

Kiểm toán dự án đầu tư công: Nghiên cứu trường hợp Kiểm toán nhà nước Việt Nam

Đặng Anh Tuấn*



Use your smartphone to scan this QR code and download this article

TÓM TẮT

Kiểm toán dự án đầu tư công nhằm xác nhận báo cáo quyết toán hoàn thành và chỉ ra những tồn tại, hạn chế trong quản lý thực hiện dự án đầu tư công nhằm giúp đơn vị được kiểm toán giải trình trách nhiệm và nâng cao hiệu quả quản lý.

Mục đích nghiên cứu nhằm khám phá chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư của Kiểm toán nhà nước. Nghiên cứu sử dụng phương pháp phân tích tài liệu, phỏng vấn và phân tích dữ liệu của 362 dự án đầu tư công trong giai đoạn từ 2016-2020. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng kiểm toán viên nhà nước theo đuổi chiến lược tiếp cận kiểm toán định hướng kết quả thay vì xác nhận thông tin tài chính của dự án đầu tư. Động lực chính của các kiểm toán viên là phát hiện các sai lệch trong các dự án đầu tư thay vì xác nhận thông tin tổng thể dự án đầu tư nhằm cung cấp thông tin tin cậy hơn cho người sử dụng. Động lực này chủ yếu phụ thuộc vào đặc điểm của dự án đầu tư, quy mô dự án đầu tư và mức độ quan tâm của chủ đầu tư và người sử dụng báo cáo kiểm toán.

Ngoài ra, kết quả nghiên cứu cung cấp thêm cơ sở khoa học giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán dự án đầu tư hiểu được mục đích của báo cáo kiểm toán là cung cấp mức độ tin cậy thông tin hay nhằm mục đích góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình.

Từ khoá: Kiểm toán, Kiểm toán nhà nước, Dự án đầu tư, Trách nhiệm giải trình

GIỚI THIỆU

Hoạt động kiểm toán của tại bất kỳ quốc gia nào cuối cùng đều nhằm phục vụ lợi ích công chúng dựa trên sự chuyên nghiệp, danh tiếng và uy tín. Kết quả kiểm toán góp phần gia tăng độ tin cậy và hữu ích đối với thông tin được kiểm toán, từ đó giảm thiểu chi phí giao dịch, chi phí giám sát. Trong khu vực công, Cơ quan Kiểm toán tối cao (SAI) ngoài việc thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách các cấp còn phải chỉ rõ sai phạm trong chấp hành các quy định hiện hành về chính sách, chế độ tài chính, việc thực hành tiết kiệm, chống lãng phí và các hành vi tham nhũng theo quy định. Tiếp cận kiểm toán dựa trên trọng yếu và rủi ro được đánh giá là phương pháp kiểm toán hiện đại được áp dụng phổ biến tại các công ty kiểm toán lớn trên thế giới. Nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã chứng minh vai trò quan trọng và hiệu quả khi vận dụng phương pháp tiếp cận mới này. Tuy nhiên, hầu như chưa có nghiên cứu nào tìm hiểu và đánh giá sự hữu hiệu khi áp dụng cách tiếp cận này trong Kiểm toán nhà nước Việt Nam (KTNN).

Tại Việt Nam, Tổng KTNN đã ban hành Hướng dẫn kiểm toán dự án đầu tư¹ 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 tài chính trong lĩnh vực kiểm toán². Tuy nhiên

các Hướng dẫn này chưa chỉ rõ chiến lược tiếp cận kiểm toán mà các kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện trong việc lựa chọn các dự án đầu tư công để tiến hành kiểm toán. Vì vậy, nghiên cứu này nhằm mục tiêu khám phá chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công trong thực tiễn kiểm toán của KTNN Việt Nam nhằm tìm hiểu động cơ nội tại của các KTV thông qua trả lời 3 câu hỏi nghiên cứu sau:

1. KTNN áp dụng chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công như thế nào?
2. Các tiêu chí để chọn kiểm toán các dự án đầu tư công theo thứ tự ưu tiên?
3. Thứ tự ưu tiên áp dụng các tiêu chí trong lựa chọn kiểm toán dự án đầu tư công là gì?

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TRỌNG YẾU VÀ ĐÁNH GIÁ RỦI RO

Trọng yếu là một khái niệm nền tảng trong kế toán và kiểm toán³. Đối với các SAI, khái niệm trọng yếu được vận dụng để lựa chọn chủ đề, đầu mối kiểm toán khi lập các kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm. Trong từng cuộc kiểm toán, trọng yếu kiểm toán được vận dụng trong suốt quá trình kiểm toán cũng như tổng hợp các nội dung trọng yếu cần báo cáo tới quốc hội, chính phủ, là đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán⁴. Mặc dù vậy, chưa có thước đo trọng yếu

Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp TP.HCM, Việt Nam

Liên hệ

Đặng Anh Tuấn, Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp TP.HCM, Việt Nam

Email: anhtuancpa@gmail.com

Lịch sử

- Ngày nhận: 10-3-2023
- Ngày chấp nhận: 22-5-2023
- Ngày đăng: 30-6-2023

DOI:

<https://doi.org/10.32508/stdjelm.v7i2.1200>



Bản quyền

© ĐHQG TP.HCM. Đây là bài báo công bố mở được phát hành theo các điều khoản của the Creative Commons Attribution 4.0 International license.



