ trên cơ sở đối chiếu với báo cáo quyết toán năm trước, số phát sinh trong kỳ trên cơ sở việc trích lập theo quy định, số dư cuối kỳ), sẽ kiểm tra, đánh giá sự tuân thủ pháp luật và những quy định trong việc trích lập và sử dụng các quỹ; trên cơ sở kết quả kiểm toán ở các nội dung khác (thu sự nghiệp, chi sự nghiệp), KTV có thể sẽ tiến hành thực hiện

trích lập lại các quỹ với tỷ lệ đơn vị đang thực hiện. Qua kiểm tra thực tế cho thấy về cơ bản các đơn vị đều trích lập và sử dụng các quỹ theo quy định.

- Thứ ba, kiểm toán việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN:

KTV tiến hành kiểm tra việc kê khai các loại thuế đối với các hoạt động dịch vụ của đơn vị như thuế GTGT, thuế TNDN, thuế môn bài,..đồng thời đánh giá công tác quản lý, sử dụng và quyết toán hóa đơn theo quy định hiện hành. Căn cứ vào kết quả kiểm toán số thu hoạt động dịch vụ và chi phí hoạt động dịch vụ ở trên mà KTV tiến hành xác định lại thuế TNDN của đơn vị, do hiện nay phần lớn các đơn vị tổ chức hoạt động dịch vụ xen lẫn với hoạt động sự nghiệp của đơn vị nên việc xác định chi phí hoạt động dịch vụ một cách đầy đủ là rất khó (chi phí khấu hao, chi phí nhân công,..), do vậy hiện tại các đơn vị đang nộp thuế TNDN theo hình thức ấn định trên doanh thu.

**** Lập Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của Kiểm toán viên với đơn vị được kiểm toán làm cơ sở cho việc lập Báo cáo kiểm toán***

Căn cứ vào ý kiến trao đổi với Tổ trưởng, Kiểm toán viên kiểm tra tính thích hợp, đầy đủ, logic của các bằng chứng kiểm toán, kết quả kiểm toán; tổng hợp kết quả kiểm toán, trao đổi và tiếp thu ý kiến giải trình của các đơn vị; củng cố các bằng chứng, kết luận kiểm toán; thống nhất và ký biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán với người có trách nhiệm liên quan đến phần việc kiểm toán của đơn vị.

c. Tổ chức lập và gửi báo cáo kiểm toán

Trên cơ sở các nhận xét, đánh giá về các phát hiện qua kiểm toán đã được kiểm chứng đầy đủ các bằng chứng kiểm toán, các thành viên của tổ tiến hành thảo luận để đưa ra những kiến nghị về các sai sót, sai phạm phát hiện qua kiểm toán. Các kiến nghị thường bao gồm hai phần chính là kiến nghị xử lý tài chính và kiến nghị chấn chỉnh công tác quản lý tài chính kế toán, xử lý trách nhiệm của tập thể, cá nhân liên quan đến các sai phạm. Thực tế cho thấy

phần lớn các kiến nghị của KTNN đều được đơn vị tổ chức thực hiện một cách nghiêm túc, riêng đối với các sai sót, sai phạm trong quá trình lập, phân bổ và giao dự toán hầu như không được khắc phục và thường lặp lại ở các niên độ sau. Sau khi thảo luận tổ trưởng có trách nhiệm tổng hợp các kết quả kiểm toán của các KTV trong tổ kiểm toán (các biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán) để lập báo cáo kiểm toán; tổ chức thảo luận trong tổ kiểm toán về dự thảo báo cáo kiểm toán; hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán sau khi thảo luận và trình trưởng đoàn để phê duyệt; bảo vệ kết quả kiểm toán được ghi trong báo cáo kiểm toán trước trưởng đoàn; tổ chức thông báo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán và hoàn thiện báo cáo kiểm toán; tổ chức cuộc họp với đơn vị được kiểm toán để thông báo kết quả kiểm toán ghi trong báo cáo kiểm toán; xem xét các ý kiến giải trình, đề nghị của đơn vị được kiểm toán để hoàn chỉnh báo cáo kiểm toán; thống nhất và ký báo cáo kiểm toán.

d. Tổ chức kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán

- Để kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán các KTV phải lập kế hoạch kiểm tra trên cơ sở báo cáo của các đơn vị về tình hình thực hiện cho Bộ Y tế; trong kế hoạch này KTV phải xác định rõ số đơn vị đã được kiểm toán, đánh giá tổng quát tình hình qua thông tin thu thập được, nêu rõ mục đích, yêu cầu cuộc kiểm tra, hình thức kiểm tra, nội dung, phạm vi kiểm tra, thời hạn kiểm tra, thời gian triển khai và kết thúc, dự kiến số lượng các tổ kiểm tra, nhân sự của các tổ, danh sách các đơn vị được kiểm tra, đối với các đơn vị không được kiểm tra phải nêu rõ lý do. Trên cơ sở kế hoạch kiểm tra việc thực hiện và kết luận của kiểm toán và quyết định kiểm tra do lãnh đạo KTNN chuyên ngành phê duyệt, Đoàn kiểm tra tiến hành triển khai các tổ kiểm tra xuống các đơn vị theo kế hoạch đã phân công.

- KTV các tổ kiểm tra khi thực hiện kiểm tra tại các đơn vị sẽ căn cứ vào các nội dung đã nêu ở phần kết luận, kiến nghị trên Báo cáo kiểm toán để tiến hành kiểm tra việc thực hiện của đơn vị. Trước hết KTV sẽ đối chiếu các kiến nghị về số liệu (tăng thu, giảm chi NSNN) với các chứng từ đã thực hiện và ghi nhận những số liệu chưa thực hiện cùng nguyên nhân, sau đó sẽ kiểm tra các kiến nghị về công tác quản lý bằng cách ghi nhận lại những kiến nghị đơn vị đã thực hiện, những kiến nghị đang thực hiện và những kiến nghị chưa thực hiện; đồng thời ghi nhận những ý kiến của đơn vị đối với các kiến nghị chưa thực hiện và sẽ đưa ra các kết luận, kiến nghị sau cùng sau khi đã thu thập toàn bộ các nội dung trên. Tất cả công việc kiểm tra này sẽ được KTV ghi nhận trên Biên bản xác nhận số liệu và kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán của đơn vị.

- Trên cơ sở Biên bản xác nhận số liệu và kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán của các tổ kiểm tra, tổ tổng hợp thuộc Đoàn kiểm tra sẽ tổng hợp để lập thành Biên bản kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán đối với Bộ Y tế.

2.3.3.4. Hồ sơ kiểm toán

a. Hồ sơ của Kiểm toán viên

Các loại hồ sơ, tài liệu Kiểm toán viên phải lập và lưu trữ bao gồm: Kế hoạch chi tiết của tổ kiểm toán, nhật ký làm việc của KTV, Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTV, bằng chứng kiểm toán của KTV (các thông tin, tài liệu, các ghi chép kế toán và các thông tin khác liên quan đến nội dung kiểm toán mà KTV thu thập được làm căn cứ cho việc hình thành ý kiến đánh giá, xác nhận, kết luận, kiến nghị về nội dung được kiểm toán).

b. Hồ sơ của Đoàn kiểm toán

Các loại hồ sơ, tài liệu Đoàn kiểm toán phải lập và lưu trữ bao gồm hồ sơ kiểm toán chung, hồ sơ kiểm toán chi tiết và hồ sơ kiểm toán sau khi phát hành báo cáo kiểm toán.

- Hồ sơ kiểm toán chung bao gồm: Quyết định kiểm toán; Báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán vốn đầu tư được kiểm toán của Bộ Y tế; Báo cáo kết quả khảo sát; Kế hoạch kiểm toán; Tờ trình xin ý kiến chỉ đạo về hoạt động kiểm toán của Đoàn kiểm toán; Văn bản chỉ đạo về hoạt động kiểm toán đối với Đoàn kiểm toán; Biên bản họp Đoàn kiểm toán; Biên bản họp kiểm tra, chỉ đạo hoạt động kiểm toán của lãnh đạo KTNN với Đoàn kiểm toán; Báo cáo kiểm soát chất lượng của Tổ kiểm soát chất lượng; Dự thảo Báo cáo kiểm toán của Trưởng đoàn kiểm toán gửi Kiểm toán trưởng; Báo cáo kết quả thẩm định Dự thảo Báo cáo kiểm toán của Hội đồng thẩm định cấp Vụ; Dự thảo Báo cáo kiểm toán trình lãnh đạo KTNN xét duyệt; Các văn bản thẩm định Báo cáo kiểm toán của các vụ chức năng; Thông báo kết quả xét duyệt Dự thảo Báo cáo kiểm toán của lãnh đạo KTNN; Công văn kèm theo Dự thảo Báo cáo kiểm toán gửi lấy ý kiến của đơn vị được kiểm toán; Ý kiến bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán về Dự thảo Báo cáo kiểm toán; Văn bản giải trình, kiến nghị của đơn vị được kiểm toán, của các tổ chức, cá nhân có liên quan; Biên bản họp thông báo Dự thảo Báo cáo kiểm toán với đơn vị được kiểm toán; Tờ trình về việc hoàn thiện Báo cáo kiểm toán kèm theo Báo cáo kiểm toán đề nghị phát hành; Công văn gửi Báo cáo kiểm toán kèm theo Báo cáo kiểm toán; Biên bản kiểm tra, thanh tra của Vụ Pháp chế, Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán.

- Hồ sơ kiểm toán chi tiết bao gồm: Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo quyết toán vốn đầu tư được kiểm toán của các bệnh viện; Kế hoạch kiểm toán chi tiết; Văn bản yêu cầu cung cấp thông tin, tài liệu cần thiết để thực hiện việc kiểm toán; Nhật ký làm việc và tài liệu làm việc của KTV; Bảng chứng kiểm toán (các thông tin, tài liệu, các ghi chép kế toán và các thông tin khác liên quan đến nội dung kiểm toán mà kiểm toán

viên thu thập được làm căn cứ cho việc hình thành ý kiến đánh giá, xác nhận, kết luận, kiến nghị về nội dung được kiểm toán); Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTV; Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của Tổ kiểm toán; Biên bản họp Tổ kiểm toán; Dự thảo Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán trình Trưởng Đoàn kiểm toán xét duyệt; Biên bản họp thông báo Dự thảo Báo cáo kiểm toán với đơn vị được kiểm toán; Văn bản giải trình, kiến nghị của đơn vị được kiểm toán; Báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, trên thực tế trong hồ sơ kiểm toán chi tiết các tổ kiểm toán thường không lưu giữ các bằng chứng kiểm toán theo quy định mà do KTV tự lưu trữ.

- Hồ sơ kiểm toán sau khi phát hành báo cáo kiểm toán gồm có: Văn bản của các đơn vị được kiểm toán về việc thực hiện kết luận và kiến nghị kiểm toán; Thông báo kế hoạch kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán; Thông báo kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán; Biên bản xác nhận số liệu và kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán; Biên bản kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán; Báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán; Văn bản của KTNN, KTNN chuyên ngành, Đoàn kiểm toán gửi các Bộ về các vấn đề có liên quan đến cuộc kiểm toán; Văn bản trả lời các tổ chức, cá nhân về các vấn đề có liên quan đến công tác kiểm toán của KTNN, KTNN chuyên ngành, Đoàn kiểm toán.

2.3.3 Đánh giá thực trạng tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện

2.3.3.1. Về ưu điểm

a. Về tổ chức Đoàn kiểm toán

Nhìn chung, nhân sự Đoàn kiểm toán được bố trí linh động, phù hợp với đặc điểm cơ cấu tổ chức, quy mô của các đơn vị được kiểm toán và trình độ, năng lực của KTV.

b. Phạm vi và giới hạn kiểm toán

Trong quá trình kiểm toán hầu hết các tổ kiểm toán thực hiện theo đúng phạm vi trong kế hoạch của đoàn kiểm toán; giới hạn kiểm toán cũng đã được các tổ đưa ra phù hợp với những nội dung mà tổ không thể thực hiện kiểm toán vì những nguyên nhân khác nhau.

c. Quy trình kiểm toán

- Chuẩn bị kiểm toán

+ Việc bố trí nhân sự cho cuộc kiểm toán khoa học, linh hoạt và hợp lý, các tổ kiểm toán thông thường bao gồm 1 KTV chính, 1 KTV và 1 chuyên viên, đối với các tổ làm ở các đơn vị có quy mô lớn, phức tạp thì trong tổ có thể bố trí 02 KTV chính hoặc 02 KTV. Trong quá trình kiểm toán, các chuyên viên thường được phân việc kèm với các KTV và KTV chính để đảm bảo chất lượng và hiệu quả của cuộc kiểm toán, đồng thời đáp ứng yêu cầu của việc đào tạo nguồn nhân lực kế cận.

+ Trong quá trình lập kế hoạch, các KTV đã thu thập đầy đủ thông tin của đơn vị được kiểm toán làm cơ sở để đánh giá các rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, định hướng việc chọn mẫu kiểm toán và các vấn đề trọng tâm khi kiểm toán.

+ KTV đã tiến hành đánh giá hệ thống KSNB dựa trên cơ cấu tổ chức và các thông tin thu thập được từ cuộc kiểm toán lần trước bao gồm: đánh giá bộ máy KSNB, việc tổ chức công tác kế toán.... Thông qua đó, KTV đánh giá được rủi ro kiểm soát làm cơ sở cho việc xác định chọn mẫu.

- Thực hiện kiểm toán

+ Việc thực hiện kiểm toán đã bám sát nội dung, phương pháp, mục tiêu đã được nêu ở kế hoạch kiểm toán chi tiết.

+ Bằng việc yêu cầu các KTV lập biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán sau khi kết thúc tại đơn vị đã tăng cường được tinh thần trách nhiệm cũng như tính độc lập của các KTV trong quá trình kiểm toán.

+ Việc ghi chép nhật ký kiểm toán thường xuyên, giúp cho tổ trưởng tổ kiểm toán cũng như trưởng đoàn kiểm toán nắm rõ được các công việc KTV đã và đang thực hiện cũng như đánh giá được chất lượng thực hiện công việc kiểm toán của mỗi KTV.

+ KTNN đã xây dựng và ban hành được biểu mẫu hồ sơ kiểm toán giúp cho việc thực hiện công việc kiểm toán được nhanh chóng, thống nhất và thuận tiện hơn.

+ Trong quá trình kiểm toán, định kỳ các tổ trưởng tổ kiểm toán luôn có văn bản báo cáo trưởng đoàn, qua đó giúp cho việc theo dõi tiến độ thực hiện kiểm toán, chỉ đạo điều hành công tác kiểm toán được kịp thời.

- Lập, xét duyệt và gửi báo cáo kiểm toán

+ Thời gian tổng hợp kết quả kiểm toán thực tế được thực hiện theo đúng quy định, tạo điều kiện thuận lợi cho quá trình tổng hợp kết quả kiểm toán của Đoàn được kịp thời.

+ Việc xét duyệt BCKT được thực hiện thông qua nhiều khâu, giúp kiểm soát và nâng cao được chất lượng BCKT.

- Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Tổ kiểm toán đã thực hiện công tác kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán, qua đó nâng cao được chất lượng của hoạt động kiểm toán NSNN tại đơn vị.

