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 831 + 832)

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 1600 LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẬP ĐOÀN

(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 số 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của KTNN, CMKTNN số 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính và ISSAI 1600 của INTOSAI - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên).

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Khi kiểm toán tập đoàn kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các chuẩn mực của kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán viên nhà nước kiểm toán tập đoàn trong cuộc kiểm toán tài chính đối với các trường hợp:

(i) Kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đơn vị thành viên được hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn do kiểm toán viên nhà nước của một đoàn Kiểm toán nhà nước kiểm toán tập đoàn thực hiện hoặc;

(ii) Kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn nhưng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn do các kiểm toán viên nhà nước thuộc đoàn kiểm toán khác thực hiện.

03. Chuẩn mực này quy định hướng dẫn những vấn đề lưu ý sau: Lập kế hoạch kiểm toán tập đoàn; Xác định mức trọng yếu; Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá; Quy trình hợp nhất; Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán; Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán tại đơn vị thành viên; Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được; Trao đổi với lãnh đạo tập đoàn; tài liệu hồ sơ kiểm toán.

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) Đơn vị thành viên: Là đơn vị hoặc bộ phận có báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính do tập đoàn hoặc đơn vị thành viên lập và báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đó phải được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn;

(ii) Tập đoàn: Là đơn vị bao gồm các đơn vị thành viên mà báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được bao gồm toàn bộ hoặc một phần trong báo cáo tài chính của tập đoàn. Một tập đoàn phải có ít nhất hai đơn vị thành viên, bao gồm cả công ty mẹ;

(iii) Kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên: Là các kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính tại các đơn vị thành viên phục vụ cho kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn;

(iv) Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn: Là các kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của tập đoàn;

(v) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên: Là mức trọng yếu do kiểm toán viên nhà nước xác định để áp dụng đối với một đơn vị thành viên;

(vi) Báo cáo tài chính tập đoàn: Là báo cáo tài chính bao gồm toàn bộ hoặc một phần báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên trong tập đoàn. Thuật ngữ "Báo cáo tài chính tập đoàn" để chỉ báo cáo tài chính hợp nhất được lập từ báo cáo tài chính của công ty mẹ, các công ty con và công ty liên doanh, liên kết hoặc báo cáo tài chính tổng hợp được lập từ báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng đều chịu sự kiểm soát chung;

(vii) Đơn vị thành viên quan trọng: Là đơn vị thành viên mà kiểm toán viên nhà nước xác định có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn, hoặc tùy theo bản chất hay hoàn cảnh cụ thể, đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn;

(viii) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất tập đoàn. "Quy trình hợp nhất" bao gồm:

• Ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin tài chính về các đơn vị thành viên trong báo cáo tài chính tập đoàn bằng phương pháp hợp nhất toàn bộ, hợp nhất từng phần, hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc;

• Tổng hợp các báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng chịu sự kiểm soát chung vào báo cáo tài chính tổng hợp của tập đoàn.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tìm hiểu tập đoàn, các đơn vị thành viên và lập kế hoạch kiểm toán tập đoàn

06. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán tập đoàn phải lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết theo quy định tại CMKTNN 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính, cần lưu ý:

(i) Trường hợp một đoàn kiểm toán của Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính tập đoàn và các đơn vị thành viên thì phải lập một kế hoạch kiểm toán bao gồm cả kế hoạch kiểm toán tại các đơn vị thành viên và kiểm toán tập đoàn về các nội dung theo quy định tại CMKTNN 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính;

(ii) Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính các đơn vị thành viên của tập đoàn do các kiểm toán viên nhà nước thuộc đoàn kiểm toán khác thực hiện thì kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn trên cơ sở kế hoạch kiểm toán tại tập đoàn và lập kế hoạch kiểm tra, soát xét và sử dụng báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính đã được kiểm toán và sử dụng kết quả kiểm toán các đơn vị thành viên do các kiểm toán nhà nước thuộc các đoàn kiểm toán khác thực hiện phục vụ cho việc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

Khảo sát thông tin tập đoàn và các đơn vị thành viên

07. Theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết của đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua việc tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị là tập đoàn và các đơn vị thành viên, kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải:

(i) Hiểu biết về tập đoàn và đơn vị thành viên thông qua thông tin đã thu thập được về tập đoàn và các đơn vị thành viên; hiểu biết về môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn, bao gồm: khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; đặc điểm của đơn vị; các chiến lược, mục tiêu và các rủi ro kinh doanh có liên quan và việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị;

(ii) Tìm hiểu về quy trình hợp nhất, bao gồm cả những hướng dẫn được tập đoàn đưa ra cho các đơn vị thành viên. Những hướng dẫn này quy định cụ thể các yêu cầu đối với thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được đưa vào báo cáo tài chính tập đoàn và thường bao gồm các hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và một bộ báo cáo mẫu, như:

• Các quy định tính thống nhất và khả năng so sánh của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, gồm cả sự thống nhất các hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và một bộ báo cáo mẫu;

• Các chính sách kế toán được áp dụng;

• Các quy định của pháp luật và các yêu cầu thuyết minh khác được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, bao gồm: Xác định và lập báo cáo bộ phận; các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan; các giao dịch trong nội bộ tập đoàn và lợi nhuận chưa thực hiện; các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

• Thời hạn lập báo cáo.

