VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC	CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM Độc lập - Tự do - Hạnh phúc
Số: 04/2019/QĐ-KTNN	*Hà Nội, ngày 31 tháng 12 năm 2019*

QUYẾT ĐỊNH

Ban hành Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước;

Căn cứ Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật ngày 22/6/2015;

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

Căn cứ Quyết định số 1662/QĐ-KTNN ngày 03/11/2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước 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 và Vụ trưởng Vụ Pháp chế;

Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Quyết định Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.

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 tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.

Điều 2. Quyết định này có hiệu lực sau 45 ngày 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

Hồ Đức Phớc

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

HƯỚNG DẪN
PHƯƠNG PHÁP TIẾP CẬN KIỂM TOÁN DỰA TRÊN ĐÁNH GIÁ RỦI RO VÀ XÁC ĐỊNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH, BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG

(Ban hành kèm theo Quyết định số 04/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

Chương I
NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Phạm vi điều chỉnh

1. Hướng dẫn này quy định chính sách xác định trọng yếu kiểm toán và 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 báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách của các địa phương; báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán thuộc ngân sách địa phương *(viết tắt là BCNSĐP)* do Kiểm toán nhà nước *(viết tắt là KTNN)* thực hiện.

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

3. Trường hợp kiểm toán lồng ghép các lĩnh vực trong cuộc kiểm toán BCNSĐP *(như kiểm toán chuyên đề, chi tiết dự án đầu tư, doanh nghiệp nhà nước...)* thì thực hiện kiểm toán theo quy định của Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước *(viết tắt là CMKTNN)* và các hướng dẫn hiện hành của KTNN có liên quan.

Điều 2. Mục đích ban hành

1. Hướng dẫn này 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 khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong kiểm toán BCNSĐP.

2. Hướng dẫn KTVNN đưa ra ý kiến về việc liệu BCNSĐP 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 báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách được áp dụng hay không.

Điều 3. Đối tượng áp dụng

1. Hướng dẫn này áp dụng đối với các đơn vị trực thuộc KTNN, các đoàn KTNN, các KTVNN và các tổ chức, cá nhân tham gia hoạt động kiểm toán BCNSĐP của KTNN.

2. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn này và các CMKTNN có liên quan để thực hiện trách nhiệm của mình và phối hợp công việc với đoàn KTNN và KTVNN, cũng như khi xử lý các mối quan hệ liên quan đến thông tin đã được kiểm toán.

Điều 4. Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

Các thuật ngữ sử dụng trong hướng dẫn này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán hiện hành của KTNN.

Chương II
CHÍNH SÁCH XÁC ĐỊNH TRỌNG YẾU KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH, BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG

Điều 5. Nội dung chính sách xác định trọng yếu kiểm toán BCNSĐP

1. Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán quy định và hướng dẫn các nội dung chủ yếu sau:

a) Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP.

b) Xác định mức trọng yếu đối với các khoản mục, nhóm giao dịch số dư tài khoản và thông tin thuyết minh *(viết tắt là khoản mục)* cần lưu ý.

c) Xác định mức trọng yếu thực hiện.

d) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể.

2. Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán bao gồm đồng thời cả khung hướng dẫn về định lượng và các nguyên tắc hướng dẫn về định tính đối với việc xác định trọng yếu kiểm toán BCNSĐP.

Điều 6. Khung hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán BCNSĐP về định lượng

1. Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

a) Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP hoặc thông tin tài chính được kiểm toán: Là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót trên BCNSĐP hoặc thông tin tài chính được kiểm toán mà KTVNN cho rằng từ mức đó trở xuống BCNSĐP 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 BCNSĐP được xác định dựa trên giá trị tiêu chí được lựa chọn và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với giá trị tiêu chí đó:

Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP	=	**Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP**	**X**	**Giá trị tiêu chí được lựa chọn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP**

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

- Tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP có thể được lựa chọn từ một hoặc một số khoản mục quan trọng nhất trong các yếu tố của BCNSĐP như: Tổng số thu (hoặc Tổng số thu cân đối ngân sách); Tổng số chi (hoặc Tổng số chi cân đối ngân sách); thu NSNN; Chi đầu tư phát triển; Chi thường xuyên ...

- Việc lựa chọn tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCQTNSĐP phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN dựa trên các yếu tố sau:

+ Các khoản mục trên BCNSĐP mà đối tượng sử dụng thông tin thường quan tâm;

+ Quy mô ngân sách, đặc điểm của địa phương; môi trường kiểm soát; định hướng phát triển KT-XH của địa phương…

+ Sự thay đổi tiêu chí lựa chọn khi có yếu tố biến động bất thường.

Ví dụ: Trong trường hợp địa phương có số chi đầu tư phát triển lớn, biến động tăng giảm bất thường so với các năm trước thì KTVNN có thể sẽ không sử dụng tiêu chí Tổng số chi để tính mức trọng yếu mà sử dụng tiêu chí Chi đầu tư phát triển;...

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

- Khi lựa chọn chỉ tiêu hợp lý để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP dựa trên các chỉ tiêu trên, KTVNN cần phản ánh trong hồ sơ kiểm toán những diễn giải chi tiết lý do lựa chọn của mình.

d) Khung tỷ lệ để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

- KTNN xây dựng khung tỷ lệ sử dụng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP là một khoảng tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với mỗi giá trị tiêu chí được lựa chọn *(chi tiết theo Bảng 1):*

Bảng 1. Khung tỷ lệ cho từng tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

STT	Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP
A	**Báo cáo quyết toán NSNN**
I	***Biểu cân đối quyết toán ngân sách địa phương***
1	0,5 - 2% Tổng số thu
2	0,5 - 2% Tổng số chi
II	***Biểu quyết toán thu NSNN, vay NSĐP***
1	0,5 - 2% Tổng số thu
III	***Biểu quyết toán chi NSĐP***
1	0,5 - 2% Tổng số chi
B	**Báo cáo tài chính nhà nước**
I	***Báo cáo tình hình tài chính nhà nước***
1	0,5 - 2% Tổng tài sản

2	0,5 - 2% Tổng nguồn vốn
II	***Báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước***
1	0,5 - 2% Tổng thu nhập
2	0,5 - 2% Tổng chi phí
3	3 - 10% Thặng dư/thâm hụt
C	**Báo cáo quyết toán và báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán**
I	***Đối với Báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động***
1	0,5 - 2% Kinh phí được sử dụng trong năm
2	0,5 - 2% Kinh phí đề nghị quyết toán
II	***Đối với Báo cáo kết quả hoạt động***
1	0,5 - 2% Tổng doanh thu
2	0,5 - 2% Tổng chi phí
3	3 - 10% Thặng dư/thâm hụt trong năm trước thuế
III	***Báo cáo tình hình tài chính***
1	0,5 - 2% Tổng tài sản
2	0,5 - 2% Tổng nguồn vốn

- 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 BCNSĐP. Trong một số trường hợp, tỷ lệ % xác định mức trọng yếu có thể vượt khung hướng dẫn nói trên nếu KTVNN xét đoán rằng mức trọng yếu đó là phù hợp. Khi đó, 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)*.

Lưu ý: KTVNN phải căn cứ vào tính chất, đặc điểm, quy mô và cơ cấu thu chi NSĐP; tình hình quản lý thu, chi NSNN của địa phương; kết quả đánh giá rủi ro kiểm toán để quyết định tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP.

đ) Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

- Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát kiểm toán BCNSĐP, mức trọng yếu được xác định như sau:

+ Đối với cấp BCNSĐP: Việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP thực hiện theo hướng dẫn tại Tiết a, b, c, d Khoản 1 Điều 6 của Hướng dẫn này. Trên cơ sở mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP đã được xác định, thực hiện xác định mức trọng yếu cho từng đơn vị cấp dưới tương ứng theo xét đoán và các tiêu chí nhất định.

+ Đối với cấp Báo cáo quyết toán của ngân sách cấp dưới (viết tắt là BCNSH): Trên cơ sở mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP đã được xác định, thực hiện phân bổ cho các ngân sách cấp dưới tương ứng theo xét đoán và các tiêu chí nhất định:

Mức trọng yếu đối với BCNSH của các huyện có thể được xác định theo mức phân bổ theo các tiêu chí *(ví dụ chỉ tiêu tổng thu, tổng chi ngân sách huyện… chiếm tỷ lệ bao nhiêu % trong tổng số thu, chi của NSĐP và được phân bổ mức trọng yếu tương ứng)*. Hoặc các đơn vị ngân sách cấp dưới có thể được xác định mức trọng yếu dựa trên các đặc điểm, quy mô của từng đơn vị và thường khác nhau tại mỗi đơn vị tương ứng theo xét đoán của KTVNN: quy mô tiêu chí lựa chọn càng lớn thì tỷ lệ % trên tiêu chí càng nhỏ; rủi ro của đơn vị càng lớn thì tỷ lệ % trên tiêu chí càng nhỏ.

Song trong cả hai trường hợp việc xác định mức trọng yếu của các đơn vị ngân sách cấp dưới phải đảm bảo nguyên tắc mức trọng yếu đối với các BCNSH phải thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP, nhằm giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong BCNSH không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP *(KTVNN dựa trên xét đoán mức độ rủi ro tại từng đơn vị cấp dưới để phân bổ mức trọng yếu tương ứng, nhưng mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSH không được vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP).*

- Với các giao dịch nội bộ cần phân loại riêng để đánh giá, xác định trọng yếu.

2. Xác định mức trọng yếu đối với các khoản mục cần lưu ý

a) Cơ sở để xác định các khoản mục cần lưu ý khi KTVNN cho rằng các khoản mục đó nếu có sai phạm thì các sai phạm này có thể ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng BCNSĐP ngay cả khi quy mô các sai phạm này thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP.

b) Việc xác định các khoản mục cần lưu ý phụ thuộc vào đánh giá của KTVNN về quy mô, tính chất của các khoản mục, trên cơ sở xem xét các thông tin:

- Pháp luật, các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày BCNSĐP 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 BCNSĐP *(Quy định về việc trình bày chi tiết các khoản chi tại báo cáo quyết toán chi ngân sách nhà nước có thể hướng sự quan tâm của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính đối với các chỉ tiêu có ảnh hưởng tới bộ phận lớn trong xã hội....).*

- Các thuyết minh quan trọng liên quan đến đặc điểm, tình hình kinh tế chính trị của địa phương được kiểm toán, chính sách nhà nước trong từng thời kỳ được kiểm toán *(Ví dụ: đối với địa phương thường xuyên bội chi ngân sách, trong khi các khoản chi thường xuyên như chi hoạt động của cơ quan quản lý nhà nước, chi khác ngân sách có xu hướng tăng cao thì các khoản chi đó có thể cần được lưu ý).*

- Đối tượng sử dụng BCNSĐP quan tâm đến một khoản mục nhất định được thuyết minh riêng rẽ trên BCQT *(Ví dụ: trong giai đoạn nhà nước thực hiện chính sách thắt chặt tài khóa, tiết giảm đầu tư công. Quốc hội quan tâm đến hiệu quả sử dụng các khoản chi đầu tư XDCB tại các địa phương, thì khoản mục chi đầu tư phát triển có thể cần được lưu ý).*

- Các chỉ tiêu liên quan đến định hướng, trọng tâm kiểm toán của ngành thuộc lĩnh vực kiểm toán BCNSĐP *(Ví dụ: công tác quản lý thu tiền sử dụng đất liên quan đến kiểm toán chuyên đề thu sử dụng đất trong năm).*

- Các khoản mục của BCNSĐP có sự tăng, giảm đột biến so với kỳ trước *(ví dụ: các khoản chi sự nghiệp giáo dục trong năm giảm rất nhiều so với năm trước).*

c) Một số lưu ý khi xác định mức trọng yếu đối với các khoản mục cần lưu ý

- 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 BCNSĐP 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.

- Tùy vào hoàn cảnh cụ thể, có thể có các khoản mục có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với BCNSĐP nhưng vẫn ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin của BCNSĐP thì KTVNN phải xác định mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu áp dụng cho từng khoản mục này. Tuy nhiên, mức trọng yếu riêng cho các khoản mục trên BCNSĐP không được lớn hơn mức trọng yếu tổng thể đối với BCNSĐP.

- 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 tỷ lệ thấp trong khung.

- Trường hợp có những khoản mục, thông tin thuyết minh 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 kiểm toán gần như toàn bộ các giao dịch có liên quan nhằm phát hiện các sai sót có liên quan đến khoản mục.

