

## Phương pháp chọn mẫu kiểm toán chi tiết các dự án đầu tư trong kiểm toán ngân sách địa phương

□ Đặng Anh Tuấn\*

Nguyễn Ngọc Khánh Dung\*

\*Khoa Kế toán – Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh

### Tóm tắt

Tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro kinh doanh không phải là mới, đối với kiểm toán trong khu vực tư, nhưng lại khá mới, đối với kiểm toán khu vực công ở nhiều quốc gia, trong đó có Việt Nam. Nghiên cứu này nhằm khám phá, phương thức chọn mẫu kiểm toán chi tiết các dự án đầu tư (DAĐT) trong các cuộc kiểm toán ngân sách địa phương (NSDP), trước và sau khi vận dụng hướng dẫn tiếp cận kiểm toán, dựa trên rủi ro và trọng yếu kế thừa từ phương pháp luận kiểm toán, trong khu vực tư. Phương pháp phỏng vấn sâu chuyên gia và phân tích hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam (KTNN), giai đoạn 2016 - 2020. Kết quả nghiên cứu chỉ ra, việc lựa chọn kiểm toán chi tiết DAAĐT chưa đảm bảo xác nhận khoản mục chi đầu tư phát triển, trong báo cáo quyết toán ngân sách địa phương (BCQTNSDP) tiềm ẩn rủi ro kiểm toán, do kết quả xác định cỡ mẫu và phương pháp chọn mẫu chưa phù hợp.

**Từ khoá:** Kiểm toán Nhà nước, báo cáo quyết toán ngân sách, DAAĐT, chi đầu tư phát triển, trọng yếu kiểm toán.

### Abstract

The business risk approach to auditing is not new in the private sector. However, this approach is quite new to auditing in the public sector in many countries including Vietnam. This study aims to explore how the Government auditors of Vietnam choose their audit samples of investment projects in the local budget audits before and after applying the Guidance note on risk-based audit. An in-depth interview and an achieved data analysis were conducted through the audit records of the State Audit Office of Vietnam for the period 2016-2020. Research results show that the selection of a detailed audit of investment projects does not guarantee the confirmation of development investment expenditure items in the local budget report. And it has potential audit risk due to the inappropriate sample size determination and the sampling method.

**Keywords:** State Audit, Local Budget Report, Investment Project, Development Investment Expenditure, Auditing Materiality.

**JEL:** M42.

### Giới thiệu

Chi phí đầu tư phát triển là khoản mục chi lớn thứ hai, trong tổng chi ngân sách được trình bày trong BCQTNSDP (thường chiếm tỷ trọng từ 25% - 40% tổng chi trong cân đối). Cấu thành khoản mục chi đầu tư phát triển, chủ yếu là chi đầu tư xây dựng cơ bản. Khoản mục chi này được tổng hợp từ số vốn đầu tư thực hiện được giải ngân trong năm cho các dự án, công trình. Vì vậy, để xác nhận được BCQTNSDP, trước hết phải xác nhận tính trung thực và hợp lý của khoản mục chi đầu tư phát triển. Tuy nhiên, hiện nay số lượng DAAĐT và quy mô vốn đầu tư được kiểm toán hàng năm trong các cuộc kiểm toán NSDP còn khá thấp. Tính riêng Thành phố Hồ Chí Minh, kế hoạch vốn đầu tư hàng năm được phân bổ trong giai đoạn 2016 – 2018 bình quân là 30.831 tỷ đồng, cho 1.197

dự án. Hàng năm, KTNN chỉ lựa chọn kiểm toán được khoảng 10% số dự án, tương ứng với giá trị vốn đầu tư khoảng 40%.

Để khắc phục vấn đề trên, Tổng KTNN đã ban hành phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong lĩnh vực kiểm toán Báo cáo tài chính (BCTC), BCQTNSĐP được ban hành tại Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019. Tuy nhiên, hướng dẫn này chưa cung cấp phương pháp đánh giá rủi ro và vận dụng trọng yếu, trong lựa chọn DADT, chọn kiểm toán chi tiết. Trong thực tiễn, hoạt động kiểm toán NSĐP tiêu chí và nguyên tắc là lựa chọn các DADT chọn kiểm toán chi tiết, vận dụng hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán báo cáo quyết toán DADT, ban hành kèm theo Quyết định 01/2018/QĐ-KTNN ngày 12/11/2018, áp dụng cho từng cuộc kiểm toán DADT độc lập (Hướng dẫn kiểm toán DADT). Việc thiếu hướng dẫn nguyên tắc và tiêu chí để lựa chọn các DADT chọn kiểm toán chi tiết và việc vận dụng Hướng dẫn kiểm toán DADT, liệu có phù hợp. Để giải quyết vấn đề trên, nghiên cứu trả lời hai câu hỏi sau: “tiêu chí và cách thức chọn mẫu các DADT trong các cuộc kiểm toán BCQTNSĐP được thực hiện như thế nào?” và “liệu hướng dẫn kiểm toán DADT áp dụng chọn kiểm toán chi tiết các DADT đối với các cuộc kiểm toán độc lập, có thể vận dụng phù hợp đối với các cuộc kiểm toán NSĐP?”.

