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 829 + 830)

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 1505 XÁC NHẬN TỪ BÊN NGOÀI ĐỐI VỚI 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 1505 của INTOSAI Thông tin xác nhận từ 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 trong việc sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp, tin cậy theo yêu cầu của CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính và CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong 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) Xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho kiểm toán viên nhà nước dưới dạng văn bản, thư điện tử hoặc phương tiện khác;

(ii) Yêu cầu xác nhận dạng khẳng định: Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên nhà nước nêu rõ bên xác nhận đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận hoặc cung cấp thông tin yêu cầu xác nhận;

(iii) Yêu cầu xác nhận dạng phủ định: Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên nhà nước chỉ khi bên xác nhận không đồng ý với thông tin được nêu trong thư xác nhận;

(iv) Phản hồi không đạt yêu cầu: Là bên xác nhận không phúc đáp hoặc không phúc đáp đầy đủ cho thư xác nhận dạng khẳng định, hoặc thư xác nhận bị trả lại;

(v) Xác nhận có sự khác biệt: Là phản hồi cho thấy sự khác nhau giữa thông tin cần xác nhận, hoặc thông tin trong tài liệu của đơn vị và thông tin do bên xác nhận cung cấp.

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 xác nhận từ bên ngoài

05. Bằng chứng kiểm toán được kiểm toán viên nhà nước thu thập trực tiếp từ các bên xác nhận có thể đáng tin cậy hơn bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị được kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

06. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác (ngoài CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) thừa nhận thông tin xác nhận từ bên ngoài là nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng, như:

(i) Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước phải 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 có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính;

(ii) Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu kiểm toán viên nhà nước có thể cần thay đổi nội dung thủ tục kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung theo quy định tại CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

07. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì kiểm soát đối với việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, bao gồm:

(i) Xác định thông tin cần xác nhận hoặc cần cung cấp;

(ii) Lựa chọn bên xác nhận thích hợp;

(iii) Thiết kế và gửi yêu cầu xác nhận.

Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc yêu cầu cung cấp thông tin

08. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài khi cần xác nhận thông tin đã có hoặc thu thập thông tin. Thông tin đã có cần được xác nhận hoặc yêu cầu bên thứ ba xác nhận, cung cấp thường là thông tin liên quan tới số dư các tài khoản (công nợ, phải thu, phải trả, tạm ứng, các khoản vay,…); các điều khoản hợp đồng, các thỏa thuận hoặc các giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán với các bên có liên quan (chi trả kinh phí, các khoản hỗ trợ, cấp phát, bàn giao tài sản,…); các vấn đề khác có liên quan.

Lựa chọn bên xác nhận thích hợp

09. Khi lựa chọn bên xác nhận, nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp, đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước cần lựa chọn bên xác nhận mà kiểm toán viên nhà nước tin tưởng rằng họ có hiểu biết về các thông tin cần xác nhận.

Thiết kế và gửi yêu cầu xác nhận

10. Hình thức, nội dung yêu cầu xác nhận có ảnh hưởng trực tiếp đến tỷ lệ hồi đáp, độ tin cậy và nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được, do đó khi lập yêu cầu xác nhận kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố sau:

(i) Cơ sở dẫn liệu có liên quan;

(ii) Các rủi ro có sai sót trọng yếu cụ thể đã được xác định, kể cả rủi ro do gian lận;

(iii) Hình thức và cách trình bày yêu cầu xác nhận;

(iv) Kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước;

(v) Phương thức trao đổi thông tin (văn bản giấy, thư điện tử,..);

(vi) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chấp thuận hoặc khuyến khích bên xác nhận phúc đáp lại yêu cầu xác nhận của kiểm toán viên nhà nước;

(vii) Khả năng bên xác nhận xác nhận hoặc cung cấp thông tin mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu;

(viii) Tính chính xác của các thông tin có liên quan đến bên xác nhận như tên, địa chỉ,...

11. Đối với yêu cầu xác nhận dạng khẳng định: Kiểm toán viên nhà nước có thể giảm thiểu rủi ro do người xác nhận đã xác nhận mà không xác minh (kiểm tra) thông tin bằng cách sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định nhưng không ghi rõ số liệu hoặc các thông tin, đồng thời yêu cầu người xác nhận điền số liệu hoặc cung cấp thông tin.

12. Kiểm toán viên nhà nước có thể gửi lại yêu cầu xác nhận khi chưa nhận được phản hồi cho yêu cầu xác nhận lần trước trong một khoảng thời gian hợp lý.

13. Kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi với đơn vị được kiểm toán về yêu cầu xác nhận với bên thứ ba có liên quan. Trường hợp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không đồng ý để kiểm toán viên nhà nước gửi yêu cầu xác nhận thì kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu lý do, nguyên nhân của sự không đồng ý; xem xét có tồn tại rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

14. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng lý do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đưa ra là không hợp lý và không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp, đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính.

Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài

Độ tin cậy của các thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận

15. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy có các yếu tố làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để giải quyết các nghi ngờ đó. Các yếu tố có thể làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi bao gồm:

(i) Kiểm toán viên nhà nước không trực tiếp nhận thư phúc đáp;

(ii) Thư phúc đáp có thể không do bên xác nhận gửi;

(iii) Người phúc đáp không có quyền phúc đáp;

(iv) Người phúc đáp không phản hồi bằng văn bản.

16. 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. Tất cả các phản hồi bằng văn bản, thư điện tử hoặc phương tiện khác đều có thể chứa đựng rủi ro do bị che đậy, sửa đổi hoặc gian lận.

17. Khi 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 nghi ngờ; đồng thời xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề này đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

18. Phản hồi bằng lời cho yêu cầu xác nhận không thỏa mãn định nghĩa về thông tin xác nhận từ bên ngoài. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu bên xác nhận phản hồi trực tiếp bằng văn bản. Trường hợp không nhận được phản hồi bằng văn bản, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng khác để bổ sung thông tin phản hồi bằng lời.

Phản hồi không đáng tin cậy

19. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận không đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện rà soát lại kết quả 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.

Không phản hồi

20. Trong trường hợp không nhận được phản hồi, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy. Nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm toán thay thế phụ thuộc vào tài khoản, cơ sở dẫn liệu được xem xét.

21. Việc yêu cầu xác nhận không được phản hồi có thể cho thấy có rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được xác định trước đó. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện rà soát lại kết quả 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.

Trường hợp yêu cầu xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

22. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định rằng yêu cầu xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (chẳng hạn như chứng thực cho các xác nhận của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã khống chế kiểm soát hoặc sự thông đồng làm cho kiểm toán viên nhà nước không thể tin tưởng vào bằng chứng thu thập được từ nội bộ đơn vị được kiểm toán) mà kiểm toán viên nhà nước không nhận được phúc đáp thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính.

Phản hồi có sự khác biệt với thông tin cần xác nhận

23. Trường hợp nhận được phản hồi có sự khác biệt, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra sự khác biệt để xác định liệu các khác biệt đó có phải là dấu hiệu của sai sót không. Các khác biệt trong thư phúc đáp có thể chỉ ra sai sót hoặc sai sót tiềm tàng trong báo cáo tài chính. Trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận không theo quy định tại CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận

trong cuộc kiểm toán tài chính. Các khác biệt cũng giúp kiểm toán viên nhà nước phân biệt chất lượng của các phản hồi từ các bên xác nhận tương tự hoặc cho các tài khoản tương tự. Các khác biệt cũng có thể cho thấy các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Một số khác biệt nhưng không cho thấy có sai sót là do yếu tố thời gian, định lượng, hoặc lỗi ghi chép trong các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

Yêu cầu xác nhận dạng phủ định

24. Yêu cầu xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn yêu cầu xác nhận dạng khẳng định. Việc không nhận được phản hồi cho yêu cầu xác nhận dạng phủ định không phải là bằng chứng cho tính chính xác của thông tin cần xác nhận đã được xác minh hoặc bên xác nhận đã nhận được yêu cầu xác nhận. Ngoài ra, bên xác nhận có thể sẵn sàng phúc đáp hơn để bày tỏ sự không đồng ý với nội dung yêu cầu xác nhận khi thông tin cần xác nhận không có lợi cho họ và ngược lại sẽ không xác nhận khi thông tin có lợi cho họ, chẳng hạn như chủ tài khoản tiền gửi ngân hàng có thể sẵn lòng phúc đáp hơn nếu họ cho rằng số dư trong tài khoản của họ bị ghi thấp hơn trong thư xác nhận, nhưng có thể không muốn phúc đáp nếu số dư của họ được ghi cao hơn trong thư xác nhận.

25. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng yêu cầu xác nhận dạng phủ định như là thử nghiệm cơ bản duy nhất nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp cơ sở dẫn liệu, trừ khi tồn tại tất cả các trường hợp sau đây:

(i) Kiểm toán viên nhà nước đã đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp và đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu;

(ii) Tổng thể các phần tử cần xác nhận qua yêu cầu xác nhận dạng phủ định bao gồm một số lượng lớn các số dư tài khoản, giao dịch nhỏ, hoặc điều kiện đồng nhất;

(iii) Tỷ lệ khác biệt dự kiến rất thấp;

(iv) Kiểm toán viên nhà nước không biết về các trường hợp hoặc điều kiện khiến người nhận yêu cầu xác nhận dạng phủ định không quan tâm đến yêu cầu xác nhận.

Đánh giá bằng chứng thu thập được

26. Khi đánh giá kết quả của từng yêu cầu xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước có thể phân loại các kết quả như sau:

(i) Phản hồi của bên xác nhận thích hợp cho thấy sự đồng ý với thông tin được cung cấp trong yêu cầu xác nhận, hoặc cung cấp các thông tin được yêu cầu xác nhận mà không có khác biệt;

(ii) Phản hồi được cho là không đáng tin cậy;

(iii) Phản hồi cho thấy có sự khác biệt;

(iv) Không phản hồi.

27. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và đáng tin cậy chưa, hay cần phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán các tài liệu chứng minh cho việc xác nhận từ 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 1510 KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU KỲ 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 1510 của INTOSAI - Kiểm toán số dư đầu kỳ.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến số dư đầu kỳ trong cuộc kiểm toán tài chính. Ngoài các số liệu trong báo cáo tài chính, số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ, như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết. Khi báo cáo tài chính có thông tin so sánh, các quy định và hướng dẫn tại CMKTNN 1710 - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong kiểm toán tài chính cũng được áp dụng.

03. Chuẩn mực này nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện kiểm toán số dư đầu kỳ, thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

(i) Số dư đầu kỳ liệu có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại;

(ii) Các chính sách kế toán thích hợp được áp dụng liên quan đến số dư đầu kỳ có được sử dụng nhất quán trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính kỳ hiện tại, hoặc những thay đổi đối với các chính sách kế toán có được xử lý một cách thích hợp hoặc được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin 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.

Giải thích thuật ngữ

05. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ Số dư đầu kỳ được hiểu như sau:

Số dư đầu kỳ: Là số dư tài khoản tại thời điểm đầu kỳ. Số dư đầu kỳ dựa vào số dư cuối kỳ của kỳ trước đó, nó phản ánh ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện của các kỳ trước và các chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ trước. Số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ, như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết.

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

Các thủ tục kiểm toán số dư đầu kỳ

06. Kiểm toán viên nhà nước phải đọc báo cáo tài chính kỳ trước (nếu có) và báo cáo kiểm toán của Kiểm toán nhà nước về báo cáo tài chính đó (nếu có), kể cả các thuyết minh nhằm thu thập thông tin liên quan đến số dư đầu kỳ.

07. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại bằng cách:

(i) Xác định số dư cuối kỳ của kỳ trước đã được kết chuyển chính xác sang số dư đầu kỳ hiện tại, hoặc đã được điều chỉnh lại, (nếu phải điều chỉnh lại);

(ii) Xác định các chính sách kế toán đơn vị đã áp dụng để xác định số dư đầu kỳ có thích hợp không;

(iii) Thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:

- Nếu báo cáo tài chính kỳ trước đã được kiểm toán bởi kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ bằng cách soát xét tài liệu làm việc của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước;
- Đánh giá xem các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong kỳ hiện tại có cung cấp bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ;
- Tiến hành các thủ tục kiểm toán cụ thể nhằm thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ.

08. Khi xem xét các thủ tục kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề sau:

(i) Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng;

(ii) Nội dung của số dư các tài khoản, các nhóm giao dịch và các thuyết minh, các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại liên quan đến số dư đầu kỳ;

(iii) Tầm quan trọng của số dư đầu kỳ đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại;

(iv) Xem báo cáo tài chính kỳ trước có được Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán hay không được kiểm toán. Trong trường hợp báo cáo tài chính được kiểm toán thì xem ý kiến của kiểm toán viên nhà nước là dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay là ý kiến chấp nhận toàn phần.

09. Trong trường hợp cần thiết kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại có thể trao đổi với kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước để làm rõ các nội dung liên quan. Nếu việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước và kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại bị hạn chế, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán bằng các hình thức khác; và nếu vẫn không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán.

10. Đối với tài sản và nợ phải trả ngắn hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về số dư đầu kỳ khi thực hiện các thủ tục kiểm toán của kỳ hiện tại. Chẳng hạn việc kiểm tra các khoản thu, chi trong kỳ hiện tại liên quan tới các số dư phải thu, phải trả đầu kỳ sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ và đánh giá của các khoản mục đó vào thời điểm đầu kỳ. Riêng đối với hàng tồn kho, các thủ tục kiểm toán của kỳ hiện tại đối với số dư hàng tồn kho cuối kỳ cung cấp rất ít bằng chứng kiểm toán về hàng tồn kho vào thời điểm đầu kỳ. Do đó, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp như:

(i) Chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho trong kỳ hiện tại và đối chiếu với số lượng hàng tồn kho đầu kỳ;

(ii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với việc đánh giá hàng tồn kho đầu kỳ;

(iii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với lợi nhuận gộp và tính đúng kỳ.

11. Đối với tài sản và nợ phải trả dài hạn như tài sản cố định, các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán bằng cách kiểm tra sổ, chứng từ kế toán và các thông tin khác chứng minh cho số dư đầu kỳ. Kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ bằng cách xác nhận với bên thứ ba hoặc có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.

12. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng số dư đầu kỳ chứa đựng các sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung thích hợp tùy theo hoàn cảnh cụ thể để xác định ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo

tài chính kỳ hiện tại chứa đựng các sai sót như vậy, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán các sai sót đó theo quy định tại CMKTNN 1450 - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính.

Sự nhất quán trong các chính sách kế toán

13. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các chính sách kế toán liên quan đến số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại, việc lý giải một cách thích hợp những thay đổi trong các chính sách kế toán đã được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

Thông tin liên quan trong báo cáo của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước

14. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại phải xem xét ảnh hưởng của các vấn đề dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại 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.

Kết luận và báo cáo kiểm toán

Số dư đầu kỳ

15. Nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc nếu cần thiết, từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính.

16. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng số dư đầu kỳ chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại, và ảnh hưởng đó không được xử lý một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính.

Sự nhất quán trong các chính sách kế toán

17. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính, nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng: Các chính sách kế toán kỳ hiện tại không được áp dụng nhất quán đối với số dư đầu kỳ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

được áp dụng; và sự thay đổi trong các chính sách kế toán không được lý giải một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

18. Nếu ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước về báo cáo tài chính kỳ trước của đơn vị được kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và vấn đề dẫn đến ý kiến đó vẫn còn tồn tại và ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính và CMKTNN 1710 - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong kiểm toán tài chính. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần có thể không còn tồn tại và không ảnh hưởng trọng yếu đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại (Chẳng hạn, khi phạm vi kiểm toán trong kỳ trước bị giới hạn nhưng vấn đề làm phát sinh giới hạn này đã được giải quyết trong kỳ hiện tại), khi đó kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp với bằng chứng kiểm toán và thủ tục kiểm toán thực hiện trong kỳ hiện tại.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

19. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề về số dư đầu kỳ 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 1520 THỦ TỤC PHÂN TÍCH 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 Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1520 của INTOSAI - Thủ tục phân tích.

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 sử dụng thủ tục phân tích như các thử nghiệm cơ bản (thủ tục phân tích cơ bản) trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán tài chính; đồng thời, chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước sử dụng các thủ tục phân tích ở giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp Kiểm toán viên nhà nước hình thành kết luận tổng thể về cuộc kiểm toán tài chính (thủ tục phân tích hỗ trợ) nhằm:

(i) Thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy khi sử dụng các thủ tục phân tích cơ bản trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán.

(ii) Thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích hỗ trợ trong giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để hình thành kết luận tổng thể về sự nhất quán giữa thông tin tài chính, báo cáo tài chính với hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ 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, thuật ngữ Thủ tục phân tích được hiểu như sau:

Thủ tục phân tích: Là việc đánh giá thông tin tài chính thông qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính; việc kiểm tra, xác minh khi cần thiết về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính. Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính gồm thủ tục phân tích cơ bản và thủ tục phân tích hỗ trợ; thủ tục phân tích cơ bản được sử dụng trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán, thủ tục phân tích hỗ trợ được sử dụng trong giai đoạn gần kết thúc cuộc 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

05. Khi thực hiện các thủ tục phân tích trong cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành các công việc sau:

(i) So sánh và phân tích để đánh giá sự phù hợp, mức độ chính xác, mức độ tin cậy của các thông tin tài chính của đơn vị với các thông tin có thể so sánh được của các kỳ trước, với các dự toán, các ước tính của đơn vị được kiểm toán và của kiểm toán viên nhà nước, với các thông tin tương tự trong cùng ngành, lĩnh vực hoặc địa phương;

(ii) Xem xét, đánh giá sự phù hợp của các mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính được kỳ vọng theo một chiều hướng có thể dự đoán được của đơn vị được kiểm toán, giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để thực hiện các thủ tục phân tích, từ việc so sánh đơn giản đến các phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến; các thủ tục phân tích có thể được áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tổng hợp, các bộ phận cấu thành hoặc các yếu tố riêng lẻ của thông tin tài chính.