(Phụ lục 01 của Chuẩn mực này ví dụ các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên nhà nước tập đoàn có thể tìm hiểu, kể cả quy trình hợp nhất)

08. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải có đầy đủ hiểu biết để khẳng định hoặc thay đổi lại những nhận định ban đầu về các đơn vị thành viên có thể là đơn vị thành viên quan trọng; đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn, kể cả rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn, theo quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết của đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính, dựa trên các thông tin:

(i) Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu về tập đoàn, các đơn vị thành viên và môi trường hoạt động và về quy trình hợp nhất, bao gồm cả bằng chứng kiểm toán thu thập được khi đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và các kiểm soát liên quan đến việc hợp nhất;

(ii) Thông tin thu thập được từ các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên.

Hiểu biết về kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên

09. Nếu kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn dự định yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên, kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải có hiểu biết:

(i) Liệu kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị thành viên đó có hiểu và tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán tập đoàn và đặc biệt là có độc lập hay không;

(ii) Năng lực chuyên môn của các kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị thành viên có cho phép họ:

• Hiểu biết đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán nhà nước và các chuẩn mực khác áp dụng cho kiểm toán tập đoàn để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán tập đoàn;

• Có các kỹ năng đặc biệt như kiến thức về ngành đặc thù cần thiết để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của một đơn vị đặc thù;

• Có hiểu biết đầy đủ về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán.

(iii) Liệu kiểm toán viên nhà nước tập đoàn có thể tham gia vào công việc của kiểm toán nhà nước tại các đơn vị thành viên ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không;

(iv) Liệu kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị thành viên có hoạt động trong môi trường pháp lý để có thể giám sát tích cực các kiểm toán viên nhà nước đó hay không. Khi có các bộ phận giám sát độc lập được thành lập để giám sát hoạt động kiểm toán và chất lượng kiểm toán, hiểu biết về môi trường pháp lý có thể giúp kiểm toán viên nhà nước tập đoàn đánh giá tính độc lập và năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn có thể thu thập thông tin về môi trường pháp lý từ kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên hoặc từ các bộ phận giám sát độc lập.

10. Nếu một kiểm toán viên nhà nước kiểm toán tại các đơn vị thành viên không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán tập đoàn, thì kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải tự thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên, thay vì yêu cầu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán tại đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên đó.

(Hướng dẫn cụ thể xem ví dụ Phụ lục 01 của Chuẩn mực này)

Xác định trọng yếu

11. Kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải xác định:

(i) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính tập đoàn khi xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát của tập đoàn;

(ii) Mức hoặc các mức trọng yếu chi tiết được áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, trong trường hợp báo cáo tài chính tập đoàn có các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh mà mức độ sai sót thấp hơn mức trọng yếu tổng thể áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của đối tượng sử dụng báo cáo tài chính tập đoàn;

(iii) Mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên được áp dụng cho các đơn vị thành viên mà các kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên sẽ kiểm toán hoặc soát xét vì mục đích kiểm toán tập đoàn. Để giảm xuống một mức độ thấp hợp lý khả năng tổng hợp các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện trong báo cáo tài chính tập đoàn vượt quá mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn, mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên phải thấp hơn mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính tập đoàn;

(iv) Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn. Các sai sót được phát hiện trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên có giá trị cao hơn mức giá trị này cần xem xét khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

12. Khi các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán cho mục đích kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải đánh giá sự phù hợp của mức trọng yếu thực hiện được xác định đối với đơn vị thành viên.

13. Nếu kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn quyết định sử dụng kết quả cuộc kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị thành viên để cung cấp bằng chứng kiểm toán cho cuộc kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xác định các nội dung sau có đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực này hay không tùy thuộc:

(i) Mức trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính của đơn vị thành viên;

(ii) Mức trọng yếu thực hiện đối với đơn vị thành viên.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

14. Theo quy định tại CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính, đã đánh giá, kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá của báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xác định loại công việc mà kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn, hoặc các kiểm toán viên đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán tại các đơn vị thành viên để kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên. Kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải xác định nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia vào công việc kiểm toán đơn vị thành viên.

15. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên do kiểm toán viên nhà nước thuộc các đoàn kiểm toán nhà nước khác thực hiện để xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải kiểm tra lại kết quả kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị thành viên đó về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát.

(Hướng dẫn cụ thể xem ví dụ Phụ lục 02 của chuẩn mực này)

Xác định loại công việc cần thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên

Các đơn vị thành viên quan trọng

16. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do có ảnh hưởng đáng kể về mặt tài chính đối với tập đoàn thì kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn hoặc kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên phải thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên đó và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên.

17. Đối với đơn vị thành viên được xác định là quan trọng do bản chất hay hoàn cảnh cụ thể mà đơn vị thành viên đó có thể tạo ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính của tập đoàn thì kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải thực hiện một hoặc các công việc sau:

(i) Kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;

(ii) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn có thể quyết định thực hiện hoặc đề nghị kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh đó. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn đề nghị kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán một hoặc nhiều nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể, việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải tính đến thực tế là nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính có liên quan với nhau.

(iii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể liên quan đến khả năng xảy ra rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn có thể thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn.

