

Số: 63/QĐ-KTNN

Hà Nội, ngày 10 tháng 02 năm 2023

**QUYẾT ĐỊNH**

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 DỰ ÁN ĐẦU TƯ

*Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước ngày 24 tháng 6 năm 2015 và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Kiểm toán nhà nước ngày 26 tháng 11 năm 2019;*

*Căn cứ Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước;*

*Căn cứ Quyết định số 02/2020/QĐ-KTNN ngày 16 tháng 10 năm 2020 của Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Quy trình kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;*

*Căn cứ Quyết định số 1662/QĐ-KTNN ngày 03 tháng 11 năm 2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Quy chế soạn thảo, thẩm định, ban hành văn bản quy phạm pháp luật và văn bản quản lý của Kiểm toán nhà nước;*

*Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán.*

**QUYẾT ĐỊNH:**

**Điều 1.** Ban hành kèm theo Quyết định này 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 dự án đầu tư.

**Điều 2.** Quyết định này có hiệu lực kể từ ngày ký.

**Điều 3.** Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước và các tổ chức, cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này./.

**TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**Nơi nhận:**

- Như Điều 3;
- Lãnh đạo KTNN;
- Các đơn vị trực thuộc KTNN;
- Lưu: VT, CD (02).

**Ngô Văn Tuấn**

## 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 DỰ ÁN ĐẦU TƯ

(Ban hành kèm theo Quyết định số 63/QĐ-KTNN ngày 10 tháng 02 năm 2023 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

## Chương I

### NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG

#### Điều 1. Phạm vi điều chỉnh

1. Hướng dẫn này hướng dẫn vận dụng phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán khi thực hiện kiểm toán tài chính trong lĩnh vực kiểm toán dự án đầu tư (sau đây gọi là Báo cáo quyết toán dự án đầu tư - viết tắt là BCQT DADT), gồm: báo cáo quyết toán dự án hoàn thành; báo cáo quyết toán dự án thành phần, tiểu dự án, hạng mục công trình độc lập hoàn thành; báo cáo nguồn vốn đầu tư, thực hiện đầu tư; các báo cáo đầu tư lập cho mục đích đặc biệt do Kiểm toán nhà nước (viết tắt là KTNN) thực hiện.

2. Hướng dẫn này áp dụng khi kiểm toán đối với bộ BCQT DADT đầy đủ hoặc kiểm toán các báo cáo riêng lẻ, các thông tin tài chính của BCQT DADT.

#### Điều 2. Mục đích ban hành

1. Hướng dẫn này nhằm giúp Kiểm toán viên nhà nước (viết tắt là KTVNN) vận dụng phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán một cách phù hợp, hạn chế rủi ro khi lập kế hoạch kiểm toán (viết tắt là KHKT), thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong kiểm toán BCQT DADT.

2. Hướng dẫn KTVNN đưa ra ý kiến về việc liệu BCQT DADT có được lập và trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các quy định về lập và trình bày BCQT DADT được áp dụng hay không.

#### Điều 3. Đối tượng áp dụng

Hướng dẫn này áp dụng đối với các đơn vị trực thuộc KTNN, các đoàn KTNN, thành viên đoàn KTNN tham gia hoạt động kiểm toán BCQT DADT.

## Chương II

### VẬN DỤNG ĐÁNH GIÁ RỦI RO VÀ XÁC ĐỊNH TRỌNG YẾU TRONG GIAI ĐOẠN CHUẨN BỊ KIỂM TOÁN

#### Điều 4. Khảo sát, thu thập thông tin

Khi khảo sát và thu thập thông tin, KTVNN thực hiện theo quy định tại Quy trình kiểm toán của KTNN và Hướng dẫn kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình hiện hành của KTNN, trong đó cần lưu ý:

1. Thông tin cần thu thập về đơn vị/dự án được kiểm toán

a) KTVNN phải thu thập những thông tin về đơn vị/dự án được kiểm toán như: Thông tin chung về dự án; thông tin về tình hình tài chính dự án; thông tin về tổ chức chủ đầu tư, Ban quản lý dự án (*viết tắt là BQLDA*); các chính sách kế toán được áp dụng; môi trường hoạt động và các yếu tố bên ngoài ảnh hưởng đến dự án; cách thức đo lường và đánh giá kết quả hoạt động; thông tin khác về nhân sự; thông tin về tình hình thực hiện dự án đầu tư;... (*theo Phụ lục số 01/HD-RRTY-DADT*).

b) KTVNN thực hiện thu thập thông tin thông qua: Yêu cầu đơn vị cung cấp thông tin theo mẫu, xem xét tài liệu, phỏng vấn, quan sát, tìm hiểu qua các phương tiện thông tin đại chúng. Các phương pháp thu thập thông tin như: Đối chiếu, trao đổi, phỏng vấn, khai thác trên phương tiện thông tin đại chúng, truy cập vào cơ sở dữ liệu...

## 2. Thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ

KTVNN sử dụng các xét đoán chuyên môn để đánh giá Hệ thống kiểm soát nội bộ tại BQLDA bằng cách phỏng vấn, quan sát, hoặc kiểm tra tài liệu (*theo Phụ lục số 02/HD-RRTY-DADT*), bao gồm:

### a) Môi trường kiểm soát

Để tìm hiểu môi trường kiểm soát của đơn vị, KTVNN phải xem xét các yếu tố: Truyền đạt thông tin về tính chính trực và giá trị đạo đức trong đơn vị; đảm bảo về năng lực và trình độ nhân viên; sự tham gia của chủ đầu tư; có bộ phận kiểm soát độc lập hay không; phong cách điều hành của lãnh đạo BQLDA; cơ cấu tổ chức; phân công quyền hạn và trách nhiệm trong BQLDA.

### b) Quy trình quản trị rủi ro của đơn vị

KTVNN tìm hiểu quy trình quản trị rủi ro của đơn vị để: (i) Xác định rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày BCQT DADT; (ii) Ước tính mức độ rủi ro và đánh giá khả năng xảy ra rủi ro; (iii) Quyết định các thủ tục kiểm toán thích hợp đối với các rủi ro. Trong đó lưu ý:

- Nếu đơn vị đã xây dựng quy trình quản trị rủi ro, KTVNN phải tìm hiểu và đánh giá nội dung, kết quả và tính phù hợp của quy trình này hoặc xác định những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình quản trị rủi ro của đơn vị trong việc không phát hiện được rủi ro có sai sót trọng yếu.

- Nếu đơn vị chưa có quy trình quản trị rủi ro hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, KTVNN phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị về các phát hiện và có các biện pháp xử lý các rủi ro liên quan tới lập và trình bày BCQT DADT trong KHKT. KTVNN phải đánh giá mức độ ảnh hưởng nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ khi không có văn bản quy định quy trình quản trị rủi ro của đơn vị để xác định các nội dung trọng yếu, mục tiêu trong KHKT.

### c) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày BCQT DADT

- Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày BCQT DADT gồm:

- + Các hoạt động của đơn vị có ảnh hưởng quan trọng đối với thông tin trên BCQT DADT (*Lập, thẩm định phê duyệt dự án, thiết kế, dự toán; giám sát thi công; quản lý chất lượng; hợp đồng; hồ sơ nghiệm thu, thanh toán,...*);

+ Các thủ tục được thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công để tạo lập, ghi chép, xử lý, chỉnh sửa các nghiệp vụ kinh tế, ghi nhận vào sổ kế toán và trình bày trong BCQT DADT;

+ Các tài liệu kế toán liên quan, các thông tin hỗ trợ được dùng để tạo lập, ghi chép, xử lý, kể cả việc chỉnh sửa các thông tin được phản ánh vào sổ kế toán;

+ Cách thức tiếp nhận và xử lý các thông tin, sự kiện, điều kiện có tính chất quan trọng đối với BCQT DADT;

+ Quy trình lập và trình bày BCQT DADT của đơn vị, bao gồm cả các ước tính kế toán và thuyết minh quan trọng;

+ Phương thức kiểm soát của đơn vị đối với các nghiệp vụ kinh tế phát sinh (*Hạch toán nghiệp vụ kinh tế phát sinh, điều chỉnh, kết chuyển, khóa sổ cuối kỳ,...*).

- KTVNN phải tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan tới báo cáo BCQT DADT, như:

+ Trao đổi giữa lãnh đạo đơn vị và bộ phận kiểm soát (*Lập báo cáo theo giai đoạn, nghiệm thu, thanh toán, thanh lý hợp đồng,...*);

+ Thông tin với các cơ quan bên ngoài (*Kho bạc nhà nước, cơ quan thuế, tài chính, ngân hàng, nhà tài trợ về các vấn đề liên quan...*).

#### d) Các hoạt động kiểm soát

- Tìm hiểu những hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán mà theo xét đoán của KTVNN là cần thiết để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với rủi ro đã đánh giá đối với quá trình lập BCQT DADT.

- Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo sự chỉ đạo của lãnh đạo BQLDA: Phê duyệt, đánh giá hoạt động; xử lý thông tin; các kiểm soát vật chất; thực hiện các nguyên tắc trong phân công nhiệm vụ;....

- Cần chú trọng vào việc phát hiện các hoạt động kiểm soát nghiệp vụ, giao dịch được coi là có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu cao:

+ Việc tuân thủ các quy chế quản lý, kiểm soát trong các khâu: Lập, thẩm định phê duyệt dự án, thiết kế, dự toán; lựa chọn nhà thầu; giám sát thi công; quản lý chất lượng; nghiệm thu, thanh quyết toán,...

+ Việc tuân thủ chế độ kế toán: Chế độ kế toán áp dụng, tổ chức bộ máy kế toán; tổ chức hạch toán kế toán (*hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo kế toán*); hình thức kế toán,...

+ Công tác quản trị nguồn vốn, theo dõi giải ngân, theo dõi bàn giao tài sản, theo dõi tiến độ, đánh giá hiệu quả đầu tư, trách nhiệm của các chủ thể có liên quan.

+ Việc đối chiếu công nợ, thanh toán của các đơn vị chủ đầu tư, đại diện chủ đầu tư đối với các nhà thầu, với cơ quan cấp phát, cho vay.

+ Các hoạt động kiểm soát các nghiệp vụ có rủi ro cao khác.

- Tìm hiểu cách thức đơn vị xử lý rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin: Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức hoạt động kiểm soát; các kiểm soát chung về công nghệ thông tin và các chính sách, thủ tục liên quan đến nhiều

chương trình ứng dụng và hỗ trợ hiệu quả hoạt động của các kiểm soát chương trình ứng dụng để ngăn chặn hoặc phát hiện các sai sót, đảm bảo tính toàn vẹn của dữ liệu kế toán; bảo đảm các giao dịch phát sinh được phê duyệt; ghi nhận và xử lý đầy đủ, chính xác.

#### đ) Giám sát phương thức kiểm soát

KTVNN phải lưu ý tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà đơn vị sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCQT DADT, gồm các hoạt động kiểm soát liên quan đến tạo lập, xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và biện pháp khắc phục các khiếm khuyết trong kiểm soát của đơn vị.

*(KTVNN thực hiện theo hướng dẫn tại CMKTNN về 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 để tìm hiểu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ).*

#### 3. Các thông tin liên quan khác

- Các thông tin khác cần thu thập về dự án như: Các thông tin thu thập và kết quả thực hiện của đơn vị đối với kiến nghị kiểm toán, kết luận thanh tra, giám sát và kiểm tra nội bộ; các vấn đề cần lưu ý từ những cuộc giám sát, thanh tra, kiểm tra, kiểm toán; các vấn đề khác liên quan đến dự án và đơn vị quản lý, thực hiện dự án...

- KTVNN có thể thu thập thông tin từ các đơn vị khác có liên quan (trong trường hợp cần thiết và nếu đơn vị quản lý dự án không thể cung cấp đủ thông tin lập KHKT) như: Các cơ quan thẩm định dự án (Sở KHĐT hoặc các sở chuyên ngành); cơ quan phê duyệt dự án (thông tin về nguồn vốn, vốn đầu tư thực hiện, cơ chế quản lý của cơ quan phê duyệt dự án,...); cơ quan cấp phát vốn (tình hình giải ngân vốn,...); cơ quan đã tiến hành thanh tra, giám sát, kiểm tra, kiểm toán trước đó (các báo cáo, biên bản kết luận,...); các phương tiện thông tin đại chúng (bài viết, thông tin về dự án, về các đơn vị quản lý, thực hiện dự án,...); các đơn vị khác (nếu có).

4. Trường hợp DADT đã được kiểm toán năm trước: Để giảm thủ tục hành chính, KTVNN có thể thu thập thông tin thông qua xem xét hồ sơ từ các cuộc kiểm toán trước và chỉ thu thập bổ sung các thông tin thay đổi đáng kể từ phía đơn vị được kiểm toán so với cuộc kiểm toán trước. Các thông tin thay đổi đáng kể này là các thay đổi quan trọng trong hoạt động của đơn vị, giúp KTVNN hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

#### **Điều 5. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu**

Việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu vận dụng hướng dẫn tại CMKTNN về 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. Trong đó, lưu ý các nội dung sau:

1. Để làm cơ sở thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, KTVNN phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCQT DADT và cấp độ cơ sở dẫn liệu:

a) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCQT DADT là rủi ro ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCQT DADT và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu (Các rủi ro ảnh hưởng đến nhiều khoản mục, chỉ tiêu trên báo cáo và các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận...).

b) Khi xác định đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cơ sở dẫn liệu đối với các khoản mục, KTVNN cần đánh giá các rủi ro đã xác định có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCQT DAĐT và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu.

2. Khi thực hiện quy trình đánh giá rủi ro, KTVNN phải dựa vào xét đoán chuyên môn để cân nhắc rủi ro đã xác định là rủi ro đáng kể hay không đáng kể.

3. Rủi ro đáng kể thường liên quan đến các hoạt động bất thường: Sự can thiệp nhiều hơn của lãnh đạo BQLDA vào việc phê duyệt dự toán, nghiệm thu, thanh toán; can thiệp thủ công nhiều hơn vào quá trình thu thập và xử lý dữ liệu; các tính toán phức tạp; tính chất của các giao dịch bất thường khiến đơn vị khó có thể thực hiện các kiểm soát một cách hiệu quả đối với những rủi ro đó; các xét đoán mang tính chủ quan hoặc phức tạp.

4. Khi xét đoán rủi ro được coi là đáng kể, KTVNN lưu ý phải xem xét những dấu hiệu có rủi ro cao:

a) Rủi ro mà theo đánh giá của KTVNN có dấu hiệu gian lận: Có dấu hiệu cố tình nghiệm thu sai, cố tình tính sai,...

b) Rủi ro có liên quan tới những thay đổi lớn: Đơn giá tăng bất thường; chi phí phát sinh lớn; thay đổi chủng loại thiết bị; thay đổi mô cung cấp vật liệu; các đơn giá phát sinh trong thời kỳ thay đổi chính sách; khối lượng phát sinh do thay đổi thiết kế; do điều chỉnh bổ sung trong quá trình thực hiện, đơn giá và khối lượng phát sinh ngoài hợp đồng...

c) Mức độ phức tạp của các giao dịch dễ xảy ra gian lận, sai sót: Dự án đầu tư trên địa bàn rộng; khối lượng chìm khuất; vật tư, thiết bị nhập khẩu; khối lượng tính toán cho kết cấu phức tạp; vấn đề trượt giá liên quan đến nhiều loại đồng tiền; chậm tiến độ; ...

d) Rủi ro gắn liền với các giao dịch quan trọng: Hợp đồng mua dây chuyền công nghệ chính của nhà máy; các hợp đồng có giá trị lớn; hình thức hợp đồng có tính đặc thù (*hợp đồng theo hình thức EPC, trọn gói*);...

đ) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính, đặc biệt là yếu tố chưa chắc chắn: Tạm tính tỷ lệ đất đào máy và thủ công; xác định cự ly vận chuyển; các đơn giá đặc thù; việc sử dụng các định mức không trong công bố của cơ quan nhà nước có thẩm quyền...

e) Rủi ro có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động bình thường của đơn vị hoặc liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường: Giá trị quyết toán cao hơn dự toán được duyệt; suất đầu tư cao hơn so với công trình cùng loại....

f) Các ảnh hưởng do mô hình và cơ chế hoạt động của các Ban QLDA còn nhiều bất cập; trình độ năng lực của Ban QLDA hạn chế; năng lực của các đơn vị tư vấn tham gia thực hiện dự án chưa cao; trùng lắp hoặc chồng chéo trong điều hành;...

g) Mức độ thường xuyên phải tiến hành thanh tra, kiểm toán tại đơn vị; những tồn tại được chỉ ra từ những cuộc kiểm toán, thanh tra, kiểm tra trước đó, những sai sót có tính hệ thống chưa được khắc phục; việc điều tra của các cơ quan nhà nước đối với hoạt động của đơn vị; các vụ kiện tụng chưa được giải quyết;...

h) Những vấn đề nổi cộm trong quá trình quản lý dự án bao gồm cả quản lý tài chính, kế toán.

i) Những sai sót trong chiến lược, quy hoạch; việc tuân thủ và tính hợp lý của quy hoạch ngành, vùng; sự thiếu sót trong quản lý dẫn tới các yếu kém đã được xác định.

k) Những rủi ro do thời gian thực hiện dự án kéo dài dẫn đến sai sót bù giá vật liệu; cán bộ theo dõi trực tiếp có sự biến động không liên tục; lãnh đạo đơn vị có sự thay đổi; sự thay đổi qua nhiều chủ đầu tư; liên quan đến việc đấu thầu, chỉ định thầu đối với các dự án (*đặc biệt là dự án cấp bách*).

l) Những rủi ro bất thường do lỗi số học hoặc các lỗi liên quan khi vận dụng công nghệ thông tin vào các công thức toán học trong bảng tính.

