PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước

(Tiếp theo Công báo số 827 + 828)

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1300 LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN CỦA CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1300 của INTOSAI - Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

03. Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch kiểm toán một cách phù hợp, nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán tài chính:

(i) Thực hiện được các mục tiêu kiểm toán;

(ii) Giảm thiểu rủi ro kiểm toán;

(iii) Tổ chức tiến hành cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả.

04. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

05. Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Vai trò lập kế hoạch kiểm toán

06. Lập kế hoạch kiểm toán cuộc kiểm toán tài chính bao gồm việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc lập kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ đem lại lợi ích sau:

(i) Giúp kiểm toán viên nhà nước tập trung đúng mức vào các phần quan trọng của cuộc kiểm toán;

(ii) Giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và giải quyết một cách kịp thời các vấn đề có thể xảy ra;

(iii) Giúp kiểm toán viên nhà nước tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán một cách thích hợp nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách hiệu quả;

(iv) Hỗ trợ trong việc lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để xử lý các rủi ro dự kiến và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên;

(v) Tạo điều kiện cho việc chỉ đạo, giám sát và soát xét công việc của Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán;

(vi) Hỗ trợ việc điều phối công việc do các cộng tác viên và chuyên gia thực hiện khi cần thiết.

07. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và độ phức tạp của cuộc kiểm toán cũng như thông tin, kết quả và kinh nghiệm kiểm toán trước đây có liên quan và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán hiện tại.

08. Kiểm toán viên nhà nước có thể thảo luận một số vấn đề trong việc lập kế hoạch kiểm toán với đơn vị được kiểm toán nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý hoạt động kiểm toán. Khi thảo luận các vấn đề trong kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải thận trọng để không làm ảnh hưởng đến tính bảo mật và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán

09. Khi bắt đầu khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục: xem xét điều kiện về năng lực chuyên môn và khả năng của kiểm toán viên nhà nước, tính chính trực của đơn vị được kiểm toán để đảm bảo tiến hành cuộc kiểm toán theo quy định; đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập nhằm

hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và đánh giá các sự kiện hoặc tình huống có thể ảnh hưởng tiêu cực đến khả năng của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán theo quy định tại Đoạn 18 CMKTNN 1220 - Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính.

10. Thực hiện các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán cho phép kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch cuộc kiểm toán để duy trì tính độc lập và khả năng thực hiện nhiệm vụ kiểm toán một cách chặt chẽ, phù hợp với chuẩn mực Kiểm toán nhà nước ngay từ khâu lập kế hoạch kiểm toán.

Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

Yêu cầu về lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

11. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải căn cứ vào kế hoạch kiểm toán hàng năm của Kiểm toán nhà nước, phải xác định mục tiêu kiểm toán, rủi ro, trọng yếu, tiêu chí, phạm vi, phương pháp và thủ tục kiểm toán cho từng nhóm nội dung kiểm toán và cụ thể hóa cho từng đơn vị được kiểm toán, phải xác định thời gian, nhân sự và lịch trình kiểm toán cho từng đơn vị được kiểm toán; phải làm căn cứ lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, chỉ đạo điều hành, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán đến mức có thể chấp nhận được.

12. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải được Tổng Kiểm toán nhà nước phê duyệt trước khi thực hiện kiểm toán.

13. Việc lập, thẩm định, phê duyệt và tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng quát được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Trình tự lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

14. Công việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát bao gồm:

(i) Tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán; phân tích thông tin thu thập để làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát;

(ii) Kế hoạch kiểm toán tổng quát thường bao gồm các nội dung chính sau:

- Mục tiêu kiểm toán;
- Tiêu chí kiểm toán;
- Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán;
- Nội dung kiểm toán;
- Phạm vi kiểm toán, phương pháp kiểm toán, thủ tục kiểm toán;
- Xác định thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

Khảo sát, thu thập thông tin

15. Khi tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán, các thông tin cần tìm hiểu thường là:

(i) Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, như:

• Đặc điểm của đơn vị gồm: Lĩnh vực hoạt động, chức năng, nhiệm vụ; loại hình sở hữu và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý; các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia, kể cả đầu tư vào các đơn vị có mục đích đặc biệt; phân cấp quản lý và cơ cấu nguồn vốn, nguồn kinh phí của đơn vị...;

• Các quy định pháp lý liên quan đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

• Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng và lý do thay đổi (nếu có); mục tiêu, chiến lược của đơn vị và những rủi ro hoạt động có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;

• Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị.

(ii) Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán gồm:

• Môi trường kiểm soát;

• Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;

• Hệ thống thông tin liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính bao gồm cả các quy trình hoạt động có liên quan và trao đổi thông tin;

• Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán;

• Giám sát các kiểm soát.

(iii) Các thông tin liên quan khác:

• Các nội dung thu được từ các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây có liên quan đến đơn vị được kiểm toán;

• Các kết quả từ các cuộc kiểm toán trước liên quan đến vấn đề đánh giá hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ;

• Bằng chứng về những cam kết của các cấp quản lý đối với việc thiết lập, vận hành và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ lành mạnh;

• Những vấn đề, sự vụ thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến thời kỳ kiểm toán; liên quan đến đơn vị được kiểm toán…;

• Các tranh chấp về hợp đồng kinh tế, tài chính, các vụ kiện đang chờ xét xử liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

Các thông tin cụ thể cần thu thập có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

16. Nguồn để khảo sát, thu thập thông tin thường bao gồm:

(i) Các quy định pháp luật hiện hành;

(ii) Các quy định, quy chế của các cấp quản lý;

(iii) Hồ sơ tài liệu của đơn vị: Chính sách, quy định nội bộ, cam kết của các cấp quản lý trong đơn vị; báo cáo tài chính và các báo cáo khác; báo cáo kiểm toán nội bộ…;

(iv) Báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm tra, thanh tra trước đây (nếu có);

(v) Tài liệu, thông tin về các tranh chấp, vụ kiện có liên quan đến đơn vị được kiểm toán;

(vi) Kết quả trao đổi, thảo luận với đơn vị và các bên liên quan chính đến đơn vị được kiểm toán;

(vii) Phương tiện thông tin đại chúng.

17. Quá trình khảo sát, thu thập thông tin bao gồm các bước:

(i) Lập đề cương khảo sát, thu thập thông tin, trong đó cần lưu ý:

• Xác định những thông tin cần thu thập và nguồn thu thập (các tài liệu sẽ được thu thập; cơ quan, đơn vị, cá nhân cung cấp tài liệu; những vị trí sẽ được phỏng vấn; các địa điểm sẽ tiến hành khảo sát thực tế…);

• Dự kiến thời gian dành cho việc khảo sát, thu thập thông tin; cân đối giữa thời gian và chi phí bỏ ra với tính hữu ích của thông tin thu thập được trong lập kế hoạch cuộc kiểm toán.

(ii) Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin bằng các cách sau: yêu cầu đơn vị gửi tài liệu, tra cứu trên các phương tiện thông tin đại chúng, khảo sát trực tiếp tại đơn vị;

(iii) Phân tích các thông tin thu thập được;

(iv) Lập báo cáo kết quả khảo sát thu thập thông tin.

18. Kiểm toán viên nhà nước tham gia khảo sát phải là những người có kinh nghiệm và hiểu biết hoặc có khả năng hiểu biết về lĩnh vực sẽ kiểm toán để thực hiện lập kế hoạch kiểm toán tổng quát. Trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, phải tăng cường việc thảo luận nhóm nhằm đánh giá khả năng báo cáo tài chính dễ có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hoặc gian lận theo quy định tại Đoạn 15, Đoạn 16 CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá các 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; Đoạn 13, Đoạn 14 CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trọng cuộc kiểm toán tài chính.

Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát

Mục tiêu kiểm toán

19. Mục tiêu chung của cuộc kiểm toán tài chính là đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán có phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành hay không; đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, thông tin tài chính đó. Ngoài ra, còn có mục tiêu khác gắn liền với các nội dung kiểm toán như các nội dung kiểm toán sau:

(i) Các tài khoản hoặc các báo cáo tài chính khác không được lập và trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính dành cho các mục đích chung;

(ii) Ngân sách, các khoản mục ngân sách, các khoản phân bổ ngân sách và các quyết định về phân bổ và sử dụng các nguồn lực;

(iii) Các chính sách, chương trình và hoạt động được thực hiện theo quy định hoặc theo yêu cầu của các nhà tài trợ;

(iv) Việc thực hiện trách nhiệm theo quy định pháp luật, như việc thực hiện trách nhiệm quản lý nhà nước của các Bộ, ngành, địa phương;

(v) Các khoản thu, chi, các loại tài sản hoặc các khoản nợ.

20. Kế hoạch kiểm toán phải nêu được mục tiêu chung của cuộc kiểm toán và mục tiêu cụ thể cho từng nhóm nội dung kiểm toán và từng đơn vị được kiểm toán.

Trong trường hợp cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp các loại hình kiểm toán khác cần xác định thêm mục tiêu kiểm toán cho phù hợp với loại hình kiểm toán kết hợp đó. Việc xác định mục tiêu kiểm toán là cơ sở để xác định nội dung, phạm vi, phương pháp, thủ tục và lịch trình kiểm toán.

Đánh giá rủi ro

21. Đánh giá rủi ro là một phần quan trọng trong thực hiện cuộc kiểm toán tài chính. Rủi ro và các nhân tố có thể làm tăng mức độ rủi ro thay đổi tùy thuộc vào nội dung kiểm toán cụ thể và các tình huống kiểm toán khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước xem xét 03 yếu tố rủi ro: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung kiểm toán và tình huống cụ thể.

22. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Nội dung, lịch trình

và phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Trọng yếu kiểm toán

23. Trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định tính và định lượng. Việc xác định trọng yếu và đánh giá các khía cạnh định tính của trọng yếu trong một cuộc kiểm toán cần các xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước.

24. Việc xác định trọng yếu phải căn cứ vào bản chất, mức độ ảnh hưởng của thông tin và sai sót đối với các nội dung được kiểm toán. Trên cơ sở chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước phải xác định trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính, các khoản mục cần lưu ý và mức trọng yếu thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính. Chi tiết cách xác định trọng yếu kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và cách xác định mức trọng yếu đối với các đơn vị thành viên và trao đổi về mức trọng yếu này với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên được quy định tại CMKTNN 1600 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

Nội dung kiểm toán

25. Nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và trình bày trong các báo cáo tài chính. Căn cứ mục tiêu, phạm vi kiểm toán và kết quả đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu kiểm toán để xác định các nội dung kiểm toán chủ yếu làm cơ sở cho việc xác định các nội dung kiểm toán cụ thể tại Kế hoạch kiểm toán chi tiết. Nội dung kiểm toán chi tiết phù hợp với đặc thù của từng lĩnh vực kiểm toán như: thu, chi ngân sách nhà nước; tài chính doanh nghiệp, ngân hàng và các tổ chức tín dụng... Nội dung kiểm toán phải rõ ràng và có thể đánh giá, đo lường được bằng các tiêu chí, do đó kế hoạch kiểm toán cần phải đưa ra các tiêu chí kiểm toán phù hợp với nội dung kiểm toán.

Tiêu chí kiểm toán

26. Các tiêu chí phải được xác định để làm cơ sở cho việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và đưa ra các phát hiện và kết luận kiểm toán. Khi thực hiện kiểm toán tài chính, việc xác định tiêu chí là một bước quan trọng trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán.

27. Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính chủ yếu bao gồm: Luật, chuẩn mực, các quy định về chế độ kế toán, tài chính; các khuôn khổ quy định về lập, trình bày và công khai báo cáo tài chính được ban hành bởi các cơ quan có thẩm quyền.

28. Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính phải được thông tin cho đơn vị được kiểm toán và các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán để giúp họ hiểu được cách thức đánh giá, đo lường nội dung kiểm toán.

Phạm vi kiểm toán

29. Căn cứ mục tiêu kiểm toán đã xác định, nội dung kiểm toán và các tiêu chí kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin đã thu thập, kế hoạch kiểm toán phải xác định rõ phạm vi kiểm toán, bao gồm: thời kỳ, niên độ kế toán (năm tài khóa) hoặc khoảng thời gian kiểm toán (giai đoạn kiểm toán đối với chương trình, dự án hay công trình xây dựng cơ bản), số lượng, tên đơn vị được kiểm toán và tiêu chí lựa chọn đơn vị được kiểm toán.

30. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải xác định đơn vị được kiểm toán, bao gồm:

(i) Tên đơn vị được kiểm toán và tiêu chí lựa chọn đơn vị được kiểm toán;

(ii) Xác định trọng yếu kiểm toán cho từng đơn vị được kiểm toán.

Phương pháp và thủ tục kiểm toán

31. Trong cuộc kiểm toán tài chính có thể sử dụng phương pháp thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần nêu cụ thể phương pháp kiểm toán và các thủ tục kiểm toán chủ yếu được áp dụng cho từng nhóm nội dung kiểm toán.

Xác định nguồn lực kiểm toán

32. Căn cứ mục tiêu, nội dung, phạm vi và quy mô cuộc kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được qua quá trình khảo sát và các nguồn lực hiện có để xác định thời gian kiểm toán đối với từng đơn vị được kiểm toán; bố trí thời gian thích hợp cho các phần hành kiểm toán có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn nhằm đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã đề ra.

33. Nguồn lực thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm:

(i) Nhân lực: căn cứ nhân lực hiện có (trình độ, năng lực và khả năng để thực hiện nhiệm vụ), quy mô cuộc kiểm toán, kế hoạch kiểm toán tổng quát phải có dự kiến nguồn nhân lực của Đoàn kiểm toán, cụ thể về số lượng, trình độ, năng lực chuyên môn và kỹ năng nghiệp vụ cần thiết và đề xuất sử dụng chuyên gia (nếu cần thiết); phân công Tổ trưởng tổ kiểm toán và thành viên của tổ;

(ii) Kinh phí dự kiến và các điều kiện vật chất cần thiết cho cuộc kiểm toán: trên cơ sở thời gian, nhân sự và phạm vi kiểm toán, kế hoạch kiểm toán phải xác định kinh phí và các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán;

(iii) Căn cứ vào đánh giá rủi ro để bố trí các nguồn lực sao cho phù hợp (nhân sự, thời gian kiểm toán cho từng nội dung và từng đơn vị được kiểm toán).

34. Tùy thuộc vào việc đánh giá rủi ro, quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát sẽ hỗ trợ xác định các vấn đề sau:

(i) Nguồn lực cho các nội dung công việc kiểm toán đặc biệt, ví dụ: bố trí các thành viên Tổ kiểm toán có kinh nghiệm phù hợp cho các nội dung công việc kiểm toán có rủi ro cao hay bố trí kiểm toán viên nhà nước có trình độ chuyên môn cao để thực hiện các vấn đề, công việc phức tạp;

(ii) Quy mô nguồn lực phân bổ cho nội dung công việc kiểm toán cụ thể, ví dụ: số lượng kiểm toán viên nhà nước tham gia đối chiếu tại các đơn vị quan trọng có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, hoặc thời gian dành cho các nội dung công việc kiểm toán có rủi ro cao;

(iii) Phương thức quản lý, chỉ đạo và giám sát hoạt động kiểm toán, ví dụ: khi nào cần thiết phải tổ chức họp Đoàn kiểm toán để hướng dẫn và rút kinh nghiệm, cách thức tiến hành soát xét của lãnh đạo đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán, Trưởng Đoàn kiểm toán, tổ chức kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán của Đoàn kiểm toán,...

Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán tổng quát

35. Khi cần thiết, trong quá trình thực hiện kiểm toán phát sinh những lý do ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian, kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán báo cáo Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán để trình cấp có thẩm quyền điều chỉnh kế hoạch kiểm toán tổng quát cho phù hợp.

Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết

36. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung kiểm toán cho từng đơn vị được kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán.

37. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải cụ thể, chi tiết được các mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán của kế hoạch kiểm toán tổng quát; xác định rõ tiêu chí kiểm toán, phương pháp kiểm toán, phạm vi kiểm toán, giới hạn kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán và trên cơ sở kết quả thông tin khảo sát, đánh giá cụ thể về tình hình hoạt động tại đơn vị được kiểm toán.

38. Để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết theo yêu cầu trên, từ các thông tin tại kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần:

(i) Xác định các thông tin cần thu thập, bổ sung thêm để đáp ứng yêu cầu chi tiết và cụ thể hóa tại từng đơn vị;

(ii) Tiến hành thu thập thêm thông tin;

(iii) Xác định cách thức tiếp cận rủi ro đối với từng nội dung kiểm toán; thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán cụ thể; thời gian kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán; phân công công việc cho từng kiểm toán viên nhà nước.

Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết

39. Khi cần thiết, trong quá trình thực hiện kiểm toán chi tiết phát sinh những lý do ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán đề nghị việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết của Tổ kiểm toán để trình cấp có thẩm quyền phê duyệt trước khi thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

40. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính; đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(i) Những tài liệu, hồ sơ thu thập được từ quá trình khảo sát thu thập thông tin và phân tích thông tin để lập kế hoạch kiểm toán;

(ii) Tài liệu liên quan đến quá trình thẩm định và xét duyệt kế hoạch kiểm toán tổng quát cuộc kiểm toán;

(iii) Kế hoạch kiểm toán tổng quát; Kế hoạch kiểm toán chi tiết;

(iv) Những thay đổi, bổ sung về kế hoạch kiểm toán tổng quát, kế hoạch kiểm toán chi tiết và lý do của những thay đổi đó;

(v) Các tài liệu khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1315 XÁC ĐỊNH VÀ ĐÁNH GIÁ RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU THÔNG QUA HIỂU BIẾT VỀ ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN VÀ MÔI TRƯỜNG HOẠT ĐỘNG CỦA ĐƠN VỊ TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1315 của INTOSAI - Xác định và đánh giá các 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.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính đối với mọi cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(i) Cơ sở dẫn liệu: Là những khẳng định của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục, thông tin trình bày trong báo cáo tài chính và được kiểm toán viên nhà nước sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên nhà nước sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra được chia thành ba loại như sau:

• Các cơ sở dẫn liệu đối với các nghiệp vụ kinh tế và sự kiện trong kỳ được kiểm toán gồm: tính phát sinh; tính đầy đủ; tính chính xác; tính đúng kỳ; phân loại.

• Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ gồm: tính hiện hữu; quyền và nghĩa vụ; tính đầy đủ; đánh giá và phân bổ.

• Các cơ sở dẫn liệu đối với các trình bày và thuyết minh gồm: tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ; tính đầy đủ; phân loại và tính dễ hiểu; tính chính xác và đánh giá.

(ii) Rủi ro hoạt động: Là rủi ro phát sinh từ các điều kiện, sự kiện, tình huống, việc thực hiện hay không thực hiện các hành động phù hợp có thể ảnh hưởng bất lợi tới khả năng đạt được mục tiêu và thực hiện nhiệm vụ của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Kiểm soát nội bộ: Là các quy định, quy trình do đơn vị xây dựng, ban hành và duy trì thực hiện để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về độ tin cậy của báo cáo tài chính, đảm bảo hiệu quả, hiệu lực hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Kiểm soát trong thuật ngữ "kiểm soát nội bộ" được hiểu là bất cứ khía cạnh nào của một hoặc nhiều bộ phận của kiểm soát nội bộ;

(iv) Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập các hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(v) Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán.

Các thuật ngữ khác sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan

Thủ tục đánh giá rủi ro

05. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu. Tuy nhiên, nếu chỉ thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro thì chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Vì vậy, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thử nghiệm cơ bản hoặc thử nghiệm kiểm soát đồng thời với các thủ tục đánh giá rủi ro để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

06. Thu thập những hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, trong đó có kiểm soát nội bộ là một quá trình liên tục về thu thập, cập nhật và phân tích thông tin trong suốt quá trình kiểm toán. Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước có cơ sở để lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình kiểm toán, như:

(i) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính;

(ii) Xác định mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính;

(iii) Đánh giá sự phù hợp trong việc chọn lựa, áp dụng các chính sách kế toán và tính đầy đủ, thích hợp của các thuyết minh báo cáo tài chính;

(iv) Xác định các khoản mục cần đặc biệt lưu ý khi kiểm toán;

(v) Xây dựng các ước tính để sử dụng khi thực hiện thủ tục phân tích;

(vi) Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, gồm thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(vii) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

07. Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để làm bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập thêm bằng chứng kiểm toán về các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu liên quan, về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát.

08. Kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng xét đoán chuyên môn xác định mức độ hiểu biết về đơn vị được kiểm toán cần phải có để đáp ứng được mục tiêu quy định trong Chuẩn mực này.

09. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro, bao gồm rủi ro do gian lận và rủi ro do nhầm lẫn. Riêng rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được quy định chi tiết các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận tại CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

10. Trong quá trình thu thập các thông tin cần thiết về đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện toàn bộ các thủ tục đánh giá rủi ro, song không nhất thiết phải thực hiện toàn bộ các thủ tục cho mỗi khía cạnh của thông tin cần tìm hiểu. Kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng các thủ tục khác nếu xét thấy hữu ích cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu (như soát xét các thông tin thu được từ báo chí, truyền thông hoặc phỏng vấn các chuyên gia về kinh tế, pháp lý…).

11. Thủ tục đánh giá rủi ro phải bao gồm các bước sau:

(i) Phỏng vấn lãnh đạo và nhân viên quản lý trong đơn vị mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, như:

• Phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được môi trường lập báo cáo tài chính;

• Phỏng vấn trực tiếp bộ phận thanh tra, kiểm soát hoặc kiểm toán nội bộ cung cấp thông tin về các thủ tục mà các bộ phận này đã thực hiện liên quan đến thiết kế và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ cũng như các biện pháp xử lý thích hợp của đơn vị đối với những phát hiện sai sót;

• Phỏng vấn các nhân viên thực hiện việc tạo lập, xử lý và ghi chép các nghiệp vụ phức tạp và bất thường có thể giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá tính thích hợp trong lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất định;

• Phỏng vấn trực tiếp bộ phận pháp chế của đơn vị cung cấp thông tin về các vấn đề như tranh chấp, kiện tụng, tuân thủ pháp luật và các quy định, những thông tin về gian lận hoặc nghi ngờ gian lận ảnh hưởng tới đơn vị.

(ii) Thủ tục phân tích: Thực hiện thủ tục phân tích trong quy trình đánh giá rủi ro có thể liên quan đến các thông tin tài chính và phi tài chính giúp kiểm toán viên nhà nước có cơ sở thiết kế và tiến hành các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá, như:

• Xác định được các đặc điểm của đơn vị mà kiểm toán viên nhà nước chưa biết;

• Xác định sự tồn tại của các giao dịch, sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu của các vấn đề có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán; phát hiện được những mối quan hệ bất thường và ngoài dự kiến giúp kiểm toán viên nhà nước xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;

• Khi thủ tục phân tích sử dụng những dữ liệu tổng hợp, kết quả phân tích chỉ cung cấp những thông tin chung ban đầu về khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu. Do đó, việc xem xét những thông tin khác đã thu thập được khi xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cùng với kết quả của thủ tục phân tích giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu và đánh giá kết quả của thủ tục phân tích.

(iii) Quan sát và kiểm tra có thể hỗ trợ cho việc phỏng vấn lãnh đạo đơn vị, các cá nhân khác trong đơn vị, đồng thời cung cấp thêm những thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, như:

• Tài liệu, báo cáo được lãnh đạo đơn vị báo cáo với cơ quan chức năng;

• Báo cáo hoặc giải trình về tiến độ, kết quả hoạt động của các bộ phận;

• Văn bản pháp lý đặc thù có liên quan đến hoạt động của đơn vị;

• Các tài liệu, báo cáo hoặc biên bản làm việc của các cơ quan chức năng với đơn vị;

• Các tài liệu (dự toán, kế hoạch), hồ sơ hướng dẫn về kiểm soát nội bộ;

• Cơ sở vật chất, trang thiết bị…

12. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp của các thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá rủi ro để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc quyết định lựa chọn đơn vị được kiểm toán.

Thông tin thu thập từ các cuộc kiểm toán trước

13. Trường hợp dự định sử dụng các thông tin thu thập được từ kinh nghiệm kiểm toán hoặc từ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện với đơn vị được kiểm toán trong các năm trước, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính phù hợp của thông tin để sử dụng cho cuộc kiểm toán hiện tại. Để xác định tính thích hợp của thông tin, kiểm toán viên nhà nước cần phỏng vấn và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp khác.

14. Kinh nghiệm và các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các cuộc kiểm toán trước cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước những thông tin:

(i) Các sai sót trong quá khứ và tình hình thực hiện sửa chữa, khắc phục các sai sót đó;

(ii) Đặc điểm và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, trong đó có kiểm soát nội bộ;

(iii) Các thay đổi quan trọng trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán kể từ kỳ kế toán trước cho đến thời điểm hiện tại giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

Thảo luận trong Đoàn kiểm toán

15. Lãnh đạo và các thành viên trong Đoàn kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị dễ xảy ra sai sót trọng yếu và sự phù hợp trong việc áp dụng các quy định lập, trình bày báo cáo tài chính với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị. Lãnh đạo Đoàn kiểm toán có thể chỉ thảo luận với những thành viên chủ chốt và thông báo lại bằng văn bản cho các thành viên khác trong Đoàn kiểm toán.

16. Việc thảo luận trong Đoàn kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính dễ xảy ra sai sót trọng yếu nhằm:

(i) Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong Đoàn kiểm toán chia sẻ các quan điểm dựa trên những kinh nghiệm và hiểu biết về đơn vị;

(ii) Cho phép các thành viên trong Đoàn kiểm toán trao đổi thông tin, hiểu rõ hơn về những rủi ro, trọng yếu hoặc những khoản mục trong báo cáo tài chính dễ bị sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và nguyên nhân dẫn đến những sai sót đó;

(iii) Tạo cơ sở cho các thành viên của Đoàn kiểm toán trao đổi và chia sẻ những thông tin mới thu thập được trong suốt quá trình kiểm toán có ảnh hưởng tới việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

Những hiểu biết cần có về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị

Đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị

17. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu các thông tin sau:

(i) Lĩnh vực, ngành nghề quản lý hoạt động; các quy định pháp lý và các yếu tố khác có liên quan, như:

• Lĩnh vực quản lý, hoạt động của đơn vị;

• Chế độ kế toán liên quan đến đơn vị đang hoạt động;

• Quy định pháp lý đặc thù có ảnh hưởng lớn tới hoạt động của đơn vị;

• Chính sách về thuế (thuế thu nhập doanh nghiệp và các thuế khác);

• Các chủ trương, chính sách của Nhà nước ban hành đang ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị (chính sách tiền tệ, tài chính, tái cấu trúc nền kinh tế hoặc sự cắt giảm về ngân sách…);

• Các quy định về môi trường ảnh hưởng đến ngành và lĩnh vực hoạt động của đơn vị;

• Tình hình chung về kinh tế, lãi suất và các nguồn lực tài chính nhàn rỗi, lạm phát hoặc biến động tỷ giá…

(ii) Đặc điểm của đơn vị: Chức năng, nhiệm vụ; cơ cấu tổ chức bộ máy, sự phân cấp và mối quan hệ giữa các đơn vị trực thuộc trong hệ thống tổ chức bộ máy; cơ chế phân cấp về quản lý, sử dụng các nguồn kinh phí và tài sản; bản chất của các nguồn thu, chi (ngân sách nhà nước, hoạt động sự nghiệp và sản xuất, kinh doanh dịch vụ); quy trình hoạt động và các thay đổi đáng kể so với các kỳ trước trong hoạt động của đơn vị…

(iii) Chính sách kế toán mà đơn vị đang áp dụng và lý do thay đổi (nếu có), như:

• Các phương pháp mà đơn vị sử dụng để hạch toán các nghiệp vụ kinh tế quan trọng và các giao dịch bất thường;

• Những thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị;

• Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định mới đối với đơn vị và thời điểm, cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu này.

• Các nguyên tắc kế toán và các quy định đặc thù của từng ngành nghề.

(iv) Mục tiêu, nhiệm vụ thực hiện và cách thức đo lường, đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị:

• Mục tiêu và nhiệm vụ về phát triển, mở rộng ngành nghề, quy mô hoạt động hoặc sử dụng công nghệ thông tin, tuân thủ các yêu cầu mới về tài chính, kế toán có thể dẫn đến rủi ro hoạt động và rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các nhóm giao dịch phát sinh, số dư tài khoản và thuyết minh ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ báo cáo tài chính;

• Việc xác định và đánh giá kết quả hoạt động hoặc mức độ hoàn thành nhiệm vụ của đơn vị có thể tạo ra áp lực cho đơn vị phải cải thiện kết quả hoạt động hoặc làm sai lệch báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu biết về cách đo lường kết quả hoạt động của đơn vị để xem xét mức độ ảnh hưởng của các áp lực dẫn đến làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu, kể cả sai sót do gian lận. Phụ lục 01 Đoạn A1 Chuẩn mực này hướng dẫn chi tiết về một số thông tin sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động.

Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

18. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu các thông tin về kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định kiểm soát nào, riêng lẻ hay kết hợp với kiểm soát khác, có liên quan tới cuộc kiểm toán. Phụ lục 01 Đoạn A2-A7 hướng dẫn chi tiết về các kiểm soát liên quan.

Mục đích của kiểm soát nội bộ

19. Hiểu biết về kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên nhà nước xác định các loại sai sót tiềm tàng, các yếu tố ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

20. Kiểm soát nội bộ được thiết kế và thực hiện song có thể thay đổi theo quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị nhằm giải quyết các rủi ro hoạt động đã được xác định mà các rủi ro này ảnh hưởng đến việc không đạt được một trong các mục tiêu liên quan đến:

(i) Độ tin cậy của quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính;

(ii) Hiệu quả và hiệu lực hoạt động;

(iii) Sự tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành.

Các hạn chế của kiểm soát nội bộ

21. Do những hạn chế vốn có, kiểm soát nội bộ dù hiệu quả đến mức nào, cũng chỉ cung cấp cho đơn vị một sự đảm bảo hợp lý để đạt được mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính. Các hạn chế này gồm:

(i) Việc con người có thể có sai lầm khi đưa ra quyết định và hoạt động của kiểm soát nội bộ kém hiệu quả xảy ra do sai sót của con người;

(ii) Các thủ tục kiểm soát bị vô hiệu hóa do sự thông đồng của hai hay nhiều người hoặc bị lãnh đạo đơn vị khống chế;

(iii) Khi thiết kế và thực hiện các kiểm soát, lãnh đạo đơn vị có thể dự định về phạm vi, mức độ các kiểm soát lựa chọn để thực hiện, cũng như phạm vi, mức độ rủi ro mà họ có thể chấp nhận.

Các bộ phận hợp thành của kiểm soát nội bộ

22. Thông thường, kiểm soát nội bộ được chia thành năm bộ phận nhằm cung cấp một khuôn khổ giúp kiểm toán viên nhà nước xem xét các khía cạnh khác nhau trong kiểm soát nội bộ của đơn vị, gồm:

(i) Môi trường kiểm soát;

(ii) Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;

(iii) Hệ thống thông tin liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính bao gồm các quy trình hoạt động có liên quan và trao đổi thông tin;

(iv) Các hoạt động kiểm soát;

(v) Giám sát các kiểm soát.

23. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị bao gồm các yếu tố thủ công và các yếu tố tự động. Đặc điểm của các yếu tố thủ công và yếu tố tự động có liên quan đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước cũng như các thủ tục kiểm toán tiếp theo dựa trên kết quả đánh giá đó. Phụ lục 01 Đoạn A8-A12 hướng dẫn chi tiết về đặc điểm các yếu tố thủ công và tự động ảnh hưởng đến đánh giá rủi ro.

Môi trường kiểm soát

24. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị. Trong quá trình tìm hiểu, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá: Việc đơn vị ban hành, duy trì văn hóa trung thực và giá trị đạo đức; các điểm mạnh và khiếm khuyết của môi trường kiểm soát.

25. Môi trường kiểm soát bao gồm các chức năng kiểm soát và quản lý, các quan điểm, nhận thức, hành động của lãnh đạo đơn vị liên quan đến kiểm soát nội bộ và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị. Môi trường kiểm soát tạo nên đặc điểm chung của một đơn vị có tác động trực tiếp đến ý thức của từng thành viên trong đơn vị về công tác kiểm soát.

26. Để tìm hiểu về môi trường kiểm soát của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước xem xét các yếu tố sau đây:

(i) *Truyền đạt thông tin, tính chính trực và giá trị đạo đức*: Tính hữu hiệu của các kiểm soát không thể cao hơn các giá trị đạo đức và tính chính trực của những người thiết kế, quản lý và giám sát các kiểm soát đó. Việc thực thi tính chính trực và các giá trị đạo đức để loại bỏ hoặc giảm thiểu các động cơ xúi giục nhân viên

tham gia vào các hành động thiếu trung thực, bất hợp pháp hoặc phi đạo đức. Việc truyền đạt về tính chính trực và các giá trị đạo đức tới nhân viên thông qua các chính sách của đơn vị, các quy tắc đạo đức và bằng tấm gương điển hình.