Các đơn vị thành viên không quan trọng

18. Đối với các đơn vị thành viên được xác định là không quan trọng, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải thực hiện các thủ tục phân tích ở cấp độ tập đoàn. Tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên có thể được tổng hợp ở nhiều cấp độ khác nhau cho mục đích thực hiện các thủ tục phân tích. Kết quả của các thủ tục phân tích chứng thực cho các kết luận của kiểm toán viên nhà nước tập đoàn rằng không có rủi ro đáng kể về sai sót trọng yếu nào của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được tổng hợp của các đơn vị thành viên không quan trọng.

19. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn cho rằng sẽ không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán từ: Các công việc được thực hiện đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên quan trọng; Các công việc được thực hiện đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất; Các thủ tục phân tích được thực hiện ở cấp độ tập đoàn,

Trong các trường hợp trên, kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải lựa chọn các đơn vị thành viên không quan trọng và phải thực hiện một hoặc các công việc sau đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của từng đơn vị thành viên được lựa chọn:

(i) Kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;

(ii) Kiểm toán một hay nhiều số dư tài khoản, nhóm giao dịch hoặc các thuyết minh;

(iii) Soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên và sử dụng mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên;

(iv) Các thủ tục khác.

Kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải thay đổi việc lựa chọn các đơn vị thành viên trong mỗi kỳ kiểm toán.

Tham gia vào công việc của kiểm toán viên đơn vị thành viên

Các đơn vị thành viên quan trọng - Đánh giá rủi ro

20. Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của một đơn vị thành viên quan trọng, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro tại đơn vị thành viên để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc tham gia này tùy thuộc vào hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước tập đoàn về kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên; tuy nhiên, tối thiểu kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải tham gia vào các nội dung sau:

(i) Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên hoặc đơn vị thành viên về các hoạt động kinh doanh của đơn vị thành viên có ảnh hưởng quan trọng đối với tập đoàn;

(ii) Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị thành viên do gian lận hoặc nhầm lẫn;

(iii) Soát xét các tài liệu ghi chép của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Các tài liệu này phản ánh kết luận của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên về các rủi ro đáng kể đó.

Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính của tập đoàn - Các thủ tục kiểm toán tiếp theo

21. Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn đã được xác định tại một đơn vị thành viên do kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét, thì kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn. Dựa vào hiểu biết về kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xác định có cần thiết phải tham gia vào các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Quy trình hợp nhất

22. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên. Kiểm toán viên nhà nước tập đoàn, hoặc kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên theo yêu cầu của kiểm toán nhà nước tập đoàn, phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

23. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong báo cáo tài chính tập đoàn phát sinh từ quy trình hợp nhất. Việc này bao gồm đánh giá xem liệu tất cả báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên đã được bao gồm trong báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.

24. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của tập đoàn hay không.

Quy trình hợp nhất có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu đã báo cáo trong báo cáo tài chính tập đoàn mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thông thường, và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh có thể bao gồm:

(i) Đánh giá liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và giao dịch liên quan hay không;

(ii) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng đã được tính toán và xử lý chính xác và được tập đoàn và đơn vị thành viên (trong phạm vi phù hợp) phê duyệt hay chưa;

(iii) Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;

(iv) Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện, các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.

25. Nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của một đơn vị thành viên chưa được lập theo các chính sách kế toán được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn, thì kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải đánh giá xem báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên đó đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.

26. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xác định xem các thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính được xác định khi trao đổi với kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên có phải là thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính được tổng hợp vào báo cáo tài chính tập đoàn hay không.

27. Nếu báo cáo tài chính tập đoàn bao gồm báo cáo tài chính của một đơn vị thành viên có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của tập đoàn thì kiểm toán nhà nước tập đoàn phải đánh giá xem báo cáo tài chính đã được điều chỉnh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chưa.

(Xem ví dụ hướng dẫn tại Phụ lục 01 chuẩn mực này)

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

28. Khi kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn hoặc các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên, kiểm toán viên nhà nước tại tập

đoàn hoặc các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên phải thực hiện các thủ tục được thiết kế để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị thành viên trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị thành viên đến ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tập đoàn và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính tập đoàn.

29. Khi kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên thực hiện những công việc khác ngoài việc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên thông báo cho kiểm toán viên nhà nước tập đoàn nếu kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà các sự kiện đó có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính tập đoàn.

Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên

30. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải trao đổi kịp thời với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên về những yêu cầu của mình. Những vấn đề được trao đổi phải bao gồm những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức và nội dung trao đổi của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên với kiểm toán viên nhà nước tập đoàn. Nội dung trao đổi bao gồm:

(i) Yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên xác nhận rằng họ sẽ hợp tác với kiểm toán viên nhà nước tập đoàn, trên cơ sở biết được bối cảnh mà kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn sẽ sử dụng kết quả công việc của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên;

(ii) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn, đặc biệt là các yêu cầu về tính độc lập;

(iii) Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên thì phải trao đổi với kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên về mức trọng yếu đối với đơn vị thành viên (và mức hoặc các mức trọng yếu, nếu có, đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh) và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tập đoàn;

(iv) Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn, liên quan tới công việc của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước đơn vị tại thành viên trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến báo cáo tài chính tập đoàn, do gian lận hoặc nhầm lẫn tại đơn vị thành viên và biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên đối với các rủi ro đó;

(v) Danh sách các bên liên quan do tập đoàn lập và bất kỳ bên liên quan nào khác mà kiểm toán viên nhà nước tập đoàn biết được. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên trao đổi kịp thời về các bên liên quan chưa được tập đoàn hoặc kiểm toán viên nhà nước tập đoàn xác định trước đó. Kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải quyết định có thông báo về các bên liên quan mới được phát hiện này với các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên khác hay không.

31. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên trao đổi về các vấn đề liên quan đến kết luận của kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn về cuộc kiểm toán tập đoàn. Nội dung trao đổi phải bao gồm:

(i) Kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên có tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán tập đoàn không, kể cả tính độc lập và năng lực chuyên môn;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên có tuân thủ các yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước tập đoàn không;

(iii) Xác định các báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên đã kiểm toán hoặc soát xét;

(iv) Thông tin về các trường hợp đơn vị thành viên không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;

(v) Danh sách những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị thành viên (danh sách này không cần bao gồm những sai sót có giá trị thấp hơn mức giá trị được coi là sai sót không đáng kể do kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn thông báo);

(vi) Những dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị;

(vii) Mô tả về bất kỳ khiếm khuyết nghiêm trọng nào phát hiện được trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên;

(viii) Những vấn đề quan trọng khác mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên đã hoặc sẽ trao đổi với đơn vị thành viên, bao gồm gian lận hoặc cáo buộc gian lận có sự tham gia tại đơn vị thành viên của những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị thành viên hoặc các trường hợp khác mà các gian lận đó có thể gây ra sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên;

(ix) Bất kỳ vấn đề nào khác có thể liên quan đến kiểm toán tập đoàn, hoặc những vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên muốn kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn lưu ý, kể cả những vấn đề ngoại lệ được trình bày trong văn bản giải trình mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên yêu cầu lãnh đạo đơn vị lập;

(x) Những phát hiện, kết luận hoặc ý kiến tổng thể của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

Đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên và tính đầy đủ của công việc của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên

32. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên (xem Đoạn 31 chuẩn mực này). Kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phải:

(i) Thảo luận với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên, đơn vị thành viên hoặc tập đoàn (nếu cần), về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này;

(ii) Xác định xem có cần soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên không.

33. Nếu kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn kết luận rằng công việc mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên đã làm là chưa đầy đủ, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó thuộc về kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên hay kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

34. Theo quy định tại CMKTNN 1200 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện các cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra các kết luận phù hợp để làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải đánh giá xem liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện đối với quy trình hợp nhất, từ công việc mà kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn và các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên thực hiện đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên để làm cơ sơ đưa ra ý kiến kiểm toán tập đoàn hay chưa.

Nếu kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn kết luận rằng chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán tập đoàn, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn có thể yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại

đơn vị thành viên thực hiện các thủ tục bổ sung. Nếu việc này không khả thi, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn có thể thực hiện các thủ tục riêng của mình đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên.

35. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải đánh giá ảnh hưởng của bất kỳ sai sót nào không được điều chỉnh (kể cả sai sót do kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phát hiện hoặc sai sót được các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên trao đổi) đối với ý kiến kiểm toán tập đoàn và bất kỳ trường hợp nào không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Trao đổi với lãnh đạo tập đoàn

36. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xác định những khiếm khuyết nào được phát hiện trong kiểm soát nội bộ cần phải trao đổi với lãnh đạo tập đoàn theo quy định tại CMKTNN 1260 - Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính. Khi đưa ra quyết định này, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải xem xét:

(i) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của cả tập đoàn;

(ii) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ phát hiện được tại các đơn vị thành viên;

(iii) Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà các kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên đã lưu ý.

37. Nếu gian lận được kiểm toán viên nhà nước tập đoàn phát hiện hoặc được kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên lưu ý với kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn, hoặc có thông tin cho thấy có gian lận, thì kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải trao đổi kịp thời việc này với cấp quản lý phù hợp của tập đoàn để thông báo cho các cá nhân chịu trách nhiệm chính trong việc phát hiện và ngăn ngừa gian lận về các vấn đề liên quan tới trách nhiệm của họ.

38. Trong trường hợp kiểm toán tại tập đoàn hoặc khi kiểm toán tại đơn vị thành viên, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải yêu cầu Ban lãnh đạo tập đoàn thông báo cho Ban lãnh đạo đơn vị thành viên về bất kỳ vấn đề nào mà kiểm toán viên nhà nước tập đoàn biết được và cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà Ban lãnh đạo đơn vị thành viên có thể chưa biết về vấn đề đó.

39. Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo quy định tại CMKTNN 1260 - Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính và các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác, kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải trao đổi với đơn vị tập đoàn tại những thời điểm khác nhau về các vấn đề sau:

(i) Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên;

(ii) Khái quát về nội dung mà kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn dự kiến tham gia vào công việc của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên quan trọng;

(iii) Những trường hợp mà kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn đánh giá là có nghi ngờ về chất lượng công việc của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên;

(iv) Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán tập đoàn, chẳng hạn việc tiếp cận thông tin của kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn bị hạn chế;

(v) Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến tập đoàn, đơn vị thành viên, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(i) Bản phân tích về các đơn vị thành viên, trong đó chỉ rõ các đơn vị thành viên quan trọng và loại công việc được thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên đó;