## **Phương pháp tiếp cận dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu**

### ***Trọng yếu kiểm toán***

Khái niệm “trọng yếu” được đề cập lần đầu tiên trong lĩnh vực kế toán ở Anh, vào năm 1867, trong một báo cáo “Không được phép che đậy sự tồn tại hoặc có bất cứ sai sót tài chính trọng yếu nào”, Holmes, (1972); theo Yining Zhou, (2012).

Trọng yếu được xem xét trong suốt quá trình kiểm toán từ khâu lập kế hoạch, thực hiện đến rà soát kết quả kiểm toán, để hình thành ý kiến kiểm toán, Montoya del Corte & cộng sự, (2010).

Cái gì là trọng yếu, phụ thuộc xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên (KTV), Houghton & cộng sự, (2011;).

Xét đoán trọng yếu của KTV lại chịu ảnh hưởng từ nhu cầu và mức độ quan tâm của người sử dụng BCTC. Chúng phải phù hợp với hoàn cảnh và cần được cân nhắc hậu quả trên cả khía cạnh định tính và định lượng, Houghton & cộng sự, (2011).

Vì vậy, cần phải sử dụng các phương pháp tiếp cận đa diện, để đánh giá trọng yếu. Cùng với khuôn mẫu khái niệm BCTC, Chuẩn mực Kiểm toán Quốc tế (ISA), cũng xem xét sai sót trọng yếu trong BCTC nếu xét riêng lẻ hoặc tổng hợp, có ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng. Đánh giá của KTV liên quan đến trọng yếu, ảnh hưởng đến số lượng và chất lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập, Messier & cộng sự, (2005).

Mức độ thu thập bằng chứng kiểm toán, đòi hỏi phải đạt được mức độ đảm bảo hợp lý, rằng BCTC không còn chứa đựng sai sót trọng yếu và mức độ này tương quan nghịch, với các xét đoán trọng yếu của KTV, Blokdijk & cộng sự, (2003).

Trong khu vực công, đối với các cơ quan kiểm toán tối cao (SAI), khái niệm trọng yếu được sử dụng để lựa chọn chủ đề, đầu mối kiểm toán khi lập các kế hoạch kiểm toán (KHKT) tổng thể hàng năm, nhằm xem xét mức độ ưu tiên kiểm toán. Trong từng cuộc kiểm toán, trọng yếu kiểm toán được vận dụng để xác định nội dung cần báo cáo tới Quốc hội, Chính phủ, là đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán chủ yếu, Đặng Anh Tuấn, (2019).

Mặc dù vậy, chưa có thước đo trọng yếu nào thoả mãn nhu cầu sử dụng của giới nghề nghiệp, cơ quan kiểm toán, người sử dụng BCTC liên quan đến câu hỏi (1) “Vì sao các SAI lại lựa chọn kiểm toán đơn vị này thay vì đơn vị khác, điều này có đúng với mong muốn của người sử dụng; và (2) các ý kiến đánh giá, kết luận, kiến nghị và công khai kết quả kiểm toán liệu có đảm bảo tính khách quan, không thiên lệch và không vì mục đích chính trị. Theo Chewning & Higgs, (2002), trọng yếu đã từng được định nghĩa khá mơ hồ, mặc dù Ủy ban Chứng khoán Mỹ, Toà án, Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Tài chính Hoa Kỳ (FASB), Hội công chức Mỹ (AICPA) và giới học thuật, đã từng giới thiệu hàng loạt các định nghĩa về trọng yếu.

#### ***Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro trong khu vực tư***

Đối với kiểm toán BCTC, Puttick & Van Esch, (1992), chỉ ra bốn phương pháp tiếp cận kiểm toán gồm: (1) phương pháp tiếp cận dựa trên bảng cân đối kế toán, (2) phương pháp tiếp cận dựa trên hệ thống, (3) phương pháp tiếp cận dựa trên chu trình hoặc quy trình và (4) phương pháp tiếp cận dựa trên đánh giá rủi ro.

Sau đó, Puttick & cộng sự, (2007), tiếp tục phân loại phương pháp tiếp cận dựa trên đánh giá rủi ro thành (i) tiếp cận rủi ro kinh doanh và (ii) tiếp cận quy trình/chiến lược kinh doanh.

Cả hai phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro của Puttick & cộng sự, (2007), đều yêu cầu KTV phải hiểu biết về rủi ro của đơn vị được kiểm toán, thông qua tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc quy trình kinh doanh. Tuy nhiên, cách thức tìm hiểu và đánh giá rủi ro có một số điểm khác biệt.