Trích dẫn bài báo này: Tuấn D.A. Kiểm toán dự án đầu tư công: Nghiên cứu trường hợp Kiểm toán nhà nước Việt Nam. *Sci. Tech. Dev. J. - Eco. Law Manag.*; 7(2):4481-4489.

nào thoả mãn nhu cầu sử dụng của giới nghề nghiệp, cơ quan kiểm toán, người sử dụng báo cáo tài chính. Theo Chewning & Higgs⁵, trọng yếu đã từng được định nghĩa khá mơ hồ mặc dù Ủy ban Chứng khoán Mỹ, Ủy ban Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ (FASB), Viện Kế toán viên công chứng Mỹ (AICPA) và giới học thuật đã từng giới thiệu hàng loạt các định nghĩa về trọng yếu.

Có khá nhiều nghiên cứu hàn lâm liên quan đến trọng yếu kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) doanh nghiệp trong khu vực tư. Messier & cộng sự⁶ đã tổng kết các nghiên cứu thực nghiệm về trọng yếu và ứng dụng những nghiên cứu này trong thực tiễn hoạt động kiểm toán nhằm để xuất sửa đổi, bổ sung các chuẩn mực kiểm toán liên quan. Chẳng hạn, nghiên cứu của Frishkoff⁷ chỉ ra rằng KTV thường thiết lập mức trọng yếu cao hơn đối với các công ty có quy mô lớn do chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ của các công ty này tốt hơn. Tương tự, xét đoán của KTV khi xác định mức trọng yếu cũng phụ thuộc vào loại hình đơn vị được kiểm toán, ngành nghề kinh doanh⁸. Tuy nhiên, khái niệm trọng yếu trong kiểm toán sử dụng không nhất quán các thuật ngữ trọng yếu (material), quan trọng (significant), tầm quan trọng (important) và nội dung trọng yếu (substantial) trong các chuẩn mực kiểm toán nhà nước. Trong thực tiễn của hoạt động kiểm toán của KTNN theo Đặng Anh Tuấn⁴ thuật ngữ “trọng tâm” và “trọng yếu” kiểm toán được sử dụng thường xuyên trong việc lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và giữa các loại hình kiểm toán khác nhau. DeZoort & cộng sự⁹ phát hiện có mối liên hệ giữa áp lực trách nhiệm giải trình và xét đoán về trọng yếu của KTV, “áp lực càng cao, KTV càng có xu hướng xác định trọng yếu nghiêng theo hướng định tính”. Kết quả nghiên cứu vận dụng trọng yếu trong KTNN Trung Quốc của Zhou¹⁰ đã chỉ ra ba nội dung khác biệt quan trọng trong đánh giá trọng yếu giữa kiểm toán BCTC đơn vị công do KTNN thực hiện và kiểm toán BCTC doanh nghiệp thuộc khu vực tư là (i) ngưỡng sai sót thiết lập trong kiểm toán BCTC đơn vị công thường ở mức thấp hơn, (ii) tập trung nhiều hơn vào khía cạnh định tính và (iii) tiêu chí định lượng thường là khoản mục chi tiêu và thu nhập. Trong hướng dẫn về trọng yếu của Tòa thẩm kế kiểm toán Châu Âu¹¹, tiêu chí xác định trọng yếu trong kiểm toán tài chính của các đơn vị công thường là tổng số thu, tổng số chi ngân sách hoặc tổng số chi ngân sách thuần (số chi-số thu), mức trọng yếu được xác định trong phạm vi từ 0,5%-2%. Đối với một giao dịch, nội dung chi không thường xuyên, mức trọng yếu thường xác định thường là 2%. Liên quan đến xác định trọng yếu trên khía cạnh định tính, đòi hỏi KTV phải đánh giá mức độ nhạy cảm về mặt chính trị, mức độ quan

tâm của đối tượng sử dụng chủ yếu trong từng hoàn cảnh cụ thể.

PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Dữ liệu nghiên cứu

Để hiểu được chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công của KTNN và các động cơ thúc đẩy việc sử dụng chiến lược này, nghiên cứu sử dụng cách tiếp cận định tính gồm (i) phân tích quy trình lập kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm thông qua các dữ liệu gồm hướng dẫn mục tiêu, nội dung kiểm toán trọng yếu hàng năm và các tài liệu kế hoạch; (ii) phân tích hồ sơ kiểm toán qua chọn mẫu ngẫu nhiên 05 cuộc kiểm toán ngân sách địa phương và (iii) phỏng vấn các kiểm toán viên có kinh nghiệm tham gia xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm và phân tích dữ liệu của 362 dự án đầu tư đã được chọn kiểm toán chi tiết trong giai đoạn 2016-2020.

Khung phân tích

Kiểm toán dự án đầu tư được hiểu là “quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng một cách khách quan, có hệ thống để xác nhận và kết luận về mức độ tin cậy của thông tin tài chính và/hoặc việc tuân thủ quy định, chính sách và/hoặc mức độ kết quả đạt được tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực, đối với hoạt động quản lý dự án so với các tiêu chí kiểm toán phù hợp để báo cáo tới người sử dụng thông tin. Việc kiểm toán cần được thực hiện bởi các KTV đủ năng lực và độc lập”¹².