(ii) Nội dung, lịch trình và phạm vi tham gia của kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn vào công việc của kiểm toán viên nhà nước đơn vị thành viên đối với các đơn vị thành viên quan trọng, bao gồm việc kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn soát xét các nội dung có liên quan trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên và những kết luận được rút ra dựa vào các tài liệu, hồ sơ đó;

(iii) Trao đổi bằng văn bản giữa kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn và kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên về những yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

Phụ lục 01
VÍ DỤ VỀ CÁC VẤN ĐỀ MÀ KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC TẬP TẠI ĐOÀN CÓ THỂ TÌM HIỂU

Ví dụ sau đây bao gồm các vấn đề mà nhóm kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn

1. Các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn có thể bao gồm sự kết hợp của các kiểm soát sau:

(1) Các cuộc họp thường xuyên giữa tập đoàn và đơn vị thành viên để thảo luận việc phát triển kinh doanh và đánh giá kết quả hoạt động;

(2) Giám sát hoạt động và kết quả tài chính của các đơn vị thành viên, bao gồm các thủ tục báo cáo thường xuyên; điều này giúp tập đoàn giám sát kết quả hoạt động thực tế của các đơn vị thành viên so với kế hoạch và có những biện pháp thích hợp;

(3) Quy trình đánh giá rủi ro của tập đoàn, bao gồm xác định, phân tích và quản lý các rủi ro kinh doanh, kể cả rủi ro do gian lận, có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn;

(4) Giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

(5) Quy trình giám sát tính kịp thời và đánh giá tính chính xác và tính đầy đủ của báo cáo tài chính và thông tin tài chính nhận được từ các đơn vị thành viên;

(6) Hệ thống công nghệ thông tin trung tâm được kiểm soát bởi cùng một hệ thống kiểm soát công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một phần tập đoàn;

(7) Các hoạt động kiểm soát trong một hệ thống công nghệ thông tin chung cho toàn bộ hoặc một số đơn vị thành viên;

(8) Giám sát các kiểm soát, bao gồm các hoạt động của kiểm toán nội bộ và các chương trình tự đánh giá;

(9) Các chính sách và thủ tục nhất quán, bao gồm cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn;

(10) Các chương trình áp dụng cho cả tập đoàn như chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và các chương trình ngăn ngừa gian lận;

(11) Sự phân công quyền hạn và trách nhiệm cho đơn vị thành viên.

2. Ví dụ, kiểm toán nội bộ có thể được coi là một phần của các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn khi chức năng kiểm toán nội bộ được thực hiện tập trung. CMKTNN 1610 quy định về việc đánh giá của kiểm toán viên nhà nước tập đoàn về năng lực và tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ khi kiểm toán viên nhà nước tập đoàn dự định sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

Quy trình hợp nhất

3. Hiểu biết của nhóm kiểm toán viên nhà nước tập đoàn về quy trình hợp nhất có thể bao gồm các vấn đề sau:

Các vấn đề liên quan đến khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng:

(1) Mức độ hiểu biết của lãnh đạo đơn vị thành viên về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(2) Quy trình xác định và hạch toán kế toán cho các đơn vị thành viên theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(3) Quy trình xác định các bộ phận báo cáo cho mục đích báo cáo bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(4) Quy trình xác định các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan cho mục đích báo cáo theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(5) Các chính sách kế toán được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn, các thay đổi so với năm tài chính trước và các thay đổi là kết quả do việc áp dụng các chuẩn mực mới hoặc được sửa đổi theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(6) Các thủ tục để xử lý đối với trường hợp đơn vị thành viên có kỳ kế toán năm khác với kỳ kế toán năm của tập đoàn.

Các vấn đề liên quan đến quy trình hợp nhất:

(7) Quy trình lãnh đạo tập đoàn tìm hiểu về các chính sách kế toán được các đơn vị thành viên áp dụng, và nếu có thể, đảm bảo rằng các chính sách kế toán nhất quán được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên để sử dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, và đảm bảo rằng những khác biệt trong các chính sách kế toán được xác định và điều chỉnh khi cần thiết theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Các chính sách kế toán nhất quán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước, quy định và thông lệ cụ thể được tập đoàn áp dụng, dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, mà các đơn vị thành viên sử dụng các chính sách này để báo cáo các giao dịch tương tự một cách nhất quán. Các chính sách này thường được mô tả trong cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và bộ báo cáo mẫu do tập đoàn phát hành;

(8) Quy trình của tập đoàn để đảm bảo các đơn vị thành viên lập và trình bày báo cáo tài chính đầy đủ, chính xác và kịp thời phục vụ cho việc hợp nhất;

(9) Quy trình quy đổi báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên có đơn vị tiền tệ khác theo đơn vị tiền tệ của báo cáo tài chính tập đoàn;

(10) Cách thức tổ chức công nghệ thông tin cho việc hợp nhất, bao gồm các giai đoạn thủ công và tự động của quy trình và các kiểm soát thủ công và tự động tại các giai đoạn khác nhau của quy trình hợp nhất;

(11) Quy trình tập đoàn thu thập thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Các vấn đề liên quan đến các bút toán điều chỉnh hợp nhất:

(12) Quy trình ghi chép các bút toán điều chỉnh hợp nhất, bao gồm việc lập, phê duyệt và xử lý các bút toán ghi sổ có liên quan và kinh nghiệm của những người chịu trách nhiệm về việc hợp nhất;

(13) Các bút toán điều chỉnh hợp nhất theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(14) Lý do kinh tế của các sự kiện và giao dịch làm phát sinh các bút toán điều chỉnh hợp nhất;

(15) Tần suất, bản chất và quy mô của các giao dịch giữa các đơn vị thành viên;

(16) Các thủ tục giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;

(17) Các bước đã thực hiện để xác định giá trị hợp lý của tài sản được mua và các khoản nợ phải trả, các thủ tục phân bổ lợi thế thương mại (khi thích hợp) và kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(18) Các thỏa thuận với một cổ đông chi phối hoặc các cổ đông thiểu số liên quan đến các khoản lỗ của một đơn vị thành viên (ví dụ, nghĩa vụ của cổ đông thiểu số trong việc bù đắp các khoản lỗ này).