2.3.3.2. Hạn chế còn tồn tại và nguyên nhân của những hạn chế

a. Tổ chức Đoàn kiểm toán

Về cơ bản, các Tổ kiểm toán được bố trí nhân sự phù hợp, các KTV có trình độ chuyên môn vững hướng dẫn, trợ giúp cho các KTV mới vào nghề

tuy nhiên nhiều KTV có trình độ hạn chế, chỉ đáp ứng được một số phần hành công việc nhất định, chưa thực hiện được các nội dung kiểm toán có tính chất phức tạp, chưa thực hiện được các công việc kiểm toán khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán hay kiểm toán tổng hợp, lập báo cáo kiểm toán.

b. Phương pháp kiểm toán

Qua thực hiện khảo sát điều tra cho thấy các tổ trưởng và KTV chưa thật sự quan tâm, chú trọng đến phương pháp khi thực hiện các bước kiểm toán, các phương pháp chỉ được nêu chung chung trong hồ sơ kiểm toán (kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ, nhật ký KTV). Nguyên nhân của tồn tại này chủ yếu do chưa có quy trình hướng dẫn cụ thể.

c. Tổ chức các bước kiểm toán

c1 Tổ chức chuẩn bị kiểm toán

Về cơ bản các tổ kiểm toán đã chuẩn bị cho công tác kiểm toán khá tốt và các nội dung chuẩn bị đã phần nào đáp ứng được yêu cầu của một cuộc kiểm toán chi tiết. Tuy nhiên, do khâu khảo sát, thu thập thông tin để lập kế hoạch kiểm toán chung cho Bộ Y tế được thực hiện chủ yếu ở Vụ kế hoạch Tài chính nên việc đánh giá HTKSNB chỉ là những đánh giá chung cho tất cả các đơn vị thuộc Bộ Y tế và còn sơ sài, chưa cụ thể, do vậy sẽ làm mất nhiều thời gian của KTV để tìm hiểu và đánh giá HTKSNB của các đơn vị khi thực hiện kiểm toán. Việc lập KHKT chi tiết của các Tổ kiểm toán được thực hiện cùng thời gian với việc lập KHKT tổng quát của cuộc kiểm toán. Tuy nhiên do hiện nay Quy trình kiểm toán NSTW tại bộ ngành vẫn chưa phân rõ được từng lĩnh vực hoạt động, do đó chưa bao quát hết được những công việc cần phải làm. Thời gian bố trí cuộc khảo sát, lập kế hoạch còn ngắn nên tình hình và số liệu của cuộc kiểm toán không được thể hiện rõ ràng ở cuộc kiểm toán nên việc đánh giá hệ thống KSNB cũng như đánh giá rủi ro, trọng yếu kiểm toán còn gặp nhiều khó khăn. Số liệu và thông tin thu thập được chưa hoàn

toàn chính xác. Kế hoạch kiểm toán chi tiết không nêu rõ các thủ tục kiểm toán cho từng công việc kiểm toán mà KTV cần thực hiện cũng như mục tiêu của các thủ tục kiểm toán. Việc phân công nhiệm vụ cụ thể cho từng KTV có thể chưa phù hợp với năng lực trình độ chuyên môn. Việc xác định mẫu chọn kiểm toán cũng như xác định các phương pháp kiểm toán cũng chưa được quan tâm chú trọng.

Nguyên nhân của những tồn tại trên chủ yếu do chất lượng công tác khảo sát, thu thập thông tin và lập kế hoạch kiểm toán còn tồn tại, yếu kém; thời gian khảo sát thu thập thông tin ngắn chủ yếu thu thập thông tin tại cơ quan tài chính tổng hợp (các vụ tham mưu giúp việc trong việc quản lý tài chính). Kế hoạch kiểm toán chỉ mang tính định hướng, khi triển khai kiểm toán phải mất thời gian và nhân lực lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, chưa nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ một cách thỏa đáng làm cơ sở xác định phương pháp kiểm toán thích hợp cho cuộc kiểm toán, chất lượng kiểm toán bị hạn chế, không tiết kiệm được chi phí kiểm toán. Khâu lập kế hoạch chưa thực sự cụ thể vào đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát cũng như rủi ro kiểm toán, nội dung rủi ro còn xác định chung chung cho các khoản mục, phần hành; bên cạnh đó cũng chưa nêu rõ được những vấn đề trọng tâm cần kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán chi tiết của cuộc kiểm toán đã được xây dựng và áp dụng trong công tác kiểm toán còn nhiều bất cập như: thường thì Tổ trưởng giao cho các KTV trong tổ kiểm toán một số phần hành cụ thể; kế hoạch kiểm toán chi tiết còn chung chung, không xác định trọng yếu, rủi ro kiểm toán; công tác lập kế hoạch kiểm toán chi tiết còn chưa được quan tâm, chú trọng một cách thích hợp; kế hoạch kiểm toán chi tiết chưa thực sự được coi là bản chỉ dẫn thực hiện các bước kiểm toán để đạt mục tiêu kiểm toán. Chính vì vậy, cần sớm có định hướng quán triệt việc xây dựng kế hoạch kiểm

toán chi tiết phù hợp, thực sự là công cụ để thực hiện kiểm toán và cũng là tiêu chí để đánh giá chất lượng của cuộc kiểm toán.

c2. Tổ chức thực hiện kiểm toán

* Tiến hành kiểm toán:

- Kiểm toán công tác lập, phân bổ dự toán thu, chi; công tác quản lý điều hành dự toán; công tác kế toán và quyết toán:

Việc kiểm toán công tác lập, phân bổ dự toán thu, chi; công tác quản lý điều hành dự toán; công tác kế toán và quyết toán về cơ bản đã được KTV (cụ thể là các tổ trưởng) thực hiện theo đúng quy định của quy trình kiểm toán ngân sách bộ, ngành của KTNN. Song ở công tác giao dự toán, do việc đánh giá được thực hiện tại đơn vị trong khi công tác này lại liên quan đến đơn vị cấp trên có thẩm quyền nên các ý kiến đánh giá này tại các đơn vị trực thuộc chỉ mang tính hình thức vì không tìm hiểu phân tích được nguyên nhân và cơ sở giao dự toán cho các đơn vị. Khi kiểm toán tổng hợp ở Vụ Kế hoạch Tài chính để đánh giá công tác giao dự toán của Bộ Y tế cho các đơn vị trực thuộc, KTV lại không được cung cấp đầy đủ cơ sở phân bổ giao dự toán của Bộ Y tế cho các đơn vị trực thuộc nên nhiều nội dung chỉ đánh giá chung chung là Bộ giao cho các đơn vị chưa có cơ sở phân bổ hoặc thuyết minh chi tiết kèm theo. Hoặc nhiều nội dung Bộ giao dự toán cho các đơn vị khi chưa có dự toán của đơn vị trực thuộc lập nên như là một khoản giao tạm để dự phòng, sau khi có nội dung công việc sẽ điều chuyển cho đơn vị khác.

Ngoài ra, ở khâu đánh giá chứng từ kế toán trong công tác kế toán, quyết toán ngân sách do khối lượng chứng từ trong đơn vị lớn nên KTV chỉ chọn mẫu một số chứng từ để kiểm tra và sử dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để thực hiện kiểm tra việc tuân thủ các quy định sử dụng nguồn kinh phí mà chưa chú trọng đến đánh giá công tác tổ chức lập, luân chuyển và lưu trữ

chứng từ theo quy định nên các kết luận của tổ trưởng đưa ra trong công tác này sẽ không có tính thuyết phục cao và chứa đựng rủi ro kiểm toán.

Công tác quyết toán, tổng hợp Báo cáo tài chính của Bộ Y tế: Do việc đánh giá tình hình quyết toán đã thực hiện thông qua kiểm toán chi tiết tại các đơn vị trực thuộc nên tại Vụ KHTC, KTV chỉ đối chiếu số liệu giữa Bộ tổng hợp và báo cáo của các đơn vị, nếu có chênh lệch thì tìm nguyên nhân và thống nhất số liệu.

- Kiểm toán nguồn kinh phí và việc sử dụng kinh phí:

Việc kiểm toán nguồn kinh phí và việc sử dụng các nguồn kinh phí đã được các KTV quan tâm và thực hiện tương đối đầy đủ theo các bước trong quy trình kiểm toán ngân sách bộ, ngành song do đặc thù một số đơn vị thuộc Bộ Y tế (chủ yếu tại bệnh viện, trường đại học) là các đơn vị có quy mô tài chính lớn, số lượng chứng từ phát sinh khá nhiều nhưng về mặt giá trị trên một chứng từ không cao, do vậy KTV đã phải sử dụng kỹ thuật chọn mẫu ngẫu nhiên để thực hiện kiểm toán theo kinh nghiệm nghề nghiệp; đối với các nguồn kinh phí có số quyết toán trong năm không quá lớn, nghiệp vụ phát sinh không phức tạp thì hầu hết KTV thực hiện kiểm toán toàn bộ. Như vậy, đối với những nguồn kinh phí có số quyết toán lớn thì mẫu chọn quá nhỏ (do không đủ thời gian, nhân lực) không đại diện được cho tổng thể. Đối với nội dung đánh giá tính kinh tế, hiệu quả việc quản lý và sử dụng các nguồn kinh phí, mặc dù là nội dung bắt buộc nhưng do chưa có quy trình hoặc hướng dẫn cụ thể nên KTV không có cơ sở cho việc đánh giá nên các đánh giá thường chung chung và không thuyết phục.

- Kiểm toán tiền và các khoản tương đương tiền:

Do KTV không sử dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để xem xét tính hữu hiệu của HTKSNB và đánh giá rủi ro kiểm toán nên đã không xem đây là khoản mục trọng yếu, trong khi phần lớn khoản thu phí bằng tiền mặt

nên KTV chỉ kiểm tra dựa trên biên bản kiểm kê quỹ, sổ cái,...mà chưa có sự đối chiếu giữa các sổ sách với nhau, cùng với việc xem xét một số chứng từ cụ thể thì việc đưa ra những ý kiến đánh giá đối với khoản mục này chứa đựng nhiều rủi ro kiểm toán. Ngoài ra, trong công tác thực hiện kiểm toán của KTNN, hầu hết các KTV không thực hiện việc kiểm kê quỹ tiền mặt thực tế để xác nhận tính đúng đắn, trung thực của số dư vào thời điểm cuối niên độ kế toán.

- Kiểm toán nguyên vật liệu, vật tư, hàng hóa, công cụ dụng cụ:

Vì KTV đã xác định đây là khoản mục trọng yếu ngay từ đầu nên các bước thực hiện kiểm toán khá đầy đủ và chặt chẽ, từ việc kiểm tra phương pháp tính giá nguyên vật liệu xuất kho, việc hạch toán giá trị nhập, xuất, tồn của nguyên vật liệu, đối chiếu giữa các sổ sách kế toán với nhau đến kiểm tra sự tuân thủ trong việc chấp hành các quy định trong công tác đấu thầu, mua sắm vật tư, hàng hóa, công cụ dụng cụ. Tuy nhiên, thường KTV chưa kiểm tra được cơ sở tiêu hao vật tư, hóa chất trong việc sử dụng tại đơn vị do hầu hết các đơn vị đều không xây dựng định mức tiêu hao; chưa thực hiện được bước kiểm kê thực tế tại kho để xác nhận sự hiện hữu của nguyên vật liệu vào thời điểm cuối niên độ; chưa có bước đối chiếu giữa sổ chi tiết của kế toán và thẻ kho của thủ kho để kiểm tra tính đầy đủ của các loại nguyên vật liệu. Ngoài ra, tại khối khám, chữa bệnh quá trình kiểm toán KTV đã chọn mẫu đối chiếu được việc tính giá thuốc trên một số hồ sơ bệnh nhân ngoại trú, nhưng đối với bệnh nhân nội trú do hạn chế về thời gian nên KTV chưa kiểm tra được hồ sơ bệnh án do phòng kế hoạch tổng hợp lưu trữ để đối chiếu bảng kê đơn của bác sỹ với sổ thực hiện y lệnh của các khoa trong việc cấp phát thuốc cho bệnh nhân để chứng minh việc xuất thuốc cho bệnh nhân là có thật; bên cạnh đó cơ sở lập dự toán để xác định nhu cầu về thuốc, vật tư tiêu hao, hóa chất của bệnh viện cũng chưa được sự quan tâm của KTV để có thể đánh giá tính hiệu

quả trong quản lý nguồn kinh phí này, KTV chỉ kiểm tra việc bệnh viện có lập kế hoạch theo quy định không nhưng cơ sở để lập kế hoạch như thế nào thì chưa xác định được.

- Kiểm toán TSCĐ:

Việc mua sắm TSCĐ hàng năm bằng tiền NSNN tại các đơn vị phát sinh không thường xuyên, do đó KTV đã xác định không có vấn đề trọng yếu về kiểm toán khoản mục này, song trên thực tế vẫn có phát sinh việc mua sắm TSCĐ từ các nguồn kinh phí khác (như huy động vốn của CBCC trong đơn vị để mua TSCĐ phục vụ cho hoạt động dịch vụ, huy động TSCĐ từ hoạt động liên doanh liên kết với các cá nhân bên ngoài,..) nhưng không được KTV kiểm tra chọn mẫu một số hồ sơ, chứng từ để xác định tính đúng đắn của quyền sở hữu tài sản và nguồn hình thành TSCĐ; ngoài ra KTV cũng không thực hiện bước kiểm kê thực tế số TSCĐ hiện có của đơn vị để xác nhận về sự tồn tại và sự đánh giá về mặt nguyên giá của tài sản.

- Kiểm toán hoạt động thanh toán cho cá nhân:

Do khả năng sai phạm xảy ra ở khoản mục này không lớn nên KTV đã kiểm tra khá nhanh khoản mục này song việc chưa chọn mẫu một số bảng thanh toán tiền lương, tiền công của một vài tháng để kiểm tra việc tính toán nhằm đảm bảo việc thanh toán cho cá nhân đúng, đủ là chưa đầy đủ; hơn nữa việc kiểm tra các khoản chi cho thu nhập của CBCC trong đơn vị có được phản ánh đầy đủ qua tài khoản 334 hay không cũng chưa được thực hiện.

- Kiểm toán các khoản phải thu, tạm ứng, các khoản nợ phải trả:

Vì thời gian kiểm toán bị hạn chế nên KTV đã không lấy xác nhận trực tiếp từ khách hàng về các khoản phải thu, phải trả do vậy chưa phân loại được các khoản nợ (nợ quá hạn, nợ khó thu, nợ không thể thu...); việc kiểm toán các khoản phải thu, phải trả chỉ được thực hiện trên sổ sách, chứng từ kế toán mà không lấy xác nhận từ bên thứ ba nên bằng chứng thu thập được tính

thuyết phục không cao và việc xác nhận cho khoản mục này có nhiều rủi ro. Bên cạnh đó, việc kiểm tra chủ yếu là kiểm tra tính có thật đối với các nghiệp vụ có ghi nhận trên sổ kế toán mà chưa có sự kiểm tra ngẫu nhiên một số chứng từ liên quan đến khoản phải thu, phải trả để phát hiện việc chưa ghi sổ các nghiệp vụ đã phát sinh.

- Kiểm toán việc thu phí, lệ phí, thu sự nghiệp và thu hoạt động dịch vụ:

Về cơ bản KTV đã thực hiện các bước kiểm tra khá chặt chẽ ở các khâu từ khâu kế toán thu phí cho đến việc hạch toán các khoản thu trên sổ sách kế toán, qua đó đã phát hiện được việc các đơn vị còn phản ánh các khoản thu theo khung giá dịch vụ vào nội dung thu phí theo khung giá nhà nước là không đúng bản chất. Tuy nhiên, việc các KTV căn cứ vào kết quả chọn mẫu một số chứng từ để kiểm tra, từ đó đề nghị đơn vị tự kê khai những nội dung thu không đúng theo khung giá hoặc hạch toán sai bản chất và xác nhận số liệu này với đơn vị là có nhiều rủi ro do mẫu chọn có thể không đại diện cho tổng thể vì vậy có thể có một số nội dung sai phạm khác bị bỏ sót và việc xác nhận số liệu của từng nguồn thu dựa vào mẫu chọn nhỏ sẽ không đảm bảo tính đúng đắn, trung thực của số liệu.

- Kiểm toán các quỹ của đơn vị:

Qua thực tế việc tổ chức kiểm toán khoản mục các quỹ đơn vị cho thấy công tác này cơ bản đã được hoàn thiện và thực hiện theo các quy định của Nhà nước. Tuy nhiên theo quan niệm của nhiều KTV các quỹ của đơn vị là nguồn tài chính tự chủ của đơn vị vì vậy dẫn đến còn làm sơ sài, hình thức.