3. 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 BCNSĐP, 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 BCNSĐP. Trong trường hợp liên quan đến mức trọng yếu đối với khoản mục, 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 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 BCNSĐP và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng:

Mức trọng yếu thực hiện BCNSĐP	=	**Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu thực hiện BCNSĐP**	**X**	**Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP**

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

d) Việc chọn tỷ lệ nào *(trong khung)* áp dụng cho từng cuộc kiểm toán cụ thể là tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN. Tuy nhiên khi áp dụng tỷ lệ nào, KTVNN cần giải thích rõ lý do lựa chọn *(mô tả bằng văn bản và có tài liệu kèm theo)*. Thông qua quá trình tìm hiểu đơn vị được kiểm toán và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, nếu KTVNN xác định rủi ro có sai sót trọng yếu tổng thể của BCNSĐP càng cao thì xác định 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 phần chênh lệch giữa mức trọng yếu tổng thể và mức trọng yếu thực hiện có thể bao phủ được các sai sót không phát hiện được và các sai sót không điều chỉnh.

Ví dụ: thông thường xác định mức trọng yếu thực hiện được xác định ở tỷ lệ phần trăm (%) thấp (trong khung hướng dẫn) khi có các yếu tố như: có nhiều chỉ tiêu thu, chỉ tiêu chi có biến động lớn trong năm; số bổ sung nhiệm vụ cuối năm cho các đơn vị cấp dưới lớn; hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động không hiệu quả; năng lực nhân viên không đạt yêu cầu;...

đ) 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 thực hiện tại Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của KTNN.

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 tại Điểm c Khoản 3 Điều này 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 BCNSĐP do khi lập kế hoạch kiểm toán, 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 lũy kế của các sai sót không trọng yếu đơn lẻ có thể làm cho BCNSĐP 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 KTNN *(đoàn kiểm toán phải nêu rõ trong tờ trình khi xét duyệt KHKT tổng quát hoặc điều chỉnh KHKT tổng quát - nếu có)*.

4. 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 và tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến BCNSĐP.

b) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP 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**	x	**Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP**

c) KTNN xây dựng khung tỷ lệ để xác định ngưỡng sai sót không đáng kể khi kiểm toán BCNSĐP **từ 0% - 3% mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP, nhưng không vượt quá 500 triệu đồng**.

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 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 KTNN (*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 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.

Điều 7. Các nguyên tắc xác định trọng yếu về định tính

1. 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 BCNSĐP, 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)*.

2. 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.

3. Khi xem xét trọng yếu về định tính KTVNN cần lưu ý các trường hợp sau:

a) Đối tượng sử dụng thông tin được kiểm toán cần quan tâm một khoản mục nhất định, cần được thuyết minh riêng rẽ trên BCNSĐP *(ví dụ: Quốc hội cần số liệu về vay NSĐP thì chỉ tiêu Vay của NSĐP được xác định là trọng yếu)*.

b) 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 *(ví dụ: nằm trong chương trình giám sát của Quốc hội về chi khoa học công nghệ...)*.

c) Trong một số trường hợp, trọng yếu có thể xác định bằng các yếu tố phi tài chính để đánh giá rủi ro đối với các báo cáo hoạt động hoặc đối với việc thiếu tuân thủ *(các hành vi liên quan đến gian lận, biển thủ công quỹ, tài sản…)*. Khi trọng yếu này được xác định, KTVNN sẽ đưa ra các dự kiến cơ bản đối với tính trung thực của báo cáo, hiệu quả về mặt chi phí của hoạt động và tính tuân thủ.

4. 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 BCNSĐP, 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 các yêu cầu của Hội đồng nhân dân hoặc của cơ quan quản

lý cấp trên; 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 BCNSĐP *(ví dụ: bán chỉ định đất công với giá thấp hơn giá thị trường thay cho việc bán bằng hình thức đấu giá).*

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

Điều 8. 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 ngân sách địa phương hiện hành do Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành, trong đó cần lưu ý:

1. Thông tin cần thu thập về địa phương được kiểm toán

a) KTVNN phải thu thập những thông tin chung và tình hình tài chính của địa phương như: Thông tin chung và tình hình quản lý; thông tin về tình hình tài chính; tổ chức bộ máy; các chính sách đang áp dụng; môi trường hoạt động và các yếu tố ảnh hưởng; đo lường và đánh giá kết quả hoạt động; tình hình thanh tra, kiểm tra… *(theo Phụ lục số 01/HD-RRTY-NSĐP)*.

b) KTVNN thực hiện thu thập thông tin thông qua yêu cầu địa phương cung cấp thông tin theo mẫu, xem xét tài liệu, phỏng vấn, quan sát, tìm hiểu qua các phương tiện thông tin đại chúng,...

2. Thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ

KTVNN sử dụng các xét đoán chuyên môn để tìm hiểu đánh giá Hệ thống KSNB của đơn vị có thể thực hiện bằng cách phỏng vấn, quan sát, hoặc kiểm tra tài liệu *(theo Phụ lục số 02/HD-RRTY-NSĐP)*, bao gồm:

a) Môi trường kiểm soát

- KTVNN phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị theo hướng dẫn tại các đoạn từ Đoạn 24 đến Đoạn 28 của CMKTNN số 1315 - Xác định và đánh

giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

- 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; đảm bảo về năng lực; hoạt động của bộ phận kiểm soát; triết lý và phong cách điều hành của lãnh đạo đơn vị; cơ cấu tổ chức; phân công quyền hạn và trách nhiệm; các chính sách và quy định về nhân sự.

b) Quy trình quản trị rủi ro của đơn vị

KTVNN tìm hiểu quy trình quản trị rủi ro của đơn vị để: xác định rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày BCNSĐP; ước tính mức độ rủi ro và đánh giá khả năng xảy ra rủi ro; quyết định các thủ tục kiểm toán thích hợp đối với các rủi ro đó theo hướng dẫn tại Đoạn 31 đến Đoạn 32 của CMKTNN số 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính. 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 đánh giá 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 biện pháp xử lý các rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày BCNSĐP trong kế hoạch kiểm toán. 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 kế hoạch kiểm toán.

c) Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày BCNSĐP

- KTVNN phải tìm hiểu về hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày BCNSĐP:

+ Trình tự lập dự toán, chấp hành, quyết toán ngân sách của địa phương. Việc thẩm tra quyết toán của các cơ quan tài chính, đối chiếu số liệu thu chi với KBNN.

+ Các hoạt động của địa phương trong năm ngân sách kiểm toán và các thời kỳ trước, sau có liên quan có ảnh hưởng quan trọng đối với thông tin trên BCNSĐP.

+ 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 và trình bày trong BCNSĐP.

+ Quy trình lập và trình bày BCNSĐP, bao gồm cả các báo cáo thuyết minh quan trọng như Thuyết minh tình hình sử dụng nguồn dự phòng, tăng thu và thưởng vượt dự toán thu ngân sách năm, Thuyết minh kết dư ngân sách, Báo cáo chi chuyển nguồn sang năm sau....., Thuyết minh tăng, giảm chi quản lý hành chính, Đảng, đoàn thể năm....

+ Các kiểm soát của đơn vị đối với các nghiệp vụ kinh tế phát sinh *(Hạch toán nghiệp vụ kinh tế phát sinh, điều chỉnh, chuyển nguồn, kết dư, khóa sổ cuối năm...)*, cần lưu ý những nghiệp vụ phát sinh trong giai đoạn chỉnh lý quyết toán.

- KTVNN phải tìm hiểu cách thức trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan đến lập và trình bày BCNSĐP như: Trao đổi giữa lãnh đạo đơn vị và bộ phận kiểm soát; thông tin trao đổi giữa các cơ quan tài chính như Sở Tài chính, KBNN, Cục thuế…

d) Các hoạt động kiểm soát

Thực hiện theo quy định tại Đoạn 35 đến Đoạn 40 CMKTNN số 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính. Trong đó, cần lưu ý:

- Phải 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 BCNSĐP.

- Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo sự chỉ đạo của lãnh đạo đơn vị trong quá trình quản lý, điều hành thực hiện ngân sách

như: 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 của các Sở, ngành của địa phương...

- 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 quyết toán của cơ quan tài chính đối với các đơn vị sử dụng NSNN, của cơ quan tài chính cấp trên đối với ngân sách cấp dưới.

+ 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 theo mục lục ngân sách của kho bạc nhà nước và của các đơn vị sự nghiệp.

+ Việc đối chiếu số liệu thu, chi của các đơn vị sử dụng ngân sách với KBNN.

+ Việc luân chuyển hồ sơ tài liệu khi xác định nghĩa vụ với NSNN trong thu tiền sử dụng đất....

+ 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. Các kiểm soát này thường liên quan đến các thủ tục được sử dụng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hoặc các dữ liệu tài chính khác nhằm bảo đảm các giao dịch phát sinh được phê duyệt; ghi nhận và xử lý đầy đủ, chính xác.

đ) Giám sát các kiểm soát

Thực hiện theo quy định tại Đoạn 41 đến Đoạn 44 CMKTNN số 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính. Trong đó, KTVNN phải lưu ý tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà địa phương sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCNSĐP, gồm các hoạt

động kiểm soát liên quan đến tạo lập, xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, điều chỉnh và biện pháp khắc phục các khiếm khuyết trong kiểm soát của địa phương.

3. Các thông tin liên quan khác

- Các thông tin khác cần thu thập về tình hình tài chính ngân sách của địa phương như: các thông tin và kết quả thực hiện của địa phương đối với báo cáo kiểm toán, kết luận thanh tra và kiểm tra nội bộ; các vấn đề cần lưu ý từ những cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán; các vấn đề khác liên quan đến quá trình điều hành, thực hiện ngân sách địa phương...

- KTVNN có thể thu thập thông tin từ các đơn vị khác có liên quan như: cơ quan phê chuẩn dự toán, quyết toán của ngân sách địa phương *(Hội đồng nhân dân*), cơ quan đã tiến hành thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đó *(các báo cáo, biên bản kết luận,...)*; các phương tiện thông tin đại chúng *(bài viết, thông tin có liên quan đến tài chính ngân sách của địa phương....)*; các đơn vị khác *(nếu có)*.

4. Trường hợp địa phương 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.

Điều 9. 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 theo hướng dẫn tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính. 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 BCNSĐP và cấp độ cơ sở dẫn liệu:

a) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCNSĐP là rủi ro ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCNSĐP và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu *(các rủi ro ảnh hưởng đến nhiều chỉ tiêu trên báo cáo quyết toán thu NSNN, báo cáo quyết toán chi NSĐP 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 BCNSĐP 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 giao dịch bất thường: sự can thiệp nhiều hơn của lãnh đạo địa phương đến công tác kế toán và lập báo cáo quyết toán ngân sách và ảnh hưởng đến quyết toán thu chi của địa phương đó, những điều chỉnh trong giai đoạn chỉnh lý quyết toán, hoặc ở những thời điểm nhạy cảm như: trước hoặc sau các kỳ họp của HĐND, tiếp xúc cử tri, hoặc các kỳ đại hội của các tổ chức chính trị, đoàn thể, thay đổi nhân sự chủ chốt, đang bị cơ quan thanh tra, kiểm tra…; 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 nội dung:

a) Rủi ro đó là rủi ro do gian lận: cố tình giấu nguồn thu, hạch toán không đầy đủ nguồn thu, sai tỷ lệ điều tiết các khoản mục thu giữa các cấp ngân sách, cố tình chi vượt định mức, sai đối tượng, không đúng tính chất nguồn kinh phí,...

b) Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn: miễn giảm thuế không đúng, tính toán sai, tăng chi bất thường; chi phí phát sinh lớn; có quá nhiều văn bản điều hành thay đổi trong quá trình thực hiện nhưng các văn bản còn mâu thuẫn nhau; sự điều hành của địa phương chưa căn cứ vào các văn bản quy định của nhà nước hoặc có sự vận dụng ngoài chính sách nhà nước quy định như vận dụng ưu đãi thuế, ưu đãi đối tượng để thu hút đầu tư không phù hợp quy định, chi hỗ trợ sai đối tượng; địa phương có nhiều doanh nghiệp nước ngoài được hưởng ưu đãi đầu tư...

c) Mức độ phức tạp của các giao dịch dễ xảy ra gian lận, sai sót: do quá nhiều vấn đề phức tạp ảnh hưởng đến quyết toán ngân sách địa phương như địa bàn rộng, các khoản thu chi lớn và có sự chênh lệch nhiều giữa các đơn vị trên địa bàn...

d) Rủi ro gắn liền với các giao dịch quan trọng ảnh hưởng đến quyết toán ngân sách: các chính sách mới trong một giai đoạn phải thực hiện với kinh phí lớn; các khoản thu từ doanh nghiệp ngoài quốc doanh, các khoản thu từ đất... không được phản ánh đầy đủ.

