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: 05/2019/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 đối với lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành

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 về việc ban hành Quy chế soạn thảo, thẩm định, ban hành văn bản 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 trọng yếu, rủi ro đối với lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành.

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 đối với lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành.

Điều 2. Quyết định này có hiệu lực thi hành 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 ĐỐI VỚI LĨNH VỰC KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH, BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH BỘ, NGÀNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 05/2019/QĐ-KTNN ngày 31/12/2019 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Phạm vi điều chỉnh

1. Hướng dẫn này quy định chính sách xác định trọng yếu 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 của các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc chính phủ, cơ quan khác ở trung ương bao gồm cả các cơ quan, đơn vị hoạt động trong lĩnh vực quốc phòng, an ninh *(sau đây gọi là báo cáo ngân sách bộ, ngành, viết tắt là: BCNSBN)* do Kiểm toán nhà nước *(viết tắt là KTNN)* thực hiện.

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

3. Trường hợp kiểm toán lồng ghép các lĩnh vực trong cuộc kiểm toán BCNSBN, khi kiểm toán 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 phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán đã được ban hành có liên quan.

Điều 2. Mục đích ban hành

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

2. Hướng dẫn KTVNN đưa ra ý kiến xác nhận về tính trung thực và hợp lý của BCNSBN xét trên các khía cạnh trọng yếu.

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 BCNSBN 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 BỘ, NGÀNH

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

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

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

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 BCNSBN 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 BCNSBN.

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

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

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

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

- Tùy từng bộ, ngành, tiêu chí phù hợp để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN có thể được lựa chọn từ một hoặc một số chỉ tiêu quan trọng nhất trong các yếu tố của BCNSBN: Kinh phí được sử dụng trong năm; Kinh phí đề nghị quyết toán; Tổng tài sản, Tổng doanh thu, Tổng chi phí; Thặng dư/thâm hụt trong năm trước thuế.

Ví dụ: Trong trường hợp bộ, ngành có nhiều nguồn kinh phí, KTVNN có thể sử dụng tiêu chí Kinh phí được sử dụng trong Báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động; chỉ tiêu Tổng doanh thu hay Tổng chi phí đối với Báo cáo tình hình tài chính tổng hợp.

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

+ Các khoản mục trên BCNSBN mà đối tượng sử dụng thông tin thường quan tâm.

+ Đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán, lĩnh vực và môi trường hoạt động của đơn vị; môi trường kiểm soát của đơn vị; mục tiêu hoạt động của đơn vị.

+ Tiêu chí, giá trị tiêu chí và mức trọng yếu xác định từ cuộc kiểm toán trước đối với BCNSBN được kiểm toán hoặc cuộc kiểm toán đối với các đơn vị tương tự.

+ Sự thay đổi tiêu chí lựa chọn khi có yếu tố biến động bất thường *(ví dụ như: Trường hợp BCNSBN lựa chọn tổng Kinh phí được sử dụng trong năm làm tiêu chí để xác định mức trọng yếu nhưng khi kiểm toán tại đơn vị dự toán, kinh phí được sử dụng trong năm của đơn vị không lớn do đơn vị chi từ nguồn thu, nên tiêu chí doanh thu sẽ được lựa chọn để xác định mức trọng yếu tại đơn vị).*

- Trường hợp chọn nhiều tiêu chí để xác định mức trọng yếu thì mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 BCNSBN 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 BCNSBN

- KTNN xây dựng khung tỷ lệ sử dụng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 BCNSBN

STT	Mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN
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 tổng hợp**
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
II	**Báo cáo tình hình tài chính tổng hợp**
1	0,5 - 2% Tổng tài sản

- Khung tỷ lệ nêu trên cung cấp định hướng cho KTVNN khi đưa ra các xét đoán trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN. Trong một số trường hợp, tỷ lệ % xác định mức trọng yếu có thể ngoài khung hướng dẫn trên nếu như KTVNN xét đoán rằng mức trọng yếu đó là phù hợp. KTVNN cần phản ánh trong hồ sơ kiểm toán những diễn giải chi tiết về nguyên nhân xác định mức

trọng yếu vượt ngoài khung và mức trọng yếu ngoài 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)*.

- Lưu ý, việc xác định tỷ lệ trong khung phụ thuộc vào đánh giá của KTVNN, trên cơ sở xem xét các thông tin: Đặc điểm, quy mô, tính chất phức tạp trong hoạt động của bộ, ngành…

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

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

+ Đối với cấp BCNSBN: Việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN thực hiện như đối với một đơn vị được kiểm toán độc lập theo hướng dẫn tại Điểm a, b, c, d Khoản 1 Điều 6 của Hướng dẫn này. Trong đó lưu ý, việc lựa chọn các tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể cần có sự thống nhất, đồng bộ tối đa với tất cả các đơn vị dự toán thuộc bộ, ngành *(ví dụ: Có thể chọn tiêu chí kinh phí đã sử dụng đề nghị quyết toán đối với báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động; lựa chọn tiêu chí doanh thu hoặc chi phí hoặc thặng dư/thâm hụt đối với báo cáo tài chính tổng hợp)* hoặc có thể áp dụng lựa chọn kết hợp đồng thời nhiều chỉ tiêu *(ví dụ: Vừa chọn chỉ tiêu kinh phí được sử dụng trong năm và chỉ tiêu kinh phí đề nghị quyết toán đối với báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động, vừa chọn chỉ tiêu doanh thu và chỉ tiêu chi phí đối với báo cáo tài chính tổng hợp…)*. Trên cơ sở mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN đã được xác định, thực hiện xác định mức trọng yếu cho từng đơn vị dự toán tương ứng theo xét đoán và các tiêu chí nhất định phù hợp với một hoặc một số chỉ tiêu xác định mức trọng yếu tổng thể BCNSBN.

+ Đối với báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của từng đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc: Trên cơ sở mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN đã được xác định, có thể thực hiện phân bổ cho từng đơn vị dự toán cấp dưới tương ứng theo xét đoán và các tiêu chí nhất định:

Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc được áp dụng cho từng đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc mà các KTVNN sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán BCNSBN có thể được xác định theo mức phân bổ để xác định mức trọng yếu của các đơn vị dự toán theo các tiêu chí *(ví dụ: Dựa trên kinh phí đề nghị quyết toán chiếm tỷ lệ bao nhiêu % trong báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động của bộ, ngành để phân*

bổ mức trọng yếu tương ứng và dựa trên tổng doanh thu, chi phí chiếm tỷ lệ bao nhiêu % trong báo cáo tài chính tổng hợp và mức độ rủi ro đánh giá ở từng đơn vị dự toán để phân bổ mức trọng yếu tương ứng).

Hoặc từng đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc 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 đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc phải đảm bảo nguyên tắc mức trọng yếu đối với đơn vị dự toán cấp dưới trực thuộc phải thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN, nhằm giảm xuống một mức độ thấp hợp lý, để tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong BCNSBN không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN *(KTVNN dựa trên xét đoán mức độ rủi ro tại từng đơn vị dự toán để xác định mức trọng yếu tương ứng, nhưng mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán không được vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN).*

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 sót thì các sai sót này có thể ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng BCNSBN ngay cả khi quy mô các sai sót này thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN.

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

- Pháp luật, các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày BCNSBN 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 BCNSBN *(ví dụ như: Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp hiện hành yêu cầu việc trình bày báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động chi tiết từng chỉ tiêu và từng loại, khoản mục như: Chỉ tiêu ngân sách nhà nước (nguồn trong nước, nguồn viện trợ, nguồn vay nợ nước ngoài);.... Quy định này có thể hướng sự quan tâm của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính đối với các khoản mục hoặc các loại chi phí có quy mô lớn, chiếm tỷ trọng chủ yếu hoặc quan trọng đối với báo cáo quyết toán).*

- Các thuyết minh quan trọng liên quan đến đặc điểm hoạt động của đơn vị trong năm kiểm toán; hoặc là thông tin dồn tích của nhiều năm.

- Đối tượng sử dụng BCNSBN quan tâm đến một chỉ tiêu nhất định được thuyết minh riêng rẽ trên BCNSBN *(ví dụ như: Khi đối tượng sử dụng BCNSBN quan tâm đến chỉ tiêu chi từ nguồn viện trợ hoặc nguồn vay nợ nước ngoài... thì chi phí đó sẽ có thể cần được lưu ý).*

- Các chỉ tiêu liên quan đến định hướng, trọng tâm kiểm toán của ngành thuộc BCNSBN *(chi sự nghiệp khoa học và công nghệ nếu trong năm KTNN có kiểm toán chuyên đề quản lý, sử dụng kinh phí sự nghiệp khoa học và công nghệ, hoặc chi từ nguồn vốn vay ODA nếu trong năm KTNN có kiểm toán chuyên đề quản lý, sử dụng vốn vay ODA...).*

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

- Tùy vào hoàn cảnh cụ thể, có thể có các khoản mục có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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. Tuy nhiên, mức trọng yếu riêng cho các khoản mục trên BCNSBN không được lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN.

- Đối với những khoản mục trọng yếu về bản chất hoặc hậu quả của sai sót tại khoản mục đó nếu xảy ra là nghiêm trọng thì mức trọng yếu được xác định ở mức thấp.