Việc lựa chọn kiểm toán dự án đầu tư công được KTNN xác định từ năm trước năm kế hoạch trên cơ sở thu thập thông tin về đầu mối kiểm toán và đánh giá khả năng dự án đầu tư công được lựa chọn kiểm toán có thuộc đối tượng kiểm toán và đảm bảo tính khả thi. Hiện chưa có các tiêu chí đánh giá và xếp hạng rủi ro để lựa chọn các dự án đầu tư công theo thứ tự ưu tiên. Xuất phát từ thực trạng trên, nghiên cứu sử dụng khung phân tích dựa trên phương pháp tiếp cận rủi ro trong kiểm toán sử dụng làm tiêu chuẩn đánh giá.

Bước 1. Đạt được sự hiểu biết về đối tượng nghiên cứu. Tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro bắt đầu từ việc tìm hiểu đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động. Do đó, nghiên cứu cũng bắt đầu tìm hiểu cơ sở quyết định chọn kiểm toán các dự án đầu tư công của KTNN. Để đạt được hiểu biết, chúng tôi thực hiện phân tích tài liệu liên quan đến giai đoạn lập kế hoạch tổng thể năm của KTNN gồm các hướng dẫn và kết quả thực hiện thông qua phỏng vấn các chuyên gia. Kết quả phân tích dữ liệu trong bước này nhằm trả lời cho hai câu hỏi nghiên cứu

- (i) KTNN áp dụng chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công như thế nào? và
- (ii) Các tiêu chí để chọn kiểm toán các dự án đầu tư công theo thứ tự ưu tiên?

Bước 2. Đánh giá rủi ro. Sau khi xác định các tiêu chí lựa chọn kiểm toán các dự án đầu tư công, chúng tôi tiến hành phỏng vấn KTV để xác định các dự án đầu tư công được lựa chọn như thế nào để trả lời cho câu hỏi nghiên cứu “Thứ tự ưu tiên áp dụng các tiêu chí trong lựa chọn kiểm toán dự án đầu tư công là gì?”.

Bước 3. Đánh giá sự phù hợp trong việc áp dụng tiếp cận kiểm toán trên thực tế thông qua đối chiếu với kết quả kiểm toán của 362 dự án đầu tư công được lựa chọn kiểm toán trong giai đoạn 2016-2020. Từ đó, rút ra các hàm ý chính sách.

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN

Một số kết quả nổi bật trong kiểm toán ngân sách địa phương

KTNN được thành lập năm 1994 là một cơ quan trực thuộc Chính phủ. Đến năm 2005, Luật KTNN được thông qua. KTNN là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật¹³. Theo đó, hoạt động kiểm toán ngân sách địa phương được thực hiện thường xuyên và chủ yếu. Trong giai đoạn 2011-2020, KTNN đã thực hiện kiểm toán 410 cuộc kiểm toán NSDP trong tổng số 1.992 cuộc, tỷ lệ 20,6%¹⁴. Trung bình 41 cuộc kiểm toán ngân sách địa phương (NSDP) được thực hiện hàng năm. So với yêu cầu kiểm toán đối với 63 tỉnh, thành phố, phạm vi kiểm toán NSDP đã bao phủ được 41/63 tỉnh hàng năm, tỷ lệ 64%.

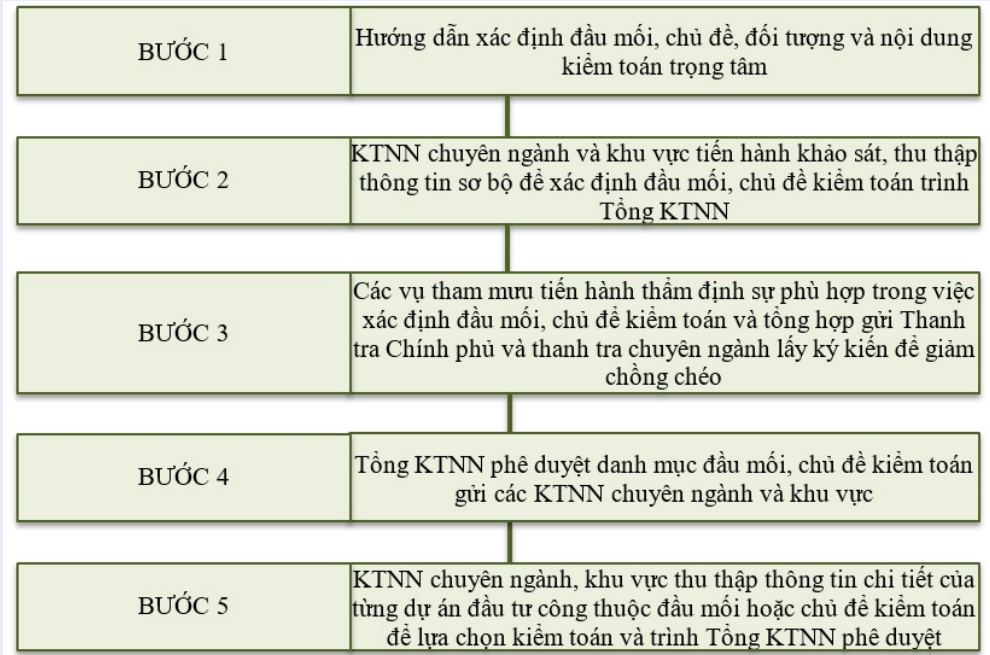
Loại hình kiểm toán áp dụng chủ yếu là kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ nhằm mục tiêu (i) xác nhận tính đúng đắn, trung thực của của báo cáo quyết toán ngân sách các cấp tại địa phương và (ii) đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và trong các hoạt động có liên quan.