(ii) *Đảm bảo về năng lực*: Sự cân nhắc của lãnh đạo đơn vị về các mức độ năng lực cần đáp ứng cho mỗi nhiệm vụ cụ thể, các kỹ năng và kiến thức cần thiết tương ứng.

(iii) *Hoạt động của bộ phận kiểm soát:*

• Độc lập đối với lãnh đạo đơn vị;

• Có kinh nghiệm và vị thế;

• Mức độ tham gia của bộ phận kiểm soát, những thông tin bộ phận kiểm soát nhận được, soát xét và xử lý;

• Tính hợp lý trong hành động của bộ phận kiểm soát.

(iv) *Triết lý và phong cách điều hành của lãnh đạo đơn vị*:

• Cách thức tiếp cận và quản lý rủi ro hoạt động;

• Quan điểm và hành động đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

• Quan điểm đối với việc xử lý thông tin, công việc tài chính, kế toán và nhân sự.

(v) *Cơ cấu tổ chức:* Việc thiết lập một cơ cấu tổ chức thích hợp mà theo đó các hoạt động của đơn vị được lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và soát xét nhằm đạt được mục tiêu. Sự phù hợp của cơ cấu tổ chức phụ thuộc một phần vào quy mô và đặc điểm hoạt động của đơn vị.

(vi) *Phân công quyền hạn và trách nhiệm:* Cách thức phân công quyền hạn và trách nhiệm đối với các hoạt động; cách thức thiết lập trình tự hệ thống báo cáo và sự phân cấp quyền hạn, trách nhiệm giữa các cấp.

(vii) *Các chính sách và quy định về nhân sự:* Các chính sách và quy định liên quan đến các hoạt động tuyển dụng, định hướng, đào tạo, đánh giá, hướng dẫn, thăng tiến nhân viên, lương, thưởng và các biện pháp khắc phục sai sót.

27. Các bằng chứng kiểm toán thích hợp về các yếu tố của môi trường kiểm soát có thể được thu thập bằng việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và các thủ tục đánh giá rủi ro khác (xác nhận kết quả phỏng vấn thông qua quan sát hoặc kiểm tra tài liệu).

28. Một số yếu tố của môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng lớn đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Hiệu quả của việc thiết kế môi trường kiểm soát liên quan đến sự tham gia của bộ phận kiểm soát chịu ảnh hưởng bởi các vấn đề, như:

(i) Sự độc lập của bộ phận kiểm soát đối với lãnh đạo đơn vị và khả năng đánh giá của lãnh đạo đơn vị về hoạt động kiểm soát;

(ii) Hiểu biết của bộ phận kiểm soát về các nghiệp vụ kinh tế của đơn vị;

(iii) Kết quả đánh giá của bộ phận kiểm soát về tính phù hợp của báo cáo tài chính đối với khuôn khổ quy định trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

29. Khi kiểm toán viên nhà nước đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, sự tồn tại của một môi trường kiểm soát độc lập và thỏa đáng có thể là một yếu tố tích cực của đơn vị. Tuy nhiên, một môi trường kiểm soát thỏa đáng chỉ giúp giảm rủi ro do gian lận mà không thể ngăn chặn hoàn toàn gian lận. Ngược lại, những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát làm giảm hiệu quả của các kiểm soát, nhất là đối với gian lận.

30. Bản thân môi trường kiểm soát không thể tự ngăn chặn hoặc tự phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính hữu hiệu của các kiểm soát khác, do đó ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu.

Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

31. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị để:

(i) Xác định rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính;

(ii) Ước tính mức độ của rủi ro và đánh giá khả năng xảy ra rủi ro;

(iii) Quyết định các thủ tục kiểm toán thích hợp đối với các rủi ro đó.

32. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị giúp đơn vị xác định các rủi ro cần được quản lý. Một quy trình đánh giá rủi ro phù hợp với hoàn cảnh, bản chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước phát hiện các rủi ro có sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định và đánh giá:

(i) Nếu đơn vị đã xây dựng quy trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước 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;

(ii) Nếu đơn vị chưa có một quy trình hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị về việc phát hiện và xử lý các rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ khi không có văn bản quy định quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.

Hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính bao gồm các quy trình có liên quan và trao đổi thông tin

33. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, như:

(i) Các nhóm giao dịch trong hoạt động của đơn vị có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính;

(ii) 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 khi cần thiết, ghi nhận vào sổ kế toán và trình bày báo cáo tài chính;

(iii) Các tài liệu kế toán liên quan, các thông tin hỗ trợ và các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính được dùng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, kể cả việc chỉnh sửa các thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được phản ánh vào sổ kế toán. Các tài liệu kế toán này có thể dưới dạng bản giấy hoặc bản điện tử;

(iv) Cách thức tiếp nhận và xử lý các thông tin, sự kiện, điều kiện có tính chất quan trọng đối với báo cáo tài chính;

(v) Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm cả các ước tính kế toán và thuyết minh quan trọng;

(vi) Các kiểm soát đối với những bút toán (như các bút toán hạch toán nghiệp vụ kinh tế phát sinh, bút toán điều chỉnh, bút toán kết chuyển và khóa sổ cuối kỳ…).

34. Kiểm toán viên nhà nước 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 báo cáo tài chính, như:

(i) Trao đổi giữa lãnh đạo đơn vị và bộ phận kiểm soát;

(ii) Thông tin với các cơ quan bên ngoài.

Các hoạt động kiểm soát liên quan

35. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu những hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước 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.

36. Các hoạt động kiểm soát là các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo các chỉ đạo của lãnh đạo đơn vị được thực hiện. Dù trong hệ thống công nghệ thông tin hay thủ công thì các hoạt động kiểm soát đều có những mục tiêu đa dạng và được áp dụng ở các cấp độ khác nhau. Các hoạt động kiểm soát cụ thể như:

(i) Phê duyệt;

(ii) Đánh giá hoạt động;

(iii) Xử lý thông tin;

(iv) Các kiểm soát vật chất (khóa an toàn, két sắt, camera…);

(v) Thực hiện nguyên tắc trong phân công nhiệm vụ…

37. Các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán là:

(i) Các hoạt động kiểm soát có liên quan đến các rủi ro đáng kể và các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như quy định tại Đoạn 55 Chuẩn mực này; hoặc

(ii) Các hoạt động kiểm soát được xác định là có liên quan theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước.

38. Xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về một hoạt động kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán bị ảnh hưởng bởi những rủi ro đã xác định có sai sót trọng yếu và cho rằng việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đó là cần thiết để xác định phạm vi thử nghiệm cơ bản.

39. Kiểm toán viên nhà nước cần chú trọng vào việc phát hiện và tìm hiểu về các hoạt động kiểm soát các nghiệp vụ, giao dịch được coi là có mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn.

40. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu cách thức đơn vị xử lý rủi ro phát sinh từ công nghệ thông tin khi đánh giá hoạt động kiểm soát của đơn vị, như:

(i) Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức thực hiện các hoạt động kiểm soát. Dưới góc độ của kiểm toán viên nhà nước, các kiểm soát đối với hệ thống công nghệ thông tin (gồm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin và các kiểm soát chương trình ứng dụng) được xác định là có hiệu quả khi duy trì được tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật của dữ liệu được hệ thống thông tin xử lý;

(ii) Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin là các chính sách, thủ tục liên quan đến nhiều chương trình ứng dụng và hỗ trợ cho hiệu quả hoạt động của các kiểm soát chương trình ứng dụng. Các kiểm soát chung được áp dụng cho máy chủ và các môi trường người sử dụng đầu cuối. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin duy trì tính toàn vẹn của thông tin và tính bảo mật dữ liệu thường gồm các kiểm soát đối với:

- Trung tâm dữ liệu và các hoạt động kết nối mạng;
- Đầu tư mới, thay đổi và bảo trì hệ thống phần mềm;
- Thay đổi chương trình;
- An ninh truy cập;
- Đầu tư mới, phát triển và bảo trì các hệ thống ứng dụng.

(iii) Các kiểm soát chương trình ứng dụng là các thủ tục thủ công hoặc tự động và thường ở cấp độ chu trình hoạt động, áp dụng đối với việc xử lý giao dịch của các chương trình ứng dụng riêng lẻ. Các kiểm soát chương trình ứng dụng là các kiểm soát mang tính ngăn chặn hoặc phát hiện sai sót để đảm bảo tính toàn vẹn của các dữ liệu kế toán. Các kiểm soát chương trình ứng dụng 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 đảm bảo các giao dịch phát sinh đã được phê duyệt, được ghi nhận và xử lý đầy đủ, chính xác (như kiểm tra tự động dữ liệu đầu vào, việc đánh số thứ tự kết hợp với việc theo dõi thủ công các báo cáo tổng hợp hoặc chỉnh sửa tại thời điểm nhập dữ liệu).

Giám sát các kiểm soát

41. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà đơn vị sử dụng để giám sát kiểm soát nội bộ đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính, 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 đơn vị.

42. Giám sát các kiểm soát là hoạt động đánh giá tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ trong từng giai đoạn một cách kịp thời và thực hiện các biện pháp khắc phục cần thiết. Lãnh đạo đơn vị giám sát các kiểm soát thông qua hoạt động đánh giá liên tục, riêng biệt hoặc kết hợp cả hai. Hoạt động giám sát liên tục thường gắn liền với các hoạt động thường xuyên của một đơn vị. Các hoạt động giám sát của lãnh đạo đơn vị cũng sử dụng những thông tin thu thập từ bên ngoài (như các đánh giá, kết luận và kiến nghị của cơ quan quản lý) để xem xét các vấn đề hoặc lĩnh vực cần cải thiện.

43. Nếu đơn vị có kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu, xác định các thông tin về kiểm toán nội bộ có liên quan đến cuộc kiểm toán để xác định nội dung, lịch trình, hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện. Nếu trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã thực hiện, trong đó bao gồm việc soát xét kế hoạch và trao đổi về kế hoạch đó với kiểm toán nội bộ. CMKTNN 1610 - Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính quy định và hướng dẫn về sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

44. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu nguồn thông tin liên quan đến hoạt động giám sát của đơn vị và cơ sở để lãnh đạo đơn vị đánh giá các thông tin là đủ tin cậy cho mục đích giám sát.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

45. Để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

Cấp độ báo cáo tài chính

46. Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính:

(i) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính là những rủi ro có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo tài chính và có ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Các rủi ro này có thể không phải là rủi ro phát hiện được với các cơ sở dẫn liệu cụ thể tại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh. Các rủi ro này đại diện cho các tình huống có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (như lãnh đạo đơn vị khống chế kiểm soát nội bộ). Các rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

(ii) Rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính xuất phát từ khiếm khuyết của môi trường kiểm soát (như sự thiếu năng lực của lãnh đạo đơn vị có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đối với báo cáo tài chính), do vậy, kiểm toán viên nhà nước phải có biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro này.

(iii) Hiểu biết về kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên nhà nước xem xét đánh giá:

• Mức độ hoài nghi về tính chính trực của lãnh đạo đơn vị dẫn đến việc trình bày sai lệch các thông tin trên báo cáo tài chính;

• Hoài nghi về điều kiện và độ tin cậy của hồ sơ, tài liệu của đơn vị khó có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Cấp độ cơ sở dẫn liệu

47. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nhằm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận rằng rủi ro đã xác định có ảnh hưởng lan tỏa hơn đến tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên nhà nước sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng xảy ra được chia thành ba loại như sau:

(vi) Các cơ sở dẫn liệu đối với các giao dịch và sự kiện trong kỳ được kiểm toán:

• Tính phát sinh: Các giao dịch và các sự kiện được ghi nhận đã xảy ra và liên quan đến đơn vị;

• Tính đầy đủ: Tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận;

• Tính chính xác: Số liệu và dữ liệu liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được phản ánh một cách phù hợp;

• Tính đúng kỳ: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;

• Phân loại: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản.

(vii) Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản vào cuối kỳ:

• Tính hiện hữu: Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;

• Quyền và nghĩa vụ: Đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản thuộc sở hữu và đơn vị có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả của đơn vị;

• Tính đầy đủ: Tất cả các tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ;

• Đánh giá và phân bổ: Tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và những điều chỉnh liên quan đến đánh giá hoặc phân bổ đã được ghi nhận phù hợp.

(viii) Các cơ sở dẫn liệu đối với các trình bày và thuyết minh:

• Tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ: Các sự kiện, giao dịch và các vấn đề khác được thuyết minh thực sự đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;

• Tính đầy đủ: Tất cả các thuyết minh cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;

• Phân loại và tính dễ hiểu: Các thông tin tài chính được trình bày, diễn giải và thuyết minh hợp lý, rõ ràng, dễ hiểu;

• Tính chính xác và đánh giá: Thông tin tài chính và thông tin khác được trình bày hợp lý và theo giá trị phù hợp.

Các vấn đề xem xét khi đánh giá và xác định rủi ro có trọng yếu

48. Xác định rủi ro thông qua quá trình tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị, bao gồm các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị.

49. Đánh giá những rủi ro đã xác định và xem xét mức độ ảnh hưởng của rủi ro đó đến tổng thể báo cáo tài chính và tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Việc đánh giá rủi ro sẽ quyết định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thực hiện. Phụ lục 02 Chuẩn mực này cung cấp một số tình huống và sự kiện cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu.

50. Trong quá trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết về các kiểm soát và xác định, đánh giá về mức độ ảnh hưởng, khả năng ngăn chặn hoặc phát hiện sửa chữa của các kiểm soát đối với các sai sót trọng yếu trong từng

cơ sở dẫn liệu cụ thể (như các hoạt động kiểm soát mà đơn vị thiết kế nhằm đảm bảo nhân viên của đơn vị sẽ kiểm đếm và ghi nhận chính xác số liệu hàng tồn kho khi kiểm kê định kỳ hàng năm sẽ liên quan trực tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính hiện hữu và tính đầy đủ của số dư hàng tồn kho; hoặc thủ tục soát xét của bộ phận quản lý đối với báo cáo bán hàng hoặc số thu tại các chi nhánh, đơn vị trực thuộc chỉ liên quan gián tiếp đến cơ sở dẫn liệu là tính đầy đủ của doanh thu, do đó, kiểm soát này có thể ít hiệu quả trong việc giảm rủi ro cho cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ" so với các kiểm soát khác có liên quan trực tiếp, như thủ tục đối chiếu giữa chứng từ vận chuyển, tài liệu liên quan với hóa đơn bán hàng, biên lai thu phí…).

Rủi ro phải đặc biệt lưu ý khi kiểm toán

51. Khi thực hiện quy trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước phải dựa vào xét đoán chuyên môn để cân nhắc rủi ro đã xác định là rủi ro đáng kể hay không đáng kể. Khi xét đoán, kiểm toán viên nhà nước phải loại trừ ảnh hưởng của các kiểm soát đã được xác định liên quan đến rủi ro đó.

52. Rủi ro đáng kể thường liên quan đến các giao dịch bất thường hoặc các vấn đề cần xét đoán. Các vấn đề cần xét đoán bao gồm các ước tính kế toán mà việc đo lường các ước tính đó chứa đựng yếu tố không chắc chắn. Các giao dịch thường xuyên, đơn giản được xử lý một cách có hệ thống thường ít phát sinh rủi ro đáng kể. Các giao dịch bất thường và vấn đề cần xét đoán, rủi ro có sai sót trọng yếu thường nhiều hơn và phát sinh từ:

(i) Sự can thiệp nhiều hơn của lãnh đạo đơn vị vào việc hạch toán kế toán;

(ii) Can thiệp thủ công nhiều hơn vào quá trình thu thập và xử lý dữ liệu;

(iii) Các tính toán hoặc nguyên tắc kế toán phức tạp;

(iv) 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.

(v) Nguyên tắc kế toán đối với các ước tính kế toán hoặc ghi nhận doanh thu, thu nhập, chi phí được diễn giải theo cách khác nhau;

(iv) Các xét đoán mang tính chủ quan hoặc phức tạp.

53. Khi xét đoán rủi ro nào được coi là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước tối thiểu phải xem xét những nội dung sau:

(i) Rủi ro đó là rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn;

(ii) Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn trong quản lý kinh tế, lĩnh vực kế toán và các lĩnh vực khác;

(iii) Mức độ phức tạp của các giao dịch;

(iv) Rủi ro đó gắn liền với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan;

(v) Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính liên quan tới rủi ro, đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn;

(vi) 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.

