

PHƯƠNG PHÁP THU THẬP VÀ ĐÁNH GIÁ BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN DỰ ÁN ĐẦU TƯ

● ĐẶNG ANH TUẤN

TÓM TẮT:

Nghiên cứu sử dụng phương pháp định tính thông qua phân tích các quy định pháp lý và khảo sát thực tiễn hoạt động kiểm toán dự án đầu tư nhằm đề xuất phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán quyết toán hoàn thành dự án đầu tư công. Qua đó, góp phần hoàn thiện hơn cơ sở lý luận về kiểm toán dự án đầu tư công, đồng thời cung cấp cho kiểm toán viên phương pháp luận áp dụng trong thực tiễn hoạt động kiểm toán.

Từ khoá: kiểm toán dự án, báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, bằng chứng kiểm toán, phương pháp kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước.

1. Đặt vấn đề

Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành sử dụng vốn nhà nước là một phần công việc trong kiểm toán dự án đầu tư công do Kiểm toán Nhà nước Việt Nam (KTNN) hoặc các kiểm toán viên độc lập thực hiện. Việc này nhằm cung cấp thông tin tin cậy hơn cho cấp có thẩm quyền phê duyệt báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, giúp các bên tham gia quản lý và thực hiện dự án giải trình trách nhiệm của mình. Hiện nay, KTNN và Bộ Tài chính đã ban hành khá đầy đủ khung pháp lý liên quan như chuẩn mực kiểm toán báo cáo tài chính, chuẩn mực kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành sử dụng nguồn vốn nhà nước, quy trình kiểm toán dự án đầu tư, Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán Báo cáo quyết toán dự án đầu tư¹. Tuy nhiên, các quy định pháp lý đều

không cung cấp hướng dẫn cách thức thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán để xác nhận sự trung thực và hợp lý của các khoản mục chi phí đầu tư xây dựng công trình trong báo cáo quyết toán dự án hoàn thành.

Vì vậy, nghiên cứu này tiếp cận vận dụng các hướng dẫn trong các chuẩn mực kiểm toán báo cáo tài chính để thiết kế, đề xuất phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng trong kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành.

2. Vai trò của bằng chứng kiểm toán

Nhiệm vụ quan trọng nhất đối với bất kỳ loại hình, phương thức kiểm toán nào đều là việc thu thập và đánh giá bằng chứng của kiểm toán viên. Kiểm toán viên phải có trình độ và kỹ năng để có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng phù hợp cho mỗi cuộc kiểm toán nhằm đáp ứng các yêu cầu từ các chuẩn mực nghề nghiệp.

Theo Chuẩn mực KTNN 1500, mục tiêu của kiểm toán viên là thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp và định nghĩa:

Bằng chứng kiểm toán là tất cả thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán làm cơ sở cho việc đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán. Chúng bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán, kể cả báo cáo tài chính và những tài liệu, thông tin khác. Kiểm toán viên không thể kiểm tra tất cả các thông tin có sẵn liên quan đến dự án đầu tư xây dựng. Điều này không khả thi, không cần thiết, tốn kém bởi nhìn chung các kết luận và ý kiến kiểm toán được rút ra từ việc sử dụng phương pháp chọn mẫu và việc lựa chọn các nội dung kiểm toán. Hơn nữa, bằng chứng kiểm toán có sẵn chỉ luôn có ý nghĩa thuyết phục hơn là bằng chứng đưa ra được kết luận (câu trả lời chính xác).

Quyết định lựa chọn loại và số lượng bằng chứng nào cần thu thập là thách thức mà bất cứ kiểm toán viên nào cũng cần giải quyết nhằm đáp ứng các mục tiêu kiểm toán. Có 4 câu hỏi mà kiểm toán viên phải trả lời khi quyết định loại và số lượng bằng chứng cần thu thập gồm:

1. Thủ tục kiểm toán nào cần sử dụng?
2. Cỡ mẫu cần lựa chọn tương ứng với từng thủ tục kiểm toán?
3. Những mẫu nào cần lựa chọn từ tổng thể mẫu?
4. Khi nào cần thực hiện thủ tục kiểm toán?

