

# SỰ CẦN THIẾT KHI LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN CÁC CÔNG TRÌNH DỰ ÁN THỦY LỢI PHẢI DỰA TRÊN ĐÁNH GIÁ TRỌNG YẾU VÀ RỦI RO

NGUYỄN MẠNH HÙNG<sup>1\*</sup>  
NGUYỄN HỮU TRÍ<sup>2\*</sup>  
PHAN THẾ ĐỨC<sup>3\*</sup>

**C**ông tác lập kế hoạch kiểm toán các dự án đầu tư nói chung và các công trình dự án thủy lợi nói riêng của Kiểm toán nhà nước hiện tại còn nhiều vấn đề đặt ra. Do tính chất đặc thù và tính chất phức tạp của các dự án này, nên việc thu thập thông tin, xác định trọng yếu và rủi ro khi lập kế hoạch kiểm toán cũng như thực hiện kiểm toán rất khó khăn. Việc vận dụng chuẩn mực kiểm toán về xác định trọng yếu và rủi ro đối với lập kế hoạch kiểm toán cũng như thực hiện kiểm toán với các dự án này còn rất nhiều vướng mắc. Bên cạnh đó, việc vận dụng quy trình kiểm toán chung, quy trình kiểm toán Dự án đầu tư, quy trình kiểm toán Chương trình mục tiêu quốc gia vào các dự án công trình thủy lợi còn nhiều bất cập. Vì vậy, bài viết này mong muốn góp phần làm sáng tỏ một số vấn đề cơ bản về sự cần thiết và những lưu ý thêm về trọng yếu và rủi ro khi lập kế hoạch kiểm toán các công trình dự án thủy lợi do Kiểm toán nhà nước (KTNN) thực hiện.

**Từ khóa:** Xác định trọng yếu, rủi ro khi lập kế hoạch kiểm toán, dự án thủy lợi (DATL), lập kế hoạch kiểm toán.

## Materiality assessment and risk based audit planning of irrigation works, projects

There are many problems existed in planning the audit of investment projects in general and irrigation projects in particular by SAV. Due to the peculiar nature and complexity of these projects, the collection of information, materiality and risks identification in the planning of audits as well as auditing is difficult. The application of audit standards on materiality and risks identification for audit planning as well as auditing with these projects still have many problems. In addition, the application of the general audit process, the process of auditing the investment project, the process of auditing the national target programs into the irrigation works are still inadequate. As such, this article is intended to contribute to clarifying some of the basics of necessity and further notes on the materiality and risks of planning audit work on irrigation projects State Audit Office of Vietnam.

**Key words:** Identifying materiality and risks in audit planning, irrigation project, audit planning.

### 1. Bối cảnh chung

Trong điều kiện một đất nước còn khoảng 70% là nông nghiệp thì các dự án công trình thủy lợi có một vai trò hết sức quan trọng đối với nền kinh tế. Trong những năm gần đây, các dự án (DA) công trình thủy lợi tại các tỉnh, thành phố trong cả nước thường chiếm một khối lượng lớn nguồn vốn đầu tư của Nhà nước, cụ thể hơn 10%, trong khi đó chưa có dự án nào được đầu tư theo hình

thức BOT, chưa thu hút được nguồn vốn ngoài xã hội mà chủ yếu dựa vào nguồn vốn nhà nước. Ngay như Thành phố Hà Nội, mặc dù chủ yếu là đô thị song hiện tại trên địa bàn thành phố đang triển khai 31 dự án xử lý cấp bách sự cố đê điều, thủy lợi với tổng mức đầu tư hơn 432,3 tỷ đồng. Vấn đề kiểm toán để đánh giá tính đúng đắn của các báo cáo quyết toán đầu tư, hiệu quả đầu tư và sự tuân thủ các quy định pháp luật của các công trình dự án

<sup>\*1</sup>Kiểm toán nhà nước Chuyên ngành III, <sup>2,3</sup>Kiểm toán nhà nước Chuyên ngành V



thủy lợi tại các tỉnh thành trở nên hết sức bức thiết. Vấn đề này có ý nghĩa rất lớn đối với sự nghiệp phát triển ngành nông nghiệp nói riêng và của nền kinh tế nói chung.