đ) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính, đặc biệt là yếu tố chưa chắc chắn: Do địa phương chưa ban hành định mức liên quan đến thu, chi ngân sách nên các kết quả chỉ mang tính tạm tính; cơ chế đặc thù của từng địa phương...

e) Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động bình thường của địa phương hoặc liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường. Cụ thể tại một số lĩnh vực trong kiểm toán NSĐP như:

- Đối với lĩnh vực thu từ các doanh nghiệp ngoài quốc doanh: các đơn vị hoạt động xây lắp có hoạt động kinh doanh bất động sản, có số thuế được hoàn, được miễn giảm lớn; thu tiền sử dụng đất, tiền thuê đất không được theo dõi đầy đủ…

- Đối với lĩnh vực chi đầu tư XDCB: các dự án phải điều chỉnh tổng mức đầu tư nhiều lần, dự toán thiết kế thay đổi nhiều, dự án kéo dài nhiều năm, chậm tiến độ, tình hình nợ đọng kéo dài; giá trị quyết toán cao hơn dự toán được duyệt; suất đầu tư cao hơn so với công trình cùng loại....

- Đối với lĩnh vực chi thường xuyên: Sử dụng và quyết toán nguồn kinh phí không đúng nội dung, dự toán được duyệt, chi vượt dự toán, không đúng nhiệm vụ và chưa phù hợp với chế độ; Công tác mua sắm tài sản, dịch vụ: có giá mua cao bất thường, không tổ chức đầu thầu…

f) Các ảnh hưởng do mô hình và cơ chế điều hành ngân sách địa phương còn có nhiều bất cập; trình độ năng lực của bộ máy lãnh đạo còn hạn chế, như:

- Đối với cơ quan quản lý thu NSNN: nhân lực làm công tác thanh tra, kiểm tra chưa đồng đều, công tác phối hợp thu thuế giữa các cơ quan thuế chưa tốt, phối hợp giữa cơ quan thuế, cơ quan Tài nguyên và Môi trường, cơ quan Tài chính trong xác định tiền sử dụng đất, tiền thuê đất chưa tốt…

- Đối với lĩnh vực quản lý chi đầu tư XDCB: Việc triển khai các văn bản quy phạm pháp luật chậm hoặc không triển khai; công tác phân bổ và giao vốn cho một

số đơn vị chấp hành chưa đầy đủ, kịp thời về chế độ báo cáo giám sát, đánh giá đầu tư theo quy định; 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) 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.

h) Những vấn đề nổi cộm trong quản lý ngân sách địa phương như:

- Đối với lập dự toán: Quá trình xây dựng dự toán của các địa phương còn chưa đảm bảo quy định về các yếu tố như tốc độ tăng trưởng, nhiệm vụ chi chưa căn cứ vào nguồn thu, đối với các địa phương hưởng trợ cấp từ NSTW chưa chủ động để giảm tỷ lệ hỗ trợ, lập dự toán thu NSNN chưa bao quát hết nguồn thu trên địa bàn, tính bền vững của các chỉ tiêu thu; chi tiêu công chưa được xây dựng theo hướng thay đổi cơ cấu, giảm bớt các khoản chi hành chính, tăng chi đầu tư phát triển; phân bổ vốn đầu tư còn dàn trải, dẫn đến các dự án kéo dài nhiều năm làm cho các dự án không phát huy được hiệu quả; chưa phân bổ hết dự toán cho các đơn vị làm ảnh hưởng đến tiến độ thực hiện nhiệm vụ....

- Đối với thực hiện dự toán: trong quá trình điều hành ngân sách, các địa phương ban hành các văn bản đặc thù hoặc cơ chế tài chính chưa rõ ràng minh bạch giữa các đơn vị cấp dưới. Hiệu quả của kiểm soát không cao, để xảy ra những tồn tại như làm giảm nguồn thu vào NSNN, tăng chi sai quy định, nhiều khoản chi đặc thù, chuyển nguồn sai quy định...

- Đối với quyết toán ngân sách: Công tác thẩm tra phê duyệt quyết toán chưa hiệu quả; những điều chỉnh trong giai đoạn chỉnh lý quyết toán nhằm đạt được mục tiêu riêng của lãnh đạo quản lý của địa phương...

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

6. Trong trường hợp đơn vị sử dụng công nghệ thông tin, KTVNN phải tìm hiểu cách thức đơn vị xử lý rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin khi đánh giá hệ thống kiểm soát của đơn vị theo quy định tại Đoạn 40 của CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Điều 10. Xác định trọng yếu kiểm toán

Thực hiện theo hướng dẫn tại các đoạn từ Đoạn 21 đến Đoạn 42 CMKTNN số 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu trong kiểm toán tài chính, trong đó cần lưu ý:

1. Xác định mức trọng yếu tổng thể BCNSĐP *(Theo phụ lục số 03/HD-RRTY-NSĐP)*

a) Xác định tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu tổng thể

- Việc xác định tiêu chí để xác định mức trọng yếu tổng thể đối với BCNSĐP 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.

- Đối với BCNSĐP: Thông thường, chỉ tiêu quan tâm của các cơ quan quản lý nhà nước và công chúng là: tổng số thu, tổng số chi của địa phương, tổng số thu ngân sách trên địa bàn, tổng chi cân đối ngân sách, vì vậy KTVNN có thể lựa chọn một hoặc một số chỉ tiêu này trong từng báo cáo làm tiêu chí ước lượng mức trọng yếu tổng thể đối với tổng thể BCNSĐP.

- Đối với Báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán: Thông thường, chỉ tiêu quan tâm của các cơ quan quản lý nhà nước, công chúng là: tổng kinh phí được sử dụng trong năm, kinh phí đề nghị quyết toán trong báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động; tổng doanh thu, chi phí trong báo cáo kết quả hoạt động, vì vậy KTVNN có thể lựa chọn một hoặc một số chỉ tiêu này trong từng báo cáo làm tiêu chí ước lượng mức trọng yếu tổng thể đối với Báo cáo tài chính của các đơn vị dự toán.

- Việc xác định tiêu chí để ước tính mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN, tùy thuộc vào đặc điểm từng địa phương, thực trạng tài chính, nhu cầu của đa số người sử dụng thông tin.

Ví dụ: Đối với địa phương thường xuyên bội chi ngân sách, nguồn thu hàng năm hạn hẹp, số thu thấp, trong khi đó các khoản chi ngân sách có xu hướng tăng, lúc này mục tiêu kiểm toán quan tâm nhiều hơn đến công tác quản lý điều hành chi ngân sách thì có thể chọn tiêu chí Tổng số chi NSĐP để ước tính mức trọng yếu cho tổng thể BCNSĐP.

- Trong trường hợp chỉ kiểm toán một số khoản mục của BCNSĐP, thì khoản mục đó có thể là tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu tổng thể.

Ví dụ: Nếu chỉ thực hiện kiểm toán công tác quản lý thu NSNN trên địa bàn KTVNN có thể chọn tiêu chí Thu NSNN (trong báo cáo quyết toán thu NSNN) để xác định mức trọng yếu tổng thể.

- Việc xác định tiêu chí còn có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố khác như: đặc điểm, tình hình kinh tế chính trị của địa phương được kiểm toán, chính sách nhà nước trong từng thời kỳ được kiểm toán.

Ví dụ: Trong giai đoạn nhà nước tiết giảm đầu tư công, đồng thời Quốc hội và công chúng đang quan tâm đến hiệu quả sử dụng các khoản chi đầu tư XDCB tại các địa phương, KTVNN có thể lựa chọn tiêu chí để xác định mức trọng yếu có thể là chi đầu tư phát triển, tức là chỉ là một bộ phận trong tổng chi ngân sách địa phương. Hoặc đối với những địa phương miền núi, nguồn thu hạn hẹp, cơ cấu thu ngân sách chủ yếu thu bổ sung từ ngân sách trung ương, lúc này tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu có thể là Chi cân đối NSĐP.

- Việc lựa chọn các tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP cần có sự thống nhất, đồng bộ tối đa với tất cả các đơn vị cấp dưới (ví dụ: Có thể chọn tiêu chí Tổng số chi đối với báo cáo quyết toán chi NSĐP) hoặc có thể áp dụng lựa chọn kết hợp đồng thời nhiều chỉ tiêu (ví dụ: vừa chọn chỉ tiêu Tổng số thu và chỉ tiêu Tổng số chi đối với báo cáo cân đối quyết toán NSĐP…).

b) Giá trị tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

- Giá trị tiêu chí xác định trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán thường dựa trên số liệu báo cáo của đơn vị. Trường hợp trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, địa phương chưa hoàn thành BCNSĐP thì giá trị các tiêu chí được lấy theo số tạm tính theo báo cáo của đơn vị.

- Giá trị của tiêu chí lựa chọn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP cần được xác định dựa trên các dữ liệu tài chính phù hợp. Khi đơn vị được kiểm toán có những biến động lớn hoặc có những thay đổi quan trọng có liên

quan đến môi trường hoạt động của đơn vị, KTVNN cần loại trừ các biến động bất thường để điều chỉnh tăng, giảm giá trị tiêu chí cho phù hợp.

Ví dụ: Trong niên độ ngân sách do sự thay đổi chính sách của nhà nước về Thu tiền khai thác khoáng sản (nộp 1 lần cho cả thời gian khai thác), làm tăng số thu từ các DN ngoài quốc doanh trên địa bàn 500 tỷ đồng. Khi đó KTVNN cần loại trừ số liệu này trước khi xác định mức trọng yếu tổng thể để phản ánh phù hợp mức độ ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCNSĐP.

c) Lựa chọn tỷ lệ để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

- Trên cơ sở khung xác định mức trọng yếu tổng thể quy định tại Khoản 1 Điều 6 của hướng dẫn này, 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 BCNSĐP.

- Tùy theo từng địa phương, 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 ngân sách, đặc điểm tình hình kinh tế, chính trị của từng địa phương được kiểm toán… *(Chi tiết xem Bảng 02).*

Bảng số 02: Nhân tố ảnh hưởng đến việc lựa chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

STT	**Trị số của các tiêu chí lựa chọn**	
	Hướng tới tỷ lệ % cao trong khung	**Hướng tới tỷ lệ % thấp trong khung**
1	Địa phương có quy mô ngân sách nhỏ	Địa phương có quy mô ngân sách lớn
2	Các tỉnh, thành phố đồng bằng, kinh tế phát triển tương đối ổn định	Các tỉnh có địa bàn rộng, phức tạp, hoặc nhiều huyện, thị vùng sâu, miền núi khó khăn, biên giới…
3	Tình hình kinh tế chính trị ổn định, có ít tác động đến tình hình ngân sách	Tình hình kinh tế chính trị biến động, có nhiều tác động đến tình hình ngân sách
	....	

***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 địa phương được kiểm toán.*

d) Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP:

Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP = Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP X Giá trị tiêu chí lựa chọn để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP

Ví dụ: Số liệu BCNSĐP năm N của địa phương A cho thấy tổng số chi cân đối ngân sách là 10.000 tỷ đồng. Tỉnh A là một tỉnh quy mô ngân sách trung bình, hệ thống KSNB được xác định ở mức trung bình. Tỷ lệ xác định mức trọng yếu được lựa chọn ở mức trung bình với tỷ lệ được lựa chọn là 1% tổng chi cân đối ngân sách. KTVNN xác định mức trọng yếu tổng thể khi lập kế hoạch là 100 tỷ đồng. (Chi tiết xem Bảng 3).

Bảng 03. Xác định trọng yếu kiểm toán

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu		Chi cân đối ngân sách
Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu		BCNSĐP trước kiểm toán
Lý do lựa chọn tiêu chí này		*Đây là chỉ tiêu quan trọng và được nhiều cơ quan quản lý nhà nước quan tâm*
Giá trị tiêu chí được lựa chọn	(a)	10.000 tỷ đồng
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu	(b)	1%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		*Địa phương có quy mô ngân sách trung bình, hệ thống KSNB ở mức trung bình*

Mức trọng yếu tổng thể	**(c)=(a)*(b)**	**100 tỷ đồng**
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	**(d)**	60%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		*Do đánh giá quyết toán chi có rủi ro trung bình nên chọn mức trung bình*
Mức trọng yếu thực hiện	**(e)=(c)*(d)**	**60 tỷ đồng**
Tỷ lệ xác định ngưỡng sai sót không đáng kể	(f)	0,3%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		*Việc quản lý chi NSNN được sự quan tâm của dư luận địa phương*
Ngưỡng sai sót không đáng kể	(g) = (c)*(f)	180 triệu đồng

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

- Trong một số trường hợp đặc biệt, có thể có các khoản mục có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với BCNSĐP nhưng vẫn ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thì KTVNN phải xác định mức trọng yếu hoặc các mức trọng yếu áp dụng cho từng khoản mục này. KTVNN có thể dựa vào xét đoán chuyên môn của mình để xác định mức trọng yếu đối với từng khoản mục cần lưu ý hoặc vận dụng tỷ lệ % trong khung tỷ lệ tại chính sách xác định mức trọng yếu kiểm toán để xác định tương tự như đối với xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP. Tuy nhiên, trong mọi trường hợp thì mức trọng yếu đối với từng khoản mục cần lưu ý đều được xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP.