- Trường hợp có những khoản mục có yêu cầu chính xác cao về số liệu, mức trọng yếu đối với khoản mục đó có thể được xác định ở mức rất thấp *(mức trọng yếu gần bằng 0)*. Khi đó, KTVNN có thể 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 BCNSBN, 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 BCNSBN. 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 sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm 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 BCNSBN và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng:

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

c) KTNN xây dựng khung hướng dẫn để xác định mức trọng yếu thực hiện đối với kiểm toán BCNSBN áp dụng theo thông lệ kiểm toán báo cáo tài chính trong khoảng từ **50% - 75%** mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 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 của BCNSBN 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 đối với tổng thể BCNSBN càng nhỏ)* để phần chênh lệch giữa mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 % thấp (trong khung hướng dẫn) khi có các yếu tố sau: Phát sinh một số khoản chi lớn và đột xuất so với những năm trước; có sự thay đổi nhân sự lãnh đạo; bổ sung nhiệm vụ cuối năm; bộ máy kiểm soát hoạt động không hiệu quả;...

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 ngoài 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 BCNSBN 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 nếu xét riêng lẻ có thể làm cho BCNSBN 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 ngoài khung và mức trọng yếu thực hiện ngoài 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 BCNSBN.

b) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 BCNSBN

c) KTNN xây dựng khung tỷ lệ để xác định ngưỡng sai sót không đáng kể khi kiểm toán BCNSBN **dưới 3% mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN, 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 ngoài khung hướng dẫn trên nếu như KTVNN xét đoán rằng ngưỡng đó là phù hợp. KTVNN cần phản ánh trong hồ sơ kiểm toán những diễn giải chi tiết hơn về nguyên nhân xác định ngưỡng sai sót không đáng kể ngoài khung và ngưỡng sai sót không đáng kể ngoài khung này phải được Lãnh đạo KTNN phê duyệt *(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 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 BCNSBN, 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 đến một khoản mục nhất định cần được thuyết minh riêng rẽ trên BCNSBN.

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.

c) Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến các báo cáo hoạt động hoặc đối với việc không tuân thủ.

d) 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. 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.

Ví dụ: Các sai phạm liên quan đến nghĩa vụ với NSNN; các hành vi, sai phạm liên quan đến gian lận, biển thủ công quỹ, tài sản;…

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 BCNSBN, bao gồm: các sai sót ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật *(đặc biệt là gây thất thoát tài sản hoặc thiệt hại đến mức truy cứu trách nhiệm*

hình sự); việc tuân thủ điều khoản hoặc các yêu cầu khác đối với từng nguồn kinh phí; thông tin mà KTVNN cho là ảnh hưởng đáng kể đối với người sử dụng BCNSBN; làm tăng chi NSNN liên quan đến gian lận, lãng phí;...

Ví dụ: Việc không tuân thủ các quy định, nghị quyết của Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, các văn bản của Chính phủ trong quản lý, điều hành NSNN như phân bổ vốn chậm, không giải ngân được phải hủy dự toán hoặc chuyển nguồn sang năm sau chiếm tỷ trọng lớn trên tổng chi NSNN hàng năm, hoặc chậm giải ngân đối với các nguồn vốn vay phải trả lãi, sử dụng sai nguồn; hoặc quy định mức phí, lệ phí được để lại quá lớn so với nhu cầu sử dụng của đơn vị, dẫn đến phải chuyển nguồn qua nhiều năm... trong khi nhiều nhiệm vụ khác thiếu nguồn để thực hiện, dẫn đến lãng phí NSNN đều là trọng yếu về bản chất. Do đó, trong giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, KTVNN cần xác định trọng yếu về bản chất và ghi chép lại trong hồ sơ kiểm toán.

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 trung ương (bộ, ngành) do Tổng KTNN ban hành, trong đó, cần lưu ý:

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

a) KTVNN phải thu thập những thông tin về đơn vị được kiểm toán như: thông tin chung, thông tin về tình hình quản lý và sử dụng, quyết toán NSNN, 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, kiểm toán;... *(theo Phụ lục 01/HD-RRTY-NSBN).*

b) KTVNN thực hiện thu thập thông tin thông qua: Yêu cầu bộ, ngành 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 đánh giá Hệ thống KSNB của bộ, ngành được kiểm toán có thể thực hiện được bằng cách phỏng vấn, quan sát, hoặc kiểm tra tài liệu *(theo Phụ lục 02/HD-RRTY-NSBN)*, bao gồm:

a) Môi trường kiểm soát

- KTVNN phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị theo quy định tại các đoạn từ Đoạn 24 đến Đoạn 28 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.

- Để tìm hiểu môi trường kiểm soát của đơn vị, KTVNN phải xem xét các yếu tố: Quy định về đạo đức nghề nghiệp trong đơn vị; năng lực và trình độ nhân viên; hoạt động của bộ máy kiểm soát; 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 BCNSBN; 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 quy định tại Đoạn 31 đến Đoạn 32 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:

- 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 đánh giá rủi ro hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, KTVNN phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị về các phát hiện và có các biện pháp xử lý các rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày BCNSBN 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 BCNSBN

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

+ Trình tự lập dự toán, chấp hành, quyết toán ngân sách của bộ, ngành; việc thẩm tra quyết toán của cơ quan tài chính, đối chiếu số liệu thu chi với KBNN.

+ Các hoạt động của bộ, ngành 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 BCNSBN.

+ 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 BCNSBN.

+ Quy trình lập và trình bày BCNSBN của đơn vị, bao gồm cả các báo cáo thuyết minh quan trọng.

+ Các kiểm soát của bộ, ngành đối với các nghiệp vụ kinh tế phát sinh *(như các bút toán hạch toán nghiệp vụ kinh tế phát sinh, bút toán điều chỉnh, chuyển nguồn, khóa sổ cuối năm...)*, cũng cần lưu ý những nghiệp vụ phát sinh trong giai đoạn chỉnh lý quyết toán.

- KTVNN phải tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi thông tin về vai trò, trách nhiệm và các vấn đề quan trọng khác liên quan tới việc lập và trình bày BCNSBN, như:

+ Trao đổi giữa lãnh đạo đơn vị và bộ phận kiểm soát.

+ Thông tin với các cơ quan bên ngoài *(Cơ quan tài chính, kho bạc nhà nước, cơ quan thuế và các cơ quan có liên quan về vấn đề được kiểm toán...).*

d) Các hoạt động kiểm soát

Thực hiện theo quy định tại Đoạn 35 đến Đoạn 40 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, 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 BCNSBN.

- Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo sự chỉ đạo của lãnh đạo bộ, ngành trong quá trình quản lý, điều hành thực hiện ngân sách như: Phê duyệt; đánh giá hoạt động; xử lý thông tin; thực hiện nguyên tắc trong phân công nhiệm vụ của các đơn vị của bộ, ngành.

- 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 hoạt động chính: lập, thẩm định quyết toán của cơ quan tài chính đối với các đơn vị sử dụng NSNN, của đơn vị dự toán cấp trên đối với đơn vị dự toán cấp dưới.

+ Việc tuân thủ chế độ kế toán, quyết toán ngân sách: Chế độ kế toán áp dụng, tổ chức bộ máy kế toán; tổ chức hạch toán kế toán theo mục lục ngân sách.

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

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

- Tìm hiểu cách thức bộ, ngành 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 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 bộ, ngành sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày BCNSBN, gồm các hoạt động kiểm soát liên quan đến tạo lập, xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và biện pháp khắc phục các khiếm khuyết trong kiểm soát của bộ, ngành.

3. Các thông tin liên quan khác

- Các thông tin khác cần thu thập về tình hình tài chính ngân sách của bộ, ngành như: các thông tin thu thập và kết quả thực hiện của bộ, ngành 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 của bộ, ngành...

- KTVNN có thể thu thập thông tin từ các đơn vị khác có liên quan; 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 *(báo in, báo điện tử, truyền thanh, truyền hình...)*; các đơn vị khác *(nếu có)*.

4. Trường hợp bộ, ngành 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 vận dụng hướng dẫn 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 BCNSBN và cấp độ cơ sở dẫn liệu:

a) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCNSBN là rủi ro ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCNSBN và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu *(các rủi ro ảnh hưởng đến nhiều khoản mục, chỉ tiêu trên BCNSBN 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 BCNSBN 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 bộ, ngành vào việc hạch toán, kế toán và lập báo cáo quyết toán kinh phí của bộ, ngành đó, những điều chỉnh trong giai đoạn chỉnh lý quyết toán...; can thiệp thủ công nhiều hơn vào quá trình thu thập và xử lý dữ liệu; các tính toán phức tạp; tính chất của các giao dịch bất thường khiến đơn vị khó có thể thực hiện các kiểm soát một cách hiệu quả đối với những rủi ro đó; các xét đoán mang tính chủ quan hoặc phức tạp;...

4. Khi xét đoán rủi ro được coi là đáng kể, KTVNN lưu ý phải xem xét những nội dung:

a) Rủi ro đó là rủi ro do gian lận: Có dấu hiệu cố tình giấu nguồn thu, hạch toán không đầy đủ nguồn thu, cố tình chi vượt định mức, sai đối tượng, không đúng tính chất nguồn kinh phí; sửa chữa chứng từ, hồ sơ, tài liệu để trục lợi...

b) Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn: Thay đổi môi trường hoạt động, thay đổi bộ máy quản lý lãnh đạo của đơn vị; chia tách sáp nhập đơn vị, áp dụng các quy định kế toán mới, ghi nhận, hạch toán các nghiệp vụ trong thời kỳ thay đổi chế độ, chính sách kế toán và các chính sách liên quan đến hoạt động của đơn vị hoặc các sự kiện bất thường khác;...

c) Mức độ phức tạp của các giao dịch dễ xảy ra gian lận, sai sót: Ngân sách bộ, ngành bao gồm các khoản chi thuộc nhiều lĩnh vực và mỗi lĩnh vực lại chứa đựng những vấn đề phức tạp khác nhau;...

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 chi không thực hiện theo dự toán đã được cấp thẩm quyền phê duyệt;...