Tổng hợp kết quả kiểm toán từ khi thành lập (sau gần 30 năm hình thành và phát triển) cho thấy quy mô, chất lượng và hiệu quả kiểm toán ngân sách địa phương được mở rộng, tăng cường và nâng cao thể hiện qua việc KTNN đã phát hiện và kiến nghị xử lý tài chính trên 550.000 tỷ đồng (riêng giai đoạn 2016-2020 là 365.453 tỷ đồng), trong đó tăng thu, giảm chi NSNN chiếm tỷ trọng khoảng gần 40% tổng kiến nghị xử lý tài chính¹⁴. Trong đó, kết quả kiểm toán trong giai đoạn 2011-2020, KTNN đã kiến nghị xử lý tài chính giảm chi đầu tư 42.603 tỷ đồng¹⁴.

Mặc dù vậy, kết quả vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu và kỳ vọng của Quốc hội, HĐND các cấp liên quan đến tỷ lệ các cấp ngân sách được xác nhận báo cáo quyết toán hàng năm còn thấp, tỷ lệ các cuộc kiểm toán NSDP hàng năm được kiểm toán xác nhận là 41/63, tỷ lệ 64%; các vấn đề thời sự, nhạy cảm với tham nhũng, lãng phí chậm được phát hiện kịp thời; tỷ lệ thực hiện kiến nghị còn chưa cao, trung bình 73% số kiến nghị được thực hiện. Yêu cầu này đặt ra cho KTNN phải có những thay đổi trong chiến lược phát triển và hoạt động. Trong đó, yêu cầu phải đổi mới hương pháp kiểm toán truyền thống sang áp dụng tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu. Mặc dù đã ban hành chuẩn mực kiểm toán, hướng dẫn áp dụng liên quan đến xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro nhưng các quy định này chưa hướng dẫn cụ thể cách thức lựa chọn các dự án đầu tư để kiểm toán chi tiết đối với các cuộc kiểm toán NSDP tại bước lập Kế hoạch kiểm toán (KHKT) năm.

Quy trình lựa chọn kiểm toán dự án đầu tư công của KTNN

Kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm được khởi động từ tháng 7 năm trước năm kế hoạch theo phương pháp tiếp cận từ dưới lên sau khi Tổng KTNN ban hành hướng dẫn xác định đầu mối, chủ đề, đối tượng và nội dung kiểm toán trọng tâm. Các đơn vị kiểm toán chuyên ngành và khu vực căn cứ vào số lượng các cuộc kiểm toán đã thực hiện năm trước, các nhiệm vụ kiểm toán thường niên cần phải thực hiện hàng năm, chẳng hạn như kiểm toán NSDP nhằm xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách và trọng tâm kiểm toán theo hướng dẫn của ngành để xác định thêm các cuộc kiểm toán chuyên đề và kiểm toán hoạt động. Sau khi khảo sát thu thập thông tin, xác định các đầu mối kiểm toán, hoàn thành vào khoảng tháng 9 năm kế hoạch, các đơn vị kiểm toán chuyên ngành và khu vực tiếp tục thu thập thông tin để xác định các đơn vị kiểm toán chi tiết cho từng cuộc kiểm toán và dự kiến hoàn thành trong tháng 11 trước khi trình Ủy ban Thường vụ Quốc hội cho ý kiến. Để tránh chồng chéo, kế hoạch tổng thể kiểm toán hàng năm của KTNN cũng được gửi cho Thanh tra Chính phủ và các bộ, ngành để lấy ý kiến trước khi phê duyệt khoảng tháng 12 năm kế hoạch. Sau khi xác định được các đầu mối là các tỉnh, thành phố trong các cuộc kiểm toán NSDP, kiểm toán nhà nước khu vực sẽ thu thập thông tin để lựa chọn kiểm toán dự án đầu tư công cho hai mục đích chính gồm (i) xác nhận tính trung thực, hợp lý của khoản mục chi đầu tư phát triển trong báo cáo quyết toán NSDP và (ii) xác nhận chi phí đầu tư và việc chấp hành pháp luật đầu tư xây dựng cho từng dự án đầu tư. Quy trình lựa chọn các dự án đầu tư được minh họa trong Hình 1.



Hình 1: Quy trình lựa chọn kiểm toán dự án đầu tư công của KTNN (Nguồn. Tác giả tổng hợp)

Thảo luận kết quả nghiên cứu

Đối với câu hỏi nghiên cứu thứ nhất: KTNN áp dụng chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công như thế nào?