5. Đối với mỗi rủi ro ở cấp độ BCQT DADT và cấp độ cơ sở dữ liệu, KTVNN cần đánh giá tác động của chúng đến các khoản mục, chỉ tiêu trên BCQT DADT.

6. Bảng tham khảo cách xác định mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu

Rủi ro tiềm tàng	Rủi ro kiểm soát	Mức độ rủi ro
Cao	Cao	Cao
Cao	Trung bình	Cao
Trung bình	Cao	Cao
Trung bình	Trung bình	Trung bình
Cao	Thấp	Trung bình
Thấp	Cao	Trung bình
Trung bình	Thấp	Trung bình
Thấp	Trung bình	Trung bình
Thấp	Thấp	Thấp

**Điều 6. Xác định trọng yếu kiểm toán**

Việc xác định trọng yếu kiểm toán tham khảo theo hướng dẫn tại CMKTNN về Xác định và vận dụng trọng yếu trong kiểm toán tài chính, trong đó cần lưu ý:

1. Trọng yếu kiểm toán BCQT DADT được xác định trên cả phương diện định lượng và định tính.

2. Xác định trọng yếu kiểm toán BCQT DADT về định lượng bao gồm: Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT hoặc thông tin tài chính; Xác định mức trọng yếu đối với các hạng mục, khoản mục, gói thầu, nhóm chi phí, và thông tin thuyết minh (*viết tắt là các khoản mục*) cần lưu ý; Xác định mức trọng yếu thực hiện; Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể.

2.1. Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT (*theo Phụ lục số 03/HD-RRTY-DADT*)

a) Mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT hoặc thông tin tài chính được kiểm toán: Là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót trên BCQT DADT hoặc thông tin tài

chính được kiểm toán mà KTVNN cho rằng từ mức đó trở xuống BCQT DADT có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

b) Mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT được xác định bằng:

$$\text{Mức trọng yếu tổng thể} = \frac{\text{Tỷ lệ phần trăm (\%) xác định mức trọng yếu tổng thể}}{\text{Giá trị tiêu chí được lựa chọn xác định mức trọng yếu tổng thể}}$$

c) Lựa chọn tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT

- Tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN về nhu cầu thông tin của đa số người sử dụng báo cáo quan tâm nhiều nhất đến chỉ tiêu nào.

- Tùy từng dự án đầu tư, loại hợp đồng và hình thức hợp đồng đối với các gói thầu chính (*EC, EP, PC, EPC, trọn gói, đơn giá cố định, đơn giá điều chỉnh...*), tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT có thể được lựa chọn từ một hoặc một số chỉ tiêu quan trọng nhất trong các yếu tố của BCQT DADT: Giải ngân; chi phí đầu tư thực hiện; chi phí đầu tư không tính vào giá trị tài sản; giá trị hình thành tài sản sau đầu tư; công nợ, vật tư, thiết bị tồn đọng; các chỉ tiêu khác (*nếu có*).

- Thông thường, dự án được KTVNN kiểm toán là dự án sử dụng nguồn tài chính công nên chỉ tiêu quan tâm nhất của các cơ quan quản lý nhà nước và công chúng là chi phí đầu tư, vì vậy KTVNN thường lựa chọn chỉ tiêu chi phí đầu tư làm tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.

Tuy nhiên trong hoàn cảnh thực tế, KTVNN phải sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định lựa chọn tiêu chí phù hợp, mà không nhất thiết phải lựa chọn chi phí đầu tư, hoặc có thể lựa chọn kết hợp nhiều tiêu chí để ước lượng mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.

Trường hợp chọn nhiều tiêu chí để xác định mức trọng yếu thì mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT là giá trị thấp nhất xác định được từ các tiêu chí trên.

*Ví dụ: Dự án đầu tư bằng nguồn vốn viện trợ không hoàn lại và nhà tài trợ quan tâm nhiều hơn đến công tác quản lý dòng tiền thì có thể chọn tiêu chí là Nguồn vốn đầu tư để ước lượng cho tổng thể BCQT DADT; hoặc đối với các dự án mà chi phí thiết bị chiếm phần lớn trong tổng chi phí đầu tư, khi đó chi phí thiết bị có thể là tiêu chí phù hợp.*

- Trong trường hợp chỉ kiểm toán một số thông tin, yếu tố của BCQT DADT, thì thông tin, yếu tố đó có thể là tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.

*Ví dụ: Nếu chỉ kiểm toán việc quản lý sử dụng vốn, có thể lựa chọn tiêu chí nguồn vốn đầu tư thực hiện làm tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.*

- Việc xác định tiêu chí còn có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố khác như: đặc điểm của dự án, đặc điểm hoạt động của đơn vị có dự án đầu tư hoặc cơ cấu nguồn vốn huy động để thực hiện dự án,...



*Ví dụ: Đối với các dự án mà chi phí đầu tư chủ yếu là chi phí xây dựng (dự án xây cầu,...) và người sử dụng BCQT DADT (cơ quan thẩm tra phê duyệt quyết toán) thường quan tâm tới chi phí xây dựng thì chi phí xây dựng (một bộ phận trong chi phí đầu tư) có thể là tiêu chí để xác định mức trọng yếu; đối với các dự án mà chi phí thiết bị thường chiếm phần lớn trong tổng chi phí đầu tư, khi đó chi phí thiết bị có thể là tiêu chí phù hợp.*

d) Lấy giá trị tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT

- Giá trị tiêu chí xác định trong giai đoạn lập KHKT thường dựa trên các dữ liệu tài chính phù hợp. Những dữ liệu này thường bao gồm số liệu trên BCQT DADT do đơn vị lập cung cấp (ví dụ: Trường hợp chi phí đầu tư được lựa chọn là yếu tố sử dụng để ước tính mức trọng yếu thì giá trị tiêu chí này lấy trên BCQT DADT do đơn vị lập cung cấp).

- Tuy nhiên, tùy theo hoàn cảnh cụ thể, KTVNN có thể điều chỉnh tăng, giảm giá trị tiêu chí cho phù hợp bằng cách loại trừ các biến động bất thường.

*Ví dụ: Các dự án cùng loại, cùng lĩnh vực với dự án được kiểm toán thường không phát sinh loại chi phí A nhưng riêng dự án được kiểm toán lại phát sinh bất thường khoản chi phí A rất lớn, khi đó KTVNN có thể loại trừ khoản chi phí A bất thường này trước khi sử dụng giá trị chi phí đầu tư ước tính mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT, nhằm phản ánh phù hợp mức độ sai sót sẽ ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCQT DADT.*

đ) Lựa chọn tỷ lệ (%) để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT

- KTNN xây dựng khung tỷ lệ để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT ở **mức tối đa không quá 1%** giá trị tiêu chí được lựa chọn (nguồn vốn đầu tư, chi phí đầu tư thực hiện hoặc một bộ phận của nguồn vốn đầu tư, chi phí đầu tư thực hiện, giá trị tổng tài sản...).

- Khung tỷ lệ nêu trên cung cấp định hướng cho KTVNN khi đưa ra các xét đoán trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT. KTVNN phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định tỷ lệ % áp dụng cho tiêu chí đã lựa chọn cho từng cuộc kiểm toán, phụ thuộc vào hiểu biết của KTVNN về mức độ sai sót có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCQT DADT.

Trong một số trường hợp, tỷ lệ % xác định mức trọng yếu có thể ngoài khung hướng dẫn nói trên nếu như KTVNN xét đoán rằng mức trọng yếu đó là phù hợp. KTVNN cần phản ánh trong hồ sơ kiểm toán những diễn giải chi tiết hơn về nguyên nhân xác định mức trọng yếu vượt quá khung và mức trọng yếu vượt khung này phải được sự đồng ý của Lãnh đạo KTNN (đoàn kiểm toán phải nêu rõ trong tờ trình khi xét duyệt KHKT tổng quát hoặc điều chỉnh KHKT tổng quát - nếu có).

- Tùy theo từng dự án, với cùng một tiêu chí lựa chọn nhưng tỷ lệ % tương ứng để xác định mức trọng yếu có thể khác nhau, chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố: quy mô dự án; môi trường thực hiện; đặc điểm của dự án;...(Chi tiết xem Bảng 1).

Bảng 1. Nhân tố ảnh hưởng đến tiêu chí lựa chọn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT

Yếu tố	Tỷ lệ % thấp trong khung hướng dẫn	Tỷ lệ % cao trong khung hướng dẫn
Quy mô dự án	Dự án có quy mô lớn, vốn đầu tư thực hiện lớn	Dự án có quy mô nhỏ, vốn đầu tư thực hiện nhỏ
Môi trường thực hiện	Dự án triển khai trên địa bàn rộng, địa hình xa xôi, hiểm trở, khu vực có địa hình thi công phức tạp....	Dự án triển khai trên địa bàn nhỏ, địa hình thi công thuận lợi,...
Đặc điểm của dự án	Dự án có công nghệ, thiết bị đặc chủng, hệ số an toàn trong thiết kế cao, các định mức đặc thù không có trong hệ thống định mức của Nhà nước.....	Dự án thông thường
	Dự án có liên quan đến an sinh xã hội được sự quan tâm theo dõi của Quốc hội, ủy ban Quốc hội, công chúng, báo chí	Dự án không liên quan nhiều đến cộng đồng
.....		

*Lưu ý: Các yếu tố trên chỉ mang tính định hướng, có nhiều các nhân tố khác ảnh hưởng đến tính phù hợp của mức trọng yếu tùy từng trường hợp cụ thể của dự án được kiểm toán.*

*Ví dụ: Theo số liệu báo cáo quyết toán của BQLDA lập Dự án A là dự án an sinh xã hội, được Quốc hội, người dân quan tâm, thi công trong thời gian dài, chính sách và nhân sự có nhiều thay đổi. Tổng nguồn vốn đầu tư thực hiện là 205 tỷ đồng, bao gồm: nguồn vốn Ngân sách nhà nước là 104,1 tỷ đồng, nguồn vốn ODA là 100 tỷ đồng, nguồn vốn khác là 0,9 tỷ đồng. Chi phí đề nghị quyết toán 200 tỷ đồng (Trong đó: Chi phí xây lắp 150 tỷ, chi phí thiết bị 20 tỷ, chi phí bồi thường hỗ trợ giải phóng mặt bằng 10 tỷ, chi phí khác 20 tỷ).*

*Theo ví dụ trên, Dự án A là dự án phức tạp, có quy mô lớn, được nhiều đối tượng quan tâm. Do đó tỷ lệ xác định mức trọng yếu được lựa chọn ở mức thấp, tỷ lệ lựa chọn là 0,5% chi phí đầu tư, khi đó KTVNN xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT khi lập kế hoạch là 1 tỷ đồng. Điều này có nghĩa, nếu sai sót của BCQT DADT từ 1 tỷ đồng trở lên sẽ ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCQT DADT (Chi tiết xem Bảng 2).*

**Bảng 2. Xác định trọng yếu kiểm toán**

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu		<input checked="" type="checkbox"/> Chi phí đầu tư <input type="checkbox"/> Nguồn vốn đầu tư <input type="checkbox"/> Giá trị TS hình thành qua đầu tư <input type="checkbox"/> ...
Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu		<input checked="" type="checkbox"/> BCQT DADT trước kiểm toán <input type="checkbox"/> ...
Lý do lựa chọn tiêu chí này		<i>Chi phí đầu tư được các cơ quan nhà</i>

		<i>nước quan tâm nhất</i>
Giá trị tiêu chí được lựa chọn	(a)	200.000 trđ
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu	(b)	0,5% Chi phí đầu tư
<i>Lý do lựa chọn tỷ lệ này</i>		<i>(Công trình phức tạp, quy mô lớn, liên quan đến an sinh xã hội...)</i>
Mức trọng yếu tổng thể	(c)=(a)*(b)	1.000 trđ
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	(d)	50% Mức trọng yếu tổng thể
<i>Lý do lựa chọn tỷ lệ này</i>		<i>Do công trình thi công trong thời gian dài, chính sách và nhân sự có nhiều thay đổi có thể rủi ro cao nên chọn tỷ lệ ở mức thấp.</i>
Mức trọng yếu thực hiện	(e)=(c)*(d)	500 trđ
Tỷ lệ xác định ngưỡng sai sót không đáng kể	(f)	1% Mức trọng yếu tổng thể
<i>Lý do lựa chọn tỷ lệ này</i>		<i>Công trình an sinh xã hội, được người dân quan tâm...</i>
Ngưỡng sai sót không đáng kể	(g) = (c)*(f)	10 trđ

## 2.2. Xác định mức trọng yếu đối với các khoản mục cần lưu ý (theo Phụ lục số 04/HD-RRTY-DADT)

- Mức trọng yếu đối với khoản mục cần lưu ý là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót đối với từng khoản mục trên BCQT DADT được kiểm toán mà KTVNN cho rằng từ mức đó trở xuống khoản mục có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

- Xác định các khoản mục cần lưu ý dựa trên các yếu tố sau:

+ Pháp luật, các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày BCQT DADT được áp dụng có thể gây ảnh hưởng đến kỳ vọng của đối tượng sử dụng thông tin tài chính đối với một số khoản mục trên BCQT DADT.

*Ví dụ: Chế độ kế toán chủ đầu tư hiện hành yêu cầu việc trình bày chi tiết chi phí thực hiện đầu tư của dự án theo từng hạng mục công trình, từng loại chi phí như: chi phí xây dựng, chi phí thiết bị, chi phí bồi thường hỗ trợ và tái định cư, chi phí quản lý dự án, chi phí tư vấn, chi phí khác,..... Quy định này có thể hướng sự quan tâm của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính đối với các hạng mục hoặc các loại chi phí có quy mô lớn, chiếm tỷ trọng chủ yếu hoặc quan trọng đối với dự án.*

+ Các thuyết minh quan trọng liên quan đến đặc điểm của dự án được kiểm toán.

*Ví dụ: Chi phí thiết bị đối với dự án lắp đặt trang thiết bị; chi phí xây dựng đối với dự án hạ tầng kỹ thuật, dân dụng; chi phí bồi thường hỗ trợ giải phóng mặt bằng đối với dự án tái định canh, định cư...*

+ Đối tượng sử dụng BCQT DADT quan tâm đến một hạng mục, khoản mục, gói thầu, nhóm chi phí và thông tin nhất định được thuyết minh riêng rẽ trên BCQT DADT.

*Ví dụ: Khi đối tượng sử dụng BCQT DADT quan tâm đến chi phí tư vấn thiết kế thì chi phí đó sẽ cần được lưu ý.*

+ Các chỉ tiêu liên quan đến định hướng, trọng tâm kiểm toán của ngành thuộc BCQT DADT.

- Đối với các khoản mục cần lưu ý, mức sai sót có thể thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT nhưng vẫn ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng, do đó KTVNN phải xác định mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu áp dụng cho từng khoản mục này. Mức trọng yếu đối với khoản mục cần lưu ý là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót đối với từng khoản mục trên BCQT DADT được kiểm toán mà KTVNN cho rằng ở mức đó khoản mục có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

KTVNN có thể dựa vào xét đoán chuyên môn của mình để xác định mức trọng yếu đối với khoản mục cần lưu ý hoặc vận dụng tỷ lệ % trong khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu kiểm toán để xác định tương tự như đối với xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT. Tuy nhiên, trong mọi trường hợp thì mức trọng yếu đối với khoản mục cần lưu ý đều được xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.

*Ví dụ: Nhà tài trợ có thể quan tâm nhiều hơn tới nguồn vốn ODA trong nguồn vốn đầu tư và thường yêu cầu tính chính xác cao hơn. Khi đó, nguồn vốn ODA (xét riêng lẻ) nếu có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu tổng thể vẫn có thể ảnh hưởng đến quyết định của nhà tài trợ, vì vậy KTVNN thường phải xác định mức trọng yếu riêng áp dụng cho phần nguồn vốn ODA nhỏ hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.*

- Đối với những khoản mục trọng yếu về bản chất hoặc hậu quả của sai sót tại khoản mục đó nếu xảy ra là nghiêm trọng thì mức trọng yếu được xác định ở mức thấp. Trường hợp có những khoản mục có yêu cầu chính xác cao về số liệu, mức trọng yếu đối với khoản mục đó có thể được xác định ở mức rất thấp (mức trọng yếu gần bằng 0). Khi đó, KTVNN có thể cần kiểm toán toàn bộ các giao dịch có liên quan nhằm phát hiện tất cả các sai sót có liên quan đến khoản mục, thông tin thuyết minh.

