

# Mục tiêu và nội dung kiểm toán chủ yếu trong lĩnh vực quản lý thuế

II TS. ĐOÀN NGỌC XUÂN



**Quản lý thuế là quá trình tổ chức và thực hiện các hoạt động chấp hành và điều hành thực thi pháp luật thuế. Thuế là nguồn thu chủ yếu của ngân sách nhà nước, việc huy động nguồn thu ngân sách nhà nước có đảm bảo đầy đủ, hiệu quả, minh bạch và bền vững hay không, phụ thuộc vào quá trình tổ chức quản lý thuế. Với phạm vi điều tiết, đối tượng chịu thuế, đối tượng nộp thuế, phương pháp tính thuế, cách thức tổ chức thu thuế của mỗi sắc thuế khác nhau, việc kiểm toán đánh giá tính tuân thủ pháp luật về thuế đối với người nộp thuế và cơ quan quản lý thuế cũng phải có phương pháp và nội dung thích hợp.**

Với tư cách 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, hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước đã đạt được những thành quả quan trọng trong việc góp phần xây dựng nền tài chính quốc gia theo hướng minh bạch và hiệu quả; thúc đẩy quá trình cải cách hệ thống chính sách ngân sách nhà nước (NSNN), góp phần quan trọng trong việc phòng, chống tham nhũng và thực hành tiết kiệm, chống lãng phí. Kiểm toán trong lĩnh vực quản lý thuế mặc dù đã đạt kết quả nhất định song so với yêu cầu về tính hiệu quả, minh bạch và bền vững của NSNN ngày càng cao đã đặt ra yêu cầu cần phải tiếp tục nâng cao hơn nữa hoạt động kiểm toán trong lĩnh vực quản lý thuế.

## Mục tiêu của hoạt động kiểm toán

Nhằm nâng cao hơn nữa hiệu lực và hiệu quả hoạt động kiểm toán trong lĩnh vực quản lý thuế, góp phần minh bạch nền tài chính quốc gia, mục tiêu kiểm toán trong lĩnh vực quản lý thuế cần hướng đến, đó là: (i) đánh giá tính đúng đắn, trung thực và hợp lý của việc lập dự toán và thực hiện dự toán thu NSNN trên địa bàn năm ngân sách được kiểm toán thuộc phạm vi quản lý của cơ quan quản lý thuế; (ii) đánh giá mức độ tuân thủ và chỉ ra các sai phạm, thiếu sót (nếu có) của đối tượng nộp thuế trong việc tự kê khai thuế, tự nộp thuế, tự thực hiện chế độ miễn thuế, ưu đãi

thuế, thời hạn nộp thuế và hoàn thuế của cơ quan quản lý thuế trong việc thực hiện chức năng của mình để từ đó kiến nghị với cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý kịp thời, nhằm đảm bảo thu đúng, đủ và đúng thời hạn đối với các khoản phải thu theo quy định của pháp luật cho NSNN; (iii) đánh giá tính tuân thủ trong việc thực hiện pháp luật thuế của cơ quan quản lý thuế về ấn định thuế, xác định các yếu tố để tính thuế (như: xác định thu nhập chịu thuế, giá tính thuế, thuế suất...); chế độ miễn thuế, xét miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế; việc áp dụng các hình thức kiểm tra trước và trong khi thực hiện nghĩa vụ thuế, thực hiện chính sách miễn thuế...; chế độ kiểm tra và thanh tra về thuế; gia hạn thời hạn nộp thuế, xóa nợ thuế và giải tỏa các biện pháp chế tài đối với người nộp thuế; (iv) thông qua hoạt động kiểm toán, chỉ ra các sai phạm và những hạn chế, bất cập trong hoạt động quản lý thuế để kiến nghị với cơ quan nhà nước có thẩm quyền chấn chỉnh, sửa đổi, bổ sung hoặc ban hành mới các văn bản quy phạm pháp luật về thuế và quản lý thuế.

## Kiểm toán việc tuân thủ pháp luật thuế đối với các loại thuế do cơ quan thuế quản lý

►► Một là, kiểm tra, đánh giá tính đúng đắn, trung thực và hợp lý của việc lập dự toán thu NSNN trên địa bàn với các chỉ tiêu, như: đánh giá tính hình và kết quả thu ngân sách năm trước, dự kiến khả năng khai thác nguồn thu gắn với các quy định của pháp luật về thuế dự kiến sẽ được thực

thi trong năm kế hoạch... Đây là nội dung kiểm toán rất quan trọng, bởi lẽ việc xây dựng và giao chỉ tiêu dự toán là cơ sở, là điều kiện để thực hiện quy trình thu, chi của ngân sách nhà nước.