đ) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn: Các ước tính kế toán, khoản chi đặc thù chưa có định mức trong quá trình sử dụng phải vận dụng;...

e) Rủi ro đó có liên quan tới những giao dịch lớn nằm ngoài phạm vi hoạt động bình thường của đơn vị hoặc liên quan tới giao dịch có dấu hiệu bất thường: phát sinh nợ khó đòi có giá trị lớn do tình hình tài chính của khách hàng biến động xấu; dự kiến sáp nhập đơn vị;...

f) Các ảnh hưởng do mô hình và cơ chế hoạt động của đơn vị còn nhiều bất cập; trình độ năng lực của ban lãnh đạo đơn vị hạn chế; trùng lắp hoặc chồng chéo trong điều hành; những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, đặc biệt là những khiếm khuyết không được ban lãnh đạo xử lý; thay đổi nhân sự chủ chốt;...

g) Những tồn tại được chỉ ra từ những cuộc kiểm toán, thanh tra, kiểm tra trước đó, những sai sót mang tính hệ thống chưa được khắc phục.

h) Những vấn đề nổi cộm trong hoạt động của đơn vị bao gồm cả quản lý tài chính, kế toán; thiếu hụt về nhân sự có năng lực không phù hợp của nhân viên kế toán;...

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

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 từ Đoạn 21 đến Đoạn 42 CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu trong kiểm toán tài chính, trong đó cần lưu ý:

1. Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN *(theo Phụ lục 03/HD-RRTY-NSBN)*

a) Xác định tiêu chí được sử dụng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN

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

- Thông thường, chỉ tiêu quan tâm của các cơ quan quản lý nhà nước, công chúng và lãnh đạo các bộ, ngành 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 tính mức trọng yếu tổng thể đối với tổng thể BCNSBN. Tùy từng trường hợp cụ thể, KTVNN phải sử dụng xét đoán chuyên môn để quyết định lựa chọn tiêu chí phù hợp.

- Việc xác định tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN, tùy thuộc vào đặc điểm của bộ, ngành, quy mô ngân sách, cơ chế tài chính đặc thù chi phối hoạt động của đơn vị được kiểm toán...

Ví dụ: Xuất phát từ đặc điểm hoạt động của bộ, ngành sẽ tác động đến tỷ trọng các nguồn kinh phí NSNN cấp và kinh phí quyết toán trong năm cũng như tình hình thu, chi hoạt động dịch vụ. Trong trường hợp kinh phí đề nghị quyết toán trong năm chiếm tỷ trọng lớn trong tổng kinh phí được sử dụng tại báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động thì lựa chọn tiêu chí kinh phí đề nghị quyết toán trong năm. Ngược lại, kinh phí đề nghị quyết toán chiếm tỷ trọng thấp trong tổng kinh phí được sử dụng thì lựa chọn tiêu chí kinh phí được sử dụng; hoặc tại một số bộ, ngành nguồn kinh phí được khấu trừ để lại nhiều thì lựa chọn tiêu chí kinh phí được sử dụng để đánh giá tính phù hợp của cơ chế tài chính đơn vị áp dụng...

- Việc lựa chọn các tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN cần có sự thống nhất, đồng bộ tối đa với tất cả các đơn vị dự toán thuộc bộ, ngành.

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

Ví dụ: Nếu chỉ kiểm toán kinh phí được sử dụng, không quan tâm đến kinh phí quyết toán trong năm, có thể lựa chọn tiêu chí kinh phí được sử dụng làm tiêu chí để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN.

b) Lấy giá trị tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN

- Giá trị tiêu chí xác định trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán thường dựa trên số liệu báo cáo của đơn vị. Một số trường hợp vào giai đoạn lập kế hoạch bộ, ngành chưa hoàn thành BCNSBN giá trị các tiêu chí được lấy theo số ước tính theo báo cáo của đơn vị.

- Giá trị của tiêu chí lựa chọn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN cần được dựa trên các dữ liệu tài chính phù hợp. Những dữ liệu này thường bao gồm các số liệu về kết quả hoạt động và tình hình thực hiện dự toán trong kỳ được kiểm toán. Tùy theo hoàn cảnh cụ thể, KTVNN có thể điều chỉnh tăng, giảm giá trị tiêu chí cho phù hợp khi loại trừ các biến động lớn hoặc có những thay đổi quan trọng có liên quan đến môi trường hoạt động của bộ, ngành.

c) Lựa chọn tỷ lệ (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN

- Trên cơ sở khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 BCNSBN.

- Tùy theo từng bộ, ngành 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: đặc điểm; quy mô bộ, ngành; lĩnh vực hoạt động; cơ chế chính sách, cơ chế tài chính... *(chi tiết xem Bảng 2).*

Bảng 2. Nhân tố ảnh hưởng đến trị số của các tiêu chí lựa chọn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN

TT	Trị số của các tiêu chí lựa chọn	
	Hướng tới tỷ lệ % cao trong khung	**Hướng tới tỷ lệ % thấp trong khung**
1	Đơn vị sử dụng ít nguồn kinh phí, các khoản chi cơ bản đã có định mức ban hành theo quy định của Nhà nước	Đơn vị sử dụng nhiều nguồn kinh phí, loại khoản kinh phí, nhiều khoản chi đặc thù không có định mức theo quy định của Nhà nước
2	Ảnh hưởng đến ít người sử dụng báo cáo.	Ảnh hưởng đến nhiều người sử dụng báo cáo.

3	Bộ, ngành có quy mô nhỏ, ít đơn vị, đầu mối trực thuộc.	Bộ, ngành có quy mô lớn, nhiều đơn vị, đầu mối trực thuộc.
4	Đơn vị hoạt động theo cơ chế chính sách, tài chính thông thường.	Đơn vị hoạt động theo cơ chế chính sách, tài chính đặc thù.
5	Đơn vị đang trong giai đoạn ổn định cơ chế, chính sách	Đơn vị đang trong giai đoạn chịu ảnh hưởng bởi sự điều chỉnh, thay đổi của cơ chế, chính sách
6	Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có hiệu lực	Hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị thấp hoặc không có hiệu lực
7	.....	.....

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

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

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

Ví dụ: Theo số liệu báo cáo quyết toán của Bộ A là một Bộ có nguồn kinh phí sử dụng đề nghị quyết toán 1.300.000 triệu đồng, tỷ lệ lựa chọn 0,7%. Do đó tỷ lệ xác định mức trọng yếu tổng thể khi lập kế hoạch là 9.100 triệu đồng. Điều này có nghĩa, nếu sai sót của BCNSBN từ 9.100 triệu đồng trở lên sẽ ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCNSBN (chi tiết xem Bảng 3).

Bảng 3. Xác định trọng yếu kiểm toán

3.1. Xác định trọng yếu kiểm toán báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu		Tổng kinh phí quyết toán
Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu		Báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động trước kiểm toán

Lý do lựa chọn tiêu chí này		Kinh phí quyết toán chiếm tỷ trọng lớn chiếm tỷ trọng lớn trong tổng kinh phí được sử dụng (90%)
Giá trị tiêu chí được lựa chọn	(a)	1.300.000trđ
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu	(b)	0,7%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		Trong tổng kinh phí quyết toán có kinh phí chi đầu tư và chi sự nghiệp tăng nhiều so với năm trước; có nhiều nghiệp vụ phức tạp, hệ thống kiểm soát nội bộ không hiệu quả.
Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động	**(c)=(a)*(b)**	**9.100trđ**
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	**(d)**	50% mức trọng yếu tổng thể
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		Do Bộ A có nhiều nghiệp vụ phức tạp, hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá không hiệu quả.
Mức trọng yếu thực hiện	**(e)=(c)*(d)**	**4.550trđ**
Tỷ lệ sử dụng để ước tính ngưỡng sai sót không đáng kể	(f)	1% Mức trọng yếu tổng thể
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		Do Bộ A có nhiều nghiệp vụ phức tạp, hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá không hiệu quả, có thể tiềm ẩn nhiều sai sót.
Ngưỡng sai sót không đáng kể	(g) = (c)*(f)	91trđ

3.2. Xác định trọng yếu kiểm toán báo cáo tài chính

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu		Tổng doanh thu

Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu		BCTC trước kiểm toán
Lý do lựa chọn tiêu chí này		Đơn vị có số thu lớn và tăng đột biến trong năm. Mặt khác, hoạt động trong năm có thặng dư.
Giá trị tiêu chí được lựa chọn	(a)	1.000.000 trđ
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu	(b)	0,7%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		Do đơn vị lớn, nhiều khoản thu, trong đó có một số khoản thu phức tạp nên lựa chọn tỷ lệ 0,7% trên doanh thu.
Mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC	**(c)=(a)*(b)**	**7.000 trđ**
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	(d)	[50% - 75%]. Chọn: 50%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		Do đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị không hiệu quả nên chọn mức thấp 50%
Mức trọng yếu thực hiện (1)	**(e)=(c)*(d)**	**3.500 trđ**
Tỷ lệ sử dụng để ước tính ngưỡng sai sót không đáng kể	(f)	[dưới 3%]. Chọn 1%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		Do đây là đơn vị có hoạt động kinh doanh dịch vụ phức tạp, có thể tiềm ẩn nhiều sai sót
Ngưỡng sai sót không đáng kể	**(g)=(c)*(f)**	**70 trđ**

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

- Trong một số trường hợp đặc biệt, có thể có các khoản mục có thể có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu tổng thể đối với BCNSBN 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 các 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 BCNSBN. Tuy nhiên, trong mọi trường hợp thì mức trọng yếu đối với khoản mục cần lưu ý đều được xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN.