Việc lập kế hoạch kiểm toán các công trình dự án thủy lợi (DATL) một mặt phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, mặt khác phải xét trên tính đặc thù của các công trình dự án này. Theo quy định của quy trình kiểm toán, kế hoạch kiểm toán bao gồm kế hoạch tổng quát và kế hoạch chi tiết. Nội dung kế hoạch kiểm toán bao gồm các thành tố:

- Mục tiêu, nội dung kiểm toán.
- Phạm vi, giới hạn kiểm toán.
- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và phân tích thông tin thu thập.
- Đánh giá mức độ rủi ro kiểm toán.
- Xác định mức độ rủi ro kiểm toán.
- Xác định trọng yếu kiểm toán.

Trong phạm vi bài viết này, chúng tôi trao đổi thêm về một số vấn đề liên quan đến đánh giá mức độ rủi ro và xác định trọng yếu và sự cần thiết khi lập kế hoạch kiểm toán các công trình dự án đầu tư thủy lợi của Kiểm toán nhà nước.

## **2. Sự cần thiết khi lập kế hoạch kiểm toán các DATL phải dựa trên đánh giá trọng yếu và rủi ro**

*Thứ nhất*, do các DATL mang tính đặc thù, theo đó vấn đề đầu tư mới, vấn đề cải tạo, sửa chữa luôn song trùng rất khó tách bạch đâu là nguồn vốn đầu tư mới, đâu là nguồn vốn dành cho sửa chữa, cải tạo. Tiêu chuẩn về chất lượng chưa được quy chuẩn về mặt định lượng. Phần lớn các công trình DATL tồn tại ở các sông suối, vùng sâu, vùng xa, các tiêu chuẩn một mặt mang tính tương đối, mặt khác rất khó khăn trong việc kiểm soát về chất lượng. Những vấn đề này tác động trực tiếp đến việc xác định trọng yếu và rủi ro khi lập kế hoạch kiểm toán.

*Thứ hai*, các quy định pháp lý của ngành về đánh giá trọng yếu và rủi ro trong lĩnh vực này chưa được quy định cụ thể. Trong các quy định hiện tại của các chuẩn mực, quy trình kiểm toán về xác định trọng yếu, rủi ro chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thuần túy là kiểm toán hoạt động. Trong khi đó một cuộc kiểm toán DATL phải tổng hợp cả 3 loại hình kiểm toán gồm kiểm toán báo cáo quyết toán; kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Như vậy, để xác định trọng yếu và rủi ro trong một cuộc kiểm toán DATL nói chung và lập kế hoạch kiểm toán nói riêng phải vận dụng tổng hợp các chuẩn mực liên quan tại Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN, ngày 15 tháng 7 năm 2016

của Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước, gồm các chuẩn mực: CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động; CMKTNN 400 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ; CMKTNN 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính. 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. CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính. CMKTNN 1330- Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính; CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; CMKTNN 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ.

Bên cạnh đó, một cuộc kiểm toán DATL nói chung và việc lập kế hoạch kiểm toán DATL nói riêng phải vận dụng các quy trình kiểm toán, bao gồm: Quy trình kiểm toán Chương trình mục tiêu quốc gia Ban hành kèm theo Quyết định số 05/2017/QĐ-KTNN ngày 04 tháng 4 năm 2017; Quy trình kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình ban hành theo Quyết định số 02/2017/QĐ-KTNN ngày 13 tháng 3 năm 2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước thì mới đảm bảo được yêu cầu của cuộc kiểm toán cũng như việc lập kế hoạch kiểm toán các DATL.