Thủ tục phân tích cơ bản

06. Khi thiết kế và thực hiện thủ tục phân tích cơ bản một cách độc lập hoặc kết hợp với kiểm tra chi tiết như là các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Xác định sự phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, trong đó có tính đến rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và các kiểm tra chi tiết *(nếu có)* đối với các cơ sở dẫn liệu này;

(ii) Đánh giá độ tin cậy của dữ liệu mà kiểm toán viên nhà nước sử dụng để dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận, trong đó có xem xét đến nguồn gốc, tính có thể so sánh được, nội dung và sự phù hợp của thông tin sẵn có, và các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin;

(iii) Dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận và đánh giá liệu dự tính này có đủ chính xác để xác định một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không;

(iv) Xác định giá trị của bất kỳ chênh lệch nào có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính mà không cần kiểm tra lại như quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này.

07. Các thử nghiệm cơ bản kiểm toán viên nhà nước thực hiện ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể là kiểm tra chi tiết, thủ tục phân tích cơ bản, hoặc kết hợp thực hiện cả kiểm tra chi tiết và thủ tục phân tích cơ bản. Việc quyết định thực hiện thủ tục kiểm toán, quyết định có sử dụng thủ tục phân tích cơ bản hay không, tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về hiệu quả và hiệu suất của các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để giảm rủi ro kiểm toán ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống mức có thể chấp nhận được.

08. Kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về mức độ sẵn có và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng các thủ tục phân tích cơ bản và kết quả của bất kỳ thủ tục phân tích nào đơn vị được kiểm toán đã thực hiện. Việc sử dụng dữ liệu do đơn vị được kiểm toán lập và kết quả thực hiện các thủ tục phân tích của đơn vị được kiểm toán có hiệu quả nếu kiểm toán viên nhà nước cho rằng các dữ liệu và kết quả của các thủ tục phân tích này được lập một cách đúng đắn.

Sự phù hợp của các thủ tục phân tích cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định

09. Các thủ tục phân tích cơ bản thường dễ áp dụng hơn đối với các giao dịch lớn có thể dự đoán được theo thời gian; việc áp dụng các thủ tục phân tích đã dự kiến dựa trên kỳ vọng có mối quan hệ giữa các dữ liệu và không có thông tin trái ngược liên quan đến mối quan hệ đó; sự phù hợp của một thủ tục phân tích cụ thể phụ thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về hiệu quả của việc phát hiện một sai sót, mà khi xét riêng lẻ hay kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho thông tin tài chính, báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu.

10. Trong một số trường hợp, việc áp dụng một mô hình hoặc một phương pháp dự đoán, tính toán không phức tạp có thể cũng hiệu quả như áp dụng một thủ tục phân tích.

11. Khi áp dụng các thủ tục phân tích khác nhau có thể cho các mức độ đảm bảo khác nhau. Các thủ tục phân tích có thể cung cấp bằng chứng thuyết phục và loại bỏ sự cần thiết phải kiểm tra chi tiết, với điều kiện là các yếu tố được kiểm tra chi tiết là phù hợp; ngược lại, việc tính toán và so sánh có thể cung cấp bằng chứng ít thuyết phục, nhưng lại cung cấp bằng chứng chứng thực hữu ích nếu được sử dụng kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.

12. Đặc điểm của các cơ sở dẫn liệu và đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng đến việc xác định tính phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể.

13. Các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể cũng có thể được coi là phù hợp khi Kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm tra chi tiết cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

14. Khi kiểm toán doanh nghiệp nhà nước, kiểm toán viên nhà nước thường xem xét mối quan hệ giữa các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính; tuy nhiên, việc xem xét này có thể không phù hợp khi kiểm toán các đơn vị thuộc lĩnh vực công khác, vì các đơn vị này ít khi có mối quan hệ trực tiếp giữa doanh thu và chi phí, các khoản chi mua tài sản không được vốn hóa, có thể không có mối liên hệ giữa các chi phí và có thể không có số liệu của ngành hoặc các số liệu thống kê cho mục đích so sánh. Do vậy, cùng với việc xem xét mối quan hệ giữa các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin phi tài chính và các thông tin về tính tuân thủ có liên quan.

Độ tin cậy của dữ liệu

15. Độ tin cậy của dữ liệu chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung của dữ liệu và phụ thuộc vào hoàn cảnh mà dữ liệu được thu thập. Do vậy, để xác định liệu dữ liệu có đáng tin cậy cho việc thiết kế các thủ tục phân tích cơ bản hay không, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố: nguồn gốc của thông tin thu thập được; khả năng so sánh của thông tin thu thập được; nội dung và sự phù hợp của thông tin thu thập được; các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin được thiết kế để đảm bảo tính đầy đủ, tính chính xác và tính hợp lý của thông tin. Quy định tại Đoạn này cũng áp dụng cho trường hợp kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản đối với các thông tin tài chính, báo cáo tài chính cuối kỳ của đơn vị hay tại thời điểm giữa kỳ và có kế hoạch thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn còn lại được thực hiện tương tự.

16. Kiểm toán viên nhà nước có thể cân nhắc việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (nếu có) đối với việc tạo lập thông tin sử dụng để thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản nhằm xử lý các rủi ro đã đánh giá. Khi các kiểm soát đó hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên nhà nước thường tin tưởng hơn vào độ tin cậy của thông tin và do đó cũng tin tưởng hơn vào kết quả của các thủ tục phân tích. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với thông tin phi tài chính thường được thực hiện kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát khác.

Đánh giá tính chính xác của dự tính

17. Khi đánh giá về việc liệu dự tính được đưa ra có đủ chính xác để xác định một sai sót mà khi kết hợp với các sai sót khác có thể làm cho thông tin tài chính, báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không, các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước, gồm:

(i) Độ chính xác trong việc dự đoán về các kết quả dự tính của thủ tục phân tích cơ bản.

(ii) Mức độ thông tin có thể được phân tách. Chẳng hạn, áp dụng thủ tục phân tích cơ bản đối với thông tin tài chính về các phần riêng lẻ của một hoạt động hoặc đối với báo cáo tài chính của các bộ phận trong một đơn vị đa ngành nghề có thể sẽ hiệu quả hơn so với áp dụng cho báo cáo tài chính tổng thể của đơn vị.

(iii) Mức độ sẵn có của thông tin tài chính và phi tài chính. Nếu có sẵn các thông tin này, kiểm toán viên cũng có thể xem xét độ tin cậy của thông tin như đã nêu trong Đoạn 15 và Đoạn 16 Chuẩn mực này.

Giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính

18. Việc kiểm toán viên nhà nước xác định giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được so với dự tính mà không cần điều tra thêm bị ảnh hưởng bởi mức trọng yếu (theo quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn, trong đó có tính đến khả năng một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu. 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 quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Theo đó, khi mức độ rủi ro được đánh giá tăng lên, giá trị chênh lệch có thể coi là chấp nhận được mà không cần điều tra thêm sẽ giảm xuống nhằm thu được bằng chứng có mức độ thuyết phục mong muốn (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).

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận, kiến nghị kiểm toán

19. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp hình thành các kết luận tổng thể về sự nhất quán giữa thông tin tài chính, báo cáo tài chính với hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán.

20. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng các kết luận rút ra từ kết quả của các thủ tục phân tích hỗ trợ để chứng minh cho các kết luận đã hình thành trong quá trình kiểm toán các thông tin tài chính, các cơ sở dẫn liệu, các bộ phận hoặc yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Việc này giúp kiểm toán viên nhà nước rút ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành kết luận và kiến nghị kiểm toán. Các thủ tục phân tích này có thể tương tự với các thủ tục phân tích được sử dụng để đánh giá rủi ro.

21. Kết quả của các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể có thể giúp kiểm toán viên nhà nước xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu và điều chỉnh các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra.

Kiểm tra lại kết quả của các thủ tục phân tích

22. Nếu việc thực hiện các thủ tục phân tích theo quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên nhà nước phát hiện được các biến động hoặc các mối quan hệ không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra lại những khác biệt này bằng cách:

(i) Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các câu trả lời của đơn vị được kiểm toán bằng cách đánh giá các câu trả lời đó; trong đó vận dụng hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị được kiểm toán và kết hợp với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được trong quá trình kiểm toán;

(ii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác nếu thấy cần thiết, tùy theo từng trường hợp cụ thể. Kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác trong trường hợp đơn vị được kiểm toán không thể giải thích được, hoặc giải thích đó khi kết hợp với những bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến câu trả lời phỏng vấn của đơn vị được kiểm toán, được coi là không thỏa đáng.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

23. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu 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) Các thông tin, tài liệu, dữ liệu, bằng chứng kiểm toán sử dụng để thực hiện các thủ tục phân tích.

(ii) Các tài liệu, biên bản làm việc với đơn vị được kiểm toán liên quan đến thực hiện các thủ tục phân tích.

(iii) Tài liệu, hồ sơ của kiểm toán viên nhà nước phản ánh việc thực hiện các thủ tục phân tích.

(iv) Các tài liệu khác có liên quan.

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 1530 LẤY MẪU 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 1530 của INTOSAI - Lấy mẫu 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 lấy mẫu theo phương pháp thống kê và phi thống kê khi thiết kế, lựa chọn mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính; khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết cũng như đánh giá các kết quả thu được từ kiểm tra mẫu. Chuẩn mực này được áp dụng trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước quyết định dùng phương pháp lấy mẫu kiểm toán khi thực hiện các thủ tục kiểm toán.

03. Chuẩn mực này bổ sung cho CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính quy định 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 hình thành ý kiến kiểm toán. Phương pháp lấy mẫu kiểm toán là một trong số các phương pháp mà CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng trong việc lựa chọn các phần tử để kiểm tra.

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) Lấy mẫu kiểm toán (sau đây gọi là lấy mẫu): Là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số các phần tử của một tổng thể kiểm toán, sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn, nhằm cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước cơ sở hợp lý để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể;

(ii) Tổng thể: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó kiểm toán viên nhà nước lấy mẫu nhằm đưa ra kết luận về toàn bộ dữ liệu đó;

(iii) Rủi ro lấy mẫu: Là rủi ro mà kết luận của kiểm toán viên nhà nước đưa ra dựa trên việc kiểm tra mẫu đã chọn có thể khác so với kết luận đưa ra nếu kiểm tra toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục kiểm toán. Rủi ro lấy mẫu có thể dẫn tới một trong hai loại kết luận sai như sau:

• Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực tế của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có tồn tại sai sót trọng yếu (đối với kiểm tra chi tiết). Kiểm toán viên nhà nước cần phải đặc biệt quan tâm đến loại kết luận sai này vì có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp.

• Kết luận rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực tế của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát), hoặc kết luận rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có (đối với kiểm tra chi tiết). Loại kết luận sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới việc phải thực hiện nhiều hơn các thủ tục kiểm toán bổ sung để chứng minh rằng kết luận ban đầu là không đúng.

(iv) Rủi ro ngoài lấy mẫu: Là một rủi ro khi kiểm toán viên nhà nước đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến rủi ro lấy mẫu;

(v) Sai phạm cá biệt: Là một sai sót hay sai lệch được chứng minh là không đại diện cho các sai sót hay sai lệch của tổng thể;

(vi) Đơn vị lấy mẫu: Là các phần tử riêng biệt cấu thành nên tổng thể. Đơn vị lấy mẫu có thể là đơn vị hiện vật hoặc đơn vị tiền tệ;

(vii) Lấy mẫu thống kê: Là phương pháp lấy mẫu để kiểm tra có các đặc điểm sau:

• Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu;

• Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.

Một phương pháp lấy mẫu không có hai đặc điểm nêu trên được coi là lấy mẫu phi thống kê.

(viii) Phân nhóm: Là việc phân chia một tổng thể thành các tổng thể con, mỗi tổng thể con là một nhóm các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị);

(ix) Lựa chọn các phần tử có giá trị lớn: là phương pháp lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn. Các phần tử có giá trị lớn có cơ hội được lựa chọn cao hơn;

(x) Sai sót có thể bỏ qua: Là một giá trị được kiểm toán viên nhà nước đặt ra mà dựa vào đó kiểm toán viên nhà nước mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng sai sót thực tế của tổng thể không vượt quá giá trị đặt ra.

Khi thiết kế một mẫu, kiểm toán viên nhà nước phải xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai lệch đơn lẻ không trọng yếu khi gộp lại có thể dẫn đến báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho khả năng sai sót không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là sự vận dụng mức trọng yếu thực hiện theo quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể. Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

(xi) Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua: Là một tỷ lệ sai lệch được kiểm toán viên nhà nước đặt ra đối với các thủ tục kiểm soát nội bộ mà dựa vào đó kiểm toán viên nhà nước mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch đặt ra.

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

Thiết kế mẫu, cỡ mẫu và lựa chọn các phần tử để kiểm tra

Thiết kế mẫu

06. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và các tính chất của tổng thể được lấy mẫu.

07. Lấy mẫu kiểm toán cho phép kiểm toán viên nhà nước thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán về một số tính chất của các phần tử được lựa chọn nhằm đưa ra hoặc giúp đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét mục đích cụ thể cần đạt được và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán để có thể đạt được mục đích đó một cách tốt nhất. Việc xem xét nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được và hoàn cảnh xảy ra sai lệch hay sai sót hoặc các tính chất khác liên quan tới bằng chứng kiểm toán đó sẽ giúp kiểm toán viên nhà nước xác định thế nào là sai lệch hay sai sót và tổng thể nào cần phải lấy mẫu. Khi lấy mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng chứng minh rằng tổng thể được lấy mẫu là đầy đủ.

08. Đối với thử nghiệm kiểm soát, khi xem xét các tính chất của tổng thể, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá tỷ lệ sai lệch kỳ vọng dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về các kiểm soát liên quan hoặc dựa trên việc kiểm tra một số ít các phần tử trong tổng thể. Tương tự, đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá sai sót dự kiến của tổng thể. Nếu mức sai sót dự kiến là cao, kiểm toán viên nhà nước có thể phải kiểm tra 100% số phần tử hoặc sử dụng cỡ mẫu lớn khi thực hiện kiểm tra chi tiết. Khi xem xét các tính chất của một tổng thể được lấy mẫu, kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hay lựa chọn các phần tử có giá trị lớn cho phù hợp.

09. Lấy mẫu kiểm toán có thể được tiến hành theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên nhà nước. Tuy nhiên, cỡ mẫu không phải là tiêu chí để phân biệt giữa phương pháp thống kê và phi thống kê.

Xác định cỡ mẫu

10. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được.

11. Cỡ mẫu là số lượng các phần tử trong tổng thể được lựa chọn theo tiêu thức nhất định vào mẫu để kiểm tra trên cơ sở áp dụng phương pháp thống kê hoặc phi thống kê. Mức độ rủi ro lấy mẫu mà kiểm toán viên nhà nước có thể chấp nhận sẽ ảnh hưởng tới cỡ mẫu cần chọn. Mức độ rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước có thể chấp nhận càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết sẽ càng lớn.

12. Cỡ mẫu có thể xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước. Khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý một số trường hợp sau:

(i) Trong thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên nhà nước không thay đổi nội dung hoặc lịch trình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc không thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro đã được đánh giá:

- Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước dự định đạt được từ tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng thấp và do đó cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Tỷ lệ sai lệch dự kiến càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ước tính hợp lý về tỷ lệ sai lệch thực tế;
- Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước mong muốn về việc kết quả mẫu phản ánh chân thực tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;

• Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế trong tổng thể hầu như không có ảnh hưởng đến cỡ mẫu. Tuy nhiên, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán có thể không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

(ii) Trong việc kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên nhà nước không thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm kiểm soát hoặc không thay đổi nội dung, lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

• Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Kiểm toán viên nhà nước càng thu thập được nhiều bằng chứng kiểm toán từ kiểm tra chi tiết (nghĩa là rủi ro phát hiện càng thấp) thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;

• Kiểm toán viên nhà nước càng dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản khác (kiểm tra chi tiết hoặc các thủ tục phân tích cơ bản) để giảm rủi ro phát hiện liên quan đến một tổng thể cụ thể xuống một mức thấp có thể chấp nhận được thì mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước đặt ra đối với việc lấy mẫu càng thấp và do đó cỡ mẫu có thể càng nhỏ;

• Sai sót có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;

• Số liệu sai sót mà kiểm toán viên nhà nước dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để có thể đưa ra một ước tính hợp lý về số liệu sai sót thực tế của tổng thể;

• Việc phân nhóm tổng thể có thể hữu ích khi có khác biệt lớn về giá trị, tính chất các phần tử trong tổng thể. Khi một tổng thể có thể được phân nhóm thích hợp thì tổng cỡ mẫu của các nhóm sẽ thường nhỏ hơn cỡ mẫu cần thiết để đạt được một mức độ rủi ro lấy mẫu nhất định, nếu so với trường hợp lấy mẫu từ toàn bộ tổng thể;

• Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế của tổng thể không có ảnh hưởng đáng kể đến cỡ mẫu.

Lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra

13. Kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức thích hợp để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn. Do mục tiêu của việc lấy mẫu là nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra kết luận về tổng thể được lấy mẫu nên phải lựa chọn một mẫu đại diện bao gồm các phần tử mang đặc điểm tiêu biểu của tổng thể để tránh sự thiên lệch. Có hai phương pháp lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra: lấy mẫu thống kê và lấy mẫu phi thống kê. Trong phương pháp lấy mẫu thống kê, các

phần tử được lựa chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu có một xác suất được lựa chọn xác định. Đối với phương pháp lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu.

14. Cách lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra gồm: lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống, lựa chọn theo đơn vị tiền tệ, lựa chọn tùy ý và lựa chọn theo khối.