54. Khi đã xác định có rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu các kiểm soát của đơn vị, kể cả các hoạt động kiểm soát và biện pháp xử lý có liên quan đến rủi ro đó. Trường hợp, các kiểm soát mà lãnh đạo đơn vị áp dụng đối với các rủi ro đáng kể nhưng vẫn không xử lý được các rủi ro này, kiểm toán viên nhà nước phải coi đây là khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị để xác định phạm vi và thủ tục kiểm toán phù hợp tiếp theo.

Những rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp

55. Kiểm toán viên nhà nước xét đoán rằng nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với một số loại rủi ro liên quan tới việc ghi chép không chính xác hoặc không đầy đủ các giao dịch, số dư tài khoản phát sinh có tính chất thường xuyên và quan trọng mà thường được xử lý tự động, ít hoặc không được xử lý thủ công. Trong trường hợp này, các kiểm soát của đơn vị được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát đó.

Rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro

56. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể thay đổi trong quá trình kiểm toán khi kiểm toán viên nhà nước thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán. Trường hợp 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 thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại những đánh giá trước đó và sửa đổi các thủ tục kiểm toán đã đề ra (như việc đánh giá rủi ro dựa vào hoạt động hữu hiệu của một số kiểm soát nhưng khi tiến hành thử nghiệm đối với các kiểm soát này, kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy các kiểm soát đó không hoạt động hữu hiệu hoặc khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước phát hiện ra các sai sót về số liệu hoặc các sai sót có tần suất xảy ra lớn hơn so với dự kiến khi đánh giá rủi ro).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

57. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính, đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(i) Những trao đổi, thảo luận giữa các thành viên trong Đoàn kiểm toán và các chỉ đạo quan trọng đã thống nhất liên quan đến đánh giá khả năng báo cáo tài chính của đơn vị có thể xảy ra sai sót trọng yếu;

(ii) Các nội dung chính liên quan đến hiểu biết về đơn vị được kiểm toán, môi trường hoạt động của đơn vị, các bộ phận hợp thành của kiểm soát nội bộ và các nguồn thông tin mà kiểm toán viên nhà nước đã sử dụng để thu thập các hiểu biết và các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện;

(iii) Các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định, đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(iv) Những rủi ro đã xác định và các kiểm soát liên quan mà kiểm toán viên nhà nước đã tìm hiểu.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

Phụ lục 01
HƯỚNG DẪN CHI TIẾT NỘI DUNG MỘT SỐ ĐOẠN CỦA CMKTNN 1315

Thông tin nội bộ sử dụng để đo lường và đánh giá (hướng dẫn đoạn 17iv)

A1. Kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét một số thông tin nội bộ được đơn vị được kiểm toán sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động, như:

(i) Các chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu (tài chính và phi tài chính), các tỷ suất quan trọng, những xu hướng và số liệu thống kê hoạt động; mục tiêu, phạm vi thực hiện của dự án, chương trình;

(ii) Phân tích kết quả hoạt động, tiến độ thực hiện theo từng giai đoạn;

(iii) Kế hoạch tài chính, dự toán, tình hình biến động và các báo cáo đánh giá hoạt động của các bộ phận chức năng;

(iv) Đánh giá kết quả công việc của nhân viên và chính sách lương, thu nhập tăng thêm;

(v) So sánh kết quả hoạt động của đơn vị với các đơn vị khác cùng lĩnh vực, ngành nghề hoạt động.

Các kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán (hướng dẫn đoạn 18)

A2. Khi kiểm toán viên nhà nước xét đoán về một kiểm soát đơn lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác có liên quan đến cuộc kiểm toán, các yếu tố có thể xem xét bao gồm:

(i) Tính trọng yếu;

(ii) Mức độ nghiêm trọng của các rủi ro liên quan;

(iii) Quy mô của đơn vị;

(iv) Chức năng, nhiệm vụ và đặc điểm hoạt động của đơn vị;

(v) Tính đa dạng và sự phức tạp trong hoạt động của đơn vị;

(vi) Pháp luật và các quy định có liên quan;

(vii) Các tình huống và các thành phần áp dụng của kiểm soát nội bộ;

(viii) Đặc điểm và mức độ phức tạp của các hệ thống trong kiểm soát nội bộ của đơn vị;

(ix) Sự tồn tại và cách thức một kiểm soát cụ thể, riêng lẻ hay kết hợp với các kiểm soát khác, có thể ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu.

A3. Các kiểm soát đối với tính đầy đủ và chính xác của thông tin được đơn vị cung cấp liên quan đến cuộc kiểm toán nếu kiểm toán viên nhà nước dự định sử dụng thông tin đó để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các kiểm soát

liên quan đến các mục tiêu hoạt động và tính tuân thủ cũng có thể liên quan đến cuộc kiểm toán nếu các kiểm soát đó liên quan đến các dữ liệu mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá hoặc sử dụng khi thực hiện các thủ tục kiểm toán.

A4. Kiểm soát nội bộ đối với việc bảo vệ tài sản nhằm tránh việc mua, sử dụng và thanh lý không đúng thẩm quyền có thể bao gồm các kiểm soát liên quan đồng thời đến việc lập, trình bày báo cáo tài chính và các mục tiêu hoạt động của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước đánh giá các kiểm soát này thường giới hạn ở các thủ tục liên quan đến độ tin cậy của báo cáo tài chính.

A5. Khi thu thập thông tin về các kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá về mặt thiết kế của các kiểm soát và xác định việc triển khai các kiểm soát này tại đơn vị bằng cách tiến hành thêm một số thủ tục kiểm toán ngoài việc phỏng vấn các nhân viên của đơn vị.

A6. Khi đánh giá về mặt thiết kế của một kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét kiểm soát đó, riêng lẻ hoặc kết hợp cùng các kiểm soát khác có khả năng ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách hiệu quả các sai sót trọng yếu. Một kiểm soát được thiết kế không phù hợp có thể là một khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ của đơn vị.

A7. Thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán về thiết kế và thực hiện các kiểm soát liên quan có thể bao gồm:

(i) Phỏng vấn các nhân viên của đơn vị;

(ii) Quan sát việc áp dụng các kiểm soát cụ thể;

(iii) Kiểm tra các báo cáo và tài liệu;

(iv) Kiểm tra các giao dịch trên hệ thống thông tin liên quan đến báo cáo tài chính;

(v) Để đạt được mục tiêu thu nhập bằng chứng kiểm toán, nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng thủ tục phỏng vấn thì cần phải sử dụng kết hợp với các thủ tục khác.

Đặc điểm của các yếu tố thủ công và yếu tố tự động trong kiểm soát nội bộ ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước (hướng dẫn đoạn 23)

A8. Việc sử dụng các yếu tố thủ công hay tự động trong kiểm soát nội bộ cũng ảnh hưởng đến cách thức tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch:

(i) Các kiểm soát thủ công bao gồm thủ tục phê duyệt, rà soát các giao dịch, đối chiếu và theo dõi các khoản đối chiếu đó. Ngoài ra, đơn vị cũng có thể sử dụng các kiểm soát tự động để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch theo dạng điện tử để thay thế các tài liệu bằng giấy.

(ii) Các kiểm soát trong hệ thống công nghệ thông tin là sự kết hợp cả kiểm soát tự động (Ví dụ các kiểm soát được thiết kế trong các chương trình máy tính) và kiểm soát thủ công. Các kiểm soát thủ công độc lập với công nghệ thông tin,

sử dụng các thông tin do công nghệ thông tin tạo ra, hoặc có thể giới hạn trong việc giám sát tính hữu hiệu của công nghệ thông tin và của các kiểm soát tự động để giải quyết các tình huống ngoại lệ. Khi sử dụng công nghệ thông tin để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo các giao dịch hay các dữ liệu tài chính khác để đưa vào báo cáo tài chính, các hệ thống và chương trình phần mềm gồm các kiểm soát liên quan tới các cơ sở dẫn liệu tương ứng đối với các tài khoản trọng yếu, hoặc mang tính quyết định đối với hoạt động hữu hiệu của các kiểm soát thủ công có sự phụ thuộc vào công nghệ thông tin.

A9. Công nghệ thông tin có thể mang đến những rủi ro cụ thể cho kiểm soát nội bộ của đơn vị, như:

(i) Tin tưởng vào hệ thống hoặc chương trình trong khi hệ thống hoặc chương trình đó lại xử lý không chính xác dữ liệu hoặc sử dụng dữ liệu không chính xác để xử lý, hoặc cả hai tình huống.

(ii) Việc truy cập dữ liệu trái phép dẫn đến dữ liệu bị xóa hoặc bị thay đổi không phù hợp (như hạch toán các nghiệp vụ không đúng thẩm quyền và không có thật). Các rủi ro này gia tăng khi có nhiều người sử dụng truy cập vào một cơ sở dữ liệu chung.

(iii) Khả năng nhân viên phụ trách hệ thống công nghệ thông tin có được đặc quyền truy cập nhiều hơn mức cần thiết so với nhiệm vụ được giao, do đó phá vỡ sự phân nhiệm;

(iv) Những thay đổi trái phép dữ liệu gốc, hệ thống hoặc chương trình;

(v) Can thiệp thủ công không thích hợp;

(vi) Khả năng mất dữ liệu hoặc không thể truy cập vào dữ liệu khi cần thiết.

A10. Các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ có thể phù hợp hơn đối với các tình huống cần đến sự xét đoán và thận trọng, như:

(i) Các giao dịch lớn, bất thường hoặc không xảy ra thường xuyên;

(ii) Các tình huống mà sai sót khó xác định và khó dự đoán;

(iii) Các tình huống thường xuyên biến đổi đòi hỏi thêm các kiểm soát ngoài phạm vi các kiểm soát tự động nếu có;

(iv) Giám sát tính hữu hiệu của kiểm soát tự động.

A11. Các kiểm soát thủ công trong kiểm soát nội bộ thường có độ tin cậy thấp hơn so với kiểm soát tự động do kiểm soát thủ công dễ bị bỏ sót, bị khống chế, dễ mắc phải các sai sót đơn giản và có thể không đảm bảo tính nhất quán. Kiểm soát thủ công thường không phù hợp với các tình huống sau:

(i) Khối lượng giao dịch lớn và thường xuyên lặp lại hoặc các tình huống lỗi có thể dự đoán, có thể được ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa bằng các kiểm soát được tự động hóa;

(ii) Các hoạt động kiểm soát mà cách thức thực hiện có thể thiết kế và tự động hóa một cách phù hợp.

A12. Phạm vi và đặc điểm của các rủi ro đối với kiểm soát nột bộ thường thay đổi tùy theo bản chất và đặc điểm của hệ thống thông tin của đơn vị. Đơn vị xử lý những rủi ro từ việc sử dụng công nghệ thông tin hoặc sử dụng các yếu tố thủ công trong kiểm soát nội bộ bằng cách thiết lập các kiểm soát hữu hiệu dựa trên đặc điểm hệ thống thông tin của đơn vị.

Phụ lục 02
NHỮNG TÌNH HUỐNG VÀ SỰ KIỆN CÓ THỂ NHẬN DIỆN RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU

Các ví dụ dưới đây bao gồm rất nhiều tình huống và sự kiện khác nhau. Tuy nhiên, không phải tất cả các tình huống và sự kiện này cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán, như:

• Bội chi ngân sách do hệ thống kiểm soát ngân sách yếu kém;

• Cổ phần hóa, thoái vốn nhà nước hoặc tư nhân hóa;

• Những thay đổi điều chỉnh lớn đối với chính sách, chế độ hiện có hoặc áp dụng quy định kế toán mới;

• Các chương trình, dự án, đề án không có đủ nguồn lực và kinh phí;

• Chi tiêu công tăng và lạm phát cao;

• Mua sắm trang thiết bị chuyên dụng trong các lĩnh vực đặc thù (như quốc phòng, an ninh);

• Những hoạt động điều tra đặc biệt;

• Các thay đổi trong cơ cấu, tổ chức bộ máy và ngành nghề, chức năng nhiệm vụ, lĩnh vực của đơn vị (Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa điểm mới; thay đổi trong đơn vị như những hoạt động mua sắm lớn, tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác; tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp; thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán, lập báo cáo tài chính; thay đổi nhân sự chủ chốt);

• Dấu hiệu lãng phí, thất thoát;

• Mối quan hệ cộng tác giữa lĩnh vực công và tư;

• Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định (như ở các nước mà tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng, hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao);

• Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;

• Các vấn đề về tính hoạt động liên tục hay tính thanh khoản, bao gồm việc mất các khách hàng quan trọng;

• Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp;

• Phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm và dịch vụ mới hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;

• Có những giao dịch lớn với các bên liên quan;

• Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ, nhất là những khiếm khuyết không được lãnh đạo đơn vị xử lý;

• Thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin; cài đặt hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập báo cáo tài chính;

• Việc thanh tra hoặc điều tra của các cơ quan chức năng của Nhà nước đối với hoạt động hoặc kết quả tài chính của đơn vị;

• Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm;

• Các giao dịch bất thường có giá trị lớn;

• Các vụ kiện tụng chưa được giải quyết và các khoản nợ tiềm tàng.

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1320 XÁC ĐỊNH VÀ VẬN DỤNG TRỌNG YẾU KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1320 của INTOSAI - Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước trong việc xây dựng Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc áp dụng Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán và áp dụng khái niệm "trọng yếu" đối với mọi cuộc kiểm toán tài chính, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và áp dụng trọng yếu kiểm toán một cách phù hợp khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(i) Trọng yếu kiểm toán*:* Là khái niệm về tầm cỡ (hay quy mô) và bản chất của các sai sót, những thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác có thể làm sai lệch đáng kể đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán, làm ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin thiếu, thông tin không chính xác hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét ở cả hai phương diện định lượng và định tính.

• Về mặt định lượng, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi đạt đến một giá trị nhất định có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của đối tượng sử dụng thông tin tài chính.

• Về mặt định tính, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi bản chất 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.

(ii) Mức trọng yếu*:* Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có.

(iii) Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán (sau đây gọi là mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính): Là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng ở mức đó báo cáo tài chính có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính thường được tính bằng tỷ lệ phần trăm (%) trên giá trị tiêu chí được lựa chọn.

(iv) Mức trọng yếu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh: Là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng ở mức đó thông tin của nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

(v) Mức trọng yếu thực hiện: Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính, 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 báo cáo tài chính.

Trong trường hợp liên quan đến mức trọng yếu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, mức trọng yếu thực hiện cũng được xác định để làm giảm khả năng xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó tới mức thấp có thể chấp nhận được.

(vi) Ngưỡng sai sót không đáng kể*:* Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước 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 báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán.

Các thuật ngữ khác sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán

05. Trọng yếu kiểm toán là cơ sở giúp kiểm toán viên nhà nước:

(i) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro;

(ii) Nhận biết và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;

(iii) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán trong quá trình kiểm toán;

(iv) Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (nếu có); rút ra kết luận về ảnh hưởng của các sai sót và hình thành ý kiến kiểm toán.

Một số lưu ý khi xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán

06. Để xác định trọng yếu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước căn cứ vào nguyên tắc "trọng yếu" trong lập và trình bày báo cáo tài chính được quy định và hướng dẫn tại các chuẩn mực và chế độ kế toán.

Trường hợp chuẩn mực và chế độ kế toán không quy định và hướng dẫn nguyên tắc "trọng yếu" trong lập và trình bày báo cáo tài chính, các đặc tính dưới đây là căn cứ để xác định trọng yếu kiểm toán:

(v) Sai sót được coi là trọng yếu nếu những sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của đối tượng sử dụng thông tin tài chính;

(vi) Những xét đoán về tính trọng yếu của sai sót cần được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể, ở cả góc độ quy mô hay bản chất của sai sót, hoặc kết hợp cả hai;

(vii) Những xét đoán về các vấn đề trọng yếu phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu chung về thông tin tài chính của các đối tượng sử dụng thông tin chủ yếu.

07. Trọng yếu kiểm toán cần được xem xét cả về mặt định lượng và định tính. Khi xét đoán tính trọng yếu của sai sót đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên không chỉ dựa vào quy mô của 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). Việc xác định mức trọng yếu kiểm toán trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán có thể giúp kiểm toán viên nhà nước có cơ sở xét đoán tính trọng yếu của sai sót về mặt quy mô; tuy nhiên, trong một số hoàn cảnh cụ thể, sai sót có thể được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của sai sót đó thấp hơn mức trọng yếu.

08. Trọng yếu kiểm toán là một khái niệm tương đối hơn là một khái niệm tuyệt đối. Một sai sót với quy mô nhất định có thể là sai sót trọng yếu trong hoàn cảnh này nhưng lại không trọng yếu trong hoàn cảnh khác. Do đó, không thể xây dựng mức trọng yếu chung để áp dụng cho mọi đơn vị được kiểm toán.