*Ví dụ: Tiếp ví dụ trên, giả sử Dự án A đang có những khiếu nại, khiếu kiện của người dân về số tiền bồi thường hỗ trợ giải phóng mặt bằng. Khi đó, KTVNN có thể xét đoán rằng người sử dụng thông tin quan tâm nhiều đến những chi phí có tính chất nhạy cảm như chi phí bồi thường hỗ trợ chi trả trực tiếp cho các hộ dân. Khi đó, KTVNN cần xem xét xây dựng mức trọng yếu riêng cho khoản mục chi phí bồi thường hỗ trợ phải thấp hơn mức trọng yếu với tổng thể BCQT DADT (Ví dụ: xác định bằng 0,3% giá trị khoản mục - Chi tiết xem Bảng 3). Tương tự đối với việc xác định mức trọng yếu thực hiện đối với nguồn vốn ODA.*

Bảng 3. Xác định mức trọng yếu tổng thể, mức trọng yếu thực hiện và ngưỡng sai sót không đáng kể của khoản mục cần lưu ý

Các khoản mục cần lưu ý	Giá trị khoản mục	Xác định mức trọng yếu khoản mục lưu ý		Xác định mức trọng yếu thực hiện của khoản mục lưu ý		Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể		Mô tả cách xác định
		Tỷ lệ %	Mức trọng yếu	Tỷ lệ %	Mức trọng yếu	Tỷ lệ %	Ngưỡng sai sót không đáng kể	
1	2	3	4=3x2	5	6=5x4	7	8=7x4	9
1. Chi phí bồi thường hỗ trợ giải phóng mặt bằng	10.000trđ	0,3%	30trđ	50%	15trđ	1%	0,3trđ	Dự án A đang có những khiếu nại, khiếu kiện của người dân về số tiền đền bù giải phóng mặt bằng.
2. Nguồn vốn ODA	100.000trđ	0,3%	300trđ	50%	150trđ	1%	3trđ	Do nhà tài trợ cần sự chính xác nên tính thấp hơn mức trọng yếu tổng thể.
...								

### 2.3. Xác định các khoản mục trọng yếu

Trên cơ sở mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT và mức trọng yếu đối với khoản mục cần lưu ý, KTVNN xác định các khoản mục trọng yếu (theo Phụ lục số 05/HD-RRTY-DADT):

a) Khi lập KHKT, KTVNN cần xác định các khoản mục trọng yếu trên BCQT DADT làm cơ sở để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình thực hiện kiểm toán.

b) Việc xác định các khoản mục có là trọng yếu hay không cần xem xét cả về định lượng và định tính trong hoàn cảnh cụ thể (Chi tiết xem Bảng 4):

- Xét về mặt định lượng: Các khoản mục trên BCQT DADT có giá trị lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT có thể xác định là trọng yếu nếu được đánh giá có thể chứa đựng rủi ro sai sót lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT.

*Ví dụ: Tiếp tục ví dụ trên, thì tất cả các hạng mục, khoản mục, gói thầu có giá trị lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT (>1.000 trđ) được xác định là khoản mục trọng yếu nếu đánh giá có thể chứa đựng rủi ro sai sót lớn hơn mức trọng yếu tổng thể.*

- Xét về mặt định tính: Việc xác định các khoản mục trọng yếu không chỉ đơn thuần là việc xem xét về giá trị của các khoản mục trên BCQT DADT mà cần phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xem xét các yếu tố định tính trong hoàn cảnh cụ thể. Một khoản mục có giá trị nhỏ hơn mức trọng yếu có thể là trọng yếu khi xem xét các yếu tố định tính nếu khoản mục là quan trọng và có khả năng chứa đựng sai sót, gian lận. Ngược lại, một khoản mục có giá trị lớn hơn mức trọng yếu có thể không xác định là trọng yếu nếu KTVNN có đủ cơ sở xác định khoản mục không chứa đựng sai sót trọng yếu.

**Bảng 4. Xác định các khoản mục trọng yếu về định tính**

TT	Đơn vị, khoản mục trọng yếu	Giá trị khoản mục	Lý do xác định trọng yếu
1	2	3	4
I	ĐƠN VỊ/ NHÓM ĐƠN VỊ		
1	Khoản mục/gói thầu 1	5.000 trđ	Ví dụ: Giá trị lớn hơn mức trọng yếu tổng thể và có rủi ro sai sót trọng yếu xác định là cao.
2	Khoản mục chi phí B	900 trđ	Ví dụ: Giá trị tuy nhỏ hơn mức trọng yếu tổng thể, nhưng là khoản mục hay có sai sót; hệ thống KSNB có nhiều yếu kém.
	....		

c) Khi xác định các khoản mục trọng yếu, KTVNN thường xem xét các chỉ tiêu trên BCQT DADT. Tuy nhiên, các thành phần chi tiết của chỉ tiêu trên BCQT DADT cũng có thể được xem xét để xác định liệu những thành phần chi tiết đó có phải là trọng yếu hay không.

*Ví dụ: Các gói thầu chi tiết của chi phí đầu tư trên BCQT DADT có thể được xem xét riêng lẻ khi xác định xem các thành phần chi tiết đó có phải là khoản mục trọng yếu hay không.*

d) Khi đánh giá tính trọng yếu của các khoản mục, KTVNN cần xem xét cả quy mô, bản chất cũng như nội dung của từng khoản mục và thông tin thuyết minh trong hoàn cảnh cụ thể. Các yếu tố định lượng và định tính liên quan đến việc xác định các khoản mục trọng yếu có thể bao gồm các yếu tố sau:

- Độ lớn và thành phần chi tiết của các khoản mục, số lượng của các giao dịch, mức độ phức tạp và tính đồng nhất của các giao dịch liên quan đến khoản mục.

- Bản chất của các khoản mục (*Các khoản mục và thông tin thuyết minh dễ bị tác động để làm thay đổi chi phí đầu tư đề nghị quyết toán: Cụ ly vận chuyển, các khối lượng phát sinh, tính toán khối lượng,...*).

- Sự phức tạp trong hạch toán kế toán và lập báo cáo các khoản mục.

- Sự tồn tại của giao dịch với các bên liên quan trong các khoản mục.

- Các khoản mục có sự biến động lớn, bất thường (*Các giao dịch mới, phức tạp, tăng đột biến hoặc mang tính chủ quan*).

- Nhu cầu của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính, kỳ vọng và mối quan tâm của các nhà quản lý và công chúng về một vấn đề nhất định (*ví dụ: Những vấn đề đang được Quốc hội và các cơ quan quản lý nhà nước quan tâm*).

- Yêu cầu giám sát theo quy định của pháp luật trong một lĩnh vực cụ thể.

- Yêu cầu về việc công khai và minh bạch (*ví dụ: Yêu cầu công khai cụ thể về gian lận hoặc các thiệt hại khác*).

đ) Sau khi xác định ban đầu các khoản mục trọng yếu, KTVNN cần xem xét khi tổng hợp các khoản mục không được xác định là trọng yếu có trở thành trọng yếu hay không.

*Ví dụ: Việc xác định các khoản mục trọng yếu trên BCQT dự án A, với mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT là 1.000 triệu đồng và mức trọng yếu đối với chi phí bồi thường hỗ trợ cho các hộ dân là 30 triệu đồng, mức trọng yếu đối với nguồn vốn ODA 300 triệu đồng (Chi tiết xem Bảng 5).*

Bảng 5. Xác định các khoản mục trọng yếu

TT	Khoản mục	Giá trị (trđ)	Khoản mục trọng yếu (Có/Không)	Lý do
I	Nguồn vốn			
1	Vốn vay ODA	100.000 trđ	Có	Trọng yếu về bản chất (vốn vay ODA đòi hỏi sự giám sát chặt chẽ và sự quan tâm của người sử dụng thông tin)
2	Vốn NSNN	104.100 trđ	Có	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu
3	Vốn khác	900 trđ	Không	Quy mô nhỏ hơn mức trọng yếu; khả năng có sai sót trọng yếu thấp...
II	Chi phí đầu tư			
1	Chi phí xây lắp			
1.1	Gói thầu 1	5.000 trđ	Có	Quy mô cao hơn mức trọng yếu; tiềm ẩn nhiều rủi ro có sai sót trọng yếu

1.2	Gói thầu 2	2.000 trđ	Không	Tuy quy mô cao hơn mức trọng yếu nhưng hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá là hiệu quả, thực hiện thử nghiệm kiểm soát không có sai sót trọng yếu
	....			
2	Chi phí bồi thường hỗ trợ giải phóng mặt bằng	10.000 trđ	Có	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu; đang có khiếu kiện của người dân
3	Chi phí kiểm toán	900 trđ	Không	Quy mô nhỏ hơn mức trọng yếu; ít tiềm ẩn sai sót
	....			

#### 2.4. Xác định mức trọng yếu thực hiện

a) Mức trọng yếu thực hiện là mức giá trị do KTVNN xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT, nhằm giảm khả năng sai sót tới mức thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và các sai sót không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT. Trong trường hợp liên quan đến mức trọng yếu đối với khoản mục chi phí, mức trọng yếu thực hiện cũng được xác định để làm giảm khả năng xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong các khoản mục đó tới mức thấp có thể chấp nhận được.

b) Xác định mức trọng yếu thực hiện dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng (theo Phụ lục số 03/HD-RRTY-DADT):

$$\text{Mức trọng yếu thực hiện} = \text{Tỷ lệ phần trăm (\%) xác định mức trọng yếu thực hiện} \times \text{Mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT}$$

c) KTVNN xây dựng khung tỷ lệ để xác định mức trọng yếu thực hiện đối với kiểm toán BCQT DADT áp dụng theo thông lệ kiểm toán báo cáo tài chính trong khoảng từ **50% - 75%** mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT đã xác định ở trên.

d) Việc chọn tỷ lệ trong khung để xác định mức trọng yếu thực hiện không chỉ đơn thuần là một phép tính cơ học mà yêu cầu phải có những xét đoán chuyên môn. Việc xét đoán này phụ thuộc vào hiểu biết của KTVNN về đơn vị, dự án được kiểm toán, kết quả đánh giá rủi ro, quy mô, bản chất của các sai sót đã phát hiện trong các cuộc kiểm toán, kiểm tra, thanh tra trước và khả năng lặp lại sai sót đó trong kỳ kiểm toán, mức độ sai sót dự kiến trong kỳ kiểm toán.

đ) Việc chọn tỷ lệ áp dụng cho từng cuộc kiểm toán cụ thể tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN và phải được giải thích lý do trong KHKT. Thông qua quá trình tìm hiểu thông tin về dự án, đơn vị và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu,



nếu KTVNN xác định rủi ro có sai sót trọng yếu của BCQT DADT càng cao thì mức trọng yếu thực hiện càng nhỏ (*tương ứng tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện trên mức trọng yếu tổng thể càng nhỏ*) để phân chênh lệch giữa mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT và mức trọng yếu thực hiện có thể bao quát được các sai sót không phát hiện được và các sai sót không điều chỉnh.

e) Trong một số trường hợp đặc biệt, tùy thuộc hoàn cảnh của cuộc kiểm toán, tỷ lệ % xác định mức trọng yếu thực hiện có thể vượt khung hướng dẫn nêu trên nếu như KTVNN xét đoán rằng mức trọng yếu đó là phù hợp. Tuy nhiên, mức trọng yếu thực hiện luôn luôn phải thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT do khi lập KHKT, việc thiết kế các thủ tục kiểm toán để phát hiện các sai sót trọng yếu một cách đơn lẻ dẫn tới khả năng ảnh hưởng kết hợp của các sai sót không trọng yếu đơn lẻ có thể làm cho BCQT DADT còn chứa đựng các sai sót trọng yếu hoặc còn có những sai sót có thể không được phát hiện qua quá trình kiểm toán.

KTVNN cần phản ánh trong hồ sơ kiểm toán những diễn giải chi tiết hơn về nguyên nhân xác định mức trọng yếu thực hiện vượt quá khung và mức trọng yếu thực hiện vượt khung này phải được sự phê duyệt của Lãnh đạo KTVNN (*đoàn kiểm toán phải nêu rõ trong tờ trình khi xét duyệt KHKT tổng quát hoặc điều chỉnh KHKT tổng quát - nếu có*).

g) Mức trọng yếu thực hiện sẽ quyết định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần phải thực hiện như: phải kiểm tra khoản mục nào; số lượng mẫu chọn để kiểm toán...

*Ví dụ: Tiếp theo số liệu tại Bảng 2: Do công trình thi công trong thời gian dài, chính sách và nhân sự có nhiều thay đổi có thể rủi ro cao nên chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện ở mức thấp (50% mức trọng yếu tổng thể), khi đó mức trọng yếu thực hiện là 500 triệu đồng.*

h) Đối với các khoản mục cần lưu ý: Mức trọng yếu thực hiện cũng cần được xác định tương ứng nhằm giảm thiểu khả năng sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong khoản mục đó tới mức thấp có thể xác định được. Mức trọng yếu thực hiện đối với khoản mục cần lưu ý thường được xác định ở mức thấp trong khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu (*theo Phụ lục số 04/HD-RRTY-DADT*).

*Ví dụ: Tiếp ví dụ trên, theo số liệu tại Bảng 3, đối với chi phí bồi thường hỗ trợ cho các hộ dân (khoản mục cần lưu ý), mức trọng yếu thực hiện được xác định bằng:  $50\% \times 30 \text{ triệu đồng} = 15 \text{ triệu đồng}$ ; mức trọng yếu thực hiện đối với nguồn vốn ODA được xác định bằng:  $50\% \times 300 \text{ triệu đồng} = 150 \text{ triệu đồng}$ .*

## 2.5. Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

a) Ngưỡng sai sót không đáng kể là mức giá trị do KTVNN xác định mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể nếu xét về mặt định tính không có yếu tố cần lưu ý, sai sót không có yếu tố gian lận, thất thoát vốn nhà nước, không phải sai sót phổ biến đại diện cho tổng thể và khi tổng hợp lại không ảnh hưởng trọng yếu đến BCQT DADT.

*Ví dụ: Tiếp ví dụ trên, theo số liệu tại Bảng 2, ngưỡng sai sót không đáng kể là 10 triệu đồng. Điều này có nghĩa nếu KTVNN phát hiện các sai sót nhỏ hơn hoặc bằng 10 triệu đồng thì KTVNN sẽ đánh giá yếu tố định tính: nếu không có yếu tố cần lưu ý, sai sót không có yếu tố gian lận, thất thoát vốn nhà nước, không phải sai sót phổ biến thì có thể bỏ qua vì ảnh hưởng không trọng yếu đến BCQT DADT.*

b) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DAĐT và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng:

Ngưỡng sai sót không đáng kể	Tỷ lệ phần trăm (%) xác định ngưỡng sai sót không đáng kể	Mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DAĐT
------------------------------	---	--

c) KTVNN xây dựng khung tỷ lệ để xác định ngưỡng sai sót không đáng kể khi kiểm toán BCQT DAĐT **khoảng 0% - 3% mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DAĐT**.

d) Khung tỷ lệ quy định ở trên cung cấp định hướng cho KTVNN khi đưa ra các xét đoán trong việc xác định ngưỡng sai sót không đáng kể. Đối với từng cuộc kiểm toán cụ thể, KTVNN dựa trên xét đoán lựa chọn một tỷ lệ trong khung phù hợp với đặc điểm của cuộc kiểm toán. Những xét đoán của KTVNN và cơ sở chọn tỷ lệ đều phải phản ánh trên hồ sơ kiểm toán.

đ) Trong một số trường hợp, ngưỡng sai sót không đáng kể có thể vượt khung hướng dẫn nói trên nếu như KTVNN xét đoán rằng ngưỡng đó là phù hợp. KTVNN cần phản ánh trong hồ sơ kiểm toán những diễn giải chi tiết hơn về nguyên nhân xác định ngưỡng sai sót không đáng kể vượt khung và ngưỡng sai sót không đáng kể vượt khung này phải được sự phê duyệt của Lãnh đạo KTVNN (*đoàn kiểm toán phải nêu rõ trong tờ trình khi xét duyệt KHKT tổng quát hoặc điều chỉnh KHKT tổng quát - nếu có*).

e) Đối với những khoản mục cần lưu ý, ngưỡng sai sót không đáng kể cũng xác định dựa trên mức trọng yếu đã xác định đối với khoản mục cần lưu ý nói trên.

*Ví dụ: Tiếp ví dụ trên, theo số liệu tại Bảng 3, đối với chi phí bồi thường hỗ trợ cho các hộ dân (khoản mục cần lưu ý), ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định bằng:  $1\% \times 30 \text{ triệu đồng} = 0,3 \text{ triệu đồng}$ ; ngưỡng sai sót không đáng kể đối với nguồn vốn ODA được xác định bằng:  $1\% \times 300 \text{ triệu đồng} = 3 \text{ triệu đồng}$ .*

### 3. Các nguyên tắc xác định trọng yếu kiểm toán BCQT DAĐT về định tính

a) Trọng yếu trong kiểm toán cần được xem xét cả về mặt định lượng và định tính. Khi xét đoán tính trọng yếu của các sai sót đối với BCQT DAĐT, KTVNN không chỉ dựa vào quy mô sai sót (*khía cạnh định lượng*) mà còn phải xem xét bản chất của sai sót trong từng hoàn cảnh cụ thể (*khía cạnh định tính*).

b) Về mặt định tính, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi bản chất, tính chất và tầm quan trọng của nó có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính cho dù quy mô sai sót có thể nhỏ.

c) Khi xem xét trọng yếu về định tính, KTVNN cần lưu ý các trường hợp sau:

- Đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán cần quan tâm đến một khoản mục nhất định của dự án đầu tư, cần được thuyết minh riêng rẽ trên BCQT DAĐT (*ví dụ: Nhà tài trợ quan tâm đến việc sử dụng tiền đúng mục đích, tiết kiệm; hay Chính phủ quan tâm đến chỉ tiêu nợ xây dựng cơ bản;...*).

- Các vấn đề được Quốc hội, Chính phủ, dư luận xã hội đang quan tâm ngoài lĩnh vực kinh tế; các nội dung thuộc trọng tâm, định hướng của ngành liên quan đến cuộc kiểm toán.

- Tác động của dự án đến môi trường, kinh tế - xã hội (ví dụ: *Số người được hưởng lợi từ dự án, số phương tiện lưu thông qua dự án giao thông,...*).

- Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến các báo cáo hoạt động hoặc đối với việc thiêu tuân thủ (ví dụ: *Liên quan đến nghĩa vụ thuế với NSNN; các hành vi, sai phạm liên quan đến gian lận, biến thủ công quỹ, tài sản...*).

d) Trong một số trường hợp, khi kết hợp việc xem xét trọng yếu về định tính và định lượng, các sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể BCQT DADT, bao gồm: Các sai sót ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật (*đặc biệt là gây thất thoát tài sản hoặc thiệt hại đến mức truy cứu trách nhiệm hình sự*); việc tuân thủ điều khoản hoặc các yêu cầu khác của hợp đồng kinh tế; thông tin mà KTVNN cho là ảnh hưởng đáng kể đối với người sử dụng BCQT DADT; làm tăng chi phí của dự án liên quan đến gian lận, lãng phí;...

*Ví dụ: Số tiền lãng phí do đầu tư xây dựng công trình không phù hợp với quy hoạch, quy mô, cấp công trình và xác định nhu cầu chưa chính xác; chi phí đầu tư tăng lên không hợp lý do: Phương án sử dụng vật liệu xây dựng, giải pháp công nghệ, nội dung thiết kế (kiến trúc, kết cấu, hạ tầng, ...) không phù hợp; sai sót trong công tác khảo sát (địa hình, địa chất, thủy văn, ...) giai đoạn lập dự án và giai đoạn thực hiện dự án; thời gian lập và phê duyệt dự án kéo dài; phương án giải phóng mặt bằng, tái định cư không phù hợp; sai sót trong công tác lập, thẩm định và phê duyệt dự toán; sai sót giá gói thầu, công tác chấm thầu ảnh hưởng đến kết quả trúng thầu trong công tác lựa chọn nhà thầu; sai sót trong công tác thương thảo, ký hợp đồng; sai sót trong công tác quản lý thực hiện hợp đồng về tiến độ, chất lượng công trình; sai sót trong công tác nghiệm thu, thanh toán, quyết toán khối lượng hoàn thành;...*

## **Điều 7. Biện pháp xử lý tổng thể và thiết kế các thủ tục kiểm toán**

1. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCQT DADT

Việc thiết kế các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ BCQT DADT được vận dụng theo hướng dẫn tại CMKTNN về Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính. Trong đó, lưu ý các nội dung sau:

- a) Nhấn mạnh về sự cần thiết phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.
- b) Bố trí các KTVNN có kinh nghiệm, kỹ năng chuyên môn phù hợp hoặc sử dụng cộng tác viên KTN.
- c) Tăng cường hoạt động giám sát.
- d) Lựa chọn các thủ tục kiểm toán cần phải kết hợp với việc xem xét các yếu tố không thể dự đoán được. Các yếu tố không thể dự đoán được có thể bổ sung bằng các cách như:

- Thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với các hạng mục, khoản mục, gói thầu, nhóm chi phí, sổ dư tài khoản, nhóm giao dịch, thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu được đánh giá là không trọng yếu.

- Sử dụng các phương pháp lấy mẫu khác nhau.

- Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác mà không thông báo trước cho đơn vị được kiểm toán.

đ) Nếu môi trường kiểm soát không hiệu lực, KTVNN phải:

- Thực hiện kết hợp nhiều thủ tục kiểm toán.

- Thu thập các bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản.

- Mở rộng phạm vi kiểm toán.

2. Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

Việc thiết kế thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu được vận dụng theo hướng dẫn tại CMKTNN về Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính, trong đó lưu ý:

a) Mức độ rủi ro được đánh giá là cao thì phải tăng số lượng bằng chứng, thu thập bằng chứng thích hợp hơn hoặc đáng tin cậy hơn bằng cách tập trung thu thập bằng chứng từ bên thứ ba, thuê chuyên gia, kiểm định, kiểm tra hiện trường, thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập khác,...

b) Nếu một rủi ro được đánh giá là thấp chỉ do đặc trưng riêng của nhóm giao dịch mà không xem xét đến các kiểm soát liên quan thì KTVNN có thể chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (ví dụ: *Trường hợp KTVNN đánh giá các nhóm giao dịch tương đối đồng nhất, không phức tạp*).

c) Nếu rủi ro được đánh giá là thấp do kiểm soát nội bộ hiệu quả và KTVNN dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả kiểm soát, thì KTVNN sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo quy định (ví dụ: *Trường hợp KTVNN đánh giá các nhóm giao dịch được xử lý thường xuyên và được đơn vị kiểm soát thông qua hệ thống công nghệ thông tin*).

d) KTVNN phải mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên. Đối với trường hợp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, KTVNN phải tăng quy mô mẫu hoặc thực hiện các phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn.

### 3. Thử nghiệm kiểm soát

a) KTVNN phải thiết kế các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan nếu:

- Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, KTVNN kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả và có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản.

- Hoặc việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

b) Thiết kế thử nghiệm kiểm soát

- Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà KTVNN xác định rằng nó được thiết kế phù hợp để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu trong một cơ sở dẫn liệu.

*Ví dụ: Các khối lượng phát sinh có ý kiến của tư vấn giám sát tại hiện trường hay không.*

- Khi kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, KTVNN thường kết hợp kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát với việc đánh giá quá trình thiết kế, xây dựng, ban hành và thực hiện các kiểm soát đó.

*Ví dụ: Kiểm tra các thủ tục nghiệm thu kết hợp với việc đánh giá quy trình nghiệm thu.*

- Để thu thập các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, KTVNN có thể thực hiện một số thủ tục như: Phỏng vấn, quan sát, kiểm tra, thực nghiệm nhằm thu thập bằng chứng xác định tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.

- KTVNN có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch, gọi là “thử nghiệm kép”.

*Ví dụ: KTVNN có thể thiết kế và đánh giá kết quả kiểm tra một hóa đơn nhằm xác định xem hóa đơn đó đã được phê duyệt hay chưa, đồng thời cung cấp bằng chứng kiểm toán chi tiết về giao dịch đó.*

c) Nội dung, phạm vi và lịch trình thực hiện thử nghiệm kiểm soát

- Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát, KTVNN cần kết hợp thủ tục phỏng vấn với các thủ tục kiểm toán khác như: Thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại; thủ tục phỏng vấn kết hợp với quan sát;... nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (*việc thực hiện các kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt thời kỳ được kiểm toán; tính nhất quán trong việc thực hiện các kiểm soát; người thực hiện và cách thức thực hiện các kiểm soát*).

- Xác định mức độ phụ thuộc của các kiểm soát được thử nghiệm vào các kiểm soát khác; nếu có phụ thuộc, KTVNN cần cân nhắc việc thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát khác này.

- Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó.

- KTVNN phải mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn về tính hữu hiệu của kiểm soát đó.

- Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán sử dụng công nghệ thông tin để kiểm soát, thì KTVNN sẽ thực hiện các thử nghiệm sau:

+ Các thay đổi của chương trình chỉ được thực hiện khi có sự kiểm soát thích hợp đối với các thay đổi đó.

+ Phiên bản chính thức của chương trình được sử dụng để xử lý giao dịch.

+ Các kiểm soát chung khác có liên quan được thực hiện hiệu quả.

- Tùy vào mục đích kiểm toán, KTVNN phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể, hoặc cho cả giai đoạn để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy vào các kiểm soát đó.

- Khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, KTVNN cũng cần phải xác định tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước và xác định thời gian tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát thông qua việc xem xét những vấn đề sau:

+ Tính hữu hiệu của môi trường kiểm soát, việc giám sát các kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị; tính hữu hiệu của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin; tính hữu hiệu của kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát đó của đơn vị.

+ Khi hoàn cảnh thay đổi thì các kiểm soát hiện tại có phù hợp hay không.

+ Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào các kiểm soát.

- Nếu dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát cụ thể đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước, KTVNN phải chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước (*Các thông tin thay đổi đáng kể này là các thay đổi quan trọng trong hoạt động của đơn vị, giúp KTVNN hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như: Các khoản mục có chi phí lớn, đơn giá tạm tính, chưa có trong định mức của nhà nước, thay đổi nhân sự chủ chốt của đơn vị hoặc thay đổi, sát nhập các Chủ đầu tư...*) KTVNN phải thu thập bằng chứng này bằng cách thực hiện phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc điều tra, để xác nhận sự hiểu biết về các kiểm soát cụ thể đó, đồng thời phải xem xét:

+ Nếu có những thay đổi ảnh hưởng đến sự phù hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ cuộc kiểm toán trước, KTVNN phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán hiện tại.

+ Nếu không có thay đổi nào, cho dù không phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát, nhưng KTVNN vẫn cần thực hiện thử nghiệm đối với một số kiểm soát trong mỗi cuộc kiểm toán để tránh tình trạng dự định tin cậy hoàn toàn vào cuộc kiểm toán trước.

- Trong trường hợp rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao, KTVNN có thể rút ngắn thời gian kiểm tra lại một kiểm soát, hoặc làm cho KTVNN quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước.

d) Thử nghiệm kiểm soát đối với rủi ro đáng kể

Nếu dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro xác định là đáng kể, KTVNN phải thử nghiệm các kiểm soát để xử lý rủi ro đáng kể đó.

đ) Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát

- Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, KTVNN phải đánh giá liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản cho thấy các kiểm soát hoạt động hiệu quả hay không hiệu quả. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả.

- Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà dự định tin cậy vào, KTVNN phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng và phải xác định:

+ Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để KTVNN tin cậy vào các kiểm soát đó hay không.

+ Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không.

+ Hoặc các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

#### 4. Thử nghiệm cơ bản

a) Đối với từng khoản mục trọng yếu, KTVNN luôn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản vì:

- Việc đánh giá rủi ro của KTVNN là mang tính xét đoán chuyên môn, do đó KTVNN có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu.

- Có những hạn chế tiềm tàng trong hệ thống kiểm soát nội bộ, bao gồm cả việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không chế hoạt động kiểm soát.

b) Trong trường hợp các thủ tục đánh giá rủi ro không xác định được bất kỳ kiểm soát hữu hiệu nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc do thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, KTVNN phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản.

*Ví dụ: Đơn vị/BQLDA được kiểm toán mới thành lập, ít kinh nghiệm, thiếu cơ chế kiểm soát hoặc có cơ chế kiểm soát nhưng thực hiện không đầy đủ, không hiệu quả.*

#### c) Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

- Các thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết (*kiểm tra, đối chiếu; xác nhận từ bên ngoài; tính toán lại; điều tra; kiểm tra thực tế hiện trường; thuê chuyên gia, tư vấn;...*). KTVNN cần phải xác định nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với tình hình kiểm toán cụ thể..

- Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian (*được vận dụng theo CMKTNN về Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính*). Trong đó lưu ý:

+ So sánh và phân tích để đánh giá sự phù hợp, mức độ chính xác, mức độ tin cậy của các thông tin tài chính của đơn vị với các thông tin có thể so sánh được: so sánh chi phí đầu tư với dự toán, giữa các dự án tương tự trên cùng địa bàn, cùng lĩnh vực...

+ Xem xét, đánh giá sự phù hợp của các mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính được kỳ vọng theo một chiều hướng có thể dự đoán được của đơn vị được kiểm toán, giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính của đơn vị được kiểm toán.

*Ví dụ: Chỉ số nhân công giảm nhưng chi phí nhân công lại tăng...*

+ KTVNN có thể sử dụng nhiều kỹ thuật khác nhau để thực hiện các thủ tục phân tích như: Phân tích tỷ suất, phân tích xu hướng, phân tích cơ cấu...

- Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, KTVNN phải xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu. Ví dụ: Khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính phát sinh” của một khoản mục chi phí, KTVNN phải thiết kế kiểm tra chi tiết để lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã có trong BCQT DADT và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, KTVNN cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong BCQT DADT và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong BCQT DADT hay chưa.

- Khi xác định phạm vi kiểm tra chi tiết, KTVNN thường xem xét việc lựa chọn quy mô mẫu, xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán.

d) Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập BCQT DADT

- Các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập BCQT DADT:

- + Đối chiếu số liệu trên BCQT DADT với số liệu trên sổ kế toán.
- + Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày BCQT DADT.
- + Đối chiếu với những hồ sơ tài liệu khẳng định tính hiện hữu của tài sản tại thời điểm khóa sổ (*kiểm kê, xác nhận...*).
- + Việc tổng hợp, tính toán và cộng dồn để đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp của thông tin BCQT DADT.
- Nội dung, phạm vi kiểm tra các bút toán và điều chỉnh khác của KTVNN phụ thuộc vào tính chất, mức độ phức tạp của quy trình lập BCQT DADT của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

đ) Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể: Nếu KTVNN đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì KTVNN phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này.

e) Thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài: Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, KTVNN có thể thu thập bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài có độ tin cậy cao để xử lý các rủi ro đó.

## **Điều 8. Vận dụng kết quả xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro kiểm toán trong lấy mẫu kiểm toán**

1. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, KTVNN phải xác định phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử kiểm tra dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro kiểm toán và hiệu quả của cuộc kiểm toán. Để có thể chọn phần tử kiểm tra phục vụ cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán, KTVNN có thể lựa chọn sử dụng hai phương pháp sau:

a) Chọn các khoản mục kiểm tra 100% các giao dịch: Thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Kiểm tra 100% có thể thích hợp khi: Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn; có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

b) Lấy mẫu kiểm toán



- Lấy mẫu thống kê: Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu; sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu. Cụ thể:

+ Lựa chọn ngẫu nhiên: Là việc lựa chọn các phần tử mẫu một cách ngẫu nhiên (ví dụ sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, chẳng hạn các bảng số ngẫu nhiên);

+ Lựa chọn theo hệ thống: Là việc lựa chọn một cách có hệ thống, trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách lấy mẫu. Khi sử dụng phương pháp lấy mẫu theo hệ thống, KTVNN xác định rằng các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp sao cho khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể;

+ Lựa chọn bất kỳ: Là việc lấy mẫu không theo một trật tự nào nhưng phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào và do đó đảm bảo rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Lựa chọn bất kỳ không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê.

- Lấy mẫu phi thống kê: KTVNN có thể quyết định lựa chọn một số phần tử đặc biệt do các phần tử này có nghi ngờ (*biến động bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn,...*); phân nhóm theo giá trị để có thể quyết định kiểm tra tất cả các phần tử có giá trị được ghi nhận cao hơn một giá trị nhất định nhằm xác minh một phần lớn trong tổng giá trị của một khoản mục; lấy mẫu với những phần tử thấp hơn số tiền đã thiết lập để kiểm tra. Cụ thể:

+ Lựa chọn theo giá trị: Là phương pháp lựa chọn dựa vào giá trị của phần tử, theo đó các phần tử có tiêu chí giá trị lớn hơn có cơ hội được lựa chọn cao hơn. Chỉ tiêu giá trị có thể là đơn vị tiền hoặc đơn vị hiện vật;

+ Lựa chọn theo khối: Là việc lựa chọn một hay nhiều khối phần tử liên tiếp nhau trong một tổng thể. Trong một số trường hợp, kiểm tra một khối các phần tử cũng là một thủ tục kiểm toán thích hợp, nhưng phương pháp này thường không được sử dụng để lựa chọn các phần tử của mẫu khi KTVNN dự tính đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên mẫu.

## 2. Lấy mẫu trong quá trình thực hiện thử nghiệm cơ bản bao gồm các bước:

KTVNN phải xác định rõ ngay từ giai đoạn lập kế hoạch cách lựa chọn các phần tử thử nghiệm để thu thập bằng chứng kiểm toán khi tiến hành thử nghiệm cơ bản đối với từng khoản mục trọng yếu trên BCQT DADT.

### a) Bước 1: Xác định tổng thể mẫu chọn:

Trên cơ sở xác định các khoản mục trọng yếu đã xác định, KTVNN cần phân loại các khoản mục trọng yếu thành 2 loại để xác định tổng thể lấy mẫu phù hợp:

- Loại 1. Khoản mục có rủi ro kê khai cao hơn so với thực tế: Tổng thể lấy mẫu phù hợp là tổng thể đã ghi nhận trên BCQT DADT.

Ví dụ: Chi phí bồi thường hỗ trợ giải phóng mặt bằng, các gói thầu đã quyết toán A-B có thể được kê cao hơn so với thực tế.

- Loại 2. Khoản mục có rủi ro bị kê khai thấp hơn so với thực tế: Tổng thể lấy mẫu phù hợp không chỉ bao gồm tổng thể đã ghi nhận trên BCQT DADT, mà còn phản ánh ở các tổng thể khác nhằm tìm ra những khoản mục chưa được ghi sổ.

Ví dụ: Các khoản phát sinh, hay bù giá chưa được tính toán trong quyết toán, lãi vay phải trả chưa trả, nguồn vốn đầu tư...

b) Bước 2: Lựa chọn các phần tử đặc biệt để kiểm toán

Để nâng cao hiệu quả và giảm thiểu rủi ro, KTVNN cần lựa chọn các nội dung chi phí, giao dịch nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn (đã được phát hiện từ các cuộc kiểm toán tương tự, hoặc có các dấu hiệu bất thường...) để kiểm tra.

Ví dụ: Khối lượng phần bê tông và xây gạch hay có sai sót do bị tính trùng.

c) Bước 3: Chọn các phần tử cao hơn một giá trị nhất định để kiểm toán 100%

- KTVNN thực hiện kiểm toán toàn bộ những nội dung chi phí, giao dịch có giá trị lớn hơn một giá trị nhất định (gọi là giá trị lấy mẫu) để kiểm toán 100%. Mức giá trị lấy mẫu này có thể được xác định cao hơn hoặc bằng khoảng cách mẫu.