Qua phân tích Hướng dẫn lập kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm giai đoạn 2016-2020, kế hoạch kiểm toán của 05 báo cáo kiểm toán NSDP và kết quả phỏng vấn KTV cho thấy, hiện KTNN chưa có hướng dẫn phương pháp tiếp cận rủi ro và trọng yếu trong việc lựa chọn các nội dung kiểm toán trọng yếu giữa kiểm toán xác nhận thông tin tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Việc ưu tiên nội dung kiểm toán trọng yếu nào phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của các KTV. Tuy nhiên, trước khi thực hiện các nội dung kiểm toán trọng yếu này phải được lập trong kế hoạch kiểm toán và phải được phê duyệt trước khi thực hiện.

Trong số 6 KTV được phỏng vấn có 4 KTV khẳng định việc lựa chọn nội dung trọng yếu trong các dự án đầu tư công đều dựa trên kinh nghiệm và mục tiêu lựa chọn dự án kiểm toán đầu tư công chủ yếu là nhằm xác nhận chi phí đầu tư thực hiện của từng dự án và đánh giá việc chấp hành các quy định pháp luật liên quan, việc đánh giá hiệu quả và hiệu lực của dự án đầu tư còn hạn chế do giới hạn về thời gian và nội dung này ít nhận được sự quan tâm của người sử dụng.

Đối với câu hỏi thứ hai: Các tiêu chí để chọn kiểm toán theo thứ tự ưu tiên?

Sau khi thảo luận trong nhóm, cả 6 KTV đều chọn 4 tiêu chí làm căn cứ sàng lọc các dự án đầu tư công gồm (1) quy mô dự án, (2) giá trị khối lượng hoàn thành của dự án dự kiến đến thời điểm kiểm toán; (3) dự án đã được thanh, kiểm tra và kiểm toán độc lập trước đó; (4) rủi ro quản lý thực hiện dự án. Ngoài ra, một KTV cho rằng tiêu chí khả năng kiểm toán của KTNN cũng thường được lãnh đạo KTNN xem xét cho ý kiến trước khi quyết định có chọn kiểm toán dự án đầu tư công đó hay không. Một trong những vấn đề được cả 6 KTV thảo luận kỹ lưỡng nhất là tiêu chí về giá trị khối lượng hoàn thành nên được phân chia thành các mức độ khác nhau.

Đối câu hỏi nghiên cứu thứ ba. Thứ tự ưu tiên của các tiêu chí là gì?

Để trả lời câu hỏi này, nghiên cứu sử dụng thang đo mức độ ưu tiên cao nhất là 1 và thấp nhất là 4 đối với 4 tiêu chí sàng lọc chọn mẫu dự án đầu tư xây dựng công trình để kiểm toán. Đối với tiêu chí số 2 (TC2) là “Giá trị khối lượng hoàn thành” có 3 tiêu chí phụ được xếp hạng theo 3 mức độ tương ứng với mức a, b và mức c:

- Mức độ a- dự án đã phê duyệt quyết toán;
- Mức độ b- dự án đã hoàn thành, đang thực hiện trình phê duyệt quyết
- Mức độ c- dự án có giá trị khối lượng hoàn thành từ 50% trở lên (Bảng 1)

Bảng 1: Kết quả khảo sát việc sử dụng các tiêu chí lựa chọn dự án đầu tư công

Mã hoá tiêu chí	Tiêu chí lựa chọn dự án đầu tư công	Nhóm I - Kết quả				Nhóm II - Xác nhận	
		KTV1	KTV2	KTV3	KTV4	KTV5	KTV6
TC1	Quy mô dự án	1	1	1	2	1	1
TC2	Giá trị khối lượng hoàn thành theo 3 mức độ	2	2	2	1	3	3
TC2a	Mức 1- Dự án đã phê duyệt quyết toán	2c	2c	2c	2c	3a	2a
TC2b	Mức 2- Dự án đã hoàn thành đang trình phê duyệt quyết toán	2b	2b	2b	2b	3b	2b
TC2c	Mức 3- Dự án đang thực hiện dở dang hoàn thành từ 50% khối lượng trở lên	2a	2a	2a	2a	3c	2c
TC3	Dự án đã được thanh, kiểm tra và kiểm toán độc lập thực hiện	4	4	4	4	2	2
TC4	Mức độ rủi ro quản lý thực hiện dự án	3	3	3	3	4	4

Nguồn. Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả

Mặc dù thống nhất về các tiêu chí trên nhưng khi được đề nghị xếp hạng thứ tự ưu tiên các tiêu chí để lựa chọn dự án đầu tư công, có hai nhóm quan điểm khác nhau:

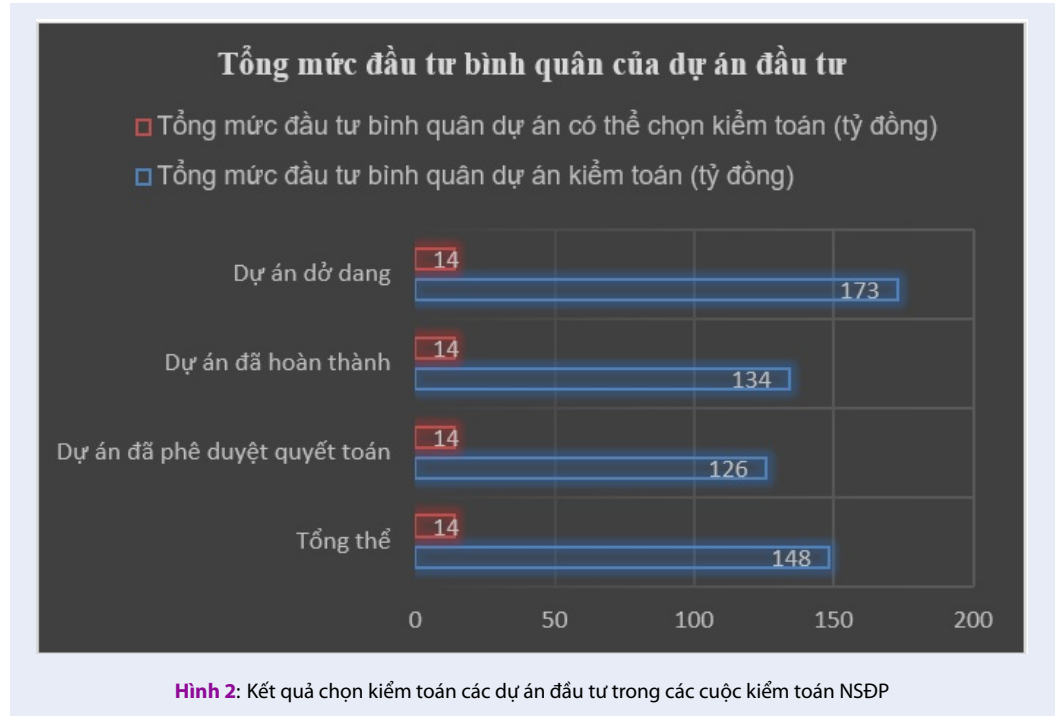
Nhóm I cho rằng để đạt được kết quả kiểm toán như kỳ vọng nên chọn các dự án theo thứ tự ưu tiên gồm dự án (i) có quy mô lớn (TC1), (ii) có giá trị khối lượng hoàn thành cao (TC2), (iii) tiếp đến là dự án có rủi ro quản lý thực hiện dự án cao (TC3) và (iv) cuối cùng chọn dự án đã được thanh tra, kiểm tra, kiểm toán độc lập. Nhóm I muốn đạt được các kiến nghị xử lý tài chính cao hơn so với quan điểm lựa chọn của Nhóm II. Bởi vì sai sót trọng yếu dễ dàng phát hiện hơn. Kết quả này được ghi nhận là thành tích của KTV và Tổ kiểm toán. Do đó, nhìn chung hiệu quả kiểm toán cao hơn. Nghiên cứu mã hoá phương pháp tiếp cận chọn mẫu dự án đầu tư trong các cuộc kiểm toán NSDP của Nhóm I là Nhóm định hướng kết quả (thành tích).

Không nhất quán với Nhóm I, Nhóm II cho rằng nên chọn các dự án đầu tư đã được thanh tra, kiểm tra hoặc kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán và ưu tiên dự án đã phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành, hạn chế chọn dự án có rủi ro quản lý thực hiện dự án cao. Quan điểm của nhóm này cho rằng, khi kiểm toán và xác nhận dự án này, mức độ rủi ro kiểm toán đối với KTV sẽ thấp hơn, việc thực hiện kiểm toán sẽ thuận lợi hơn do hồ sơ tài liệu đã được các cơ quan thanh,

kiểm tra và soát trước một bước và đã hoàn thiện và khả năng bỏ sót các sai sót hoặc vi phạm thấp hơn đối với các dự án còn lại. Tuy nhiên, Nhóm II cũng thừa nhận rằng kết quả kiểm toán dự án đầu tư sẽ thấp hơn do đã được các cơ quan liên quan rà soát phát hiện trước đó. Theo đó, nếu mục tiêu kiểm toán chỉ đơn thuần là xác nhận số liệu chi phí của dự án đầu tư phục vụ cho mục đích phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành thì quan điểm của Nhóm II phù hợp.

Để khẳng định xem mức độ ưu tiên nào phù hợp hơn. Nghiên cứu tiến hành đối chứng thông qua chọn 362 dự án đầu tư được chọn kiểm toán trong trong 5 cuộc kiểm toán NSDP giai đoạn từ 2016-2020.

Hình 2 cho thấy quy mô (tổng mức đầu tư) của các dự án chọn kiểm toán trung bình 148 tỷ đồng/dự án cao hơn 10 lần so với tổng mức đầu tư bình quân của các dự án đủ điều kiện chọn kiểm toán là 14 tỷ đồng/dự án. Do đó, dữ liệu nghiên cứu hỗ trợ cho nhận định tiêu chí 1 (TC1) được ưu tiên trong việc lựa chọn các dự án đầu tư chọn kiểm toán. Ngoài ra, đối với tiêu chí 2 (TC2) trong số ba nhóm dự án, tổng mức đầu tư bình quân của từng dự án đối với nhóm dự án dở dang cao nhất (173 tỷ đồng/dự án) tiếp đến là dự án hoàn thành (134 tỷ đồng/dự án) và cuối cùng là dự án đã phê duyệt quyết toán (126 tỷ đồng/dự án). Dữ liệu này hỗ trợ cho quan điểm các KTV chọn các dự



án kiểm toán dở dang nhiều hơn so với các dự án đã hoàn thành.