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

Ví dụ: Trên báo cáo kết quả hoạt động của Bộ A, chỉ tiêu chi phí thuế TNDN là 6.000 triệu đồng, mặc dù nhỏ hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN (báo cáo tài chính) nhưng là chỉ tiêu quan trọng liên quan đến nghĩa vụ với NSNN, nên xác định mức trọng yếu riêng. Khi đó, KTVNN có thể dựa vào xét đoán chuyên môn của mình để xác định mức trọng yếu đối với khoản mục ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN. Giả sử KTVNN chọn tỷ lệ 0,7% trên giá trị của khoản mục cần lưu ý. Mức trọng yếu đối với khoản mục này được xác định là: 0,7% x giá trị khoản mục chi phí thuế TNDN = 0,7% x 6.000 triệu đồng = 42 triệu đồng (Chi tiết xem Bảng 4).

Bảng 4: Xác định mức trọng yếu thực hiện và ngưỡng sai sót không đáng kể của khoản mục cần lưu ý

Các khoản mục cần lưu ý	Giá trị khoản mục	Xác định mức trọng yếu khoản mục lưu ý		Xác định mức trọng yếu thực hiện của khoản mục lưu ý		Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể		Mô tả cách xác định
		Tỷ lệ %	Mức trọng yếu	Tỷ lệ %	Mức trọng yếu	Tỷ lệ %	Ngưỡng sai sót không đáng kể	
(1)	(2)	(3)	(4=3x2)	(5)	(6=5x4)	(7)	(8=7x4)	(9)
1. Chi phí thuế TNDN	6.000 trđ	0,7%	42 trđ	50%	21 trđ	1%	0,42trđ	*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 BCNSBN và mức trọng yếu đối với các khoản mục cần lưu ý, KTVNN xác định các khoản mục trọng yếu *(theo Phụ lục 05/HD-RRTY-NSBN)*:

a) Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTVNN cần xác định các khoản mục trọng yếu trên BCNSBN 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 BCNSBN có giá trị vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 kinh phí đề nghị quyết toán, tỷ lệ sử dụng để xác định mức trọng yếu là 0,7%, giá trị tiêu chí được lựa chọn 1.300.000 triệu đồng, mức trọng yếu tổng thể là 9.100 triệu đồng; xét về mặt định lượng các khoản mục trên BCNSBN có giá trị lớn hơn 9.100 triệu 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 BCNSBN 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 *(chi tiết xem Bảng 5)*.

Bảng 5. Xác định các khoản mục trọng yếu về định tính

TT	Khoản mục	Giá trị (triệu đồng)	Khoản mục trọng yếu (Có/Không)	Lý do
1	Chi đào tạo lại	5.600	Có	Quy mô nhỏ hơn mức trọng yếu, đây là khoản chi có tính chất phức tạp luôn tiềm ẩn các sai sót, sai phạm của các đơn vị trong quá trình quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.
2	Chi mua sắm tài sản	5.000	Có	

3	Chi thanh toán cá nhân	100.000	Không	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu, nhưng có bằng chứng chắc chắn: không có biến động, hệ thống kiểm soát hiệu quả qua thử nghiệm.
	....			

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

d) Khi đánh giá tính trọng yếu của các khoản mục KTVNN cần xem xét cả quy mô, bản chất cũng như nội dung của từng khoản mục 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 (*ví dụ: Các khoản mục có số kinh phí đề nghị quyết toán lớn, phức tạp có thể chứa đựng sai sót trọng yếu*);

- Khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của khoản mục *(ví dụ: Quyết toán sai nguồn kinh phí;...);*

- Bản chất của các khoản mục *(các khoản mục dễ bị tác động để làm thay đổi nguồn kinh phí được sử dụng, như số dư kinh phí năm trước chuyển sang không còn nhiệm vụ chi hoặc dự toán được giao trong năm nhưng không chi tiết, cụ thể làm cơ sở thực hiện...)*;

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

- Sự tồn tại của giao dịch với các bên liên quan trong các khoản mục *(ví dụ: các khoản kinh phí nộp cấp trên...);*

- Các khoản mục có sự biến động lớn, bất thường so với giai đoạn trước *(nhiệm vụ chi mới, phức tạp, tăng đột biến trong năm)*;

- 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 cụ thể;

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

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

Việc xác định các khoản mục trọng yếu trên báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động của Bộ A xem chi tiết Bảng 6.

Bảng 6: Xác định các khoản mục trọng yếu

TT	Khoản mục	Giá trị (triệu đồng)	Khoản mục trọng yếu (Có/ Không)	Lý do
	Kinh phí đã sử dụng đề nghị quyết toán			
I	**NSNN**			
1	Sự nghiệp Khoa học và công nghệ	300.000	Có	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu; và khoản mục có sai sót do tính phức tạp; chưa có bằng chứng xác định khoản mục không có sai sót
2	Các hoạt động kinh tế	25.000	Có	
3	Hành chính, đảng, đoàn thể	20.000	Không	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu nhưng không có biến động đã thử nghiệm đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu và có định mức tương đối rõ ràng
4	Chi đầu tư phát triển	800.000	Có	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu; và khoản mục có sai sót do tính phức tạp; chưa có bằng chứng xác định khoản mục không có sai sót

5	Viện trợ Lào; Campuchia CK	2.000	Không	Quy mô nhỏ hơn mức trọng yếu
6	Sự nghiệp y tế	6.000	Có	Quy mô nhỏ hơn mức trọng yếu nhưng là khoản mục hay có sai sót
7	Sự nghiệp bảo vệ môi trường	5.600		
8	Chi sự nghiệp giáo dục - đào tạo	20.000	Có	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu; và khoản mục có sai sót do tính phức tạp; chưa có bằng chứng xác định khoản mục không có sai sót
9	Chi mua sắm tài sản	5.000	Có	Quy mô nhỏ hơn mức trọng yếu nhưng là khoản mục hay có sai sót
10	Chi thanh toán cá nhân	100.000	Không	Quy mô lớn hơn mức trọng yếu, nhưng có bằng chứng chắc chắn: không có biến động, hệ thống kiểm soát hiệu quả qua thử nghiệm
11	….			

4. Xác định mức trọng yếu thực hiện

a) Xác định mức trọng yếu thực hiện dựa trên mức trọng yếu tổng thể BCNSBN 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 đối với tổng thể BCNSBN)*.

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 BCNSBN 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 đối với tổng thể BCNSBN càng nhỏ)* để phần chênh lệch giữa mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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... *(theo lý thuyết chọn mẫu: Khoảng cách mẫu = Mức trọng yếu thực hiện/R và số phần tử chọn mẫu kiểm toán trong từng khoảng mục = Giá trị của khoản mục phải chọn mẫu/Khoảng cách mẫu - Chi tiết 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 khoản 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 trên): Giả thiết qua khảo sát đối với Bộ A đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là cao nên tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện được xác định là mức thấp nhất trong khung tỷ lệ 50% - 75%, giả sử KTVNN chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện là 50% mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN. Như vậy, mức trọng yếu thực hiện đối với báo cáo tài chính = 50% x 7.000 triệu đồng = 3.500 triệu đồng; đối với báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động = 50% x 9.100 triệu đồng = 4.550 triệu đồng; đối với các khoản mục cần lưu ý "Chi phí thuế TNDN" = 50% x 42 triệu đồng = 21 triệu đồng (chi tiết xem Bảng 3 và Bảng 4).

5. Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

a) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 (*dưới 3% so với mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN, nhưng không vượt 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 BCNSBN**

Ví dụ (tiếp theo ví dụ trên): Giả sử theo xét đoán chuyên môn, KTVNN xác định ngưỡng sai sót không đáng kể khi kiểm toán tại Bộ A là 1%, với mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN (báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động) đã xác định là 9.100 triệu đồng. Như vậy, ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định bằng = 1% x 9.100 triệu đồng = 91 triệu đồng (chi tiết xem Bảng 3.1).

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 trên): Đối với khoản mục cần lưu ý "Chi phí thuế TNDN" được xác định bằng = 1% x 42 triệu đồng = 0,42 triệu đồng (Chi tiết xem Bảng 4).

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 tổng thể BCNSBN

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 tổng thể BCNSBN được vận dụng theo hướng dẫn từ các Đoạn 06 đến Đoạn 09 CMKTNN 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 tiếp theo 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 cách như:

- Thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với các khoản mục và các cơ sở dữ 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 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 BCNSBN cần thực hiện theo hướng dẫn từ Đoạn 14 đến Đoạn 21 CMKTNN 1600 - Lưu ý khi kiểm toán BCTC tập đoàn để vận dụng cho phù hợp.

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 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.

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

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

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

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

b) Thiết kế thử nghiệm kiểm soát

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

Ví dụ: Việc chi thu nhập tăng thêm được quy định trong quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị tương đối cụ thể và chi tiết.

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

Ví dụ: Kiểm tra các khoản chi hợp đồng dịch vụ của Bộ A đồng thời kết hợp với việc kiểm tra, đánh giá quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị được xây dựng về khoản chi hợp đồng dịch vụ đó của Bộ (nội dung, định mức, quy trình giải ngân, thanh quyết toán).

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

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

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

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

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

quán trong việc thực hiện các kiểm soát; người thực hiện và cách thức thực hiện các kiểm soát).

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

- Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó. 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 quản trị 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 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 không phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, 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 các thủ tục đánh giá rủi ro không xác định được bất kỳ kiểm soát hữu hiệu nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc do thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, KTVNN phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản.