- Xác định khoảng cách mẫu: Khoảng cách mẫu = Mức trọng yếu thực hiện/ R

Trong đó: R (Hệ số rủi ro) được xác định dựa trên mức độ đảm bảo cần thiết từ mẫu, bao gồm 3 mức độ (cao, trung bình, thấp). R áp dụng tỷ lệ thuận với đánh giá rủi ro: Nếu đánh giá rủi ro cao thì áp dụng R ở mức cao và ngược lại nếu đánh giá rủi ro thấp thì áp dụng R ở mức thấp. Tỷ lệ này phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với khoản mục được kiểm toán (tính trong khung từ 0,5 đến 3 theo Bảng 6 của Hướng dẫn này).

Bảng 6. Xác định hệ số rủi ro theo mức độ đảm bảo:

Mức độ đảm bảo	Hệ số rủi ro khoản mục trên BCQT DADT
Thấp	0,5
Trung bình	1,5
Cao	3

Mức độ đảm bảo phụ thuộc các yếu tố sau: Đánh giá của KTVNN về rủi ro xảy ra sai sót; đánh giá của KTVNN về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ; độ đảm bảo (nếu có) thu thập được từ kết quả kiểm tra các khoản mục liên quan khác (theo Phụ lục số 06/HD-RRTY-DADT).

Ví dụ: Tiếp ví dụ trên Bảng 4, gói thầu 1: rủi ro có sai sót trọng yếu được xác định ở mức cao, căn cứ bảng thống kê giá trị lấy mẫu ở trên, KTVNN xác định mức giá trị lấy mẫu để kiểm toán 100% các phần tử có giá trị cao hơn khoảng cách mẫu (500 triệu đồng/3 = 166 triệu đồng). Khi đó, tất cả các phần tử có giá trị từ 166 triệu đồng trở lên sẽ được lấy mẫu kiểm toán 100%.

d) Bước 4: Lấy mẫu kiểm toán với những phần tử thấp hơn giá trị đã lựa chọn kiểm toán 100% (theo Phụ lục số 07/HD-RRTY-DADT)

- Xác định số lượng mẫu trong tổng thể còn lại được xác định bằng công thức sau (đối với các Khoản mục có rủi ro kê khai cao hơn so với thực tế - Loại 1):

(Giá trị Tổng thể - Giá trị kiểm toán 100% - Giá trị phần tử đặc biệt)

K =

Khoảng cách mẫu

Ví dụ: Tiếp ví dụ gói thầu 1 có giá trị 5.000 trđ. Giả định các khoản mục kiểm toán 100% các phần tử là 3.000 trđ, giá trị các phần tử còn lại là 2.000 trđ (5.000 trđ-3.000 trđ) và khi đó cách xác định khoảng cách mẫu và cỡ mẫu trong 3 trường hợp (với 3 mức đánh giá rủi ro) như sau:

Khoản mục	Giá trị của tổng lấy mẫu	Hệ số rủi ro		Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu	Giá trị các phần tử kiểm toán 100%	Giá trị các phần tử còn lại	Số lượng chọn phần còn lại
		Mức đảm bảo	Hệ số rủi ro					
1	2	3	4	5	6=5/4	7	8	9=8/6
Gói 1	5.000trđ	Cao	3	500trđ	166trđ	3.000trđ	2.000trđ	12 mẫu
Gói 1	5.000trđ	Trung bình	1,5	500trđ	333trđ	3.000trđ	2.000trđ	6 mẫu
Gói 1	5.000trđ	Thấp	0,5	500trđ	1.000trđ	3.000trđ	2.000tr.đ	2 mẫu

- Đối với các khoản mục có rủi ro kê khai thấp hơn so với thực tế (Loại 2): Xác định kích cỡ mẫu trong tổng thể hoàn toàn dựa trên xét đoán của KTVNN qua việc xác định các tổng thể phù hợp với mục tiêu kiểm toán.

Ví dụ: Để kiểm tra tính đầy đủ của các nghiệp vụ nguồn vốn đầu tư, KTVNN không chỉ kiểm tra các khoản mục nguồn vốn đầu tư thực hiện đã ghi sổ, mà còn phải kiểm tra các chứng từ có liên quan đến thanh toán của Kho bạc nhà nước...

### 3. Một số lưu ý

a) Khi lấy mẫu trong thử nghiệm cơ bản, cần lưu ý những điểm sau: đặc điểm của tổng thể; mối quan hệ giữa mẫu với mục tiêu kiểm toán liên quan (cơ sở dẫn liệu của khoản mục); mức trọng yếu và số lượng khoản mục trong tổng thể; rủi ro tiềm tàng về các sai sót có thể xảy ra; tính phù hợp và tin cậy của các bằng chứng thu thập được thông qua các thủ tục không liên quan đến lấy mẫu như: phân tích, soát xét, các phần tử kiểm toán 100%, các khoản mục đặc biệt (quan trọng hoặc bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn) và sự đảm bảo từ kết quả kiểm tra các khoản mục liên quan khác; thời gian và chi phí liên quan.

b) Để tăng tính hiệu quả của công việc kiểm toán, KTV có thể phân chia tổng thể thành nhiều tổ nhỏ theo các tiêu thức:

- Theo giá trị: Đây là cách phân nhóm phổ biến nhất, dựa trên việc chia tổng thể thành các nhóm theo giá trị (các khoản mục có giá trị lớn hơn một số tiền nhất định; các khoản mục thấp hơn số tiền đã thiết lập).

- Theo bản chất của phần tử: Dựa trên nội dung của nghiệp vụ (khoản mục xây dựng; khoản mục thiết bị; khoản mục chi phí khác;...).

- Theo bản chất của thủ tục kiểm tra sẽ thực hiện (các khoản mục phải tính toán lại; khoản mục phải kiểm kê;...).

Các phương pháp phân nhóm nêu trên có thể được sử dụng riêng rẽ hoặc kết hợp (thực hiện phân nhóm theo bản chất của phần tử, sau đó theo giá trị của phần tử;...) (theo Phụ lục số 07/HD-RRTY-DADT).

*Lưu ý: Cách xác định mẫu như trên chỉ mang tính chất trợ giúp KTVNN xác định cỡ mẫu bước đầu. Việc xác định cỡ mẫu để kiểm tra hoàn toàn tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN, lựa chọn của đoàn kiểm toán.*

### **Chương III**

## **VẬN DỤNG ĐÁNH GIÁ RỦI RO VÀ XÁC ĐỊNH TRỌNG YẾU TRONG GIAI ĐOẠN THỰC HIỆN KIỂM TOÁN**

### **Điều 9. Nội dung và trình tự kiểm toán**

Thực hiện theo các nội dung và trình tự quy định tại Quy trình kiểm toán của KTVNN và Hướng dẫn kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình của KTVNN.

### **Điều 10. Thực hiện các thủ tục kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán**

#### **1. Thực hiện các thủ tục kiểm toán**

a) KTVNN thực hiện các thủ tục đã được xác định tại KHKT để xử lý rủi ro kiểm toán theo quy định tại Điều 7 Hướng dẫn này.

b) Khi có các tình huống phát sinh hoặc có thêm thông tin mới trong quá trình kiểm toán làm thay đổi đánh giá của KTVNN về rủi ro có sai sót trọng yếu, KTVNN có thể thực hiện những thay đổi đối với nội dung, lịch trình, thời gian và phạm vi các thủ tục kiểm toán.

- Nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên, KTVNN phải mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán, nghĩa là tăng số lượng thủ tục kiểm toán, tăng quy mô mẫu hoặc tăng số lần quan sát các kiểm soát. Trường hợp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, KTVNN phải tăng quy mô mẫu hoặc thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn, thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm tra hiện trường, thuê chuyên gia (*trong trường hợp cần thiết*), phỏng vấn, sử dụng sự hỗ trợ của phần mềm máy tính...

- Việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm toán chỉ có hiệu quả khi thủ tục kiểm toán phù hợp với những rủi ro được xác định trong từng trường hợp cụ thể.

*Ví dụ: Khi lấy mẫu kiểm tra hiện trường, nếu có dấu hiệu gian lận về nghiệm thu khối lượng chìm khuất giữa bộ phận giám sát và nhà thầu, việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm tra hồ sơ sẽ không có hiệu quả bằng việc mở rộng thuê chuyên gia hoặc mở rộng việc sử dụng các thiết bị chuyên dụng.*

- Thủ tục liên quan đến việc thay đổi nội dung, lịch trình, thời gian và phạm vi các thủ tục kiểm toán thực hiện theo quy định của KTVNN.

#### **2. Thu thập bằng chứng kiểm toán**

a) KTVNN áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán theo hướng dẫn tại CMKTNN về Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính, CMKTNN về Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính, CMKTNN về Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính, bao gồm: Quan sát, phỏng vấn, kiểm tra, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thực hiện lại, các thủ tục phân tích và điều tra (nếu có).

b) Ngoài ra, KTVNN còn sử dụng các phương pháp đặc thù như: Sử dụng kết quả chuyên gia (*theo hướng dẫn tại CMKTNN về Sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính*); sử dụng kết quả công việc của Kiểm toán viên nội bộ (*theo hướng dẫn tại CMKTNN về Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ*); sử dụng cộng tác viên để kiểm định chất lượng công trình xây dựng, máy móc thiết bị; thẩm định giá cả và xuất xứ máy móc, thiết bị; giám định tài liệu chứng từ; đo đạc địa chính, địa hình, diện tích, kích thước hình học; khoan thí nghiệm xác định địa chất các lớp đất đá; siêu âm để xác định chiều dài cọc khoan nhồi, cốt thép, chiều dày bảo vệ cốt thép trong các kết cấu; kiểm tra các kết cấu chìm khuất...

c) Khi lựa chọn phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán, KTVNN cần cân nhắc hiệu quả của việc sử dụng các phương pháp đặc thù so với chi phí bỏ ra và tuân thủ các thủ tục quy định trong việc sử dụng các phương pháp đặc thù của KTVNN.

### 3. Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp

KTVNN phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận. Trong quá trình thực hiện kiểm toán cần lưu ý:

a) Nếu có các dấu hiệu làm cho KTVNN tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không được thông báo thì KTVNN phải tiến hành kiểm tra thêm bằng các thủ tục như: Xác nhận trực tiếp với bên thứ ba; sử dụng chuyên gia để đánh giá tính xác thực của tài liệu đó; kiểm tra, xác minh tài liệu đó từ các nguồn thông tin khác.

b) Nếu các giải trình của đơn vị được kiểm toán là không nhất quán, thì KTVNN phải tiến hành kiểm tra về các điểm không nhất quán đó.

## **Điều 11. Rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro và sửa đổi trọng yếu trong quá trình kiểm toán**

### 1. Rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro

a) Trước khi đưa ra kết luận kiểm toán, căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTVNN phải xem xét sự phù hợp của việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và thực hiện các công việc tiếp theo tại tiết b, c, d Khoản 1 Điều này.

b) Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo KHKT đã được phê duyệt, nếu thông tin mà KTVNN thu thập được có sự khác biệt đáng kể so với thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro khi lập kế hoạch thì KTVNN có thể phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán đã xác định, cụ thể như:

- Mức độ sai sót mà KTVNN phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của KTVNN về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.

*Ví dụ: Tại KHKT, đánh giá rủi ro kiểm soát với cơ sở dẫn liệu là “tính đầy đủ” của việc quản lý chất lượng công trình ở mức thấp do Ban quản lý dự án là Ban chuyên nghiệp, tư vấn giám sát có năng lực và uy tín, quy trình quản lý chất lượng được qui định đầy đủ, các báo cáo giám sát, nghiệm thu hạng mục công trình thể hiện đầy đủ các nội dung và đều phản ánh các công việc tuân thủ yêu cầu về chất lượng. Tuy nhiên, khi thực hiện kiểm tra hồ sơ, tài liệu về công tác quản lý chất lượng công trình, KTVNN nhận thấy: hồ sơ thiếu nhiều phiếu thí nghiệm vật liệu nhưng vật tư vẫn*

*được đưa vào thi công, nhật ký công trình không phản ánh đúng diễn biến của thực tế thi công...*

- KTVNN nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, BCQT DADT và các thuyết minh kèm theo; những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót.

*Ví dụ: Hồ sơ hoàn công không phản ánh đúng hiện trường thi công....*

- Các thủ tục phân tích được thực hiện trong giai đoạn soát xét tổng thể của cuộc kiểm toán cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó.

*Ví dụ: Ban quản lý dự án có sự không nhất quán trong việc thực hiện các hạng mục tương tự giữa các gói thầu...*

c) Khi các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu đã đánh giá rủi ro, KTVNN phải: xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá lại đối với tất cả hoặc một số hạng mục chi phí, hoặc thông tin thuyết minh trên BCQT DADT và những cơ sở dẫn liệu có liên quan; đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch và sửa đổi các thủ tục kiểm toán cho phù hợp với kết quả rà soát, đánh giá lại rủi ro.

d) KTVNN không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt khi chưa xem xét đầy đủ và cần cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá để xác định sự phù hợp của việc đánh giá.

đ) KTVNN phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, KTVNN phải xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, bất kể bằng chứng này chứng thực là đúng hay mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của BCQT DADT.

e) Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu trọng yếu của BCQT DADT, KTVNN phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về BCQT DADT.

## 2. Sửa đổi trọng yếu trong quá trình kiểm toán

a) Trong quá trình thực hiện các thủ tục kiểm toán, khi có các tình huống phát sinh, có thêm thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của KTVNN về đơn vị, dự án được kiểm toán thì mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT và mức trọng yếu đối với các khoản mục cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi.

*Ví dụ: Khi lập KHKT, KTVNN đánh giá rủi ro ở khâu nghiệm thu là trung bình. Tuy nhiên, khi thực hiện kiểm tra hiện trường, KTVNN phát hiện ra nhiều hạng mục không được thi công theo đúng thiết kế, trong khi đó việc nghiệm thu lại phù hợp với bản vẽ thiết kế thi công và thay đổi đánh giá rủi ro trong khâu nghiệm thu ở mức cao. Trong trường hợp này, KTVNN cần xem xét, sửa đổi lại mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT và mức trọng yếu đối với giá trị các hạng mục nêu trên cũng như đối với công tác quản lý chất lượng, hoàn công, thanh toán...*

b) Nếu mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT và đối với các khoản mục cần lưu ý được sửa đổi so với mức trọng yếu đã xác định trước đó, thì KTVNN phải xem xét việc sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện, nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cho phù hợp (*đoàn kiểm toán phải có tờ trình Lãnh đạo KTNN điều chỉnh KHKT tổng quát và chỉ được thực hiện sau khi được Lãnh đạo KTNN phê duyệt*).

## **Điều 12. Vận dụng trọng yếu kiểm toán trong đánh giá sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán**

Việc thực hiện đánh giá sai sót phát hiện thực hiện theo hướng dẫn tại CMKTNN về Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính. Trong đó, lưu ý các nội dung sau:

### **1. Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán**

a) KTVNN phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi KHKT hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để xác định liệu có còn sai sót khác hay không nếu:

- Bản chất của các sai sót đã được phát hiện và tình huống phát sinh các sai sót đó cho thấy có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu.
- Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu thực hiện đã xác định.

b) Sai sót có thể không xảy ra một cách độc lập mà có thể có những sai sót cùng tồn tại hoặc một sai sót dẫn đến sai sót khác.

*Ví dụ: Sai sót về tính khối lượng xây tường có thể dẫn đến sai khối lượng trát tường, bù giá vật liệu và có thể dẫn đến tính sai khối lượng bê tông đổ dầm, sàn,...*

c) Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt mức trọng yếu thực hiện đã xác định, thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện có thể vượt mức trọng yếu. Các sai sót không được phát hiện có thể tồn tại do rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu.

### **2. Đánh giá các sai sót phát hiện và ảnh hưởng của các sai sót phát hiện**

a) Mức trọng yếu và ngưỡng sai sót không đáng kể được vận dụng trong việc đánh giá sai sót phát hiện. Khi đánh giá tính trọng yếu của sai sót, KTVNN cần xem xét các yếu tố định tính của sai sót trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán trước khi xem xét về yếu tố định lượng (*giá trị của sai sót*).

b) KTVNN phải kiểm tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch hay sai sót nào phát hiện được và đánh giá tác động có thể xảy ra của các sai lệch hay sai sót này tới mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán.

Khi phân tích các sai lệch và sai sót đã được phát hiện, KTVNN có thể nhận thấy nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung (*chẳng hạn: Cùng nội dung chi phí ở nhiều gói thầu hoặc cùng địa bàn của dự án...*). Trong trường hợp đó, KTVNN có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

c) Trong trường hợp KTVNN xét thấy một sai lệch hay sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt thì:

- KTVNN phải đảm bảo ở mức độ cao rằng sai lệch hay sai sót đó không đại diện cho tổng thể.

- KTVNN phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch hay sai sót đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

d) Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện, KTVNN phải xem xét lại tính phù hợp của mức trọng yếu đã xác định với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán.

đ) Khi KTVNN đã thu thập thông tin xác định là cần thiết phải điều chỉnh lại mức trọng yếu (*theo hướng dẫn tại CMKTNN về Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính*) và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, thì KTVNN cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.

e) KTVNN phải xác định các sai sót có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại bằng cách xem xét:

- Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với các khoản mục và mối quan hệ với tổng thể BCQT DADT cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót.