09. Xác định trọng yếu kiểm toán là công việc xét đoán mang tính chuyên môn, phụ thuộc nhiều vào tính chủ quan cũng như nhận thức của kiểm toán viên nhà nước về nhu cầu đối với thông tin tài chính của các đối tượng sử dụng thông tin.

10. Kiểm toán viên nhà nước phải vận dụng khái niệm trọng yếu kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán, cả khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, khi đánh giá ảnh hưởng của những sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và khi hình thành ý kiến kiểm toán.

Xây dựng Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán

11. Kiểm toán nhà nước phải xây dựng và ban hành Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán nhằm quy định, hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định, vận dụng trọng yếu kiểm toán một cách thống nhất.

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

(i) Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;

(ii) Xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý;

(iii) Xác định mức trọng yếu thực hiện;

(iv) Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể.

13. Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán cần thể hiện được nội dung xác định trọng yếu kiểm toán đối với từng lĩnh vực đơn vị được kiểm toán (như: kiểm toán doanh nghiệp, kiểm toán ngân sách địa phương, kiểm toán ngân sách trung ương, kiểm toán các tổ chức tài chính, ngân hàng, kiểm toán dự án đầu tư xây dựng công trình,...). Các nội dung này 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. Khung hướng dẫn xác định mức trọng yếu kiểm toán trong Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán được xây dựng dựa trên kinh nghiệm và kết quả thống kê các cuộc kiểm toán của Kiểm toán nhà nước theo từng lĩnh vực đơn vị được kiểm toán.

Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính

14. Thông thường, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính 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. Các hướng dẫn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính bao gồm:

(i) Hướng dẫn lựa chọn tiêu chí phù hợp đối với từng lĩnh vực đơn vị được kiểm toán;

(ii) Hướng dẫn về khung tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với từng tiêu chí.

15. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định tiêu chí phù hợp bao gồm:

(i) Các yếu tố của báo cáo tài chính;

(ii) Các khoản mục trên báo cáo tài chính mà đối tượng sử dụng thông tin thường quan tâm;

(iii) Đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán, đặc điểm ngành nghề, lĩnh vực và môi trường hoạt động của đơn vị;

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

16. Khung tỷ lệ sử dụng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính là một khoảng tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với mỗi tiêu chí để kiểm toán viên nhà nước lựa chọn tùy theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán.

17. Tỷ lệ phần trăm (%) và tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính thường có mối liên hệ với nhau, như tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho lợi nhuận trước thuế thường cao hơn tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho doanh thu. Chẳng hạn, mức 5% trên lợi nhuận trước thuế có thể được áp dụng đối với đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận, trong khi mức 1% trên tổng thu hoặc tổng chi là phù hợp với đơn vị phi lợi nhuận.

Tuy nhiên, việc lựa chọn tỷ lệ phần trăm (%) cao hơn hoặc thấp hơn có thể được coi là phù hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể. Với cùng một tiêu chí lựa chọn nhưng tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng để xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính có thể khác nhau tùy thuộc đặc điểm của đơn vị được kiểm toán hoặc quy mô của tiêu chí lựa chọn. Ví dụ như tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho mức doanh thu lớn sẽ thấp hơn so với tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho mức doanh thu nhỏ. Do đó, trong trường hợp xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính, Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước có thể quy định những khung tỷ lệ phần trăm (%) khác nhau tùy thuộc quy mô của tiêu chí lựa chọn trên cơ sở quy mô tiêu chí lựa chọn càng lớn thì tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với tiêu chí lựa chọn càng nhỏ.

Xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý

18. Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước cũng cần hướng dẫn về việc xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý trong trường hợp các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó có sai sót thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính.

Xác định mức trọng yếu thực hiện

19. Mức trọng yếu thực hiện được xác định ở mức thấp hơn so với mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Thông thường, mức trọng yếu thực hiện được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể

báo cáo tài chính. Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước cần có quy định về khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện để định hướng cho các kiểm toán viên nhà nước vận dụng trong quá trình kiểm toán.

Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

20. Thông thường, ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) dựa trên mức trọng yếu đã xác định. Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước cần có quy định về tỷ lệ xác định ngưỡng sai sót không đáng kể để định hướng cho các kiểm toán viên nhà nước vận dụng trong quá trình kiểm toán.

Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong quá trình kiểm toán

Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán khi lập kế hoạch kiểm toán

Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính

21. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính phải được xác định khi lập kế hoạch kiểm toán của mọi cuộc kiểm toán tài chính.

22. Việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính đòi hỏi các xét đoán chuyên môn nghề nghiệp. Căn cứ Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính như sau:

(i) Lựa chọn tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;

(ii) Xác định giá trị của tiêu chí lựa chọn tại mục (i) Đoạn này dựa trên các thông tin tài chính thích hợp;

(iii) Lựa chọn tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính tương ứng với tiêu chí lựa chọn tại mục (i) Đoạn này;

(iv) Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính dựa trên giá trị của tiêu chí đã chọn (xác định tại mục (ii) Đoạn này) và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng (xác định tại mục (iii) Đoạn này):

$$\text{Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính} = \text{Tỷ lệ phần trăm (\%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính} \times \text{Giá trị của tiêu chí lựa chọn}$$

23. Tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với tiêu chí lựa chọn được xác định dựa trên cơ sở:

(i) Các tiêu chí và khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính được hướng dẫn trong Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;

(ii) Phân tích đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, các yếu tố tác động của chính sách kinh tế vĩ mô và các quy định của nhà nước ảnh hưởng đến hoạt động ngành nghề của đơn vị được kiểm toán, báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán, kết quả kiểm toán những năm trước và các thông tin khác có liên quan;

(iii) Phân tích nhu cầu của các đối tượng sử dụng thông tin đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán;

(iv) Xem xét tiêu chí, giá trị của tiêu chí và mức trọng yếu xác định từ cuộc kiểm toán trước đối với báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán hoặc các cuộc kiểm toán đối với các đơn vị tương tự.

24. Giá trị của tiêu chí lựa chọn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính cần được xác định dựa trên các dữ liệu tài chính phù hợp. Những dữ liệu này thường bao gồm số liệu về kết quả hoạt động và tình hình tài chính của kỳ được kiểm toán, được điều chỉnh khi có biến động lớn tùy theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán hoặc có những thay đổi quan trọng có liên quan trong ngành nghề, lĩnh vực hay môi trường hoạt động của đơn vị.

Chẳng hạn, giả sử mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính của một doanh nghiệp được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) của lợi nhuận trước thuế. Khi có các biến động bất thường làm tăng hoặc giảm đáng kể lợi nhuận trước thuế, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính có thể xác định bằng cách sử dụng mức lợi nhuận trước thuế đã loại trừ ảnh hưởng của các biến động bất thường, dựa vào kết quả kinh doanh của các kỳ trước.

25. Mức trọng yếu phải được xác định gắn liền với báo cáo tài chính được kiểm toán. Khi báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán dài hơn hoặc ngắn hơn 12 tháng (ví dụ, đối với một số đơn vị mới thành lập hoặc thay đổi kỳ kế toán), mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính cần phải được xác định dựa trên báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán đó.

Xác định mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý

26. Trong một số trường hợp đặc biệt, khi có những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính thì kế hoạch kiểm toán cần xác định mức trọng yếu áp dụng cho những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó.

27. Mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 26 Chuẩn mực này phải thấp hơn so với mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

28. Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán, các yếu tố có thể dẫn đến sự tồn tại của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 26 Chuẩn mực này cần được xem xét, bao gồm các yếu tố như:

(i) Pháp luật, các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(ii) Các thuyết minh quan trọng liên quan đến ngành nghề, lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Những lĩnh vực hoạt động nhất định của đơn vị được thuyết minh riêng rẽ trên báo cáo tài chính.

Những yếu tố nói trên có thể dẫn đến sự quan tâm, lưu ý của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính đối với một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nhất định trên báo cáo tài chính. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá và xem xét xác định mức trọng yếu thấp hơn đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nói trên.

29. Khi xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập thêm thông tin về quan điểm và định hướng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc lập và trình bày các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nói trên trong báo cáo tài chính.

30. Lưu ý khi xác định mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh

(i) Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu về bản chất hoặc hậu quả của sai sót tại nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó là nghiêm trọng thì mức trọng yếu được xác định ở mức thấp.

(ii) Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có yêu cầu chính xác tuyệt đối về số liệu, mức trọng yếu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó có thể được xác định ở mức rất thấp (mức trọng yếu gần bằng 0). Khi đó, kiểm toán viên nhà nước có thể cần kiểm toán toàn bộ các giao dịch có liên quan nhằm phát hiện tất cả các sai sót trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

Xác định mức trọng yếu thực hiện

31. Khi lập kế hoạch kiểm toán, mức trọng yếu thực hiện cần được xác định nhằm mục đích đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình kiểm toán.

32. Việc xác định mức trọng yếu thực hiện không chỉ đơn thuần là một phép tính toán học mà yêu cầu phải có những xét đoán chuyên môn. Căn cứ Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, mức trọng yếu thực hiện được xác định như sau:

(i) Xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến việc xác định mức trọng yếu thực hiện, như:

• Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ;

• Kết quả thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;

• Quy mô, bản chất của các sai sót đã phát hiện trong các cuộc kiểm toán lần trước và khả năng lặp lại sai sót đó trong kỳ được kiểm toán;

• Xét đoán về mức độ sai sót dự kiến trong kỳ được kiểm toán.

(ii) Lựa chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện dựa trên khung tỷ lệ hướng dẫn trong Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

(iii) Xác định mức trọng yếu thực hiện dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng (xác định tại mục (ii) Đoạn này):

$$\text{Mức trọng yếu thực hiện} = \text{Tỷ lệ phần trăm (\%) xác định mức trọng yếu thực hiện} \times \text{Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính}$$

33. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu tin cậy, có nhiều sai sót với giá trị lớn từ các cuộc kiểm toán trước, dự kiến có nhiều khả năng sai sót trong cuộc kiểm toán lần này hoặc kết quả đánh giá rủi ro ở mức cao thì mức trọng yếu thực hiện được xác định ở mức thấp.

34. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 26 Chuẩn mực này, mức trọng yếu thực hiện cũng được xác định nhằm làm giảm khả năng xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó tới mức thấp có thể chấp nhận được. Mức trọng yếu thực hiện 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 Kiểm toán nhà nước.

Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

35. Căn cứ Khung tỷ lệ hướng dẫn xác định ngưỡng sai sót không đáng kể trong Chính sách xác định trọng yếu kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính để làm cơ sở tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh.

36. Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 26 Chuẩn mực này, ngưỡng sai sót không đáng kể cũng được xác định dựa trên mức trọng yếu đã xác định đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý nói trên.

Xác định trọng yếu kiểm toán đối với mục tiêu kiểm toán tuân thủ trong cuộc kiểm toán tài chính

37. Mục tiêu của cuộc kiểm toán tài chính trong lĩnh vực công thường rộng hơn các lĩnh vực khác. Bên cạnh mục tiêu đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không, cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước còn có thể bao gồm các mục tiêu kiểm toán khác liên quan đến nhiệm vụ trình bày trên báo cáo kiểm toán các trường hợp không tuân thủ quy định, chính sách, pháp luật hoặc đánh giá, nhận xét về tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ. Trong trường hợp này, trọng yếu kiểm toán cũng cần được xác định đối với các mục tiêu bổ sung nói trên. Các quy định và hướng dẫn cụ thể việc xác định trọng yếu kiểm toán đối với các mục tiêu kiểm toán như vậy được trình bày tại các chuẩn mực kiểm toán tuân thủ.

Xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu

38. Khi lập kế hoạch kiểm toán, các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính cần được xác định làm cơ sở để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp cơ sở dẫn liệu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình thực hiện kiểm toán.

39. Mức trọng yếu được vận dụng trong việc xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Tuy nhiên, việc xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu này không chỉ đơn thuần là việc xem xét về giá trị của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính mà cần phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xem xét các yếu tố định tính trong hoàn cảnh cụ thể. Một nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có giá trị vượt quá mức trọng yếu không nhất thiết phải là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu và một nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có giá trị nhỏ hơn mức trọng yếu có thể là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu khi xem xét các yếu tố định tính.

40. Khi xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước thường xem xét các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên, các thành phần chi tiết của chỉ tiêu trên báo cáo tài chính cũng có thể được xem xét để xác định liệu những thành phần chi tiết đó có phải là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu hay không. Ví dụ: các thành phần chi tiết của chỉ tiêu hàng tồn kho trên báo cáo tài chính (như: nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm và dự phòng giảm giá hàng tồn kho) có thể được xem xét riêng lẻ khi xác định xem các thành phần chi tiết đó có phải là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu hay không.

41. Khi đánh giá tính trọng yếu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét cả quy mô, bản chất cũng như nội dung của từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong hoàn cảnh cụ thể. Các yếu tố định lượng và định tính liên quan đến việc xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu có thể bao gồm các yếu tố sau:

(i) Độ lớn và thành phần chi tiết của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, số lượng của các giao dịch, mức độ phức tạp và tính đồng nhất của các giao dịch liên quan đến nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính;

(ii) Khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh;

(iii) Bản chất của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh (ví dụ, các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh dễ bị tác động để làm thay đổi kết quả kinh doanh như doanh thu, chi phí, chi phí chờ phân bổ hoặc trích trước chi phí,...);

(iv) Sự phức tạp trong hạch toán kế toán và lập báo cáo các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh;

(v) Sự tồn tại của giao dịch với các bên liên quan trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh;

(vi) Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có sự biến động lớn, bất thường so với giai đoạn trước (ví dụ: nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có các giao dịch mới, phức tạp hoặc mang tính chủ quan);

(vii) 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;

(viii) Yêu cầu giám sát theo quy định của pháp luật trong một lĩnh vực cụ thể;

(ix) 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.

42. Sau khi xác định ban đầu các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét liệu các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh không được xác định là trọng yếu, nếu xét tổng hợp, có thể trở thành trọng yếu hay không.

Sửa đổi và vận dụng trọng yếu kiểm toán khi thực hiện kiểm toán

Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán

43. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi khi có các tình huống phát sinh trong quá trình kiểm toán, có

thêm thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và hoạt động của đơn vị đó.

44. Nếu mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý được sửa đổi ở mức thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó, thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét việc sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện và xem nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán áp dụng có còn phù hợp hay không.

Vận dụng trọng yếu kiểm toán trong việc lấy mẫu các nghiệp vụ phát sinh

45. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần vận dụng mức trọng yếu thực hiện và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh để xác định quy mô mẫu các nghiệp vụ phát sinh, làm cơ sở xác định nội dung và lịch trình của các thủ tục kiểm toán.

46. Quy mô mẫu các giao dịch, nghiệp vụ kinh tế phát sinh có mối quan hệ tỷ lệ với mức trọng yếu thực hiện và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ: trường hợp mức trọng yếu thực hiện là thấp và rủi ro có sai sót trọng yếu là cao thì quy mô mẫu lớn; trường hợp mức trọng yếu thực hiện là cao và rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp thì quy mô mẫu nhỏ;...

Vận dụng trọng yếu kiểm toán để tổng hợp và đánh giá sai sót phát hiện

47. 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. Tuy nhiên, khi đánh giá tính trọng yếu của sai sót, kiểm toán viên nhà nước không chỉ xem xét về giá trị của sai sót (yếu tố định lượng) mà công việc đầu tiên kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện khi đánh giá sai sót là xem xét các yếu tố định tính của sai sót trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Hướng dẫn đánh giá sai sót và xem xét các yếu tố định tính khi đánh giá sai sót được hướng dẫn cụ thể tại CMKTNN 1450 - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính.

Vận dụng trọng yếu kiểm toán khi hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán

48. Khi lập báo cáo kiểm toán, trên cơ sở các sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên nhà nước 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 báo cáo tài chính, so sánh sai sót ước tính tổng hợp với mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính để đưa ra kết luận và hình thành ý kiến kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

49. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính, đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(i) Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;

(ii) Mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý;

(iii) Mức trọng yếu thực hiện;

(iv) Ngưỡng sai sót không đáng kể;

(v) Những điều chỉnh, sửa đổi các mức trọng yếu từ mục (i) đến mục (iii) nêu trên và ngưỡng sai sót không đáng kể trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1330 BIỆN PHÁP XỬ LÝ RỦI RO KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1330 của INTOSAI - Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định và đánh giá khi thực hiện kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

03. Chuẩn mực này nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro này.

04. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(i) Thử nghiệm cơ bản: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm:

- Thủ tục phân tích cơ bản;

• Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh).