- Kiểm toán việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN:

Nghệp vụ này đòi hỏi các KTV phải quan tâm đến việc hạch toán các nghiệp vụ có liên quan trong quá trình kiểm toán, đơn vị có phản ánh đầy đủ các khoản thu, chi, các khoản thanh toán cho cá nhân từ đó xác định việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN thường là các khoản thuế GTGT, TNDN, TNCN.

c3. Tổ chức lập và gửi báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán được tổng hợp từ các biên bản kiểm toán tại các đơn vị kiểm toán chi tiết vì vậy chỉ nêu lên những ý chính, tình hình chung; mặt khác báo cáo kiểm toán còn bị giới hạn bởi số trang nên nhiều đánh giá của KTV về việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công còn chưa được nêu nổi bật.

Ngoài ra tại tất cả các báo cáo kiểm toán đều có nội dung yêu cầu các đơn vị được kiểm toán gửi báo cáo tình hình thực hiện, kết luận, kiến nghị kiểm toán về KTNN (mà cụ thể là đơn vị thực hiện kiểm toán) với thời hạn nhất định nhưng trong thực tế nhiều đơn vị dù đã thực hiện hoặc chưa thực hiện kiến nghị kiểm toán cũng không gửi báo cáo này, chủ yếu do không có biện pháp xử lý khi đơn vị không báo cáo.

c4. Tổ chức kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị

Do tình trạng có nhiều đơn vị không gửi báo cáo thực hiện kiến nghị kiểm toán như đã nêu trên nên dẫn đến tình trạng nhiều đơn vị đã thực hiện nghiêm túc kiến nghị kiểm toán nhưng cơ quan kiểm toán vẫn tổ chức kiểm tra việc thực hiện kiến nghị tại các đơn vị này gây mất thời gian và công sức cho cả 2 bên. Một số trường hợp khi tiến hành kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán có những kiến nghị đơn vị giải trình là đang thực hiện (tại thời điểm kiểm tra), điều này rất khó được kiểm chứng do không có cơ sở dẫn đến KTV sẽ gặp lúng túng khi ghi nhận việc đơn vị đang thực hiện hay chưa thực hiện kiến nghị kiểm toán trong biên bản kiểm tra. Ngoài ra, có một số các kiến nghị về chấn chỉnh sai sót trong công tác lập và giao dự toán hàng năm như không được đơn vị quan tâm khắc phục mà nguyên nhân chính là do chưa có các chế tài để đảm bảo cho việc thực hiện kiến nghị.

2.3.3.4. Hồ sơ kiểm toán

- Chưa tổ chức lưu trữ các tài liệu, bằng chứng kiểm toán (hồ sơ kiểm toán) một cách khoa học để thuận tiện trong việc tra cứu, khai thác và sử dụng thông tin về các đối tượng kiểm toán.

- Hồ sơ kiểm toán chưa thiết kế khoa học và logic, gây khó khăn cho công tác kiểm tra, kiểm soát và soát xét bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho việc thẩm định, đánh giá các kết luận và kiến nghị kiểm toán. Cụ thể là các giấy tờ làm việc của kiểm toán viên (Nhật ký kiểm toán của kiểm toán viên; Biên bản xác nhận tình hình và số liệu của kiểm toán viên; Biên bản họp tổ....) chưa có sự tham chiếu giữa mục tiêu, các phát hiện và kết quả kiểm toán với các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán thu thập hoặc tính toán.

- Việc thiết kế mẫu biểu của hồ sơ kiểm toán còn trùng lặp và chưa phù hợp do chưa thiết kế theo dạng mở hoặc thiết kế mang tính định dạng mà thiết kế theo hướng đóng, dẫn đến khi có sự thay đổi chế độ kế toán hoặc do đặc thù của đơn vị được kiểm toán thì mẫu biểu hồ sơ không thích hợp.

- Mẫu báo cáo kiểm toán còn trùng lặp giữa phần kết quả kiểm toán và phần kết luận và kiến nghị kiểm toán, có nội dung (phát hiện kiểm toán) được nhắc lại nhiều lần trong báo cáo kiểm toán, gây tâm lý không tốt (sự phản cảm) của người đọc, nhất là đơn vị được kiểm toán.

****Kết luận chương II***

Như vậy chương 2 đã trình bày và phân tích thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN tại Bộ Y tế từ khâu chuẩn bị, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán đến khâu kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Từ đó đưa ra các đánh giá về thực trạng tổ chức kiểm toán NSNN, rút ra ưu điểm, hạn chế còn tồn tại trong thực hiện tổ chức kiểm toán NSNN của Kiểm toán nhà nước Bộ Y tế. Đây là cơ sở đưa ra các giải pháp để hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN tại Bộ Y tế nói riêng và tại các Bộ, ngành nói chung do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện.

CHƯƠNG 3

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC TẠI BỘ Y TẾ DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN

3.1. Định hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế

3.1.1 *Quan điểm hoàn thiện công tác tổ chức kiểm toán ngân sách tại Bộ Y tế*

- Tăng cường hoạt động kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế cả chiều rộng và chiều sâu theo hướng kiểm toán thường xuyên; tăng qui mô chọn mẫu khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách; thực hiện nhiều cuộc kiểm toán chuyên đề đi sâu vào những lĩnh vực trọng yếu của ngân sách tại Bộ Y tế.

- Việc kiểm toán thường xuyên Bộ Y tế cần phải phù hợp với qui định của pháp luật về ngân sách nhà nước và bảo đảm tính liên tục trong hoạt động kiểm toán, tiết kiệm được chi phí, nhân lực cho việc khảo sát, thu thập thông tin kết hợp với việc tăng qui mô chọn mẫu.

- Xác định đúng đắn cả về nhận thức lẫn thực tiễn về phạm vi, đối tượng kiểm toán ngân sách để bao quát hết các nhiệm vụ của Bộ Y tế trong quản lý tài chính ngân sách và toàn bộ hoạt động liên quan đến sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.

Đối tượng kiểm toán phải hiểu theo nghĩa rộng là toàn bộ các hoạt động liên quan đến việc quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại Bộ Y tế. Đối tượng đó không chỉ đơn thuần là các thông tin tài chính mà cả những vấn đề, thông tin nhìn bề ngoài không liên quan đến tài chính như cơ cấu tổ chức, cơ chế vận hành của bộ máy, nhân sự, biên chế... Những nhân tố này liên quan đến việc sử dụng bao nhiêu tiền, tài sản và sử dụng như thế nào để tiết kiệm chi phí nhất, hiệu quả nhất trong quản lý, điều hành ngân sách.

Để kiểm toán toàn diện ngân sách, tiền và tài sản của Bộ thì phạm vi kiểm toán phải là báo cáo quyết toán và các nội dung liên quan đến ngân sách, tiền và tài sản của một hoặc nhiều niên độ ngân sách (tùy thuộc vào qui mô kiểm toán và quyết định kiểm toán nhất là đối với các cuộc kiểm toán chuyên đề) thuộc trách nhiệm quản lý của Bộ Y tế. Tức là không gian kiểm toán là tất cả các đơn vị có liên quan đến việc quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước (kể cả các doanh nghiệp trực thuộc và các đơn vị không phải là đơn vị trực thuộc Bộ Y tế); thời gian kiểm toán tuy thuộc vào qui mô, tính chất của cuộc kiểm toán có thể là một năm ngân sách hoặc nhiều năm ngân sách.

- Nâng cao chất lượng kiểm toán để xác nhận được báo cáo tài chính và đẩy mạnh việc kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực.

Để có thể xác nhận được toàn bộ báo cáo tài chính ngoài việc tăng qui mô chọn mẫu, kiểm toán kỹ để xác nhận được báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán trực thuộc còn phải đẩy mạnh và nâng cao chất lượng kiểm toán tổng hợp (chi thường xuyên, chi đầu tư, các nguồn thu) cũng như tăng cường đối chiếu việc tổng hợp số liệu lập báo cáo quyết toán có như vậy mới xác nhận được toàn bộ báo cáo quyết toán ngân sách của Bộ Y tế. Đồng thời kiểm toán tổng hợp cần tập trung kiểm toán việc quản lý, điều hành ngân sách, việc phân cấp, ủy quyền về quản lý thu, chi ngân sách, giao quyền tự chủ tài chính, giao kinh phí tự chủ cho các đơn vị trực thuộc (các cơ quan hành chính nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các tổ chức khoa học công nghệ); đi sâu nghiên cứu cơ chế chính sách Bộ Y tế đang áp dụng để kiến nghị bổ sung hoặc sửa đổi những cơ chế còn thiếu hoặc bất cập cho phù hợp thực tiễn.

Đẩy mạnh kiểm toán hoạt động để đáp ứng được một trong những mục tiêu chính của cuộc kiểm toán ngân sách bộ, ngành là kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong quản lý sử dụng ngân sách, tiền và tài

sản nhà nước đối với Bộ và các đơn vị dự toán và đưa hoạt động kiểm toán ngân sách bộ, ngành lên tầm cao mới, nâng cao chất lượng kiểm toán.

- Xây dựng riêng qui trình kiểm toán ngân sách Bộ Y tế để áp dụng thống nhất trong quá trình kiểm toán.

Qui trình phải chi tiết, cụ thể để chỉ dẫn đầy đủ các bước công việc cho hoạt động kiểm toán từ việc xác định mục tiêu, nội dung, phương pháp kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán tổng quát cũng như kế hoạch kiểm toán chi tiết và quá trình kiểm toán. Đặc biệt phải chỉ dẫn rõ nội dung, cách thức, rủi ro thường gặp khi tiến hành kiểm toán tổng hợp tại các đơn vị trực thuộc và tại bộ, ngành; cách thức cũng như nội dung có thể tiến hành kiểm toán hoạt động; cách thức tiến hành những nội dung kiểm toán mang tính đặc thù của bộ, ngành như kiểm toán các đơn vị dự toán cấp II, kiểm toán vốn sự nghiệp có tính chất đầu tư, kiểm toán các chương trình mục tiêu quốc gia... Qui trình phải bao quát hết các nội dung cần kiểm toán tại bộ, ngành kể cả việc quản lý tài chính ngân sách theo lĩnh vực do bộ, ngành phụ trách.

- Tăng cường soát xét, kiểm soát để nâng cao chất lượng kiểm toán

Việc kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được đẩy mạnh thực hiện ở nhiều cấp độ với sự tham gia của nhiều bộ phận. Giác độ ngành là kiểm soát của Lãnh đạo KTNN và các vụ tham mưu. Đối với các KTNN chuyên ngành hoặc khu vực là kiểm soát của Kiểm toán trưởng và Phòng Tổng hợp. Đối với Đoàn kiểm toán là trưởng đoàn kiểm toán và các tổ trưởng, trong đó nâng cao vai trò, trách nhiệm soát xét chất lượng kiểm toán của tổ trưởng tổ kiểm toán vì tổ kiểm toán là nơi trực tiếp tiến hành kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán, lập biên bản kiểm toán làm căn cứ lập báo cáo kiểm toán. Đồng thời thực hiện tốt chế độ báo cáo thông tin trong quá trình kiểm toán (báo cáo của tổ trưởng đối với trưởng đoàn, trưởng đoàn với Kiểm toán trưởng và với Lãnh đạo KTNN). Nâng cao chất lượng hoạt động của Hội đồng thẩm định báo cáo

kiểm toán cấp vụ; soát xét chất lượng hồ sơ, tài liệu, biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán.

3.1.2. Phương hướng hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách bộ, ngành

Vấn đề đổi mới công tác quản lý tài chính của bộ, ngành cũng đặt ra yêu cầu phải đổi mới, hoàn thiện tổ chức kiểm toán. Hiện nay việc quản lý ngân sách bộ, ngành ngày càng chặt chẽ, các tiêu chuẩn định mức chi tiêu được ban hành, sửa đổi dần đáp ứng được yêu cầu kiểm soát chi. Xu thế quản lý tài chính hiện nay theo hướng phân cấp, giao quyền tự chủ cho các đơn vị sử dụng ngân sách; tăng cường vai trò quản lý ngành, lĩnh vực cho các bộ ngành; chuyển đổi cơ chế quản lý đối với các chương trình mục tiêu quốc gia, hầu hết các chương trình đã chuyển đổi cơ chế cấp kinh phí như cấp vào cân đối ngân sách địa phương, phân giao kinh phí, trách nhiệm quản lý và quyết toán cho các bộ, ngành trực tiếp sử dụng kinh phí... dẫn đến cần có phương thức tổ chức, cách thức kiểm toán thích hợp.

Xuất phát từ yêu cầu của quản lý, do chức năng nhiệm vụ, quyền hạn và khả năng chuyên môn cao của KTNN nên KTNN có vai trò quan trọng, là công cụ không thể thiếu của nhà nước trong việc xem xét, thẩm tra, giám sát và phê chuẩn của Quốc hội. Kết quả kiểm toán còn là căn cứ được Chính phủ và các cơ quan quản lý nhà nước sử dụng trong công tác quản lý, điều hành và thực thi nhiệm vụ của mình. Cùng với quá trình hội nhập kinh tế quốc tế và khu vực qua các tổ chức APEC, AFTA, ASEAN, WTO, việc gia nhập Tổ chức Quốc tế Các cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI), Tổ chức Kiểm toán khu vực (ASOSAI), sự hợp tác quốc tế song phương với các cơ quan kiểm toán tối cao khác thông qua các dự án tài trợ của EC và GTZ... đã tạo cơ hội đồng thời đòi hỏi KTNN phải luôn xác định vai trò và trách nhiệm của một thành viên trong các hiệp hội cùng với đảm bảo được tính độc lập, trung thực và có trách nhiệm với nhà nước, với người dân trong việc minh bạch hoá nền

tài chính quốc gia. Đồng thời thông qua hoạt động kiểm toán, KTNN TW vấn cho các cơ quan nhà nước quản lý và điều hành NSNN sử dụng các nguồn lực trên bình diện vĩ mô một cách có hiệu quả nên việc phải đổi mới, hoàn thiện tổ chức kiểm toán NSNN nói chung và ngân sách bộ, ngành nói riêng là yêu cầu cần thiết đặt ra cho KTNN.

Hiện nay, trên thế giới, đa số các nước sử dụng cơ quan kiểm toán tối cao để kiểm soát hoạt động chi tiêu công của Chính phủ nhất là xem xét và đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, hiệu quả của việc quản lý, sử dụng NSNN. Trong chu trình ngân sách, cơ quan KTNN thực hiện giám sát ngân sách, cung cấp thông tin tin cậy cho Quốc hội nhằm giải toả trách nhiệm cho Chính phủ về quản lý, điều hành ngân sách. Ở Việt Nam, tại Điều 13 Luật KTNN qui định: "KTNN là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật". Với tư cách là bộ phận quan trọng của NSNN nên chất lượng kiểm toán ngân sách bộ, ngành ảnh hưởng lớn đến việc thực hiện nhiệm vụ của KTNN. Những năm gần đây KTNN đã không ngừng mở rộng phạm vi, qui mô kiểm toán và nâng cao chất lượng kiểm toán ngân sách bộ, ngành. Tuy nhiên công tác kiểm toán đã bộc lộ nhiều hạn chế cần phải đổi mới, hoàn thiện để đáp ứng với yêu cầu và đòi hỏi của thực tiễn. Do vậy, về phương hướng hoàn thiện công tác tổ chức kiểm toán ngân sách bộ ngành ở nước ta hiện nay cần:

- Đổi mới để nâng cao chất lượng kiểm toán nhằm cung cấp số liệu, tình hình phục vụ cho việc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước. Ngân sách bộ, ngành là bộ phận quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong ngân sách nhà nước nên kết quả kiểm toán ngân sách bộ, ngành ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước. Mục tiêu lớn của KTNN là kiểm toán và có ý kiến về quyết toán ngân sách nhà nước, để đáp ứng được yêu cầu đó công tác kiểm toán phải được đổi mới một cách toàn diện có như vậy mới

xác nhận được báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành bộ phận của báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước. Hơn nữa nhiệm vụ kiểm toán ngân sách bộ, ngành là một trong những nhiệm vụ quan trọng của KTNN nên chất lượng kiểm toán ảnh hưởng đến việc thực hiện nhiệm vụ của KTNN.