- Ảnh hưởng của các sai sót phát hiện không được đơn vị điều chỉnh của kỳ trước đối với các khoản mục và mối quan hệ với tổng thể BCQT DADT.

g) KTVNN phải xác định ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các khoản mục và xem xét, so sánh các sai sót với mức trọng yếu đã điều chỉnh áp dụng cho các khoản mục đó.

### **Điều 13. Tổng hợp sai sót phát hiện**

Việc thực hiện tổng hợp sai sót phát hiện được thực hiện theo hướng dẫn tại CMKTNN về Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính. Trong đó, lưu ý các nội dung sau:

1. Tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán phải được KTVNN tổng hợp, trừ những sai sót không đáng kể mà khi tổng hợp lại không trọng yếu làm căn cứ để hình thành ý kiến kiểm toán (*Tuy nhiên kiến nghị xử lý tài chính, xử lý khác phải tổng hợp tất cả các sai sót, phát hiện; kể cả sai sót dưới ngưỡng sai sót không đáng kể*).

2. Để tổng hợp các sai sót, KTVNN phải xác định các sai sót có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại.

3. KTVNN phải xác định ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các khoản mục và xem xét, so sánh các sai sót với mức trọng yếu đã điều chỉnh áp dụng cho các khoản mục đó.

4. Nếu một sai sót riêng lẻ được đánh giá là trọng yếu, thì không được bù trừ với các sai sót khác.



*Ví dụ: Nếu giá trị nghiệm thu của một hoặc một số hạng mục bị phản ánh cao hơn thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì BCQT DADT bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của giá trị nghiệm thu nói trên được bù trừ bởi sai sót do việc phản ánh giảm giá trị nghiệm thu của một hoặc một số hạng mục khác và không gây nên sai sót về tổng giá trị công trình/ chi phí đầu tư thực hiện.*

5. Đối với các sai sót không trọng yếu trong cùng một khoản mục, KTVNN có thể xem xét bù trừ, tuy nhiên cần phải xem xét rủi ro về các sai sót không được phát hiện trước khi kết luận rằng các sai sót sau khi được bù trừ có trọng yếu hay không. Khi phát hiện một số các sai sót không trọng yếu trong cùng một khoản mục thì KTVNN phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu đối với khoản mục đó.

6. Trong một số trường hợp, các sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại nếu liên quan đến gian lận, vi phạm pháp luật vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể BCQT DADT.

7. KTVNN phải xem xét ảnh hưởng của một sai sót có thể do gian lận đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán (*như là tính tin cậy của các giải trình của đơn vị được kiểm toán*) ngay cả trong trường hợp mức độ sai sót này là không trọng yếu đối với BCQT DADT theo yêu cầu của CMKTNN về Trách nhiệm của KTVNN liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

## **Chương IV**

### **VẬN DỤNG ĐÁNH GIÁ RỦI RO VÀ XÁC ĐỊNH TRỌNG YẾU KHI HÌNH THÀNH Ý KIẾN VÀ LẬP BÁO CÁO KIỂM TOÁN**

#### **Điều 14. Ước tính sai sót tổng thể và hình thành ý kiến kiểm toán**

##### **1. Ước tính sai sót**

Trên cơ sở các sai sót đã được phát hiện, KTVNN cần ước tính các sai sót trong tổng thể thông qua việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể BCQT DADT theo hướng dẫn tại CMKTNN về Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và tại CMKTNN về Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính (*theo Phụ lục số 08/HD-RRTY-DADT*). Trong đó, cần lưu ý:

a) Đối với kiểm tra chi tiết, KTVNN phải ước tính sai sót của tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu. KTVNN cần ước tính các sai sót của tổng thể để có được đánh giá đầy đủ về phạm vi sai sót. Tuy nhiên, sự ước tính các sai sót của tổng thể này có thể chưa đủ để xác định giá trị phải điều chỉnh.

b) Khi một sai sót được xác định là cá biệt, sai sót đó có thể được loại trừ khi ước tính các sai sót của tổng thể. Tuy nhiên, ảnh hưởng của các sai sót cá biệt nếu không được điều chỉnh vẫn cần được xem xét thêm cùng với ước tính các sai sót không cá biệt: Những sai sót không cá biệt (*sai sót đại diện cho tổng thể*) sẽ được suy rộng để ước lượng cho tổng thể theo tỷ lệ lấy mẫu kiểm toán theo từng nhóm nội dung kiểm toán có sai sót đại diện cho tổng thể; những sai sót cá biệt không phải suy rộng cho tổng thể, nhưng được tổng hợp lại cùng với ước lượng sai sót không cá biệt cho tổng thể để so sánh với mức trọng yếu của tổng thể làm cơ sở đưa ra các ý kiến kiểm toán.

c) Đối với thử nghiệm kiểm soát, KTVNN không cần phải ước tính các sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch ước tính cho tổng thể. Khi phát hiện ra các sai lệch trong các kiểm soát mà KTVNN cho rằng đáng tin cậy, KTVNN phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng và phải xác định:

- Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để KTVNN tin cậy vào các kiểm soát đó hay không.
- Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không.
- Hoặc các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

## 2. Hình thành ý kiến kiểm toán

Việc hình thành ý kiến kiểm toán thực hiện theo hướng dẫn tại CMKTNN về Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính và CMKTNN về Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong kiểm toán tài chính. Trong đó, lưu ý các nội dung sau:

2.1. Trên cơ sở đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán về BCQT DADT, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày BCQT DADT được áp dụng hay không.

2.2. KTVNN phải xác định xem khuôn khổ được đơn vị áp dụng để lập và trình bày BCQT DADT có phù hợp với quy định pháp luật hiện hành hay không. Nếu KTVNN xét thấy là không phù hợp thì cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm các thông tin cần thiết về BCQT DADT nhằm tránh sự hiểu nhầm và Báo cáo kiểm toán phải trình bày thêm đoạn “*Vấn đề cần nhấn mạnh*” nhằm lưu ý người sử dụng về những thông tin bổ sung này.

2.3. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về BCQT DADT, trước hết KTVNN phải kết luận liệu đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCQT DADT xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Trường hợp các điều kiện trên không được đáp ứng, báo cáo kiểm toán và ý kiến của KTVNN phải đánh giá ảnh hưởng của tình trạng thiếu các thông tin bổ sung đó. Nếu xét thấy nghiêm trọng phải thông báo cho các cơ quan có thẩm quyền liên quan để có biện pháp xử lý phù hợp với quy định.

### 2.4. Các dạng ý kiến kiểm toán

#### a) Ý kiến chấp nhận toàn phần

- Trình bày ý kiến: “*Trên cơ sở hồ sơ, tài liệu được đơn vị được kiểm toán cung cấp và kết quả kiểm toán, theo ý kiến của KTVNN, xét trên các khía cạnh trọng yếu, BCQT DADT đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán dự án đầu tư tại thời điểm lập báo cáo, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán áp dụng và quy định pháp luật có liên quan đến việc lập và trình bày BCQT DADT*”.

- Ý kiến chấp nhận toàn phần được đưa ra khi: KTVNN kết luận rằng BCQT DADT phản ánh trung thực hợp lý, xét trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày BCQT DADT được áp dụng (*tổng hợp các sai*

sót ước lượng dưới mức trọng yếu tổng thể đã xác định và về định tính không có yếu tố gian lận).

b) Ý kiến ngoại trừ

- Cơ sở của ý kiến ngoại trừ: KTVNN cần nêu rõ những giới hạn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến kiểm toán; hoặc nêu rõ các sai sót trọng yếu (*mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của vấn đề đó đến BCQT DADT trừ khi điều đó không thể thực hiện được*). Đồng thời tham chiếu các sai sót trên được trình bày tại các phần hành có liên quan về các nội dung có chênh lệch giữa BCQT DADT và kết quả kiểm toán.

- Trình bày ý kiến: “*Trên cơ sở hồ sơ, tài liệu được đơn vị được kiểm toán cung cấp và kết quả kiểm toán, theo ý kiến của KTNN, xét trên các khía cạnh trọng yếu, ngoại trừ sự ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến ngoại trừ”, BCQT DADT của đơn vị đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán dự án đầu tư tại thời điểm lập báo cáo, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán áp dụng và quy định pháp luật có liên quan đến việc lập và trình bày BCQT DADT*”.

- Ý kiến kiểm toán ngoại trừ được đưa ra khi:

+ Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ thích hợp đã thu thập được, KTVNN kết luận rằng các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đến BCQT DADT (*tổng hợp sai sót ước lượng lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DADT nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể không đại diện cho phần quan trọng của BCQT DADT và về định tính không có yếu tố gian lận hoặc có gian lận chưa đến mức phải truy cứu trách nhiệm hình sự*).

+ Hoặc KTVNN không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng KTVNN kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (*nếu có*) có thể trọng yếu nhưng không lan tỏa đến BCQT DADT (*có thể chứa đựng sai sót lớn hơn mức trọng yếu tổng thể, nhưng chỉ có thể ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể của BCQT DADT và về định tính không có yếu tố gian lận hoặc nếu gian lận chưa đến mức phải truy cứu trách nhiệm hình sự*).

c) Ý kiến kiểm toán trái ngược

- Cơ sở của ý kiến trái ngược: KTVNN cần nêu rõ các sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến BCQT DADT và hầu hết các khoản mục trên báo cáo (*mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của vấn đề đó đến BCQT DADT trừ khi điều đó không thể thực hiện được*) và về mặt định tính có yếu tố gian lận.

- Trình bày ý kiến: “*Theo ý kiến của KTNN, vì các vấn đề trọng yếu nêu tại đoạn “Cơ sở của ý kiến trái ngược” tại phần ... của Báo cáo kiểm toán, xét trên khía cạnh trọng yếu, BCQT DADT của đơn vị đã phản ánh không trung thực và hợp lý tình hình quyết toán dự án đầu tư tại thời điểm lập báo cáo, không phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán áp dụng và quy định pháp luật có liên quan đến việc lập và trình bày BCQT DADT*”.

- Ý kiến kiểm toán trái ngược được đưa ra khi: Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, KTVNN kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ

hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với BCQT DAĐT (tổng hợp sai sót ước lượng lớn hơn mức trọng yếu tổng thể và ảnh hưởng đến phần lớn các yếu tố, khoản mục trên BCQT DAĐT hoặc ảnh hưởng đến một hoặc một số yếu tố, khoản mục quan trọng của BCQT DAĐT, thông tin tài chính và về định tính có yếu tố gian lận đến mức phải truy cứu trách nhiệm hình sự).

d) Từ chối đưa ra ý kiến

- Trình bày cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến: KTVNN cần nêu rõ những giới hạn không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến kiểm toán do có thể có các sai sót ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đến BCQT DAĐT (mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của vấn đề đó đến BCQTDAĐT trừ khi điều đó không thể thực hiện được).

- Trình bày ý kiến: Vì tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn “Cơ sở của của việc từ chối đưa ra ý kiến”, KTNN không thể thu thập được đầy đủ các bằng chứng thích hợp để làm cơ sở đưa ra bằng chứng kiểm toán. Do đó, KTNN không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về BCQT DAĐT của đơn vị.

- KTVNN phải từ chối đưa ra ý kiến khi: Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán do sự không chắc chắn hoặc do giới hạn về phạm vi kiểm toán và KTVNN kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đến BCQT DAĐT (ảnh hưởng đến phần lớn các yếu tố, khoản mục trên BCQT DAĐT hoặc ảnh hưởng đến một số yếu tố, khoản mục quan trọng của BCQT DAĐT có thể gây thiệt hại cho nhà nước, đơn vị được kiểm toán và về định tính có thể có yếu tố gian lận đến mức phải truy cứu trách nhiệm hình sự). Đồng thời trong Báo cáo kiểm toán phải kiến nghị cơ quan nhà nước có thẩm quyền kiểm tra làm rõ, xử lý theo quy định của pháp luật và báo cáo kết quả kiểm tra, xử lý cho KTNN.

2.5. Căn cứ để đưa ra dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

a) Bản chất của vấn đề dẫn đến việc KTVNN đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, do BCQT DAĐT, thông tin tài chính có sai sót trọng yếu hoặc BCQT DAĐT, thông tin tài chính có thể có sai sót trọng yếu trong trường hợp KTVNN không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

b) Xét đoán của KTVNN về ảnh hưởng lan tỏa hoặc những ảnh hưởng có thể có của vấn đề dẫn đến việc KTVNN đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với BCQT DAĐT, thông tin tài chính.

Bảng dưới đây minh họa cách xét đoán của KTVNN về bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với BCQT DAĐT, thông tin tài chính, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

Bảng 7. Các trường hợp đưa ra dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp	Xét đoán của KTVNN về tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với BCQT DAĐT, thông tin tài chính
---	---

nhận toàn phần	Trọng yếu nhưng không lan tỏa	Trọng yếu và lan tỏa
Báo cáo quyết toán dự án đầu tư có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

### **Điều 15. Lập Báo cáo kiểm toán**

Báo cáo kiểm toán BCQT DAĐT phải đảm bảo tuân theo hướng dẫn tại CMKTNN về Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và CMKTNN về Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính. Trong đó, lưu ý:

1. Báo cáo kiểm toán phải phản ánh đầy đủ, chính xác, trung thực và khách quan kết quả, kết luận và kiến nghị kiểm toán; xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCQT DAĐT.

2. Báo cáo kiểm toán phải tuân thủ các yêu cầu

a) Chính xác: Nội dung, số liệu trong báo cáo kiểm toán phải chính xác; các kết luận, kiến nghị kiểm toán phải dựa trên những bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp.

b) Có tính xây dựng: Các kết luận, kiến nghị trong báo cáo kiểm toán phải có tính xây dựng, giúp đơn vị phát huy được những ưu điểm, thế mạnh và khắc phục, sửa chữa những sai sót, hạn chế và phải phù hợp với phát hiện và bằng chứng kiểm toán.

c) Rõ ràng, súc tích: Văn phong dùng trong trình bày báo cáo kiểm toán phải trong sáng, ngắn gọn, rõ ràng, dễ hiểu, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng báo cáo; cấu trúc báo cáo phải chặt chẽ, hợp lý.

d) Kịp thời: Báo cáo kiểm toán phải được lập và gửi đúng thời hạn theo quy định.

3. Nội dung và kết cấu báo cáo kiểm toán theo mẫu biểu hồ sơ kiểm toán của KTVN và hướng dẫn của CMKTNN.

4. Trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”

a) Nếu KTVNN thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong BCQT DAĐT, mà theo xét đoán của KTVNN, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu rõ hơn BCQT DAĐT, thì KTVNN phải trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán để thể hiện là KTVNN đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong BCQT DAĐT. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” chỉ để giải thích những vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong BCQT DAĐT.

b) Khi trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán, KTVNN phải:

- Trình bày đoạn này ngay sau đoạn “Ý kiến kiểm toán của KTVNN”.
- Sử dụng tiêu đề “Vấn đề cần nhấn mạnh”, hoặc các tiêu đề khác phù hợp.

- Thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong BCQT DAĐT có mô tả đầy đủ về vấn đề đó.

- Thể hiện là ý kiến của KTVNN không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó.

#### 5. Trình bày đoạn “Vấn đề khác”

Nếu KTVNN thấy cần phải trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong BCQT DAĐT, mà theo xét đoán của KTVNN, vấn đề khác đó giúp người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của KTVNN hoặc về báo cáo kiểm toán thì KTVNN phải trình bày về vấn đề đó trong báo cáo kiểm toán, với tiêu đề “Vấn đề khác” hoặc tiêu đề khác phù hợp theo hướng dẫn tại CMKTNN về Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán tài chính. Đoạn này phải được trình bày ngay sau đoạn “Ý kiến kiểm toán của KTVNN” và đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” (nếu có)./.



**THU THẬP THÔNG TIN CHUNG VỀ ĐƠN VỊ, DỰ ÁN ĐƯỢC KIỂM TOÁN**

**1. Thông tin chung về dự án**

1.1. Tên dự án, địa điểm xây dựng

- Quyết định đầu tư;
- Địa điểm xây dựng;

1.2. Chủ đầu tư dự án/ nhà đầu tư/ Tên doanh nghiệp đầu tư

1.3. Đại diện chủ đầu tư

Tên:

Địa chỉ :

1.4. Cơ quan lập, thẩm tra, thẩm định, phê duyệt dự án

- Cơ quan lập;
- Cơ quan thẩm tra, thẩm định;
- Cơ quan phê duyệt;

1.5. Mục đích đầu tư

1.6. Quy mô đầu tư

1.7. Tổng mức đầu tư:

- Theo QĐ phê duyệt cuối cùng: Tổng số.....

Trong đó:

- + Chi phí xây dựng;
- + Chi phí thiết bị;
- + Chi phí bồi thường giải phóng mặt bằng, tái định cư;
- + Chi phí quản lý dự án;
- + Chi tư vấn đầu tư xây dựng;
- + Chi phí khác;
- + Chi phí dự phòng.

- Tình hình điều chỉnh tổng mức đầu tư (*Số lần điều chỉnh, giá trị tăng/ giảm, điều chỉnh cụ thể các nguồn vốn; nêu tóm lược nguyên nhân tăng/giảm*).

1.8. Nguồn vốn đầu tư của dự án theo QĐ phê duyệt cuối cùng

- Ngân sách Trung ương;
- Ngân sách địa phương;
- Vốn vay;
- Vốn khác.

(*Chi tiết theo Phụ biểu số 02/RRTY-DADT*)

1.9. Loại hình đầu tư dự án

1.10. Thiết kế

- Đơn vị thiết kế;
- Các bước thiết kế.