Kết quả Hình 3 cho thấy số lượng và tổng mức đầu tư bình quân của các dự án đầu tư chọn kiểm toán trong các cuộc kiểm toán NSDP cũng tương tự như kết quả chỉ ra trong Hình 2. Nhóm dự án dở dang có số lượng (tỷ trọng 42%) và giá trị (tỷ trọng 44%) được chọn kiểm toán cao nhất tiếp đến là dự án hoàn thành và cuối cùng là dự án đã phê duyệt quyết toán. Phát hiện này hỗ trợ quan điểm của Nhóm I – định hướng kết quả.

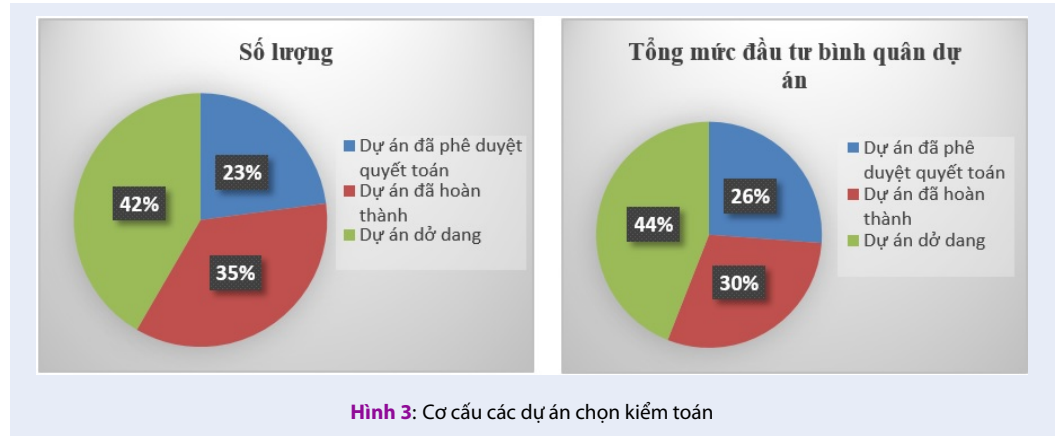
Ngoài ra, đối với dự án tiềm ẩn rủi ro quản lý dự án cao là các dự án có thông tin được thu thập trong giai đoạn khảo sát cho thấy tình trạng (i) vượt tiến độ; (ii) đội vốn (điều chỉnh dự toán, tổng mức đầu tư, hoặc có khối lượng phát sinh tăng cao; (iii) chất lượng không đảm bảo. Các thông tin này ban đầu được lấy từ số báo cáo giám sát đánh giá đầu tư của chủ đầu tư. Kết quả phân loại cho thấy, cùng xếp hạng rủi ro cao nhưng các dự án đầu tư dở dang được lựa chọn kiểm toán nhiều hơn các dự án đã phê duyệt quyết toán A-B hoặc quyết toán dự án hoàn thành. Điều này cũng hàm ý rằng, mặc dù có KTV nhận thức yêu cầu xác nhận thông tin dự án và lựa chọn phương pháp tiếp cận ít rủi ro nhưng dữ liệu cho thấy định hướng kết quả vẫn là ưu tiên của các KTV trong kiểm toán dự án đầu tư công.

KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý CHÍNH SÁCH

Chiến lược tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công dựa trên kỳ vọng kết quả kiểm toán cao hơn bắt đầu từ (i) dự án có quy mô lớn (rủi ro sai lệch trọng yếu cao hơn); (ii) dự án đang thực hiện dở dang, rủi ro kiểm soát cao hơn dẫn tới rủi ro sai lệch trọng yếu cao hơn do chưa được các cơ quan khác kiểm tra, thanh tra, rà soát trước khi phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành; (iii) dự án có mức độ rủi ro có sai lệch trọng yếu đánh giá mức cao và (iv) dự án chưa được thanh tra, kiểm toán độc lập nên rủi ro kiểm soát cao hơn so với dự án đã được các cơ quan khác thanh tra, kiểm toán.

Mặc dù chưa có hướng dẫn tiếp cận rủi ro trong việc xác định dự án đầu tư công chọn kiểm toán nhưng qua khảo sát cho thấy, các KTNN chuyên ngành và khu vực đã áp dụng bốn tiêu chí để đưa ra quyết định dự án nào nên được lựa chọn kiểm toán gồm (i) quy mô dự án; (ii) giá trị khối lượng hoàn thành dự án; (iii) dự án đã được thanh tra, kiểm tra trước đó và (iv) mức độ rủi ro của từng dự án.

Các dự án đầu tư công được lựa chọn dựa trên nguyên tắc và tiêu chí trọng yếu ngầm định (kinh nghiệm chủ quan của kiểm toán viên) và số lượng dự án đầu tư được chọn mẫu kiểm toán chủ yếu nhằm mục đích phát hiện các sai sót về mặt tài chính hoặc vi phạm trong việc chấp hành chế độ quản lý đầu tư xây dựng. Nội dung kiểm toán báo cáo tài chính ít được quan tâm do các dự án chọn kiểm toán chủ yếu là các dự án dở dang.