Đối với phương pháp tiếp cận rủi ro kinh doanh: đầu tiên KTV phải xác định cả yếu tố bên trong và bên ngoài (rủi ro kinh doanh) có thể dẫn đến những sai sót trọng yếu, tại mức độ tổng thể BCTC; sau đó, ước lượng tác động tiềm ẩn của chúng đối với từng cơ sở dẫn liệu. Đối với phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro chiến lược, KTV phải có hiểu biết đầy đủ về quy trình kinh doanh, xác định rủi ro và đánh giá những rủi ro này, được khách hàng kiểm toán quản lý như thế nào.

#### ***Hướng dẫn đánh giá rủi ro và trọng yếu kiểm toán trong các SAI***

KTV Nhà nước phải đạt được sự hiểu biết đơn vị kiểm toán, môi trường hoạt động và sau đó sử dụng chúng để đánh giá rủi ro, có sai sót trọng yếu ở cả mức độ BCTC và cơ sở dẫn liệu (giao dịch, số dư và công bố), (SSAI 100). Trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, KTV Nhà nước phải tập trung vào nơi mà khả năng xảy ra sai sót trọng yếu là lớn nhất. Vì vậy, giai đoạn đánh giá rủi ro kiểm toán là một phần hợp nhất của quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, bởi nó giúp định hướng trực tiếp cho KTV khảo sát sâu hơn. Đánh giá rủi ro được mô tả, giống như “thấu kính” soi chiếu. Tuy nhiên, khi lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán và lựa chọn phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp thì KTV Nhà nước phải luôn cân nhắc về sự hữu hiệu và hiệu quả. Trong quá trình kiểm toán, đánh giá rủi ro được áp dụng liên tục, linh hoạt sao cho cập nhật được rủi ro và phản ứng đối với rủi ro, nhằm thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp.

Hướng dẫn xác định và vận dụng trọng yếu trong khu vực công, (ISSAI 1320) và khu vực tư, (ISA 320) đều nhất quán đối với: (1) mục tiêu kiểm toán; (2) định nghĩa trọng yếu; (3) đối tượng chủ yếu sử dụng thông tin; (4) trách nhiệm xác định trọng yếu; (5) phương pháp thiết lập mức trọng yếu và (6) thuyết minh mức trọng yếu và điều yêu cầu KTV phải xem xét trọng yếu trên hai phương diện định tính và định lượng trong từng hoàn cảnh cụ thể, dựa trên xét đoán chuyên môn của KTV. Trong giai đoạn lập KHKT, cả hai chuẩn

mức độ hướng dẫn KTV phải thiết mức trọng yếu tổng thể và mức trọng yếu thực hiện theo từng số dư, khoản mục hoặc thuyết minh trong BCTC. Điểm khác biệt căn bản giữa hai chuẩn mực là: (i) ISA 320 tiếp cận dựa trên nguyên tắc, trong khi đó ISSAI 1320 tiếp cận dựa trên quy tắc. Vì vậy, khi các SAI một số quốc gia ban hành Chuẩn mực KTNN, đều quy định KTV phải có trách nhiệm xây dựng khung chính sách hướng dẫn xác định và vận dụng trọng yếu trong từng lĩnh vực, hoạt động kiểm toán cụ thể, Chuẩn mực KTNN, (1320). Trong khi đó, ISA 320 chỉ cung cấp một số ví dụ minh họa cách xác định mức trọng yếu.

Mặc dù một số nhà nghiên cứu cũng như giới hành nghề đã từng kêu gọi, áp dụng phương pháp tiếp cận rủi ro và xác định trọng yếu áp dụng trong kiểm toán BCTC khu vực tư sang áp dụng khu vực công, Van Schaik, (2010). Một số khác kêu gọi việc xác định và vận dụng trọng yếu trong các SAI, cần phải có sự khác biệt với khu vực tư, Raman & Van Daniker, (1994). Do các KTV Nhà nước trong các SAI không chỉ đơn thuần thực hiện kiểm toán, nhằm xác nhận sự trung thực và hợp lý của các BCTC mà còn thực hiện lồng ghép hình thức kiểm toán tuân thủ pháp luật và kiểm toán hoạt động. Ngoài ra, việc áp dụng trọng yếu, trong thực tiễn có thể khác biệt giữa khu vực công và khu vực tư. Bởi vì, ngay cả khi các chuẩn mực kiểm toán hướng dẫn dựa trên các tiếp cận nguyên tắc như trong khu vực tư, khi áp dụng trong các SAI, hướng dẫn này dần được xây dựng trở thành các quy tắc, bắt buộc thực hiện, điển hình như KTNN Việt Nam và KTNN Trung Quốc.