- Khi xác định trọng yếu đối với các từng khoản mục cần lưu ý, KTVNN cần thu thập thêm các thông tin về quan điểm và định hướng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc lập và trình bày các từng khoản mục trong BCNSĐP.

- Đối với những từng 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 từng 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 từng khoản mục.

Ví dụ: Khi kiểm toán NSĐP của một tỉnh mà Hội đồng nhân dân tỉnh đang quan tâm đến vấn đề chi đầu tư phát triển trên địa bàn vì có nhiều thông tin, ý kiến cho rằng thời gian qua chi đầu tư tăng cao nhưng việc phân bổ vốn đầu tư dàn trải, nhiều công trình chậm được đưa vào sử dụng nên không phát huy được hiệu quả. Khi đó chỉ tiêu chi đầu tư phát triển (xét riêng lẻ) nếu có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu tổng thể vẫn có thể ảnh hưởng đến đánh giá của người sử dụng thông tin. Vì vậy KTVNN cần phải xác định mức trọng yếu riêng áp dụng cho chỉ tiêu chi đầu tư phát triển thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với BCNSĐP (chi tiết ví dụ xem Bảng 4).

Bảng 4: 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 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)	(5)	(6=5x4)	7
1. Chi đầu tư phát triển	1.500 tỷ đồng	1%	15 tỷ đồng	*50%*	*7,5 tỷ đồng*	1%	150 triệu đồng	Do là chỉ tiêu rất quan trọng
....								

3. Xác định các khoản mục trọng yếu

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

a) Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTVNN cần xác định các khoản mục trọng yếu trên BCNSĐP 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:

- Xét về mặt định lượng: Các khoản mục trên BCNSĐP có giá trị vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP có thể xác định là trọng yếu vì có thể chứa đựng sai sót lớn hơn mức trọng yếu tổng thể.

Ví dụ: Với tiêu chí được lựa chọn khi xác định mức trọng yếu tổng thể là Chi cân đối ngân sách, tỷ lệ sử dụng để xác định mức trọng yếu là 1,5%, giá trị tiêu chí được lựa chọn 10.000 tỷ đồng, mức trọng yếu tổng thể là 150 tỷ đồng; xét về mặt định lượng các khoản mục trên BCNSĐP có giá trị lớn hơn 150 tỷ đồng có thể được xác định là trọng yếu.

- 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 BCNSĐP 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, bằng chứng xác định khoản mục không chứa đựng sai sót trọng yếu.

Ví dụ: Khi xem xét khoản chi hỗ trợ cho doanh nghiệp, do đây là khoản chi phải đúng đối tượng, đúng nội dung chi, vì vậy có thể các khoản chi này có giá trị nhỏ hơn mức trọng yếu song vẫn tiềm ẩn những sai sót trọng yếu. Trong khi khoản chi sự nghiệp giáo dục có giá trị lớn, nhưng KTVNN có bằng chứng về hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả thì không xác định là khoản mục trọng yếu.

c) Khi xác định các khoản mục trọng yếu, KTVNN thường xem xét các chỉ tiêu trên BCNSĐP. Tuy nhiên, các thành phần chi tiết của chỉ tiêu trên BCNSĐP 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: Khi kiểm toán thu NSĐP, KTVNN cần xem xét các chỉ tiêu trên báo cáo quyết toán thu ngân sách để xác định các khoản mục trọng yếu, các chỉ tiêu thường được xem xét như: Thu từ khu vực kinh tế ngoài quốc doanh; các khoản thu từ đất (thu tiền sử dụng đất, thu tiền thuê đất...)...

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 chỉ tiêu 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.

- Khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của các khoản mục.

- Bản chất của các khoản mục *(ví dụ: các nhóm khoản mục dễ bị tác động để làm thay đổi BCNSĐP: chi đầu tư, thu từ khu vực kinh tế ngoài quốc doanh...).*

- Sự phức tạp trong hạch toán kế toán và lập báo cáo các khoản mục (*ví dụ: các nghiệp vụ xảy ra ở cuối kỳ kế toán hoặc thuộc nghiệp vụ mới phát sinh; hoặc trong thời gian chỉnh lý quyết toán, các hoạt động đặc thù...)*

- Sự tồn tại của giao dịch với các bên liên quan trong các chỉ tiêu và thông tin thuyết minh *(ví dụ: xác định số thu tiền sử dụng đất có liên quan đến các Sở Tài chính, Cục thuế, Sở Tài nguyên - môi trường).*

- Các khoản mục có sự biến động lớn, bất thường so với giai đoạn trước *(ví dụ: khoản mục có các giao dịch mới, phức tạp 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 nổi cộm 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 *(ví dụ: giám sát của Quốc hội về số vay của NSĐP).*

- 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)*.

Ví dụ: Khi xem xét, đánh giá trọng yếu kiểm toán liên quan đến lĩnh vực thu ngân sách, KTVNN cần xem xét tỷ trọng, cơ cấu các khoản thu trong Tổng thu NSNN để có đánh giá tổng thể về mặt định lượng. Bên cạnh đó KTVNN cũng cần xem xét tính chất của từng khoản thu để đánh giá khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trên báo cáo quyết toán thu ngân sách. Chẳng hạn khoản thu từ khu vực kinh tế ngoài quốc doanh chiếm cơ cấu 30% tổng thu ngân sách; mặt khác đây là khoản thu dễ xảy ra sai sót do các doanh nghiệp cố tình không kê khai dẫn đến thất thu NSNN.

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

Ví dụ: Sau khi xác định các khoản mục trọng yếu là thu từ khu vực kinh tế ngoài quốc doanh và các khoản thu từ đất; KTVNN cần xem xét các khoản mục còn lại trên báo cáo quyết toán thu NSNN không được xác định trọng yếu, nhưng nếu xét tổng hợp có thể trở thành trọng yếu hay không.

Bảng 5: Xác định các khoản mục trọng yếu

TT	Khoản mục	Giá trị (tỷ đồng)	Khoản mục trọng yếu (Có/Không)	Lý do
1	Thuế thu nhập cá nhân	160	Không	Đây là khoản thu chiếm tỷ lệ nhỏ và thường ít sai sót
2	Phí lệ phí	40	Không	Đây là khoản thu chiếm tỷ lệ nhỏ và thường ít sai sót

3	Thu từ cổ tức và lợi nhuận sau thuế	70	Có	Tuy số thu ít nhưng thường xảy ra việc kê khai thiếu số phải nộp
4	Thu từ khu vực kinh tế NQD	1.500	Có	Có số thu chiếm tỷ trọng lớn, thường xảy ra việc kê khai thiếu số phải nộp
	....			

4. Xác định mức trọng yếu thực hiện

a) Xác định mức trọng yếu thực hiện dựa trên mức trọng yếu tổng thể BCNSĐP và tỷ lệ % tương ứng trong chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của KTNN theo quy định tại Khoản 3 Điều 6 của hướng dẫn này *(khoảng từ 50 - 75% so với mức trọng yếu tổng thể)*.

b) Việc 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 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.

c) 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 kế hoạch kiểm toán. Thông qua quá trình tìm hiểu thông tin về đơn vị và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, nếu KTVNN xác định rủi ro có sai sót trọng yếu của BCNSĐP 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 phần chênh lệch giữa mức trọng yếu tổng thể 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.

d) Mức trọng yếu thực hiện sẽ quyết định nội dung, phạm vi kiểm toán cần phải thực hiện như: phải kiểm tra phần tử nào; số lượng mẫu chọn để kiểm toán... *(Khoảng cách mẫu = Mức trọng yếu thực hiện/R và số phần tử chọn mẫu kiểm*

toán trong từng khoản mục = Giá trị của khoản mục phải chọn mẫu/Khoảng cách mẫu - Ví dụ tại Điểm c, Khoản 2, Điều 12).

đ) 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 các khoản mục cần lưu ý thường được xác định ở mức thấp trong khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện tại Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của KTNN (*theo Phụ lục 04/HD-RRTY- NSBN*).

Ví dụ (tiếp theo ví dụ tại Bảng 4): Giả thiết qua khảo sát đối với địa phương A đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của khoản mục Chi đầu tư phát triển là cao nên KTVNN chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện là 50% mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP. Như vậy, mức trọng yếu thực hiện = 50% x 15.000 triệu đồng = 7.500 triệu đồng;

5. Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

a) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể dựa trên mức trọng yếu tổng thể BCNSĐP và tỷ lệ % tương ứng trong Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của KTNN theo quy định tại Khoản 4 Điều 6 của Hướng dẫn này *(Không quá 3% so với mức trọng yếu tổng thể và không quá 500 triệu đồng).*

Ngưỡng sai sót không đáng kể	**=**	**Tỷ lệ phần trăm (%) xác định ngưỡng sai sót không đáng kể**	**X**	**Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP**

Đối với các sai sót được phát hiện nhỏ hơn mức này được coi là không đáng kể nếu xét về mặt định tính, 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 NSĐP.

Ví dụ (Tiếp ví dụ tại bảng 3): ngưỡng sai sót không đáng kể là 180 triệu đồng. Điều này có nghĩa nếu KTVNN phát hiện các sai sót nhỏ hơn hoặc bằng 180 triệu đồng thì KTVNN sẽ đánh giá nếu sai sót không có yếu tố gian lận, thất thoát vốn nhà nước, không phải sai sót phổ biến thì có thể coi là sai sót không đáng kể.

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

Ví dụ (tiếp theo ví dụ tại Bảng 4): Đối với khoản mục cần lưu ý "Chi đầu tư phát triển thì ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định bằng = 1% x 15.000 triệu đồng = 150 triệu đồng.

Điều 11. 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 BCNSĐP

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 BCNSĐP được vận dụng theo hướng dẫn từ các Đoạn 06 đến Đoạn 09 CMKTNN số 1330 - 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 hoặc có kỹ năng chuyên môn phù hợp, hoặc sử dụng chuyên gia.

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 khoản mục và các cơ sở dẫn liệu được đánh giá là không trọng yếu.

- Sử dụng các phương pháp chọn mẫu khác nhau.

- Thực hiện các thủ tục kiểm toán tại các địa điểm khác nhau hoặc tại các địa điểm không thông báo trước cho đơn vị được kiểm toán.

đ) Nếu hệ thống kiểm soát không hiệu lực, KTVNN phải:

- Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán.

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

- Mở rộng phạm vi kiểm toán.

e) Đối với thực hiện kiểm toán tổng hợp BCNSĐP vận dụng theo hướng dẫn từ Đoạn 14 đến Đoạn 21 CMKTNN 1600 - Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn.

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 từ các Đoạn 12 đến Đoạn 51 CMKTNN số 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính, trong đó lưu ý KTVNN phải dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu khi thiết kế các thủ tục kiểm toán:

a) Mức độ rủi ro được đánh giá là cao thì phải tăng số lượng bằng chứng, hoặc 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... hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập khác.

Ví dụ: Khi thực hiện kiểm toán đánh giá khoản thu từ doanh nghiệp ngoài quốc doanh, đây là một khoản thu được đánh giá dễ xảy ra rủi ro do các doanh nghiệp cố tình kê khai thấp dẫn đến thất thu NSNN. KTVNN ngoài thu thập các bằng chứng do cơ quan thuế cung cấp (như các tờ khai thuế, báo cáo tài chính của doanh nghiệp…), thì để thu thập bằng chứng tin cậy hơn KTVNN có thể yêu cầu các doanh nghiệp cung cấp bổ sung các bằng chứng khác có liên quan (như các sổ kế toán chi tiết, các hợp đồng kinh tế, biên bản kiểm kê hàng hóa…).

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 thu thập các bằng chứng để đánh giá chỉ tiêu thu thuế sử dụng đất phi nông nghiệp. Đây là các khoản thu được đánh giá rủi ro thấp, KTVNN chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản để thu thập bằng chứng đánh giá tính hợp lý của khoản thu.

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, ví dụ như: Nghiệp vụ lập tờ khai hải quan điện tử, thực hiện phân luồng tờ khai tự động của Cơ quan Hải quan; việc thực hiện kê khai thuế và nộp tờ khai qua mạng của cơ quan thuế...

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.

2.1. 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 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: Quy trình quản lý thu của cơ quan thuế được thực hiện một cách chặt chẽ, có tuân thủ các bước theo quy trình quản lý thu của Tổng cục thuế ban hành....

- 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 toán công tác quản lý chi NSNN cần xem xét, đánh giá quy trình thẩm tra, quyết toán hàng năm của Sở Tài chính đối với các đơn vị, việc thực hiện thẩm tra quyết toán có kịp thời và đảm bảo theo quy định.

- 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: Khi thực hiện kiểm toán các khoản chi hỗ trợ doanh nghiệp, KTVNN có thể lựa chọn một số khoản chi lớn, một số doanh nghiệp để kiểm tra việc tuân thủ quy định trong thẩm quyền phê duyệt, trình tự thủ tục chi, nội dung hỗ trợ và mức hỗ trợ so với văn bản đã phê duyệt, đồng thời thu thập bằng chứng chi tiết để đánh giá tính phù hợp, cần thiết, hiệu quả của việc hỗ trợ.