►► Hai là, kiểm tra, đánh giá tính đúng đắn, trung thực và hợp lý của báo cáo thực hiện dự toán thu NSNN trên địa bàn năm báo cáo cần tập trung vào các nội dung, như: kiểm tra, đối chiếu và so sánh các căn cứ xây dựng dự toán do cơ quan thuế các cấp lập với tình hình thực hiện năm trước và số đăng ký cấp mã thuế của các đối tượng nộp thuế, các khoản phải nộp NSNN của các doanh nghiệp trên địa bàn và việc giao dự toán của cơ quan cấp trên về từng chỉ tiêu. Thông qua đó, đánh giá việc xây dựng và giao dự toán có sát với thực tế và các căn cứ để lập dự toán thu hay không; trên cơ sở phân tích các tài liệu, số liệu của các báo cáo về tình hình thực hiện chỉ tiêu kế hoạch thu NSNN để đánh giá mức độ hợp lý, bất hợp lý của các chỉ tiêu thu, từ đó tìm nguyên nhân làm cơ sở kiểm tra, đối chiếu tình hình thực hiện các loại thuế gắn với từng đối tượng thực hiện nghĩa vụ thuế; đánh giá việc chấp hành dự toán thu NSNN theo các chỉ tiêu gắn với từng loại thuế. Trong đó cần lưu ý xác định chính xác số phải thu, số đã thu

và số thuế còn phải thu; việc thực hiện điều tiết giữa các cấp ngân sách; việc phản ánh số thu ngân sách có kịp thời, đúng niên độ theo quy định của Luật NSNN hay không; kiểm tra xác định từng chỉ tiêu cụ thể, theo từng sắc thuế, chủ trọng các khoản thu lớn như: thuế giá trị gia tăng (GTGT), thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) ..., so sánh với các chỉ tiêu trong các báo cáo quyết toán thu khu vực doanh nghiệp nhà nước (DNNN), thu ngoài quốc doanh, thu phí, lệ phí ... Trong trường hợp có chênh lệch, hoặc có nghi vấn thì phải kiểm tra, đối chiếu với đối tượng nộp thuế hoặc Kho bạc Nhà nước về từng khoản thu (sắc thuế) có chênh lệch lớn. Trên cơ sở đó đưa ra các nhận xét đánh giá về tình hình thực hiện, nguyên nhân chủ quan và khách quan đối với các khoản thu đạt và không đạt dự toán.

►► Ba là, kiểm tra, đánh giá tính tuân thủ pháp luật của việc cấp đăng ký thuế, mã số thuế; cấp, bán và quyết toán hóa đơn, ấn chỉ; việc chấp hành chế độ kiểm tra thuế, thanh tra thuế, xử lý vi phạm và công tác tổ chức theo dõi nợ thuế và cưỡng chế thuế; công tác kế toán thuế; miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế... Việc kiểm tra hồ sơ xin miễn thuế, giảm thuế hoặc hoàn thuế của các đối tượng nộp thuế lưu

tại cơ quan thuế, để xác định mức độ hợp lý của từng hồ sơ, thẩm quyền quyết định về miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế... của cơ quan thuế, trên cơ sở đó tiến hành kiểm tra, đối chiếu tại các ĐTTT đối với những hồ sơ miễn thuế, giảm thuế hoặc hoàn thuế có nghi vấn, để có đánh giá cho phù hợp.

►► Bốn là, kiểm tra việc tổ chức theo dõi, quản lý, phân loại nợ thuế, trong đó tập trung xác định nợ tồn đọng, như: phân tích nợ trong hạn, nợ quá hạn, nợ có khả năng thu, nợ không có khả năng thu; việc xử lý vi phạm, xoá nợ thuế và giải tỏa cưỡng chế thuế cần kiểm tra, đối chiếu việc thực hiện các quyết định xử phạt, xoá nợ thuế và giải tỏa cưỡng chế thuế có đúng đối tượng, đúng thẩm quyền, đúng thời hạn theo quy định của pháp luật không?