#### ***Phương pháp nghiên cứu***

Nghiên cứu áp dụng tiếp cận định tính, thông qua (1) phỏng vấn chuyên gia kiểm toán và (2) phân tích dữ liệu đạt được. Quá trình này được thực hiện lồng ghép. Dữ liệu thu thập được phân tích, so sánh liên tục. Đối với phỏng vấn chuyên gia, nhằm hai mục tiêu (i) xác định các tiêu chí nào được các KTV Nhà nước sử dụng để lựa chọn DADT xây dựng công trình chọn kiểm toán chi tiết và (ii) phân tích hồ sơ kiểm toán được thu thập từ 4 cuộc kiểm toán NSDP, giai đoạn 2018 – 2020, do KTNN Việt Nam thực hiện. Để đánh giá việc áp dụng hướng dẫn kiểm toán NSDP có đáp ứng được tiêu chí, xác nhận tính trung thực và hợp lý của khoản mục chi đầu tư phát triển trong BCQTNSDP? Liệu KTV chủ động áp dụng hướng dẫn kiểm toán DADT để chọn mẫu kiểm toán DADT, có lấp đầy khoảng trống trong hướng dẫn kiểm toán NSDP?

#### ***Kết quả và thảo luận***

##### ***Kết quả phỏng vấn và phân tích dữ liệu***

Có 4/5 KTV dự kiến thảo luận, cung cấp 04 tiêu chí ảnh hưởng tới quyết định chọn DADT xây dựng công trình để kiểm toán chi tiết gồm: (1) quy mô dự án; (2) dự án có giá trị khối lượng hoàn thành từ 70% trở lên; (3) rủi ro quản lý thực hiện dự án; và (4) khả năng thực hiện kiểm toán. Chỉ có 1/5 KTV Nhà nước không đồng thuận, với thứ tự ưu tiên đối với Tiêu chí 2, như Bảng 1.

**Bảng 1: Tiêu chí và nguyên tắc lựa chọn danh mục DADT**

STT	Tiêu chí lựa chọn	Nguyên tắc lựa chọn	Quy trình thực hiện
1	Quy mô DADT	Ưu tiên dự án theo mức độ từ quy mô lớn đến nhỏ	Lựa chọn toàn bộ các DADT được bố trí kế hoạch vốn trong năm kế hoạch, loại bỏ các dự án đã được thanh tra, kiểm toán thực hiện trước đó.
2	Dự án có khối lượng hoàn thành lớn	Ưu tiên các dự án đã phê duyệt quyết toán hoàn thành, dự án đã lập quyết toán A-B, dự án có khối lượng nghiệm thu – thanh toán từ 70% khối lượng trở lên	Sàng lọc bước 2: Các dự án được sàng lọc từ bước 1, sẽ được lựa chọn qua bước 2 dựa trên nguyên tắc ưu tiên khối lượng dự án thực hiện cao.
3	Mức độ đánh giá rủi ro dự án theo ba phương diện (i) vượt tiến độ; (ii) đội vốn và (iii) tồn tại về chất lượng như điều chỉnh thay đổi thiết kế, phá bỏ, làm lại.	Ưu tiên các dự án có mức độ rủi ro cao, trung bình và thấp	Sàng lọc Bước 3: Các dự án sau khi được sàng lọc qua Bước 2, sẽ được chọn ưu tiên nếu thuộc các đầu mối kiểm toán năm kế hoạch.
4	Khả năng thực hiện kiểm toán của đoàn kiểm toán.	Thông thường, đoàn kiểm toán NSDP từ 2 - 6 tổ chỉ đầu tư, từ 7- 20 KTV, khả năng thực hiện được từ 20 đến 90 dự án.	Lựa chọn đủ số dự án chọn kiểm toán chi tiết, đáp ứng tiêu chí từ 01 tới 04 và phù hợp với khả năng thực hiện kiểm toán của đoàn kiểm toán.

Kết quả phỏng vấn trên cho thấy, hiện hướng dẫn kiểm toán NSDP thiếu nội dung hướng dẫn KTV Nhà nước các tiêu chí và tỷ lệ %, trong lựa chọn các DADT xây dựng công trình, áp dụng trong các cuộc kiểm toán NSDP.

**Bảng 2: Bảng tổng hợp số lượng dự án và giá trị vốn đầu tư các dự án kiểm toán**

STT	Tên cuộc kiểm toán NSDP	Năm 2018				Năm 2019			
		Kế hoạch vốn		KHKT		Kế hoạch vốn		KHKT	
		Số lượng <sup>i</sup>	Giá trị (tỷ đồng)	Số lượng	Tổng mức đầu tư (tỷ đồng)	Số lượng	Giá trị (tỷ đồng)	Số lượng	Tổng mức đầu tư (tỷ đồng)
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8
1	TP.HCM	785	25.710	59	9.642	1.228	32.410	70	23.405
2	Bình Dương	449	6.372	28	5.603				
3	Tây Ninh	387	2.473	12	1.511				
	<b>Tổng cộng</b>	<b>1.621</b>	<b>34.555</b>	<b>99</b>	<b>16.756</b>	<b>1.228</b>	<b>32.410</b>	<b>70</b>	<b>23.405</b>
	<b>Vốn đầu tư bình quân/ dự án</b>		<b>21</b>		<b>169</b>		<b>26</b>		<b>334</b>