*Thứ ba*, hiện tại các DATL đang tồn tại rất nhiều vấn đề bức xúc như: lợi dụng tính đặc thù của DATL để các chủ đầu tư và các nhà thầu cũng như các bên liên quan khai khống khối lượng, đơn giá, rút ruột công trình vv... đang rất phổ biến. Tình trạng công trình thi công chất lượng kém; mới bàn giao xong phải tiến hành sửa chữa tu bổ phát sinh thêm nhiều kinh phí, vốn của Nhà nước; quyết toán khống công trình. Điều này trong báo cáo kiểm toán thường niên phát hành hàng năm của cơ quan Kiểm toán nhà nước đã tổng kết đánh giá và thông tin đại chúng phản ánh. Tất cả những vấn đề này có ảnh hưởng rất lớn đến việc xác định tính trọng yếu và rủi ro của quá trình lập kế hoạch cũng như thực hiện kiểm toán các DATL do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

*Thứ tư*, từ trước đến nay, công tác lập Kế hoạch kiểm toán các dự án công trình thủy lợi được thực

hiện theo cách truyền thống, chủ yếu dựa trên thông tin và số liệu khảo sát thu thập được từ đơn vị để đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu chủ yếu dựa vào yếu tố giá trị. Theo đó, gói thầu nào có giá trị lớn; tài sản mua sắm có giá trị lớn... được xem là trọng yếu; còn rủi ro chủ yếu nêu “lấy lẹ” chứ thực chất đánh giá cụ thể như thế nào và giải pháp kèm theo để hạn chế rủi ro chưa được đề cập. Trong khi đó, chất lượng, hiệu quả và tính kinh tế của các cuộc kiểm toán nói chung, kiểm toán DATL nói riêng chịu ảnh hưởng rất lớn bởi việc lựa chọn đúng đắn phương pháp kiểm toán và việc đánh giá đúng đắn tính trọng yếu và rủi ro của cuộc kiểm toán. Thực tiễn cho thấy, vấn đề đánh giá tính trọng yếu và rủi ro trong các cuộc kiểm toán do Kiểm toán nhà nước thực hiện ít được quan tâm, hay gần như không được đề cập. Phương pháp kiểm toán chủ yếu dựa vào kinh nghiệm, việc đưa tính trọng yếu và rủi ro vào vào Kế hoạch kiểm toán còn mang tính hình thức. Do đó, các vấn đề như lựa chọn phương pháp kiểm toán, chọn mẫu kiểm toán, phân tích đánh giá toàn diện cuộc kiểm toán để từ đó đưa ra những nhận xét, kết luận đúng đắn về kết quả kiểm toán còn nhiều hạn chế. Nếu các cuộc kiểm toán của KTNN lựa chọn các phương pháp kiểm toán theo cách đánh giá trọng yếu, rủi ro trong kiểm toán một cách xác đáng thì các cuộc kiểm toán sẽ có được sự kiểm soát chặt chẽ hơn, độ tin cậy kết quả kiểm toán sẽ tốt hơn. Nếu vấn đề trọng yếu rủi ro được xem xét khi lựa chọn phương pháp kiểm toán của các Đoàn, Tổ, Kiểm toán viên sẽ hạn chế rủi ro kiểm toán, nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán và giảm chi phí cuộc kiểm toán của KTNN.

*Thứ năm*, hoạt động kiểm toán của KTNN dù ở loại hình kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán hoạt động cũng đều là hoạt động ngoại kiểm đối với đơn vị được kiểm toán. Việc lựa chọn phương pháp kiểm toán phù hợp và xác định đúng đắn tính trọng yếu, rủi ro kiểm toán của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng rất lớn đến kế hoạch, phương pháp, thời gian, chi phí kiểm toán. Chỉ trên cơ sở đánh giá đầy đủ và đúng đắn tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán thì mới giúp cho quá trình lập kế hoạch kiểm toán, tổ chức thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán đạt hiệu quả và

chất lượng cao, giảm thiểu được rủi ro và bảo đảm được tính kinh tế của cuộc kiểm toán.