Phụ lục 02
VÍ DỤ VỀ CÁC ĐIỀU KIỆN HOẶC SỰ KIỆN CÓ THỂ CHO THẤY RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẬP ĐOÀN

Ví dụ sau đây bao gồm các điều kiện hoặc sự kiện; tuy nhiên, không phải tất cả các điều kiện hoặc sự kiện đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán tập đoàn và các ví dụ này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

(1) Cơ cấu tập đoàn phức tạp, đặc biệt là khi thường xuyên có các giao dịch mua bán, giải thể hoặc tái cơ cấu tổ chức;

(2) Cơ cấu quản trị doanh nghiệp không tốt, bao gồm các quy trình ra quyết định không minh bạch;

(3) Không có các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các kiểm soát đó không hiệu quả, kể cả trường hợp không có đủ thông tin của Ban Giám đốc tập đoàn về việc giám sát và kết quả giám sát hoạt động của các đơn vị thành viên;

(4) Các đơn vị thành viên đang hoạt động tại nước ngoài - nơi có thể gặp phải các yếu tố như có sự can thiệp bất thường của Chính phủ vào các lĩnh vực như thương mại và chính sách tài khóa, các hạn chế về tiền tệ và chi trả cổ tức và các biến động về tỷ giá hối đoái;

(5) Hoạt động kinh doanh của các đơn vị thành viên chứa đựng rủi ro cao như có các hợp đồng dài hạn hoặc hợp đồng mua bán công cụ tài chính mới hoặc phức tạp;

(6) Những vấn đề không chắc chắn liên quan đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên phải được tổng hợp trong báo cáo tài chính tập đoàn theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, như liệu có tồn tại các đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc đơn vị không kinh doanh hay không và thông tin của các đơn vị đó có cần được tổng hợp hay hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn hay không;

(7) Các mối quan hệ và giao dịch bất thường với các bên liên quan;

(8) Trước đây đã có trường hợp số dư của các tài khoản giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn không khớp nhau hoặc không được đối chiếu khi hợp nhất;

(9) Sự tồn tại của các giao dịch phức tạp được hạch toán tại nhiều đơn vị thành viên;

(10) Các chính sách kế toán mà các đơn vị thành viên áp dụng không nhất quán với các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn;

(11) Việc các đơn vị thành viên có thời điểm kết thúc năm tài chính khác nhau có thể bị lợi dụng để làm sai lệch thời điểm của các giao dịch;

(12) Trước đây đã có trường hợp bút toán điều chỉnh hợp nhất không được phê duyệt hoặc bút toán điều chỉnh hợp nhất không đầy đủ;

(13) Lập kế hoạch về thuế có lợi cho tập đoàn, hoặc có các giao dịch lớn làm tăng lợi nhuận trong các đơn vị được hưởng ưu đãi về thuế;

(14) Thường xuyên thay đổi kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên.

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 1610 SỬ DỤNG CÔNG VIỆC CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NỘI BỘ 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 1610 của INTOSAI - Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

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 công việc của kiểm toán viên nội bộ khi tiến hành cuộc kiểm toán tài chính tại đơn vị được kiểm toán có kiểm toán nội bộ.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán của mình và trách nhiệm này không được giảm nhẹ khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.

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) Kiểm toán nội bộ: Là hoạt động do đơn vị được kiểm toán thực hiện hoặc do tổ chức bên ngoài cung cấp, với chức năng chủ yếu là kiểm tra, đánh giá, giám sát sự đầy đủ, thích hợp và hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;

(ii) Kiểm toán viên nội bộ: Là những cá nhân thực hiện các chức năng của kiểm toán nội bộ. Kiểm toán viên nội bộ có thể thuộc phòng kiểm toán nội bộ hoặc các ban có chức năng tương tự của đơn vị được kiểm toán hoặc do tổ chức bên ngoài 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

Xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

06. Khi tiến hành cuộc kiểm toán tài chính tại đơn vị có kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, như:

(i) Mức độ đầy đủ, tính thích hợp trong công việc của kiểm toán viên nội bộ cho mục đích của cuộc kiểm toán;

(ii) Ảnh hưởng dự kiến của việc sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên nhà nước.