(i) Lựa chọn ngẫu nhiên: Là việc lựa chọn các phần tử mẫu một cách ngẫu nhiên (ví dụ sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, chẳng hạn các bảng số ngẫu nhiên);

(ii) Lựa chọn theo hệ thống: Là việc lựa chọn một cách có hệ thống, trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách lấy mẫu. Khi sử dụng phương pháp chọn mẫu theo hệ thống, kiểm toán viên nhà nước xác định rằng các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp sao cho khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể;

(iii) Lựa chọn theo giá trị: Là phương pháp lựa chọn dựa vào giá trị của phần tử, theo đó các phần tử có tiêu chí giá trị lớn hơn có cơ hội được lựa chọn cao hơn. Chỉ tiêu giá trị có thể là đơn vị tiền hoặc đơn vị hiện vật;

(iv) Lựa chọn bất kỳ: Là việc chọn mẫu không theo một trật tự nào nhưng phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào và do đó đảm bảo rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Lựa chọn bất kỳ không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê;

(v) Lựa chọn theo khối: Là việc lựa chọn một hay nhiều khối phần tử liên tiếp nhau trong một tổng thể. Lựa chọn mẫu theo khối ít khi được sử dụng trong lấy mẫu kiểm toán vì hầu hết các tổng thể đều được kết cấu sao cho các phần tử trong một chuỗi có thể có chung tính chất với nhau nhưng lại khác với các phần tử khác trong tổng thể. Mặc dù trong một số trường hợp, kiểm tra một khối các phần tử cũng là một thủ tục kiểm toán thích hợp, nhưng phương pháp này thường không được sử dụng để lựa chọn các phần tử của mẫu khi kiểm toán viên nhà nước dự tính đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể dựa trên mẫu.

Thực hiện các thủ tục kiểm toán

15. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với từng phần tử được lựa chọn phù hợp với mục đích của các thủ tục kiểm toán đó.

16. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước đã xác định áp dụng thủ tục kiểm toán là phù hợp, nhưng không thể thực hiện được do phần tử được lựa chọn áp dụng không phù hợp, thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thủ tục kiểm toán đó đối với một phần tử thay thế.

17. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước đã xác định phần tử lựa chọn để kiểm tra là phù hợp, nhưng không thể áp dụng được thủ tục kiểm toán đã thiết kế, thì phải áp dụng thủ tục kiểm toán thay thế. Trong trường hợp không thể áp dụng được các thủ tục kiểm toán thay thế đối với phần tử đã lựa chọn, thì kiểm toán viên nhà nước phải coi đây là một sai lệch (trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát); hoặc là một sai sót (trong trường hợp kiểm tra chi tiết).

Bản chất và nguyên nhân của các sai lệch và sai sót

18. Kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch hay sai sót nào phát hiện được và đánh giá tác động có thể xảy ra của các sai lệch hay sai sót này tới mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán.

Khi phân tích các sai lệch và sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên nhà nước có thể nhận thấy nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung (chẳng hạn: cùng loại giao dịch, cùng địa điểm, cùng loại sản phẩm hoặc cùng một giai đoạn…). Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

19. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước xét thấy một sai lệch hay sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt thì kiểm toán viên nhà nước phải đảm bảo ở mức độ cao rằng sai lệch hay sai sót đó không đại diện cho tổng thể. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch hay sai sót đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

Ước tính sai sót của tổng thể

20. Đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải ước tính sai sót của tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu. Kiểm toán viên nhà nước cần ước tính các sai sót của tổng thể để có được đánh giá đầy đủ về phạm vi sai sót. Tuy nhiên, sự ước tính các sai sót của tổng thể này có thể chưa đủ để xác định giá trị phải điều chỉnh.

21. Khi một sai sót được xác định là cá biệt, sai sót đó có thể được loại trừ khi ước tính các sai sót của tổng thể. Tuy nhiên, ảnh hưởng của các sai sót cá biệt nếu không được điều chỉnh vẫn cần được xem xét thêm cùng với ước tính các sai sót không cá biệt.

22. Đối với thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước không cần phải ước tính các sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch ước tính cho tổng thể.

Khi phát hiện ra các sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước thực hiện theo quy định tại Đoạn 39 CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán

23. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá kết quả của mẫu và đánh giá xem việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra hay không, cụ thể:

(i) Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá kết quả của mẫu như sau:

• Đối với thử nghiệm kiểm soát, tỷ lệ sai lệch của mẫu cao hơn so với dự tính có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, trừ khi kiểm toán viên nhà nước thu thập được các bằng chứng kiểm toán khác hỗ trợ cho đánh giá ban đầu;

• Đối với kiểm tra chi tiết, nếu mức sai sót trong một mẫu cao hơn so với dự tính, kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận rằng một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản có sai sót trọng yếu, nếu không có các bằng chứng kiểm toán khác chứng minh rằng không tồn tại sai sót trọng yếu nào;

• Trong trường hợp kiểm tra chi tiết, sai sót ước tính của tổng thể cộng với sai lệch cá biệt (nếu có) là ước tính phù hợp nhất của kiểm toán viên nhà nước về sai sót của tổng thể. Nếu sai sót ước tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có) vượt quá mức sai lệch có thể bỏ qua thì mẫu được chọn không cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận của kiểm toán viên nhà nước về tổng thể được kiểm tra. Sai lệch ước tính của mẫu cộng sai lệch cá biệt càng gần đến mức sai sót có thể bỏ qua thì sai sót thực tế của tổng thể càng có nhiều khả năng vượt quá mức sai sót có thể bỏ qua. Tương tự, nếu ước tính sai sót của tổng thể lớn hơn mức sai sót mà kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận rằng rủi ro lấy mẫu là không thể chấp nhận được, sai sót thực tế của tổng thể đã vượt quá sai sót có thể bỏ qua. Việc xem xét kết quả của các thủ tục kiểm toán khác giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá rủi ro do sai sót thực tế của tổng thể vượt quá sai sót có thể bỏ qua và rủi ro này có thể giảm đi nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán.

(ii) Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem liệu việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra hay không. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng việc lấy mẫu kiểm toán chưa cung cấp được cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước có thể:

• Yêu cầu đơn vị được kiểm toán kiểm tra làm rõ các sai sót đã được phát hiện và khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết;

• Điều chỉnh nội dung, lịch trình và các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo về cơ sở hợp lý cho các kết luận về tổng thể đã được kiểm tra. Chẳng hạn, trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể mở rộng cỡ mẫu, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc điều chỉnh các thử nghiệm cơ bản liên quan.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

24. Kiểm toán viên nhà nước phải lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề về lấy mẫu kiểm toán 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 1540 KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ 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 1540 của INTOSAI - Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán tài chính, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan. Chuẩn mực cũng quy định và hướng dẫn việc tìm hiểu, xử lý các sai sót trong từng ước tính kế toán và dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị được kiểm toán, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các ước tính kế toán đã ghi nhận hoặc thuyết minh có hợp lý, đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

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) Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ gần đúng trong trường hợp không có phương pháp đo lường chính xác. Thuật ngữ này được sử dụng cho một giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý khi có sự không chắc chắn trong ước tính và cũng được sử dụng cho các giá trị khác cần ước tính. Khi chuẩn mực này chỉ đề cập đến các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý, thuật ngữ "Ước tính kế toán về giá trị hợp lý" được sử dụng;

(ii) Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước: Là giá trị hoặc khoảng giá trị mà kiểm toán viên nhà nước ước tính được dựa trên các bằng chứng kiểm toán để sử dụng trong việc đánh giá giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong giá trị đo lường của ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan;

(iv) Sự thiên lệch của đơn vị: Là sự thiếu khách quan của đơn vị trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính;

(v) Giá trị ước tính của đơn vị: Là giá trị của ước tính kế toán được đơn vị lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;

(vi) Kết quả của ước tính kế toán: Là giá trị tiền tệ thực tế có được từ việc thực hiện các giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện được lập ước tính kế 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

Đặc tính của các ước tính kế toán

05. Một số khoản mục trên báo cáo tài chính không thể được đo lường chính xác mà chỉ có thể ước tính. Trong Chuẩn mực này, các khoản mục đó trên báo cáo tài chính được gọi là ước tính kế toán. Nội dung và độ tin cậy của các thông tin hỗ trợ cho đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán có thể khác nhau đáng kể, làm ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn của các ước tính kế toán. Mức độ không chắc chắn đó lại ảnh hưởng đến rủi ro có sai sót trọng yếu của các ước tính kế toán, kể cả việc ước tính kế toán dễ bị ảnh hưởng bởi sự thiên lệch cố ý hay vô ý của đơn vị.

06. Do tính chất không chắc chắn vốn có của các hoạt động của các đơn vị, một số khoản mục trong báo cáo tài chính chỉ có thể được ước tính. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể quy định cụ thể về các phương pháp đo lường và các thuyết minh cần thiết trong báo cáo tài chính để xác định và trình bày các ước tính kế toán. Hướng dẫn việc đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý theo các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính khác nhau sẽ yêu cầu hoặc cho phép cách đo lường và thuyết minh giá trị hợp lý khác nhau trên báo cáo tài chính.

07. Các trường hợp có thể cần ước tính kế toán về giá trị hợp lý, bao gồm:

(i) Các công cụ tài chính phức tạp không được giao dịch trong một thị trường giao dịch mở;

(ii) Các khoản thanh toán dựa trên cổ phiếu;

(iii) Bất động sản hoặc thiết bị chờ thanh lý;

(iv) Các tài sản hoặc nợ phải trả được mua khi hợp nhất kinh doanh, bao gồm cả lợi thế thương mại và tài sản cố định vô hình;

(v) Các giao dịch có sự trao đổi phi tiền tệ của tài sản hoặc nợ phải trả giữa các bên độc lập (như trao đổi tài sản lấy tài sản, hàng đổi hàng...).

08. Một số trường hợp điển hình cần ước tính kế toán, bao gồm:

(i) Dự phòng nợ phải thu khó đòi;

(ii) Hàng tồn kho lỗi thời, giảm, kém, mất chất lượng;

(iii) Nghĩa vụ bảo hành;

(iv) Phương pháp khấu hao hoặc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;

(v) Dự phòng giá trị còn lại của một khoản đầu tư khi có sự không chắc chắn về khả năng thu hồi;

(vi) Kết quả của các hợp đồng dài hạn;

(vii) Chi phí phát sinh từ việc giải quyết các vụ kiện tụng, tranh chấp và các phán quyết của tòa án.

09. Mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán tùy thuộc vào nội dung của ước tính kế toán, phạm vi sử dụng phương pháp hoặc mô hình được chấp nhận rộng rãi và tính chủ quan của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể lớn đến mức không đáp ứng được các tiêu chí ghi nhận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và không thể lập được ước tính kế toán đó.

10. Một số ước tính kế toán mặc dù có tính chắc chắn tương đối thấp nhưng có thể làm ít phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu hơn, như:

(i) Ước tính kế toán phát sinh tại các đơn vị có hoạt động không phức tạp;

(ii) Ước tính kế toán được lập và cập nhật thường xuyên vì liên quan đến các giao dịch có tính chất thường xuyên;

(iii) Ước tính kế toán được lập từ dữ liệu có sẵn, có thể kiểm chứng được khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý như dữ liệu thực tế về lãi suất công bố hoặc giá chứng khoán giao dịch trên sàn;

(iv) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp phương pháp đo lường quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng là đơn giản và dễ áp dụng cho tài sản hoặc nợ phải trả cần phải được đo lường theo giá trị hợp lý;

(v) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong trường hợp mô hình để đo lường ước tính kế toán được sử dụng phổ biến hoặc được chấp nhận rộng rãi, với điều kiện các giả định hoặc dữ liệu đầu vào cho mô hình đó là có thể kiểm chứng được.

11. Một số ước tính kế toán có thể có mức độ không chắc chắn tương đối cao, đặc biệt khi ước tính đó dựa trên các giả định quan trọng, như:

(i) Ước tính kế toán liên quan đến kết quả của vụ kiện tụng, tranh chấp;

(ii) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với các công cụ tài chính phái sinh không được giao dịch rộng rãi;

(iii) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý yêu cầu sử dụng một mô hình được xây dựng cho đơn vị mang tính chuyên môn cao hoặc các giả định hoặc dữ liệu đầu vào được sử dụng cho ước tính đó không thể kiểm chứng được trên thị trường.

12. Việc ước tính thường liên quan đến các xét đoán dựa trên thông tin sẵn có tại thời điểm lập và trình bày báo cáo tài chính. Đối với nhiều ước tính kế toán, việc xét đoán bao gồm đưa ra giả định về các vấn đề không chắc chắn tại thời điểm ước tính. Kiểm toán viên nhà nước không có trách nhiệm dự đoán các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện tương lai mà nếu biết được tại thời điểm kiểm toán thì có thể ảnh hưởng đáng kể đến các hành động của đơn vị hoặc ảnh hưởng đến các giả định được đơn vị sử dụng.

Sự thiên lệch của đơn vị

13. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải khách quan, nghĩa là không thiên lệch. Tuy nhiên, ước tính kế toán có thể chịu ảnh hưởng bởi xét đoán của đơn vị. Xét đoán đó có thể liên quan đến sự thiên lệch cố ý hay vô ý của đơn vị (như do động cơ phải đạt được kết quả mong muốn). Khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng bởi sự thiên lệch của đơn vị sẽ tăng lên nếu ước tính được lập chứa đựng yếu tố chủ quan. Sự thiên lệch vô ý của đơn vị và khả năng xảy ra sự thiên lệch cố ý tiềm ẩn ngay trong các quyết định mang tính chủ quan khi lập ước tính kế toán. Đối với các cuộc kiểm toán năm tiếp theo, dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị được phát hiện trong quá trình kiểm toán các kỳ trước sẽ ảnh hưởng đến việc lập kế hoạch, xác định và đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước trong kỳ hiện tại.

14. Sự thiên lệch của đơn vị có thể khó phát hiện ở cấp độ tài khoản mà có thể chỉ được phát hiện khi xem xét tổng thể các nhóm ước tính kế toán hoặc xem xét tất cả các ước tính kế toán, hoặc khi quan sát một số kỳ kế toán. Mặc dù sự thiên lệch của đơn vị tiềm ẩn trong các quyết định chủ quan, nhưng khi thực hiện các xét đoán, đơn vị có thể không có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai. Tuy nhiên, nếu đơn vị có ý định làm cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu sai thì sự thiên lệch này về bản chất là gian lận.

Lưu ý khi kiểm toán

15. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và số liệu đã ghi nhận hoặc thuyết minh ban đầu trong báo cáo tài chính không nhất thiết bị coi là sai sót trong báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng đối với các ước tính kế toán

về giá trị hợp lý, vì kết quả thực tế có thể kiểm chứng được luôn chịu ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra sau ngày thực hiện ước tính kế toán cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính.

16. Trong một số trường hợp, các tài sản chuyên dụng, đặc thù không có nguồn thông tin sẵn có và đáng tin cậy để đo lường theo giá trị hợp lý hoặc làm cơ sở cho việc xác định giá trị hiện tại hoặc kết hợp cả hai. Vì vậy, việc đo lường theo giá trị hợp lý thường đòi hỏi phải ước tính cụ thể, phức tạp, thậm chí có trường hợp không thể ước tính được.

17. Mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán có thể thay đổi tùy thuộc vào khuôn khổ về lập, trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và tùy thuộc vào khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính. Một số ước tính kế toán được thực hiện với mục tiêu dự đoán kết quả của một hoặc nhiều giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến yêu cầu phải có ước tính kế toán đó. Các ước tính kế toán khác lại có mục tiêu đo lường khác, có thể thể hiện bằng giá trị hợp lý của một giao dịch hiện tại hoặc một khoản mục trên báo cáo tài chính dựa vào các điều kiện phổ biến tại thời điểm đo lường, như giá thị trường ước tính của một loại tài sản hoặc một khoản nợ phải trả cụ thể.

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

18. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế toán. Các thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan giúp kiểm toán viên nhà nước tìm hiểu về nội dung và loại ước tính kế toán mà đơn vị có thể có. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu thông tin thu thập được có đầy đủ để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán và để lập kế hoạch về nội dung, lịch trình và các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về:

(i) Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan;

(ii) Cách thức đơn vị xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính;

(iii) Cách thức đơn vị lập ước tính kế toán và hiểu biết về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó.

Tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng

19. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan. Việc tìm hiểu giúp kiểm toán viên nhà nước xác định liệu khuôn khổ đó có các quy định sau hay không:

(i) Các điều kiện nhất định đối với việc ghi nhận các ước tính kế toán hoặc các phương pháp đo lường ước tính kế toán;

(ii) Các điều kiện nhất định cho phép hoặc yêu cầu phải đo lường theo giá trị hợp lý;

(iii) Các khoản mục phải thuyết minh hoặc có thể thuyết minh.

Việc tìm hiểu này cung cấp cho Kiểm toán viên nhà nước cơ sở để trao đổi với đơn vị về cách thức đơn vị áp dụng các quy định liên quan đến ước tính kế toán và để xác định liệu các quy định đó đã được áp dụng thích hợp hay chưa.

Tìm hiểu cách thức đơn vị xác định sự cần thiết của ước tính kế toán

20. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu cách thức đơn vị xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Khi tìm hiểu vấn đề này, kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị về những thay đổi của hoàn cảnh có thể dẫn đến sự cần thiết phải đưa ra ước tính kế toán mới hoặc phải sửa đổi ước tính kế toán đã có. Nội dung phỏng vấn có thể bao gồm:

(i) Đơn vị có tham gia vào các loại giao dịch mới có thể cần lập ước tính kế toán không;

(ii) Có thay đổi trong các điều khoản của giao dịch cần lập ước tính kế toán hay không;

(iii) Các chính sách kế toán liên quan đến ước tính kế toán đã thay đổi do sự thay đổi các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay vì lý do khác;

(iv) Có thay đổi nào về pháp lý hoặc thay đổi khác ngoài tầm kiểm soát của đơn vị dẫn đến việc đơn vị cần sửa đổi hoặc lập ước tính kế toán mới hay không;

(v) Có xảy ra các điều kiện hoặc sự kiện mới có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mới hoặc sửa đổi ước tính kế toán cũ hay không.

21. Khi quy trình quản lý của đơn vị có hệ thống (chẳng hạn khi đơn vị có bộ phận quản lý rủi ro), kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro đối với các phương pháp và thông lệ mà đơn vị sử dụng cho việc kiểm tra định kỳ các tình huống yêu cầu lập ước tính kế toán và ước tính lại, nếu cần thiết. Tính đầy đủ của các ước tính kế toán thường là yếu tố quan trọng mà kiểm toán viên nhà nước cần xem xét, đặc biệt là các ước tính kế toán liên quan đến nợ phải trả.

22. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên nhà nước xác định các tình huống hoặc những thay đổi về hoàn cảnh thực tế có thể dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán.

23. Trong quá trình kiểm toán, nếu kiểm toán viên nhà nước phát hiện các giao dịch, sự kiện và điều kiện dẫn đến sự cần thiết phải lập ước tính kế toán mà đơn vị đã không phát hiện được, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm áp dụng các biện pháp xử lý được hướng dẫn đối với trường hợp kiểm toán viên nhà nước phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu mà đơn vị không phát hiện ra 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.

Tìm hiểu cách thức đơn vị lập ước tính kế toán

24. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu cách thức đơn vị lập ước tính kế toán và hiểu biết về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó, bao gồm:

(i) Phương pháp được sử dụng để lập ước tính kế toán;

(ii) Các kiểm soát liên quan;

(iii) Đơn vị có sử dụng chuyên gia để lập ước tính kế toán hay không;

(iv) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán;

(v) Có sự thay đổi trong các phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước hay không và lý do thay đổi (nếu có);

(vi) Đơn vị có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán hay không và nếu có thì đánh giá như thế nào.

25. Tìm hiểu về phương pháp đơn vị sử dụng để lập ước tính kế toán: Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét việc đơn vị sử dụng phương pháp đo lường có đúng quy định tại khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính đang được đơn vị áp dụng để lập ước tính kế toán hay không. Trong một số trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định một phương pháp cụ thể dẫn đến đơn vị phải áp dụng theo phương pháp riêng, hoặc đơn vị phải áp dụng phương pháp thông dụng gắn với lĩnh vực, ngành nghề, môi trường đặc thù. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá cách thức đơn vị xem xét bản chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính khi lựa chọn một phương pháp cụ thể và lưu ý việc lựa chọn phương pháp khác liệu có tiềm ẩn rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn hay không để áp dụng các thủ tục kiểm toán phù hợp.

26. Khi tìm hiểu về các kiểm soát liên quan, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét, đánh giá kinh nghiệm và năng lực chuyên môn của những người lập ước tính kế toán và cách thức đơn vị xác định tính đầy đủ, tính thích hợp và tính chính xác của dữ liệu được sử dụng để lập ước tính kế toán; việc soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán; việc phân nhiệm giữa những người thực hiện các giao dịch cần ước tính và những người chịu trách nhiệm lập ước tính kế toán...

27. Khi tìm hiểu cách thức lập ước tính kế toán đối với đơn vị có sử dụng chuyên gia trợ giúp, kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu và xem xét sự cần thiết phải sử dụng chuyên gia, năng lực trình độ và tính độc lập của chuyên gia để đánh giá những rủi ro có thể xảy ra trong cách thức lập ước tính kế toán của đơn vị.

28. Khi tìm hiểu các giả định đơn vị sử dụng để lập ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ dẫn chứng cho các giả định, như: Nội dung của các giả định và giả định nào là giả định quan trọng; cách thức đơn vị đánh giá tính đầy đủ, phù hợp nhất quán của các giả định có đảm bảo hay không; các giả định đó có được kiểm soát, có phù hợp với kế hoạch kinh doanh, môi trường bên ngoài của đơn vị hay không.... Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý rằng mức độ chủ quan của một giả định hoặc một dữ liệu đầu vào có kiểm chứng được hay không có ảnh hưởng quan trọng đến mức độ không chắc chắn trong ước tính và do đó có ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu đối với một ước tính kế toán cụ thể.

29. Khi tìm hiểu về các thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu về sự thay đổi trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước và lý do thay đổi (nếu có) có phù hợp với khuôn khổ lập, trình bày báo cáo tài chính và thực tế; có được thuyết minh trên báo cáo tài chính hay không. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán để khẳng định phương pháp mới có thích hợp hơn hoặc đáp ứng được những thay đổi hay không trước khi thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

30. Tìm hiểu về sự không chắc chắn trong ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét: Cách thức đơn vị xem xét các dữ liệu giả định và kết quả liên quan đến ước tính kế toán; cách thức xác định ước tính kế toán khi việc phân tích đem lại một số kết quả khác nhau; Xem xét việc theo dõi kết quả thực tế của các ước tính kế toán đã được lập trong kỳ trước cũng như việc xử lý kết quả thực tế thu được dựa trên thủ tục giám sát có được đơn vị thực hiện hay không.

Soát xét ước tính kế toán kỳ trước

31. Kiểm toán viên nhà nước phải soát xét kết quả thực tế của các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính kỳ trước hoặc nếu phù hợp, soát xét việc thực hiện lại các ước tính đó cho mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nội dung và phạm vi soát xét của kiểm toán viên nhà nước có tính đến nội dung của các ước tính kế toán và việc liệu thông tin thu thập được từ việc soát xét có phù hợp để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không. Tuy nhiên, mục đích của việc soát xét không phải do nghi vấn về các xét đoán đã được đưa ra trong các kỳ trước dựa vào thông tin có tại thời điểm đó.

32. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để xác định và tìm hiểu nguyên nhân sự khác biệt nếu kết quả thực tế của một ước tính kế toán có sự khác biệt so với ước tính kế toán đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước thông qua việc thu thập:

(i) Thông tin về tính hữu hiệu của quy trình lập ước tính kỳ trước của đơn vị, từ đó kiểm toán viên nhà nước có thể xét đoán tính hữu hiệu của quy trình hiện tại;

(ii) Bằng chứng kiểm toán liên quan đến việc thực hiện lại các ước tính kế toán kỳ trước trong kỳ hiện tại;

(iii) Bằng chứng kiểm toán về các vấn đề có thể cần phải thuyết minh trong báo cáo tài chính, như sự không chắc chắn trong ước tính.

33. Việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước cũng có thể giúp kiểm toán viên nhà nước xác định các hoàn cảnh hoặc điều kiện làm tăng khả năng ước tính kế toán chịu ảnh hưởng của sự thiên lệch của đơn vị hoặc cho thấy khả năng có sự thiên lệch của đơn vị trong kỳ hiện tại. Sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước giúp phát hiện các hoàn cảnh hoặc điều kiện đó và xác định nội dung, lịch trình và mức độ áp dụng các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

34. CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính quy định kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định của đơn vị liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng. Việc soát xét này là một phần trong số các công việc mà kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành theo quy định để thiết kế và thực hiện các thủ tục soát xét các ước tính kế toán nhằm phát hiện sự thiên lệch của đơn vị mà sự thiên lệch đó có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và để xử lý rủi ro đơn vị khống chế kiểm soát. Trên thực tế, việc kiểm toán viên nhà nước soát xét các ước tính kế toán kỳ trước như một thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định của Chuẩn mực này có thể được tiến hành cùng với việc soát xét theo quy định của CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

35. Kiểm toán viên nhà nước có thể xét đoán rằng cần soát xét chi tiết hơn đối với các ước tính kế toán được xác định trong quá trình kiểm toán kỳ trước là có mức độ không chắc chắn cao trong ước tính hoặc đối với các ước tính kế toán đã thay đổi đáng kể so với kỳ trước. Mặt khác, đối với các ước tính kế toán phát sinh từ việc ghi nhận các giao dịch có tính chất thường xuyên, kiểm toán viên nhà nước có thể xét đoán rằng việc thực hiện các thủ tục phân tích như thủ tục để đánh giá rủi ro là đã đầy đủ cho mục đích soát xét.

36. Đối với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các ước tính kế toán khác dựa vào điều kiện tại ngày đo lường để xác định ước tính kế toán, có thể có sự khác biệt lớn giữa giá trị hợp lý ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ trước so với kết quả thực tế hoặc so với giá trị ước tính lại cho mục đích báo cáo kỳ này. Sự khác biệt này là do mục tiêu đo lường của các ước tính kế toán này dựa trên giá trị tại một thời điểm nào đó mà giá trị đó có thể thay đổi đáng kể và nhanh chóng khi môi trường hoạt động của đơn vị thay đổi. Vì vậy, kiểm toán viên nhà nước có thể tập trung soát xét để thu thập các thông tin liên quan đến việc phát hiện và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Cụ thể như trong một số trường hợp, việc tìm hiểu những thay đổi trong các giả định của các bên tham gia thị trường mà các thay đổi đó ảnh hưởng đến kết quả thực tế của một ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong kỳ trước có thể không cung cấp thông tin thích hợp cho mục đích kiểm toán. Trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể tập trung vào tìm hiểu tính hữu hiệu của quy trình ước tính của đơn vị trong kỳ trước mà dựa vào đó có thể xét đoán về tính hữu hiệu của quy trình ước tính kỳ này.

37. Sự khác biệt giữa kết quả thực tế của một ước tính kế toán và giá trị ước tính đã ghi nhận trong báo cáo tài chính kỳ trước không nhất thiết thể hiện sai sót trong báo cáo tài chính kỳ trước. Tuy nhiên, sự khác biệt đó sẽ bị coi là một sai sót nếu phát sinh từ thông tin mà đơn vị đã có hoặc đáng lẽ phải được đơn vị thu thập và xem xét khi lập báo cáo tài chính kỳ trước. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể hướng dẫn cách phân biệt giữa các thay đổi trong ước tính kế toán bị coi là sai sót với các thay đổi không phải là sai sót và phương pháp kế toán cần phải áp dụng.

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

38. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu 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 đánh giá mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán, cụ thể:

(i) Đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán như: Mức độ mà ước tính kế toán phụ thuộc vào xét đoán; Độ nhạy của ước tính đối với các thay đổi trong giả định; Sự tồn tại của các kỹ thuật đo lường được thừa nhận có thể làm giảm mức độ không chắc chắn trong ước tính; Độ dài khoảng thời gian dự đoán và tính thích hợp của các dữ liệu quá khứ được dùng để dự đoán các sự kiện tương lai; Sự sẵn có của các thông tin đáng tin cậy từ các nguồn bên ngoài và mức độ mà ước tính kế toán được dựa trên cơ sở các dữ liệu

đầu vào có thể kiểm chứng được hay không. Cần lưu ý mức độ không chắc chắn của ước tính kế toán có thể ảnh hưởng đến khả năng dễ xảy ra sự thiên lệch trong ước tính đó;

(ii) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét: Mức độ ảnh hưởng thực tế hoặc kỳ vọng của một ước tính kế toán; Giá trị của ước tính kế toán được đơn vị ghi nhận so với giá trị mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng cần phải ghi nhận; Việc đơn vị có sử dụng chuyên gia để lập ước tính kế toán và kết quả của việc soát xét các ước tính kế toán kỳ trước.

39. Kiểm toán viên nhà nước phải dựa vào xét đoán của mình để xác định xem có ước tính kế toán nào được đánh giá là có mức độ không chắc chắn cao làm phát sinh rủi ro đáng kể, cụ thể:

(i) Một số ước tính kế toán điển hình có mức độ không chắc chắn cao, như: Các ước tính kế toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán; Ước tính kế toán không được tính toán bằng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận; Ước tính kế toán mà kết quả soát xét của kiểm toán viên nhà nước về các ước tính tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt đáng kể giữa giá trị ước tính ban đầu và kết quả thực tế sau đó; Ước tính kế toán về giá trị hợp lý được xác định từ việc sử dụng một mô hình mang tính đặc thù cao do đơn vị tự xây dựng hay dựa trên những dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được.

(ii) Một ước tính kế toán có biểu hiện không trọng yếu vẫn có thể tiềm ẩn khả năng dẫn đến sai sót trọng yếu do sự không chắc chắn gắn với ước tính đó;

(iii) Trong một số trường hợp, mức độ không chắc chắn trong ước tính quá cao sẽ dẫn đến việc không thể đưa ra ước tính kế toán hợp lý. Do đó, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể không cho phép ước tính kế toán đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính hoặc được đo lường theo giá trị hợp lý. Trong trường hợp đó, các rủi ro đáng kể không chỉ liên quan đến việc ước tính kế toán có phải được ghi nhận hay không, hay có phải được đo lường theo giá trị hợp lý hay không, mà còn liên quan đến tính đầy đủ của các thuyết minh.

40. 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, nếu xác định rằng ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các hoạt động kiểm soát. Trong một số trường hợp, sự không chắc chắn trong ước tính kế toán có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thực hiện theo quy định tại CMKTNN 1570 - Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá

Xác định đơn vị áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày Báo cáo tài chính và phương pháp lập ước tính kế toán

41. Theo hướng dẫn tại CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính, căn cứ vào rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán với nội dung, lịch trình và phạm vi kiểm toán dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán ở cả cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu *(từ Đoạn 42 đến Đoạn 83 chuẩn mực này*). Cụ thể:

(i) Đơn vị đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay chưa;

(ii) Các phương pháp lập ước tính kế toán mà đơn vị áp dụng có thích hợp và nhất quán chưa; các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

Việc áp dụng các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

42. Kiểm toán viên nhà nước dựa vào hiểu biết của mình về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị để xác định liệu đơn vị đã áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa. Khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, từ thông tin thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải chú ý đến các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà có thể bị áp dụng sai hoặc có thể bị hiểu theo những cách khác nhau; phải lưu ý đến tính chất của đơn vị được kiểm toán và các hoạt động của đơn vị khi xem xét việc đo lường giá trị hợp lý của một số khoản mục. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung như kiểm tra hiện trạng thực tế của tài sản để xác định liệu đơn vị có áp dụng một cách thích hợp các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Tính nhất quán trong phương pháp và cơ sở của sự thay đổi trong ước tính kế toán

43. Kiểm toán viên nhà nước cần phải xem xét sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước, vì sự thay đổi nếu không phải do hoàn cảnh hoặc do sự xuất hiện của thông tin mới thì sẽ được coi là tùy tiện. Những thay đổi tùy tiện trong ước tính kế toán dẫn đến sự không nhất quán trong báo cáo tài chính theo thời gian và có thể dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính hoặc là dấu hiệu của sự thiên lệch của đơn vị.

44. Dựa vào sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế, đơn vị thường có thể đưa ra nhiều lý do cho sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán từ kỳ này sang kỳ khác. Kiểm toán viên nhà nước phải xét đoán lý do nào là xác đáng và tính đầy đủ của thông tin hỗ trợ cho lý lẽ của đơn vị về sự thay đổi của hoàn cảnh thực tế dẫn đến sự thay đổi trong ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán.

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu

45. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính 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 thực hiện một hoặc một số các biện pháp sau đây, trong đó có tính đến nội dung của các ước tính kế toán, cụ thể:

(i) Xác định xem các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán hay không;

(ii) Kiểm tra cách thức đơn vị lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán;

(iii) Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức đơn vị lập ước tính kế toán, cùng với các thử nghiệm cơ bản thích hợp;

(iv) Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của đơn vị.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá

46. Việc lựa chọn biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước có thể là riêng lẻ hoặc kết hợp với các biện pháp khác tùy thuộc vào: Tính chất của ước tính kế toán, kể cả việc ước tính đó phát sinh từ các giao dịch thường xuyên hay không thường xuyên; Các thủ tục có cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không; Rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kể cả việc liệu rủi ro đó có đáng kể hay không.

47. Nếu mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán cao, như ước tính dựa trên một phương pháp riêng của đơn vị với dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên nhà nước có thể cần kết hợp các biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá theo Đoạn 41 Chuẩn mực này để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Hướng dẫn bổ sung về biện pháp xử lý thích hợp cho từng trường hợp

Xác định các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán

48. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp để xem xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán và xác định liệu các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán về ước tính kế toán hay không, cụ thể:

(i) Các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đôi khi có thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về một ước tính kế toán. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể không cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với ước tính kế toán đó nếu bằng chứng kiểm toán thích hợp về các sự kiện đã được thu thập đầy đủ;

(ii) Đối với một số ước tính kế toán, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có thể không cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán đó. Vì vậy, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các biện pháp theo hướng dẫn tại Đoạn 41 Chuẩn mực này để xem xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán nhằm xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu (nếu có);

(iii) Trong một số trường hợp, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với ước tính kế toán cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của đơn vị không hữu hiệu, hoặc đơn vị thiên lệch khi lập ước tính kế toán. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước có thể không áp dụng thủ tục soát xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán đối với một số ước tính kế toán cụ thể, nhưng vẫn phải tuân thủ hướng dẫn kiểm toán sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán được thiết kế để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp rằng tất cả các sự kiện cần phải điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính phát sinh từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán đã được xác định và phản ánh thích hợp trong báo cáo tài chính, theo quy định tại CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Kiểm tra cách thức đơn vị lập ước tính kế toán

49. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp để kiểm tra cách thức đơn vị lập ước tính kế toán. Kiểm tra cách thức đơn vị lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán là biện pháp thích hợp khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý được lập theo một mô hình sử dụng dữ liệu đầu vào có thể kiểm chứng được và không thể kiểm chứng được. Việc kiểm tra này cũng thích hợp khi: Ước tính kế toán xuất phát từ việc xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị; Soát xét của kiểm toán viên nhà nước về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình lập ước tính kế toán của đơn vị trong kỳ hiện tại có thể hữu hiệu; Ước tính kế toán dựa vào một tổng thể lớn các phần tử có cùng bản chất và từng phần tử không đáng kể khi đứng riêng lẻ.

50. Việc kiểm tra cách thức đơn vị lập ước tính kế toán có thể được thực hiện đối với một số nội dung như:

(i) Kiểm tra mức độ chính xác, đầy đủ và phù hợp của dữ liệu được sử dụng làm cơ sở để lập ước tính kế toán và liệu ước tính kế toán có được xác định đúng đắn thông qua việc sử dụng dữ liệu và các giả định của đơn vị hay không;

(ii) Xem xét nguồn, sự phù hợp và độ tin cậy của dữ liệu hoặc thông tin bên ngoài, bao gồm dữ liệu hoặc thông tin nhận được từ các chuyên gia bên ngoài được đơn vị thuê để giúp đơn vị lập ước tính kế toán;

(iii) Tính toán lại ước tính kế toán và soát xét tính nhất quán của thông tin về ước tính kế toán;

(iv) Xem xét quy trình soát xét và phê duyệt của đơn vị...

Đánh giá phương pháp đo lường và các giả định.

51. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá phương pháp đo lường được đơn vị sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không:

(i) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không quy định phương pháp đo lường, kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá liệu phương pháp được sử dụng, kể cả mô hình được áp dụng có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không;

(ii) Khi đánh giá phương pháp đo lường, các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét là:

• Cơ sở của phương pháp đơn vị chọn có hợp lý hay không;

• Đơn vị đã đánh giá đầy đủ và áp dụng phù hợp các tiêu chí, nếu có, được quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để làm cơ sở cho phương pháp đã chọn hay không;

• Phương pháp đo lường có phù hợp với hoàn cảnh thực tế, dựa vào tính chất của tài sản hoặc nợ phải trả được ước tính và các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến ước tính kế toán hay không;

• Phương pháp đo lường có phù hợp với lĩnh vực, ngành nghề và môi trường mà đơn vị hoạt động hay không.

(iii) Trong một số trường hợp, đơn vị có thể xác định rằng các phương pháp đo lường khác nhau có thể cho các khoảng giá trị ước tính khác nhau đáng kể. Trong trường hợp đó, việc tìm hiểu cách thức đơn vị được kiểm toán điều tra nguyên nhân của những sự khác biệt này có thể giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá tính phù hợp của phương pháp đo lường được lựa chọn.

52. Đánh giá việc sử dụng các mô hình khi lập ước tính kế toán:

(i) Trong một số trường hợp, đặc biệt khi lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, đơn vị có thể sử dụng mô hình. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu mô hình được sử dụng có phù hợp với hoàn cảnh hay không tùy thuộc vào một số yếu tố như bản chất của đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, bao gồm ngành nghề hoạt động của đơn vị và tài sản hoặc khoản nợ phải trả được đo lường.

(ii) Tùy vào hoàn cảnh cụ thể, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi thử nghiệm mô hình theo các vấn đề sau:

• Mô hình đó có được phê duyệt trước khi sử dụng và có được kiểm tra định kỳ để đảm bảo vẫn phù hợp với mục đích sử dụng hay không;

• Có các chính sách và thủ tục thích hợp để kiểm soát sự thay đổi hay không;

• Mô hình có được kiểm tra định kỳ về tính hiệu lực, đặc biệt trong trường hợp các dữ liệu đầu vào mang tính chủ quan;

• Các điều chỉnh thực hiện trên đầu ra của mô hình có được điều chỉnh và các điều chỉnh đó có phản ánh các giả định mà các bên tham gia thị trường sẽ sử dụng trong những hoàn cảnh tương tự hay không;

• Các thông tin về mô hình, bao gồm các ứng dụng dự tính, các hạn chế và các thông số chính của mô hình, các dữ liệu đầu vào cần thiết và kết quả của các phân tích về tính hợp lý của mô hình có được ghi chép đầy đủ hay không.

(iii) Mức độ phù hợp của các vấn đề nêu trên tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, bao gồm liệu mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể hay là mô hình do đơn vị tự xây dựng. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể sử dụng chuyên gia để xây dựng và thử nghiệm mô hình. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét, nếu mô hình đã được sử dụng rộng rãi, phổ biến thì mức độ phù hợp cao; trường hợp do các đơn vị tự xây dựng hoặc sử dụng không phổ biến thì cần lưu ý mức độ phù hợp của mô hình được áp dụng.

53. Kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra các giả định mà đơn vị sử dụng có hợp lý theo mục tiêu đo lường của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Theo đó, biện pháp thực hiện đánh giá được quy định tại các đoạn từ Đoạn 54 đến Đoạn 59 chuẩn mực này.

54. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về các giả định của đơn vị chỉ dựa vào các thông tin mà kiểm toán viên nhà nước có được tại thời điểm kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán liên quan đến các giả định của đơn vị được thực hiện vì mục đích kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị chứ không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về các giả định đó. Một số vấn đề kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi đánh giá tính hợp lý của các giả định, như:

(i) Từng giả định có hợp lý hay không;

(ii) Các giả định có phụ thuộc lẫn nhau và có đảm bảo tính nhất quán hay không;

(iii) Các giả định có hợp lý khi được xem xét một cách tổng thể hoặc trong mối liên hệ với các giả định khác được sử dụng cho cùng một ước tính kế toán hoặc cho các ước tính kế toán khác hay không;

(iv) Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý có phản ánh sự thích hợp với các giả định về thị trường có thể kiểm chứng được hay không.

55. Các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể phản ánh mong muốn của đơn vị về kết quả của các mục tiêu và chiến lược cụ thể. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá tính hợp lý của các giả định đó, chẳng hạn bằng cách xem xét các giả định đó có nhất quán với:

(i) Môi trường của nền kinh tế nói chung và tình hình kinh tế của đơn vị được kiểm toán nói riêng;

(ii) Các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Các giả định có liên quan của các kỳ trước (nếu phù hợp);

(iv) Thông tin về kinh nghiệm hoặc các điều kiện trước đây của đơn vị được kiểm toán có thể được coi là điển hình cho các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai;

(v) Các giả định khác của đơn vị có liên quan đến báo cáo tài chính.

56. Tính hợp lý của các giả định được sử dụng có thể phụ thuộc vào ý định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xét đoán về mức độ bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập về ý định và khả năng của đơn vị và có thể áp dụng một số thủ tục kiểm toán sau:

(i) Xem xét kết quả thực hiện các ý định của đơn vị trong quá khứ;

(ii) Soát xét các kế hoạch bằng văn bản và các tài liệu khác, bao gồm các kế hoạch tài chính, giấy tờ ủy quyền và các biên bản đã được phê duyệt chính thức, nếu có thể;

(iii) Phỏng vấn đơn vị về lý do thực hiện một hành động cụ thể;

(iv) Xem xét các sự kiện xảy ra từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán;

(v) Đánh giá khả năng thực hiện một hành động cụ thể của đơn vị được kiểm toán trong hoàn cảnh kinh tế của đơn vị, bao gồm ảnh hưởng của những cam kết hiện tại của đơn vị.

57. Khi đánh giá tính hợp lý của các giả định mà đơn vị sử dụng để lập ước tính kế toán về giá trị hợp lý, các vấn đề khác mà kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét thêm về các nội dung sau:

(i) Đơn vị có sử dụng các dữ liệu đầu vào đặc thù của thị trường (hoặc môi trường hoạt động) để xây dựng các giả định không và nếu có thì sử dụng như thế nào;

(ii) Các giả định có nhất quán với các điều kiện thị trường (hoặc môi trường hoạt động) có thể kiểm chứng được và có nhất quán với đặc điểm của tài sản hoặc nợ phải trả được đo lường theo giá trị hợp lý hay không;

(iii) Nguồn của các giả định của các bên tham gia thị trường (hoặc môi trường hoạt động) có phù hợp và đáng tin cậy hay không và đơn vị lựa chọn các giả định để sử dụng như thế nào khi có một số giả định khác nhau của các bên tham gia thị trường;

(iv) Đơn vị có xem xét các giả định được sử dụng hoặc thông tin về các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh được hay không và nếu có thì xem xét như thế nào.

58. Ước tính kế toán về giá trị hợp lý có thể bao gồm cả dữ liệu đầu vào kiểm chứng được và không kiểm chứng được. Khi ước tính kế toán về giá trị hợp lý dựa trên các dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét cách thức đơn vị giải thích, trình bày việc thực hiện các công việc sau:

(i) Xác định đặc điểm của các bên tham gia thị trường (hoặc môi trường hoạt động) có liên quan đến ước tính kế toán;

(ii) Những sửa đổi do đơn vị thực hiện đối với chính các giả định của đơn vị để phản ánh quan điểm của họ về các giả định mà các bên tham gia thị trường (hoặc môi trường hoạt động) sử dụng;

(iii) Đơn vị có sử dụng những thông tin tốt nhất có được trong hoàn cảnh cụ thể hay không;

(iv) Các giả định của đơn vị đã tính đến các giao dịch, tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh (nếu có) như thế nào.

Nếu có dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được, kiểm toán viên nhà nước có thể sẽ phải kết hợp việc đánh giá các giả định với các biện pháp khác để xử lý các rủi ro đã đánh giá để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác, chẳng hạn kiểm tra tài liệu, hồ sơ chứng minh cho việc soát xét và phê duyệt ước tính kế toán của đơn vị.

59. Khi đánh giá tính hợp lý của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước có thể phát hiện một hoặc nhiều giả định quan trọng. Giả định quan trọng đó có thể cho thấy ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao, do đó làm phát sinh rủi ro đáng kể. Các biện pháp bổ sung để xử lý các rủi ro đáng kể đó được quy định tại Đoạn 70 đến Đoạn 83 Chuẩn mực này.

Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát

60. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp để kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát:

(i) Kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với cách thức đơn vị lập ước tính kế toán là một biện pháp phù hợp khi quy trình của đơn vị được thiết kế, thực hiện và duy trì tốt, cụ thể như: Có các kiểm soát phù hợp đối với việc đơn vị soát xét và phê duyệt các ước tính kế toán; Ước tính kế toán được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán của đơn vị được kiểm toán;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong trường hợp: 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 đối với quy trình được thực hiện hiệu quả; hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của đơn vị

61. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp để xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính nhằm đánh giá giá trị ước tính của đơn vị, trong đó:

(i) Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định và phương pháp của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của đơn vị để đảm bảo rằng kiểm toán viên nhà nước đã tính đến tất cả các biến số có liên quan khi đưa ra giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của mình và để đánh giá bất kỳ sự khác biệt đáng kể nào so với giá trị ước tính của đơn vị;

(ii) Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng việc sử dụng một khoảng giá trị ước tính là thích hợp thì kiểm toán viên nhà nước phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán đã có để thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó được coi là hợp lý.

62. Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của đơn vị có thể là một biện pháp thích hợp khi:

(i) Ước tính kế toán không được lập dựa trên quá trình xử lý dữ liệu hàng ngày của hệ thống kế toán;

(ii) Kết quả soát xét của kiểm toán viên nhà nước về các ước tính kế toán tương tự được lập trong báo cáo tài chính kỳ trước cho thấy quy trình hiện tại của đơn vị có thể không hiệu quả;

(iii) Các kiểm soát của đơn vị đối với quy trình xác định ước tính kế toán của đơn vị không được thiết kế tốt và không được thực hiện phù hợp;

(iv) Các sự kiện và giao dịch xảy ra từ ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán mâu thuẫn với giá trị ước tính của đơn vị;

(v) Kiểm toán viên nhà nước có các nguồn dữ liệu khác để lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính.

63. Ngay cả khi các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán được thiết kế tốt và được thực hiện hợp lý, việc xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính vẫn có thể là biện pháp hữu hiệu hoặc hiệu quả để xử lý các rủi ro đã đánh giá.

Trong các trường hợp khác, kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng phương pháp này để xác định liệu có cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không và nếu có thì xác định nội dung và phạm vi của các thủ tục đó như thế nào.

64. Kiểm toán viên nhà nước xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính bằng nhiều cách khác nhau, có thể bằng các cách sau:

(i) Sử dụng mô hình, như mô hình được sử dụng phổ biến trong một ngành hoặc lĩnh vực cụ thể; mô hình do đơn vị tự xây dựng, hoặc do kiểm toán viên nhà nước tự xây dựng;

(ii) Mở rộng nghiên cứu các xem xét của đơn vị về các giả định hoặc kết quả thay thế, chẳng hạn bằng cách đưa ra những giả định khác;

(iii) Tuyển dụng hoặc thuê một chuyên gia có chuyên môn thích hợp để xây dựng hoặc sử dụng mô hình, hoặc cung cấp các giả định phù hợp;

(iv) Tham khảo các điều kiện, giao dịch hoặc sự kiện có thể so sánh khác, hoặc khi thích hợp, tham khảo các thị trường của các tài sản hoặc nợ phải trả có thể so sánh.

Tìm hiểu các giả định hoặc phương pháp ước tính của đơn vị

65. Khi quyết định lập giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính và sử dụng các giả định hoặc phương pháp khác với các giả định hoặc phương pháp của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu đầy đủ về các giả định và phương pháp của đơn vị khi lập ước tính kế toán. Việc tìm hiểu này sẽ cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước thông tin phù hợp để xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính thích hợp, đồng thời giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu và đánh giá những khác biệt đáng kể với giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán.

Thu hẹp khoảng giá trị ước tính

66. Khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng cần sử dụng một khoảng giá trị ước tính (khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước) để đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán đã có để thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó được coi là hợp lý. Khoảng giá trị ước tính không thể hữu ích nếu bao gồm tất cả các kết quả có thể xảy ra, vì khoảng giá trị ước tính đó sẽ quá rộng để có thể hiệu quả cho mục đích kiểm toán. Khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước chỉ hữu ích và hiệu quả khi khoảng giá trị đó đủ hẹp để cho phép kiểm toán viên nhà nước kết luận liệu ước tính kế toán có sai sót hay không.

67. Thông thường, khoảng giá trị ước tính được thu hẹp bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện là phù hợp cho mục đích đánh giá tính hợp lý của giá trị ước tính của đơn vị. Tuy nhiên, trong một số ngành đặc thù, có thể không thu hẹp

được khoảng giá trị ước tính xuống mức đó. Điều này không nhất thiết cản trở việc ghi nhận ước tính kế toán, nhưng lại có thể cho thấy mức độ không chắc chắn cao trong ước tính kế toán đó làm phát sinh rủi ro đáng kể.

68. Khoảng giá trị ước tính có thể được thu hẹp để tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính đó đều được coi là hợp lý. Có thể thu hẹp bằng cách: Loại bỏ khỏi khoảng giá trị ước tính các kết quả lớn nhất và nhỏ nhất trong khoảng mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước là khó có khả năng xảy ra và tiếp tục thu hẹp khoảng giá trị ước tính dựa vào bằng chứng kiểm toán sẵn có cho đến khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng tất cả các kết quả trong khoảng giá trị ước tính được coi là hợp lý. Trong một số ít trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể thu hẹp khoảng giá trị ước tính cho đến khi thu thập được bằng chứng kiểm toán chỉ ra một giá trị ước tính.

Lưu ý yêu cầu về kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu của kiểm toán viên nhà nước

69. Nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu có cần phải có kiến thức hoặc kỹ năng chuyên sâu liên quan đến một hay nhiều khía cạnh của các ước tính kế toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không. Thực hiện công việc kiểm toán ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải có đủ năng lực và kỹ năng chuyên sâu cần thiết để thực hiện kiểm toán. Theo đó, trường hợp không đảm bảo yêu cầu năng lực và kỹ năng chuyên sâu, kiểm toán viên nhà nước phải cần đến sự trợ giúp của các chuyên gia. Để xác định sự cần thiết của việc tuyển dụng hay thuê chuyên gia của Kiểm toán nhà nước và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định tại CMKTNN 1620 - Sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính.

Thử nghiệm cơ bản tiếp theo để xử lý rủi ro đáng kể

Đánh giá sự không chắc chắn trong ước tính

70. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngoài việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản 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 tập trung đánh giá cách thức đơn vị xem xét, xử lý ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán và ảnh hưởng có thể có của sự không chắc chắn đó đến tính phù hợp của việc ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính cũng như tính đầy đủ của các thuyết minh liên quan, cụ thể:

(i) Đơn vị đã xem xét các giả định hoặc kết quả khác như thế nào và lý do đơn vị không chọn các giả định hoặc kết quả đó, hoặc đơn vị đã xử lý sự không chắc chắn trong ước tính như thế nào khi lập ước tính kế toán;

(ii) Các giả định quan trọng được đơn vị sử dụng có hợp lý hay không;

(iii) Dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của đơn vị, khi kiểm toán viên nhà nước xem xét tính hợp lý của các giả định quan trọng mà đơn vị sử dụng hoặc việc áp dụng thích hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Đánh giá việc đơn vị xem xét, xử lý sự không chắc chắn trong ước tính

71. Đơn vị được kiểm toán có thể đánh giá các giả định hoặc kết quả khác của các ước tính kế toán bằng một số phương pháp, tùy theo hoàn cảnh cụ thể. Một trong các phương pháp đó là phương pháp phân tích độ nhạy, bao gồm việc đánh giá xem các giá trị tiền tệ của một ước tính kế toán thay đổi thế nào khi các giả định thay đổi. Các ước tính kế toán được đo lường theo giá trị hợp lý vẫn có thể có chênh lệch vì các bên tham gia thị trường (hoặc môi trường hoạt động) khác nhau sẽ sử dụng những giả định khác nhau. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể dẫn đến việc xây dựng một số các tình huống về kết quả thực tế, đôi khi được mô tả là một loạt các kết quả của đơn vị, như các tình huống "bi quan" hay "lạc quan".

72. Phương pháp phân tích độ nhạy có thể cho thấy một ước tính kế toán không nhạy cảm với thay đổi của một số giả định cụ thể nào đó, mà chỉ nhạy cảm với một hoặc một số giả định mà kiểm toán viên nhà nước sẽ phải tập trung chú ý vào các giả định này.

73. Hướng dẫn này không nhằm mục đích khuyến nghị một phương pháp cụ thể nào để xử lý sự không chắc chắn trong ước tính (như phương pháp phân tích độ nhạy) là thích hợp hơn so với các phương pháp khác, hay khuyến nghị đơn vị cần phải xem xét các giả định hoặc kết quả khác bằng một quy trình chi tiết và được hỗ trợ bằng các tài liệu chứng minh phạm vi rộng. Hướng dẫn này chỉ tập trung vào việc xác định xem liệu đơn vị đã đánh giá sự không chắc chắn có thể ảnh hưởng đến các ước tính kế toán quan trọng hay chưa mà không quan trọng xem cách thức thực hiện đánh giá như thế nào. Do đó, khi đơn vị chưa xem xét các giả định hoặc kết quả khác, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thảo luận với đơn vị và yêu cầu cung cấp bằng chứng về việc đơn vị đã giải quyết ảnh hưởng của sự không chắc chắn đến các ước tính kế toán như thế nào.

Đánh giá việc đơn vị sử dụng các giả định quan trọng

74. Một giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán có thể được coi là quan trọng nếu một thay đổi hợp lý trong giả định đó có thể ảnh hưởng trọng yếu đến việc đo lường ước tính kế toán.