Kết quả này hàm ý rằng, phần lớn KTV quyết định lựa chọn các dự án đầu tư công để kiểm toán chủ yếu dựa trên khả năng phát hiện được sai sót trọng yếu về mặt tài chính (định hướng kết quả) thay vì xác nhận độ tin cậy của thông tin (định hướng xác nhận). Càng nhiều dự án đầu tư công đang thực hiện dở dang được kiểm toán sẽ giúp phát hiện và khắc phục kịp thời những sai sót về mặt tài chính và chấp hành quy định pháp luật. Tuy nhiên, rủi ro đối với KTV sẽ cao hơn và mức độ đảm bảo từ kiểm toán sẽ thấp hơn do dự án đầu tư công khi còn đang dở dang khi được kiểm toán. Điều này hàm ý rằng, để đảm bảo chất lượng kiểm toán dự án đầu tư công, KTNN phải có chính sách và thủ tục kiểm soát hoạt động kiểm toán của KTV và bổ sung các thủ tục kiểm toán thay thế để giảm thiểu rủi ro kiểm toán. Ngoài ra, kết quả nghiên cứu cung cấp thêm cơ sở khoa học giúp người sử dụng thông tin báo cáo kiểm toán dự án đầu tư hiểu được mục đích của báo cáo kiểm toán là cung cấp mức độ tin cậy thông tin hay nhằm mục đích góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình.

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

AICPA: Viện Kế toán viên công chứng Mỹ
 BCTC: Báo cáo tài chính
 ECA: Tòa Thẩm kế Kiểm toán Châu Âu
 FASB: Ủy ban Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ
 KTNN: Kiểm toán nhà nước Việt Nam
 KTV: Kiểm toán viên
 NSDP: Ngân sách địa phương
 SAI: Cơ quan Kiểm toán tối cao

XUNG ĐỘT LỢI ÍCH

Tác giả xin cam đoan rằng không có bất kì xung đột lợi ích nào trong công bố bài báo.

ĐÓNG GÓP CỦA CÁC TÁC GIẢ

Tác giả Đặng Anh Tuấn chịu trách nhiệm toàn bộ nội dung bài báo.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Kiểm toán nhà nước. Hướng dẫn kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình của kiểm toán Nhà nước, Quyết định số 47/QĐ-KTNN ngày 14 tháng 01 năm 2021 của Tổng Kiểm toán nhà nước.
2. Kiểm toán nhà nước. Quyết Định Số. 2023, Hướng dẫn vận dụng phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán khi thực hiện kiểm toán tài chính trong lĩnh vực kiểm toán dự án đầu tư 63/QĐ-KTNN ngày 10 tháng 02 năm 2023 của Tổng Kiểm toán nhà nước.
3. Holstrum GL, Messier Jr WF. A review and integration of empirical research on materiality. *Aud J Pract Theor.* 1982;2(1):45-63.
4. Tuấn ĐA. Vận dụng trọng yếu kiểm toán chi đầu tư phát triển trong các cuộc kiểm toán ngân sách địa phương, *Nghiên cứu khoa học kiểm toán.* 2019, tháng;4:138.
5. Chewning Jr EG, Higgs JL. What does "materiality" really mean? *J Corp Acct Fin.* 2002 May;13(4):61-71; Available from: <https://doi.org/10.1002/jcaf.10071>.
6. Messier Jr WF, Martinov-Bennie N, Ellifsen A. A review and integration of empirical research on materiality: two decades later. *Aud J Pract Theor.* 2005 Nov;24(2):153-87; Available from: <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.2.153>.
7. Frishkoff P. An empirical investigation of the concept of materiality in accounting. *J Acc Res.* 1970 Jan 1;8:116-29; Available from: <https://doi.org/10.2307/2674697>.
8. Iselin ER, Iskandar TM. Auditors' recognition and disclosure materiality thresholds: their magnitude and the effects of industry. *Br Acc Rev.* 2000 Sep 1;32(3):289-309; Available from: <https://doi.org/10.1006/bare.2000.0140>.
9. DeZoort T, Harrison P, Taylor M. Accountability and auditors' materiality judgments: the effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Acc Organ Soc.* 2006 Jul 1;31(4-5):373-90; Available from: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.09.001>.
10. Zhou Y. Government Audit Materiality (Part two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework: seven case studies and a comparative conceptual work. *Int J Econ Fin.* 2012 Feb;4(2):85-93; Available from: <https://doi.org/10.5539/ijef.v4n2p85>.
11. The European Court of Auditor (ECA)'s Guide to the implementation of the annual audit; 2017.
12. Tuấn ĐA. Phương pháp tiếp cận kiểm toán dự án đầu tư công. *Tạp Chí Kế Toán-Kiểm Toán.* 2022;5.
13. Luật Qhội sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Kiểm toán nhà nước số 81/2015/QH13. Luật số 55/2019/QH14 ngày 26/11/2019; Available from: [https://doi.org/10.36335/VNjhm.2019\(706\).26-32](https://doi.org/10.36335/VNjhm.2019(706).26-32).

14. Kiểm toán nhà nước. Báo cáo phát hiện, xử lý tham nhũng qua công tác kiểm toán - Kết quả đạt được. Bài học kinh nghiệm, những vấn đề lý luận rút ra và những vấn đề thực tiễn đặt ra. KTNN, 2020;.