- Đổi mới và hoàn thiện công tác kiểm toán ngân sách bộ, ngành để phù hợp với các qui định của Luật KTNN. Luật KTNN và các văn bản hướng dẫn Luật qui định rất nhiều nội dung về tổ chức kiểm toán như các loại hình kiểm toán áp dụng khi tiến hành kiểm toán; qui trình kiểm toán; qui định về lập, phát hành báo cáo kiểm toán, hồ sơ kiểm toán... nên cách thức tổ chức kiểm toán ngân sách bộ, ngành cũng phải đổi mới cho phù hợp trong điều kiện thực hiện.

- Cần xây dựng quy trình tổ chức hợp lý, khoa học trong công tác kiểm toán. Đồng thời cần có sự phối kết hợp giữa cơ quan Kiểm toán nhà nước và các bộ ngành để làm tốt công tác tổ chức kiểm toán ngân sách bộ, ngành từ đó đảm bảo tính minh bạch và tính hiệu quả của công tác này.

3.2. Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách Nhà nước tại Bộ Y tế

3.2.1 Hoàn thiện tổ chức Đoàn kiểm toán

- Tăng cường bồi dưỡng kiểm toán tổng hợp, kiểm toán hoạt động. Tuyển dụng nhân sự có chất lượng cao, có trình độ chuyên môn phù hợp, có năng lực khảo sát, thu thập thông tin để lập kế hoạch kiểm toán, năng lực tổng hợp lập BCKT.

- Bố trí, phân công nhiệm vụ cụ thể cho KTV: phù hợp và phát huy được trình độ chuyên môn, năng lực và đảm bảo nguyên tắc độc lập, khách quan đồng thời phải có sự phối hợp giữa các KTV trong thực hiện nhiệm vụ.

3.2.2 Hoàn thiện phương pháp kiểm toán

Khi ban hành kế hoạch kiểm toán cần chỉ ra từng phương pháp cụ thể cần vận dụng cho mỗi nội dung kiểm toán để đảm bảo đạt được kết quả. Việc làm này sẽ giúp cho tổ trưởng xác định đúng phương pháp phải áp dụng khi lập kế hoạch chi tiết tạo thuận lợi cho các thành viên khi thao tác nghiệp vụ, tiết kiệm thời gian cho các KTV, chẳng hạn như khi kiểm toán các khoản thu của đơn vị, KTV phải vận dụng phương pháp kiểm toán chi tiết phát sinh và số dư tài khoản để xác định tính đúng đắn của số thu, vận dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để kiểm toán việc chấp hành các chính sách, chế độ của Nhà nước, của đơn vị đối với các khoản thu,...; hoặc khi thực hiện kiểm toán các khoản chi KTV cũng áp dụng phương pháp kiểm toán chi tiết phát sinh và số dư tài khoản để xác định tính đúng đắn của số kinh phí đã quyết toán; sử dụng phương pháp phân tích để đánh giá tính hiệu quả trong quản lý điều hành các khoản chi của đơn vị,...

3.2.3 Hoàn thiện quy trình kiểm toán

3.2.3.1. Hoàn thiện bước chuẩn bị kiểm toán

Để các KTV có thể nắm bắt tình hình cụ thể của các đơn vị được kiểm toán trước khi thực hiện kiểm toán, trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, người lập cần xem xét bố trí thêm thời gian ít nhất là 01 ngày để các tổ trưởng tổ kiểm toán thực hiện việc nghiên cứu, đánh giá HTKSNB như đánh giá tính đầy đủ của các thủ tục kiểm soát trong từng khâu, từng lĩnh vực hoạt động của đơn vị; đánh giá mức độ hữu hiệu của các thủ tục kiểm soát,...và đưa các thông tin này vào kế hoạch kiểm toán chi tiết. Trên cơ sở đó lựa chọn phương án kiểm toán với quy mô phù hợp, khi đó kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ do tổ trưởng lập sẽ phù hợp với thực trạng về HTKSNB của đơn vị (có nghĩa là nếu HTKSNB đầy đủ và có hiệu lực thì công việc kiểm toán phải thực hiện sẽ thu gọn và ngược lại).

3.2.3.2. Hoàn thiện bước thực hiện kiểm toán

* Hoàn thiện bước lập kế hoạch chi tiết của tổ kiểm toán:

Để khắc phục những hạn chế ở khâu này các vấn đề cần được KTNN quy định và hướng dẫn khi ban hành quy trình là:

- Quy định khi xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết của tổ kiểm toán tổ trưởng phải xác định và nêu rõ các vấn đề trọng yếu cần quan tâm khi kiểm toán. Việc làm này sẽ định hướng cho các thành viên trong tổ dù là KTV có kinh nghiệm hay mới vào nghề đều có thể thực hiện những công việc có trọng tâm trọng điểm tránh việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hay thử nghiệm cơ bản nhưng không đem lại kết quả.

- Quy định và hướng dẫn rõ việc xác định mục tiêu cụ thể khi kiểm toán tại các đơn vị trực thuộc Bộ Y tế đó là tùy thuộc vào những mục tiêu chung có liên quan trong kế hoạch kiểm toán toàn Bộ Y tế tổ trưởng tổ kiểm toán xây dựng mục tiêu cho cuộc kiểm toán tại đơn vị của tổ mình bằng cách trả lời cho các câu hỏi “làm cái gì?”; “làm việc gì?”;.. khi tiến hành kiểm toán tại đơn vị được giao để đáp ứng cho mục tiêu chung đã xác định trong kế hoạch kiểm toán Bộ Y tế. Như vậy, mục tiêu kiểm toán của tổ sẽ phù hợp với thực tế tình hình của đơn vị và với quy mô, nhân lực, thời gian của tổ kiểm toán.

- Trong vấn đề chọn mẫu nhất thiết phải hướng dẫn các cách thức vận dụng trong kỹ thuật chọn mẫu, có như vậy tổ trưởng tổ kiểm toán sẽ chỉ ra được trong kế hoạch kiểm toán chi tiết của mình quy mô, độ lớn của mẫu chọn, chọn ngẫu nhiên (lấy mẫu bất kỳ), chọn mẫu theo kinh nghiệm (căn cứ vào kết quả kiểm toán các lần trước hoặc tại các đơn vị tương tự để lựa chọn), hay theo công thức tính toán (tính số lượng, số thứ tự mẫu chọn theo nguyên lý thống kê) cho từng nội dung kiểm toán cụ thể.

- Đối với các khả năng xảy ra các loại rủi ro trong kiểm toán cần quy định bắt buộc tổ trưởng tổ kiểm toán phải đánh giá được mức độ các loại rủi

ro mà chủ yếu là rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát (rủi ro tiềm tàng tại các đơn vị thường là rủi ro do số lượng chứng từ phát sinh nhiều, chủng loại thuốc và vật tư y tế sử dụng đa dạng, phức tạp; rủi ro kiểm soát tại các đơn vị thường là mức thu vượt quá quy định, đặt ra các khoản thu ngoài quy định của Nhà nước và Bộ Y tế, cấp phát thuốc không đúng y lệnh, giấu hoặc kê khai không đúng các khoản thuế phải nộp cho NSNN,..) và đưa nội dung này vào trong kế hoạch kiểm toán chi tiết để các KTV khi tiến hành kiểm toán tránh được các rủi ro có thể mắc phải; điều này cũng đã được quy định tại CMTKTTN 1315 “Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính” nên việc bổ sung quy định này khi ban hành quy trình là hoàn toàn phù hợp.

Với việc quy định và hướng dẫn các nội dung trên có thể nói việc lập kế hoạch chi tiết của tổ kiểm toán đã được hoàn thiện. Một kế hoạch kiểm toán đã được bổ sung đầy đủ các nội dung như trên chắc chắn sẽ tạo những điều kiện thuận lợi nhất cho các KTV hoàn thành nhiệm vụ được giao một cách tốt nhất.

*** Hoàn thiện bước tiến hành kiểm toán**

- Hoàn thiện kiểm toán công tác lập, phân bổ dự toán thu, chi; công tác quản lý điều hành dự toán; công tác kế toán và quyết toán:

+ Để việc kiểm toán công tác lập và giao dự toán có thể đưa ra được những đánh giá đúng và có cơ sở thì quá trình tiến hành kiểm toán cần phải được tổ chức phối hợp giữa tổ kiểm toán tổng hợp tại Vụ kế hoạch tài chính với tổ kiểm toán tại các bệnh viện. Theo đó tổ kiểm toán tổng hợp phải được bố trí thời gian trong những ngày đầu tiên của cuộc kiểm toán Bộ Y tế thực hiện kiểm toán tại Vụ kế hoạch tài chính và nội dung kiểm toán trong giai đoạn này là kiểm tra, tính toán, xác minh các số liệu phân bổ và giao dự toán

cho các đơn vị trực thuộc, phân tích cơ sở của việc giao dự toán, sau đó chuyển ngay kết quả của việc kiểm tra này cho các tổ kiểm toán tại các đơn vị trực thuộc. Tổ kiểm toán chi tiết tại các đơn vị trực thuộc phải thực hiện việc kiểm tra công tác lập dự toán của đơn vị, đồng thời đối chiếu với kết quả kiểm toán việc giao dự toán của Bộ Y tế do tổ tổng hợp thực hiện để xác định những tồn tại, bắt cập xuất phát từ đâu và trách nhiệm thuộc về Bộ Y tế hay các đơn vị trực thuộc. Cách làm này sẽ giúp cho tổ kiểm toán tại các đơn vị có thể đưa ra được những đánh giá nhanh chóng, hợp lý và tránh được rủi ro.

+ Đối với nội dung kiểm toán việc thực hiện chế độ chứng từ thì ngoài việc chọn mẫu kiểm tra nội dung chứng từ để phục vụ cho đánh giá việc chấp hành chính sách, chế độ tài chính, khi ban hành quy trình kiểm toán báo cáo tài chính tại các đơn vị cần hướng dẫn các KTV phải chú trọng vào việc kiểm tra công tác lập, luân chuyển, lưu trữ chứng từ thông qua hình thức chứng từ, loại chứng từ, số lượng chứng từ trong một nghiệp vụ, trình tự, đường đi của chứng từ từ lúc được lập cho đến khâu tiếp nhận cuối cùng và đưa vào lưu trữ để đưa ra nhận xét đánh giá việc thực hiện chế độ chứng từ của đơn vị.

- Hoàn thiện việc kiểm toán nguồn kinh phí và việc sử dụng kinh phí:

+ Để hoàn thiện nội dung kiểm toán này yêu cầu đặt ra là phải khắc phục hạn chế về mẫu chọn chưa đủ đại diện cho tổng thể kiểm toán. Vấn đề này trước hết liên quan đến việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để khẳng định tính hiệu lực của HTKSNB. Trong trường hợp HTKSNB tại các đơn vị kiểm toán chi tiết được đánh giá là mạnh và hiệu lực cao thì việc mẫu chọn dù nhỏ vẫn không có khả năng dẫn đến rủi ro kiểm toán. Nếu HTKSNB còn khiếm khuyết thì việc mở rộng quy mô mẫu chọn là điều bắt buộc, trường hợp này tổ kiểm toán cần phải có sự điều chỉnh hợp lý như không thực hiện kiểm toán toàn bộ tổng thể đối với các nguồn kinh phí có số quyết toán nhỏ mà chỉ thực hiện với quy mô đủ để đánh giá và dành thời gian còn lại cho việc mở

rộng quy mô mẫu chọn đối với nguồn kinh phí có số quyết toán lớn. Ngoài ra, việc xem xét bố trí thời gian nhiều hơn cho tổ kiểm toán khi kiểm toán tại các đơn vị có nhiều nguồn kinh phí lớn nhưng HTKSNB không đầy đủ, không chặt chẽ là vấn đề thiết yếu cần được hướng dẫn rõ khi ban hành quy trình kiểm toán.

+ Về kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả của việc quản lý, sử dụng các nguồn kinh phí: Đây là vấn đề của loại hình kiểm toán hoạt động được lồng trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tại các đơn vị theo quy định của KTNB. Tuy nhiên, quy định này còn bất cập khi cơ sở để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả của việc quản lý, sử dụng nguồn kinh phí là chưa có. Nói một cách khác là yêu cầu phải đánh giá được tính kinh tế, tính hiệu quả nhưng chưa có quy định hoặc hướng dẫn về các tiêu chí làm cơ sở đánh giá. Ví dụ như tổng kinh phí bệnh viện phải chi để khám chữa bệnh cho một bệnh nhân ngoại trú ở mức nào được xem là đảm bảo tính kinh tế, tiết kiệm; ở mức nào được xem là lãng phí hoặc việc đầu tư trang bị một máy móc thiết bị để chẩn đoán bệnh phải thu hồi lại vốn đầu tư trong bao lâu thì mới được xem là hiệu quả,.. Do vậy, để KTV thuận lợi trong việc đánh giá tính kinh tế, hiệu quả của việc quản lý, sử dụng các nguồn kinh phí thì việc đưa nội dung này vào trong quy trình và nghiên cứu xây dựng hệ thống tiêu chí cụ thể như chi phí điều trị bình quân cho một bệnh nhân theo từng nhóm bệnh, số lượng bệnh nhân được điều trị khỏi bệnh so với tổng số bệnh nhân điều trị, tỷ suất giữa chênh lệch thu chi của hoạt động dịch vụ y tế với tổng giá trị tài sản của bệnh viện,.. là một nhu cầu cấp thiết.

- Hoàn thiện việc kiểm toán tiền và các khoản tương đương tiền:

Do việc thu chi tiền mặt tại các đơn vị sự nghiệp y tế phát sinh với rất nhiều chứng từ và tổng số tiền thu chi trong một năm tương đối lớn nên có thể khẳng định đây là một khoản mục trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính

tại các đơn vị. Để hoàn thiện việc kiểm toán tiền và các khoản tương đương tiền các tổ kiểm toán cần phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đối với hoạt động thu chi tiền, từ kết quả thử nghiệm này mà xác định mở rộng hay thu hẹp các thử nghiệm cơ bản để có những đánh giá phù hợp. Ngoài ra, khi xây dựng quy trình cần phải lưu ý việc hướng dẫn các tổ kiểm toán việc thực hiện kiểm kê tiền và các khoản tương đương tiền tại thời điểm kiểm toán để xác nhận tính hiện hữu của loại tài sản này.

- Hoàn thiện việc kiểm toán nguyên vật liệu, vật tư, hàng hóa, công cụ dụng cụ:

+ Đây là khoản mục chiếm tỷ trọng lớn ở các đơn vị thuộc khối khám, chữa bệnh tuy nhiên hầu hết các đơn vị đều chưa xây dựng định mức tiêu hao do rất khó để xây dựng định mức vì cùng một bệnh nhưng thể trạng mỗi bệnh nhân khác nhau, mức độ, giai đoạn bệnh khác nhau, thì mức sử dụng tất cả các loại vật tư có thể khác nhau. Do vậy, để kiểm toán và xác định được việc tiêu hao vật tư y tế là có thật thì giải pháp đưa ra trước hết là kiểm tra sự chặt chẽ về mặt chứng từ, sổ sách ghi nhận và việc xác nhận của bệnh nhân (như chữ ký của người thân bệnh nhân khi nhận thuốc, các thủ thuật y tế,...), mặt khác KTV cần chọn mẫu hồ sơ bệnh án để kiểm tra, đối chiếu với các bệnh nhân cùng loại bệnh đang điều trị trên cơ sở đó phân tích nguyên nhân của việc tăng giảm vật tư tiêu hao.