1.11. Hình thức quản lý dự án

1.12. Ngày khởi công, ngày hoàn thành dự án

- Theo kế hoạch:

- + Ngày khởi công;
- + Ngày hoàn thành.

- Thực tế:

- + Ngày khởi công;
- + Ngày hoàn thành.

1.13. Những thuận lợi và khó khăn trong quá trình thực hiện dự án

- Thuận lợi trong quá trình thực hiện dự án.
- Khó khăn trong quá trình thực hiện dự án.

1.14. Các đặc thù riêng của dự án

...

**2. Thông tin tình hình thực hiện đầu tư**

2.1. Giá trị dự toán được duyệt (*Chi tiết Phụ biểu số 01/RRTY-DTDA kèm theo*)

2.2. Hình thức lựa chọn nhà thầu (*Chi tiết Phụ biểu số 01/RRTY-DTDA kèm theo*)

- Đối với các gói thầu xây lắp; cung cấp hàng hoá, thiết bị;



- Đối với các gói thầu tư vấn và chi phí khác.

### 2.3. Hình thức hợp đồng (*Chi tiết Phụ biểu số 01/RRTY-ĐTDA kèm theo*)

- Đối với các gói thầu xây lắp, cung cấp hàng hoá, thiết bị;
- Đối với các gói thầu tư vấn và chi phí khác;
- Đối với hợp đồng BOT: Phương án tài chính, doanh thu, lãi vay, lợi nhuận, hình thức thu hồi vốn và thời gian thu hồi vốn.

### 2.4. Giá trị đầu tư thực hiện (*Chi tiết Phụ biểu số 01/RRTY-ĐTDA kèm theo*)

- Chi phí xây dựng;
- Chi phí thiết bị;
- Chi phí quản lý dự án;
- Chi phí tư vấn đầu tư xây dựng;
- Chi phí khác;
- Chi phí bồi thường GPMB.

2.5. Tình hình tạm ứng, thu hồi tạm ứng; giá trị đã giải ngân từ triển khai đến khi đến thời điểm quyết toán niên độ năm hoặc đến thời điểm khảo sát (*tổng số, xây lắp, thiết bị, chi phí khác, ...*)

2.6. Các thay đổi, phát sinh trong quá trình thực hiện dự án có ảnh hưởng lớn đến qui mô, giá trị dự án (*nêu cụ thể các nguyên nhân và lý do thay đổi, phát sinh, số lần điều chỉnh thiết kế, dự toán; giá trị dự toán điều chỉnh*)

### 2.7. Tình hình nguồn vốn cấp cho dự án

- Nguồn vốn đầu tư cấp cho dự án đến thời điểm khảo sát; tình hình thực hiện kế hoạch vốn;

- Báo cáo thực hiện đầu tư, báo cáo nguồn vốn đầu tư đến thời điểm khảo sát.

(*Chi tiết theo Phụ biểu số 02/RRTY-DADT*)

### 2.8. Tình hình lập, thẩm tra, phê duyệt báo cáo quyết toán dự án hoàn thành (*nếu có*)

- Báo cáo tổng hợp quyết toán dự án hoàn thành (*Nguồn vốn đầu tư, chi phí đầu tư đề nghị quyết toán, chi phí đầu tư không tính vào giá trị tài sản hình thành qua đầu tư, giá trị tài sản hình thành qua đầu tư*);

- Bảng đối chiếu số liệu cấp vốn, cho vay, thanh toán vốn đầu tư (*theo từng nguồn vốn*);

- Chi phí đầu tư được quyết toán: Chi phí xây lắp, chi phí thiết bị, chi phí QLDA, chi phí tư vấn, chi phí khác, chi phí bồi thường GPMB và tái định cư;

- Tình hình phê duyệt Báo cáo quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành;
- Tài sản cố định mới tăng, tài sản ngắn hạn bàn giao (*nếu có*);
- Tình hình thanh toán và công nợ của dự án.

#### 2.9. Quyết toán nguồn vốn theo niên độ ngân sách

#### 2.10. Công tác bồi thường giải phóng mặt bằng, tái định cư

- Thông tin cơ bản: Các đơn vị thực hiện; nguồn kinh phí chi trả, giá trị dự toán theo quyết định phê duyệt, giá trị đã chi trả (*Chi tiết theo từng đơn vị thực hiện đối với các nội dung: Xây dựng hạ tầng khu Tái định cư; đền bù tài sản, hỗ trợ tái định cư*);

- Thông tin chi tiết: Nội dung bồi thường, hỗ trợ các tổ chức và các cá nhân, di dời công trình, tái định cư, tổ chức thực hiện, ... (*lập chi tiết theo từng đơn vị thực hiện và chi tiết theo nội dung công việc tại từng đơn vị thực hiện*).

#### 2.11.....

### 3. Tổ chức bộ máy

#### 3.1. Đối với Chủ đầu tư/ Ban quản lý dự án

a) Hệ thống quản lý của chủ đầu tư (*bộ máy quản lý - Hội đồng thành viên, Ban giám đốc - và hoạt động của bộ máy quản lý*)

b) Tổ chức công tác kế toán

- Tổ chức bộ máy kế toán;
- Hình thức tổ chức hạch toán kế toán;
- Hệ thống chứng từ;
- Hệ thống sổ kế toán;
- Hệ thống tài khoản kế toán.

c) Thông tin khác về nhân sự (*Hội đồng thành viên, Ban giám đốc và bộ máy kế toán*)

Họ tên	Chức vụ	Bằng cấp và kinh nghiệm	Liên lạc (mail/tel)

### 4. Các chính sách kế toán Dự án đang áp dụng

- Chế độ kế toán và lập báo cáo tài chính;

- Các nguyên tắc và qui định riêng của Dự án (*các thỏa thuận hợp tác, biên bản ghi nhớ*);
- Các chính sách kế toán áp dụng đối với các giao dịch quan trọng;
- Các thay đổi về chính sách kế toán và khó khăn, vướng mắc trong việc áp dụng chính sách kế toán (*nếu có*);

-....

## **5. Môi trường hoạt động và các yếu tố ảnh hưởng đến Dự án**

5.1. Ảnh hưởng của đặc điểm Dự án đến hoạt động của dự án

5.2. Các yếu tố pháp lý ảnh hưởng đến hoạt động Dự án

5.3. Các yếu tố bên ngoài khác ảnh hưởng tới Dự án

## **6. Đo lường và đánh giá kết quả hoạt động**

a) Quy định của đơn vị về việc đánh giá kết quả hoạt động (*nếu có*)

b) Những chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu (*tài chính và phi tài chính*)

d) Kết quả đánh giá hoạt động của Dự án trong giai đoạn (*so với kế hoạch, với các dự án tương tự và với giai đoạn trước nếu có*)

## **7. Tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán**

7.1. Tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán (kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập) trong kỳ được kiểm toán: (*đơn vị tiến hành thanh tra, kiểm tra, kiểm toán; Một số kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán chủ yếu; Tình hình thực hiện kết luận thanh tra, kiến nghị kiểm toán*)

7.2. Các vấn đề cần lưu ý từ những cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán kỳ trước (*nếu có*)

### **\* Kết luận đánh giá rủi ro tiềm tàng**

- Đánh giá rủi ro đối với tổng thể Báo cáo tài chính

- Đánh giá rủi ro đối với cơ sở dẫn liệu, khoản mục

<b>Mô tả rủi ro có sai sót trọng yếu</b>	<b>Ảnh hưởng</b>	<b>RR đáng kể</b>	<b>Biện pháp xử lý/ Thủ tục kiểm toán</b>
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro cao (tên khoản mục)	Cao	
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro trung bình (tên khoản mục)	TB	

## TÌNH HÌNH THỰC HIỆN CÁC GÓI THẦU

Đơn vị tính:.....

TT	Tên gói thầu	Đơn vị trúng thầu	Dự toán (*)	Hình thức lựa chọn nhà thầu	Hình thức hợp đồng	Giá hợp đồng (*)	Thời gian khởi công – hoàn thành	Giá trị quyết toán hoặc Giá trị nghiệm thu hoàn thành (**)	Tạm ứng/ thanh toán	So sánh giá trị thanh, quyết toán với giá trị dự toán (%)	Ghi chú
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11=9/4	12
1	Chi phí XD										
	Gói thầu										
2	Chi phí thiết bị										
	Gói thầu										
3	Chi phí quản lý dự án										
4	Chi phí tư vấn đầu tư xây dựng										
	Gói thầu										
5	Chi phí khác;										
6	Chi phí bồi thường GPMB										
	Quyết định...										

**Ghi chú:** (\*) Cột 4 và cột 7 là lấy theo giá trị điều chỉnh cuối cùng và thuyết minh rõ số lần điều chỉnh tại cột Ghi chú.

(\*\*) Cột 8 lấy Giá trị quyết toán hoặc Giá trị nghiệm thu hoàn thành lũy kế đến thời điểm kiểm toán.

**CHI TIẾT NGUỒN VỐN ĐẦU TƯ THỰC HIỆN  
DỰ ÁN.....**

*Đơn vị tính:....*

<b>TT</b>	<b>Chi tiết nguồn vốn</b>	<b>Thời gian</b>	<b>Kế hoạch</b>	<b>Thực hiện</b>
<b>(1)</b>	<b>(2)</b>	<b>(3)</b>	<b>(4)</b>	<b>(5)</b>
<b>2</b>				
<b>3</b>				
<b>4</b>				
<b>5</b>				

**Ghi chú:** (2) Nội dung các nguồn vốn: Nguồn vốn Trung ương/Nguồn vốn địa phương/Vốn vay/ Vốn khác...

(4) Số vốn theo kế hoạch được giao

(5) Số vốn đầu tư thực hiện tới thời điểm khảo sát/thời điểm kiểm toán

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**  
**ĐOÀN KIỂM TOÁN.....**

**TÌM HIỂU, ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ**

- Đơn vị /Tên dự án được kiểm toán:
- Thời kỳ kiểm toán:

STT	Các thành phần của Hệ thống KSNB	Có	Không	Không áp dụng	Mô tả/ Đánh giá ban đầu	Tham chiếu
1	2	3	4	5	6	7
<b>1</b>	<b>MÔI TRƯỜNG KIỂM SOÁT</b>					
<b>1.1</b>	<b>Quy định về đạo đức nghề nghiệp trong đơn vị</b>					
-	Có quy định về quy tắc đạo đức nghề nghiệp và các quy tắc này có được thông tin đến các bộ phận không?					
-	Có quy định để giám sát việc tuân thủ các nguyên tắc về tính chính trực và giá trị đạo đức không?					
-	Có quy định rõ và áp dụng các biện pháp xử lý đối với các sai phạm về tính chính trực và giá trị đạo đức không?					
	...					
<b>1.2</b>	<b>Đối với năng lực và trình độ của nhân viên</b>					
-	Có cụ thể hóa các yêu cầu về trình độ, kỹ năng đối với từng vị trí nhân viên bằng văn bản không?					
-	Có quy định trình độ, năng lực của nhân viên được tuyển dụng không?					
-	Có biện pháp xử lý kịp thời đối với nhân viên không có năng lực không?					
	...					
<b>1.3</b>	<b>Sự tham gia của chủ đầu tư (CĐT)</b>					

-	Thành viên trong Ban lãnh đạo CĐT có độc lập với BGĐ BQLDA không?					
-	CĐT có bao gồm những người có năng lực chuyên môn, kinh nghiệm về dự án hay không?					
-	CĐT có thường xuyên tham gia các hoạt động quan trọng của BQLDA hay không?					
-	Các vấn đề quan trọng và các sai phạm có được báo cáo kịp thời với CĐT không?					
-	CĐT có giám sát việc thực hiện của BGĐ BQLDA hay không?					
	...					
<b>1.4</b>	<b>Phong cách điều hành của lãnh đạo BQLDA</b>					
-	Có quan tâm và coi trọng việc thiết kế, thực hiện các KSNB hiệu quả không?					
-	Cơ chế quản lý, điều hành các khâu của quy trình đầu tư có hiệu quả không?					
-	BGĐ có đủ kinh nghiệm không?					
-	BGĐ có quan tâm đến quản trị các rủi ro của dự án?					
-	BGĐ có chú trọng việc quản lý, điều hành chung toàn dự án?					
-	BGĐ có chú trọng quan tâm đối với việc lập BCQTDADT?					
-	BGĐ có chú trọng việc tổ chức hệ thống thông tin (báo cáo, sổ kế toán, hồ sơ, tài liệu, công cụ phần mềm,...) để ghi nhận, theo dõi toàn bộ quá trình hoạt động của dự án?					
	...					
<b>1.5</b>	<b>Cơ cấu tổ chức</b>					
-	Có tổ chức thành nhiều cấp quản lý phù hợp không?					
-	Cơ cấu tổ chức có phù hợp với mục tiêu, quy mô, đặc điểm của dự án không?					
-	Sự phối hợp giữa các phòng ban có chặt chẽ không?					
-	Có phải là đơn vị chuyên nghiệp hay không?					

-	Đã thực hiện các dự án có quy mô, tính chất tương tự chưa?					
	...					
<b>1.6</b>	<b>Phân công quyền hạn và trách nhiệm</b>					
-	Có các chính sách về phân cấp, uỷ quyền phê duyệt các nghiệp vụ ở từng cấp độ phù hợp không?					
-	Có sự giám sát, kiểm tra việc chấp hành những hoạt động đã được phân quyền cho các cấp không?					
-	Nhân viên có hiểu rõ nhiệm vụ, quyền hạn của mình và của những cá nhân có liên quan đến công việc của mình hay không?					
-	Những người thực hiện công tác giám sát có đủ thời gian để thực hiện công việc giám sát của mình không?					
-	Sự bất kiêm nhiệm có được thực hiện phù hợp trong đơn vị hay không?					
	...					
<b>2</b>	<b>QUY TRÌNH QUẢN TRỊ RỦI RO</b>					
-	Đơn vị đã xây dựng quy trình đánh giá rủi ro liên quan tới quá trình đầu tư dự án và lập BCQTDA bảo đảm chặt chẽ chưa?					
-	Đơn vị đã xác định, ước tính mức độ ảnh hưởng, khả năng xảy ra và các hành động tương ứng đối với mỗi rủi ro liên quan tới quá trình đầu tư dự án và lập BCQTDAĐT?					
	...					
<b>3</b>	<b>HỆ THỐNG THÔNG TIN, BÁO CÁO</b>					
-	Các thủ tục được thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công để tạo lập, ghi chép, xử lý, chỉnh sửa các nghiệp vụ kinh tế, ghi nhận vào sổ kế toán, BCQTDAĐT có được quy định chặt chẽ?					
-	Cách thức tiếp nhận và xử lý các thông tin, sự kiện, điều kiện có tính chất quan trọng có được quy định chặt chẽ?					
-	Quy trình lập và trình bày BCQTDA của đơn vị, bao gồm cả các ước tính kế toán và					



	thuyết minh quan trọng có được quy định chặt chẽ?					
-	Quy trình kiểm soát đối với các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có được quy định chặt chẽ?					
-	Có quy định về việc cung cấp thông tin, chế độ báo cáo của đơn vị (đối tượng/cấp báo cáo, nội dung, hình thức, thời điểm... cung cấp)?					
-	Có quy định việc tiếp nhận thông tin phản hồi (từ các cấp quản lý, bộ phận chức năng...)?					
	...					
<b>4</b>	<b>HOẠT ĐỘNG KIỂM SOÁT</b>					
-	Đơn vị có tuân thủ các quy chế quản lý, kiểm soát trong các khâu: lập, thẩm định phê duyệt dự án, thiết kế, dự toán; giám sát thi công; quản lý chất lượng; nghiệm thu, thanh quyết toán,...?					
-	Đơn vị có tuân thủ chế độ kế toán: chế độ kế toán áp dụng, tổ chức bộ máy kế toán; hình thức kế toán; mở sổ kế toán; hạch toán kế toán; lập các loại báo cáo theo quy định,...?					
-	Đơn vị có tuân thủ việc đối chiếu công nợ, thanh toán của đơn vị đối với các nhà thầu, với cơ quan cấp phát, cho vay,...?					
-	Các kiểm soát đối với hệ thống công nghệ thông tin (kiểm soát chung và kiểm soát chương trình ứng dụng) có duy trì được tính toàn vẹn của công nghệ thông tin và bảo mật dữ liệu hệ thống thông tin?					
	...					
<b>5</b>	<b>GIÁM SÁT CÁC KIỂM SOÁT</b>					
<b>5.1</b>	<b>Giám sát thường xuyên và định kỳ</b>					
-	BQLDA có các cơ chế kiểm tra, giám sát hoạt động đầu tư của dự án thường xuyên và định kỳ không?					
-	BQLDA có duy trì hệ thống giám sát hoạt động đầu tư của dự án phù hợp không?					
-	Bộ phận chịu trách nhiệm kiểm tra, giám sát					

	của BQLDA có đủ kinh nghiệm chuyên môn?					
-	Bộ phận chịu trách nhiệm kiểm tra, giám sát của BQLDA có tham gia vào công việc quyết toán dự án không?					
	...					
<b>5.2</b>	<b>Báo cáo, khắc phục các sai sót</b>					
-	BQLDA có nhận được đầy đủ, kịp thời các báo cáo giám sát tình hình thực hiện đầu tư dự án không?					
-	BQLDA có các chính sách, thủ tục để đảm bảo thực hiện kịp thời các biện pháp sửa chữa đối với các sai sót phát hiện qua công tác giám sát không?					
	...					

**\* Đánh giá hệ thống KSNB và rủi ro kiểm soát**

**1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ**

...