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 *(ví dụ: 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. Nếu muốn chứng minh tính hữu hiệu của kiểm soát dưới hình thức văn bản thì KTVNN cần kiểm tra tài liệu của đơn vị được kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu đó. Trong trường hợp không có tài liệu về hoạt động của một số yếu tố thuộc môi trường kiểm soát của đơn vị hoặc các hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính thì KTVNN có thể thu thập bằng chứng về tính hữu hiệu của các kiểm soát bằng cách phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính.

- 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. Khi xác định phạm vi của thử nghiệm kiểm soát, KTVNN cần xem xét các vấn đề sau:

+ Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn được kiểm toán.

+ Khoảng thời gian trong giai đoạn được kiểm toán mà KTVNN tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

+ Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát.

+ Tính thích hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

+ Phạm vi liên quan đến cơ sở dẫn liệu của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác.

- 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. 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, bao gồm:

+ Sự yếu kém của môi trường kiểm soát, công tác giám sát các kiểm soát và các kiểm soát chung về công nghệ thông tin của đơn vị.

+ Các kiểm soát liên quan có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công.

+ Thay đổi nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc ứng dụng một kiểm soát.

+ Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát.

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

Nếu KTVNN 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.

2.2. 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 khống chế hoạt động kiểm soát.

b) Trong trường hợp 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: Bộ phận chuyên môn được giao nhiệm vụ là những cán bộ mới, thiếu cơ chế kiểm soát, hoặc có cơ chế 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. Tùy từng trường hợp, KTVNN có thể chỉ thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản, hoặc chỉ thực hiện kiểm tra chi tiết hoặc kết hợp thực hiện cả thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết để xử lý rủi ro đã được đánh giá.

- Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc áp dụng thủ tục phân tích trong việc kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1520 - 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 (thông tin của kỳ trước, số dự toán, số kế hoạch, các ước tính của KTVNN, hoặc các thông tin tương tự trong ngành, lĩnh vực và địa phương).

Ví dụ: Kiểm toán Chi bổ sung kinh phí cho ngân sách cấp dưới KTVNN có thể so sánh số bổ sung cân đối năm nay so với năm trước hay số dự toán so với số thực hiện để đánh giá.

+ 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: Thu ngân sách của tỉnh A phụ thuộc rất lớn vào nguồn thu từ doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Tuy nhiên, trong năm, sự thay đổi chính sách

nhà nước về lĩnh vực đầu tư nước ngoài như: thay đổi thuế suất nguyên liệu nhập khẩu, quy định tỷ lệ nội địa hóa… dẫn đến hoạt động của các doanh nghiệp bị ảnh hưởng, có chiều hướng giảm sút. KTVNN cần xem xét sự ảnh hưởng của thay đổi chính sách này với số thu từ doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài giảm trong năm.

+ 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 đầy đủ", KTVNN cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong BCNSĐP và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong BCNSĐP 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. Các yêu cầu và hướng dẫn về chọn mẫu kiểm toán thực hiện theo quy định tại Điều 12 Hướng dẫn này.

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

- Thử nghiệm cơ bản của KTVNN phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập BCNSĐP, như:

+ Đối chiếu số liệu trên BCNSĐP với số liệu trên sổ kế toán.

+ Kiểm tra các bút toán quan trọng và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày BCNSĐP.

+ 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 BCNSĐP.

- 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 BCNSĐP 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 12. 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 khoản mục kiểm tra 100% các phần tử: 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 chọn 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 chọn 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. 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 BCNSĐP.

a) Bước 1: Xác định tổng thể chọn mẫu

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 chọn mẫu phù hợp:

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

Ví dụ: Chi từ nguồn dự phòng có thể được chi cho những nhiệm vụ không phải cấp bách và không thực sự cần thiết; sử dụng dự phòng sai thẩm quyền, sai chế độ tài chính, không đủ thủ tục…

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

Ví dụ: Các khoản thu chưa được phản ánh đầy đủ, có khả năng bỏ sót nguồn thu.

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 phần tử nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn *(ví dụ: đã được phát hiện từ các cuộc kiểm toán tương tự ...)* để kiểm tra.

Ví dụ: Trong các cuộc kiểm toán trước đã phát hiện một số gian lận trong việc chi các khoản trợ giá cho các hoạt động dịch vụ công ích thì trong quá trình kiểm toán cần phải quan tâm xem xét chỉ tiêu này.

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 phần tử 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 *(Hệ số rủi ro)* áp dụng tỷ lệ 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, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh được kiểm toán *(tính trong khung từ 0,5 đến 3 theo Bảng 6 của hướng dẫn này)*, cụ thể:

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

Mức độ đảm bảo	Hệ số rủi ro khoản mục trên BCNSĐP
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-NSĐP)*.

Ví dụ: Với ví dụ trên Bảng 5, khoản mục Thu từ các doanh nghiệp NQD được xác định rủi ro có sai sót trọng yếu ở mức cao (rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là cao). Trong trường hợp này mức độ đảm bảo tiềm tàng và kiểm soát xác định mức thấp nên mức độ đảm bảo phát hiện xác định ở mức cao nhất R =3, khi đó KTVNN xác định mức giá trị lấy mẫu như sau:

Khoảng cách mẫu = 60 tỷ đồng/3 =20 tỷ đồng. Khi đó, các phần tử có giá trị từ 20 tỷ đồng trở lên sẽ được chọn 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-NSĐP)*.

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

$$K = \frac{\text{(Giá trị Tổng thể - Giá trị kiểm toán 100\% - Giá trị phần tử đặc biệt)}}{\text{Khoảng cách mẫu}}$$

Ví dụ (tiếp theo ví dụ trên): Thu từ các doanh nghiệp NQD là khoản mục trọng yếu có giá trị 1.500 tỷ đồng, giả sử các phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu chọn (20 tỷ đồng) kiểm toán (100%) là 500 tỷ đồng, không có các phần tử đặc

biệt, giá trị các phần tử còn lại là 1.000 tỷ đồng. Khi đó cách xác định số lượng mẫu chọn của các phần tử còn lại tương ứng theo 3 mức đánh giá rủi ro (cao, thấp, trung bình) được thể hiện tại Bảng 7 như sau:

Bảng 7. Xác định số lượng mẫu của các phần tử còn lại

Khoản mục	Giá trị của tổng chọn mẫu	Hệ số rủi ro		Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu	Giá trị của các phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu (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
Thu từ các doanh nghiệp NQD	1.500.000 Trđ	Cao	3	60.000 Trđ	20.000 Trđ	500.000 Trđ	1.000.000 Trđ	50 mẫu
	1.500.000 Trđ	TB	1,5	60.000 Trđ	40.000 Trđ	500.000 trđ	1.000.000 Trđ	25 mẫu
	1.500.000 Trđ	Thấp	0,5	60.000 Trđ	120.000 Trđ	500.000 Trđ	1.000.000 Trđ	8 mẫu

Lưu ý: Cách xác định mẫu như trên chỉ mang tính chất trợ giúp KTVNN xác định cỡ mẫu tối thiểu bước đầu. Việc xác định bổ sung cỡ mẫu để kiểm tra hoàn toàn tùy thuộc vào xét đoán của KTVNN, lựa chọn của đoàn kiểm toán để hạ thấp mức độ rủi ro kiểm toán. Trường hợp cỡ mẫu quá thấp hoặc quá cao thì KTVNN phải báo cáo Lãnh đạo KTNN xem xét, quyết định.

- 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 khoản thu liên quan đến đất đai: tiền thuê đất, thu sử dụng đất, KTVNN không chỉ kiểm tra các khoản tiền thuê đất, thu

sử dụng đất đã thực hiện ghi sổ, mà còn phải kiểm tra hồ sơ liên quan đến việc kê khai, nộp tiền thu sử dụng đất, thuê đất của các doanh nghiệp...

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;...)*.

c. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán:

- Trường hợp chỉ kiểm toán tại một đơn vị và có đủ thông tin về các phần tử chọn mẫu, thì kế hoạch kiểm toán tổng quát xác định quy mô mẫu cho từng khoản mục trọng yếu *(theo Phụ lục số 07/HD-RRTY-NSĐP)*.

- Trường hợp Đoàn kiểm toán thực hiện kiểm toán tại nhiều đơn vị chi tiết và chưa có đủ thông tin về các phần tử chọn mẫu thì: Trong kế hoạch kiểm toán tổng

quát ghi rõ: *"Nguyên tắc chọn mẫu cho từng khoản mục trọng yếu: Chọn kiểm tra chi tiết 100% các phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu (xác định = Mức trọng yếu thực hiện/R; trong đó R là hệ số rủi ro xác định theo Bảng 6) và các phần tử đặc biệt (theo xét đoán hay có sai sót), ngoài ra phải chọn một số mẫu trong số phần tử còn lại để kiểm tra thử nghiệm (số mẫu = số phần tử còn lại/khoảng cách mẫu). Việc xác định quy mô mẫu chọn cho từng khoản mục cụ thể tại các đơn vị được kiểm toán chi tiết thể hiện tại kế hoạch kiểm toán chi tiết của Tổ kiểm toán theo Phụ lục số 07/HD-RRTY-NSĐP được thực hiện trong ngày đầu triển khai kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán".*

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

Điều 13. Nội dung và trình tự kiểm toán thực hiện theo các nội dung và trình tự quy định tại Quy trình kiểm toán ngân sách địa phương hiện hành của KTNN.

Điều 14. 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 kế hoạch kiểm toán để xử lý rủi ro kiểm toán theo quy định thiết kế các thủ tục kiểm toán tại Điều 11 của 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 *(các thủ tục thực hiện theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán nhà nước hiện hành)*.

- 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, 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 về mở rộng phạm vi thủ tục kiểm toán: KTVNN chọn mẫu kiểm toán đối với hồ sơ thu tiền thuê đất tại Chi cục thuế có giá trị từ 1 tỷ đồng trở lên. KTVNN nhận thấy sai sót trọng yếu tăng lên, KTVNN cân nhắc mở rộng quy mô mẫu bằng cách lấy mẫu các phần tử có nội dung tương tự hoặc phần tử cùng nội dụng có giá trị thấp hơn. Trường hợp phát hiện có dấu hiệu gian lận về các yếu tố xác định tiền thuê đất như diện tích, vị trí... thì việc mở rộng thủ tục sử dụng phương pháp kiểm tra hiện trường, tìm hiểu nguyên nhân và hậu quả của việc gian lận là cần thiết.

2. Thu thập bằng chứng kiểm toán

a) KTVNN áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán theo hướng dẫn từ Đoạn 20 đến Đoạn 30 CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính, CMKTNN 1505 - Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính, CMKTNN 1520 - Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính.

b) KTVNN phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCNSĐP kỳ hiện tại theo quy định từ Đoạn 06 đến Đoạn 12 CMKTNN 1510 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính.

c) Chọn mẫu kiểm toán theo hướng dẫn tại Điều 12 của hướng dẫn này và từ Đoạn 06 đến Đoạn 14 CMKTNN 1530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính. Việc chọn mẫu thực tế được thể hiện trong hồ sơ kiểm toán tại Phần II, Phụ lục số 07/HD-RRTY-NSĐP.

d) Kiểm toán các ước tính kế toán theo hướng dẫn tại Đoạn 49 đến đoạn 100 CMKTNN 1540 - Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán tài chính.

đ) Thu thập bằng chứng kiểm toán, xử lý thích hợp đối với những sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán theo quy định từ Đoạn 5 đến Đoạn 10 CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

e) Ngoài ra, KTVNN còn sử dụng các phương pháp đặc thù như: Sử dụng kết quả chuyên gia theo CMKTNN 1620 - 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 CMKTNN 1610 - Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ; sử dụng cộng tác viên để kiểm định chất lượng máy móc thiết bị; thẩm định giá cả và xuất xứ, hàng hóa, máy móc, thiết bị; giám định tài liệu chứng từ;... KTVNN cần cân nhắc hiệu quả của việc sử dụng các phương pháp đặc thù so với chi phí bỏ ra.

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:

- 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.

- 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 15. Rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro và xác định 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 kế hoạch kiểm toán 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: Kế hoạch kiểm toán đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức thấp do đơn vị được kiểm toán có bộ máy kiểm soát nội bộ phù hợp với tổ chức, hoạt động, quy mô và đặc điểm sản xuất kinh doanh tại từng đơn vị; những quy trình kiểm soát nội bộ được thiết lập và hoạt động đầy đủ, có hiệu lực. Tuy nhiên, khi thực hiện kiểm tra hồ sơ, tài liệu để đánh giá việc chi mua sắm tài sản, KTVNN thấy đơn vị thực hiện chưa đúng và đủ các thủ tục cần thiết như phải lấy đủ báo giá, chưa được cấp có thẩm quyền phê duyệt….