Ví dụ: Đơn vị được kiểm toán thiếu cơ chế kiểm soát hoặc có cơ chế kiểm soát nhưng thực hiện không đầy đủ, không hiệu quả.

c) Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

- Các thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết *(kiểm tra, đối chiếu; xác nhận từ bên ngoài; tính toán lại; điều tra; kiểm tra thực tế hiện trường; thuê chuyên gia, tư vấn;...)*. KTVNN cần phải xác định nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với tình hình kiểm toán cụ thể. 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: so sánh định mức phân bổ dự toán giữa các đơn vị dự toán có quy mô và loại hình hoạt động tương tự nhau trong cùng Bộ, so sánh tỷ lệ để lại nguồn thu phí giữa các cơ quan hành chính thực hiện cơ chế tự chủ…;

+ 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;

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

- Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, KTVNN phải xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu.

Ví dụ: Khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu "tính phát sinh" của một khoản mục chi, KTVNN phải thiết kế kiểm tra chi tiết để lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã có trong BCNSBN và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ", KTVNN cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong BCNSBN và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong BCNSBN 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 BCNSBN

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

+ Đối chiếu số liệu trên BCNSBN với số liệu trên sổ kế toán;

+ Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày BCNSBN;

+ 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 BCNSBN.

- 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 BCNSBN 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 liên quan 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, kiểm toán viên nhà nước 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 BCNSBN.

a) Bước 1: Xác định tổng thể mẫu chọn

Trên cơ sở xác định các khoản mục trọng yếu đã xác định, KTVNN cần phân loại các khoản mục trọng yếu thành 2 loại để xác định tổng thể 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 BCNSBN.

Ví dụ: Chi phí từ nguồn kinh phí sự nghiệp khoa học có thể được kê cao hơn so với thực tế chi của đơn vị.

- 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 BCNSBN, mà còn phản ánh ở các tổng thể khác nhằm tìm ra những khoản mục chưa được ghi sổ.

Ví dụ: Không thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp NSNN; hủy dự toán…

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 *(đã được phát hiện từ các cuộc kiểm toán tương tự, hoặc có các dấu hiệu bất thường...)* để kiểm tra.

Ví dụ: Các khoản chi đặc thù chưa có quy định rõ ràng hoặc quy định chưa phù hợp.

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 thuận với đánh giá rủi ro: Nếu đánh giá rủi ro cao thì áp dụng R ở mức cao và ngược lại nếu đánh giá rủi ro thấp thì áp dụng R ở mức thấp. Tỷ lệ này phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với khoản mục được kiểm toán *(tính trong khung từ 0,5 đến 3 theo Bảng 7 của Hướng dẫn này)*.

Bảng 7. Xác định hệ số rủi ro theo mức độ đảm bảo

Mức độ đảm bảo	Hệ số rủi ro khoản mục trên BCNSBN
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-NSBN)*.

Ví dụ (tiếp ví dụ tại Điểm d, Khoản 1, Điều 10): Giả sử kiểm toán chỉ tiêu chi sự nghiệp khoa học công nghệ 300.000 triệu đồng (Bảng 6) đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu được xác định ở mức cao (do đánh giá khoản mục phức tạp có rủi ro tiềm tàng cao, chưa thực hiện thử nghiệm kiểm soát nên chưa có bằng chứng chứng minh khoản mục không có sai sót trọng yếu, cán bộ kiểm soát còn chưa có kinh nghiệm). 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) và khi đó: Giá trị lấy mẫu (khoảng cách mẫu = mức trọng yếu thực hiện/R) = 4.550 triệu đồng/3 = 1.517 triệu đồng. Khi đó, các phần tử có giá trị từ 1.517 triệu 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-NSBN)*

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

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

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.

Ví dụ (tiếp theo ví dụ trên): Chi sự nghiệp khoa học công nghệ là khoản mục trọng yếu có giá trị 300.000 triệu đồng, giả sử các phần tử lớn hơn khoảng cách mẫu chọn (1.517 triệu đồng) kiểm toán (100%) là 100.000 triệu đồng, không có các phần tử đặc biệt, giá trị các phần tử còn lại là 200.000 triệu đồng (300.000 - 100.000) và khi đó theo công thức, số lượng mẫu chọn đối với các phần tử còn lại là 132 mẫu.

Cách xác định số lượng mẫu của các phần tử còn lại tương ứng với mức đánh giá rủi ro (cao, thấp, trung bình) và hệ số rủi ro được thể hiện tại Bảng 8 như sau:

Bảng 8. 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
Chi sự nghiệp khoa học công nghệ	300.000 Trđ	Cao	3	4.550 Trđ	1.517 Trđ	100.000 Trđ	200.000 Trđ	132 mẫu
	300.000 Trđ	TB	1,5	4.550 Trđ	3.033 Trđ	100.000 trđ	200.000 Trđ	66 mẫu
	300.000 Trđ	Thấp	0,5	4.550 Trđ	9.100 Trđ	100.000 Trđ	200.000 Trđ	22 mẫu

Lưu ý: Cách xác định mẫu như trên chỉ mang tính chất trợ giúp KTVNN xác định có mẫu tối thiểu ban đầu. Việc xác định bổ sung cỡ mẫu để kiểm tra 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 (thời gian kiểm toán còn dài, nhân sự kiểm toán nhiều, cỡ mẫu quá thấp sẽ không phù hợp) hoặc quá cao (thời gian và nhân sự hạn chế không thực hiện được) thì 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 việc chấp hành nghĩa vụ với NSNN của đơn vị, KTVNN không chỉ kiểm tra các nghiệp vụ phát sinh khoản đã ghi sổ, mà còn phải kiểm tra các chứng từ đã nộp NSNN…

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, nhân sự và chi phí liên quan.

b) Để tăng tính hiệu quả của công việc kiểm toán, KTVNN 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 *(chi thanh toán cá nhân, chi nghiệp vụ chuyên môn, chi thanh toán dịch vụ, chi mua sắm sửa chữa...)*.

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

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

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-NSBN. Trường hợp Đoàn kiểm toán kiểm toán tại nhiều đơn vị 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 7) 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-NSBN 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 trung ương (bộ, ngành) 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)*.

- 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 (tiếp theo ví dụ trên): Khi KTVNN chọn mẫu kiểm toán đối với khoản chi hoạt động sự nghiệp khoa học công nghệ từ 1.517 triệu đồng trở lên thấy rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên thì KTVNN cân nhắc mở rộng quy mô mẫu bằng cách lấy mẫu các phần tử có giá trị thấp hơn 1.517 triệu đồng. Trong trường hợp phát hiện có dấu hiệu gian lận về tính hợp pháp của hồ sơ quyết toán thì việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm tra hồ sơ sẽ không có hiệu quả bằng việc mở rộng phương pháp xác minh, đối chiếu thông tin với các bộ phận (người) có liên quan đến các khoản chi trên.

2. Thu thập bằng chứng kiểm toán

a) KTVNN áp dụng các phương pháp, thủ tục 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, bao gồm: Quan sát; kiểm tra, đối chiếu; xác nhận từ bên ngoài; tính toán lại; điều tra; phỏng vấn; thủ tục phân tích; thực hiện lại.

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 BCNSBN 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 15 đến Đoạn 17 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-NSBN.

d) Kiểm toán các ước tính kế toán theo hướng dẫn tại Đoạn 48 đến đoạn 83 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 trong kiểm toán tài chính; sử dụng cộng tác viên để kiểm định chất lượng thiết bị, máy móc mua sắm; thẩm định giá cả và xuất xứ 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:

a) Nếu có các dấu hiệu làm cho KTVNN tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không được thông báo thì KTVNN phải tiến hành

kiểm tra thêm bằng các thủ tục như: xác nhận trực tiếp với bên thứ ba; sử dụng chuyên gia để đánh giá tính xác thực của tài liệu đó; kiểm tra, xác minh tài liệu đó từ các nguồn thông tin khác.

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

Điều 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: Tại 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 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 quản lý mua sắm hàng hóa tại đơn vị, KTVNN thấy đơn vị thực hiện chưa đúng và đủ các thủ tục cần thiết như thiếu báo giá, lập đề xuất chưa được cấp có thẩm quyền phê duyệt, giá cao bất thường,...

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

Ví dụ: Khi thực hiện kiểm toán tổng hợp số liệu được phản ánh trên BCNSBN về công nợ của đơn vị là 1 tỷ đồng nhưng khi đối chiếu với báo cáo tài chính đơn vị sử dụng ngân sách được phản ánh số phải thu là 3 tỷ đồng, thì KTVNN phải kiểm tra lại bằng các thử nghiệm cơ bản và thu thập bằng chứng (giả sử báo cáo tài chính này đã được Bộ, ngành kiểm tra phê duyệt).

- 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 trên BCNSBN 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 BCNSBN.

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 BCNSBN, 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 BCNSBN.

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 BCNSBN và mức trọng yếu đối với các khoản mục cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi.

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

Ví dụ (tiếp theo ví dụ trên): Giả sử trong giai đoạn lập kế hoạch đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của Bộ 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 Bộ 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 = 0,5) 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 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 là trọng yếu;

- Hoặc 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.

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 (tiếp theo ví dụ trên): Giả sử tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán là 4.530 triệu đồng gần bằng mức trọng yếu thực hiện 4.550 triệu 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. 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.

Ví dụ: Qua kiểm toán chọn mẫu một số đề tài khoa học KTVNN phát hiện một số khoản chi thiếu hồ sơ, thủ tục quyết toán phát sinh vào cuối niên độ kế toán, trong trường hợp này, KTVNN có thể xác định, tăng quy mô mẫu chọn cho các đề tài còn lại có sai sót tương tự không.

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 hợp đồng mua sắm cho thấy chưa phát sinh nhưng đơn vị đã đưa vào quyết toán, khi đó cần rà soát bổ sung các hợp đồng 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 và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, thì KTVNN cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.