Thủ tục kiểm toán

Thủ tục kiểm toán là những hướng dẫn giải thích bằng chứng kiểm toán nào cần thu thập trong suốt quá trình kiểm toán. Chúng mô tả các bước và nội dung công việc được kiểm toán viên sử dụng để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp để hình thành nên các ý kiến kiểm toán. Ví dụ, để xác nhận tính chính xác của khối lượng đất đào của một công trình xây dựng, kiểm toán viên có thể thực hiện thủ tục kiểm toán như kiểm tra tài liệu thông qua đối chiếu khối lượng đất đào được nghiệm thu

với bản vẽ hoàn công, biên bản nghiệm thu, biên bản xác nhận khối lượng đất đào đổ đi.

Xác định cỡ mẫu

Khi đã xác định được thủ tục kiểm toán phù hợp, kiểm toán viên có thể thay đổi cỡ mẫu lựa chọn để tiến hành các thử nghiệm. Để xác nhận khối lượng đất đào được vận chuyển đổ đi của một công trình xây dựng, ví dụ có 500 chuyến xe vận chuyển đất được ghi nhận trong biên bản nghiệm thu và biên bản bàn giao tương ứng với 5 công tác đào đất của 5 hạng mục (tổng thể mẫu). Kiểm toán viên có thể chọn mẫu 90 chuyến xe vận chuyển tương ứng với khối lượng đất đào của 3 hạng mục (mẫu chọn 30/100, tỷ lệ 30%) so với cỡ mẫu mỗi hạng mục là 100 mẫu để đối chiếu với bản vẽ hoàn công (xác nhận tính chính xác). Việc xác định bao nhiêu cỡ mẫu cần tiến hành thử nghiệm được thực hiện cho từng thủ tục kiểm toán.

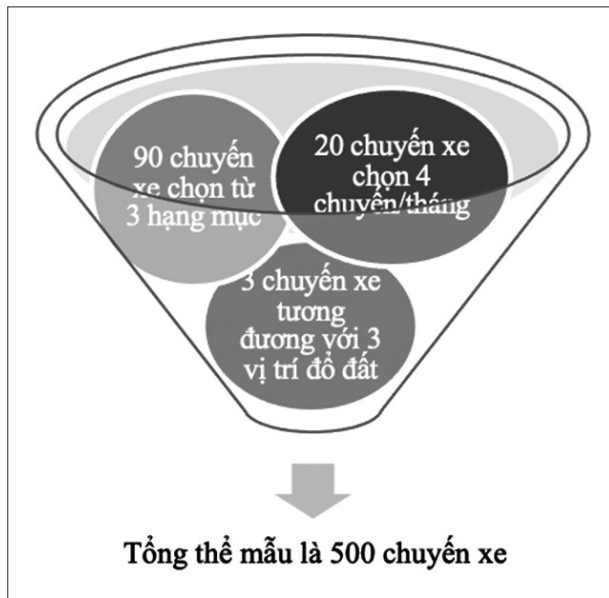
Tiếp tục với ví dụ trên, để xác nhận việc vận chuyển đất có xảy ra trên thực tế hay không, kiểm toán viên có thể chọn mẫu 20 chuyến xe vận chuyển đất bất kỳ tương ứng với khoảng thời gian 5 tháng, tương ứng với 4 mẫu chọn/tháng có thể từ 3 hạng mục đã chọn ở bước trên hoặc 2 hạng mục còn lại tương ứng với các địa điểm đổ đất khác nhau. Sau đó, kiểm toán viên gửi đơn vị tiếp nhận đất đổ đi xác nhận (xác nhận sự hiện hữu).

Nếu có nghi ngờ về việc xác định cự ly vận chuyển không phù hợp khi xây dựng đơn giá đất vận chuyển đổ đi, kiểm toán viên có thể lấy 100% số lượng mẫu, (giả sử có 3 địa điểm đổ đất) để tiến hành kiểm tra lại. Kiểm toán viên có thể kiểm tra cự ly vận chuyển thông qua phỏng vấn tư vấn giám sát, tư vấn thiết kế hoặc sử dụng Google Map để xác nhận tính chính xác trong tính toán cự ly vận chuyển. Bởi số lượng vị trí đổ đất đối với một dự án đầu tư thường không nhiều và thường được lựa chọn dựa trên mức độ tối ưu về khoảng cách. (Hình 1)

Chọn mẫu

Sau khi xác định được cỡ mẫu cho một thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải quyết định mẫu nào trong tổng thể sẽ được kiểm tra. Tiếp tục với ví dụ trên, để xác nhận tính chính xác khối lượng đất đào

Hình 1: Minh họa cỡ mẫu đối với kiểm toán khoản mục đào và vận chuyển đất đào



vận chuyển đồ đi của một công trình xây dựng (đối chiếu bản vẽ hoàn công và thực tế thực hiện), kiểm toán viên có thể lựa chọn một số phương pháp chọn mẫu khác nhau: (1) chọn 90 mẫu ngẫu nhiên, (2) chọn 90 mẫu phân bố đều về thời gian hoặc địa điểm đỗ đất, (3) chọn 90 mẫu đối với những chuyến xe vận chuyển đất.