►► Năm là, kiểm tra việc thực hiện kiểm tra thuế và thanh tra thuế. Theo đó, (i) về kiểm tra thuế, cần tập trung kiểm tra việc thực hiện quy trình, thủ tục, thẩm quyền, việc lựa chọn đối tượng có đảm bảo theo đúng quy định hay không? trong đó lưu ý trọng tâm cần kiểm tra về hoàn thuế GTGT, như: các trường hợp hoàn thuế trước, kiểm tra sau, kiểm tra trước, hoàn thuế sau; tình hình xử lý sau kiểm tra thuế... từ đó, đánh giá việc chấp



hành pháp luật về thuế và các văn bản pháp luật có liên quan. (ii) về thanh tra thuế, cần kiểm toán việc xây dựng kế hoạch thanh tra thực hiện quy trình thanh tra, xử lý kết quả sau thanh tra có đảm bảo tuân thủ đúng quy định của Luật Quản lý thuế, Luật Thanh tra và các văn bản pháp luật có liên quan.

►► **Sáu là**, kiểm tra các tài khoản tạm thu, tạm giữ, trong đó cần chú ý đối chiếu số liệu giữa số báo cáo của cơ quan thuế và số liệu của KBNN; đánh giá việc xử lý, thực hiện nộp NSNN có đảm bảo kịp thời, đúng pháp luật hay không?

### **Kiểm toán việc tuân thủ pháp luật về thuế đối với các loại thuế do cơ quan hải quan quản lý**

►► **Một là**, kiểm tra để đánh giá việc xây dựng dự toán thu thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu và các khoản phí, lệ phí do cơ quan hải quan thu, so sánh với tình hình thực hiện năm trước và số thuế tự kê khai, tự nộp của người khai hải quan trên địa bàn.

►► **Hai là**, kiểm tra, đánh giá thực hiện dự toán thu thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu và các khoản lệ phí hải quan cần phải kiểm tra từng chi tiết cụ thể, trong đó đi sâu phân tích các chỉ tiêu thu đạt hoặc không đạt dự toán; kiểm tra kết quả đối chiếu giữa cơ quan hải quan và KBNN về số thực nộp tại KBNN đối với từng khoản thu.

►► **Ba là**, kiểm tra, đánh giá tình tuân thủ các quy định của pháp luật trong việc lựa chọn hình thức kiểm tra và áp dụng chế độ miễn kiểm tra hải quan đối với các tờ khai hải quan (đồng thời cũng là tờ khai thuế) hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu. Theo đó, căn cứ vào quy định điều kiện kiểm tra hải quan, cơ sở dữ liệu nghiệp vụ hải quan để cơ quan hải quan đánh giá mức độ tuân thủ của người khai hải quan

(đồng thời là người nộp thuế) để đưa ra quyết định áp dụng hình thức kiểm tra (miễn kiểm tra, kiểm tra một phần hoặc kiểm tra toàn bộ lô hàng), cũng như áp dụng thời hạn nộp thuế đối với lô hàng đó. Do vậy, cần kiểm tra việc đưa ra đánh giá mức độ tuân thủ và hình thức kiểm tra có phù hợp không? Có việc lợi dụng để tránh việc kiểm tra hải quan, sử dụng thời hạn nộp thuế không đúng quy định hay không?

►► **Bốn là**, kiểm tra, đánh giá việc tuân thủ quy trình, nghiệp vụ hải quan có liên quan đến các yếu tố để xác định số thuế phải nộp, gồm:

- **Về phân tích, phân loại hàng hoá:** Cần kiểm tra để xác định việc phân tích, phân loại hàng hóa có tuân thủ các quy định, các nguyên tắc phân loại hay không? Việc hướng dẫn phân loại, áp mã số thuế của ngành Hải quan có phù hợp với văn bản quy phạm pháp luật có liên quan và đảm bảo việc thực hiện thống nhất hay không? Lựa chọn mẫu để kiểm toán việc áp mã số thuế, xác định thuế suất trên cơ sở lựa chọn các tờ khai hàng hóa nhập khẩu đối với những mặt hàng có thuế suất cao, dễ xảy ra gian lận; so sánh việc thực hiện phân loại có thống nhất mã số đối với từng loại hàng hóa trong cùng Chi cục, Cục Hải quan; giữa các cục hải quan với nhau.