75. Đối với các giả định quan trọng được xây dựng dựa vào kiến thức của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng để chứng minh cho các giả định này từ quy trình quản lý rủi ro và phân tích chiến lược của đơn vị. Ngay cả khi đơn vị không có một quy trình chính thức (như trong trường hợp các đơn vị nhỏ),

kiểm toán viên nhà nước cũng có thể đánh giá các giả định thông qua việc thảo luận và phỏng vấn đơn vị, kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

76. Khi đánh giá các giả định của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện theo quy định tại Đoạn 54 đến Đoạn 59 Chuẩn mực này.

Đánh giá dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của đơn vị

77. Khi xem xét các giả định, các dự định và khả năng thực hiện các hành động cụ thể của đơn vị nhằm xem xét, xử lý ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện theo quy định tại Đoạn 18 và Đoạn 54 đến Đoạn 59 Chuẩn mực này.

Xây dựng khoảng giá trị ước tính

78. Nếu theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, đơn vị đã không xem xét đầy đủ các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước phải xây dựng một khoảng giá trị ước tính (nếu cần thiết) để đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán.

79. Khi lập báo cáo tài chính, đơn vị có thể hài lòng về việc đã xử lý thỏa đáng các ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, theo xét đoán kiểm toán viên nhà nước có thể cho rằng những nỗ lực của đơn vị là chưa đủ, cụ thể như:

(i) Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua đánh giá cách thức đơn vị xử lý ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước vẫn cần phải xác định thêm về mức độ không chắc chắn của một ước tính kế toán, chẳng hạn khi kiểm toán viên nhà nước nhận thấy có sự chênh lệch lớn về kết quả của các ước tính kế toán tương tự trong những trường hợp tương tự;

(iii) Kiểm toán viên nhà nước không thu thập được bằng chứng kiểm toán khác thông qua việc soát xét các sự kiện đến ngày lập báo cáo kiểm toán;

(iv) Có thể có dấu hiệu cho thấy đơn vị có sự thiên lệch khi lập các ước tính kế toán.

80. Khi xem xét việc xác định khoảng giá trị ước tính, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện theo quy định tại Đoạn 61 đến Đoạn 68 Chuẩn mực này.

Tiêu chí ghi nhận và đo lường

81. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về:

(i) Quyết định của đơn vị về việc ghi nhận hay không ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

(ii) Cơ sở đo lường được chọn cho các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

82. Khi đơn vị đã ghi nhận một ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần tập trung đánh giá xem việc đo lường ước tính kế toán đó đã đầy đủ và đáng tin cậy để đáp ứng tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa. Với những ước tính kế toán chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần tập trung đánh giá xem các tiêu chí ghi nhận của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng thực tế đã thỏa mãn hay chưa. Ngay cả khi một ước tính kế toán chưa được ghi nhận và kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng điều đó là hợp lý, báo cáo tài chính vẫn có thể cần có những thuyết minh rõ ràng về tình huống cụ thể đó. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể thấy cần lưu ý người sử dụng báo cáo kiểm toán đối với sự không chắc chắn đáng kể, bằng cách trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1706 - Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính.

83. Thu thập đầy đủ bằng chứng về cơ sở đo lường của các ước tính kế toán: Với các ước tính kế toán về giá trị hợp lý, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính quy định rằng việc có thể đo lường giá trị hợp lý một cách tin cậy là điều kiện tiên quyết đối với việc yêu cầu hoặc cho phép ghi nhận và thuyết minh theo giá trị hợp lý. Trong một số trường hợp, điều kiện này có thể được bỏ qua, như khi không có phương pháp hay cơ sở phù hợp để đo lường giá trị hợp lý. Trong những trường hợp như vậy, để xem xét việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên nhà nước phải tập trung vào đánh giá xem cơ sở của việc đơn vị quyết định bỏ qua điều kiện tiên quyết đó có phù hợp hay không.

Đánh giá tính hợp lý của ước tính kế toán và xác định sai sót

84. Dựa vào các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính là hợp lý hay là bị sai sót theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

85. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận rằng bằng chứng về giá trị của một ước tính kế toán có sự khác biệt so với giá trị ước tính đơn vị đã xác định. Khi có bằng chứng kiểm toán chứng minh cho một giá trị ước tính, số chênh lệch giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước và giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán sẽ cấu thành một

sai sót. Khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng việc sử dụng khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, giá trị ước tính của đơn vị nằm ngoài khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước sẽ bị coi là không có bằng chứng bổ trợ. Trong trường hợp đó, sai sót sẽ lớn hơn hoặc bằng số chênh lệch giữa giá trị ước tính của đơn vị và giá trị gần nhất trong khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước.

86. Khi đơn vị thay đổi một ước tính kế toán, hoặc thay đổi phương pháp lập ước tính so với kỳ trước dựa trên đánh giá chủ quan của họ rằng hoàn cảnh đã thay đổi, dựa trên các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận rằng ước tính kế toán đó đã bị sai sót do thay đổi chủ quan của đơn vị, hoặc coi đó là một dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của đơn vị.

87. Hướng dẫn cách phân biệt các loại sai sót khác nhau cho mục đích đánh giá ảnh hưởng của những sai sót không được điều chỉnh đối với báo cáo tài chính được quy định tại CMKTN 1450 - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính. Riêng xem xét liên quan đến các ước tính kế toán cho thấy, một sai sót, bất kể do gian lận hay nhầm lẫn có thể bắt nguồn từ:

(i) Sai sót thực tế: Là sai sót hiển nhiên không có nghi vấn;

(ii) Sai sót xét đoán: Là những khác biệt bắt nguồn từ đánh giá của đơn vị về các ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng không hợp lý, hoặc việc lựa chọn hay áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng không phù hợp;

(iii) Sai sót dự tính: Là việc kiểm toán viên nhà nước đã đưa ra được một ước tính tốt nhất về sai sót cho tổng thể, dựa trên việc suy rộng sai sót phát hiện từ các mẫu kiểm toán ra toàn bộ tổng thể lấy mẫu.

Trong một số trường hợp liên quan đến ước tính kế toán, một sai sót có thể bắt nguồn từ việc kết hợp các tình huống trên, do đó, việc xác định tách biệt là rất khó hoặc có khi không thực hiện được.

88. Khi kiểm toán các ước tính kế toán được ghi nhận trong báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước đều cần có những cân nhắc giống nhau để đánh giá tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính, kể cả các ước tính và thuyết minh đó là bắt buộc theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay là do đơn vị tự nguyện thực hiện.

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

89. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng

90. Việc trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm đầy đủ các thuyết minh về các vấn đề trọng yếu. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể cho phép, hoặc quy định các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán, và một số đơn vị có thể tự nguyện trình bày thêm các thông tin trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Những thuyết minh này có thể bao gồm:

(i) Các giả định được sử dụng;

(ii) Phương pháp ước tính được sử dụng, kể cả các mô hình được áp dụng;

(iii) Cơ sở của việc lựa chọn phương pháp ước tính;

(iv) Ảnh hưởng của việc thay đổi phương pháp ước tính so với kỳ trước;

(v) Nguồn gốc và ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính.

Những thuyết minh trên là phù hợp để giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu về các ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính và kiểm toán viên nhà nước cần thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xem những thuyết minh đó đã tuân thủ các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa.

91. Trong một số trường hợp, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh cụ thể liên quan đến sự không chắc chắn của các ước tính kế toán. Theo đó, một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định phải thuyết minh các nội dung sau:

(i) Những giả định chính và các nguyên nhân có thể dẫn đến sự không chắc chắn trong ước tính có rủi ro đáng kể làm phát sinh những điều chỉnh quan trọng đối với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả. Quy định này có thể được thể hiện bằng các cụm từ như "Nguồn gốc của sự không chắc chắn trong ước tính" hoặc "Các ước tính kế toán quan trọng";

(ii) Khoảng giá trị của kết quả có thể có và các giả định đã sử dụng để xác định khoảng giá trị;

(iii) Những thông tin liên quan đến tầm quan trọng của các ước tính kế toán về giá trị hợp lý đối với tình hình tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị;

(iv) Các thông tin định tính như khả năng xảy ra rủi ro và rủi ro phát sinh như thế nào, mục tiêu của đơn vị, các chính sách và thủ tục để quản lý rủi ro, các phương pháp để đo lường rủi ro và những thay đổi về thông tin định tính so với các kỳ trước.

(v) Các thông tin định lượng như mức độ dễ xảy ra rủi ro của đơn vị được kiểm toán, dựa trên các thông tin nội bộ được cung cấp phục vụ cho công tác quản lý, bao gồm rủi ro tín dụng, rủi ro thanh khoản và rủi ro thị trường.

Thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể

92. Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước cũng phải đánh giá tính đầy đủ của thuyết minh về sự không chắc chắn của ước tính trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

93. Liên quan đến các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, ngay cả khi các thuyết minh đã tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên nhà nước vẫn có thể kết luận rằng thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ so với hoàn cảnh thực tế và thông tin hiện có. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính đầy đủ của thuyết minh về mức độ không chắc chắn của ước tính càng quan trọng thì khoảng kết quả có thể có của ước tính kế toán càng có mức độ trọng yếu cao hơn.

94. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể thấy cần yêu cầu đơn vị thuyết minh trong báo cáo tài chính về các tình huống liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính. CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính quy định và hướng dẫn về các ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán khi kiểm toán viên nhà nước cho rằng thuyết minh của đơn vị trong báo cáo tài chính về sự không chắc chắn trong ước tính là chưa đầy đủ hoặc sai lệch.

Các dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị

95. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các xét đoán và quyết định của đơn vị khi lập ước tính kế toán nhằm xác định liệu có dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị hay không. Khi kết luận về tính hợp lý của từng ước tính kế toán, bản thân các dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị không phải là sai sót.

96. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể nhận thấy những nhận định và quyết định của đơn vị có dấu hiệu thiên lệch. Những dấu hiệu này có thể khiến kiểm toán viên nhà nước phải xem xét xem rủi ro kiểm toán đã được đánh giá đúng hay chưa và các biện pháp để giảm thiểu rủi ro kiểm toán có còn phù hợp hay không. Kiểm toán viên nhà nước có thể phải cân nhắc đến việc thay đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán trong giai đoạn còn lại của cuộc kiểm toán. Hơn thế nữa, những dấu hiệu này còn ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về việc tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không, như quy định tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

97. Các dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của đơn vị với các ước tính kế toán điển hình:

(i) Thay đổi một ước tính kế toán, hoặc phương pháp ước tính dựa vào đánh giá chủ quan của đơn vị rằng hoàn cảnh đã thay đổi;

(ii) Sử dụng một giả định của chính đơn vị đối với ước tính kế toán về giá trị hợp lý trong khi giả định đó không nhất quán với các giả định có thể kiểm chứng được trên thị trường;

(iii) Lựa chọn hay xây dựng một tập hợp các giả định quan trọng mang lại giá trị ước tính có lợi cho mục tiêu của đơn vị;

(iv) Lựa chọn giá trị ước tính có thể cho thấy sự lạc quan hoặc bi quan.

Giải trình bằng văn bản

98. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập giải trình bằng văn bản của đơn vị và các bộ phận có liên quan về việc liệu họ có tin tưởng rằng các giả định quan trọng được sử dụng khi lập ước tính kế toán là hợp lý hay không.

99. CMKTNN 1580 - Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính quy định và hướng dẫn việc sử dụng các giải trình bằng văn bản. Tùy thuộc vào bản chất, mức trọng yếu và mức độ không chắc chắn trong ước tính, các giải trình bằng văn bản về ước tính kế toán được ghi nhận và thuyết minh trên báo cáo tài chính có thể bao gồm:

(i) Giải trình về tính hợp lý của quy trình đo lường, bao gồm cả các mô hình và các giả định liên quan được đơn vị sử dụng để xác định ước tính kế toán theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và tính nhất quán trong việc áp dụng các quy trình ước tính;

(ii) Giải trình về việc các giả định đã phản ánh hợp lý về dự định và khả năng của đơn vị để thực hiện các hành động cụ thể, liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh;

(iii) Giải trình về việc các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán là đầy đủ và phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(iv) Giải trình về việc không có các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán cần phải điều chỉnh ước tính kế toán và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

100. Đối với các ước tính kế toán không được ghi nhận hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính, các giải trình bằng văn bản có thể bao gồm:

(i) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà đơn vị sử dụng để xác định rằng ước tính kế toán chưa đáp ứng các tiêu chí của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để ghi nhận hoặc thuyết minh;

(ii) Giải trình về tính hợp lý của các cơ sở mà đơn vị sử dụng khi quyết định bỏ qua giả định liên quan đến việc sử dụng giá trị hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đối với những ước tính kế toán không được đo lường hay không trình bày theo giá trị hợp lý.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

101. 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) Cơ sở kết luận của kiểm toán viên nhà nước về tính hợp lý của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan làm phát sinh rủi ro đáng kể;

(ii) Các dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị (nếu có). Việc ghi chép và lưu lại tài liệu về những dấu hiệu có thể có sự thiên lệch của đơn vị đã phát hiện trong quá trình kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên nhà nước kết luận liệu những đánh giá rủi ro và các biện pháp xử lý liên quan có còn phù hợp với hoàn cảnh không, đồng thời cũng giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá liệu tổng thể báo cáo tài chính có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không.

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 1550 CÁC BÊN LIÊN QUAN 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 1550 của INTOSAI - Các bên liên quan.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan tới các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong một cuộc kiểm toán tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và thiết kế thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã được đánh giá nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước nhận biết các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (nếu có) phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra kết luận về việc liệu báo cáo tài chính đã đạt được sự phản ánh trung thực và hợp lý hoặc không đưa ra thông tin sai lệch.

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) Bên liên quan: Là các đối tượng gồm:

- Bên liên quan theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng; hoặc

- Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là: Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị được kiểm toán

hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị được kiểm toán, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; một đơn vị khác mà đơn vị được kiểm toán có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị được kiểm toán thông qua việc có: Sở hữu kiểm soát chung; Chủ sở hữu là các thành viên gia đình mật thiết; hoặc có chung nhà quản lý chủ chốt.

(ii) Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của đơn vị đó;

(iii) Ảnh hưởng đáng kể: Là quyền tham gia vào việc đưa ra quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhưng không kiểm soát các chính sách đó. Quyền tham gia này được thực hiện thông qua hình thức sở hữu cổ phần, quy chế hoặc thỏa thuận.

(iv) Giao dịch ngang giá (giao dịch giữa các bên không liên quan): Là một giao dịch được thực hiện dựa trên các điều khoản và điều kiện như giữa một bên sẵn sàng mua và một bên sẵn sàng bán, hai bên này không phải là các bên liên quan và hoạt động một cách độc lập và đều theo đuổi những lợi ích tốt nhất của mình.

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 đối với các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

05. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro đối với các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại các Đoạn 06 đến Đoạn 14 Chuẩn mực này để thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là phải xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và xác định các rủi ro không tuân thủ các yêu cầu cụ thể trong việc thực hiện các hoạt động với các bên liên quan, do pháp luật, các quy định và cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền đặt ra.

Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

06. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến khả năng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc sai sót bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán. Khi tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý các vấn đề sau:

(i) Bản chất và phạm vi các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan;

(ii) Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán đối với khả năng xảy ra sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;

(iii) Những tình huống hoặc điều kiện của đơn vị được kiểm toán có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên nhà nước (ví dụ, một cơ cấu tổ chức phức tạp, sử dụng các đơn vị có mục đích đặc biệt cho các giao dịch ngoài bảng cân đối kế toán, hoặc một hệ thống thông tin không phù hợp);

(iv) Các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan có thể thể hiện trên các sổ kế toán hoặc tài liệu có liên quan;

(v) Rủi ro trong việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế các kiểm soát liên quan.

07. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần đặc biệt lưu ý về cách thức mà các bên liên quan có thể dính líu tới hành vi gian lận, như:

(i) Cách thức mà các đơn vị chịu sự kiểm soát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để tạo điều kiện cho việc thay đổi kết quả hoạt động;

(ii) Cách thức mà các giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán với một đối tác của một thành viên chủ chốt của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán được dàn xếp để dễ dàng biển thủ tài sản của đơn vị.

Xác định các bên liên quan của đơn vị

08. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về: Việc xác định các bên liên quan của đơn vị có đúng quy định không, kể cả các thay đổi từ kỳ trước; Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này; Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó có phù hợp với quy định trong lập và trình bày báo cáo tài chính về các bên liên quan không.

09. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện phỏng vấn lãnh đạo và những cá nhân khác (nhân viên có trách nhiệm tạo lập, xử lý, hoặc ghi chép các giao dịch quan trọng của đơn vị và những người giám sát hoặc theo dõi nhân viên đó; kiểm toán viên nội bộ; nhân viên bộ phận tư vấn pháp lý của đơn vị) trong đơn vị được kiểm toán về: Việc xác định các bên liên quan của đơn vị, kể cả các thay đổi từ kỳ trước; Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này; Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó.

10. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát đã được lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thiết lập để: Xác định, ghi nhận và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan; Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị.

11. Trong một số đơn vị, có thể có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý các ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán, kể cả ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán.

Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi soát xét sổ kế toán, tài liệu

12. Trong quá trình kiểm toán, khi kiểm tra sổ kế toán và tài liệu, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì sự cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước trước đó. Đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra các tài liệu sau đây để tìm ra dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước trước đó: Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán; Biên bản các cuộc họp cổ đông và biên bản họp Ban lãnh đạo đơn vị; Các hợp đồng, thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động kinh doanh thông thường; Các biên bản phối hợp hợp tác trong thời gian dài; Báo cáo kiểm toán nội bộ...; Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là cần thiết trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán.

13. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại Đoạn 12 Chuẩn mực này hoặc thông qua các thủ tục kiểm toán khác, nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị thì kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về: Bản chất của các giao dịch này; Việc tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch này. Việc thu thập thêm thông tin về các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị cho phép kiểm toán viên nhà nước đánh giá xem liệu có yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Các giao dịch ngoài hoạt động thông thường của đơn vị có thể bao gồm: Giao dịch phức tạp về vốn chủ sở hữu (như cơ cấu lại hoặc sáp nhập doanh nghiệp); Giao dịch cho thuê tài sản hoặc cung cấp dịch vụ quản lý cho bên

khác mà không thu phí; Giao dịch bán hàng với mức chiết khấu hoặc lợi nhuận lớn bất thường; Giao dịch với thỏa thuận quay vòng như giao dịch bán hàng với cam kết mua lại; Giao dịch theo hợp đồng, trong đó có các điều khoản được thay đổi trước khi hết hạn.

14. Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị là việc tìm hiểu tính hợp lý của các giao dịch và các điều khoản, điều kiện để thực hiện các giao dịch đó. Một bên liên quan có thể tham gia vào một giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán không chỉ bằng cách gây ảnh hưởng trực tiếp đối với các giao dịch thông qua việc trở thành một bên tham gia giao dịch, mà còn bằng cách gây ảnh hưởng gián tiếp lên giao dịch thông qua một bên trung gian. Ảnh hưởng đó có thể cho thấy sự tồn tại của yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

15. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Để xác định được điều này, kiểm toán viên nhà nước phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động thông thường của đơn vị là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (kể cả trường hợp tồn tại một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối) thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận gắn với một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối

16. Sự tập trung quyền quản lý vào một cá nhân hoặc một nhóm người mà không có các kiểm soát để làm giảm ảnh hưởng chi phối đó chính là một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận. Các dấu hiệu về ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan bao gồm:

(i) Bên liên quan đã bác bỏ các quyết định quan trọng mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đưa ra;

(ii) Các giao dịch quan trọng được trình cho bên liên quan phê duyệt lần cuối;

(iii) Có rất ít hoặc không có sự tranh luận nào giữa các thành viên trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về các đề xuất của bên liên quan;

(iv) Các giao dịch có sự tham gia của bên liên quan (hoặc một thành viên gia đình mật thiết của bên liên quan) ít khi được rà soát và chấp thuận một cách độc lập.

Ảnh hưởng chi phối cũng có thể tồn tại trong một số trường hợp nếu bên liên quan đã giữ vai trò chính trong việc thành lập đơn vị và tiếp tục đóng vai trò chính trong việc quản lý đơn vị.

17. Sự tồn tại của một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối có thể cho thấy những rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận, như:

(i) Mức độ thay đổi nhiều bất thường của các thành viên Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc các chuyên gia tư vấn có thể cho thấy hành vi không đúng đắn hoặc gian lận để phục vụ mục đích của các bên liên quan;

(ii) Việc sử dụng các cơ sở kinh doanh trung gian để thực hiện các giao dịch quan trọng không có căn cứ rõ ràng có thể cho thấy các bên liên quan có lợi ích trong các giao dịch đó thông qua việc kiểm soát các cơ sở kinh doanh trung gian đó vì mục đích gian lận;

(iii) Bằng chứng về sự tham gia quá mức, hoặc gây ảnh hưởng của các bên liên quan vào việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc quyết định các ước tính quan trọng có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính bị gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

18. Để xử lý các rủi ro đã được đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà kiểm toán viên nhà nước có thể lựa chọn để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan phụ thuộc vào bản chất của rủi ro đó và hoàn cảnh của đơn vị.

19. Khi kiểm toán viên nhà nước đánh giá có rủi ro đáng kể là đơn vị được kiểm toán đã không hạch toán hoặc thuyết minh hợp lý về các giao dịch cụ thể với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (cho dù do nhầm lẫn hay gian lận), thì kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản như sau:

(i) Xác nhận hoặc thảo luận về các khía cạnh cụ thể của các giao dịch với các bên trung gian như ngân hàng, công ty luật, tổ chức bảo lãnh, hoặc đại lý, nếu được và không bị pháp luật, các quy định hoặc các quy tắc đạo đức ngăn cấm;

(ii) Xác nhận về mục đích, điều khoản hoặc giá trị cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan (thủ tục kiểm toán này có thể kém hiệu quả nếu kiểm toán viên nhà nước đánh giá rằng đơn vị có thể gây ảnh hưởng tới các bên liên quan để đối phó với kiểm toán viên nhà nước);

(iii) Xem xét báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của các bên liên quan, khi có thể, để tìm bằng chứng về việc hạch toán các giao dịch trong sổ kế toán của các bên liên quan.

20. Nếu kiểm toán viên nhà nước đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là kết quả của sự tồn tại của bên liên quan có ảnh hưởng chi phối, kiểm toán viên nhà nước có thể tiến hành các thủ tục kiểm toán sau để hiểu được các mối quan hệ mà bên liên quan đó có thể đã thiết lập trực tiếp hoặc gián tiếp với đơn vị và để quyết định tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp:

(i) Phỏng vấn và thảo luận với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;

(ii) Phỏng vấn bên liên quan;

(iii) Kiểm tra các giao dịch, thỏa thuận quan trọng với bên liên quan;

(iv) Tìm hiểu thông tin thích hợp, như thông qua Internet hoặc các cơ sở dữ liệu thông tin bên ngoài;

(v) Soát xét các báo cáo của nhân viên cung cấp thông tin sai phạm (nếu có).

21. Tùy thuộc vào kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước có thể cân nhắc chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán mà không phải kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu chỉ thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan tới rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với tính đầy đủ và độ chính xác của việc ghi chép các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó

22. Nếu phát hiện ra các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan mà trước đó đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Trao đổi kịp thời thông tin có liên quan với các thành viên khác trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán;

(ii) Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan thì kiểm toán viên nhà nước phải:

- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để kiểm toán viên nhà nước thực hiện đánh giá thêm;
- Tìm hiểu về lý do mà các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan lại không thể phát hiện hoặc thông báo về các mối quan hệ hoặc giao dịch đó;

(iii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định, bao gồm:

• Tìm hiểu về bản chất của các mối quan hệ của đơn vị với các bên liên quan mới được xác định thông qua việc phỏng vấn các bên không thuộc đơn vị, những người được cho là có hiểu biết đáng kể về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị, như chuyên gia tư vấn pháp luật và các chuyên gia tư vấn khác, các đại lý giao dịch chính, các đại diện chính, đơn vị bảo lãnh, hoặc các đối tác thân thiết;

• Tiến hành phân tích các ghi chép kế toán về các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định;

• Xác minh các điều khoản và điều kiện của các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định, và đánh giá xem các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

(iv) Xem xét lại rủi ro có thể tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan, mà trước đó đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên nhà nước và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung khi cần thiết;

(v) Nếu việc không thông báo của đơn vị được kiểm toán được xác định là cố ý (và do đó cho thấy dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận) thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán.

Các giao dịch quan trọng với bên liên quan được xác định ngoài hoạt động thông thường của đơn vị

23. Đối với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động thông thường của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính (nếu có) và đánh giá liệu: Bản chất của các giao dịch cho thấy các giao dịch này có được dàn xếp cho mục đích gian lận khi lập báo cáo tài chính hoặc che dấu hành vi biển thủ tài sản hay không; Các điều khoản của các giao dịch có nhất quán với giải trình của đơn vị được kiểm toán hay không; Các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

(ii) Thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp.

Xác nhận về việc các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong giao dịch ngang giá

24. Nếu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã xác nhận trong báo cáo tài chính rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự xác nhận này.

Cơ sở dẫn liệu cho các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá

25. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét rủi ro sai sót trọng yếu khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khẳng định rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Mặc dù có thể xác nhận rằng một giao dịch với bên liên quan đã được thực hiện theo giá thị trường nhưng kiểm toán viên nhà nước có thể không xác định được liệu các điều khoản và điều kiện khác của giao dịch (như các điều khoản tín dụng, các khoản tiềm tàng và chi phí cụ thể) có tương đương với các điều khoản và điều kiện thường được thỏa thuận giữa các bên độc lập hay không.

26. Việc lập báo cáo tài chính yêu cầu đơn vị được kiểm toán chứng minh cho cơ sở dẫn liệu là một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Chứng minh của đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm:

(i) So sánh các điều khoản của giao dịch với bên liên quan với các điều khoản của một giao dịch giống hoặc tương tự với một hoặc nhiều bên không liên quan;

(ii) Thuê một chuyên gia bên ngoài để xác định giá thị trường và xác nhận các điều khoản và điều kiện thị trường cho giao dịch;

(iii) So sánh các điều khoản của giao dịch với các điều khoản thị trường đã biết cho các giao dịch tương tự trên thị trường tự do.

27. Để đánh giá việc chứng minh của đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu theo quy định tại Đoạn 26 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một hoặc nhiều thủ tục sau đây:

(i) Xem xét sự hợp lý trong quá trình chứng minh cơ sở dẫn liệu của đơn vị được kiểm toán;

(ii) Xác minh nguồn dữ liệu nội bộ hoặc bên ngoài chứng minh cho cơ sở dẫn liệu và kiểm tra dữ liệu để xác định tính chính xác, đầy đủ và phù hợp của nguồn dữ liệu đó;

(iii) Đánh giá tính hợp lý của các giả định quan trọng cho cơ sở dẫn liệu.

Đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định

28. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định, cụ thể:

(i) Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

(ii) Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho báo cáo tài chính không được phản ánh trung thực và hợp lý; hoặc làm cho báo cáo tài chính bị sai lệch.

Lưu ý về tính trọng yếu khi đánh giá sai sót

29. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét quy mô và bản chất của một sai sót và các trường hợp cụ thể mà sai sót xảy ra, khi đánh giá xem sai sót có trọng yếu hay không. Tầm quan trọng của một giao dịch đối với người sử dụng báo cáo tài chính có thể không chỉ phụ thuộc vào giá trị của giao dịch mà còn phụ thuộc vào các yếu tố có liên quan khác như bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.

Đánh giá các thuyết minh về bên liên quan

30. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng có quy định phải thuyết minh về các bên liên quan, việc đánh giá các thuyết minh về bên liên quan có nghĩa là xem xét các trường hợp, tình huống thực tế của các quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán có được tóm tắt và trình bày một cách phù hợp, dễ hiểu đối với người sử dụng hay không. Thuyết minh về các giao dịch với các bên liên quan có thể không dễ hiểu nếu:

(i) Tính hợp lý về mặt kinh tế và những ảnh hưởng của các giao dịch đối với báo cáo tài chính là không rõ ràng hoặc bị trình bày sai lệch; hoặc

(ii) Các điều khoản, điều kiện, hoặc các yếu tố quan trọng khác của các giao dịch mà người sử dụng cần biết lại không được thuyết minh phù hợp.

Giải trình bằng văn bản

31. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), trong đó khẳng định:

(i) Đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thông báo cho kiểm toán viên nhà nước biết về việc xác định các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà họ biết;

(ii) Đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch này phù hợp theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

32. Các trường hợp kiểm toán viên nhà nước có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, bao gồm:

(i) Khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã phê duyệt các giao dịch với các bên liên quan cụ thể mà các giao dịch đó ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;

(ii) Khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã giải trình bằng lời cho kiểm toán viên nhà nước về chi tiết các giao dịch với các bên liên quan nhưng chưa rõ ràng, cụ thể;

(iii) Khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có các lợi ích tài chính hoặc các lợi ích khác trong các bên liên quan hoặc trong các giao dịch với các bên liên quan;

(iv) Khi kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ giao dịch với bên liên quan có sai sót trọng yếu, nhưng không thể thu thập thông tin để xóa bỏ hay khẳng định nghi ngờ (không có thông tin về giao dịch ngang giá để tham chiếu).

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

33. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán về các bên liên quan của đơn vị như: các bằng chứng kiểm toán, các phát hiện kiểm toán, bao gồm cả các kết luận kiểm toán...

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

34. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề về tên của các bên liên quan đã được xác định và bản chất của các mối quan hệ với các bên liên quan 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 1560 CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN

(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 1560 của INTOSAI - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm kiểm toán viên nhà nước trong cuộc kiểm toán tài chính liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

(i) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp trong việc tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc bổ sung thuyết minh trong báo cáo tài chính;

(ii) Xử lý một cách thích hợp đối với những sự việc mà kiểm toán viên nhà nước biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán, mà nếu sự việc này được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể phải điều chỉnh báo cáo kiểm toán.

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) Ngày kết thúc kỳ kế toán: Là ngày cuối cùng của kỳ kế toán được lập báo cáo tài chính;

(ii) Ngày phê duyệt báo cáo tài chính: Là ngày mà tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập và đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt, xác nhận chịu trách nhiệm đối với các báo cáo đó; ngày phê duyệt báo cáo tài chính không được trước ngày kết thúc kỳ kế toán;

(iii) Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán: Là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán và những sự việc mà kiểm toán viên nhà nước biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán

05. Báo cáo tài chính có thể bị ảnh hưởng bởi một số sự kiện nhất định xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Nhiều khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính đặc biệt nhấn mạnh đến các sự kiện này. Các khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính thường xác định hai loại sự kiện sau:

(i) Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán;

(ii) Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

06. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc kiểm toán viên nhà nước đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Các thủ tục đó có thể bao gồm các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như việc soát xét hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc các giao dịch phát sinh giữa ngày kết thúc kỳ kế toán và ngày lập báo cáo kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán quy định tại đoạn này và Đoạn 07 Chuẩn mực này được bổ sung cho những thủ tục mà kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện vì mục đích khác, tuy nhiên những thủ tục này có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Kiểm toán viên nhà nước không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán áp dụng trước đó đã đưa ra kết luận thoả đáng.

07. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục theo quy định tại Đoạn 06 Chuẩn mực này để đảm bảo rằng các thủ tục này đã bao quát được toàn bộ, hoặc gần như toàn bộ giai đoạn kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, những thủ tục mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, đặc biệt là phụ thuộc vào các tài liệu, sổ kế toán đã được lập sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến việc đánh giá rủi ro để xác định nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó và phải bao gồm những công việc sau:

(i) Tìm hiểu về các thủ tục mà đơn vị được kiểm toán đã thiết lập nhằm bảo đảm đã xác định được mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

(ii) Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán để xác định khả năng ảnh hưởng của những sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến báo cáo tài chính;

(iii) Xem xét các thủ tục, biên bản họp (nếu có) của đơn vị được kiểm toán để thảo luận các vấn đề về những sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

(iv) Xem xét báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị (nếu có).

(v) Nếu sau khi thực hiện các thủ tục theo quy định tại đoạn 06 và đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phát hiện được những sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định mỗi sự kiện này có được phản ánh trên báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

08. Ngoài các thủ tục kiểm toán theo quy định tại Đoạn 07 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục khác phù hợp như:

(i) Xem xét bảng dự toán gần nhất của đơn vị được kiểm toán, kế hoạch về luồng tiền và các báo cáo quản trị có liên quan cho các kỳ sau ngày kết thúc kỳ kế toán;

(ii) Phỏng vấn (hoặc mở rộng nội dung phỏng vấn bằng lời hoặc bằng văn bản trước đây) chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các vụ kiện và tranh chấp;

(iii) Cân nhắc sự cần thiết phải thu thập giải trình bằng văn bản về một số sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để hỗ trợ các bằng chứng kiểm toán khác và để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

09. Khi phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về việc liệu có sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn về tình trạng hiện tại của các khoản mục đã được hạch toán trên cơ sở thông tin sơ bộ hoặc thông tin không chính thức và kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn cụ thể về những vấn đề sau:

(i) Các tài liệu chính thức về các văn bản có liên quan từ cơ quan quản lý và phỏng vấn về những vấn đề được nêu trong dự thảo văn bản nếu chưa có tài liệu chính thức;

(ii) Những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết;

(iii) Việc mua, bán tài sản đã phát sinh hoặc dự kiến thực hiện;

(iv) Tăng vốn chủ sở hữu (như phát hành cổ phiếu) hoặc phát hành các công cụ nợ (như phát hành trái phiếu) hay những thỏa thuận về sáp nhập hoặc giải thể đã ký kết hoặc dự kiến ký kết;

(v) Những tài sản bị nhà nước trưng dụng hoặc bị tổn thất do hỏa hoạn hay lụt bão;

(vi) Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến việc xác định các ước tính kế toán hoặc về lập dự phòng trong báo cáo tài chính;

(vii) Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến khả năng thu hồi, sở hữu tài sản.

10. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các vấn đề liên quan đến sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

Những sự việc mà kiểm toán viên nhà nước biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán

11. Kiểm toán viên nhà nước không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo kiểm toán, nếu kiểm toán viên nhà nước biết được một sự việc hoặc có thông tin mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán có thể phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết làm cơ sở để quyết định xem có cần phải điều chỉnh báo cáo kiểm toán không. Trong trường hợp nếu thấy cần thiết phải đính chính, đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán trình Tổng Kiểm toán nhà nước quyết định đính chính báo cáo kiểm toán cho phù hợp.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

12. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề có liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán 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 1570 KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC 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 1570 của INTOSAI - Hoạt động liên tục.

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 xét đoán giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính được kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính, bao gồm cả việc xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

(i) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính;

(ii) Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kết luận về việc liệu có còn yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Xác định ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán.

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, thuật ngữ "Hoạt động liên tục" được hiểu như sau:

Một đơn vị được coi là hoạt động liên tục là đơn vị tiếp tục hoạt động trong một tương lai định trước (> = 12 tháng) mà không có ý định chấm dứt hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động trong tương lai gần hoặc tìm kiếm sự bảo hộ từ các chủ nợ theo quy định pháp luật và quy định hiện hành.

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

Trách nhiệm trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán

Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

05. Khi lập và trình bày báo cáo tài chính, đơn vị được kiểm toán phải có trách nhiệm xem xét, đánh giá và trình bày khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

06. Đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị liên quan đến việc thực hiện xét đoán tại một thời điểm nhất định về kết quả không chắc chắn trong tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện. Các yếu tố liên quan đến xét đoán đó bao gồm:

(i) Sự kiện, điều kiện hoặc kết quả diễn ra tại một thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn về kết quả của sự kiện hay điều kiện đó càng tăng lên đáng kể. Vì vậy, hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về việc đánh giá của đơn vị đều chỉ rõ giai đoạn mà đơn vị phải xem xét tất cả các thông tin sẵn có trong giai đoạn đó;

(ii) Quy mô và tính chất phức tạp, đặc điểm và điều kiện hoạt động của đơn vị cũng như mức độ đơn vị bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên ngoài đều có thể ảnh hưởng đến xét đoán liên quan tới kết quả của các sự kiện hoặc điều kiện. Bất kỳ xét đoán nào về tương lai đều dựa trên các thông tin sẵn có tại thời điểm xét đoán. Các sự kiện phát sinh sau đó có thể đem lại những kết quả khác biệt với các xét đoán đã được coi là hợp lý tại thời điểm xét đoán.

Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước

07. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và kết luận liệu còn có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Kiểm toán viên nhà nước vẫn có trách nhiệm này ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng để lập báo cáo không quy định rõ về việc đơn vị phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị.

08. Khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước có những hạn chế vốn có mà ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế này là lớn hơn đối với các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể dẫn đến khả năng đơn vị không thể hoạt động liên tục. Kiểm toán viên nhà nước không thể dự đoán được các sự kiện hoặc điều kiện này. Do đó, khi báo cáo kiểm toán không đề cập đến tính không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, điều đó không có nghĩa là khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán đã được đảm bảo.

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

09. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Đồng thời, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem đơn vị được kiểm toán đã đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay chưa:

(i) Nếu đơn vị được kiểm toán đã đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải thảo luận với đơn vị về đánh giá đó và xác định xem đơn vị có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không, và nếu có phải xem xét kế hoạch của đơn vị đối với vấn đề này; hoặc

(ii) Nếu đơn vị được kiểm toán chưa đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải thảo luận với đơn vị về cơ sở của dự định sử dụng giả định hoạt động liên tục và phỏng vấn đơn vị liệu có các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.

10. Những sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về giả định hoạt động liên tục của đơn vị mà kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý và xem xét đánh giá rủi ro:

Về tài chính

(i) Đơn vị lâm vào tình trạng nợ phải trả lớn hơn tài sản hoặc nợ phải trả ngắn hạn lớn hơn tài sản lưu động;

(ii) Đơn vị có các khoản nợ dài hạn sắp đến hạn trả mà không có khả năng được giãn nợ hoặc không có khả năng thanh toán, hoặc đơn vị phụ thuộc quá nhiều vào các khoản vay ngắn hạn để tài trợ các tài sản dài hạn;

(iii) Dấu hiệu về việc các chủ nợ ngừng hoặc thu hồi các hỗ trợ tài chính;

(iv) Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh bị âm thể hiện trên báo cáo tài chính hay dự báo trong tương lai;

(v) Đơn vị có các chỉ số tài chính xấu hơn mức bình thường;

(vi) Lỗ hoạt động kinh doanh lớn hoặc có sự suy giảm lớn về giá trị của các tài sản được dùng để tạo ra các luồng tiền;

(vii) Nợ tồn đọng hoặc ngừng thanh toán cổ tức;

(viii) Không có khả năng thanh toán nợ khi đến hạn;

(ix) Không có khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng tín dụng;

(x) Chuyển đổi từ các giao dịch mua chịu sang mua thanh toán ngay với các nhà cung cấp;

(xi) Không có khả năng tìm kiếm các nguồn tài trợ cho việc phát triển các sản phẩm mới thiết yếu hoặc các dự án đầu tư thiết yếu.

Về hoạt động

(i) Lãnh đạo có ý định ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị;

(ii) Thiếu thành phần lãnh đạo chủ chốt mà không được thay thế hoặc bổ sung theo quy định;

(iii) Mất một thị trường lớn, mất khách hàng quan trọng, mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc mất nhà cung cấp quan trọng;

(iv) Gặp các vấn đề khó khăn về lao động;

(v) Thiếu hụt vật tư đầu vào chủ yếu;

(vi) Xuất hiện đối thủ cạnh tranh mới thành công hơn;

Các dấu hiệu khác

(i) Không tuân thủ các quy định về góp vốn cũng như các quy định khác của pháp luật;

(ii) Đơn vị đang bị kiện và các vụ kiện này chưa được xử lý mà nếu đơn vị thua kiện có thể dẫn đến các khoản bồi thường không có khả năng đáp ứng được;

(iii) Thay đổi về pháp luật và các quy định hoặc chính sách của Nhà nước làm ảnh hưởng bất lợi tới đơn vị;

(iv) Xảy ra các rủi ro, tổn thất mà không được bảo hiểm hoặc bảo hiểm với giá trị thấp, kể cả trường hợp có dấu hiệu không thu hồi được các khoản nợ lớn.

11. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Nếu sau khi đã thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước mới phát hiện ra các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì ngoài việc phải tiến hành các thủ tục quy định tại

Đoạn 16 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự tồn tại của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá.

Xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán

12. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước không có trách nhiệm sửa đổi bổ sung việc đơn vị chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục phân tích cần thiết. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước vẫn có thể đưa ra kết luận về tính hợp lý của việc đơn vị sử dụng giả định hoạt động liên tục ngay cả khi đơn vị không thực hiện đầy đủ các phân tích chi tiết để hỗ trợ cho đánh giá của mình. Chẳng hạn nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động liên tục có lãi và có khả năng tiếp cận dễ dàng với các nguồn lực tài chính, đơn vị có thể đánh giá mà không cần thực hiện các phân tích chi tiết. Trong các trường hợp khác, để xem xét các đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét các vấn đề như quy trình mà đơn vị đưa ra đánh giá, các giả định đã được sử dụng làm cơ sở để đánh giá, kế hoạch hành động của đơn vị trong tương lai và tính khả thi của các kế hoạch đó.

13. Khi xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trong cùng giai đoạn mà đơn vị đã sử dụng để đánh giá theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, hoặc theo pháp luật và các quy định. Nếu đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được thực hiện cho giai đoạn ít hơn 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán kéo dài giai đoạn đánh giá tới ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán.

14. Khi xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu các đánh giá của đơn vị đã bao gồm tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà kiểm toán viên nhà nước biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

15. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được đơn vị đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra trong tương lai xa, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các dấu hiệu về khả năng hoạt động liên tục trước khi cân nhắc thực hiện các hành động tiếp theo. Nếu phát hiện được các sự kiện hoặc điều kiện như vậy, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán xem xét ảnh hưởng tiềm tàng

của sự kiện hoặc điều kiện đó đến đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các thủ tục quy định tại Đoạn 16 Chuẩn mực này.

Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhà nước nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị

16. Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này thường bao gồm:

(i) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, nếu đơn vị chưa thực hiện đánh giá trước đó;

(ii) Xem xét các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai có liên quan đến đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng như tính khả thi của những kế hoạch này (chẳng hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn đơn vị về các kế hoạch cho tương lai, kế hoạch thanh lý tài sản, vay tiền hay tái cơ cấu các khoản nợ, cắt giảm hoặc tạm ngừng các khoản chi phí hay tăng vốn...);

(iii) Nếu đơn vị được kiểm toán đã lập kế hoạch dòng tiền và việc phân tích kế hoạch này là yếu tố quan trọng trong việc xem xét kết quả tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện, khi đánh giá các kế hoạch của đơn vị về các hành động trong tương lai, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem có đủ bằng chứng củng cố cho các giả định dùng để lập kế hoạch dòng tiền hay không và đánh giá độ tin cậy của dữ liệu cơ bản được tạo ra để lập kế hoạch dòng tiền;

(iv) Xem xét xem có còn thông tin hay sự kiện bổ sung nào kể từ sau ngày đơn vị được kiểm toán đưa ra đánh giá;

(v) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

17. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện đã xác định là có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các nội dung sau:

(i) Các sự kiện hoặc điều kiện đó có tạo thành yếu tố không chắc chắn trọng yếu hay không;

(ii) Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không;

(iii) Các thuyết minh có liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ hay không.

Sự chậm trễ đáng kể trong việc phê duyệt báo cáo tài chính

18. Khi có sự chậm trễ đáng kể của đơn vị được kiểm toán đối với việc phê duyệt báo cáo tài chính sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu kiểm toán viên nhà nước tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết theo quy định tại Đoạn 16 Chuẩn mực này, cũng như xem xét ảnh hưởng đến kết luận của kiểm toán viên nhà nước về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu theo quy định tại Đoạn 19 Chuẩn mực này.

Kết luận kiểm toán và báo cáo kiểm toán

19. Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng xét đoán của mình để kết luận xem có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi khả năng xảy ra cũng như ảnh hưởng tiềm tàng của yếu tố đó lớn tới mức mà kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải trình bày rõ ràng về bản chất cũng như ảnh hưởng của yếu tố đó để đảm bảo:

(i) Báo cáo tài chính được lập và trình bày trung thực và hợp lý, theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc

(ii) Báo cáo tài chính không bị sai lệch, theo khuôn khổ về tuân thủ trong lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu

20. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem báo cáo tài chính có đảm bảo các yêu cầu sau hay không:

(i) Trình bày đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và kế hoạch của đơn vị được kiểm toán đối với các sự kiện hoặc điều kiện này;

(ii) Trình bày rõ ràng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện đó có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và do đó đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện hoạt động bình thường.

21. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán đã trình bày đầy đủ các nội dung theo quy định tại Đoạn 20 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm:

(i) Nêu bật sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

(ii) Lưu ý người đọc tới phần nội dung trong báo cáo kiểm toán đề cập về vấn đề này.

Khi có nhiều yếu tố không chắc chắn trọng yếu có tính chất quan trọng đối với tổng thể báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần phải cân nhắc việc từ chối đưa ra ý kiến thay vì thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" vào báo cáo kiểm toán.

22. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán không trình bày đầy đủ các nội dung theo quy định tại Đoạn 20 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính. Kiểm toán viên nhà nước phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

Việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp

23. Nếu báo cáo tài chính được lập trên cơ sở hoạt động liên tục nhưng theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, việc đơn vị được kiểm toán sử dụng giả định này là không phù hợp thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược cho dù báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có hay không có thuyết minh về tính không phù hợp của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị sử dụng.

24. Nếu đơn vị được kiểm toán buộc phải lựa chọn lập báo cáo tài chính khi việc sử dụng giả định hoạt động liên tục là không phù hợp thì báo cáo tài chính được lập trên một cơ sở thay thế. Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm toán báo cáo tài chính này nếu xét thấy cơ sở thay thế là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể chấp nhận được trong trường hợp đó. Với điều kiện là báo cáo tài chính có đủ thuyết minh cần thiết, kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần, tuy nhiên, vẫn có thể cân nhắc sự phù hợp hay cần thiết trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán để lưu ý người sử dụng báo cáo về cơ sở thay thế và lý do sử dụng cơ sở thay thế đó.

Đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước

25. Nếu đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải cân nhắc ảnh hưởng của vấn đề này đối với báo cáo kiểm toán. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần phải yêu cầu đơn vị thực hiện đánh giá hoặc mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục, nếu đơn vị được kiểm toán không sẵn sàng thực hiện yêu cầu này, kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

26. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán các thông tin tài liệu về hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán 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 1580 GIẢI TRÌNH BẰNG VĂN BẢN 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 KTNN, CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1580 của INTOSAI - Giải trình bằng văn bản trong 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 thu thập giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

(i) Thu thập giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán để khẳng định rằng đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập, trình bày báo cáo tài chính và cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên nhà nước;

(ii) Hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính bằng cách thu thập giải trình bằng văn bản nếu kiểm toán viên nhà nước xác định là cần thiết hoặc nếu các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác có yêu cầu;

(iii) Có biện pháp xử lý thích hợp đối với các giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán hoặc nếu đơn vị được kiểm toán không cung cấp các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình 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 trong 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

04. 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

Sử dụng giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán

05. Giải trình bằng văn bản cũng là bằng chứng kiểm toán, bao gồm những thông tin cần thiết mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu có liên quan đến việc kiểm toán tài chính của đơn vị được kiểm toán. Nếu đơn vị được kiểm toán sửa đổi hoặc không cung cấp các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét khả năng tồn tại một hoặc nhiều vấn đề cần lưu ý trong quá trình kiểm toán. Trong nhiều trường hợp, yêu cầu cung cấp giải trình bằng văn bản thay cho giải trình bằng lời đòi hỏi đơn vị được kiểm toán xem xét các vấn đề đó một cách nghiêm túc hơn và sẽ nâng cao chất lượng của các giải trình.

06. Giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về vấn đề được giải trình. Việc đơn vị được kiểm toán đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy không làm ảnh hưởng đến nội dung và phạm vi của các bằng chứng kiểm toán khác mà kiểm toán viên nhà nước phải thu thập về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành các trách nhiệm của họ hoặc về các cơ sở dẫn liệu cụ thể.

Yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản

07. Kiểm toán viên nhà nước có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính và hiểu biết đối với những vấn đề có liên quan. Để đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình đảm bảo đầy đủ thông tin, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán khẳng định trong văn bản giải trình rằng các giải trình đã thu thập những thông tin cần thiết để có thể lập văn bản giải trình theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước và được thực hiện với sự hiểu biết, tin tưởng cao nhất. Việc kiểm toán viên nhà nước chấp nhận khẳng định đó của đơn vị được kiểm toán được coi là hợp lý nếu thấy rằng người thực hiện giải trình là những người có trách nhiệm và hiểu biết thích hợp về các vấn đề được giải trình.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

Lập và trình bày báo cáo tài chính

08. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả việc trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính đó theo quy định của pháp luật.

Thông tin được cung cấp và tính đầy đủ của các giao dịch

09. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:

(i) Đơn vị được kiểm toán đã cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước tất cả các thông tin liên quan đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính theo quy định của pháp luật;

(ii) Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính.

10. Bằng chứng kiểm toán thu thập được trong cuộc kiểm toán về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm quy định tại Đoạn 08 và Đoạn 09 Chuẩn mực này không được coi là đầy đủ nếu kiểm toán viên nhà nước không có được khẳng định của đơn vị được kiểm toán rằng đơn vị được kiểm toán tin tưởng đã hoàn thành các trách nhiệm của mình.

11. Các giải trình bằng văn bản theo quy định tại Đoạn 8 và Đoạn 9 Chuẩn mực này dẫn tới sự hiểu biết và thừa nhận của đơn vị được kiểm toán về các trách nhiệm của họ. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của họ đối với các trách nhiệm nêu trên. Việc này đặc biệt thích hợp khi:

(i) Có dấu hiệu cho thấy đơn vị được kiểm toán hiểu sai các trách nhiệm đó;

(ii) Có những thay đổi làm cho yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước trở nên cần thiết.

12. Các giải trình bằng văn bản phải trình bày rõ trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước tại Đoạn 08 và Đoạn 09 Chuẩn mực này.

Giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác

13. Ngoài các yêu cầu theo nội dung tại Đoạn 08 và Đoạn 09 Chuẩn mực này và các yêu cầu giải trình cụ thể của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính, như: Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán; các thông tin, số liệu có sự sai lệch, không phù hợp quy định của pháp luật và các điều kiện, hoàn cảnh ảnh hưởng đến các sai sót đó; các kế hoạch, dự định ảnh hưởng tới giá trị ghi sổ hoặc phân loại tài sản và nợ phải trả; các khoản nợ, kể cả nợ thực tế và nợ tiềm tàng; quyền sở hữu, kiểm soát, nắm giữ đối với tài sản hoặc các hạn chế đối với tài sản, các tài sản thế chấp; các khía cạnh của pháp luật, các quy định và các thỏa thuận của hợp đồng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kể cả hành vi không tuân thủ; các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà đơn vị được kiểm toán biết...

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình

14. Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Bởi vì, giải trình bằng văn bản là bằng chứng kiểm toán cần thiết nên kiểm toán viên nhà nước không thể đưa ra ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trước ngày đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính, các nội dung khác mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu và thời kỳ kiểm toán liên quan mà kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện kiểm toán.

Hình thức của các giải trình bằng văn bản

15. Giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng công văn gửi cho kiểm toán viên nhà nước. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo công khai về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo quy định tại Đoạn 08 hoặc Đoạn 09 Chuẩn mực này, thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong công văn giải trình.

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình và các giải trình bằng văn bản cần thiết không được cung cấp hoặc văn bản giải trình không đầy đủ

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình

16. Nếu kiểm toán viên nhà nước lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc người giải trình của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Những lo ngại đó có thể dẫn đến việc kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng có rủi ro do đơn vị được kiểm toán giải trình sai trong báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, 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.

Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước phát hiện được một vài vấn đề quan trọng liên quan đến các lo ngại nói trên nhưng vẫn kết luận rằng các giải trình bằng văn bản là đáng tin cậy thì kiểm toán viên nhà nước cần phải lưu vào tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định đối với những vấn đề quan trọng mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện phát sinh trong quá trình kiểm toán, các kết luận rút ra từ những vấn đề đó và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện để đi đến các kết luận này.

17. Trong trường hợp văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để cố gắng giải quyết vấn đề này. Nếu vấn đề vẫn không được giải quyết, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá của mình về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cẩn trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc về cam kết, nỗ lực, khả năng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán để duy trì các phẩm chất trên và phải xác định sự ảnh hưởng đến độ tin cậy của các giải trình và bằng chứng kiểm toán nói chung. Đồng thời, kiểm toán viên nhà nước có thể cân nhắc liệu việc đánh giá rủi ro có còn phù hợp hay không và nếu không còn phù hợp thì kiểm toán viên nhà nước có thể sửa đổi việc đánh giá rủi ro, xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá.

18. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng văn bản giải trình là không đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải có các biện pháp xử lý thích hợp như xác định ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính, có xem xét tới quy định tại Đoạn 20 Chuẩn mực này.

Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ

19. Nếu đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc nội dung giải trình không đầy đủ theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Trao đổi vấn đề này với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;

(ii) Đánh giá lại tính chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và ảnh hưởng của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình và bằng chứng kiểm toán nói chung;

(iii) Thực hiện các biện pháp thích hợp, bao gồm xác định ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính, có xem xét tới quy định tại Đoạn 20 Chuẩn mực này.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

20. Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính nếu:

(i) Kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán dẫn đến việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại Đoạn 08 và Đoạn 09 Chuẩn mực này là không đáng tin cậy;

(ii) Đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung theo quy định tại Đoạn 08 và Đoạn 09 Chuẩn mực này và theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

21. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề có liên quan đến giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

(Xem tiếp Công báo số 833 + 834)

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