### 3. Vấn đề xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong việc lập kế hoạch kiểm toán các công trình dự án thủy lợi

*Thứ nhất, việc xác định tính trọng yếu*

Đối với các công trình dự án thủy lợi, vấn đề đánh giá để xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán về nguyên tắc phải dựa trên chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đã ban hành, cụ thể đối với việc xác định tính trọng yếu phải tuân thủ các quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu trong kiểm toán tài chính; Đoạn 21 đến Đoạn 22 CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 19 đến Đoạn 24 CMKTNN 4000. Trên cơ sở thông tin thu thập được từ các báo cáo quyết toán; báo cáo tài chính; thông tin về nguồn vốn đầu tư, phê duyệt đầu tư; thông tin về chi phí đầu tư; thông tin tình hình chấp hành pháp luật và các quy định trong đầu tư; thông tin về quan sát thực địa khi khảo sát lập kế hoạch và các thông tin khác, Tổ khảo sát lập kế hoạch kiểm toán và kiểm toán viên (sau đây chúng tôi gọi chung là kiểm toán viên) tiến hành đánh giá tính trọng yếu của cuộc kiểm toán các công trình dự án thủy lợi đó. Tính trọng yếu đối với việc kiểm toán các công trình dự án thủy lợi ngoài những vấn đề được đề cập trong nguyên tắc xác định theo chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán còn phải lưu ý thêm các vấn đề sau:

- Trên phương diện đánh giá hiệu quả dự án cần đánh giá sự tuân thủ quy hoạch DA, tác động của DA đối với môi trường sống trong khu vực; việc bảo vệ lợi ích của người thụ hưởng dự án đó như thế nào..., có phù hợp để làm cơ sở đánh giá tính đúng đắn của việc phê duyệt DA;

- Tiến độ thực hiện dự án kéo dài và các vấn đề phát sinh làm tăng vốn đầu tư của dự án lớn, ý kiến đánh giá của các đối tượng sử dụng DA luôn được coi là vấn đề trọng yếu của dự án.

- Trên cơ sở quan sát, điều tra chất lượng DA, hiệu quả sử dụng dự án sau khi hoàn thành để có ước lượng tương đối giá trị hợp lý của các công

trình dự án, so sánh với giá trị quyết toán để làm cơ sở đánh giá tính hợp lý của chi phí đầu tư, quyết toán vốn đầu tư và đánh giá hiệu quả đầu tư.

Những vấn đề trọng yếu bổ sung trên cần được kiểm toán viên đặc biệt lưu ý khi lập kế hoạch kiểm toán các công trình dự án thủy lợi hiện nay.

*Thứ hai, việc xác định rủi ro*

Việc xác định rủi ro kiểm toán trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán đối với các công trình dự án thủy lợi phải tuân thủ theo quy định chuẩn mực kiểm toán Đoạn 45 đến Đoạn 56, 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 được kiểm toán tài chính; Đoạn 23 đến Đoạn 24, CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 16 đến Đoạn 18, CMKTNN 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ và các quy định khác có liên quan của Kiểm toán nhà nước; tuân thủ quy trình kiểm toán còn phải lưu ý thêm các khía cạnh sau:

*Đối với rủi ro tiềm tàng*

Những vấn đề chủ yếu tồn tại rủi ro tiềm tàng ở mức đáng kể của DA gồm: các công trình dự án thủy lợi thực hiện trong thời gian dài; thực hiện bằng nhiều nguồn vốn khác nhau; DA thực hiện trên địa bàn phức tạp, vùng sâu, vùng xa làm cho khả năng kiểm tra giám sát khó khăn; các công trình dự án thủy lợi có liên quan nhiều DA khác, có ảnh hưởng trực tiếp đến đời sống, chính sách của người dân, tác động lớn đến kinh tế, xã hội; cơ chế, chính sách quản lý, điều hành DA phức tạp. Nếu những rủi ro này mà lớn thì trong kế hoạch kiểm toán cần lựa chọn kiểm toán viên chuyên sâu, có nhiều kinh nghiệm trong kiểm toán các công trình dự án thủy lợi trước đây; sử dụng các thiết bị hỗ trợ cho kiểm toán như các thiết bị kiểm tra máy móc bê tông; máy quét các công trình ngầm đang chìm dưới mặt đất; cần xác định trong kế hoạch mẫu chọn lớn hơn, đa dạng hơn các công trình DA khác; bên cạnh đó phần lớn các công trình dự án thủy lợi việc lượng hóa các khối lượng công việc là rất khó khăn, nên dự toán và cả trong thanh quyết toán chi phí, vốn đầu tư đội lên rất nhiều, thậm chí gấp hai ba lần dự toán ban đầu.