Kiểm toán viên cho rằng có khả năng sai sót trọng yếu như các chuyến xe chưa được các bên liên quan ký, việc ghi chép thông tin vận chuyển đất không đầy đủ, thông tin xe vận chuyển đất mâu thuẫn về mặt thời gian và không phù hợp với thực tế. Chẳng hạn, với cự ly vận chuyển 30 km, thời gian vận chuyển đất đào đổ đi bằng ô tô 10 tấn khoảng 2h, tuy nhiên, thông tin trên hồ sơ nghiệm thu cho thấy thời gian vận chuyển đất của một số chuyến xe trong khoảng từ 1h -1,5h.

Thời gian thực hiện thủ tục kiểm toán

Phạm vi về mặt thời gian thực hiện kiểm toán dự án đầu tư kể từ khi dự án bắt đầu giai đoạn chuẩn bị đầu tư đến thời điểm kiểm toán (được gọi là thời kỳ kiểm toán). Thời điểm kiểm toán hợp lý nhất thường là khi dự án đã hoàn thành và chủ đầu tư đã lập xong báo cáo quyết toán dự án hoàn thành. Do đó, thời gian thực hiện các thủ tục kiểm toán có thể

thay đổi từ thời điểm một hoạt động của dự án được hoàn thành cho đến thời điểm kiểm toán. Việc quyết định thời kỳ kiểm toán đối với dự án đầu tư phụ thuộc vào yêu cầu của người sử dụng báo cáo kiểm toán.

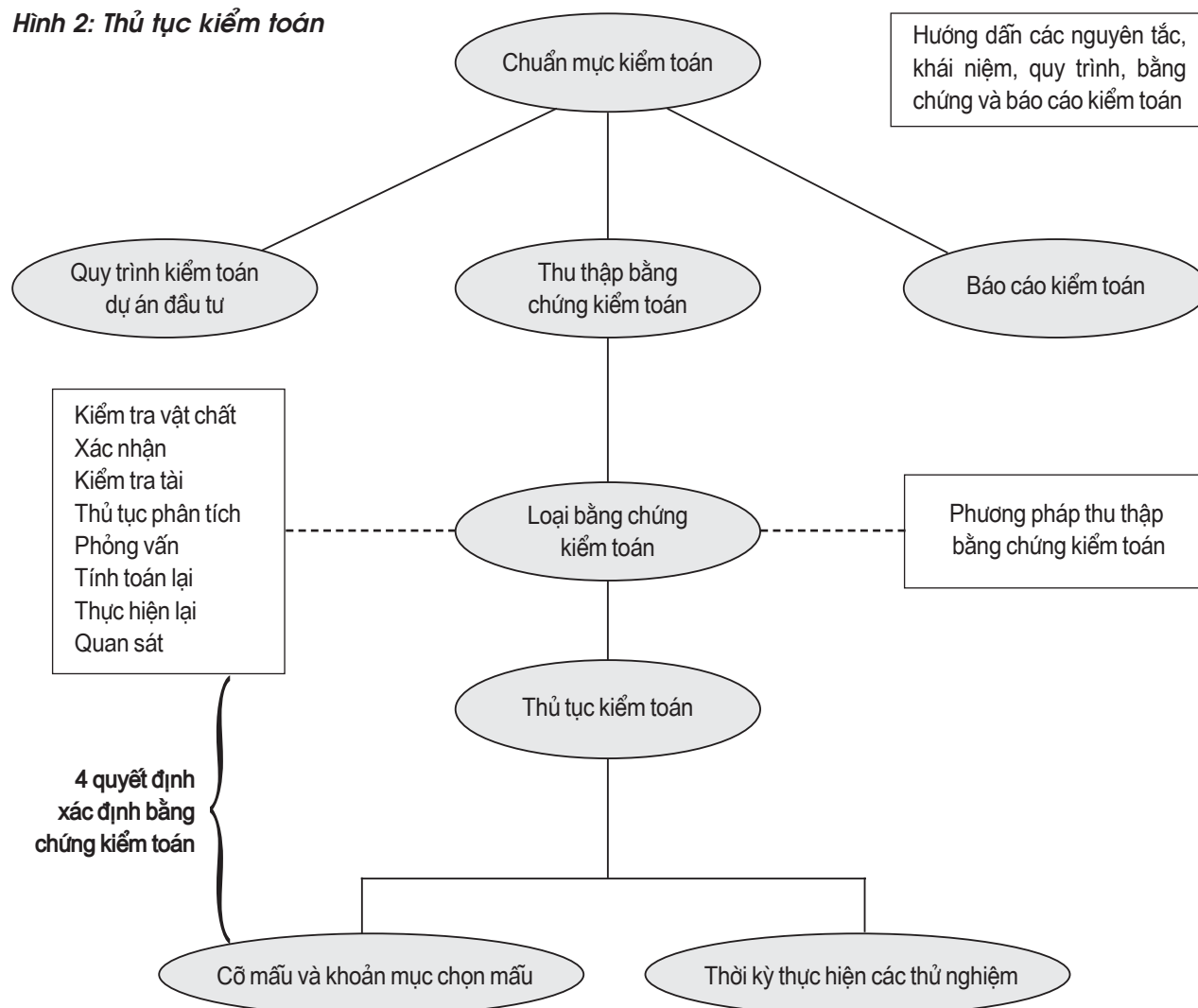
3. Phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán

Để quyết định thủ tục kiểm toán nào được sử dụng, kiểm toán viên có thể chọn từ 8 loại bằng chứng. Mỗi thủ tục kiểm toán có thể bao gồm một hoặc nhiều hơn một loại bằng chứng (1) Kiểm tra vật chất; (2) Xác nhận; (3) Kiểm tra tài liệu; (4) Thủ tục phân tích; (5) Phỏng vấn; (6) Tính toán; (7) Thực hiện lại; (8) Quan sát. (Hình 2)

Hình 2 chỉ mối quan hệ giữa chuẩn mực kiểm toán, loại bằng chứng (phương pháp kiểm toán), 4 quyết định xác định bằng chứng kiểm toán cần đạt được. Chuẩn mực kiểm toán cung cấp hướng dẫn chung nhất đối với 3 nội dung là quy trình kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán và báo cáo kiểm toán. Loại bằng chứng kiểm toán là cách thức phân loại các bằng chứng cần đạt được (còn gọi là phương pháp kiểm toán). Thủ tục kiểm toán bao gồm 4 quyết định xác định bằng chứng và cung cấp hướng dẫn cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán.

Đánh giá bằng chứng kiểm toán là việc kiểm toán viên kiểm tra mức độ thuyết phục của chúng bao gồm cả các nhân tố ảnh hưởng có đáp ứng các điều kiện. Mức độ thuyết phục của bằng chứng kiểm toán có thể được đánh giá sau khi xem xét tương quan giữa sự phù hợp và đầy đủ của bằng chứng. Số lượng lớn bằng chứng kiểm toán được cung cấp bởi bên thứ ba độc lập nhưng không thuyết phục trừ phi chúng liên quan đến mục tiêu kiểm toán. Ví dụ, nhà thầu thi công cung cấp hóa đơn mua hàng để xác nhận đơn giá mua gạch lát nền cao hơn so với đơn giá hợp đồng và thông báo giá do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước ban hành để đề nghị chủ đầu tư phê duyệt chi phí phát sinh. Tương tự, số lượng mẫu quá nhỏ, chỉ có 1 hoặc 2 bằng chứng kiểm toán phù hợp cũng có thể thiếu tính thuyết phục.

Hình 2: Thủ tục kiểm toán



Nguồn: Arens & cộng sự (2012)

Mối quan hệ trực tiếp giữa 4 quyết định về bằng chứng và 2 đặc điểm bằng chứng kiểm toán thuyết phục được chỉ ra trong Bảng 1 cung cấp cơ sở đánh giá bằng chứng kiểm toán cần thu thập, nhằm giúp kiểm toán viên chỉ ra các sai sót trọng yếu trên báo cáo dự án đầu tư và hình thành các ý kiến kiểm toán. (Bảng 1)

Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán trên phương diện định tính, kiểm toán viên phải sử dụng các xét đoán chuyên môn và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp. Nếu đánh giá rủi ro của kiểm toán viên cao hơn, cần thu thập nhiều hơn bằng chứng đầy đủ, thích hợp và đáng tin cậy dựa trên các thủ tục kiểm toán chi tiết.