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

Ví dụ: Sổ chi tiết lệnh chi tiền không phản ánh đầy đủ các khoản chi hỗ trợ ngoài phân cấp…

- 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.

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 khoản mục dự toán, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo quyết toán ngân sách 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 BCNSĐP.

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 BCNSĐP, 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 BCNSĐP.

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 được kiểm toán thì mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP và mức trọng yếu đối với các khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi.

b) Nếu mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSĐP và đối với các khoản mục cần lưu ý được sửa đổi ở mức thấp hơn 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).*

Ví dụ: Giả sử trong giai đoạn lập kế hoạch đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của địa phương A là yếu kém nên KTVNN đánh giá rủi ro ở mức cao, lựa chọn mức trọng yếu đối với chỉ tiêu tổng chi thường xuyên ở mức thấp, lựa chọn mức độ đảm bảo cơ bản ở mức cao (R = 3). Tuy nhiên, trong quá trình kiểm toán, KTVNN nhận thấy hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ của địa phương A là hiệu quả và xác định lại rủi ro ở mức thấp nên có sửa đổi mức trọng yếu thực hiện ở mức cao hơn và độ đảm bảo cơ bản thấp hơn (R = 1,5) và khi đó giảm số lượng các phần tử phải chọn mẫu kiểm toán.

Điều 16. 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 số 1450 - Đánh giá sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán. 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 kế hoạch kiểm toán, 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 đạt đến mức 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: việc xác định sai các khoản thu sự nghiệp có thể dẫn đến sai sót trong việc xác định nguồn cải cách tiền lương trong năm.

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.

Ví dụ: Giả sử tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán là 57 tỷ đồng, gần bằng mức trọng yếu thực hiện là 60 tỷ đồng. KTVNN cần cân nhắc sự điều chỉnh kế hoạch kiểm toán vì có thể tồn tại các sai sót không được phát hiện nằm ngoài mẫu kiểm toán.

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 và tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh. 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 *(ví dụ: việc xác định thiếu doanh thu và thuế GTGT đối với các phát sinh vào cuối niên độ kế toán của khối lượng xây lắp khi đối chiếu thuế tại các doanh nghiệp...)*. 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.

Ví dụ: KTVNN kiểm toán chọn mẫu một số khoản chi hỗ trợ ngoài nhiệm vụ phân cấp phát hiện có một khoản chi chưa đúng quy định, khi đó cần rà soát các khoản còn lại, nếu không xảy ra tình trạng tương tự thì sai sót này không đại diện cho 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 quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính, nếu 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 BCNSĐP 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 BCNSĐP.

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 liên quan và xem xét, so sánh các sai sót với mức trọng yếu đã điều chỉnh áp dụng cho các khoản mục đó.

Điều 17. Tổng hợp sai sót phát hiện và ước tính sai sót tổng thể

Việc thực hiện tổng hợp và ước tính sai sót của tổng thể thực hiện theo hướng dẫn tại CMKTNN 1450 - Đánh giá sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính. Trong đó, lưu ý các nội dung sau:

1. Tổng hợp sai sót phát hiện

a) 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.

b) 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.

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

d) 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 khoản thu từ đất bị phản ánh thấp hơn thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì BCNSĐP bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản thu từ đất nói trên được bù trừ bởi sai sót do việc phản ánh không chính xác một số khoản thu khác và không gây nên sai sót về tổng các khoản thu trong năm.

đ) 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.

e) 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 BCNSĐP.

g) 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 BCNSĐP theo yêu cầu của CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của KTVNN liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

2. Ước tính sai sót

Khi lập báo cáo kiểm toán, 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 BCNSĐP theo quy định tại Đoạn 48 CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và Đoạn 20 đến Đoạn 22 CMKTNN 1530 - Lấy mẫu trong kiểm toán tài chính *(theo Phụ lục số 08/HD-RRTY-NSĐP)*. 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 chọn 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.

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

Điều 18. Hình thành ý kiến kiểm toán

Việc hình thành ý kiến kiểm toán thực hiện theo hướng dẫn tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính và CMKTNN 1750 - 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:

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 BCNSĐP, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày BCNSĐP được áp dụng hay không.

2. KTVNN phải xác định xem khuôn khổ được đơn vị áp dụng để lập và trình bày BCNSĐP 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 BCNSĐP 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.

3. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về BCNSĐP, trước hết KTVNN phải kết luận liệu đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCNSĐP 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.

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 các đơn vị được kiểm toán cung cấp và kết quả kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, BCNSĐP năm… của… đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán ngân sách… 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 BCNSĐP"*.

- Ý kiến chấp nhận toàn phần được đưa ra khi: KTVNN kết luận rằng BCNSĐP 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 BCNSĐP 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 BCNSĐP 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 BCNSĐP và kết quả kiểm toán.

- Trình bày ý kiến: "*Trên cơ sở hồ sơ, tài liệu được các đơn vị được kiểm toán cung cấp và kết quả kiểm toán, 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" nói trên, BCNSĐP năm… của… đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán ngân sách… 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 BCNSĐP".

- 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 BCNSĐP *(tổng hợp sai sót ước lượng lớn hơn mức trọng yếu tổng thể nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể của BCNSĐP, thông tin tài chính và về định tính không có yếu tố gian lận, hoặc nếu có gian lận chưa đến mức thấp nhất phải truy cứu trách nhiệm hình sự bị phạt tù).*

+ 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 BCNSĐP *(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 BCNSĐP, thông tin tài chính và về định tính không có yếu tố gian lận, hoặc nếu có gian lận chưa đến mức thấp nhất phải truy cứu trách nhiệm hình sự bị phạt tù).*

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 BCNSĐP 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 BCNSĐP trừ khi điều đó không thể thực hiện được)* và về mặt định tính có yếu tố gian lận.

- Trình bày ý kiến: "*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, BCNSĐP năm… của… đã phản ánh không trung thực và hợp lý tình hình quyết toán ngân sách… 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 BCNSĐP*".

- 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 BCNSĐP *(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 BCNSĐP; hoặc ảnh hưởng đến một hoặc một số yếu tố, khoản mục quan trọng của BCNSĐP, thông tin tài chính và về định tính có yếu tố gian lận cao hơn hoặc bằng mức thấp nhất phải truy cứu trách nhiệm hình sự bị phạt tù)*.

d) Từ chối đưa ra ý kiến

- Trình bày cơ sở của 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 BCNSĐP *(mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của vấn đề đó đến BCNSĐP 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 việc từ chối đưa ra ý kiến" ở trên, đoàn kiểm toán không thể thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, đoàn kiểm toán không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về BCNSĐP năm… của….*"

- 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 BCNSĐP *(ảnh hưởng đến phần lớn các yếu tố, khoản mục trên BCNSĐP; hoặc ảnh hưởng đến một số yếu tố, khoản mục quan trọng của BCNSĐP, thông tin tài chính có thể gây thiệt hại cho nhà nước và các đơn vị khác có liên quan và về định tính có thể có yếu tố gian lận cao hơn mức thấp nhất phải truy cứu trách nhiệm hình sự bị phạt tù)*. 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 phát luật và báo cáo kết quả kiểm tra, xử lý cho KTNN.

5. Căn cứ để đưa 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 BCNSĐP, thông tin tài chính có sai sót trọng yếu hoặc BCNSĐP, 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 BCNSĐP, thông tin tài chính.

Bảng 8 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 BCNSĐP, thông tin tài chính, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

Bảng 8. 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 nhận toàn phần	**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 BCNSĐP, thông tin tài chính**	
	Trọng yếu nhưng không lan tỏa	***Trọng yếu và lan tỏa***
BCNSĐP 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 19. Lập Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải đảm bảo các quy định từ Đoạn 118 đến Đoạn 125 CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và CMKTNN 1700 -

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 BCNSĐP *(theo hướng dẫn tại Khoản 4 Điều 18)*.

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

- 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.

- 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.

- 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.

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

3. Nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán phải tuân thủ quy định về mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của KTNN và hướng dẫn của CMKTNN, với một số nội dung chủ yếu sau:

- Phần thông tin chủ yếu về đơn vị được kiểm toán.

- Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán về BCNSĐP.

- Trách nhiệm của KTVNN là đưa ra ý kiến về BCNSĐP.

- Khái quát về các thủ tục kiểm toán chủ yếu đã thực hiện.

- Cơ sở đưa ra ý kiến của KTVNN.

- Ý kiến của KTVNN đối với BCNSĐP được kiểm toán.

- Vấn đề cần nhấn mạnh và vấn đề khác (nếu có).

- Các tài liệu tham chiếu có liên quan (nếu có).

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 BCNSĐP, mà theo xét đoán của KTVNN, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu rõ hơn BCNSĐP, 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 BCNSĐP theo hướng dẫn tại CMKTNN 1706 - Đoạn vấn đề cần nhấn mạnh và vấn đề khác trong kiểm toán báo cáo tài chính. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ để giải thích những vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong BCNSĐP.

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 BCNSĐP 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 BCNSĐP, 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, đồng thời pháp luật và các quy định không cấm việc này 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 1706 - Đoạn vấn đề cần nhấn mạnh và vấn đề khác trong kiểm toán báo cáo 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).

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

Phụ lục số 01/HD-RRTY-NSĐP

THÔNG TIN VỀ ĐƠN VỊ VÀ TÌNH HÌNH QUẢN LÝ TÀI CHÍNH

1. Thông tin chung và tình hình quản lý

1.1. Thông tin chung

- Số lượng đơn vị hành chính trực thuộc *(quận, huyện, thị xã; phường xã).*

- Số lượng các đơn vị sản xuất kinh doanh, dịch vụ trên địa bàn theo từng loại hình *(DNNN trung ương; DNNN địa phương; doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài; doanh nghiệp khác).*

- Số lượng các đơn vị dự toán cấp I, đơn vị dự toán cấp II, đơn vị dự toán cấp III; số lượng các đơn vị sự nghiệp thực hiện tự chủ tài chính, các đơn vị thực hiện tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính.

- Số lượng các Ban quản lý dự án trực thuộc *(Ban chuyên nghiệp, ban không chuyên).*

- Đặc điểm, tình hình kinh tế xã hội có tác động, ảnh hưởng đến NSĐP trong năm tài chính được kiểm toán.

...

1.2. Phân cấp quản lý tài chính và những vấn đề cần lưu ý trong quản lý, sử dụng ngân sách

a) Chi đầu tư phát triển

b) Chi thường xuyên

c) Chi chương trình mục tiêu

d) Quản lý tài sản, các Quỹ

đ) Quản lý thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất kinh doanh

...

2. Thông tin tình hình tài chính

2.1. Các thông tin theo số liệu báo cáo tài chính

(Chi tiết theo Phụ biểu theo chế độ báo cáo hiện hành kèm theo. Trường hợp có quá nhiều Phụ biểu cần lựa chọn các Phụ biểu quan trọng, cần thiết)

- Cân đối quyết toán NSĐP (Phụ biểu số 01/HD-RRTY-NSĐP).

- Quyết toán thu NSNN, vay NSĐP (Phụ biểu số 02/HD-RRTY-NSĐP) và các Phụ biểu liên quan đến việc lập dự toán thu NSNN (Phụ biểu 02a/HD-RRTY-NSĐP, Phụ biểu 02b/HD-RRTY-NSĐP).

- Quyết toán chi NSĐP (Phụ biểu số 03/HD-RRTY-NSĐP).

- Các phụ biểu liên quan đến các đầu mối kiểm toán chi tiết (Phụ biểu số 04,05,06,07,08/HD-RRTY-NSĐP).

- …..

2.2. Các thông tin về tình hình tài chính liên quan khác

(Chỉ trình bày các thông tin không có trong Phụ biểu báo cáo tài chính kèm theo; Đánh giá một số khoản thu, chi chiếm tỷ trọng lớn, vượt dự toán cao hoặc không đạt dự toán, các khoản có tính đột biến, các khoản thu cần chú ý kiểm toán,…; hạn chế nhắc lại các số liệu đã có tại phụ lục)

2.1.1. Thu NSNN

(1) Thu NSNN trên địa bàn

- Thu nội địa;

- Thuế NK, XK, TTĐB, GTGT hàng xuất khẩu do Hải quan thu;

…

(2) Thu ngân sách địa phương

- Thu được hưởng theo phân cấp;

- Thu để lại quản lý qua ngân sách;

- Thu kết dư;

- Thu chuyển nguồn;

- Thu vay;

- Thu bổ sung từ NSTW (Bổ sung cân đối, bổ sung có mục tiêu);

...

(3) Tình hình thu nộp ngân sách, miễn giảm thuế, hoàn thuế, nợ thuế của các doanh nghiệp trên địa bàn

(4) Nội dung khác: các khoản tạm thu, tạm giữ chờ xử lý...

(5) Tình hình thực hiện dự toán thu tại các đơn vị sự nghiệp có thu.