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Kết quả phân tích dữ liệu từ Bảng 2 cho thấy, tiêu chí lựa chọn danh mục DAĐT để lập KHKT tổng thể năm, đều chủ yếu dựa trên tiêu chí quy mô dự án năm 2017, kiểm toán 99/1.621 dự án (tỷ lệ 6%) nhưng quy mô vốn kiểm toán 16.756/34.556 tỷ đồng (tỷ lệ 48,5%); Năm 2018, kiểm toán 70/1.228 dự án (tỷ lệ 5,7%) nhưng quy mô vốn kiểm toán là 23.405/32.410 tỷ đồng (tỷ lệ 72%).

Sau khi sàng lọc thông qua tiêu chí thanh tra, kiểm toán để tránh trùng lặp (tiêu chí điều kiện). Bước sàng lọc tiếp theo, dựa trên tiêu chí “ưu tiên các dự án đã quyết toán hoàn thành, dự án đã có quyết toán A-B và cuối cùng mới đến dự án đang thi công dở dang”, Tiêu chí 2, Bảng 1. Các dự án sau khi chọn theo Tiêu chí 1, sàng lọc qua Tiêu chí 2, sẽ được xem xét trên khả năng cân đối nhân sự và phương án tổ chức kiểm toán của KTNN, Tiêu chí 4, Bảng 1.

Sau khi áp dụng hướng dẫn kiểm toán NSDP, các dự án được sàng lọc thông qua bước đánh giá rủi ro, Tiêu chí 3, Bảng 1.

Trước cân nhắc khả năng kiểm toán, như Bảng 2.

Áp dụng khung hướng dẫn xác định tỷ lệ % mức trọng yếu thực hiện mức tối đa và tối thiểu, theo hướng dẫn kiểm toán DAĐT để xác định mức trọng yếu tổng thể, trọng yếu thực hiện ngưỡng sai sót không đáng kể.

#### **Thảo luận kết quả nghiên cứu**

Mặc dù, không có hướng dẫn nhưng KTV Nhà nước lựa chọn danh mục DAĐT lập KHKT năm đối với cuộc kiểm toán NSDP, đã vận dụng các tiêu chí trọng yếu trên cả hai khía cạnh định lượng (quy mô dự án, dự án có khối lượng nghiệm thu - thanh toán lớn) và định tính (dự án chưa được thanh, kiểm tra; dự án thuộc các đầu mối được kiểm toán trong các cuộc kiểm toán NSDP, khả năng thực hiện). Tuy nhiên, còn một số vấn đề cần thảo luận:

*Thứ nhất, kết quả phỏng vấn*

Có 4/5 KTV Nhà nước lựa chọn mức độ ưu tiên đối với tiêu chí 2 “Dự án có khối lượng hoàn thành lớn” ưu tiên theo thứ tự: (1) Dự án đã phê duyệt quyết toán hoàn thành; (2) Dự án đã lập quyết toán A-B; (3) Dự án có khối lượng nghiệm thu - thanh toán từ 70% khối lượng trở lên. Tuy vậy, theo kết quả lựa chọn danh mục DADT xây dựng công trình trong các cuộc kiểm toán NSDP, cho thấy nguyên tắc này không được áp dụng nhất quán, các DADT xây dựng công trình trong KHKT NSDP tỉnh Bình Dương, bao gồm phần lớn các dự án dở dang có khối lượng hoàn thành thấp hơn mức 70% giá trị công trình. Phát hiện này cũng tương tự trong cuộc kiểm toán NSDP năm 2019, có tới 60% dự án được chọn kiểm toán; tại thời điểm kiểm toán, có khối lượng hoàn thành thấp hơn 70% giá trị công trình cần thực hiện.

*Thứ hai, đánh giá sự phù hợp trong xác định cỡ mẫu và mẫu chọn kiểm toán các DADT chọn kiểm toán chi tiết*

- Trong số 99/1.621 dự án chọn kiểm toán năm 2018, Bảng 2, có 38/99 dự án được coi là phân tử đặc biệt cần phải chọn kiểm toán chi tiết nhưng trong đó có 18/38 dự án đã được phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành, nên rủi ro kiểm toán đánh giá theo hướng dẫn kiểm toán NSDP ở mức thấp. Kết quả này hàm ý rằng, tiêu chí rủi ro quản lý thực hiện dự án chưa được KTV lựa chọn là tiêu chí ưu tiên. Thay vào đó, một số KTV Nhà nước kỳ vọng chọn nhiều DADT xây dựng đã phê duyệt quyết toán để kiểm toán, vì dễ thực hiện, an toàn và rủi ro kiểm toán thấp. Kết quả này phù hợp với mục tiêu, xác nhận trung thực hợp lý nguồn vốn và chi phí đầu tư thực hiện. Nhưng trái lại, có thể bỏ qua các dự án đã giải ngân vốn chứa đựng rủi ro có sai sót trọng yếu cao.