(ii) Thử nghiệm kiểm soát: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn ngừa, hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Các thuật ngữ khác sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính

06. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính.

07. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong báo cáo tài chính bao gồm:

(i) Nhấn mạnh về sự cần thiết phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;

(ii) Bố trí các kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm hoặc có kỹ năng chuyên môn phù hợp, hoặc sử dụng chuyên gia;

(iii) Tăng cường hoạt động giám sát;

(iv) 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;

(v) Thực hiện những thay đổi đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán.

08. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và do đó cũng ảnh hưởng đến biện pháp xử lý tổng thể. Môi trường kiểm soát hữu hiệu có thể cho phép kiểm toán viên nhà nước tin tưởng hơn vào kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ đơn vị được kiểm toán. Nếu môi trường kiểm soát không hiệu lực, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục sau:

(i) Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán;

(ii) Thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản;

(iii) Mở rộng phạm vi kiểm toán.

09. Việc xem xét những vấn đề trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp tiếp cận chung của kiểm toán viên nhà nước, như: tập trung vào thử nghiệm cơ bản hoặc kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản.

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

10. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo

11. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về các rủi ro phát hiện được ở cấp độ cơ sở dẫn liệu giúp kiểm toán viên nhà nước có cơ sở lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán thích hợp để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Thông thường, kiểm toán viên nhà nước cần xác định các trường hợp sau:

(i) Chỉ cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát cũng có thể đưa ra biện pháp xử lý hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể;

(ii) Chỉ cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản là phù hợp đối với các cơ sở dẫn liệu cụ thể, do 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 việc thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, làm cho kiểm toán viên nhà nước không 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

(iii) Kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là một phương pháp hữu hiệu.

Tuy nhiên, theo quy định tại Đoạn 40 Chuẩn mực này, dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên nhà nước vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu.

12. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Xem xét các lý do đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, bao gồm:

- Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu do các đặc tính cụ thể của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh có liên quan (rủi ro tiềm tàng);
- Việc đánh giá rủi ro có xem xét đến các kiểm soát có liên quan hay không (rủi ro kiểm soát); nếu có, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

(ii) Mức độ rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng cao thì kiểm toán viên nhà nước càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể 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 hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập khác.

Nội dung của thủ tục kiểm toán

13. Nội dung của một thủ tục kiểm toán phải thể hiện được mục tiêu của thủ tục đó (ví dụ, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản) và loại thủ tục (kiểm tra, quan sát, phỏng vấn, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại hay thủ tục phân tích). Nội dung của thủ tục kiểm toán là vấn đề quan trọng nhất cần xác định sau khi đã đánh giá rủi ro.

14. Các rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá có ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán cần thực hiện và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán. Trong trường hợp, khi kiểm toán viên nhà nước đánh giá có rủi ro cao, ngoài việc kiểm tra tài liệu, kiểm toán viên nhà nước có thể xác nhận với một bên thứ ba về sự đầy đủ của các điều khoản giao dịch, các nội dung liên quan đến nghiệp vụ kinh tế. Các thủ tục kiểm toán nhất định có thể thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu này nhưng lại không thích hợp với cơ sở dẫn liệu khác. (Ví dụ, liên quan đến doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ", trong khi các thử nghiệm cơ bản lại là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu "tính phát sinh").

15. Khi xác định nội dung thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét lý do đánh giá rủi ro. 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 kiểm toán viên nhà nước xác định rằng chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngược lại, nếu rủi ro được đánh giá là thấp do kiểm soát nội bộ hiệu quả và kiểm toán viên nhà nước dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả kiểm soát, thì kiểm toán viên nhà nước sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo quy định tại đoạn 22 (i) Chuẩn mực này. Trường hợp này thường được áp dụng khi xem xét các nhóm giao dịch tương đối đồng nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được đơn vị kiểm soát thông qua hệ thống công nghệ thông tin.

Lịch trình thực hiện thủ tục kiểm toán

16. Lịch trình thực hiện thủ tục kiểm toán là thời điểm tiến hành thủ tục kiểm toán, giai đoạn hoặc thời điểm thu thập bằng chứng kiểm toán.

17. Quyết định của kiểm toán viên nhà nước về thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố, như:

(i) Môi trường kiểm soát;

(ii) Thời điểm phát sinh các thông tin, dữ liệu thích hợp;

(iii) Bản chất của rủi ro;

(iv) Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Phạm vi của thủ tục kiểm toán

18. Phạm vi của thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cần thực hiện, là quy mô mẫu hay số lần quan sát một kiểm soát.

19. Kiểm toán viên nhà nước xác định phạm vi của thủ tục kiểm toán sau khi cân nhắc mức trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước dự kiến đạt được. Khi thực hiện kết hợp các thủ tục kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước cần xác định phạm vi của từng thủ tục. Thông thường, kiểm toán viên nhà nước phải mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên. Trường hợp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên nhà nước phải tăng quy mô mẫu hoặc thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn. Tuy nhiên, 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.

20. Trường hợp kiểm toán trong môi trường công nghệ thông tin, việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của phần mềm máy tính sẽ giúp kiểm toán viên nhà nước kiểm tra được nhiều giao dịch điện tử và dữ liệu thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán hơn. Kỹ thuật này được sử dụng để chọn mẫu từ các tệp tin điện tử chính hoặc kiểm tra tổng thể thay vì kiểm tra mẫu.

21. Trong trường hợp có yêu cầu kiểm toán đặc biệt, thì các yêu cầu này cũng ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên nhà nước về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

Thử nghiệm kiểm soát

22. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện 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:

(i) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước 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

(ii) 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.

23. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, để có thể tin tưởng vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thì kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Kiểm toán viên nhà nước có thể đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát khi áp dụng thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt trong trường hợp không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chỉ từ các thử nghiệm cơ bản.

Thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát

24. Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước 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. Nếu các kiểm soát khác nhau được thực hiện tại những thời điểm khác nhau thì mỗi kiểm soát đó phải được xem xét riêng.

25. Khi kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước 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.

26. Để thu thập các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một số thủ tục đánh giá rủi ro đóng vai trò như thử nghiệm kiểm soát. Kiểm toán viên nhà nước 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 để có cơ sở lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

27. Kiểm toán viên nhà nước 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" (chẳng hạn kiểm toán viên nhà nước 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).

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

28. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, gồm:

- 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.

(ii) Xác định mức độ phụ thuộc của các kiểm soát được thử nghiệm vào các kiểm soát khác (kiểm soát gián tiếp); nếu có phụ thuộc, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc việc thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp này.

29. Trong trường hợp thực hiện thủ tục phỏng vấn không đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với phỏng vấn như: thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại; thủ tục phỏng vấn kết hợp với quan sát.

30. 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 kiểm toán viên nhà nước 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 kiểm toán viên nhà nước 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.

31. Kiểm toán viên nhà nước 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, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề sau:

(i) Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn được kiểm toán;

(ii) Khoảng thời gian trong giai đoạn được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;

(iii) Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát;

(iv) 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;

(v) 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.

Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về phạm vi thử nghiệm được quy định tại CMKTNN 1530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

32. Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán sử dụng công nghệ thông tin để kiểm soát, thì kiểm toán viên nhà nước sẽ thực hiện các thử nghiệm sau:

(i) Các thay đổi của chương trình chỉ được thực hiện khi có sự kiểm soát thích hợp đối với các thay đổi đó;

(ii) Phiên bản chính thức của chương trình được sử dụng để xử lý giao dịch;

(iii) Các kiểm soát chung khác có liên quan được thực hiện hiệu quả.

33. Tùy vào mục đích kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước 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. Trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm nhưng vẫn là đầy đủ cho mục đích kiểm toán (như: khi thử nghiệm kiểm soát đối với việc kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị vào cuối kỳ kế toán). Mặt khác, nếu kiểm toán viên nhà nước dự định dựa vào một kiểm soát trong cả giai đoạn, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện

các thử nghiệm để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc kiểm soát đó được thực hiện hiệu quả tại những thời điểm liên quan trong giai đoạn đó. Những thử nghiệm loại này có thể bao gồm thử nghiệm đối với công tác giám sát các kiểm soát của đơn vị.

34. Khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước 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:

(i) Tính hữu hiệu của môi trường kiểm soát, việc giám sát các kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị; tính hữu hiệu của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin; tính hữu hiệu của kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát đó của đơn vị;

(ii) Các rủi ro phát sinh từ các đặc tính của kiểm soát; liệu việc không thay đổi một kiểm soát cụ thể có gây rủi ro khi hoàn cảnh đã thay đổi hay không;

(iii) Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào các kiểm soát.

35. Nếu kiểm toán viên nhà nước 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, kiểm toán viên nhà nước 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. Kiểm toán viên nhà nước 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 và:

(i) Nếu có những thay đổi ảnh hưởng đến sự phù hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán hiện tại;

(ii) Nếu không có thay đổi nào, cho dù không phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát, nhưng kiểm toán viên nhà nước 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 mà không thực hiện thử nghiệm bất kỳ kiểm soát nào.

36. Trong trường hợp rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao và kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy vào các kiểm soát của đơn vị thì thời gian giữa các lần kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố có thể rút ngắn thời gian kiểm tra lại một kiểm soát, hoặc làm cho kiểm toán viên nhà nước quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước, bao gồm:

(i) 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;

(ii) Các kiểm soát liên quan có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;

(iii) Thay đổi nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc ứng dụng một kiểm soát;

(iv) Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát.

Thử nghiệm kiểm soát đối với rủi ro đáng kể

37. Nếu kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước xác định là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước phải thử nghiệm các kiểm soát để xử lý rủi ro đáng kể đó.

Đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát

38. Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, kiểm toán viên nhà nước 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.

39. Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy vào, kiểm toán viên nhà nước 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:

(i) Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để kiểm toán viên nhà nước tin cậy vào các kiểm soát đó hay không;

(ii) Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không; hoặc

(iii) 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.

Thử nghiệm cơ bản

40. Đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước 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. Kiểm toán viên nhà nước luôn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản vì các lý do sau:

(i) Việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước là mang tính xét đoán chuyên môn, do đó kiểm toán viên nhà nước có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; và

(ii) 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.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

41. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết. Kiểm toán viên nhà nước 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, kiểm toán viên nhà nước 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.

42. 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.

43. Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu. Chẳng hạn như khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu "tính hiện hữu" hoặc "tính phát sinh", kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế kiểm tra chi tiết để lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã có trong báo cáo tài chính và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu "tính đầy đủ", kiểm toán viên nhà nước cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay chưa.

44. Trong trường hợp kết quả thử nghiệm kiểm soát là không thỏa đáng, kiểm toán viên nhà nước cần mở rộng phạm vi thử nghiệm cơ bản. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thủ tục kiểm toán chỉ thích hợp khi thủ tục kiểm toán đó có liên quan đến rủi ro cụ thể.

45. Khi xác định phạm vi kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước 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 cụ thể về lựa chọn phần tử kiểm tra được quy định tại CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

46. Trong quá trình thực hiện thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước thường phải thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản và các yếu tố kèm theo như các điều khoản hợp đồng; các giao dịch giữa đơn vị với các bên liên quan khác; hoặc việc thiếu các điều kiện nhất định. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập thêm bằng chứng kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, điển hình như:

(i) Số dư tài khoản ngân hàng và các thông tin khác liên quan đến quan hệ với ngân hàng;

(ii) Số dư các khoản phải thu và các điều khoản hợp đồng;

(iii) Hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ tại kho bảo thuế để xử lý hoặc hàng ký gửi;

(iv) Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất do luật sư hoặc người cho vay giữ để bảo quản hoặc để đảm bảo khả năng thanh toán;

(v) Các khoản đầu tư do bên thứ ba nắm giữ để bảo vệ an toàn, hoặc mua trên sàn chứng khoán nhưng chưa được nhận vào ngày lập Bảng cân đối kế toán;

(vi) Các khoản vay, bao gồm các điều khoản thanh toán và các điều khoản giới hạn;

(vii) Số dư các khoản phải trả và các điều khoản hợp đồng.

47. Khi thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước cần nhận thức được rằng các xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu khác và thủ tục xác nhận từ bên ngoài được thực hiện cho một mục đích nhất định cũng giúp thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề khác. Ngoài ra, hiểu biết của bên xác nhận về vấn đề cần xác nhận; khả năng hoặc sự sẵn sàng phản hồi của bên xác nhận và sự khách quan của bên xác nhận cũng ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên nhà nước về việc thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính

48. Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên nhà nước phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính, như:

(i) Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;

(ii) Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;

(iii) 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…);

(iv) Việc tổng hợp, tính toán và cộng dồn để đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp của thông tin báo cáo tài chính.

49. Nội dung, phạm vi kiểm tra các bút toán và điều chỉnh khác của kiểm toán viên nhà nước phụ thuộc vào tính chất, mức độ phức tạp của quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể

50. Nếu kiểm toán viên nhà nước 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 kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm cả thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết.

Thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài

51. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài có độ tin cậy cao để xử lý các rủi ro đó. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đang chịu áp lực phải đạt được các mức lợi nhuận kỳ vọng thì có thể xảy ra rủi ro lãnh đạo đơn vị tìm cách

tăng doanh thu thông qua việc ghi nhận các khoản doanh thu không phù hợp với điều khoản của hợp đồng bán hàng, hoặc bằng cách phát hành hoá đơn trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để xác nhận số dư nợ phải thu khách hàng chưa thanh toán, đồng thời xác nhận việc thực hiện các cam kết trong hợp đồng bán hàng, bao gồm thời điểm, các điều khoản về giao hàng và quyền trả lại hàng. Ngoài ra, để hỗ trợ cho việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn các nhân sự không làm công tác tài chính của đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

Đánh giá mức độ đầy đủ của việc trình bày và thuyết minh báo cáo tài chính

52. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá liệu việc trình bày cả bộ báo cáo tài chính của đơn vị, bao gồm các thông tin thuyết minh liên quan, có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

53. Khi đánh giá việc trình bày cả bộ báo cáo tài chính của đơn vị, kể cả các thuyết minh liên quan, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá xem từng báo cáo có phản ánh việc phân loại và mô tả thích hợp các thông tin tài chính và hình thức, cách sắp xếp, nội dung báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo hay không. Những nội dung trong báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo có thể bao gồm cả thuật ngữ sử dụng, số lượng các thông tin, số liệu chi tiết đưa ra, việc phân loại các khoản mục trong báo cáo và cơ sở trình bày thông tin.

Xem xét việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

54. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, trước khi đưa ra kết luận về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét sự phù hợp của việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

55. Khi thực hiện thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập và phê duyệt, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể khiến kiểm toán viên nhà nước phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán đã xác định. Trong một số trường hợp, thông tin mà kiểm toán viên nhà nước 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, cụ thể như:

(i) Mức độ sai sót mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo; những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót;

(iii) 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.

Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch trên cơ sở xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá đối với tất cả hoặc một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính và những cơ sở dẫn liệu có liên quan. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc xem xét lại đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước được quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

56. Kiểm toán viên nhà nước không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt 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.

57. Kiểm toán viên nhà nước 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, kiểm toán viên nhà nước 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 báo cáo tài chính.

58. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

(i) Mức độ nghiêm trọng của sai sót tiềm tàng trong cơ sở dẫn liệu và khả năng xảy ra ảnh hưởng trọng yếu, riêng rẽ hoặc tổng hợp với các sai sót tiềm tàng khác đối với báo cáo tài chính;

(ii) Tính hữu hiệu của các biện pháp xử lý và các kiểm soát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với các rủi ro này;

(iii) Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;

(iv) Kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán, kể cả việc liệu các thủ tục kiểm toán đó có phát hiện được các trường hợp gian lận hoặc nhầm lẫn hay không;

(v) Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin sẵn có;

(vi) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;

(vii) Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị và môi trường của đơn vị, trong đó có hệ thống kiểm soát nội bộ.

59. Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu trọng yếu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

60. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính, đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(i) Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã thực hiện;

(ii) Mối liên hệ giữa các thủ tục kiểm toán đó với các rủi ro đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(iii) Kết quả của các thủ tục kiểm toán, kể cả các kết quả không rõ ràng.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1402 CÁC YẾU TỐ CẦN XEM XÉT KHI KIỂM TOÁN ĐƠN VỊ CÓ SỬ DỤNG DỊCH VỤ BÊN NGOÀI TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1402 của INTOSAI - Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi kiểm toán tài chính đối với đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Đặc biệt, Chuẩn mực này còn hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước áp dụng 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 và CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính, trong việc tìm hiểu về đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán để phát hiện, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro này.