### *Đối với rủi ro kiểm soát*

Do các công trình dự án thủy lợi thường được triển khai ở địa bàn phức tạp, vùng sâu, vùng xa nên vấn đề kiểm soát nội bộ sẽ tồn tại nhiều hạn chế như: không có kiểm soát, kiểm soát qua loa, nhất là việc bỏ qua hoặc buông lỏng khâu giám sát từ các loại kiểm soát nội bộ của dự án. Những vấn đề này dẫn đến làm tăng rủi ro kiểm toán khi kiểm toán các công trình dự án thủy lợi. Do đó, ngoài những quy định tại chuẩn mực và quy trình kiểm toán đã nêu ở trên khi xác định rủi ro trong kiểm toán tại các công trình dự án thủy lợi cần lưu ý thêm các khía cạnh sau:

- Đánh giá tính hiệu quả và độ tin cậy của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ các công trình dự án thủy lợi được kiểm toán;

- Đánh giá mức độ và khả năng kiểm soát của các cơ quan cấp trên đối với DA;

- Vấn đề lợi ích nhóm, lợi ích cục bộ địa phương có tồn tại từ các khâu phê duyệt, thanh toán, nghiệm thu, quyết toán DA hay không?

- Các quy định đặc thù về kiểm soát nội bộ có được đề cập thêm cho các công trình dự án thủy lợi có tính đặc biệt hay không?

Tất cả những vấn đề lưu ý thêm này phải được xem xét khi lập kế hoạch kiểm toán các công trình dự án thủy lợi hiện nay của Kiểm toán nhà nước. Trên cơ sở kết quả phân tích về hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin về DA để đánh giá về rủi ro kiểm soát.

### *Đối với rủi ro phát hiện*

Đối với các công trình dự án thủy lợi kiểm toán viên một mặt dựa vào kết quả đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát để đưa ra các giải pháp thích hợp để giảm thiểu rủi ro phát hiện như: mở rộng phạm vi thử nghiệm, tăng mẫu chọn khi kiểm toán; bố trí đủ nhân lực và nhân lực có năng lực cho cuộc kiểm toán; về phía tổ kiểm toán, kiểm toán chuyên ngành, các cơ quan tham mưu cần tăng cường kiểm soát tại các khâu của quá trình kiểm toán các công trình dự án thủy lợi có tính phức tạp, có giá trị lớn. Các vấn đề lưu ý này cần được đưa vào kế hoạch kiểm toán đối với việc kiểm toán các

công trình dự án thủy lợi hiện nay của Kiểm toán nhà nước.

### **Kết luận**

Xuất phát từ những vấn đề nêu trên, đòi hỏi KTNN phải sớm nghiên cứu, đánh giá một cách đầy đủ việc lựa chọn phương pháp kiểm toán dựa trên trọng yếu và rủi ro kiểm toán một cách có hệ thống, cả về lý luận và thực tiễn, đặc biệt là trong lập kế hoạch kiểm toán của các công trình dự án thủy lợi hiện nay. Điều này nhằm góp phần nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán, giảm thiểu rủi ro và tiết kiệm nguồn lực kiểm toán của KTNN, nhất là các cuộc kiểm toán DATL hiện do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

### **TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành từ năm 2014 đến hết năm 2016;
2. Quy trình kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia Ban hành kèm theo Quyết định số 05/2017/QĐ-KTNN ngày 04 tháng 4 năm 2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước;
3. Quy trình kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình ban hành theo Quyết định số 02/2017/QĐ-KTNN ngày 13 tháng 3 năm 2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước;
4. Các chuẩn mực kiểm toán liên quan tại quyết định 02/2016/QĐ-KTNN, ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước, gồm:
  - CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động;
  - CMKTNN 400 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ;
  - CMKTNN 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính. 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;
  - CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính;
  - CMKTNN 1330- Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính;
  - CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động;
  - CMKTNN 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ.

**Ngày nhận bài lần 1: 05/6/2018**

**Ngày duyệt đăng: 10/6/2018**