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

- Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với các khoản mục và mối quan hệ với tổng thể BCNSBN 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 BCNSBN.

Ví dụ (tiếp theo ví dụ trên): Giả sử sau khi tổng hợp kết quả kiểm toán, tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh dẫn đến chênh lệch tăng chỉ tiêu tổng kinh phí quyết toán 9.200 triệu đồng, giá trị này lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 9.100 triệu đồng. Khi đó, KTVNN cần phân tích nguyên nhân của sai lệch đã phát hiện (các sai sót trên do nhầm lẫn hay do gian lận và mức độ gian lận có nghiêm trọng không…), các sai sót này có xảy ra ở kỳ trước không và có ảnh hưởng đến tổng thể BCNSBN ở kỳ hiện tại không để đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp.

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 các 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: Trường hợp KTVNN phát hiện nếu quyết toán chi mua sắm TSCĐ bị phản ánh cao hơn thực tế (thực tế chỉ mới tạm ứng) và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì BCNSBN bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản chi này được bù trừ bởi sai sót do giảm khoản chi chuyển nguồn năm sau tương ứng và không ảnh hưởng sai sót trọng yếu về tổng thể BCNSBN.

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.

h) 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 BCNSBN.

i) 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 BCNSBN hoặc thông tin tài chính theo 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 BCNSBN theo quy định tại Đoạn 48 CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và Đoạn 22 CMKTNN 1530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính *(áp dụng theo Phụ lục 08/HD-RRTY-NSBN)*. 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 1705 - 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 BCNSBN, xét trên các khía cạnh

trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày BCNSBN được áp dụng hay không.

2. KTVNN phải xác định xem khuôn khổ được đơn vị áp dụng để lập và trình bày BCNSBN 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 BCNSBN 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 BCNSBN, trước hết KTVNN phải kết luận liệu đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc BCNSBN 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 đơn vị được kiểm toán cung cấp và kết quả kiểm toán, theo ý kiến của KTNN, xét trên các khía cạnh trọng yếu, BCNSBN (thông tin tài chính) của đơn vị đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình quyết toán ngân sách của đơn vị 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 BCNSBN".*

- Ý kiến chấp nhận toàn phần được đưa ra khi: KTVNN kết luận rằng BCNSBN 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 BCNSBN được áp dụng *(Tổng hợp các sai sót ước lượng dưới mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN 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 BCNSBN 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 BCNSBN và kết quả kiểm toán.

- Trình bày ý kiến: "*Trên cơ sở hồ sơ, tài liệu được đơn vị được kiểm toán cung cấp và kết quả kiểm toán, theo ý kiến của KTNN, xét trên các khía cạnh trọng yếu, ngoại trừ sự ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến ngoại trừ" ở trên, BCNSBN (thông tin tài chính) của đơn vị 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 BCNSBN*".

- 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 BCNSBN *(Tổng hợp sai sót ước lượng lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể không đại diện cho phần quan trọng của BCNSBN 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 BCNSBN *(có thể chứa đựng sai sót lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN, nhưng chỉ có thể ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể của BCNSBN, 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 BCNSBN 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 BCNSBN trừ khi điều đó không thể thực hiện được)* và về mặt định tính có yếu tố gian lận.

- Trình bày ý kiến: *"Theo ý kiến của KTNN, vì các vấn đề trọng yếu nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến trái ngược" tại phần… của Báo cáo kiểm toán, xét trên khía cạnh trọng yếu, BCNSBN (thông tin tài chính) của đơn vị 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 BCNSBN".

- 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 BCNSBN *(Tổng hợp sai sót ước lượng lớn hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCNSBN và ảnh hưởng đến phần lớn các yếu tố, khoản mục trên BCNSBN hoặc ảnh hưởng đến một hoặc một số yếu tố, khoản mục quan trọng của BCNSBN, 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 BCNSBN *(mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của vấn đề đó đến BCNSBN 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, KTVNN không thể thu thập được đầy đủ các bằng chứng thích hợp để làm cơ sở đưa ra bằng chứng kiểm toán. Do đó, KTVNN không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về BCNSBN của đơn vị".*

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

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

a) Bản chất của vấn đề dẫn đến việc KTVNN đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, do BCNSBN, thông tin tài chính có sai sót trọng yếu hoặc BCNSBN, 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 BCNSBN, thông tin tài chính.

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

Bảng 9: 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 BCNSBN, thông tin tài chính**	
	Trọng yếu nhưng không lan tỏa	**Trọng yếu và lan tỏa**
BCNSBN 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; đưa ra ý kiến đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của BCNSBN *(theo hướng dẫn tại Khoản 4 Điều 18).*

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

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

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

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

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

3. Nội dung và kết cấu 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:

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

b) Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán.

c) Trách nhiệm của KTVNN là đưa ra ý kiến về BCNSBN.

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

đ) Cơ sở đưa ra ý kiến của KTVNN.

e) Ý kiến của KTVNN đối với BCNSBN được kiểm toán.

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

g) 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 BCNSBN, mà theo xét đoán của KTVNN, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu rõ hơn BCNSBN, 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 BCNSBN 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 BCNSBN.

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 BCNSBN 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 BCNSBN, 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-NSBN

THÔNG TIN CHUNG VÀ TÌNH HÌNH QUẢN LÝ, SỬ DỤNG TÀI CHÍNH CÔNG, TÀI SẢN CÔNG CỦA BỘ (NGÀNH)….

1. Thông tin chung

1.1. Thông tin chung về đơn vị

- Tên gọi đầy đủ; trụ sở; điện thoại; email; website...

- Số lượng đơn vị trực thuộc: Tổng số các đơn vị dự toán, trong đó nêu rõ số đơn vị dự toán cấp I, đơn vị dự toán ngân sách, đơn vị sử dụng ngân sách; 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)*.

- Số lượng các DNNN 100% vốn nhà nước, các công ty cổ phần trên 50% vốn nhà nước *(nếu có)*.

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

- Chi đầu tư xây dựng cơ bản (XDCB)

- Chi đầu tư và hỗ trợ các doanh nghiệp (nếu có)

b) Chi thường xuyên

- Nhiệm vụ, trách nhiệm của các cơ quan tài chính tổng hợp của bộ, ngành.

- Nhiệm vụ, trách nhiệm của các đơn vị trực thuộc bộ, ngành trong quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công.

c) Chi chương trình mục tiêu

d) Quản lý tài sản, các Quỹ

- Phân cấp về quản lý và sử dụng các loại tài sản công (đất đai, trụ sở, phương tiện đi lại, trang thiết làm việc đang quản lý, khai thác và sử dụng) trong sử dụng, mua sắm, quản lý sử dụng, theo dõi hạch toán, thanh lý, điều chuyển. Được áp

dụng theo quy định tại văn bản nào (quy định chung và quy chế, văn bản quy định khác của bộ, ngành).

- Danh mục các loại Quỹ công; Các văn bản về Quy chế quản lý và sử dụng của các loại Quỹ.

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

...

2. Thông tin về tình hình quản lý và sử dụng, quyết toán NSNN

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

- Báo cáo tài chính tổng hợp (nếu có)
- Báo cáo kết quả hoạt động năm
- Báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động năm
- ....

Lưu ý: Chi tiết Phụ biểu báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán 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. Khi chế độ báo cáo thay đổi thì thay đổi Phụ biểu cho phù hợp. Trường hợp đơn vị chưa có Báo cáo tài chính, Báo cáo quyết toán, thì các số liệu được thu thập có thể là số liệu ước thực hiện của đơn vị, số liệu của năm trước...

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)

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

a) Chi đầu tư phát triển

- Tình hình thực hiện kế hoạch vốn đầu tư, chi tiết theo nguồn vốn;
- Công tác lập và phê duyệt dự án đầu tư;
- Danh mục các dự án được khởi công mới trong năm;
- Công tác đấu thầu, chỉ định thầu;
- Công tác lập và phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành;
- Tình hình nợ đọng và xử lý nợ đọng vốn ĐTXD *(nếu có)*;
- Công tác quyết toán và phê duyệt quyết toán vốn đầu tư.

b) Chi thường xuyên

- Việc lập, phân bổ và dự toán của bộ, ngành và các đơn vị dự toán cấp I, của đơn vị dự toán ngân sách cho các đơn vị sử dụng ngân sách *(nếu có)*.

- Giao dự toán của Bộ Tài chính cho bộ, ngành: Tổng số giao, số lần giao và kèm theo danh mục các quyết định giao dự toán.

- Việc phân bổ và giao dự toán của bộ, ngành. Chi tiết việc phân bổ dự toán cho từng đơn vị.

- Việc quản lý, sử dụng và quyết toán theo các nguồn kinh phí: Tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí các đơn vị dự toán *(Nguồn NSNN; Nguồn viện trợ; Nguồn khác)*.

- Tình hình quản lý, sử dụng phí, lệ phí *(nếu có)*.

- Việc thực hiện các định mức chi tiêu của bộ, ngành.

...

c) Chi chương trình mục tiêu *(CTMT)*

- Các văn bản, quyết định liên quan đến việc lập, phân bổ và giao dự toán cho bộ, ngành.

- Việc lập dự toán; kinh phí CTMT bộ, ngành được giao quản lý và sử dụng. Chi tiết việc phân bổ kinh phí CTMT của bộ, ngành cho các đơn vị trực thuộc.

- Tình hình sử dụng kinh phí và quyết toán kinh phí CTMT, chi tiết từng nguồn kinh phí CTMT và đơn vị sử dụng.