**Bảng 3: Bảng tính toán mức trọng yếu theo Quyết định 01/2018/QĐ-KTNN**

Các khoản mục cần lưu ý	Kế hoạch vốn (tỷ đồng)	Xác định mức trọng yếu tổng thể		Xác định mức trọng yếu thực hiện		Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể		Mức vốn bình quân/ dự án chọn kiểm toán (tỷ đồng)	Chênh lệch (tỷ đồng)
		Tỷ lệ%	Mức trọng yếu (tỷ đồng)	Tỷ lệ %	Mức trọng yếu (tỷ đồng)	Tỷ lệ %	Ngưỡng sai sót không đáng kể (tỷ đồng)		
(1)	(2)	(3)	(4=3x2)	(5)	(6=5x4)	(7)	(8=6x7)	9	10=9-6
1. Chi đầu tư phát triển năm 2018	34.555	1%	345	50%	173	1%	1,725	169	-4
2. Chi đầu tư phát triển năm 2019	32.410	1%	324	50%	162	1%	1,62	334	+ 172

*(Nguồn: tính toán của tác giả theo hướng dẫn tại Quyết định 01/2018/QĐ-KTNN)*

- Năm 2019, mức trọng yếu thực hiện là 162 tỷ đồng, nghĩa là các mẫu chọn DADT có giá trị từ 162 tỷ đồng trở lên đều được coi là các phân tử đặc biệt và phải được lựa chọn kiểm toán, Cột 6, Bảng 3. Tuy nhiên, các dự án chọn kiểm toán chi tiết lập KHKT tổng thể năm 2019, có mức vốn bình quân từ 334 tỷ đồng, cao hơn mức trọng yếu thực hiện 162 tỷ đồng, Bảng 2. Như vậy, việc chọn dự án kiểm toán để lập KHKT năm 2019 đã bỏ sót một số DADT có mức vốn, trong khoảng từ 162 tỷ đồng đến 334 tỷ đồng, cao hơn mức trọng yếu thực hiện. Kết quả này hàm ý rằng, việc chọn mẫu các DADT năm 2019, tại Thành phố Hồ Chí Minh, không đủ đại diện để xác nhận tính trung thực và hợp lý của khoản mục chi đầu tư phát triển trong BCQTNSDP. Nhận định này cũng được củng cố qua kết quả kiểm toán, được thu thập từ 03 cuộc kiểm toán NSDP năm 2018, tại 03 địa phương, như Bảng 4.

**Bảng 4: Kết quả tính toán việc vận dụng hướng dẫn kiểm toán NSDP và hướng dẫn kiểm toán DADT***Đơn vị: Tỷ đồng*

STT	Tên cuộc kiểm toán NSDP	Kết quả tính toán việc vận dụng khung hướng dẫn trọng yếu kiểm toán đối với kết quả kiểm toán năm 2018							
		Tỷ lệ sai sót phát hiện qua kiểm toán <sup>ii</sup>	Tỷ lệ chọn mẫu (Bảng 3)	Giá trị chọn mẫu kiểm toán (Bảng 3)	Giá trị sai sót mẫu chọn	Giá trị sai sót nội suy cho tổng thể	Giá trị sai sót ước tính	Mức trọng yếu thực hiện (Bảng 3)	Giá trị sai sót chưa được phát hiện và điều chỉnh
A	B	1	2	3	4=1x3	5=4:2	6=5-4	7	8=6-7
1	TP.HCM	2,4%	37,5%	9.642	228	607	379	99	280
2	Bình Dương	6,5%	87,9%	5.603	364	414	50	58	-8
3	Tây Ninh	1,6%	61,1%	1.511	24	40	16	16	0
	<b>Tổng cộng</b>			<b>16.756</b>	<b>616</b>	<b>1.061</b>	<b>445</b>	<b>173</b>	<b>272</b>

+ Tỷ lệ sai sót, Cột 1, Bảng 4 và giá trị sai sót phát hiện qua kiểm toán chi tiết các DADT, Cột 4, Bảng 4, trong 03 cuộc kiểm toán NSDP năm 2018 tại 03 địa phương. Đối với giá trị sai sót phát hiện qua chọn mẫu là 616 tỷ đồng sẽ được điều chỉnh giảm, trong khoản mục chi đầu tư phát triển theo quy định của KTN. Theo đó, KTV sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán “sau khi điều chỉnh giảm các sai sót trên, BCQTNSDP phản ánh trung thực và hợp lý tình hình thu – chi ngân sách Nhà nước”.