07. Để xem xét sự đầy đủ, thích hợp khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá:

(i) Tính khách quan của kiểm toán nội bộ: Đánh giá thông qua vị trí của kiểm toán nội bộ trong đơn vị được kiểm toán; mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ với đơn vị được kiểm toán và các bộ phận khác; hiệu lực hoặc kết quả thực hiện những kiến nghị của kiểm toán nội bộ đối với đơn vị được kiểm toán;

(ii) Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nội bộ: Đánh giá trình độ, năng lực chuyên môn và tính chuyên nghiệp của kiểm toán viên nội bộ; chính sách tuyển dụng và đào tạo kiểm toán viên nội bộ;

(iii) Sự thận trọng nghề nghiệp thích hợp của kiểm toán viên nội bộ: Xem xét sự phù hợp trong lập kế hoạch, giám sát, soát xét và lưu trữ hồ sơ của kiểm toán viên nội bộ; mức độ đầy đủ của quy định, hướng dẫn chuyên môn mà kiểm toán nội bộ thực hiện;

(iv) Tính hiệu quả trong trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên nhà nước như: Kiểm toán viên nhà nước được biết, được tiếp cận với những báo cáo kiểm toán nội bộ liên quan và được thông báo bất cứ vấn đề quan trọng nào mà kiểm toán viên nội bộ xét thấy có thể ảnh hưởng đến công việc của kiểm toán viên nhà nước.

08. Để xác định ảnh hưởng dự kiến của công việc của kiểm toán viên nội bộ đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét:

(i) Nội dung và phạm vi của các công việc cụ thể mà kiểm toán viên nội bộ đã hoặc sẽ thực hiện liên quan đến nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán;

(ii) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cụ thể;

(iii) Mức độ chủ quan của kiểm toán viên nội bộ trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để chứng minh cho các cơ sở dẫn liệu liên quan, như: Việc xác định mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính; mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thuyết minh cụ thể; mức trọng yếu thực hiện; các phương pháp chọn mẫu đã được lựa chọn; lưu trữ hồ sơ về các công việc đã thực hiện; các thủ tục soát xét và lập báo cáo mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện.

Sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ

09. Để sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét mức độ đầy đủ, thích hợp của các công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ như:

(i) Quá trình đào tạo đầy đủ về chuyên môn và sự thành thạo trong công việc của kiểm toán viên nội bộ;

(ii) Hoạt động giám sát, kiểm tra và lưu lại bằng hồ sơ đối với công việc đã thực hiện;

(iii) Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán được thu thập để làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên nội bộ;

(iv) Sự phù hợp trong kết luận của kiểm toán viên nội bộ với tình hình thực tế; tính nhất quán giữa báo cáo với kết quả công việc đã thực hiện của kiểm toán viên nội bộ;

(v) Quá trình xử lý các vấn đề đặc biệt hoặc bất thường mà kiểm toán viên nội bộ nêu ra.

10. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ nhằm khẳng định tính đầy đủ, thích hợp đối với mục tiêu của cuộc kiểm toán. Nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện đối với công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ sẽ dựa vào đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu, đánh giá về kiểm toán nội bộ và đánh giá về công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ. Các thủ tục kiểm toán có thể bao gồm:

(i) Kiểm tra những khoản mục đã được kiểm toán viên nội bộ kiểm tra;

(ii) Kiểm tra những khoản mục khác tương tự mà kiểm toán viên nội bộ chưa kiểm tra;

(iii) Quan sát các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ thực hiện.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(i) Các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện đối với các công việc của kiểm toán viên nội bộ;

(ii) Các kết luận rút ra từ việc đánh giá mức độ đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ.

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 1620 SỬ DỤNG CÔNG VIỆC CỦA CHUYÊN GIA 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 1620 của INTOSAI - Sử dụng công việc của chuyên gia.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với việc sử dụng công việc của chuyên gia là cá nhân hoặc tổ chức hoạt động trong lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp trong kiểm toán tài chính.

03. Kiểm toán viên nhà nước chịu trách nhiệm toàn bộ về ý kiến kiểm toán đưa ra, việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước về ý kiến kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của Chuẩn mực kiểm toán này và kết luận rằng công việc của chuyên gia là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, thì kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia như là bằng chứng kiểm toán thích hợp.

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) Chuyên gia của Kiểm toán nhà nước (sau đây gọi tắt là "chuyên gia"): Là cá nhân hoặc tổ chức ngoài Kiểm toán nhà nước có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được kiểm toán viên nhà nước sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

(ii) Chuyên môn: Là kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm trong một lĩnh vực riêng biệt;

(iii) Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán, mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia

06. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không đủ năng lực, kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt cần thiết phải sử dụng chuyên gia để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như:

(i) Việc định giá các công cụ tài chính phức tạp, đất đai, nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị, đồ trang sức, tác phẩm nghệ thuật, đồ cổ, tài sản vô hình, tài sản được mua và các khoản nợ từ hợp nhất kinh doanh và những tài sản có thể đã bị giảm giá trị;

(ii) Những tính toán thống kê về các khoản công nợ liên quan đến các hợp đồng bảo hiểm và chính sách phúc lợi của nhân viên;

(iii) Ước tính về trữ lượng dầu và khí;

(iv) Việc đánh giá các khoản nợ liên quan đến bảo vệ môi trường và chi phí giải phóng mặt bằng;

(v) Việc diễn giải các hợp đồng, pháp luật và các quy định;

(vi) Việc phân tích các vấn đề phức tạp hoặc bất thường liên quan đến việc tuân thủ luật thuế.