...

2.1.2. Chi NSNN

(1) Về chi đầu tư phát triển

- Tình hình thực hiện dự toán chi đầu tư phát triển;

- Kế hoạch vốn, phân bổ và tình hình thực hiện vốn đầu tư tại các ban quản lý dự án.

...

(2) Về chi thường xuyên

- Tình hình thực hiện dự toán chi thường xuyên;

- Tình hình thực hiện dự toán tại các đơn vị dự toán cấp 1;

...

(3) Chi chương trình mục tiêu

(4) Chi chuyển nguồn của ngân sách địa phương

(5) Việc sử dụng nguồn dự phòng, tăng thu ngân sách

(6) Nguồn TW hỗ trợ có mục tiêu

(7) Cho vay ngân sách, nợ chính quyền địa phương

(8) Quản lý sử dụng các quỹ tài chính công

…

2.1.3. Tình hình thu, chi ngân sách huyện

...

3. Tổ chức bộ máy

3.1. Đối với đơn vị

a) Hệ thống quản lý

b) Tổ chức công tác kế toán

c) Thông tin khác về nhân sự (nếu có)

...

4. Các chính sách đang áp dụng

- Chế độ kế toán và lập báo cáo quyết toán NSBN;
- Niên độ kế toán áp dụng năm báo cáo;
- Các nguyên tắc và quy định riêng (*nếu có*);
- Các chính sách kế toán áp dụng đối với các giao dịch quan trọng (*nếu có*);
- Các thay đổi về chính sách kế toán và khó khăn, vướng mắc (*nếu có*);
- Các thông tin khác (*nếu có*).

...

5. Môi trường hoạt động và các yếu tố ảnh hưởng

a) Ảnh hưởng của môi trường hoạt động

- Môi trường hoạt động;
- Những thay đổi quan trọng trong thời gian gần đây;
- Thuận lợi, khó khăn, những hoạt động chịu tác động của rủi ro;
- Các thông tin khác (*nếu có*).

b) Ảnh hưởng của các yếu tố pháp lý đến hoạt động

- Ảnh hưởng của chính sách kế toán đang áp dụng (*nếu có*);
- Hệ thống pháp luật và các quy định liên quan;
- Các chính sách của nhà nước liên quan;
- Các quy định về Luật NSNN, thuế, phí, lệ phí liên quan...
- Các thông tin khác (*nếu có*).

c) Các yếu tố ảnh hưởng tác động từ bên ngoài

- Ảnh hưởng của nền kinh tế đến công tác quản lý, điều hành ngân sách;
- Các ảnh hưởng khác *(nếu có)*.

6. Đo lường và đánh giá kết quả hoạt động

- Quy định của địa phương về việc đánh giá kết quả hoạt động *(nếu có)*;
- Những chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu *(nếu có)*;
- Kết quả đánh giá hoạt động của địa phương *(nếu có)*.

7. Tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán *(nếu có)*

7.1. Tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán *(KTNN, kiểm toán độc lập, thanh tra)* trong kỳ được kiểm toán *(nếu có)*;

(Nêu rõ đơn vị tiến hành thanh tra, kiểm tra, kiểm toán; đơn vị được thanh tra, kiểm tra, kiểm toán; một số kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán chủ yếu);

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

...

8. Kết luận đánh giá rủi ro *(Phần này do Đoàn lập trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được sau khi kết thúc khảo sát)*

8.1. Đối với tổng thể báo cáo tài chính

8.2. Đánh giá rủi ro đối với các khoản mục

Mô tả rủi ro có sai sót trọng yếu	**Ảnh hưởng đến các khoản mục, nội dung**	**RR đáng kể**	**Biện pháp xử lý**
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro cao	Cao	(Để ngắn gọn có thể linh sang Phụ lục số 06/HD-RRTY-NSĐP và Phụ lục số 07/HD-RRTY-NSĐP)
	Các khoản mục, nội dung có rủi do trung bình	TB	

Phụ biểu số 01/HD-RRTY-NSĐP

CÂN ĐỐI QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG NĂM……

Đơn vị: triệu đồng

Phần thu	**Tổng số**	**Thu NS cấp tỉnh**	**Thu NS cấp huyện**	**Thu NS xã**	**Phần chi**	**Tổng số**	**Chi NS cấp tỉnh**	**Chi NS cấp huyện**	**Chi NS xã**
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Tổng số thu					**Tổng số chi**				
A. Tổng số thu cân đối NS *(Chi tiết các chỉ tiêu theo chế độ quy định)*					**A. Tổng số chi cân đối NS** *(Chi tiết các chỉ tiêu theo chế độ quy định)*				
- Kết dư ngân sách năm quyết toán = (thu - chi) **- Bội chi = chi - thu**									
B. Vay của ngân sách cấp tỉnh (chi tiết theo mục đích vay và nguồn vay)					**B. Chi trả nợ gốc (chi tiết từng nguồn trả nợ gốc)**				

Phụ biểu số 02/HD-RRTY-NSĐP

QUYẾT TOÁN THU NSNN, VAY NSĐP NĂM…….

Đơn vị: triệu đồng

STT	Nội dung	Dự toán năm		Quyết toán năm	Phân chia theo từng cấp ngân sách				So sánh QT/DT (%)	
		Cấp trên giao	HĐND quyết định		Thu NS TW	Thu NS cấp tỉnh	Thu NS cấp huyện	Thu NS xã	Cấp trên giao	HĐND quyết định
A	B	(1)	(2)	(3)=(4)+(5)+(6)+(7)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(3):(1)	(9)=(3):(2)
	TỔNG SỐ (A+B+C+D+E)									
A	THU NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC *(Chi tiết các chỉ tiêu theo chế độ quy định)*									
B	VAY CỦA NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG *(Chi tiết các chỉ tiêu theo chế độ quy định)*									
C	THU CHUYỂN GIAO NGÂN SÁCH *(Chi tiết các chỉ tiêu theo chế độ quy định)*									
D	THU CHUYỂN NGUỒN									
E	THU KẾT DƯ NGÂN SÁCH									

Phụ biểu số 02a/HD-RRTY-NSĐP

TỔNG HỢP DỰ TOÁN THU NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC NĂM...

Đơn vị: Triệu đồng

STT	Nội dung	Thực hiện năm…. (năm trước)	Năm... (năm hiện hành)		Dự toán năm.... (năm kế hoạch)
			Dự toán	Ước thực hiện	
A	B	1	2	3	4
	TỔNG THU NSNN				
I	**Thu nội địa** *(Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định hiện hành)*				
II	**Thu từ dầu thô**				
III	**Thu từ hoạt động xuất, nhập khẩu**				
	Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định hiện hành)				
	……				

Phụ biểu số 02b/HD-RRTY-NSĐP

TỔNG HỢP DỰ TOÁN THU NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC THEO SẮC THUẾ NĂM...

STT	Nội dung	Dự toán năm……. (năm hiện hành)							Ước thực hiện năm... (năm hiện hành)							Dự toán năm... (năm kế hoạch)						
		Tổng số	Bao gồm						Tổng số	Bao gồm						Tổng Số	Bao gồm					
			Khu vực DNNN	khu vực DN có vốn ĐTNN	Khu vực kinh tế NQD	Thu từ dầu thô	Thu từ hoạt động XSKT	Các khoản thu khác		Khu vực DNNN	khu vực DN có vốn ĐTNN	Khu vực kinh tế NQD	Thu từ dầu thô	Thu từ hoạt động XSKT	Các khoản thu khác		Khu vực DNNN	khu vực DN có vốn ĐTNN	Khu vực kinh tế NQD	Thu từ dầu thô	Thu từ hoạt động XSKT	Các khoản thu khác
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
	TỔNG THU NSNN																					
I	**Các khoản thu từ thuế** *Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định)*																					
II	**Các khoản phí, lệ phí** *(Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định)*																					
III	**Thu cổ tức, lợi nhuận được chia, lợi nhuận sau thuế, chênh lệch thu, chi của NHNN** *(Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định)*																					
IV	**Các khoản thu về nhà đất** *(Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định)*																					
V	**Thu khác** *(Chi tiết các khoản thu theo chế độ quy định)*																					

Phụ biểu số 03/HD-RRTY-NSĐP

QUYẾT TOÁN CHI NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG NĂM……..

(Dùng cho Ủy ban nhân dân cấp dưới báo cáo cơ quan tài chính cấp trên trực tiếp)

Đơn vị: triệu đồng

	Nội dung chi	Dự toán năm		Quyết toán năm				So sánh QT/DT(%)	
		Cấp trên giao	HĐND quyết định	Tổng số Chi NSĐP	Chi NS cấp tỉnh	Chi NS cấp huyện	Chi NS xã	Cấp trên giao	HĐND quyết định
A	B	(1)	(2)	(3)=(4)+(5)+(6)	(4)	(5)	(6)	(7)=(3):(1)	(8)= (3):(2)
A	**CHI CÂN ĐỐI NGÂN SÁCH**								
I	**Chi đầu tư phát triển**								
1	**Chi đầu tư phát triển cho chương trình, dự án theo lĩnh vực** *(Chi tiết các khoản chi theo chế độ quy định)*								
2	**Chi đầu tư và hỗ trợ vốn cho các doanh nghiệp hoạt động công**								
3	**Chi đầu tư phát triển khác**								
II	**Chi trả nợ lãi vay theo quy định**								
III	**Chi thường xuyên** *(Chi tiết các khoản chi theo chế độ quy định)*								

IV	**Chi bổ sung quỹ dự trữ tài chính**								
V	**Chi chuyển nguồn**								
B	**CHI BỔ SUNG CHO NGÂN SÁCH CẤP DƯỚI**								
1	Bổ sung cân đối								
2	Bổ sung có mục tiêu								
	Tr. đó: - Bằng nguồn vốn trong nước *- Bằng nguồn vốn ngoài nước*								
C	**CHI NỘP NGÂN SÁCH CẤP TRÊN**								
	TỔNG SỐ (A+B+C)								

Phụ biểu số 04/HD-RRTY-NSĐP

TÌNH HÌNH SẢN XUẤT KINH DOANH, NỘP NGÂN SÁCH, MIỄN GIẢM THUẾ, HOÀN THUẾ GTGT CỦA CÁC DOANH NGHIỆP TRÊN ĐỊA BÀN

Đơn vị tính:……

STT	Tên đơn vị	Ngành nghề SXKD	Doanh thu	Chi phí	Số phải nộp NS năm trước	Số phải nộp NS năm nay	Số đã nộp NS	Số còn phải nộp NS cuối năm	Miễn giảm thuế	Hoàn thuế GTGT	Ghi chú
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	DNNNTƯ 1.										
2	DNNNĐP 1.										
3	.....										

Lưu ý: - Trường hợp chưa ban hành danh mục dự kiến kiểm toán: thu thập thông tin một số doanh nghiệp lớn trên địa bàn *(tùy thuộc quy mô từng địa bàn)*. Đối với doanh nghiệp được lựa chọn kiểm toán, cần ghi rõ vào cột "ghi chú": "*chọn kiểm toán*" và vắn tắt một số nội dung cơ bản (Hạch toán độc lập hay phụ thuộc hay là chi nhánh?; năm trước đã được thanh tra, kiểm tra, hay kiểm toán chưa? năm nay có kế hoạch thanh tra, kiểm tra? Doanh nghiệp cổ phần và tỷ lệ vốn nhà nước? các vấn đề khác cần lưu ý)

- Trường hợp Lãnh đạo KTNN đã ban hành danh mục chi tiết doanh nghiệp dự kiến được kiểm toán thì chỉ lấy các thông tin liên quan đến các doanh nghiệp này.

Phụ biểu số 05/HD-RRTY-NSĐP

TÌNH HÌNH THỰC HIỆN VỐN ĐẦU TƯ XDCB NĂM …

Đơn vị tính:…….

Số TT	Ban quản lý DA	Nguồn vốn của các dự án	Tổng mức đầu tư	Tổng dự toán được phê duyệt		Giá trị trúng thầu	Giá trị khối lượng hoàn thành được A-B nghiệm thu từ khởi công đến…	Thanh toán		Số quyết toán A-B	Số quyết toán được duyệt	Ghi chú
				Tổng số	Trong đó giá trị XL			Tổng số thanh toán	Năm …			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	7	10	11	12
I	**Ban quản lý dự án...**											
1	Dự án A											
…	….											
II	**Ban quản lý dự án...**											
1	Dự án A											
	.....											

Lưu ý: - Trường hợp chưa ban hành danh mục dự kiến kiểm toán: thu thập thông tin một số dự án trên địa bàn có vốn đầu tư lớn *(tùy thuộc quy mô từng địa bàn)*. Đối với dự án được lựa chọn kiểm toán, cần ghi rõ vào cột "ghi chú": "*chọn kiểm toán*" và vắn tắt một số nội dung cơ bản (dự án chuyển tiếp, hay khởi công mới (*trong năm được kiểm toán*)?; tình hình thanh tra, kiểm tra, kiểm toán? các vấn đề khác cần lưu ý)...