- **Về xác định trị giá tính thuế:** Tập trung kiểm toán việc tuân thủ chế độ cập nhật và sử dụng thông tin về giá; quy trình kiểm tra trị giá tính thuế, quy trình tham vấn và xác định trị giá có phù hợp với các quy định của pháp luật hay không?; kiểm toán quy trình luân chuyển hồ sơ xác định trị giá tính thuế từ Chi cục Hải quan làm thủ tục thông quan, đến việc tổ chức tham vấn giá và những hồ sơ chuyển cho Chi cục Kiểm tra sau thông quan... Trong đó, cần kiểm tra các trường hợp xác định trị giá tính thuế chưa đúng phương pháp, chưa tuân thủ đúng quy

định về sử dụng thông tin về giá có liên quan để xác định trị giá tính thuế dẫn đến chấp nhận trị giá tính thuế hoặc xác định trị giá tính thuế thấp; không cập nhật kịp thời các thông tin tin cậy vào cơ sở dữ liệu phục vụ công tác xác định trị giá; không kiên quyết đấu tranh bác bỏ trị giá khai báo thấp của người khai hải quan; bỏ sót các chi phí phải cộng vào trị giá hàng hóa khi xác định trị giá tính thuế. Các trường hợp chuyển sang bộ phận kiểm tra sau thông quan, cần kiểm tra việc cơ quan hải quan tiếp tục xử lý vấn đề này như thế nào?

- **Về xác định xuất xứ hàng hóa:** Kiểm toán việc thực hiện các quy định về xuất xứ hàng hóa để thực hiện chính sách ưu đãi thuế. Theo đó, cần kiểm tra các tiêu chí gắn với các điều kiện đối với từng loại chứng nhận xuất xứ; việc tuân thủ các quy định về tự kê khai, tự chịu trách nhiệm về xuất trình Giấy chứng nhận xuất xứ để hưởng thuế suất ưu đãi; kiểm tra việc tuân thủ việc xuất trình Giấy chứng nhận xuất xứ để hưởng thuế suất ưu đãi đặc biệt. Lưu ý việc chấp nhận giấy chứng nhận xuất xứ không hợp lệ để được hưởng ưu đãi thuế quan gây thất thu thuế; kiểm tra tiêu chuẩn xuất xứ có đảm bảo hay không?

►► **Năm là**, kiểm tra việc theo dõi, phân loại và xử lý nợ thuế; việc thực hiện chế độ hoãn thuế, xét miễn thuế, giảm thuế, ưu đãi thuế. Theo đó, cần kiểm tra việc cho phép hưởng thời hạn nộp thuế có đúng quy định, đúng thẩm quyền hay không? việc không thực hiện cưỡng chế thuế đối với doanh nghiệp nợ thuế, không thực hiện phạt chậm nộp thuế hoặc tính không đúng tiền phạt chậm nộp thuế đối với doanh nghiệp nợ thuế quá thời gian ân hạn thuế, thực hiện chế độ bảo lãnh đối với hàng phải nộp thuế ngay; phân tích tình trạng nợ, xả nợ thuế, đặc biệt là các khoản nợ đọng quá hạn không có khả năng thu được; cần lưu ý đến các đối

tượng nộp thuế được phép gia hạn nợ, giải tỏa cưỡng chế làm thủ tục hải quan trái thẩm quyền...

►► **Sáu là**, kiểm tra, đánh giá việc quản lý, theo dõi, thanh khoản hàng hóa nhập khẩu để gia công hàng xuất khẩu, sản xuất hàng xuất khẩu; hàng tạm xuất, tái nhập; hàng tạm nhập, tái xuất; hàng hóa nhập chuyển khẩu. Đây là các lĩnh vực rất phức tạp do là lĩnh vực có quy mô rất lớn, ở khâu này công tác quản lý, kiểm tra hải quan chưa được quan tâm đúng mức (miễn kiểm tra nhiều, chưa quan tâm đến trị giá, mã số hàng, không kiểm tra định mức, thanh khoản chủ yếu dựa vào kê khai của doanh nghiệp). Do vậy, cần chú ý kiểm tra, đối chiếu giữa hàng hóa nhập khẩu theo các tờ khai nhập khẩu, định mức tiêu hao và tờ khai xuất khẩu, chênh lệch và xử lý chênh lệch (nộp các loại thuế theo quy định). Chú ý kiểm toán số lượng tờ khai hải quan hàng hóa nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu còn tồn đọng chưa thanh khoản, xác định nguyên nhân tồn đọng, như: doanh nghiệp mất tích, phá sản, giải thể ngừng hoạt động; doanh nghiệp đang hoạt động nhưng chây ỳ không thanh khoản; doanh nghiệp đến đối chiếu thanh khoản nhưng chây ỳ trong việc giải quyết nguyên phụ liệu thuế; chưa thanh khoản được do thiếu chứng từ thanh toán hoặc vướng mắc về chứng từ thanh toán;...