4. Kết luận

Xác định loại bằng chứng kiểm toán, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp ảnh hưởng tới 4 quyết định của kiểm toán viên trong việc xác định các bằng chứng kiểm toán các khoản mục chi phí đầu tư trong kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành gồm: (1) thủ tục kiểm toán; (2) thời kỳ kiểm toán, (3) cỡ mẫu và (4) phương pháp chọn mẫu. Các bằng chứng thu thập được cần được đánh giá sự đầy đủ và thích hợp dựa trên 3 tiêu chí về tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán như thích hợp, đáng tin cậy và đầy đủ.

Phương pháp luận thu thập và đánh giá bằng

Bảng 1. Mối quan hệ giữa quyết định thu thập và mức độ thuyết phục bằng chứng

Quyết định về bằng chứng cần đạt được	Yếu tố ảnh hưởng đến mức độ thuyết phục của bằng chứng kiểm toán
1. Thủ tục kiểm toán	Sự phù hợp
2. Thời kỳ kiểm toán	1. Thích hợp
	2. Đáng tin cậy • Mức độ độc lập của người cung cấp bằng chứng. • Mức độ hữu hiệu của hệ thống kiểm soát quản lý dự án; • Hiểu biết trực tiếp của kiểm toán viên. • Tư cách đạo đức của cá nhân cung cấp thông tin. • Mức độ khách quan. • Tính kịp thời.
3. Cỡ mẫu	Đầy đủ
4. Việc chọn mẫu	Sự phù hợp cỡ mẫu Chọn mẫu chính xác

chứng kiểm toán trong kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành sẽ đảm bảo (1) áp dụng nhất quán trong tất cả các cuộc kiểm toán; (2) chỉ ra phương pháp luận hỗ trợ kiểm toán viên xác định được các thủ tục kiểm toán chi tiết tương ứng với

từng loại bằng chứng cần thu thập; (3) giúp kiểm toán viên có thể xác nhận được các thông tin trình bày trong các báo cáo quyết toán dự án hoàn thành, qua đó tăng cường mức độ đảm bảo được cung cấp và tăng cường chất lượng kiểm toán ■

TÀI LIỆU TRÍCH DẪN:

¹Bộ Tài chính đã ban hành Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 1000 kèm theo Thông tư số 67/2015/TT-BTC ngày 08/5/2015 về kiểm toán quyết toán dự án hoàn thành; Quyết định số 01/2018/QĐ-KTNN ngày 12/11/2018 của Tổng Kiểm toán nhà nước về Hướng dẫn phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán Báo cáo quyết toán dự án đầu tư.

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Bộ Tài chính (2015). *Thông tư 67/2015/TT-BTC ngày 08/5/2015 ban hành Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành.*
2. Bộ Tài chính (2020). *Thông tư 10/2020/TT-BTC ngày 20/02/2020 quy định quyết toán dự án hoàn thành sử dụng nguồn vốn nhà nước.*
3. Kiểm toán Nhà nước (2016). *Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/07/2016 ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN 200).*
4. Kiểm toán Nhà nước (2017). *Quyết định 02/2017/QĐ-TKTNN ngày 13/03/2017 ban hành Quy trình kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình.*

5. Kiểm toán Nhà nước (2018). *Quyết định 01/2018/QĐ-KTNN ngày 12/11/2018 về việc ban hành hướng dẫn Phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu trong kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư*.
6. Arens & cộng sự. (2012). *Auditing and assurance services: an integrated approach*. 14th ed. USA: Pearson Prentice Hall.

Ngày nhận bài: 10/3/2022

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 2/4/2022

Ngày chấp nhận đăng bài: 21/4/2022

Thông tin tác giả:

TS. ĐẶNG ANH TUẤN

Giảng viên, Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh

THE AUDIT TECHNIQUE OF COLLECTING AND EVALUATING AUDIT EVIDENCE FOR THE AUDIT PROCESS OF FINAL ACCOUNTS OF PUBLIC INVESTMENT PROJECTS

● Ph.D **DANG ANH TUAN**

Lecturer, Industrial University of Ho Chi Minh City

ABSTRACT:

By analyzing legal regulations and conducting a practical survey of auditing investment projects, this study proposes a technique of collecting and evaluating audit evidence for the audit process of final accounts of public investment projects. This study is expected to further improve the theoretical basis for auditing public investment projects, and provide the State auditors with a practical methodology.

Keywords: project audit, final accounts of the public investment project, audit evidence, audit techniques, the State audit.