03. Nhiều đơn vị thuê các tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một hay nhiều nhiệm vụ cụ thể hoặc để thay thế hoàn toàn cho một số bộ phận hay chức năng của đơn vị (cung cấp các phần mềm ứng dụng và thiết bị công nghệ để đơn vị xử lý giao dịch tài chính và kinh doanh; tín thác đầu tư; dịch vụ quản lý, bảo quản, cầm cố tài sản; tư vấn quản lý dự án đầu tư, dịch vụ kê khai thuế, hải quan; ghi sổ kế toán…). Tuy nhiên, không phải tất cả các dịch vụ đều liên quan đến cuộc kiểm toán, chỉ những dịch vụ và các kiểm soát đối với dịch vụ là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và thông tin tài chính mới được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và thuộc phạm vi của Chuẩn mực này. Việc thuê dịch vụ bên ngoài để lập báo cáo tài chính không làm giảm bớt trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán.

04. Chuẩn mực này không áp dụng cho các trường hợp sau: Dịch vụ do các tổ chức tài chính cung cấp mà các dịch vụ này chỉ giới hạn trong việc xử lý các giao dịch cụ thể đã được đơn vị phê duyệt cho một tài khoản của đơn vị tại tổ chức tài chính như việc xử lý các giao dịch kiểm tra tài khoản do một ngân hàng thực hiện hoặc xử lý các giao dịch chứng khoán do một tổ chức môi giới thực hiện; Các giao dịch phát sinh từ các lợi ích tài chính trong các đơn vị khác như các công ty hợp danh, các tập đoàn và công ty liên doanh, liên kết.

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

06. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(i) Tổ chức cung cấp dịch vụ: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán mà các dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và thông tin tài chính.

(ii) Báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ: Là Báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ mô tả về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó.

(iii) Báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ: Là Báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ mô tả về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó, tính hữu hiệu của các kiểm soát.

(iv) Các kiểm soát bổ sung của đơn vị được kiểm toán: Là các kiểm soát mà khi thiết kế dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ cho rằng đơn vị được kiểm toán sẽ thực hiện để đạt được mục tiêu kiểm soát, và các kiểm soát này được xác định trong phần mô tả về hệ thống kiểm soát.

(v) Tổ chức thầu phụ dịch vụ (sau đây gọi là "tổ chức thầu phụ"): Là một tổ chức cung cấp dịch vụ được một tổ chức cung cấp dịch vụ khác thuê để thực hiện một số dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán mà những dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

Các thuật ngữ khác sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tìm hiểu về các dịch vụ cung cấp cho đơn vị được kiểm toán

07. Khi tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm:

(i) Bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được cung cấp, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

(ii) Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính và thông tin tài chính chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ;

(iii) Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Mức độ tương tác là mức độ mà đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện và quyết định thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với công việc mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với đơn vị được kiểm toán phụ thuộc vào mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức đó và các hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

(iv) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán và tổ chức cung cấp dịch vụ, bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện như: Những thông tin phải được cung cấp cho đơn vị được kiểm toán; trách nhiệm của tổ chức cung cấp dịch vụ; trách nhiệm cung cấp Báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ và Báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

08. Khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một số thủ tục như: kiểm tra, so sánh dữ liệu; tính toán lại hoặc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với các dịch vụ được cung cấp.

09. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

10. Nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu thêm bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục như sau:

(i) Thu thập báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;

(ii) Thông qua đơn vị được kiểm toán để liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm thu thập thêm một số thông tin cụ thể bằng cách gửi yêu cầu xác nhận, đối chiếu, kiểm tra, yêu cầu tổ chức cung cấp dịch vụ gửi báo cáo;

(iii) Thông qua đơn vị được kiểm toán để đến tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thủ tục nhằm thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Trong trường hợp không có sẵn báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ thì việc đi thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể là thủ tục hữu hiệu nhất để kiểm toán viên nhà nước hiểu được về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

11. Khi quyết định lựa chọn thực hiện riêng lẻ hay kết hợp các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết làm cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét:

(i) Quy mô của đơn vị được kiểm toán và của tổ chức cung cấp dịch vụ;

(ii) Tính phức tạp của các dịch vụ được cung cấp;

(iii) Khả năng các thủ tục cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(iv) Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán và tổ chức cung cấp dịch vụ.

(v) Chất lượng và tính hữu ích của dịch vụ được cung cấp.

12. Trường hợp tổ chức cung cấp dịch vụ thuê một tổ chức thầu phụ để cung cấp một số dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ cũng như tại tổ chức thầu phụ. Căn cứ vào mức độ tương tác, nội dung, tính trọng yếu của các giao dịch được tổ chức thầu phụ thực hiện, kiểm toán viên nhà nước xem xét, quan tâm đến các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và tổ chức thầu phụ đối với các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá

Thử nghiệm cơ bản

13. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo quy định tại CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định khả năng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính, thông tin tài chính có liên quan từ các tài liệu kế toán của đơn vị được kiểm toán. Nếu không thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán sau:

(i) Tiếp cận, kiểm tra trực tiếp các tài liệu, báo cáo, sổ kế toán do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ khi tổ chức này thực hiện một số phần việc quan trọng và là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Trường hợp đơn vị được kiểm toán thuê dịch vụ bên ngoài để thực hiện một phần hoặc toàn bộ chức năng tài chính của đơn vị và phần lớn bằng chứng kiểm toán tập trung ở tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nhà nước thông qua đơn vị được kiểm toán để thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại tổ chức cung cấp dịch vụ;

(ii) Thu thập xác nhận về các số dư và giao dịch từ tổ chức cung cấp dịch vụ để chứng thực rằng số liệu trong sổ kế toán của đơn vị được kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự tồn tại của các giao dịch và các tài sản liên quan. Trường hợp nếu đơn vị được kiểm toán không lưu giữ độc lập sổ kế toán, thông tin thu thập được từ việc xác nhận với tổ chức cung cấp dịch vụ không cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy. Khi đó kiểm toán viên nhà nước cần tìm nguồn bằng chứng độc lập thay thế;

(iii) Thực hiện các thủ tục phân tích đối với các tài liệu, thông tin mà đơn vị được kiểm toán lưu giữ, hoặc đối với các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ.

Thử nghiệm kiểm soát

14. Khi đánh giá rủi ro, nếu kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ là hữu hiệu hoặc nếu ***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 thì kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát bằng cách liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ thông qua đơn vị được kiểm toán để thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:

(i) Thu thập báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;

(ii) Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thích hợp tại tổ chức cung cấp dịch vụ.

15. Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nhà nước phải xác định khả năng báo cáo đó cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các kiểm soát để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro, bằng cách:

(i) Đánh giá sự phù hợp của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ đối với mục tiêu kiểm toán;

(ii) Xác định tính phù hợp, tính hiện hữu và tính hữu hiệu của các kiểm soát bổ sung của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Đánh giá sự phù hợp của các thử nghiệm kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và kết quả của các thử nghiệm đó với cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán và khả năng cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro.

16. Nếu kiểm toán viên nhà nước cho rằng báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (chẳng hạn: nếu báo cáo không mô tả các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm), kiểm toán viên nhà nước có thể thông qua đơn vị được kiểm toán để tìm hiểu thêm về các thủ tục kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ để tìm hiểu.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán

17. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi một cách kịp thời bằng văn bản với đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng, hoặc theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là nghiêm trọng, được phát hiện trong quá trình kiểm toán và cần sự lưu ý của đơn vị được kiểm toán. Những vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện trong quá trình kiểm toán và cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán gồm:

(i) Việc giám sát các kiểm soát mà đơn vị được kiểm toán cần thực hiện, kể cả giám sát các kiểm soát do tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện;

(ii) Trường hợp đơn vị được kiểm toán không thực hiện các kiểm soát bổ sung được mô tả trong báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ;

(iii) Các kiểm soát cần phải có tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhưng chưa được thực hiện hoặc chưa được nêu cụ thể trong báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Báo cáo về việc mô tả hệ thống và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ không bao gồm các dịch vụ của tổ chức thầu phụ

18. Nếu báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ mà kiểm toán viên nhà nước dự định sử dụng không cung cấp thông tin về các kiểm soát của tổ chức thầu phụ, nhưng các dịch vụ của tổ chức thầu phụ lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực này đối với các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp.

19. Nội dung và phạm vi công việc được kiểm toán viên nhà nước thực hiện liên quan đến các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp tùy thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của những dịch vụ này đối với đơn vị được kiểm toán và mối liên hệ của các dịch vụ này với cuộc kiểm toán. Việc áp dụng quy định tại Đoạn 07 Chuẩn mực này sẽ hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định ảnh hưởng của tổ chức thầu phụ và nội dung, phạm vi công việc cần thực hiện.

Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, và các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ

20. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về việc tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết luận kiểm toán và báo cáo kiểm toán.

21. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm thông tin để thực hiện việc đánh giá này, và có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ để thu thập thông tin cần thiết.

Báo cáo kiểm toán

22. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Việc đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hay từ chối đưa ra ý kiến tùy thuộc vào kết luận của kiểm toán viên nhà nước về việc các ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính là mang tính chất trọng yếu hay lan tỏa.

23. Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể xảy ra khi:

(i) Kiểm toán viên nhà nước không thể hiểu đầy đủ về các dịch vụ được cung cấp, và không có cơ sở để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;

(ii) Khi đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu nhưng lại không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các kiểm soát đó;

(iii) Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp chỉ thu thập được từ các báo cáo, sổ kế toán, tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ nhưng kiểm toán viên nhà nước không thể tiếp cận trực tiếp các báo cáo, sổ kế toán, tài liệu đó.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

24. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề liên quan đến kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1450 ĐÁNH GIÁ CÁC SAI SÓT PHÁT HIỆN TRONG QUÁ TRÌNH KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1450 của INTOSAI - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán tài chính, bao gồm cả các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(i) Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận.

Sai sót có thể phát sinh từ:

- Việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu để lập báo cáo tài chính hoặc trình bày thông tin tài chính không chính xác;
- Bỏ sót số liệu hoặc thuyết minh;

• Ước tính kế toán không đúng do bỏ sót hoặc hiểu sai;

• Xét đoán của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không hợp lý hoặc việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không phù hợp.

(ii) Sai sót thực tế: Là các sai sót đã xảy ra và được xác định một cách chắc chắn;

(iii) Sai sót xét đoán: Là các chênh lệch phát sinh từ việc xét đoán của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không hợp lý, việc lựa chọn hoặc áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng không phù hợp;

(iv) Sai sót dự tính: Là những ước tính của kiểm toán viên nhà nước về các sai sót trong tổng thể, liên quan đến việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể.

Các thuật ngữ khác sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán, trừ những sai sót không đáng kể.

06. Kiểm toán viên nhà nước cần chỉ ra ngưỡng sai sót không đáng kể, đó là mức giá trị cụ thể 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 báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán. Cụm từ "không đáng kể" không phải là cách gọi khác của thuật ngữ "không trọng yếu". Các vấn đề được coi là "không đáng kể" có sự khác biệt hoàn toàn về mức độ ảnh hưởng (độ lớn) so với tính trọng yếu quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và những vấn đề đó không gây ra hậu quả đáng kể dù xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, dù đánh giá về quy mô, bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính "không đáng kể" của một vấn đề, thì vấn đề đó không còn được coi là không đáng kể.

07. Để hỗ trợ cho việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót trong quá trình kiểm toán, trước khi trao đổi các sai sót với đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần phải phân biệt rõ các sai sót thực tế, sai sót xét đoán và sai sót dự tính.

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

08. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định sự cần thiết của việc sửa đổi kế hoạch kiểm toán tổng thể và kế hoạch kiểm toán chi tiết nếu:

(i) 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.

(ii) Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định của CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trong yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

09. 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, như sai sót về doanh thu dẫn đến sai sót về thu nhập, sai sót về thuế,...

10. Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt mức trọng yếu theo quy định của CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính, thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được, là do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện và được tổng hợp trong quá trình thực hiện kiểm toán 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.

11. Nếu theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước, đơn vị được kiểm toán đã thực hiện kiểm tra lại một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và đồng ý với các phát hiện kiểm toán, thì kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để đánh giá khả năng có thể có các sai sót khác nếu thấy cần thiết. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán kiểm tra lại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh để hiểu rõ nguyên nhân của các sai sót mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện được và thực hiện các thủ tục để xác định giá trị của các sai sót thực tế trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và thực hiện các điều chỉnh cần thiết đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót

12. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi kịp thời về tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán với đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên nhà nước với đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ đúng quy định của Kiểm toán nhà nước.

13. Việc trao đổi kịp thời về các sai sót với đơn vị được kiểm toán là quan trọng vì thông qua trao đổi, đơn vị được kiểm toán sẽ cung cấp thêm thông tin giải trình về các sai sót, qua đó giúp kiểm toán viên nhà nước củng cố bằng chứng kiểm toán.

14. Nếu đơn vị được kiểm toán không đồng ý với các sai sót được phát hiện, thì kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu nguyên nhân và xem xét những ý kiến của đơn vị được kiểm toán khi đánh giá việc có thể có sai sót trọng yếu, xét trên phương diện tổng thể của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính cả định lượng và định tính.

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện để đưa ra điều chỉnh

15. Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện, kiểm toán viên nhà nước 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 theo quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

16. Khi kiểm toán viên nhà nước 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 kiểm toán viên nhà nước 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.

17. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các sai sót có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại. Để đạt được điều này, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét:

(i) Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót;

(ii) Ảnh hưởng của các sai sót phát hiện không được đơn vị điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

18. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và xem xét, so sánh các sai sót với mức trọng yếu đã điều chỉnh áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó.

19. Nếu một sai sót riêng lẻ được đánh giá là trọng yếu, thì không được bù trừ với các sai sót khác, chẳng hạn nếu doanh thu bị phản ánh cao hơn doanh thu thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì báo cáo tài chính bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản mục doanh thu được bù trừ bởi sai sót do ghi tăng chi phí tương ứng và không làm sai sót về lợi nhuận. Việc bù trừ các sai sót không trọng yếu trong cùng một tài khoản hoặc loại giao dịch có thể là hợp lý, 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 số dư tài khoản hay cùng một nhóm giao dịch thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu đối với số dư tài khoản hoặc nhóm giao dịch đó.

20. Trường hợp phát hiện các sai sót do phân loại các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, thì kiểm toán viên nhà nước cần phải quan tâm đến cả định tính và định lượng của sai sót đó và đánh giá tính trọng yếu của sai sót đó.

21. Trong một số trường hợp, 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 báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, bao gồm mức độ mà sai sót:

(i) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật;

(ii) Ảnh hưởng đến việc tuân thủ điều khoản hoặc các yêu cầu khác của hợp đồng kinh tế;

(iii) Liên quan đến việc lựa chọn sai hoặc áp dụng chính sách kế toán tuy không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính kỳ hiện tại nhưng có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính trong tương lai;

(iv) Che giấu những thay đổi về thu nhập hoặc các xu hướng khác, đặc biệt trong điều kiện kinh tế chung hoặc của ngành;

(v) Ảnh hưởng đến các hệ số, tỷ suất phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động của đơn vị;

(vi) Ảnh hưởng đến thông tin trình bày trong báo cáo tài chính bộ phận;

(vii) Ảnh hưởng làm tăng chi phí quản lý;

(viii) Những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước cho là ảnh hưởng đáng kể đối với người sử dụng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;

(ix) Ảnh hưởng đến các khoản mục bên liên quan đến những đối tượng nhất định;

(x) Trình bày thiếu các thông tin mặc dù không phải yêu cầu bắt buộc theo quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, nhưng theo đánh giá của kiểm toán viên nhà nước các thông tin này là quan trọng đối với hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp; hoặc

(xi) Ảnh hưởng đến các thông tin khác trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đã được kiểm toán và có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

22. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét ảnh hưởng của một sai sót do hoặc 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 báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính theo yêu cầu của CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

23. Tổng hợp các sai sót không trọng yếu hoặc không đáng kể và không được điều chỉnh kỳ trước có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên nhà nước có thể có các cách tiếp cận khác nhau để đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh trong kỳ trước đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng cùng một phương pháp để đánh giá sai sót phát hiện để đảm bảo sự nhất quán qua các kỳ đối với một đơn vị được kiểm toán.

Thông báo phát hiện kiểm toán và đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản

24. Kiểm toán viên nhà nước phải thông báo với đơn vị được kiểm toán về từng sai sót và ảnh hưởng của các sai sót này khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với ý kiến kiểm toán đồng thời yêu cầu đơn vị kiểm toán giải trình các sai sót đã phát hiện. Việc yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình và việc giải trình các sai sót phải thực hiện bằng văn bản và phải tuân thủ theo đúng quy định của Kiểm toán nhà nước.