+ Do nguyên vật liệu cũng là loại tài sản nên quá trình kiểm toán KTV đôi khi phải tiến hành việc kiểm kê để xác nhận tính hiện hữu của nguyên vật liệu làm cơ sở đối chiếu với số dư trên sổ kế toán và trên thẻ kho của thủ kho (kiểm kê tại thời điểm kiểm toán, sau đó cộng kết quả kiểm kê với số xuất, trừ với số nhập từ thời điểm cuối năm đến thời điểm kiểm toán để có kết quả kiểm kê tại thời điểm cuối năm trước). Đây là một nội dung nhất thiết phải

được quy định khi ban hành quy trình kiểm toán báo cáo tài chính tại các bệnh viện.

+ Về nội dung kiểm toán việc sử dụng thuốc trong điều trị đối với bệnh nhân nội trú, để xác nhận số lượng xuất là đúng và có thật, phù hợp với chỉ định của bác sỹ nhất thiết KTV phải thực hiện việc đối chiếu bảng kê đơn thuốc của bác sỹ với sổ thực hiện y lệnh của các khoa.

- Hoàn thiện việc kiểm toán TSCĐ:

Mặc dù TSCĐ đầu tư từ nguồn kinh phí NSNN tại các đơn vị ít phát sinh trong năm song đây vẫn là khoản mục trọng yếu do TSCĐ còn được mua sắm từ nhiều nguồn khác. Để hoàn thiện nội dung kiểm toán này các tổ kiểm toán không những không được bỏ qua khoản mục này mà còn phải xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết với thời gian hợp lý vì việc kiểm toán này sẽ là cơ sở để xác định nguồn thu viện phí (trong trường hợp liên doanh liên kết), xác định chi phí của dịch vụ khám chữa bệnh (trong trường hợp mua sắm từ nguồn vốn huy động),..Ngoài ra, khi ban hành quy trình kiểm toán thì nội dung kiểm toán khoản mục này cùng với tổ chức kiểm kê để xác định tính hiện hữu của TSCĐ cũng là một nội dung cần được quan tâm.

- Hoàn thiện việc kiểm toán hoạt động thanh toán cho cá nhân:

Đây là khoản chi thường được kiểm soát bởi người thụ hưởng nên khả năng sai sót thấp và là khoản mục không trọng yếu. Tuy nhiên, để cuộc kiểm toán đạt được kết quả toàn diện thì đối với nội dung này tổ kiểm toán cũng cần phải bố trí thời gian và nhân sự nhất định để chọn mẫu kiểm tra việc tính toán về mặt số học đồng thời kiểm toán tính đầy đủ, đúng đắn của việc hạch toán kế toán tất cả các khoản chi cho cá nhân trên tài khoản 334 (phải trả công nhân viên).

- Hoàn thiện việc kiểm toán các khoản phải thu, tạm ứng, các khoản nợ phải trả:

Các khoản công nợ tại các đơn vị chủ yếu là nợ phải trả vì hầu hết các khoản thu đều thu bằng tiền mặt. Để khắc phục hạn chế về việc thời gian kiểm toán ngắn không thể gửi thư xác nhận số dư các khoản nợ phải trả tổ kiểm toán cần phải tăng cường kiểm tra các hồ sơ chứng từ liên quan đến phát sinh đến khoản nợ phải trả như các hợp đồng, hóa đơn, phiếu nhập kho của việc mua vật tư, nguyên vật liệu,..để xác định tính có thật của các khoản nợ. Ngoài ra, để củng cố bằng chứng cho nội dung kiểm toán này KTV cần phối hợp chọn mẫu kiểm kê vật tư, nguyên vật liệu như đã nêu trên.

- Hoàn thiện việc kiểm toán thu hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ:

Đối với nội dung kiểm toán này do khối lượng chứng từ thu rất lớn trong khi thời gian kiểm toán có hạn nên để tránh rủi ro kiểm toán thì trước hết KTV phải dùng các thử nghiệm kiểm soát để xác định tính hiệu lực của HTKSNB đối với công tác này, nếu HTKSNB được đánh giá đầy đủ và có hiệu lực thì mẫu chọn kiểm toán không cần phải mở rộng nhưng nhất thiết phải phối hợp các kỹ thuật chọn mẫu như vừa chọn mẫu ngẫu nhiên (chọn những chứng từ bất kỳ để kiểm tra), vừa chọn mẫu theo kinh nghiệm (thời điểm phát sinh chứng từ thu nhiều, khả năng sai sót lớn), vừa chọn mẫu theo công thức tính toán (căn cứ kết quả tính toán để lựa chọn những chứng từ theo số thứ tự được xác định) để hạn chế bỏ sót các sai phạm; trong trường hợp HTKSNB được đánh giá yếu kém thì hoặc tổ trưởng tổ kiểm toán phải đề xuất với lãnh đạo đoàn bố trí thêm thời gian để mở rộng quy mô mẫu chọn kiểm toán hoặc nêu rõ giới hạn khi xác nhận số liệu.

Về kiểm toán các điều kiện ghi nhận khoản thu theo chuẩn mực doanh thu để các tổ kiểm toán không bỏ qua vấn đề này thì cần quy định và hướng dẫn rõ nội dung kiểm toán việc ghi nhận doanh thu trong quy trình kiểm toán khi ban hành.

- Hoàn thiện kiểm toán việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN

Do hầu hết các đơn vị thuộc Bộ Y tế đều không hạch toán rõ ràng, tách bạch các khoản chi phí chung và thuế GTGT đầu vào của những chi phí chung ấy nên khi xây dựng và ban hành quy trình kiểm toán thì quy trình cần có nội dung hướng dẫn cho các KTV cách thức, thứ tự ưu tiên lựa chọn tiêu chí phân bổ và thực hiện việc phân bổ chi phí cũng như thuế GTGT đầu vào phát sinh làm cơ sở cho việc xác định chi phí cho các hoạt động cũng như thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, không được khấu trừ (của những hoạt động không thuộc diện chịu thuế GTGT đầu ra).

3.2.3.3. Hoàn thiện việc lập và gửi báo cáo kiểm toán

Để đảm bảo tất cả các đơn vị được kiểm toán đều gửi báo cáo việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của KTNN tại yêu cầu cuối mỗi báo cáo kiểm toán cơ quan KTNN cần hướng dẫn trong quy trình kiểm toán thủ tục nhắc nhở các đơn vị thực hiện báo cáo khi thời hạn chót của báo cáo sắp đến, đồng thời căn cứ vào quy định của Luật KTNN ban hành quy định về việc xử lý đối với những đơn vị không nghiêm túc trong việc báo cáo như thông báo trên các phương tiện đại chúng, phối hợp với cơ quan chức năng trong việc dừng cấp kinh phí NSNN,...

3.2.3.4. Hoàn thiện kiểm tra việc thực hiện kết luận và kiến nghị

Muốn hoàn thiện khâu này thiết nghĩ KTNN cần thực hiện các việc sau:

- Căn cứ nhiệm vụ, quyền hạn được quy định tại Luật KTNN ban hành quy định cơ chế xử lý việc các đơn vị không thực hiện các kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý tại các đơn vị được kiểm toán của KTNN, trong đó có kiến nghị chấn chỉnh về công tác lập và giao dự toán chẳng hạn như thông báo đến cơ quan có thẩm quyền và đề nghị ấn định các chỉ tiêu giao dự toán...

- Hướng dẫn trong quy trình kiểm toán bước liên hệ với đơn vị để nắm sơ bộ thông tin việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán trước khi lập kế hoạch kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Khi đó sẽ loại khỏi danh mục các đơn vị phải kiểm tra những đơn vị có thông tin đã thực hiện đầy đủ kiến nghị kiểm toán, đồng thời nhắc nhở các đơn vị này gửi ngay báo cáo thực hiện về KTNN. Như vậy, cơ quan KTNN sẽ đỡ mất thời gian để tổ chức kiểm tra đối với các đơn vị này.

- Hướng dẫn trong quy trình kiểm toán cách xử lý, đánh giá, nhận xét cụ thể đối với các trường hợp mà đơn vị đã báo cáo như những kiến nghị đã thực hiện cần phải có những loại hồ sơ, chứng từ nào; những kiến nghị đơn vị đang tổ chức thực hiện nhưng đang còn vướng mắc nên chưa hoàn thành thì thu thập bằng chứng như thế nào.

3.2.4 Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán

Để đảm bảo cho bằng chứng kiểm toán được lưu trữ đầy đủ, đồng thời KTV cũng có đầy đủ các bằng chứng để chứng minh, giải trình cho những nhận xét, đánh giá kết luận của mình một cách thuận lợi thì ngay trong quy trình kiểm toán KTNN cần hướng dẫn đối với hồ sơ kiểm toán đặc biệt là các bằng chứng do KTV thu thập để làm cơ sở cho những đánh giá của họ thì ngoài việc cung cấp để lưu trữ trong hồ sơ đoàn KTV phải chủ động sao chụp để lưu trữ cho hồ sơ cá nhân của KTV. Mặt khác KTNN ban hành các mẫu biểu hồ sơ kiểm toán theo hướng mở để phù hợp với các đơn vị trong trường hợp thực hiện theo chế độ kế toán đặc thù. Hồ sơ mẫu biểu phải phù hợp với cuộc kiểm toán ngân sách bộ, ngành và bao quát hết các kết quả kiểm toán có thể phát hiện ra khi kiểm toán ngân sách bộ, ngành. Kết thúc cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán nên thực hiện số hóa tài liệu để thuận lợi cho công tác lưu trữ, tra cứu, hậu kiểm.

Mặt khác để thuận lợi trong công tác kiểm toán tổng hợp, Đoàn kiểm toán nên thống nhất về nội dung, mẫu biểu kiểm toán để thuận tiện cho việc tổng hợp kết quả chung, tránh việc các nội dung kiểm toán, mẫu biểu hồ sơ còn chưa đồng nhất giữa các tổ gây khó khăn cho công tác tổng hợp.

3.3. Điều kiện thực hiện

3.3.1. Về phía Nhà nước và đơn vị được kiểm toán

** Về phía Nhà nước*

Hiện nay, nhận thức của các cấp, các ngành, công chúng và xã hội nói chung về vị trí pháp lý, vai trò, tổ chức và chức năng, nhiệm vụ của KTNN cơ bản đã được nâng cao, tuy nhiên, còn chưa đầy đủ và toàn diện, thậm chí còn sai lệch. Do vậy, công tác tuyên truyền, phổ biến cũng như Nhà nước ban hành các quy định cụ thể hơn để xã hội có nhận thức đúng đắn và toàn diện về KTNN là việc làm quan trọng và cấp bách.

Đồng thời, các chế độ, chính sách đối với KTV cần được quan tâm, đảm bảo kinh phí và các điều kiện làm việc, xây dựng hệ thống cơ sở vật chất nhằm tạo động lực để cán bộ, công chức, viên chức và ngư/ời lao động yên tâm công tác, phát huy năng lực, nhiệt huyết, trách nhiệm trong thực thi công vụ.

Còn nhiều vấn đề có tác động, ảnh hưởng đến hiệu lực, hiệu quả hoạt động của KTNN đang trong quá trình hoàn thiện như: hệ thống pháp luật về quản lý kinh tế, tài chính; cải cách tài chính công... trong đó có cải cách kế toán nhà nước phù hợp với xu hướng hiện đại của các nước, cần phải thừa nhận và vận dụng một cách thích hợp những nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ kế toán công quốc tế.

** Về phía đơn vị được kiểm toán*

- Chấp hành quyết định kiểm toán.
- Lập và gửi đầy đủ, kịp thời báo cáo tài chính, báo cáo tình hình chấp hành và quyết toán ngân sách cho Kiểm toán Nhà nước theo yêu cầu.

- Có trách nhiệm cung cấp, giải trình đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu theo yêu cầu của Kiểm toán Nhà nước, KTV nhà nước và chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác, trung thực, khách quan của thông tin, tài liệu đã cung cấp.

- Thực hiện đầy đủ, kịp thời kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước đối với các sai phạm trong báo cáo tài chính và sai phạm trong việc tuân thủ pháp luật, thực hiện biện pháp để khắc phục yếu kém trong hoạt động theo kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước; báo cáo bằng văn bản về việc thực hiện kết luận, kiến nghị đó cho Kiểm toán Nhà nước.

- Thực hiện nghiêm túc các quy định của Luật Kiểm toán Nhà nước và các quy định pháp luật, phối hợp chặt chẽ với Kiểm toán Nhà nước không những trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán mà còn trong công tác lập dự toán NSNN, chấp hành và quyết toán NSNN. Đó là điều kiện rất quan trọng để công việc kiểm toán của KTNN đạt mục tiêu, chất lượng, đánh giá đúng thực trạng quản lý, điều hành và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước, khắc phục những hạn chế, bất cập, xác lập trật tự kỷ cương, đảm bảo công khai, minh bạch trong quản lý tài chính – ngân sách đáp ứng tốt hơn yêu cầu của thực tiễn quản lý tại các trường.

3.3.2. Về phía Kiểm toán Nhà nước

Để các giải pháp trên có thể thực hiện được nhằm hoàn thiện việc kiểm toán ngân sách trung ương, cơ quan KTNN cần tổ chức thực hiện các công việc sau:

- Thường xuyên chú trọng tạo dựng và hoàn thiện khuôn khổ pháp lý và nghề nghiệp, các chuẩn mực, quy trình và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ các tổ chức và hoạt động kiểm toán, đầy đủ, toàn diện và phù hợp quy định của Hiến pháp và Luật KTNN.

- Quy định cụ thể và chặt chẽ về xây dựng kho dữ liệu thông tin nội bộ của KTNN, đảm bảo thuận lợi trong khai thác thông tin phục vụ cho hoạt động kiểm toán. Phát triển cơ sở vật chất và hiện đại hóa công nghệ thông tin.

- Tích cực hội nhập và hợp tác quốc tế về hoạt động kiểm toán, tiếp thu những kết quả, kinh nghiệm của KTNN các nước trên thế giới về kiểm toán nói chung và kiểm toán lĩnh vực NSNN nói riêng, những thành tựu to lớn về khoa học – công nghệ, nhất là công nghệ kiểm toán hiện đại; đào tạo và bồi dưỡng nghiệp vụ.

- Nâng cao chất lượng nhân sự kiểm toán, đáp ứng yêu cầu ngày càng cao về chất lượng kiểm toán.

- Để đáp ứng yêu cầu kiểm toán và nâng cao chất lượng vận dụng quy trình kiểm toán, KTNN cần tiêu chuẩn hóa đội ngũ kiểm toán viên Nhà nước về trình độ chuyên môn nghiệp vụ, về phẩm chất đạo đức, năng lực tổ chức thực hiện nhiệm vụ và trình độ chuyên môn hóa.

- Tổ chức kiểm toán hoạt động hợp lý trên cơ sở phù hợp với trình độ của KTV, phù hợp với từng cuộc kiểm toán, đảm bảo đạt mục tiêu và có đủ thời gian, thông tin để đánh giá: Xây dựng và ban hành các hướng dẫn cụ thể cho kiểm toán hoạt động như: xây dựng và ban hành hướng dẫn khung cho kiểm toán hoạt động; xây dựng hệ thống dữ liệu cung cấp thông tin cho hoạt động kiểm toán nói chung và cho kiểm toán hoạt động nói riêng; ban hành hướng dẫn về áp dụng, phát triển tiêu chí kiểm toán từ khâu lựa chọn chủ đề kiểm toán, lập kế hoạch kiểm toán đến khâu thực hiện kiểm toán để áp dụng hiệu quả trong các tổ chức kiểm toán; tăng cường khảo sát thu thập thông tin ngay từ khâu lựa chọn chủ đề kiểm toán để có đủ dữ liệu và căn cứ xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động.