- Trường hợp Lãnh đạo KTNN đã ban hành danh mục chi tiết dự án dự kiến được kiểm toán thì chỉ lấy các thông tin liên quan đến các dự án này.

Phụ biểu số 06/HD-RRTY-NSĐP

TÌNH HÌNH THỰC HIỆN DỰ TOÁN CỦA CÁC ĐƠN VỊ DỰ TOÁN CẤP TỈNH NĂM...

Đơn vị tính:…….

STT	Tên đơn vị	HĐND giao	Thực hiện	Ghi chú (đã khoán chi; chưa khoán chi)
1	2	3	4	5
1	Văn phòng UBND tỉnh			
2	Sở.....			
3	...			

Lưu ý: - Trường hợp chưa ban hành danh mục dự kiến kiểm toán: thu thập thông tin một số đơn vị dự toán có số kinh phí được sử dụng lớn *(tùy thuộc quy mô từng địa bàn)*. Đối với đơn vị được lựa chọn kiểm toán, cần ghi rõ vào cột "ghi chú": "*chọn kiểm toán*" và vắn tắt một số nội dung cơ bản: năm trước đã được thanh tra, kiểm tra, hay kiểm toán chưa? năm nay có kế hoạch thanh tra, kiểm tra? các vấn đề khác cần lưu ý....

- Trường hợp Lãnh đạo KTNN đã ban hành danh mục chi tiết các đơn vị dự kiến được kiểm toán thì chỉ lấy các thông tin liên quan đến các đơn vị này.

Phụ lục số 02/HD-RRTY- NSĐP

TÌM HIỂU ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ

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
1	**MÔI TRƯỜNG KIỂM SOÁT**					
1.1	**Truyền đạt thông tin, tính chính trực và các giá trị đạo đức**					
-	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?					
	...					
1.2	**Năng lực và trình độ của cán bộ, công chức**					
-	Có cụ thể hóa các yêu cầu về trình độ, kỹ năng đối với từng vị trí cán bộ, công chức bằng văn bản không?					
	...					

1.3	**Sự tham gia của bộ phận kiểm soát**					
-	Cơ quan tài chính, đơn vị dự toán cấp I có thẩm định, xét duyệt BCTC, BCQT đầy đủ không?					
-	KBNN có kiểm soát chi thường xuyên, chi đầu tư đầy đủ không?					
-	Các cơ quan thanh tra tỉnh, thanh tra sở ban ngành có lập kế hoạch và thực hiện kiểm tra, thanh tra đầy đủ theo kế hoạch hay không?					
-	Các vấn đề quan trọng và các sai phạm có được báo cáo kịp thời với lãnh đạo tỉnh không?					
-	HĐND có thực hiện đầy đủ chức năng giám sát việc thực hiện quản lý điều hành ngân sách của UBND hay không?					
	...					
1.4	**Triết lý và phong cách điều hành của lãnh đạo của địa phương**					
-	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 quản lý điều hành ngân sách có hiệu quả không?					
-	Lãnh đạo các Sở ban ngành, phòng ban có đủ kinh nghiệm không?					
-	Lãnh đạo UBND tỉnh có chú trọng quan tâm đối với việc lập BCQT ngân sách không?					
	...					

1.5	**Cơ cấu tổ chức**					
-	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 từng địa phương không?					
-	Sự phối hợp giữa các phòng ban có chặt chẽ không?					
	...					
1.6	**Phân công quyền hạn và trách nhiệm**					
-	Có các chính sách về phân cấp, ủy 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?					
-	Cán bộ, công chức 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?					
	...					
1.7	**Các chính sách và quy định về nhân sự**					
-	Có quy định trình độ, năng lực của cán bộ, công chức được tuyển dụng không?					
-	Có biện pháp xử lý kịp thời đối với cán bộ, công chức không có năng lực không?					

2	**QUY TRÌNH QUẢN TRỊ RỦI RO**					
-	Đơn vị đã xây dựng quy trình quản trị rủi ro liên quan tới quá trình quản lý điều hành ngân sách 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 quản lý điều hành ngân sách chưa?					
	...					
3	**HỆ THỐNG THÔNG TIN LIÊN QUAN ĐẾN LẬP VÀ TRÌNH BÀY BCQT NSĐP**					
-	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, BCQT NSĐP 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 BCQT NSĐP, bao gồm cả 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...)?					
	...					
4	**CÁC HOẠT ĐỘNG KIỂM SOÁT**					
-	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?					
	...					
5	**GIÁM SÁT CÁC HOẠT ĐỘNG KIỂM SOÁT**					
5.1	**Giám sát thường xuyên và định kỳ**					
-	Địa phương có các cơ chế kiểm tra, giám sát hoạt động kiểm soát thường xuyên và định kỳ không?					
-	Địa phương có duy trì hệ thống giám sát hoạt động kiểm soát phù hợp không?					

-	Bộ phận chịu trách nhiệm kiểm tra, giám sát có đủ kinh nghiệm chuyên môn?					
-	Bộ phận chịu trách nhiệm kiểm tra, giám sát có tham gia vào công việc quyết toán ngân sách không?					
	...					
5.2	**Báo cáo, khắc phục các sai sót**					
-	Lãnh đạo tỉnh có nhận được đầy đủ, kịp thời các báo cáo giám sát tình hình quản lý sử dụng và điều hành ngân sách không?					
-	Địa phương 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?					
	...					

Kết luận đánh giá về HTKSNB

1. Đối với tổng thể BCNSĐP

.....

2. Đánh giá rủi ro đối với các khoản mục

Mô tả rủi ro có sai sót trọng yếu	**Ảnh hưởng**	**RR đáng kể**	**Biện pháp xử lý/ Thủ tục kiểm toán**
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro cao (tên khoản mục)	Cao	(Để ngắn gọn có thể kết nối sang Phụ lục số 06/HD-RRTY-NSĐP và Phụ lục số 07/ HD-RRTY-NSĐP)
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro trung bình (tên khoản mục)	TB	

Phụ lục số 03/HD-RRTY-NSĐP

XÁC ĐỊNH MỨC TRỌNG YẾU ĐỐI VỚI TỔNG THỂ BCQT, MỨC TRỌNG YẾU THỰC HIỆN VÀ NGƯỠNG SAI SÓT KHÔNG ĐÁNG KỂ

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu *(Đánh dấu vào ô lựa chọn)*		☐ Tổng chi cân đối NSNN ☐ Tổng thu cân đối ngân sách ☐ Thu NSNN trên địa bàn ☐ Chi đầu tư phát triển ☐ Chi thường xuyên ☐ Khác
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu		
Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu		☐ BCQTNSĐP trước kiểm toán ☐ Dự toán NSĐP
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	(b)	
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
Mức trọng yếu tổng thể	(c)=(a)*(b)	
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	(d)	
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
Mức trọng yếu thực hiện	(e)=(c)*(d)	
Tỷ lệ xác định ngưỡng sai sót không đáng kể	(f)	
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
Ngưỡng sai sót không đáng kể	(g) = (c)*(f)	

Phụ lục số 04/HD-RRTY-NSĐP

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 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)	(5)	(6=5x4)	7
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 NSĐP được áp dụng có thể gây ảnh hưởng đến kỳ vọng của người sử dụng BCQT liên quan đến giá trị hay thông tin thuyết minh của một số khoản mục nhất định trên BCQT; (2) Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến quyết toán thu, chi của địa phương; (3) Người sử dụng BCQT quan tâm đến việc quản lý, sử dụng điều hành ngân sách trong năm của địa phương thì cần thuyết minh cụ thể các khoản mục và các nội dung liên quan.

Phụ lục số 05/HD-RRTY-NSĐP

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

TT	Đơn vị, khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu	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**				
	Khoản mục				
II	....				

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.

Phụ lục số 06/HD-RRTY-NSĐP

MỨC ĐỘ ĐẢM BẢO

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

Rủi ro tiềm tàng / Hiệu lực của hệ thống KSNB	Có	Không
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- Thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán *(các rủi ro kinh doanh)*.

Kết quả đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB *(Có hiệu lực/Không có hiệu lực)* được lấy từ Phụ lục số 02- Tìm hiểu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ.

THUYẾT MINH MÔ HÌNH ĐẢM BẢO

Xuất phát từ mô hình rủi ro kiểm toán:

Rủi ro kiểm toán = Rủi ro tiềm tàng x Rủi ro kiểm soát x 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 NSĐP 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:

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

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:

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 thủ tục đánh giá rủi ro kiểm soát và thử nghiệm kiểm soát	+	Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản	=	3

Khi đó:

Mức độ đảm bảo thu thập được từ kết quả thực hiện các thử nghiệm cơ bản	=	3	-	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 thủ tục đánh giá rủi ro kiểm soát và thử nghiệm kiểm soát

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 thủ 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.

Phụ lục số 07/HD-RRTY-NSĐP

XÁC ĐỊNH MẪU CHỌN KIỂM TOÁN

I. GIAI ĐOẠN LẬP KẾ HOẠCH

1. Phương pháp chọn mẫu: □ Thống kê; □ Phi thống kê

2. Các khoản mục không áp dụng kiểm tra chọn mẫu mà kiểm tra 100% các giao dịch:...

3. Xác định khoảng cách mẫu áp dụng cho các khoản mục chọn mẫu:

Đơn vị:.....

Khoản mục	Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu	Hệ số rủi ro		Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu	Giá trị phần tử đặc biệt kiểm tra 100%	Giá trị các phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu (kiểm toán 100%)	Giá trị các phần tử còn lại	Lấy mẫu trong giá trị các phần tử còn lại		Tổng giá trị mẫu chọn	Tỷ lệ chọn mẫu so với tổng thể
		Mức đảm bảo	Hệ số rủi ro						Số lượng mẫu	Giá trị		
1	2	3	4	5	6=5/4	7	8	9=2-7-8	10=9/6	11	12=7+8+11	13=12/2
Khoản mục		Cao	3									
Khoản mục		TB	1,5									
Khoản mục		Thấp	0,5									
...												

Ghi chú: Cột (1) Các khoản mục kiểm tra chọn mẫu; Cột (2) Giá trị của tổng thể chọn 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 (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; Cột (7) Các phần tử có tính chất đặc biệt, bất thường... cần phải kiểm tra 100%; Cột (8) Các phần tử có giá trị lớn hơn khoảng cách mẫu (cột 6) cần phải kiểm tra 100%; Cột (9) Giá trị các phần tử còn lại = Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu - (Giá trị phần tử đặc biệt kiểm tra 100% + Giá trị phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu kiểm tra 100%); Cột (10) Số lượng mẫu trong các phần tử còn lại = Giá trị phần tử chọn mẫu còn lại/Kích thước mẫu; Cột (11) Tổng giá trị chọn mẫu trong các phần tử còn lại (không bao gồm các phần từ kiểm tra 100%); Cột (12) Tổng giá trị mẫu chọn; Cột (13) Tỷ lệ chọn mẫu = Giá trị mẫu chọn/Giá trị của tổng thể phải chọn mẫu.

II. GIAI ĐOẠN THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

1. Thay đổi các khoản mục không áp dụng kiểm tra chọn 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, cỡ mẫu áp dụng cho các khoản mục kiểm tra chọn mẫu:...

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

Đơn vị:.....

Khoản mục	Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu	Hệ số rủi ro		Mức trọng yếu thực hiện	Khoảng cách mẫu	Giá trị phần tử đặc biệt kiểm tra 100%	Giá trị phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu kiểm tra 100%	Giá trị các phần tử còn lại	Lấy mẫu trong giá trị các phần tử còn lại		Tổng giá trị mẫu chọn	Tỷ lệ chọn mẫu so với tổng thể
		Mức đảm bảo	Hệ số rủi ro						Số lượng mẫu	Giá trị		
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6=5/4**	**7**	**8**	**9=2-7-8**	**10=9/6**	**11**	**12=7+8+11**	**13=12/2**
Khoản mục....		Cao	3									
Khoản mục....		TB	1,5									
Khoản mục....		Thấp	0,5									

Phụ lục số 08/HD-RRTY-NSĐP

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

Mức trọng yếu:....

Đơn vị:.....

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	4	5	6	7 = 4+6	8

Ghi chú: Cột 6 - Ước lượng sai sót theo tỷ lệ chọn mẫu theo nhóm sau đó cộng tổng các nhóm để ghi vào cột này.

VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN

Địa chỉ:	Số 1, Hoàng Hoa Thám, Ba Đình, Hà Nội
Điện thoại liên hệ:	
- Nội dung:	080.44417; Fax: 080.44517
- Phát hành:	080.48543
Email:	congbao@chinhphu.vn
Website:	http://congbao.chinhphu.vn
In tại:	Xí nghiệp Bản đồ 1- Bộ Quốc phòng