25. Trong một số trường hợp, đơn vị được kiểm toán có thể không đồng ý với kiểm toán viên nhà nước về các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán, thì đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra ý kiến trong bản giải trình về vấn đề này và nêu rõ lý do. Bảng tổng hợp các sai sót mà đơn vị không đồng ý phải được trình bày hoặc đính kèm trong Bản giải trình đó. Việc thu thập bản giải trình của đơn vị được kiểm toán không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến việc đánh giá sai sót đã phát hiện.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

26. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính, theo các quy định của KTNN; đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(i) Mức giá trị cụ thể mà các sai sót dưới mức này được coi là sai sót không đáng kể;

(ii) Tập hợp tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán;

(iii) Kết luận của kiểm toán viên nhà nước về mức độ trọng yếu của các sai sót và cơ sở cho các kết luận của kiểm toán viên nhà nước.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 1500 BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1500 của INTOSAI - Bằng chứng kiểm toán.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các yếu tố của bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính, đồng thời quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán.

03. Chuẩn mực này áp dụng đối với việc thu thập và đánh giá tất cả các bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính.

04. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. 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 của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

05. Các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp

06. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp với từng hoàn cảnh cụ thể nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

07. Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

08. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của những bằng chứng kiểm toán đó.

09. Bằng chứng kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Các ghi chép về kế toán (chứng từ, sổ kế toán, báo cáo kế toán…) của đơn vị được kiểm toán là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm các tài liệu, thông tin có được từ các nguồn khác, như từ cuộc kiểm toán trước hoặc từ kết quả kiểm soát chất lượng của các cuộc kiểm toán có liên quan đến đối tượng được kiểm toán (chẳng hạn các thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị hoặc các thông tin khác về đơn vị làm cơ sở đánh giá rủi ro, trọng yếu kiểm toán...). Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể do cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán lập hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê ngoài lập. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm tài liệu, thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và cả những tài liệu, thông tin trái chiều với những cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, việc thiếu tài liệu, thông tin cũng chính là bằng chứng kiểm toán (như khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu).

10. Phần lớn công việc mà kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Các phương pháp để thu thập bằng chứng kiểm toán gồm: Quan sát, phỏng vấn, kiểm tra, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thực hiện lại, các thủ tục phân tích, và điều tra (nếu có). Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau. Mặc dù phương pháp phỏng vấn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng, kể cả cung cấp bằng chứng về sai sót, nhưng nếu chỉ phỏng vấn thì chưa đủ để cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc không có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc về tính hữu hiệu của các thủ tục kiểm soát. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét các bằng chứng thu thập được từ các cuộc kiểm toán hoạt động hoặc các hoạt động thanh tra, kiểm tra, kiểm toán khác liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

11. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý nhằm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức độ thấp có thể chấp nhận được.

12. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan với nhau. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì thường cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán, chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì có thể cần ít bằng chứng kiểm toán hơn. Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.

13. Kiểm toán viên nhà nước khi xác định tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán phải sử dụng xét đoán chuyên môn để từ đó đưa ra kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán

14. Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính được thu thập từ các nguồn tài liệu, thông tin sau:

(i) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp khai thác và phát hiện;

(ii) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp;

(iii) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng được thu thập từ bên ngoài.

15. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp khai thác và phát hiện, được thu thập bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán để kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, như phân tích, soát xét và thực hiện lại các thủ tục đã được đơn vị thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính; đối chiếu các loại tài liệu, thông tin liên quan và việc sử dụng các tài liệu, thông tin đó. Qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định tính nhất quán và thống nhất của các tài liệu, sổ kế toán với báo cáo tài chính.

16. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp là những bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán phát hành và luân chuyển nội bộ hoặc do các đối tượng khác phát hành được lưu trữ tại đơn vị được kiểm toán như: Sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết, chứng từ kế toán, hóa đơn, hợp đồng...

17. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ bên ngoài là những tài liệu, thông tin do bên ngoài phát hành và lưu trữ hoặc do chính đơn vị được kiểm toán phát hành nhưng được lưu trữ ở bên ngoài như: Xác nhận từ bên thứ ba; báo cáo của các chuyên gia; dữ liệu có thể so sánh giữa các đơn vị trong cùng ngành nghề, lĩnh vực...

18. Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán cũng phản ánh mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Việc xem xét các bằng chứng kiểm toán một cách nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc dưới các dạng khác nhau thường giúp kiểm toán viên nhà nước đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng kiểm toán.

19. Khi đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm đối với các khoản cấp phát hoặc hỗ trợ tài chính cho các đối tượng khác, sự tuân thủ các quy định sẽ phụ thuộc một phần vào các đối tượng khác trong việc đáp ứng các điều kiện của việc nhận cấp phát hoặc hỗ trợ. Do đó bằng chứng kiểm toán có thể là sự thực thi trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán nhằm đảm bảo các giao dịch đó với các đối tượng khác được tuân thủ đúng quy định.

Các phương pháp, thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán

20. Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng cách:

(i) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;

(ii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo, bao gồm:

• Thử nghiệm kiểm soát theo yêu cầu của các chuẩn mực Kiểm toán nhà nước, hoặc theo lựa chọn của kiểm toán viên nhà nước;

• Thử nghiệm cơ bản, bao gồm các kiểm tra chi tiết và các thủ tục phân tích cơ bản.

Các phương pháp, thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán được mô tả từ Đoạn 21 đến Đoạn 30 Chuẩn mực này có thể được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản, tùy thuộc vào hoàn cảnh mà kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục này.

Quan sát

21. Quan sát là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, như kiểm toán viên nhà nước quan sát việc kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát của các đơn vị được kiểm toán. Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát.

Kiểm tra, đối chiếu

22. Kiểm tra, đối chiếu là việc nghiên cứu, xem xét sổ sách, ghi chép và các hồ sơ tài liệu khác trên cơ sở đó để đánh giá, xác nhận về nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định. Việc kiểm tra, đối chiếu bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, chứng từ, hiện vật có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị. Việc kiểm tra, đối chiếu tài liệu, sổ kế toán và chứng từ cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tùy thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát của đơn vị đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán, chứng từ thuộc nội bộ đơn vị. Chẳng hạn, về thủ tục kiểm tra trong thử nghiệm kiểm soát là kiểm tra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ để thu thập bằng chứng về việc phê duyệt. Việc kiểm tra các tài sản hữu hình có thể cung cấp bằng chứng đáng tin cậy về sự hiện hữu của tài sản, nhưng không hẳn là bằng chứng đủ tin cậy về quyền sở hữu và giá trị của tài sản.

Xác nhận từ bên ngoài

23. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng văn bản giấy, văn bản điện tử hoặc một dạng khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được sử dụng để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản, các điều khoản của hợp đồng, hoặc các giao dịch của đơn vị với bên thứ ba và các thông tin có liên quan khác.

Tính toán lại

24. Tính toán lại là việc kiểm toán viên nhà nước kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

Điều tra

25. Là phương pháp kiểm toán mà theo đó bằng các cách thức khác nhau, kiểm toán viên nhà nước tiếp cận đối tượng kiểm toán nhằm tìm hiểu, thu nhận những thông tin cần thiết về tình huống, thực chất, thực trạng của một số vụ việc, bổ sung căn cứ cho việc đưa ra những đánh giá, nhận xét hay kết luận kiểm toán.

Phỏng vấn

26. Phỏng vấn là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết trong nội bộ đơn vị được kiểm toán hoặc từ bên ngoài. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán cùng với các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có nhiều hình thức, phỏng vấn bằng văn bản hoặc phỏng vấn bằng lời. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn.

27. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp những thông tin mà trước đây kiểm toán viên nhà nước chưa có hoặc bổ sung, củng cố thêm bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được.

28. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán phải có giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời. Việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 1580 - Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính.

Thủ tục phân tích

29. Thủ tục phân tích bao gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa các dữ liệu tài chính, phi tài chính. Khi cần thiết, thủ tục phân tích cũng bao gồm việc phân tích các biến động và các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến.

Thực hiện lại

30. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị.

Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán

31. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.

32. Bằng chứng kiểm toán chủ yếu được thu thập từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán. Chất lượng của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin làm cơ sở cho bằng chứng kiểm toán.

Tính phù hợp

33. Tính phù hợp đề cập đến mối quan hệ logic, hoặc liên quan tới mục đích của thủ tục kiểm toán và trong một số trường hợp là cơ sở dẫn liệu được xem xét. Tính phù hợp của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể chịu ảnh hưởng của mục đính kiểm tra của kiểm toán viên nhà nước. Chẳng hạn, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế hay không, thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán; còn khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra giá trị hoặc sự hiện

hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế hay không thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp, mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các tài liệu, thông tin như các khoản chi sau ngày khóa sổ lập báo cáo tài chính, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu khớp về số liệu với đơn đặt hàng.

34. Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một cơ sở dẫn liệu nhất định, song không hoàn toàn phù hợp với các cơ sở dẫn liệu khác. Chẳng hạn như việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc thu tiền của các khoản phải thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị, nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ. Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể (như sự hiện hữu của hàng tồn kho), không thay thế cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau, dưới các dạng khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

35. Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Việc thiết kế các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp để xác định công tác kiểm soát đã đúng hoặc không được thực hiện đúng như thiết kế của công tác kiểm soát.

36. Thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết. Việc thiết kế các thử nghiệm cơ bản nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán phù hợp về các vấn đề sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Độ tin cậy

37. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin được thu thập, bao gồm cả sự kiểm soát việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin. Việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:

(i) Bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị có độ tin cậy cao hơn bằng chứng kiểm toán do đơn vị cung cấp;

(ii) Bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan (kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng) được thực hiện hiệu quả;

(iii) Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận;

(iv) Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử, hoặc các dạng khác) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời;

(v) Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin.

Các nguyên tắc trên được áp dụng hữu hiệu để đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên vẫn có một số trường hợp ngoại lệ như: Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn gốc tài liệu, thông tin đó không rõ ràng.

38. Nếu tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập trên cơ sở sử dụng kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc đó đối với mục đích kiểm toán, trong phạm vi cần thiết, kiểm toán viên nhà nước cần:

(i) Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;

(ii) Tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;

(iii) Đánh giá tính thích hợp của công việc được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan.

39. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể cần đến chuyên môn trong một lĩnh vực khác ngoài kế toán, kiểm toán, như việc tính toán thống kê bảo hiểm, định giá, hoặc dữ liệu kỹ thuật... Đơn vị được kiểm toán có thể sử dụng cán bộ chuyên môn của đơn vị hoặc thuê chuyên gia trong các lĩnh vực này để có đủ chuyên môn cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, nếu không sẽ làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu.

Đánh giá năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê

40. Năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê ảnh hưởng quan trọng đến độ tin cậy của tài liệu, thông tin do họ tạo ra. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện đánh giá năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thông qua sự hiểu biết,

trình độ chuyên môn, việc sử dụng năng lực chuyên môn để thực hiện nhiệm vụ, các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan trong việc xét đoán chuyên môn.

41. Khi đánh giá tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến những yếu tố có thể ảnh hưởng đến tính khách quan đó, như: nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa...

Tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê

42. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê như hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn có liên quan. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không có đủ chuyên môn cần thiết để đánh giá công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thì cần phải yêu cầu sử dụng đến chuyên gia của Kiểm toán nhà nước để thực hiện việc đánh giá.

43. Khi tìm hiểu về công việc của chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, kiểm toán viên nhà nước có thể dựa trên việc đánh giá hợp đồng hoặc thỏa thuận giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia đó. Khi tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn cán bộ chuyên môn đó, cũng như các thành viên ban quản lý, quản trị của đơn vị để có những hiểu biết cần thiết.

Đánh giá tính thích hợp của kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê

44. Khi đánh giá tính thích hợp của kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu liên quan, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề như: Tính phù hợp, hợp lý của các phát hiện, kết luận, tính nhất quán của các phát hiện, kết luận này với các bằng chứng kiểm toán khác; Tính phù hợp, hợp lý của các giả định và phương pháp quan trọng cũng như tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của các nguồn dữ liệu đã được sử dụng.

45. Khi sử dụng tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá độ tin cậy của tài liệu, thông tin đó cho mục đích kiểm toán bằng cách thu thập bằng chứng về tính chính xác và tính đầy đủ của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và đánh giá mức độ chính xác và chi tiết của tài liệu, thông tin đó cho mục đích kiểm toán.

46. Để thu thập được bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy, tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập được sử dụng khi tiến hành các thủ tục kiểm toán cần phải đầy đủ và chính xác. Chẳng hạn, tính hữu hiệu của việc kiểm toán doanh thu bằng cách nhân giá niêm yết với khối lượng hàng bán sẽ chịu ảnh hưởng của tính chính xác của thông tin về giá và tính đầy đủ, chính xác của dữ liệu về khối lượng hàng bán; nếu kiểm toán viên nhà nước dự định kiểm tra các khoản chi để tìm bằng chứng về việc phê duyệt các khoản chi, kết quả kiểm tra sẽ có độ tin cậy thấp hơn nếu tổng thể được lựa chọn để kiểm tra không đầy đủ.

47. Việc thu thập bằng chứng chứng minh tính chính xác và đầy đủ của tài liệu, thông tin có thể được thực hiện đồng thời với thủ tục kiểm toán để thu thập tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được bằng chứng về tính chính xác và đầy đủ của tài liệu, thông tin bằng cách áp dụng thử nghiệm kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định cần phải có các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Lựa chọn các phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán

48. Khi thiết kế các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước phải xác định cách thức lựa chọn các phần tử để tiến hành các thử nghiệm một cách hiệu quả nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán.

49. Một thử nghiệm hiệu quả sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp, nếu được sử dụng cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được sẽ đầy đủ cho mục đích kiểm toán. Để đảm bảo hiệu quả trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn các phần tử để kiểm tra. Khi lựa chọn các phần tử để kiểm tra, phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Các phương pháp sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:

(i) Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%);

(ii) Lựa chọn các phần tử cụ thể;

(iii) Chọn mẫu kiểm toán.

Việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp này có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể.

Chọn tất cả các phần tử

50. Chọn tất cả các phần tử là việc chọn 100% các phần tử trong tổng thể để kiểm tra nhằm thu thập tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định việc chọn tất cả các phần tử để kiểm tra. Việc kiểm tra tất cả các phần tử thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Chọn tất cả các phần tử có thể thích hợp khi:

(i) Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn;

(ii) Có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc

(iii) Tính chất lặp đi lặp lại của việc tính toán hoặc quy trình khác được thực hiện tự động bởi một hệ thống thông tin giúp việc kiểm tra tất cả các phần tử sẽ tiết kiệm chi phí hơn.

Lựa chọn các phần tử cụ thể

51. Lựa chọn các phần tử cụ thể là việc lựa chọn một số phần tử cụ thể trong tổng thể để kiểm tra nhằm thu thập tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định lựa chọn các phần tử cụ thể từ một tổng thể. Khi lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước dựa trên sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán, các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và đặc điểm của tổng thể được kiểm tra. Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước phải xem xét ảnh hưởng rủi ro của các phần tử không được lựa chọn. Các phần tử cụ thể được chọn có thể bao gồm:

(i) Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt: Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định lựa chọn một số phần tử cụ thể trong một tổng thể do các phần tử này có giá trị lớn hoặc có một số tính chất khác, như các phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn;

(ii) Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định: Kiểm toán viên nhà nước 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 nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản;

(iii) Các phần tử theo mục đích cụ thể: Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm tra các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như đặc điểm hoạt động của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch.

52. Mặc dù việc lựa chọn các phần tử nhất định để kiểm tra thường là một phương pháp hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán, nhưng đây không phải là phương pháp chọn mẫu kiểm toán. Kết quả của các thủ tục kiểm toán được áp dụng cho các phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

Chọn mẫu kiểm toán

53. Chọn mẫu kiểm toán là áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một tổng thể, sao cho mọi phần tử đều có cơ hội để được chọn. Việc chọn mẫu kiểm toán được thiết kế để giúp đưa ra kết luận về

toàn bộ tổng thể dựa trên kết quả kiểm tra mẫu được rút ra từ tổng thể đó. Chọn mẫu kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Tính không nhất quán, hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán

54. Khi bằng chứng kiểm toán thu thập từ các nguồn khác nhau không nhất quán hoặc kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để giải quyết và đồng thời xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề này đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

55. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán các tài liệu liên quan đến bằng chứng kiểm toán thu thập được theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

(Xem tiếp Công báo số 831 + 832)

VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN

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

Giá: 10.000 đồng