3.3.3. Về phía Đoàn kiểm toán và KTNN chuyên ngành III

- Chấp hành quyết định kiểm toán và các quy định về quy chế Đoàn kiểm toán, Luật KTNN và các quy định khác;
- Tăng cường trách nhiệm, kỷ luật và nâng cao năng lực, hiệu quả chỉ đạo, điều hành của lãnh đạo các cấp trong công tác kiểm toán nhất là Trưởng đoàn, tổ trưởng tổ kiểm toán.
- Tăng cường công tác đào tạo, bồi dưỡng trình độ chuyên môn nghiệp vụ của KTV. Thường xuyên tổ chức các lớp cập nhật chế độ, chính sách mới.

****Kết luận chương 3***

Như vậy chương 3 đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện. Những giải pháp này về cơ bản đã khắc phục được những hạn chế đã được trình bày ở chương 2 và hoàn thành được mục tiêu hoàn thiện tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại các Bộ, ngành do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện đã được đặt ra của luận văn.

KẾT LUẬN

Với vị thế là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất, KTNN là một công cụ quan trọng trong việc cung cấp thông tin phục vụ công tác giám sát, quyết định dự toán ngân sách và phê chuẩn quyết toán ngân sách hàng năm của Quốc hội và Hội đồng Nhân dân các cấp; đồng thời phục vụ cho Chính phủ, Ủy ban Nhân dân các cấp quản lý và điều hành NSNN. Do vậy, trong những năm qua, để tạo sự phát triển không ngừng và đồng bộ về mọi mặt hoạt động của KTNN, việc hoàn thiện công tác tổ chức kiểm toán mà cụ thể là kiểm toán ngân sách bộ, ngành là một vấn đề luôn được KTNN quan tâm. Qua nghiên cứu lý luận và khảo sát thực trạng về công tác tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ Y tế do Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III thực hiện, luận văn đã hệ thống hóa có chọn lọc những vấn đề lý luận, phân tích làm rõ thực trạng, đồng thời đề xuất những giải pháp hoàn thiện công tác tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước, cụ thể:

- Luận văn đã nghiên cứu những lý luận cơ bản về kiểm toán ngân sách nhà nước tại đơn vị cấp Bộ do Kiểm toán nhà nước thực hiện.
- Luận văn trình bày, phân tích và đánh giá thực trạng công tác tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ, ngành do Kiểm toán nhà nước Việt Nam thực hiện, từ đó chỉ ra những kết quả đạt được, những hạn chế và những nguyên nhân chủ yếu của các hạn chế đó.
- Trên cơ sở lý luận và đánh giá thực trạng về công tác tổ chức kiểm toán ngân sách nhà nước tại Bộ, ngành, luận văn đã đưa ra phương hướng và đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán ngân sách trung ương của KTNN Việt Nam.

Hy vọng rằng với các đề xuất được đưa ra sẽ giúp cho KTNN thực hiện các cuộc kiểm toán NSTW tại các bộ ngành và cơ quan ngang bộ trong tương lai được tốt hơn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Các văn bản pháp lý

1. Luật Kiểm toán nhà nước (2015)
2. Luật Ngân sách nhà nước (2015) và Luật Ngân sách nhà nước (2002)
3. Nghị quyết số 927/2010/UBTVQH12 về việc ban hành chiến lược phát triển Kiểm toán nhà nước đến năm 2020
4. Chính phủ (2006), *Nghị định số 43/NĐ – CP ngày 25/04/2006 của Chính phủ “Quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập”*.
5. Chính Phủ (2012), *Nghị định số 85/2012/NĐ – CP ngày 15/10/2012 “Quy định về cơ chế hoạt động, cơ chế tài chính đối với các đơn vị sự nghiệp công lập và giá dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh của các cơ sở khám bệnh công lập”*.
6. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 71/2006/TT – BTC ngày 09/08/2006 “Hướng dẫn thực hiện Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập”*.
7. Bộ Tài chính, Bộ Y tế (2015), *Thông tư liên tịch số 37/2015/TTLT-BYT-BTC ngày 29/02/2015 quy định thống nhất giá dịch vụ khám, chữa bệnh BHYT giữa các bệnh viện cùng hạng trên toàn quốc*.
8. Bộ Y tế (2018), *Thông tư số 02/2018/TT-BYT ngày 15/3/2018 quy định mức tối đa khung giá dịch vụ khám chữa bệnh không thuộc phạm vi thanh toán của quỹ bảo hiểm y tế trong các cơ sở khám, chữa bệnh của Nhà nước và hướng dẫn áp dụng giá thanh toán chi phí khám chữa bệnh trong một số trường hợp*.

9. Kiểm toán nhà nước (2016), *Quyết định số 06/2016/QĐ – KTNN* ngày 02/11/2016, *quyết định “Ban hành Hệ thống mẫu biểu hồ sơ kiểm toán”*.

10. Kiểm toán nhà nước (2016), *Quyết định số 08/2016/QĐ – KTNN* ngày 23/12/2016 về *“Quy trình kiểm toán của Kiểm toán nhà nước”* do Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành.

11. Kiểm toán nhà nước (2017), *Quyết định số 02/2017/QĐ – KTNN* ngày 26/11/2017 về *“Quy trình kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước”* do Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành.

12. Kiểm toán nhà nước (2017), *Quyết định số 04/2017/QĐ-KTNN* ngày 31/3/2017 về *“Quy trình kiểm toán ngân sách trung ương (Bộ, ngành) của Kiểm toán nhà nước”*.

2. Các giáo trình, tài liệu tham khảo

13. Ths. Đậu Ngọc Châu, TS. Nguyễn Việt Lợi (2011), giáo trình “Kiểm toán báo cáo tài chính”, NXB Tài chính

14. PGS.TS. Thịnh Văn Vinh, TS. Mai Vinh (2012), giáo trình “Kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản và ngân sách”, NXB Tài chính

15. Harold Koontz, Cyril Odonnell, Heinz Weihrich (1998), *Những vấn đề cốt yếu về quản lý*, Nhà xuất bản Khoa học và kỹ thuật Hà Nội

16. Website: https://vi.wikipedia.org/wiki/T%E1%BB%95_ch%E1%BB%A9c#:~:text=T%E1%BB%95%20ch%E1%BB%A9c%20l%C3%A0%20c%C3%A1c%20ho%E1%BA%A1t,hi%E1%BB%87n%20nh%E1%BB%87m%20v%E1%BB%A5%20%C4%91%C6%B0%E1%BB%A3c%20giao.

17. Website Kiểm toán nhà nước: www.sav.gov.vn

Tiếng Anh

18. Chester Barnard (1938), *The Functions of the Executive*, Harvard University Press

Phụ lục số 01

TÌNH HÌNH KINH PHÍ VÀ QUYẾT TOÁN KINH PHÍ NĂM 2018
TẠI BỘ Y TẾ

Đơn vị tính: đồng

TT	Chỉ tiêu	Năm 2018
A	B	
1	Kinh phí chưa QT trước chuyển sang	6.378.085.264
	- Nguồn ngân sách nhà nước:	6.378.085.264
	Trong đó:	
	+ NSNN giao	5.649.013.324
	+ Phí, lệ phí để lại	225.618.089
	+ Viện trợ	503.453.851
	+ Vay nợ	-
	- Kinh phí khác	-
2	Kinh phí thực nhận trong năm	3.130.227.610.844
	- Nguồn ngân sách nhà nước:	3.130.227.610.844
	Trong đó:	
	+ NSNN giao	2.015.674.610.960
	+ Phí, lệ phí để lại	670.957.410
	+ Viện trợ	1.113.882.042.474
	+ Vay nợ	-
	- Kinh phí khác	-
3	Tổng kinh phí được sử dụng trong năm	3.136.605.696.108
	- Nguồn ngân sách nhà nước:	3.136.605.696.108
	Trong đó:	
	+ NSNN giao	2.021.323.624.284
	+ Phí, lệ phí để lại	896.575.499
	+ Viện trợ	1.114.385.496.325
	+ Vay nợ	-

	- Kinh phí khác	-
4	Kinh phí đã sử dụng đề nghị quyết toán trong năm	2.718.955.988.218
	- Nguồn ngân sách nhà nước:	2.718.955.988.218
	Trong đó:	
	+ NSNN giao	1.944.705.364.908
	+ Phí, lệ phí để lại	890.873.786
	+ Viện trợ	773.359.749.524
	+ Vay nợ	-
	- Kinh phí khác	-
5	Kinh phí giảm trong năm	2.212.734.033
	- Nguồn ngân sách nhà nước:	2.212.734.033
	Trong đó:	
	+ NSNN giao	2.212.734.033
	+ Phí, lệ phí để lại	-
	+ Viện trợ	-
	+ Vay nợ	-
	- Kinh phí khác	-
6	Kinh phí chưa quyết toán chuyển năm sau	415.436.973.857
	- Nguồn ngân sách nhà nước:	415.436.973.857
	Trong đó:	
	+ NSNN giao	74.405.525.343
	+ Phí, lệ phí để lại	5.701.713
	+ Viện trợ	341.025.746.801
	+ Vay nợ	-
	- Kinh phí khác	-

**ĐỀ CƯƠNG KHẢO SÁT THU THẬP THÔNG TIN ĐỂ LẬP
KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN VIỆC QUẢN LÝ, SỬ DỤNG TÀI CHÍNH,
TÀI SẢN NHÀ NƯỚC NĂM 2018 CỦA BỘ Y TẾ**

Thực hiện Quyết định số 1785/QĐ-KTNN ngày 4 tháng 12 năm 2019 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc giao kế hoạch kiểm toán năm cho các đơn vị trực thuộc.

Để phục vụ công tác lập Kế hoạch kiểm toán Bộ Y tế năm 2018, Tổ khảo sát thuộc Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III lập đề cương khảo sát thu thập thông tin theo các nội dung cần thu thập cụ thể sau:

I. MỘT SỐ THÔNG TIN CƠ BẢN VỀ ĐƠN VỊ, TÌNH HÌNH QUẢN LÝ TÀI CHÍNH, TÌNH HÌNH QUẢN LÝ VỀ LAO ĐỘNG, TIỀN LƯƠNG VÀ NHÂN SỰ

1. Phân cấp quản lý tài chính

1.1. Chi đầu tư phát triển:

1.2. Chi thường xuyên

- Trách nhiệm, nhiệm vụ, của các cơ quan tài chính tổng hợp của Bộ Y tế (Vụ KH-TC, ...) trong quản lý ngân sách.

- Trách nhiệm, nhiệm vụ của các đơn vị trực thuộc Bộ Y tế trong quản lý và sử dụng ngân sách (đơn vị dự toán, đơn vị sự nghiệp có thu,...).

1.3. Chi chương trình mục tiêu

1.4. Quản lý thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD

- Quản lý thu chi hoạt động của các nguồn thu hoạt động sản xuất kinh doanh.

2. Các đơn vị dự toán trực thuộc, Ban QLDA và DNNN trực thuộc

2.1. Các đơn vị dự toán

Tổng số các đơn vị dự toán, trong đó nêu rõ bao nhiêu đơn vị dự toán cấp II, cấp III, số lượng các đơn vị sự nghiệp thực hiện tự chủ tài chính

2.2. Các Ban quản lý dự án

- Các Ban quản lý dự án trực thuộc chuyên trách; Các Ban quản lý dự án trực thuộc chủ đầu tư không chuyên trách;

- Tình hình quản lý, sử dụng nguồn vốn ĐTXD của từng Ban Quản lý dự án trong năm 2018.

3. Tình hình lao động

4. Tình hình nhân sự

5. Quản lý, sử dụng và quyết toán kinh phí

- Việc lập, phân bổ và giao dự toán của Bộ Y tế và các đơn vị dự toán, chi tiết việc phân bổ dự toán cho từng đơn vị.

- Việc quản lý, sử dụng và quyết toán theo các nguồn kinh phí;

- Về công tác quyết toán NSNN;

5.3. Thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất kinh doanh

Tổng số các khoản thu phí, lệ phí, thu sự nghiệp được bổ sung kinh phí hoạt động và các khoản thu khác.

5.4. Chi chương trình mục tiêu (CTMT): Tổng kinh phí các CTMT do Bộ GD&ĐT quản lý và sử dụng, chi tiết từng nguồn kinh phí CTMT.

5.5. Việc xử lý số dư dự toán và tạm ứng năm 2018 chuyển năm 2018 và năm 2018 chuyển năm 2019

5.6. Việc xử lý số phải nộp NSNN.

5.7. Việc trích, lập sử dụng các quỹ.

6. Về tình hình quản lý các DNNN

Tình hình tài chính và chấp hành thu nộp NSNN của các DN trực thuộc, quản lý vốn và tài sản nhà nước, cơ chế quản lý nhà nước và thực hiện quản lý các doanh nghiệp, chấp hành luật và chế độ tài chính, kế toán.

7. Tình hình quản lý và sử dụng tài sản công đối với các đơn vị trực thuộc Bộ Y tế theo quy định của Luật quản lý, sử dụng tài sản nhà nước, vấn đề quản lý xe ô tô, thu thập các thông tin về chỉ tiêu xe được giao của các đơn vị trực thuộc và các văn bản có liên quan.

.....

III. MỘT SỐ THÔNG TIN CƠ BẢN VỀ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ VÀ TÌNH HÌNH THANH TRA, KIỂM TRA, KIỂM TOÁN TẠI BỘ Y TẾ

1. Môi trường kiểm soát

- Hệ thống văn bản chỉ đạo và điều hành về quản lý tiền và tài sản nhà nước năm 2018 của Bộ Y tế;
- Mối quan hệ phối hợp giữa các cơ quan, đơn vị trong hệ thống kiểm soát nội bộ của Bộ Y tế;
- Hệ thống thông tin quản lý ngân sách: Các loại báo cáo phục vụ công tác tài chính, ngân sách.

2. Tổ chức bộ máy kiểm soát nội bộ

Chức năng nhiệm vụ, quy chế tổ chức và hoạt động của tổ chức Thanh tra, Kiểm toán nội bộ (nếu có) của Bộ Y tế.

Cơ cấu tổ chức của hệ thống kế toán, quyết toán ngân sách nhà nước; chức năng nhiệm vụ của các bộ phận trong hệ thống kế toán, quyết toán ngân sách nhà nước đặc biệt đối với nội dung kiểm soát tại các đơn vị trực thuộc;

Mối quan hệ phối hợp giữa các cơ quan, đơn vị thuộc hệ thống kiểm soát.

IV. HỒ SƠ TÀI LIỆU CẦN CHUẨN BỊ ĐỂ LÀM VIỆC VỚI KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC.

Đề nghị Lãnh đạo Bộ Y tế chỉ đạo các cơ quan chuyên môn chuẩn bị tài liệu theo nội dung đề cương này để làm việc với Tổ công tác của Kiểm toán nhà nước và cung cấp cho Tổ khảo sát những tài liệu sau:

1. Các văn bản pháp quy, công văn và tài liệu có liên quan đến các nội dung trên.
2. Các quyết định liên quan đến việc lập, phân bổ, giao dự toán của Chính phủ, Bộ Tài chính giao cho Bộ Y tế và của Bộ Y tế giao cho các đơn vị trực thuộc.
3. Các quyết định liên quan đến việc quản lý và điều hành ngân sách năm 2018 của Bộ Y tế.
4. Các mẫu biểu quyết toán NSNN năm 2018 theo quy định hiện hành (trường hợp chưa có quyết toán lấy số ước thực hiện theo số dự toán ngân sách).
5. Biên bản thẩm tra quyết toán của Bộ Y tế cho các đơn vị trực thuộc (nếu có); Thông báo thẩm tra xét duyệt quyết toán năm 2016 của BTC; Thông báo ghi thu ghi chi của BTC;
6. Các báo cáo tổng kết công tác năm 2018, 2018;
7. Các báo cáo, kết luận thanh tra kiểm tra của các cơ quan nhà nước đối với Bộ Y tế và thanh tra kiểm tra nội bộ;
8. Cung cấp các tài liệu, số liệu về việc thực hiện theo Nghị quyết số 01/NQ-CP ngày 01/01/2018 của Chính phủ; việc thực hiện theo Chỉ thị 14/CT-TTg ngày 19/4/2018 của Thủ tướng Chính phủ; việc thực hiện Luật Phòng, chống tham nhũng và Luật thực hành tiết kiệm, chống lãng phí; việc ban hành và thực hiện định mức, tiêu chuẩn, chế độ trong hoạt động của ngành và các đơn vị trực thuộc.