...

d) Thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất kinh doanh

- Tổng số các khoản thu; nội dung một số khoản thu chính; số lượng các đơn vị quản lý, sử dụng phí, lệ phí, thu sự nghiệp được bổ sung kinh phí hoạt động (nêu rõ số thu theo từng loại phí, lệ phí, các khoản thu khác).

- Chi tiết thu, chi sự nghiệp và hoạt động sản xuất kinh doanh của các đơn vị thuộc bộ, ngành.

...

đ) Ghi thu, ghi chi

Số chưa ghi thu ghi chi năm trước chuyển sang, số phải ghi thu ghi chi năm ngân sách; số đã ghi thu ghi chi, ghi chi trong năm ngân sách; số lũy kế chưa ghi thu, ghi chi còn đến hết năm ngân sách.

e) Xử lý số dư

Kinh phí năm trước chuyển sang; kinh phí chuyển sang năm sau (chi tiết dư tạm ứng, dư dự toán, theo từng loại kinh phí, từng đơn vị); kinh phí bị hủy; kinh phí phải nộp lại NSNN.

2.2.3. Công tác quản lý và sử dụng tài sản công và các loại quỹ (nếu có)

- Số lượng, giá trị tổng hợp về tài sản là đất đai, trụ sở, phương tiện đi lại, trang thiết làm việc đang quản lý, khai thác và sử dụng *(nguyên giá và giá trị còn lại)* của bộ, ngành và tất cả các đơn vị trực thuộc kèm theo các văn bản quy định về sử dụng tài sản, ô tô của bộ, ngành.

- Tình hình thực hiện quản lý, sử dụng tài sản là đất đai, trụ sở, phương tiện đi lại, trang thiết bị làm việc.

- Nguồn hình thành, tình hình quản lý và sử dụng, số dư chi tiết các quỹ (nếu có).

....

3. Tổ chức bộ máy

a) Cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý

b) Tổ chức công tác kế toán và quyết toán NSNN

- Tổ chức bộ máy kế toán;

- Hình thức tổ chức hạch toán kế toán;

- Hệ thống chứng từ; Hệ thống sổ kế toán;

- Hệ thống tài khoản kế toán...

c) Các thông tin khác về nhân sự *(Lãnh đạo đơn vị và phụ trách bộ máy kế toán)*

...

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 tác động

a) Tác động của môi trường và lĩnh vực hoạt động

- Môi trường và lĩnh vực 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 từ chức năng và nhiệm vụ;

- Các thông tin khác (nếu có).

b) Tác động của cơ chế quản lý, chính sách đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán

- Tác động 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 (cơ chế khoán, giao quyền tự chủ tự chịu trách nhiệm....)

- Các quy định về Luật NSNN, thuế, phí, lệ phí liên quan...

- Các thông tin khác (nếu có).

c) Tác động của nền kinh tế - chính trị - xã hội

- Tác động của nền kinh tế đến công tác quản lý, điều hành ngân sách;

- Các tác động khác (nếu có).

...

6. Đo lường và đánh giá kết quả hoạt động

- Quy định của bộ, ngành 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 bộ, ngành trong giai đoạn *(so với kế hoạch và với giai đoạn trước 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)* 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 tiềm tàng *(Phần này do Đoàn lập trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được*

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**	**Rủi ro 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/KHKT-NSBN và Phụ lục 07/KHKT-NSBN)
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro trung bình (Tên khoản mục)	Trung bình	

*(**Ghi chú:** Trường hợp Bộ, ngành đã được kiểm toán năm trước: Để giảm thủ tục hành chính, KTVNN có thể thu thập thông tin 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.*

Phụ biểu số 01/HD-RRTY-NSBN

CÁC CHỈ TIÊU TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH, BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH BỘ, NGÀNH

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Số báo cáo		Biến động	
	Năm trước	Năm nay	Số tiền	(%)
(1)	(2)	(3)	(4) = (3)-(2)	(5) = (4)/(2)
(Các chỉ tiêu theo chế độ báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán có phát sinh)				

Ghi chú: Tùy theo bộ, ngành có các nội dung báo cáo đặc thù về tình hình hoạt động, Đoàn kiểm toán có thể bổ sung các biểu mẫu báo cáo (nếu có).

Phụ lục số 02/HD-RRTY-NSBN

TÌM HIỂU, ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ TẠI BỘ, NGÀNH

1. Thông tin khảo sát

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	**Quy định về đạo đức nghề nghiệp trong đơn vị**					
-	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 nhân viên**					
-	Có cụ thể hóa các yêu cầu về trình độ, kỹ năng đối với từng vị trí nhân viên bằng văn bản không?					
-	Có quy định trình độ, năng lực của nhân viên được tuyển dụng không?					
-	Có biện pháp xử lý kịp thời đối với nhân viên không có năng lực không?					
	...					

1.3	**Hoạt động của bộ máy kiểm soát**					
-	Bộ máy kiểm soát có độc lập với lãnh đạo đơn vị không?					
-	Bộ máy kiểm soát có bao gồm những người có năng lực chuyên môn, kinh nghiệm và vị thế hay không?					
-	Bộ phận kiểm soát có thường xuyên tham gia các hoạt động quan trọng của đơn vị hay không?					
-	Các vấn đề quan trọng của đơn vị có được thông tin đầy đủ, kịp thời tới bộ phận kiểm soát và việc xử lý có đáp ứng được yêu cầu không?					
-	Công tác kiểm tra, kiểm soát có được thường xuyên, liên tục không?					
	...					
1.4	**Phong cách điều hành của lãnh đạo đơn vị**					
-	Có quan tâm và coi trọng việc thiết kế, thực hiện các KSNB hiệu quả không?					
-	Cơ chế quản lý, điều hành các khoản thu, chi ngân sách nhà nước có đúng quy định, gắn với hiệu quả của đơn vị không?					
-	Có bố trí, sử dụng cán bộ công chức và người lao động đúng tính chất công việc hay không?					
-	Có chú trọng việc tổ chức hệ thống thông tin (báo cáo, sổ kế toán, hồ sơ, tài liệu, công cụ phần mềm,..) để xử lý thông tin 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 hoạt động của đơn vị không?					
-	Sự phối hợp giữa các bộ phận trong đơn vị 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?					
-	Nhân viên có hiểu rõ nhiệm vụ, quyền hạn của mình và của những cá nhân có liên quan đến công việc của mình hay không?					
-	Những người thực hiện công tác giám sát có đủ thời gian để thực hiện công việc giám sát của mình không?					
-	Sự bất kiêm nhiệm có được thực hiện phù hợp trong đơn vị không?					
	...					
1.7	**Các chính sách và quy định về nhân sự**					
-	Có chính sách, quy định về tuyển dụng, bổ nhiệm; điều động, luân chuyển, chuyển đổi vị trí; đào tạo, bồi dưỡng cán bộ không?					
-	Có xây dựng quy chế khen thưởng, kỷ luật, đánh giá cán bộ công chức và người lao động hay không?					

-	Có xây dựng đề án vị trí việc làm hay không?					
	...					
2	**QUY TRÌNH QUẢN TRỊ RỦI RO**					
-	Đơn vị đã xây dựng quy trình quản trị rủi ro liên quan tới các hoạt động của đơn vị và việc lập và trình bày báo cáo chưa?					
-	Đơn vị đã xác định, ước tính mức độ ảnh hưởng, khả năng xảy ra và các biện pháp ứng phó đối với mỗi rủi ro?					
	...					
3	**HỆ THỐNG THÔNG TIN, BÁO CÁO**					
-	Các thủ tục được thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công trong lập, ghi chép, xử lý, chỉnh sửa, ghi sổ kế toán 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 BCNSBN, bao gồm cả các ước tính kế toán và thuyết minh quan trọng có được quy định chặt chẽ?					
-	Quy trình kiểm soát đối với các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có được quy định chặt chẽ?					
-	Có quy định về việc cung cấp thông tin, chế độ báo cáo của đơn vị (đối tượng/cấp báo cáo, nội dung, hình thức, thời điểm... cung cấp)?					

-	Có quy định việc tiếp nhận thông tin phản hồi (từ các cấp quản lý, bộ phận chức năng...)?					
	...					
4	**CÁC HOẠT ĐỘNG KIỂM SOÁT**					
-	Đơn vị có tuân thủ các quy chế quản lý, kiểm soát các hoạt động (lập, phê duyệt, thực hiện kế hoạch; kiểm tra, giám sát; lập báo cáo…)?					
-	Việc phê duyệt các khoản thu, chi; phân công nhiệm vụ có đúng thẩm quyền và trình tự quy định hay không?					
-	Hàng năm có tổ chức đánh giá kết quả hoạt động, thực hiện công khai dự toán, quyết toán theo quy định đề ra không?					
-	Các kiểm soát đối với hệ thống công nghệ thông tin (kiểm soát chung và kiểm soát chương trình ứng dụng) có đảm bảo chặt chẽ, duy trì được tính toàn vẹn và bảo mật dữ liệu không?					
	...					
5	**GIÁM SÁT CÁC KIỂM SOÁT**					
5.1	**Giám sát thường xuyên và định kỳ**					
-	Lãnh đạo đơn vị có các cơ chế kiểm tra, giám sát hoạt động của đơn vị thường xuyên và định kỳ không?					
-	Hệ thống giám sát của đơn vị có phù hợp với thực tế hoạt động của đơn vị hay không?					
-	Việc giám sát của kiểm toán nội bộ đã thực hiện đầy đủ theo chức năng, nhiệm vụ được giao chưa?					
	...					

5.2	**Báo cáo giám sát và khắc phục các sai sót**					
-	Lãnh đạo đơn vị có nhận được đầy đủ, kịp thời các báo cáo giám sát liên quan (của cơ quan quản lý) hay không?					
-	Đơn vị có các biện pháp sửa chữa, khắc phục đối với các sai sót phát hiện qua công tác giám sát không?					
	...					