So với mức trọng yếu được thiết lập tại Bảng 3, theo hướng dẫn kiểm toán NSDP là 173 tỷ đồng, sai sót ước tính trong số các DADT chưa được chọn kiểm toán (còn được gọi là sai sót không được điều chỉnh giảm trong BCQTNSDP) cao hơn mức trọng yếu thực hiện là 272 tỷ đồng, Cột 8, Bảng 4.

Trong đó:

- BCQTNSDP 02 tỉnh Bình Dương và Tây Ninh không chịu ảnh hưởng do giá trị sai sót, ước tính chưa được điều chỉnh thấp hơn và bằng mức trọng yếu thực hiện, được tính toán tại Cột 8, Bảng 3.

- Trái lại, BCQTNSDP Thành phố Hồ Chí Minh, giá trị sai sót ước tính chưa được điều chỉnh cao hơn mức trọng yếu thực hiện là 280 tỷ đồng, Cột 8, Bảng 4, trong khi, KTV vẫn đưa ra ý kiến xác nhận tính trung thực và hợp lý của khoản mục chi đầu tư phát triển trong BCQTNSDP. Kết quả này cho thấy, khung tỷ lệ trọng yếu quy định trong hướng dẫn kiểm toán DADT áp dụng để lựa chọn DADT, trong các cuộc kiểm toán NSDP có điểm chưa phù hợp.

- Đồng thời, kết quả phân tích cho thấy, kiểm toán BCQTNSDP đối với cuộc kiểm toán NSDP tại Thành phố Hồ Chí Minh năm 2018, tiềm ẩn rủi ro, khi KTV đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần, đối khoản mục chi đầu tư phát triển. Dữ liệu này cũng bổ sung thêm bằng chứng, hỗ trợ cho nhận định việc chọn mẫu các DADT chọn kiểm toán chi tiết chưa đảm bảo, để xác nhận được khoản mục chi đầu tư phát triển, trong các cuộc kiểm toán NSDP.

### **Kết luận và hàm ý chính sách**

#### ***Kết luận***

Kết quả nghiên cứu cung cấp bằng chứng, cho thấy việc áp dụng tiêu chí trọng yếu và tỷ lệ trọng yếu trong khu vực công là cần thiết, do mục tiêu, phạm vi và đối tượng sử dụng BCTC khu vực công có những khác biệt nhất định so với khu vực tư. Thiếu hướng dẫn các tiêu chí và tỷ lệ % xác định mức trọng yếu, dẫn tới việc các KTV Nhà nước vận dụng

trọng yếu dựa trên kinh nghiệm chủ quan, thiếu nhất quán giữa các cuộc kiểm toán và chưa đáp ứng được yêu cầu chuẩn mực, cụ thể: các DAĐT hiện được xác định dựa trên đánh giá trọng yếu với 04 tiêu chí, Bảng 1, phù hợp đối với việc xác nhận BCQTNSDP cấp quận, huyện hoặc cho từng chủ đầu tư; việc lựa chọn các DAĐT chọn kiểm toán chi tiết trong các cuộc kiểm toán NSDP hiện nay không thể xác nhận được tính trung thực và hợp lý của khoản mục chi đầu tư phát triển trong BCQTNSDP, do chưa đủ mẫu chọn đại diện.

### ***Hàm ý chính sách***

Mặc dù, hướng dẫn kiểm toán NSDP đã cung cấp cho KTV Nhà nước phương pháp luận rõ ràng, cách thức thực hiện chọn mẫu kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán BCTC. Tuy nhiên, do BCQTNSDP khá đặc thù, chỉ bao gồm một số khoản mục chủ yếu như thu, chi (gồm chi thường xuyên và chi đầu tư). Vì vậy, việc xác nhận thông tin trên BCQTNSDP có ý nghĩa hết sức quan trọng, nhất là khoản mục chi đầu tư được cấu thành từ số vốn đầu tư thực hiện hàng năm. Kết quả nghiên cứu chỉ ra: (1) cần phải có hướng dẫn tiêu chí và tỷ lệ trọng yếu cụ thể, bởi vì KTV Nhà nước thực hiện nhiệm vụ nghiêng dần về quy tắc thay vì nguyên tắc (chấp hành quy định thay vì vận dụng phù hợp trong từng hoàn cảnh); (2) đảm bảo thực tiễn hoạt động kiểm toán đáp ứng yêu cầu chuẩn mực, hiện kết quả chọn các DAĐT xây dựng trong các cuộc kiểm toán NSDP còn thiếu nhất quán, chưa coi tiêu chí “đánh giá rủi ro quản lý thực hiện dự án” để lựa chọn kiểm toán mà chủ yếu dựa trên thông lệ, kinh nghiệm, khả năng thực hiện công việc. Hệ quả là, nhiều DAĐT xây dựng có rủi ro thấp nhưng vẫn lựa chọn kiểm toán gây lãng phí thời gian, nguồn lực. Theo đó, cần phải đổi mới phương pháp lựa chọn DAĐT chọn kiểm toán chi tiết thông qua kết hợp trọng yếu với đánh giá rủi ro, dựa trên 03 yếu tố là mức độ tác động của dự án, quy mô vốn và sự quan tâm của người sử dụng BCKT. Khi đó, có thể số mẫu chưa đủ đại diện, nhưng các dự án có rủi ro cao đã được lựa chọn kiểm toán kịp thời và theo đó, rủi ro kiểm toán có thể được giảm thiểu khi áp dụng phương pháp tiếp cận đánh giá rủi ro và vận dụng trọng yếu, như tính toán tại Bảng 4. □