IV. DANH SÁCH CÁC ĐƠN VỊ ĐƯỢC KHẢO SÁT

Vụ Kế hoạch Tài chính và các đơn vị chi tiết.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM****Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Số: /TB - KTNN

*Hà Nội, ngày tháng năm 2019***THÔNG BÁO KẾT QUẢ KIỂM TOÁN****Việc quản lý sử dụng tài chính công, tài sản công năm 2019 tại Bộ Y tế**

Kính gửi: Bộ trưởng Bộ Y tế

Thực hiện Quyết định số 1157/QĐ-KTNN ngày 14/6/2019 của Tổng Kiểm toán nhà nước về kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công năm 2018, Đoàn KTNN thuộc KTNN chuyên ngành III đã tiến hành kiểm toán từ ngày 18/6/2019 đến ngày 16/8/2019. Báo cáo kiểm toán đã hoàn thành và gửi đến Bộ Y tế (Bộ), các cơ quan có liên quan theo quy định.

Sau đây là một số kết quả kiểm toán và kiến nghị từ cuộc kiểm toán:

I. KẾT LUẬN KIỂM TOÁN

Năm 2018, Bộ Y tế đã thực hiện chức năng quản lý nhà nước trong việc xây dựng, ban hành, kiểm tra, giám sát, tổng kết đánh giá việc thực hiện cơ chế tự chủ tại các Bệnh viện công lập. Việc thực hiện cơ chế tự chủ đối các Bệnh viện công lập đã đạt được nhiều kết quả, số lượng các Bệnh viện tự chủ thuộc Bộ tăng dần qua các năm, kinh phí NSNN cấp chi thường xuyên giảm dần. Thực hiện cơ chế tự chủ bước đầu giúp các Bệnh viện chủ động trong việc thực hiện nhiệm vụ chuyên môn, sắp xếp tổ chức bộ máy, sử dụng nguồn nhân lực và tài chính một cách có hiệu quả; huy động được nguồn lực ngoài ngân sách để đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng, trang thiết bị, đảm bảo điều kiện

nâng cao chất lượng khám, chữa bệnh. Tuy nhiên qua kiểm toán cho thấy còn một số tồn tại, hạn chế và bất cập trong quá trình thực hiện, cụ thể như sau:

1. Chấp hành pháp luật, chính sách, chế độ thực hiện cơ chế tự chủ tại các bệnh viện

1.1. Quản lý tài chính

(1) Tuân thủ quy định, tiêu chuẩn, định mức trong quản lý nguồn kinh phí

Các Bệnh viện chưa ban hành quy định và quy trình quản lý thuốc, hóa chất, vật tư tiêu hao nhằm quản lý và tiết kiệm chi phí: Tỷ trọng khoản chi thuốc, vật tư, hóa chất trên tổng thu và chi khám bệnh, chữa bệnh của các Bệnh viện rất khác nhau. Một số đơn vị trong quản lý, sử dụng nguồn kinh phí còn tồn tại¹.

(2) Đấu thầu, mua sắm, quản lý và sử dụng thuốc, hóa chất, vật tư

- Xây dựng giá kế hoạch cao so với giá trúng thầu, xác định nhu cầu chưa sát với thực tế dẫn đến khối lượng thực hiện thấp hoặc không thực hiện (trung bình cao hơn từ 10% đến 30%)².

- Hầu hết các đơn vị chưa xây dựng, ban hành định mức tiêu hao thuốc, vật tư, hóa chất để kiểm soát chi; một số đơn vị chưa mở đầy đủ thẻ kho, phiếu kiểm nhập không ghi hạn dùng hóa chất, không ghi hãng, nước sản xuất³; tại Bệnh viện Chợ Rẫy còn tình trạng nhập hóa chất cận hạn.

(3) Đầu tư sửa chữa CSVC, mua sắm trang thiết bị y tế (TTBYT)

- Đối với các gói thầu mua sắm TTBYT: Một số gói thầu đưa ra các điều

¹ Chi phụ cấp phẫu thuật, thủ thuật chưa phù hợp với quy định Quyết định 73/2011/QĐ-TTg ngày 28/12/2011 (Bệnh viện Hữu nghị Việt Đức) 68trđ; Thực hiện quyết toán khoản chi chưa đầy đủ chứng từ (BV Việt Nam Thụy Điển Uông Bí) 216trđ. Đối với nguồn kinh phí viện trợ tại BV Chợ Rẫy còn đưa vào quyết toán số thuốc đã điều chuyển cho đơn vị khác 38.267,6trđ; Viện Huyết Học và Truyền máu TW tổng hợp thiếu số thuốc quyết toán năm 2017 là 4.475,4trđ...

² Bệnh viện Chợ Rẫy có thuốc Tobramycin+dexamethason 15mg+5mg, giá kế hoạch cao hơn giá trúng thầu 411%, BV ĐK TW Quảng Nam một số thuốc gói Generic nhóm 3 năm 2016 giá kế hoạch cao hơn giá trúng thầu 6,7 lần đến 9,1 lần, giá trúng thầu chỉ bằng 11-15% giá kế hoạch.

³ Bệnh viện K, Bệnh viện Nhi, Bệnh viện Cu Ba, Bệnh viện Thái Nguyên, Bệnh viện Cần Thơ.

kiện cụ thể làm hạn chế sự tham gia của nhà thầu⁴; một số thiết bị⁵ chưa nêu chi tiết cấu hình các linh kiện, phụ tùng đi kèm hệ thống máy chính để làm cơ sở xét thầu, ký kết hợp đồng và nghiệm thu, thanh quyết toán.

- Công tác tổ chức lựa chọn nhà thầu, ký hợp đồng: Một số gói thầu mua sắm TTBYT nhập khẩu chưa có giấy phép nhập khẩu hoặc giấy phép lưu hành còn hiệu lực⁶ theo yêu cầu của HSMT.

- Quản lý chất lượng, nguồn gốc xuất xứ: Một số gói thầu xây lắp quy mô nhỏ không thực hiện nghiệm thu vật liệu đầu vào⁷; một số linh kiện thiết bị y tế nhập ngoại dùng để thay thế khi sửa chữa thiết bị y tế không có hồ sơ nhập khẩu, không chứng minh được nguồn gốc xuất xứ, chất lượng, thiết bị cần kiểm định, hiệu chuẩn sau khi được sửa chữa không được hiệu chuẩn lại các thông số kỹ thuật.

(4) Việc trích lập và sử dụng các quỹ: Một số Bệnh viện chưa trích đủ tỷ lệ quy định quỹ PTHĐSN⁸; chi chưa đúng nội dung chi của quỹ.

(5) Tự chủ về các khoản thu và việc quản lý chi phí hoạt động dịch vụ

- Giá dịch vụ y tế thuộc quỹ BHYT và không thuộc quỹ BHYT: Nhiều dịch vụ y tế có định mức vật tư tiêu hao cao hơn so với thực tế sử dụng⁹. Đặc biệt đối với Bệnh viện hạng I dù Bộ Y tế đã xây dựng trong kết cấu giá tiền giường có các trang thiết bị phục vụ người bệnh nhưng thực tế một số Bệnh viện vẫn chưa trang bị dẫn đến người bệnh phải trả một khoản chi phí bất hợp lý 7.508,6trđ¹⁰.

⁴ Bệnh viện Đa khoa TW Cần Thơ; Bệnh viện Hữu nghị Việt Nam - Cu Ba Đồng Hới.

⁵ Bệnh viện Đại học Y Dược TP. HCM: Hệ thống X-quang kỹ thuật số (DR) 2 tấm cảm biến phẳng; Máy định lượng HbA1C; Hệ thống C-Arm kỹ thuật (máy+bàn)...

⁶ Bệnh viện Đa khoa TW Cần Thơ; Bệnh viện Bạch Mai; Bệnh viện Y học cổ truyền TW.

⁷ Bệnh viện Đa khoa TW Cần Thơ; Bệnh viện Hữu Nghị.

⁸ Bệnh viện Đại học Y Hải Phòng, Bệnh viện Đa khoa TW Quảng Nam, Bệnh viện C Đà Nẵng;

⁹ Bệnh viện Đa Khoa TW Quảng Nam; Bệnh viện Phụ sản TW.

¹⁰ Bệnh viện Chợ Rẫy 4.777,3trđ; Bệnh viện Mắt TW 1.343,7trđ; Bệnh viện Hữu Nghị Việt Nam - Cu Ba Đồng Hới 907,2trđ; Bệnh viện Đa Khoa TW Thái Nguyên 418,6trđ; Bệnh viện Phụ sản TW: 61,8trđ.

- Về giá dịch vụ y tế theo yêu cầu: Một số Bệnh viện chưa xây dựng được cơ cấu giá, thu ấn định với mức giá tăng thêm so mức thu viện phí BHYT¹¹ hoặc có xây dựng các yếu tố chi phí nhưng tồn tại một số khoản chi chưa có cơ sở, bất hợp lý (phí sử dụng máy, giá trị thương hiệu, lãi cho đối tác liên kết,..)¹²; thực tế không phải chi hoặc chi với mức rất thấp,...tạo gánh nặng chi phí cho bệnh nhân.

- Mức tích lũy: Hầu hết các Bệnh viện được kiểm toán có mức tích lũy sau khi đã phân bổ đầy đủ các yếu tố chi phí phù hợp (khấu hao, tiền lương, phụ cấp; thuốc, vật tư, hóa chất; chi khác) ở mức trên 10% (dao động từ 10,6%-27,9%)¹³.

- Tự chủ các khoản thu: Mặc dù qua kiến nghị của KTNN, BHXH cũng như các cơ quan thanh kiểm tra nhưng tại hầu hết các Bệnh viện vẫn xảy ra tình trạng thu vượt, thu sai, thu các khoản đã có trong cơ cấu giá, thu thêm các khoản chưa có trong cơ cấu giá dịch vụ y tế, số tiền 353.340,2trđ. Trong đó, thu vượt 32.763,5trđ¹⁴, thu các khoản đã có trong cơ cấu giá 31.681,3trđ¹⁵, thu các khoản chưa có trong cơ cấu giá dịch vụ y tế 225.951,9trđ (các khoản thu vòng đeo tay, vòng định danh, người nhà bệnh nhân, mổ, khám chọn ngày, chọn bác sĩ, ngoài giờ, sớm, sao y bệnh án; phụ phí nhà kỹ thuật cao...);

11 Bệnh viện Y Dược Hải Phòng cao hơn 1-2 lần; Bệnh viện Hữu nghị Việt Nam – Cu Ba Đồng Hới cao hơn từ 4.000đ đến 304.000đ; Bệnh viện Mắt TW có dịch vụ cao hơn, dịch vụ thấp hơn; Bệnh viện Phụ sản TW có 47 dịch vụ có mức thu hơn từ 1,5 đến 2,4; Bệnh viện Y học Cổ truyền TW cao hơn 10%

¹² Phí Visuamax (Bệnh viện Mắt TW); giá trị thương hiệu, bảo hiểm trách nhiệm dân sự (Bệnh viện Hữu nghị Việt Đức); bồi dưỡng các khoa phòng (Bệnh viện Phụ sản TW); phí vệ sinh răng miệng, tắm gội tại giường (Bệnh viện Lão khoa).

¹³ Bệnh viện Hữu nghị Việt Đức 20%-26%; Bệnh viện Mắt TW 10,6%-15,7%; Trung tâm K&ĐTTYC&QT thuộc Bệnh viện TW Huế trung bình 24,7%/năm; Bệnh viện Phụ sản TW có dịch vụ khám bệnh và giường bệnh theo yêu cầu vượt tỷ lệ tích lũy 10%; Bệnh viện Nhi TW mức tích lũy của toàn bộ hoạt động khi tính đủ chi phí 11%/năm; Đại học Y Dược TP HCM 18,3-27,9%; Bệnh viện Chợ Rẫy 13,3%; Khoa Khám bệnh theo yêu cầu của Bệnh viện Bạch Mai 24%-27%

¹⁴ Bệnh viện Phụ sản TW thu viện phí của bệnh nhân không thẻ BHYT bằng mức thu của dịch vụ y tế theo yêu cầu dẫn đến thu vượt mức năm 2017 là 23.668,4trđ hoặc thu cao hơn quy định (Bệnh viện Mắt TW, Bệnh viện Nội tiết TW)

¹⁵ Áo sơ sinh tại Bệnh viện Phụ sản TW 1.048,1trđ; áo toan giấy và áo phẫu thuật của BV Nhi TW 1.374,7trđ, Bệnh viện Bạch Mai 25.546,1trđ; phí giặt ủi, vật tư tiêu hao (Bệnh viện Đại học Y Dược TP HCM 2.842,9trđ); thuốc, vật tư hóa chất nằm trong cơ cấu (Bệnh viện K 20,3trđ; Bệnh viện Chợ Rẫy 501trđ; Bệnh viện Nội tiết TW 78,4trđ; Bệnh viện Việt Nam - Thụy Điển Uông Bí 9,7trđ; Bệnh viện Đa khoa TW Quảng Nam 53,5trđ...

thu sai quy định 3.069,2trđ. Ngoài ra một số Bệnh viện còn thực hiện chỉ định xét nghiệm máu một số định lượng không cần thiết, thực hiện không đúng quy trình làm tăng chi phí khám bệnh của bệnh nhân¹⁶, thu test HIV khi chưa có chấp thuận của người bệnh¹⁷...

- Việc thanh toán của cơ quan BHXH: Nhìn chung, việc thanh toán BHYT còn chậm, chưa kịp thời, số tiền BHXH chưa thanh toán cho các Bệnh viện còn lớn và có xu hướng tăng dần qua các năm¹⁸ dẫn đến việc các Bệnh viện còn nợ nhà cung ứng thuốc, vật tư hóa chất¹⁹ làm ảnh hưởng quá trình khám bệnh, chữa bệnh,... đồng thời hầu hết các Bệnh viện vẫn còn xảy ra tình trạng áp giá sai một số dịch vụ kỹ thuật, thuốc, vật tư; chỉ định dịch vụ kỹ thuật không phù hợp, lợi dụng chính sách thông tuyến để đi khám bệnh, chữa bệnh nhiều lần tại nhiều cơ sở, thanh toán chi phí dịch vụ kỹ thuật không đúng quy định... nên BHXH từ chối thanh toán.

- Việc thực hiện nghĩa vụ với NSNN: KTNN xác định tăng khoản phải nộp NSNN 22.869trđ, trong đó (thuế GTGT 7.209trđ, thuế TNDN 15.539trđ, thuế TNCN 121trđ)

(6) Hoạt động xã hội hóa, liên doanh, liên kết

- Đối với Đề án LDLK năm 2018 chưa gửi xin ý kiến của Bộ Tài chính theo đúng quy định của Luật Quản lý, sử dụng tài sản công²⁰; nội dung của các Đề án còn chưa xây dựng chi tiết phương án chi phí; không xây dựng

¹⁶ Bệnh viện Việt Nam - Thụy Điển Uông bí tình trạng tách hồ sơ bệnh án đối với BN điều trị dài ngày; Bệnh viện Hữu Nghị Việt Nam – Cu Ba Đồng Hới lạm dụng chỉ định khám nội soi; chỉ định xét nghiệm định lượng LDL-C trong khi có thể nội suy từ định lượng Cholesterol toàn phần, HDL-C, Triglycerid (BV Hữu Nghị Việt Nam – Cu Ba Đồng Hới; Bệnh viện Huyết học Truyền máu TW; Bệnh viện C Đà Nẵng; Bệnh viện Chợ Rẫy; Bệnh viện Lão khoa TW); chỉ định số sinh hóa Globulin không cần thiết (Bệnh viện Huyết học Truyền máu TW); điện não đồ, sao in phim chụp CT và MIR (Bệnh viện C Đà Nẵng).