►► **Bảy là**, kiểm tra tính tuân thủ pháp luật về kiểm tra sau thông quan, về thực hiện chức năng điều tra chống buôn lậu của cơ quan Hải quan. Khi áp dụng chế độ kiểm tra hải quan trên cơ sở đánh giá tuân thủ pháp luật, dựa trên nguyên tắc quản lý rủi ro, việc kiểm tra trước và trong khi thông quan ngày càng giảm dần, từ chỗ kiểm tra trước khi giải phóng hàng là chủ yếu, nay chỉ còn khoảng 20-25% đối với các lô hàng nhập khẩu; số còn lại (khoảng 75-80%) được miễn kiểm tra hải quan. Khâu kiểm tra sau

thông quan chủ yếu là phức tạp hồ sơ, việc kiểm tra thực tế chỉ đạt khoảng dưới 5%. Trong khi đó, ý thức tự tuân thủ pháp luật của người khai hải quan chưa cao thì rủi ro do thực hiện cơ chế này là rất cao, nguy cơ gian lận thương mại, trốn thuế là rất lớn. Vì vậy, cần tập trung kiểm toán việc thực hiện kiểm tra sau thông quan như sau:

- **Đối với đối tượng được kiểm tra trước và trong quá trình thông quan:** Đối tượng này chỉ cần kiểm tra để đánh giá tuân thủ pháp luật của hệ thống kiểm tra trước và trong quá trình thực hiện thông quan của người khai hải quan và cơ quan hải quan. Vì vậy, chỉ cần lựa chọn các tiêu thức làm căn cứ kiểm tra đơn giản, mang tính soát xét lại nghiệp vụ quản lý khâu trước có liên quan đến nghĩa vụ thuế;

- **Đối với đối tượng chưa được kiểm tra trước và trong quá trình thông quan nhưng đã được kiểm tra sau thông quan,** việc kiểm tra chủ yếu tập trung vào việc thực hiện quy trình kiểm tra sau thông quan, chọn mẫu kiểm tra và xử lý kết quả kiểm tra sau thông quan của cơ quan hải quan.

- **Đối với đối tượng chưa kiểm tra trước và sau thông quan:** Đối tượng này lượng tờ khai hải quan chưa được kiểm tra hải quan rất lớn (khoảng 70-75%). Để có cơ sở đánh giá mức độ tuân thủ, cần xây dựng tiêu thức chọn mẫu kiểm toán thích hợp, như: chọn những lô hàng có kim ngạch nhập khẩu lớn, thuế suất cao, thiết bị đồng bộ, rời,... Những nội dung này cần bổ sung vào kế hoạch kiểm toán. Khi kế hoạch kiểm toán bổ sung được duyệt, tiến hành kiểm tra, đối chiếu giữa việc khai hải quan và thực tế nhập khẩu (qua hồ sơ lưu tại cơ quan hải quan, lưu tại doanh nghiệp và các tài liệu khác có liên quan) tại cơ quan hải quan và doanh nghiệp để đưa ra nhận xét, đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật của người nộp thuế.

Đối với công tác chống buôn lậu cần tập trung kiểm tra việc thu thập thông tin, mua tin, tiến hành các biện pháp nghiệp vụ về điều tra chống buôn lậu; việc xử lý theo quy định của pháp luật đối với các vụ việc mà cơ quan hải quan phát hiện hoặc phối hợp với các cơ quan có liên quan thực hiện; kiểm tra hiệu quả của việc thực hiện nhiệm vụ đấu tranh chống buôn lậu đối với công tác quản lý thuế.

Tóm lại, trong điều kiện cơ quan quản lý thuế đã, đang và tiếp tục đổi mới áp dụng cơ chế tự tuân thủ pháp luật, áp dụng kỹ thuật quản lý rủi ro trong quản lý thuế đặt ra yêu cầu cần phải đổi mới hoạt động kiểm toán nhằm nâng cao hiệu lực và hiệu quả hoạt động kiểm toán trong lĩnh vực quản lý thuế. Mỗi cuộc kiểm toán, tùy tính chất, mức độ và yêu cầu kiểm toán, cần gắn với quy mô hoạt động của cơ quan quản lý thuế trên từng địa bàn để lựa chọn mục tiêu, trọng yếu, phương pháp và nội dung kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo tương thích giữa mục tiêu và khả năng để thực hiện mục tiêu lựa chọn, góp phần đánh giá trung thực, khách quan mức độ tuân thủ pháp luật về thuế của người nộp thuế và cơ quan quản lý thuế; thúc đẩy tiến trình minh bạch hóa và nâng cao hiệu quả huy động có hiệu quả nguồn thu từ thuế cho ngân sách nhà nước. **KT**