### *Tài liệu tham khảo*

1. Blokdijs, H., Drieenhuizen, F., Simunic, D.A. and Stein, M.T, (2003), *Determinants of the Mix of Audit Procedures Key Factors That Cause Auditors to Change What They Do, Working Paper, Saunder School of Business, The University of British Columbia.*
2. Chính phủ, (2017), *Nghị định 139/2017/NĐ-CP ngày 27/11/2017, về xử phạt vi phạm hành chính trong hoạt động đầu tư xây dựng.*
3. Chewning Jr, Eugene G. & Higgs, Julia L, (2002), *What Does “Materiality” Really Mean?, Journal of Corporate Accounting & Finance, 13(4):61 - 71, April 2002.*
4. Đặng Anh Tuấn, (2019), *Vận dụng trọng yếu kiểm toán chi đầu tư phát triển trong các cuộc kiểm toán NSDP, Nghiên cứu khoa học kiểm toán, KTNN, số 138, tháng 4, 2019.*
5. Houghton, Keith A., Kent, Michael. & Jubb, Christine, (2011), *Materiality in the context of audit: the real expectation gap, Managerial Auditing Journal, Vol. 26, No.6.*

6. KTNN, (2016), *Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/07/2016 ban hành Hệ thống Chuẩn mực KTNN (CMKTNN 100, 1315, 1320,1450)*.
7. KTNN, (2018), “*Các báo cáo kiểm toán chi NSDP năm 2018, tỉnh Tây Ninh, Bình Dương và Thành phố Hồ Chí Minh*”.
8. KTNN, (2018), *Quyết định 01/2018/QĐ-KTNN ngày 12/11/2018 của Tổng KTNN về “Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán báo cáo quyết toán DADT”*.
9. KTNN, (2019), “*Các báo cáo kiểm toán chi NSDP năm 2019, tỉnh Tây Ninh, Bình Dương và Thành phố Hồ Chí Minh*”.
10. KTNN, (2019), “*Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019 của Tổng KTNN về việc “Ban hành hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán báo cáo quyết toán NSDP, KTNN”*”.
11. KTNN, (2019), *Quyết định 01/2019/QĐ-KTNN ngày 29/01/2019 của Tổng KTNN về “Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán BCTC doanh nghiệp”*.
12. *ISA 320 Material in Planning and Performing an Audit, IFAC, (2009)*.
13. *ISA 450 Evaluation of Misstatements Identified during the Audit, IFAC, (2009)*.
14. *ISSAI 100, Basic Principles in Government Auditing, Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, For more information visit, www.issai.org.*
15. *ISSAI 1320, Materiality in Planning and Performing an Audit, Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, For more information visit, www.issai.org.*
16. Kendall Bowlin, (2011), *Risk-Based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud, The Accounting Review, 86(4)*.
17. Messier, William F., Nonna Martinov-Bennie, & Aasmund Eilifsn, (2005), *A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later, Auditing, A Journal of Theory and Practice. Vol. 24 Iss. 1 Nov.pp.153-187.*
18. Montoya del Corte, J., Martínez García, F. J & Fernández-Laviada, A, (2010), *Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain, Managerial Auditing Journal, Emerald Group Publishing, vol. 25(5), pages 458-483, May.*
19. Raman, K.K. & Van Daniker, R.P, (1994), *Materiality in Government Auditing, Journal of Accountancy, February, pp.71–76.*
20. Puttick, G. & Van Esch, S.D, (1992), *The principles and practice of auditing, Taylor. Publisher: Kenwyn: Juta.*
21. Puttick, G., Van Esch, S.D. & Kana, S.P, (2007), *The principles and practice of auditing, Lansdowne [South Africa]: Juta.*
22. Van Schaik, F., (2010), *Materiality in government auditing, International Journal on Governmental Financial Management, X(2), 2-12.*
23. Yining Zhou, (2012), *Government Audit Materiality (Part Two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework: Seven Case Studies and a Comparative Conceptual Work, International Journal of Economics and Finance, Vol. 4, No. 2; February 2012.*