(*) Cột 6, mô tả ngắn gọn, ví dụ như: có, hiệu lực cao; có nhưng hiệu lực hạn chế; có nhưng không phát huy tác dụng…

(**) Cột 7, chỉ tham chiếu số văn bản/tài liệu

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

2.1. Đánh giá rủi ro tổng thể báo cáo tài chính:

2.2. Đánh giá rủi ro các khoản mục, nội dung:

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 (Tên khoản mục)	Cao	(Để ngắn gọn chi tiết theo Phụ lục số 06/KHKT-NSBN và Phụ lục số 07/KHKT-NSBN)
	Các khoản mục, nội dung có rủi ro trung bình (Tên khoản mục)	TB	
	...		

Phụ lục số 03/HD-RRTY-NSBN

XÁC ĐỊNH MỨC TRỌNG YẾU TỔNG THỂ,
MỨC TRỌNG YẾU THỰC HIỆN VÀ NGƯỠNG SAI SÓT KHÔNG ĐÁNG KỂ
TẠI……

Nội dung		Kế hoạch
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu (*Đánh dấu vào ô lựa chọn*)		❒ Kinh phí được sử dụng trong năm ❒ Kinh phí đề nghị quyết toán ❒ Tổng doanh thu ❒ Tổng chi phí ❒ Tổng tài sản ❒ Thặng dư/thâm hụt trong năm trước thuế ❒ ....
Nguồn số liệu để xác định mức trọng yếu (*Đánh dấu vào ô lựa chọn*)		❒ BCQT/BCTC trước kiểm toán ❒ BCQT/BCT năm trước ❒ Kế hoạch của đơn vị ❒ Ước tính
Lý do lựa chọn tiêu chí này		
Giá trị tiêu chí được lựa chọn	(a)	
Điều chỉnh ảnh hưởng của các biến động bất thường	(b)	
Giá trị tiêu chí được lựa chọn sau điều chỉnh	(c)=(a)-(b)	
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu *(Đánh dấu vào ô lựa chọn và ghi cụ thể tỷ lệ % lựa chọn trong ngoặc)*	(d)	❒ [0,5% - 2%] Kinh phí được sử dụng trong năm ❒ [0,5% - 2%] Kinh phí đề nghị quyết toán ❒ [0,5% - 2%] Tổng doanh thu ❒ [0,5% - 2%] Tổng chi phí ❒ [0,5% - 2%] Tổng tài sản ❒ [3% - 10%] Thặng dư/thâm hụt trong năm trước thuế ❒ …

Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
Mức trọng yếu tổng thể	**(e)=(c)*(d)**	
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện	(f)	[50%-75%]
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
Mức trọng yếu thực hiện (1)	**(g)=(e)*(f)**	
Tỷ lệ sử dụng để ước tính ngưỡng sai sót không đáng kể	(h)	[dưới 3%]
Lý do lựa chọn tỷ lệ này		
Ngưỡng sai sót không đáng kể	**(i)=(e)*(h)**	

Phụ lục số 04/HD-RRTY-NSBN

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 TẠI….

Mức trọng yếu tổng thể kế hoạch:... *(tham chiếu từ Phụ lục số 03/HD-RRTY-NSBN)*

Các khoản mục cần lưu ý	Giá trị khoản mục	Xác định mức trọng yếu của khoản mục lưu ý		Xác định mức trọng yếu thực hiện của khoản mục lưu ý		Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể của khoản mục lưu ý		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)=(3)x(2)	(5)	(6)=(5)x(4)	(7)	(8=(7)x(4)	(9)
1								
2								
3								

Lưu ý:

Mẫu này chỉ áp dụng khi KTVNN xét thấy có các khoản mục cần lưu ý được 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 BCNSBN được áp dụng có thể gây ảnh hưởng đến kỳ vọng của người sử dụng BCNSBN liên quan đến giá trị hay thông tin thuyết minh của một số khoản mục nhất định trên BCNSBN; (2) Những thông tin thuyết minh quan trọng liên quan đến đơn vị; (3) Người sử dụng BCNSBN quan tâm đến một khoản mục nhất định của BCNSBN, cần được thuyết minh riêng rẽ trên BCNSBN.

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

Phụ lục số 05/HD-RRTY-NSBN

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

TT	Đơn vị, khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu	Giá trị khoản mục	Khoản mục trọng yếu (có/không)	Lý do xác định trọng yếu/không trọng yếu	Mục tiêu cụ thể	Thủ tục kiểm toán
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

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 trọng yếu cần tập trung kiểm tra như: Quy mô lớn hơn mức trọng yếu tổng thể và khả năng có rủi so sai sót trọng yếu,....; Cột (5): Nêu rõ lý do xác định đơn vị, khoản mục trọng yếu cần tập trung kiểm tra; Cột (6): Ghi mục tiêu kiểm toán cụ thể cho từng khoản mục, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trọng yếu; Cột (7): 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-NSBN

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-HD-RRTY-NSBN, phần đánh giá rủi ro. Kết quả đánh giá hiệu lực của hệ thống KSNB (có hiệu lực/không có hiệu lực) được lấy từ Phụ lục số 02/HD-RRTY-NSBN, phần đánh giá về 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 BCNSBN 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.

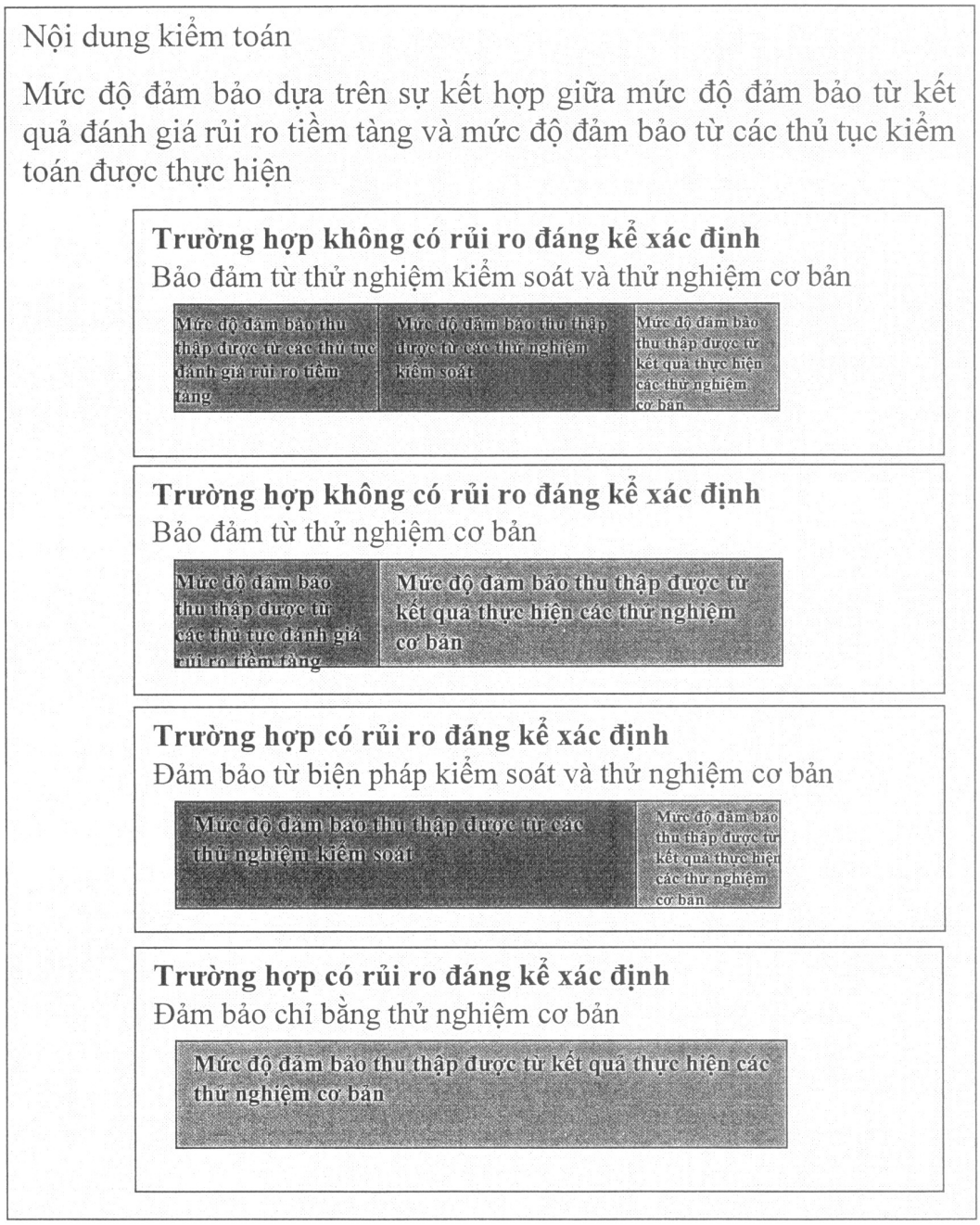
(2) Trường hợp xác định có rủi ro đáng kể

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:



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-NSBN

XÁC ĐỊNH MẪU CHỌN KIỂM TOÁN TẠI…..

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, gói thầu 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 tử 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:

……

2. Thay đổi khoảng cách mẫu, cỡ mẫu áp dụng cho các khoản mục kiểm tra chọn mẫu:

……

Đơn vị:.....

Khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản	**Tổng giá trị của khoản mục cần lấy mẫu**	**Hệ số rủi ro**		**Mức trọng yếu thực hiện**	**Khoảng cách mẫu**	**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-NSBN

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.