**2. Kết luận đánh giá rủi ro kiểm soát**

- Đánh giá rủi ro đối với tổng thể Báo cáo tài chính
- Đánh giá rủi ro đối với cơ sở dẫn liệu, khoản mục

<b>Mô tả rủi ro có sai sót trọng yếu</b>	<b>Ảnh hưởng</b>	<b>RR đáng kể</b>	<b>Biện pháp xử lý/ Thủ tục kiểm toán</b>
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro cao (tên khoản mục)	Cao	
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro trung bình (tên khoản mục)	TB	

**Ghi chú:** KTVNN tham khảo các chỉ tiêu ở bảng trên để đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ theo tình hình thu thập thông tin thực tế của đơn vị được kiểm toán.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
ĐOÀN KIỂM TOÁN.....

**XÁC ĐỊNH MỨC TRỌNG YẾU TỔNG THỂ, MỨC TRỌNG YẾU  
THỰC HIỆN VÀ NGUỒN SAI SÓT KHÔNG ĐÁNG KỂ**

- Tên đơn vị/ dự án:

- Chủ đầu tư:

**A. MỤC TIÊU:**

Xác định mức trọng yếu về số liệu, thuyết minh trên BCQT DAHT (kế hoạch - thực tế) được lập và phê duyệt theo lựa chọn của Đoàn kiểm toán để thông báo với Tổ, KTVNN về mức trọng yếu kế hoạch trước khi kiểm toán tại Dự án.

**B. XÁC ĐỊNH MỨC TRỌNG YẾU**

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu (đánh dấu vào ô lựa chọn)		<input type="checkbox"/> Chi phí đầu tư <input type="checkbox"/> Nguồn vốn đầu tư <input type="checkbox"/> Giá trị TS hình thành qua đầu tư <input type="checkbox"/> ....
Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu (đánh dấu vào ô lựa chọn)		<input type="checkbox"/> BCQT DAHT trước kiểm toán <input type="checkbox"/> ...
Lý do lựa chọn tiêu chí này		...
Giá trị tiêu chí được lựa chọn	(a)	
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu (Đánh dấu vào ô lựa chọn và ghi cụ thể tỷ lệ % lựa chọn trong ngoặc)	(b)	<input type="checkbox"/> [0%-1%] Chi phí đầu tư <input type="checkbox"/> [0%-1%] Nguồn vốn đầu tư <input type="checkbox"/> [0%-1%] Giá trị TS hình thành qua đầu tư
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		...
<b>Mức trọng yếu tổng thể</b>	<b>(c)=(a)*(b)</b>	
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	(d)	[50%-75%]
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		...
<b>Mức trọng yếu thực hiện</b>	<b>(e)=(c)*(d)</b>	

Tỷ lệ xác định ngưỡng sai sót không đáng kể	(f)	[0%-3%]
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
<b>Ngưỡng sai sót không đáng kể</b>	<b>(g) = (c)*(f)</b>	

**Ghi chú:** KTVNN có thể điều chỉnh tăng, giảm giá trị tiêu chí cho phù hợp khi loại trừ các biến động bất thường hoặc có những thay đổi quan trọng ngành nghề, lĩnh vực hay môi trường hoạt động của đơn vị.



**XÁC ĐỊNH MỨC TRỌNG YẾU TỔNG THỂ, MỨC TRỌNG YẾU  
THỰC HIỆN VÀ NGƯỠNG SAI SÓT KHÔNG ĐÁNG KỂ  
CỦA KHOẢN MỤC CẦN LƯU Ý**

- Tên dự án:
- Chủ đầu tư:

**A. MỤC TIÊU**

Nếu có các hạng mục, gói thầu hoặc thông tin thuyết minh (gọi tắt là khoản mục) có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCQT DAHT nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCQT DAHT thì KTVNN phải xác định mức trọng yếu/các mức trọng yếu áp dụng cho từng khoản mục này.

**B. MỨC TRỌNG YẾU CHO CÁC KHOẢN MỤC CẦN LƯU Ý**

Mức trọng yếu tổng thể kế hoạch: ...(chỉ tiêu này tham chiếu từ Phụ lục số 03/HD-RRTY-DAĐT)

Các khoản mục cần lưu ý	Giá trị khoản mục	Xác định mức trọng yếu khoản mục KM lưu ý		Xác định mức trọng yếu thực hiện của KM lưu ý		Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể		Mô tả cách xác định
		Tỷ lệ %	Mức trọng yếu	Tỷ lệ %	Mức trọng yếu	Tỷ lệ %	Ngưỡng sai sót không đáng kể	
(1)	(2)	(3)	(4=3x2)	(5)	(6=5x4)	(7)	(8=7x4)	(9)
1								
2								
3....								

**Lưu ý:**

Mẫu này chỉ áp dụng khi KTVNN xét thấy có các khoản mục cần xây dựng mức trọng yếu riêng. Để xác định sự cần thiết phải xây dựng mức trọng yếu riêng, KTVNN cần xem xét các nội dung, bao gồm: (1) Pháp luật, các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày BCQT DAHT được áp dụng có thể gây ảnh hưởng đến kỳ vọng của người sử dụng BCQT DAHT liên quan đến giá trị hay thông tin thuyết minh của một số khoản mục nhất định trên BCQT DAHT; (2) Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến dự án; (3) Người sử dụng BCQT DAHT quan tâm đến một khoản mục nhất định của dự án đầu tư, cần được thuyết minh riêng rẽ trên BCQT DAHT.

Khi đơn vị được kiểm toán có các nhóm giao dịch, hay thông tin thuyết minh như trên, KTVNN cần thu thập thêm thông tin về quan điểm và kỳ vọng của Chủ đầu tư và BQLDA.

PHÂN TÍCH THÔNG TIN XÁC ĐỊNH ĐƠN VỊ, KHOẢN MỤC THÔNG TIN THUYẾT MINH TRỌNG YẾU, MỤC TIÊU, PHƯƠNG PHÁP VÀ THỦ TỤC KIỂM TOÁN

- Tên đơn vị/ dự án:
- Chủ đầu tư:

A. MỤC TIÊU:

Phân tích thông tin xác định đơn vị, khoản mục, hạng mục, gói thầu thông tin thuyết minh trọng yếu (gọi tắt là khoản mục), mục tiêu, phương pháp thủ tục kiểm toán cho từng nội dung trọng yếu khi kiểm toán tại Dự án.

B. XÁC ĐỊNH KHOẢN MỤC TRỌNG YẾU MỤC TIÊU, PHƯƠNG PHÁP VÀ THỦ TỤC KIỂM TOÁN

TT	Đơn vị, khoản mục, gói thầu	Giá trị khoản mục	Lý do xác định trọng yếu	Mục tiêu cụ thể	Thủ tục kiểm toán
1	2	3	4	5	6
I	ĐƠN VỊ/ NHÓM ĐƠN VỊ				
	Khoản mục/gói thầu				
	...				

**Ghi chú:** (Cột 2): Ghi rõ đơn vị (hoặc nhóm đơn vị có cùng vấn đề, nội dung trọng yếu): Thông qua thông tin thu thập được, đánh giá, phân tích rủi ro, thực hiện phân tích thông tin để rút ra những khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu cần tập trung kiểm tra như: Quy mô lớn hơn mức trọng yếu tổng thể và khả năng có rủi ro sai sót trọng yếu,...; (Cột 4): nêu rõ lý do xác định đơn vị, khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu cần tập trung kiểm tra; (Cột 5): Ghi mục tiêu kiểm toán cụ thể cho từng khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu; (Cột 6): Nêu rõ thủ tục kiểm toán cần áp dụng để thu thập bằng chứng cho từng khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu.

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**  
**ĐOÀN KIỂM TOÁN.....**

**MỨC ĐỘ ĐẢM BẢO**

**Dự kiến từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản**

- Tên đơn vị/ dự án:

- Chủ đầu tư:

<b>Rủi ro tiềm tàng</b>		
<b>Hiệu lực của hệ thống KSNB</b>	<b>Có</b>	<b>Không</b>
Có hiệu lực	1,5	0,5
Không có hiệu lực	3	1,5

**Chú thích:**

*Kết quả xác định rủi ro tiềm tàng (có/không) được lấy từ Phụ lục số 01-HD-RRTY-DADT – Xác định rủi ro đáng kể, phân đánh giá rủi ro.*

*Kết quả đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB (Có hiệu lực/Không có hiệu lực) được lấy từ Phụ lục số 02/HD-RRTY-DADT, phân đánh giá về hệ thống kiểm soát.*

**THUYẾT MINH MÔ HÌNH ĐẢM BẢO**

Xuất phát từ mô hình rủi ro kiểm toán:

$\text{Rủi ro kiểm toán} = \text{Rủi ro tiềm tàng} * \text{Rủi ro kiểm soát} * \text{Rủi ro phát hiện}$

Ta có:

Mức độ đảm bảo của các thủ tục kiểm toán xác định đối với mỗi khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và các thuyết minh trên BCQT DAHT phụ thuộc các yếu tố sau:

- Mức độ đảm bảo thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro tiềm tàng (Đánh giá của KTVNN về rủi ro có sai sót).
- Mức độ đảm bảo thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro kiểm soát và thử nghiệm kiểm soát (Đánh giá của KTVNN về hiệu lực của hệ thống KSNB).
- Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản.

Mối quan hệ này có thể biểu thị theo công thức:

$$\begin{array}{ccccccc} & & \text{Mức độ đảm bảo} & & \text{Mức độ đảm bảo thu} & & \text{Mức độ đảm bảo} \\ & & \text{thu thập được từ} & & \text{thập được từ các thử} & & \text{thu thập được từ} \\ \text{Mức độ} & = & \text{các thử tục đánh} & + & \text{tục đánh giá rủi ro} & + & \text{kết quả thực hiện} \\ \text{đảm} & & \text{giá rủi ro tiềm} & & \text{kiểm soát và thử} & & \text{các thử nghiệm} \\ \text{bảo} & & \text{tàng} & & \text{nghiệm kiểm soát} & & \text{cơ bản} \end{array}$$

Theo lý thuyết thống kê (là cơ sở cho phương pháp kiểm toán), với độ tin cậy (mức độ đảm bảo) 95%, tổng hợp các Yếu tố đảm bảo từ ba nguồn đảm bảo là 3.

Tức là:

$$\begin{array}{ccccccc} & & \text{Mức độ đảm bảo thu} & & \text{Mức độ đảm bảo thu} & & \\ & & \text{thập được từ các thử} & & \text{thập được từ kết quả} & & \\ \text{Mức độ đảm bảo} & & \text{tục đánh giá rủi ro kiểm} & + & \text{thực hiện các thử} & = & 3 \\ \text{thu thập được từ} & & \text{soát và thử nghiệm} & & \text{nghiệm cơ bản} & & \\ \text{các thử tục đánh} & + & \text{kiểm soát} & & & & \\ \text{giá rủi ro tiềm tàng} & & & & & & \end{array}$$

Khi đó:

$$\begin{array}{ccccccc} & & \text{Mức độ đảm bảo thu} & & \text{Mức độ đảm bảo thu} & & \\ & & \text{thập được từ các thử} & & \text{thập được từ các thử} & & \\ \text{Mức độ đảm bảo} & & \text{tục đánh giá rủi ro} & - & \text{đánh giá rủi ro kiểm} & & \\ \text{thu thập được từ} & = & \text{tiềm tàng} & & \text{soát và thử nghiệm kiểm} & & \\ \text{kết quả thực hiện} & & & & \text{soát} & & \\ \text{các thử nghiệm cơ} & - & & & & & \\ \text{bản} & & & & & & \end{array}$$

Ta có các trường hợp:

(1) Trường hợp xác định không có rủi ro đáng kể

Khi không có rủi ro đáng kể nào được xác định thì mức độ đảm bảo thu được từ các thử tục đánh giá rủi ro tiềm tàng ở mức cao nhất, là mức bằng 1. Khi đó, tổng cộng mức độ đảm bảo từ thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là  $3-1=2$

- Trường hợp hệ thống KSNB có hiệu lực, dự định có thể tin cậy vào hệ thống KSNB, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm kiểm soát dự kiến là 1,5. Khi đó, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm cơ bản dự kiến là  $2-1,5=0,5$

- Trường hợp hệ thống KSNB không có hiệu lực hoặc không thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm kiểm soát dự kiến là 0,5. Khi đó, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm cơ bản dự kiến mở rộng ở mức là  $2-0,5=1,5$



(2) Trường hợp xác định có rủi ro đáng kể

Khi có rủi ro đáng kể được xác định thì mức độ đảm bảo thu được từ các thủ tục đánh giá rủi ro tiềm tàng ở mức thấp nhất, là mức bằng 0. Khi đó, tổng cộng mức độ đảm bảo từ thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là  $3-0=3$

- Trường hợp hệ thống KSNB có hiệu lực, dự định có thể tin cậy vào hệ thống KSNB, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm kiểm soát dự kiến là ở mức cao 1,5. Khi đó, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm cơ bản dự kiến là  $3-1,5=1,5$

- Trường hợp hệ thống KSNB không có hiệu lực hoặc không thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm kiểm soát dự kiến là 0. Khi đó, mức độ đảm bảo thu được từ các thử nghiệm cơ bản dự kiến mở rộng ở mức cao nhất là  $3-0=3$

Sơ đồ dưới đây thể hiện mối quan hệ giữa các yếu tố của mô hình đảm bảo nói trên:



### Nội dung kiểm toán

Mức độ đảm bảo dựa trên sự kết hợp giữa mức độ đảm bảo từ kết quả đánh giá rủi ro tiềm tàng và mức độ đảm bảo từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện

#### Trường hợp không có rủi ro đáng kể xác định

Bảo đảm từ thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản

Mức độ đảm bảo thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro tiềm tàng	Mức độ đảm bảo thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát	Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản
---	--	---

#### Trường hợp không có rủi ro đáng kể xác định

Bảo đảm từ thử nghiệm cơ bản

Mức độ đảm bảo thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro tiềm tàng	Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản
---	---

#### Trường hợp có rủi ro đáng kể xác định

Đảm bảo từ biện pháp kiểm soát và thử nghiệm cơ bản

Mức độ đảm bảo thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát	Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản
--	---

#### Trường hợp có rủi ro đáng kể xác định

Đảm bảo chỉ bằng thử nghiệm cơ bản

Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản
---

**Sơ đồ 1:** Mô hình đảm bảo: Biểu đồ này minh họa mức độ thử nghiệm phải được thực hiện dựa trên việc liệu có bất kỳ rủi ro đáng kể liên quan nào như đã nêu trong bảng trên hay không.

**XÁC ĐỊNH MẪU CHỌN KIỂM TOÁN**

- Tên dự án:
- Chủ đầu tư:

**I. GIAI ĐOẠN LẬP KẾ HOẠCH**

1. Phương pháp lấy mẫu: ☐ Thống kê ; ☐ Phi thống kê
2. Các khoản mục không áp dụng kiểm tra lấy mẫu mà kiểm tra 100% các giao dịch:
3. Xác định khoảng cách mẫu áp dụng cho các khoản mục phải lấy mẫu:

Đơn vị tính:.....

Khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản	Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu	Hệ số rủi ro		Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu
		Mức đảm bảo	Hệ số rủi ro		
1	2	3	4	5	6=5/4
KM....		Cao	3		
KM....		TB	1,5		
KM....		Thấp	0,5		

**Ghi chú:** Cột (1): Các khoản mục, gói thầu kiểm tra lấy mẫu; Cột (2): Giá trị của tổng thể lấy mẫu; Cột (3) Theo kết quả đánh giá rủi ro đối với mỗi khoản mục kết nối theo kết quả đánh giá từ (Phụ lục 1, Phụ lục 2); Cột (4) Xác định dựa trên mức độ đảm bảo cần thiết từ thấp đến cao (trong khung từ 0,5 đến 3); Cột (5): Kết quả xác định tại các Phụ lục 04, Phụ lục 05); Cột (6): Khoảng cách mẫu = Mức trọng yếu thực hiện/ Hệ số rủi ro

## II. GIAI ĐOẠN THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

1. Thay đổi các khoản mục không áp dụng kiểm tra lấy mẫu mà kiểm tra 100% các giao dịch:

Lý do thay đổi (*giải thích nguyên nhân thay đổi so với giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán*)

2. Thay đổi khoảng cách mẫu áp dụng cho các khoản mục kiểm tra lấy mẫu còn lại:

Lý do thay đổi (*giải thích nguyên nhân thay đổi so với giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán*)

Đơn vị tính:...

Khoản mục	Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu	Hệ số rủi ro		Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu
		Mức đảm bảo	Hệ số rủi ro		
1	2	3	4	5	6=5/4
KM....		Cao	3		
KM....		TB	1,5		
KM....		Thấp	0,5		

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
ĐOÀN KIỂM TOÁN.....

Phụ lục số 08/HD-RRTY-DABT

ƯỚC LƯỢNG VÀ ĐÁNH GIÁ SAI SÓT PHÁT HIỆN QUA KIỂM TOÁN

- Tên đơn vị:
- Thời kỳ được kiểm toán:

Mức trọng yếu:...

Đơn vị tính...

TT	Khoản mục	Sai sót cá biệt	Sai sót mang tính đại diện cho tổng thể		Ước lượng sai sót cho tổng thể	Đánh giá sai sót
			Sai sót đại diện cho nhóm	Tổng ước lượng sai sót đại diện cho nhóm		
1	2	3	4	5	6=3+5	7

**Ghi chú:** Cột 5 - Ước lượng sai sót theo tỷ lệ chọn mẫu theo nhóm sau đó cộng tổng các nhóm để ghi vào cột này.