¹⁷ Bệnh viện K; Bệnh viện Nhi TW.

¹⁸ Số kinh phí cơ quan BHXH chưa thanh toán thu thập tại cơ quan BHXH: Năm 2016 là 1.483.879trđ bằng 11,9% so với số chấp nhận thanh toán; năm 2017 là 3.044.557trđ bằng 19,4%; năm 2018 là 4.330.480trđ bằng 25%; 6 tháng đầu năm 2019 là 31% so với số chấp nhận thanh toán

¹⁹ Tổng số BHXH chưa thanh toán cho 22 bệnh viện được kiểm toán đến 31/12/2018 là 4.436.596,9trđ, các bệnh viện còn nợ các đơn vị cung cấp thuốc, vật tư, hóa chất tính đến 30/6/2019 là 6.213.891,7trđ.

²⁰ Bệnh viện Mắt.

phương án chi phí của từng dịch vụ làm căn cứ để Bệnh viện quyết định mức thu; chưa thuyết minh được cơ sở phân chia tỷ lệ được hưởng giữa các bên.

- Công tác quản lý, sử dụng TTBYT theo hình thức đơn vị trúng thầu vật tư, hóa chất đặt máy còn bất cập: Đơn vị cung cấp hóa chất sử dụng cho các máy đặt phần lớn là đại lý hoặc nhà phân phối được ủy quyền, dẫn đến chưa đảm bảo tính cạnh tranh.

- Đối với các TTBYT thực hiện theo hình thức LDLK còn hạn chế, sai sót:

+ Giá dịch vụ y tế theo máy LDLK thu cao, thời gian thu hồi vốn ngắn hơn thời gian ký hợp đồng; xác định tỷ lệ phân chia thu nhập không đầy đủ cơ sở tính toán, chưa tính đủ chi phí thực tế phát sinh dẫn đến phần lớn các đối tác có lợi, có đối tác đã thu hồi tiền đầu tư sau 01 - 04 năm thực hiện khi thời gian hợp tác là 6 -10 năm²¹; đưa vào cơ cấu giá dịch vụ bao gồm tiền lãi vay mua máy của đối tác (Bệnh viện Bạch Mai, Bệnh viện Lão Khoa TW);

+ Nhiều Bệnh viện chưa chủ động sử dụng nguồn hiện có để trang bị các TTBYT sử dụng công nghệ, kỹ thuật thông thường để phục vụ cho công tác khám bệnh, chữa bệnh mà vẫn thực hiện dưới hình thức xã hội hóa, LDLK làm tăng chi phí khám bệnh, chữa bệnh và phải phân chia lợi nhuận cho đối tác²²;

(7) Công tác quản lý, sử dụng TTBYT, hạ tầng KCB, trụ sở làm việc

²¹ Bệnh viện Bạch Mai: Máy chụp CT 32 dãy đặt tại Khoa thần kinh: Chênh lệch thu - chi sau 17 tháng bằng 2,2 lần giá trị máy; Máy CT 32 dãy đặt tại Khoa khám bệnh sau 1 năm chênh lệch thu chi bằng 3 lần giá trị máy; Bệnh viện Chợ Rẫy: Hệ thống phẫu thuật Gamma Knife thời gian thu hồi là 4,8 năm nhưng thời gian hợp tác là 8 năm; máy MRI 1.5T thời gian thu hồi là 2,4 năm nhưng thời gian hợp tác là 6 năm; Bệnh viện K: Máy PET-CT, thời gian thu hồi 6-8 năm nhưng thời gian hợp tác là 10 năm; Máy CT scanner 64 dãy đầu dò thời gian thu hồi 4 năm nhưng thời gian hợp tác là 10 năm; Bệnh viện TW Huế: Máy nội soi tại Trung tâm Quốc tế: Chưa đến 3 năm đầu triển khai/10 năm liên kết đã đạt 15.083trđ gần gấp 2 lần giá trị tài sản; Bệnh viện Đa khoa Thái Nguyên: Máy chụp cắt lớp vi tính CT- Scanner 16 lát cắt thời gian thu hồi là 1,8 năm nhưng thời gian hợp tác là 7 năm; Bệnh viện TW Huế (cơ sở 2): Chưa tính đầy đủ chi phí phát sinh của máy LDLK.

²² Bệnh viện Bạch Mai; Bệnh viện TW Huế; Bệnh viện Đại học Y Hà Nội.

- Một số thiết bị chậm đưa vào sử dụng²³ và mua về nhiều năm không đưa vào sử dụng nhưng chưa có biện pháp xử lý; số lượng thiết bị thời gian sử dụng quá tuổi thọ kỹ thuật, lạc hậu về mặt công nghệ còn lớn nhưng chưa thay thế.

- Thiết bị kiểm định định kỳ còn ít so với tổng số thiết bị thuộc danh mục sản phẩm, hàng hóa có khả năng gây mất an toàn thuộc phạm vi được phân công quản lý của Bộ Y tế ban hành theo Thông tư số 31/2017/TT-BYT ngày 25/7/2017 của Bộ Y tế, Nghị định số 169/2018/NĐ-CP của Chính phủ²⁴.

- Việc quản lý, sử dụng cơ sở hạ tầng, trụ sở làm việc: Còn sử dụng diện tích mặt bằng để hợp tác kinh doanh cao hơn so với hồ sơ đã ký kết và ủy quyền toàn bộ việc thực hiện cho đối tác, chưa kiểm soát hoạt động kinh doanh; không được hưởng lợi nhuận hoặc xác định tỷ lệ phân chia lợi nhuận chưa hợp lý.

II. KIẾN NGHỊ

Đề nghị Bộ Y tế thực hiện và chỉ đạo các đơn vị trực thuộc thực hiện các kiến nghị của KTNN

1. Chỉ đạo các đơn vị trực thuộc thực hiện điều chỉnh sổ kế toán theo kiến nghị của KTNN tại các thông báo kết quả kiểm toán.

2. Kiến nghị về xử lý tài chính

2.1. Nộp NSNN các khoản do KTNN xác định tăng thêm số tiền 33.523.236.796đ cụ thể:

- Các khoản phải nộp NSNN 33.246.748.327đ (trong đó các khoản nghĩa vụ thuế phải nộp 22.869.168.004đ; thu khác 10.377.580.323đ)

²³Bệnh viện Đa khoa TW Huế; Bệnh viện Mắt TW; Bệnh viện Y học cổ truyền TW; Bệnh viện Nội tiết TW

²⁴ Bệnh viện Đa khoa TW Cần Thơ; Bệnh viện Hữu Nghị; Bệnh viện Bạch Mai.

- Nộp NSNN các khoản chi sai chế độ: 276.488.469đ.

2.2. Giảm dự toán, thanh toán năm sau: 344.005.292đ

2.3. Chuyển quyết toán năm sau 216.000.000đ;

2.4. Kiến nghị xử lý tài chính khác 55.981.552.617đ.

3. Kiến nghị trong công tác quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công

- Việc phân bổ và giao dự toán kinh phí không thường xuyên: Không cấp kinh phí dàn trải, chỉ hỗ trợ phân bổ kinh phí theo dự án mua sắm trang thiết bị đặc thù, cấp thiết đảm bảo tăng hiệu quả sử dụng, tiết kiệm NSNN đặc biệt đối với các đơn vị tự chủ kinh phí hoạt động; chỉ đạo các đơn vị chủ động lập kế hoạch việc mua sắm trang thiết bị sử dụng từ nguồn thu và quỹ PTHĐSN; giao kinh phí cho các đề án phải căn cứ trên cơ sở dự toán chi tiết các đơn vị;

- Hàng năm rà soát, xác định lại mức độ tự chủ của các bệnh viện tự đảm bảo một phần kinh phí để làm căn cứ cho việc hỗ trợ kinh phí NSNN;

- Phối hợp với Bộ Tài chính trong việc xây dựng nghị định hướng dẫn cơ chế tự chủ cho các đơn vị SNCL, trong đó đối với các cơ sở y tế công lập cần quan tâm đến những bất cập trong việc xác định mức độ tự chủ của Thông tư số 71/2006/TT-BTC;

- Tổng hợp các khoản thu chưa có trong cơ cấu giá dịch vụ y tế báo cáo Bộ Tài chính để ban hành danh mục hướng dẫn thực hiện nhằm đảm bảo quyền tự chủ của các bệnh viện và đảm bảo quyền lợi cho người bệnh.

- Phân cấp cho các bệnh viện trực thuộc, đồng thời thực hiện công tác kiểm tra kiểm soát trong việc mua sắm sửa chữa, cơ sở hạ tầng, trang thiết bị (đặc biệt là việc mua sắm từ nguồn quỹ PTSN), mua thuốc phát sinh của bệnh viện để đơn vị chủ động thực hiện; đồng thời giảm thiểu các thủ tục hành chính nhanh chóng, rút ngắn thời gian phê duyệt danh mục thuốc và kế hoạch đấu thầu; đẩy nhanh tiến độ phê duyệt quyết toán cho các dự án hoàn thành.

- Về xây dựng danh mục, định mức và giá dịch vụ y tế:

+ Rà soát, sửa đổi, bổ sung danh mục kỹ thuật theo hướng giảm bớt số lượng dịch vụ. Xem xét, đề xuất của các bệnh viện để kịp thời phê duyệt, làm căn cứ cho các đơn vị thực hiện.

+ Rà soát, xem xét lại phương thức xác định định mức kinh tế kỹ thuật để khắc phục các tồn tại, hạn chế về sự khác biệt về sử dụng thuốc, vật tư, hóa chất giữa các bệnh viện cùng hạng, sử dụng thấp hơn so với định mức đã quy định mà các cơ quan chức năng đã có kiến nghị. Từ đó xác định giá của các dịch vụ khám chữa bệnh phù hợp với thực tế thực hiện, hướng dẫn cụ thể về giá áp dụng thanh toán cho phí khám chữa bệnh gắn với chất lượng dịch vụ theo định mức kinh tế kỹ thuật, tiêu chuẩn chuyên môn.

+ Xây dựng hướng dẫn, quy định về chất lượng dịch vụ gắn với mức giá theo tiêu chuẩn chuyên môn và định mức kinh tế kỹ thuật thực hiện dịch vụ.

+ Xem xét có quy định đối với việc sử dụng bộ áo toan (toan giấy, áo phẫu thuật) trong một số trường hợp phẫu thuật, thủ thuật cần thiết để các bệnh viện thực hiện.

+ Phối hợp với các cơ quan liên quan để xem xét, có hướng dẫn cụ thể về phương pháp định giá đối với dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh. Phân loại các dịch vụ phải xây dựng định mức kinh tế kỹ thuật, các dịch vụ xác định theo phương pháp so sánh với các dịch vụ tương đương về chi phí thực hiện.

4. Đối với các bệnh viện được kiểm toán

- Chấm dứt tình trạng các khoản thu trùng đã có trong cơ cấu giá phẫu thuật thủ thuật; đối với hoạt động liên doanh liên kết không đưa vào cơ cấu giá các khoản lãi vay mua máy của đối tác; đối với các bệnh nhân không có thẻ BHYT đề nghị rà soát lại mức thu đảm bảo thu đúng theo quy định của Nhà nước.

- Rà soát và xây dựng lại định mức kinh tế kỹ thuật làm cơ sở xây dựng giá đối khoản thu dịch vụ theo yêu cầu theo hướng giảm các chi phí khi đơn vị xây dựng, phân bổ chưa chính xác để đảm bảo quyền lợi cho người dân; xây dựng giá dựa trên các yếu tố chi phí hợp lý đảm bảo mức tích lũy không quá 10% chi phí hợp lý theo đúng quy định tại Nghị định số 85/2012/NĐ-CP, nhất là tại các Bệnh viện KTNN xác định vượt tỷ lệ tích lũy 10% như phần kết quả kiểm toán đã nêu.

- Thực hiện đúng quy trình kỹ thuật để tránh việc lạm dụng DVKT không cần thiết làm tăng chi phí cho người bệnh. Rà soát lại các khoản thu chưa có trong cơ cấu giá, đề nghị các bệnh viện trong khả năng nguồn tài chính của đơn vị chi trả cho bệnh nhân đối với các khoản mang tính cần thiết, giá trị không lớn (như vòng định danh, vòng đeo tay,...). Đối với các đơn vị thực hiện thu thêm áo toan và áo giấy một lần, đề nghị rà soát xác định giá trị đã tính trong cơ cấu giá để nộp NSNN, báo cáo kết quả thực hiện về KTNN.

- Khắc phục các tồn tại hạn chế trong việc LDLK đã nêu tại các Biên bản kiểm toán; rà soát lại các hợp đồng liên kết đặt máy để thực hiện chấm dứt hợp đồng khi đã hết khấu hao, hết thời hạn hợp đồng; các đơn vị có chi trả lãi vay, đề nghị đàm phán với đối tác để thu hồi lãi vay đã chi trả và chấm dứt nội dung chi này; đàm phán với đối tác để điều chỉnh giảm giá hoặc giảm thời gian liên kết và tỷ lệ phân chia phù hợp để đảm bảo hài hòa lợi ích các bên, trong đó có lợi ích của người bệnh; hàng năm báo cáo kết quả thực hiện đề án LDLK về Bộ Y tế;

- Xây dựng và ban hành quy chế quản lý tài sản công, quy trình quản lý và sử dụng thuốc, hóa chất, vật tư tiêu hao để nhằm tiết kiệm chi phí trong KCB;

- Chấn chỉnh công tác mua sắm tài sản: Tài sản đã đầu tư phải đưa vào sử dụng theo đúng mục tiêu đề ra ban đầu của dự án; bổ sung giấy phép nhập

khẩu hoặc giấy phép lưu hành đối với các TTBYT đã mua sắm trong giai đoạn 2016-2018 để thanh quyết toán các gói thầu theo quy định; đối với các linh kiện thiết bị y tế nhập ngoại dùng để thay thế khi sửa chữa thiết bị y tế bổ sung hồ sơ nhập khẩu, chứng minh được nguồn gốc xuất xứ, chất lượng theo quy định; bảo trì bảo dưỡng các trang thiết bị định kỳ, thực hiện hiệu chuẩn lại các thông số kỹ thuật sau khi được sửa chữa để đảm bảo tính năng sử dụng, an toàn cho bệnh nhân;

- Chấn chỉnh rút kinh nghiệm trong việc: sử dụng diện tích cơ sở mặt bằng của đơn vị để hợp tác kinh doanh chưa phù hợp với quy định và đảm bảo quyền lợi được phân chia hợp lý trong hoạt động hợp tác kinh doanh; mua sắm tài sản TTBYT nhưng không đưa vào sử dụng hoặc sử dụng không kịp thời.

Đề nghị Bộ trưởng Bộ Y tế chỉ đạo các đơn vị được kiểm toán thực hiện nghiêm túc, kịp thời các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán nhà nước và báo cáo kết quả thực hiện về Kiểm toán nhà nước chuyên ngành III địa chỉ 116 Nguyễn Chánh - Cầu Giấy - Hà Nội trước ngày 31/3/2020./.

KT. TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
PHÓ TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Nơi nhận:

- Như trên;
- Tổng Kiểm toán nhà nước;
- Phó Tổng KTNN Nguyễn Tuấn Anh;
- Vụ Tổng hợp;
- KTNN chuyên ngành III;
- Vụ CD&KSCLKT;
- Vụ Pháp chế;
- Văn phòng KTNN (Phòng TK-TH);
- Lưu: VT.

Nguyễn Tuấn Anh