(vii) Một số công việc khác cần thiết phải sử dụng chuyên gia ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

07. Sử dụng chuyên gia để trợ giúp kiểm toán viên nhà nước trong việc:

(i) Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị được kiểm toán, trong đó có kiểm soát nội bộ;

(ii) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;

(iii) Xác định và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính;

(iv) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;

(v) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

08. Để xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các nội dung sau:

(i) Đơn vị được kiểm toán có sử dụng chuyên gia của đơn vị khi lập báo cáo tài chính hay không. Nếu đơn vị được kiểm toán đã sử dụng chuyên gia, thì kiểm toán viên nhà nước quyết định có sử dụng chuyên gia hay không có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

- Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán là nhân viên của đơn vị được kiểm toán hay được thuê từ ngoài;
- Mức độ kiểm soát và ảnh hưởng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- Năng lực và khả năng của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- Việc tuân thủ các chuẩn mực về kỹ thuật hay yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của chuyên ngành của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
- Các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia.

(ii) Bản chất, tầm quan trọng và độ phức tạp của vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;

(iii) Rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;

(iv) Nội dung của các thủ tục nhằm giải quyết những rủi ro được phát hiện, gồm: kiến thức hoặc kinh nghiệm với công việc của chuyên gia liên quan đến những vấn đề cần chuyên gia tư vấn và tính sẵn có của các bằng chứng kiểm toán khác.

Liên quan đến ảnh hưởng của năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán đối với độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được quy định và hướng dẫn tại CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

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

09. Để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét:

(i) Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(ii) Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;

(iii) Tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán;

(iv) Hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với các công việc trước đó của chuyên gia;

(v) Chuyên gia phải tuân thủ các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của Kiểm toán nhà nước theo quy định về việc thuê và sử dụng chuyên gia.

10. Chuyên gia không là thành viên Đoàn kiểm toán, thì thực hiện theo các điều khoản hợp đồng giữa Kiểm toán nhà nước với chuyên gia. Trường hợp chuyên gia là một thành viên của Đoàn kiểm toán, thì phải tuân theo các quy định hiện hành của Kiểm toán nhà nước.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia

11. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia cho mục đích kiểm toán vì năng lực, khả năng và tính khách quan của một chuyên gia là những yếu tố ảnh hưởng đáng kể đến mức độ đầy đủ, thích hợp trong công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, cụ thể:

(i) Năng lực của chuyên gia được thể hiện thông qua hiểu biết và trình độ chuyên môn của chuyên gia;

(ii) Khả năng của chuyên gia được thể hiện thông qua việc chuyên gia sử dụng năng lực đó trong từng trường hợp cụ thể của cuộc kiểm toán;

(iii) Tính khách quan có thể bị ảnh hưởng do thành kiến, mâu thuẫn lợi ích, hoặc những nhân tố khác có ảnh hưởng đến những xét đoán nghề nghiệp của chuyên gia.

12. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét năng lực, khả năng của chuyên gia thông qua:

(i) Kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với công việc trước đó của chuyên gia;

(ii) Thảo luận với chuyên gia;

(iii) Thảo luận với các kiểm toán viên nhà nước hoặc cá nhân khác đã có kinh nghiệm với công việc của chuyên gia;

(iv) Xem xét bằng cấp chuyên môn của chuyên gia có đáp ứng yêu cầu về nghề nghiệp hoặc các yêu cầu đạo đức và các yêu cầu khác theo quy định của pháp luật; tham khảo sách hoặc tài liệu của chuyên gia đã phát hành;

(v) Xem xét tính phù hợp giữa năng lực của chuyên gia trong tất cả các lĩnh vực thuộc phạm vi chuyên môn của chuyên gia với công việc phải sử dụng chuyên gia.

13. Nhiều trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, như nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa. Việc đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nguy cơ đối với tính khách quan của chuyên gia và sự cần thiết phải có các biện pháp

bảo vệ có thể dựa trên vai trò của chuyên gia và tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán. Khi đánh giá tính khách quan của một chuyên gia, kiểm toán viên nhà nước có thể:

(i) Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về những lợi ích hoặc mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia mà có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia;

(ii) Thảo luận với chuyên gia về các biện pháp bảo vệ và đánh giá tính đầy đủ, phù hợp của những biện pháp bảo vệ để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Những lợi ích và các mối quan hệ có thể thảo luận với chuyên gia bao gồm: Lợi ích tài chính; các mối quan hệ cá nhân và kinh doanh; các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp bao gồm cả trường hợp tổ chức nếu chuyên gia là tổ chức. Trong trường hợp cần thiết cũng có thể thu thập giải trình bằng văn bản từ chuyên gia về bất kỳ lợi ích hoặc mối quan hệ nào với đơn vị được kiểm toán mà chuyên gia đó biết được.

Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia

14. Kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia như: sự phù hợp giữa chuyên môn của chuyên gia với cuộc kiểm toán; các chuẩn mực nghề nghiệp, chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật mà chuyên gia phải áp dụng; các giả định và phương pháp được chuyên gia áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với mục đích lập báo cáo tài chính; nội dung thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia sử dụng để:

(i) Xác định nội dung, phạm vi và các mục tiêu của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán;

(ii) Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Hợp đồng với chuyên gia

15. Kiểm toán nhà nước phải hợp đồng bằng văn bản với chuyên gia về các vấn đề chính sau:

(i) Nội dung, phạm vi và các mục tiêu công việc của chuyên gia. Khi thỏa thuận về nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia, kiểm toán nhà nước cần thảo luận về những chuẩn mực kỹ thuật có liên quan, yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của chuyên ngành mà chuyên gia phải tuân thủ.

(ii) Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và của chuyên gia;

(iii) Nội dung, lịch trình và phạm vi trao đổi giữa kiểm toán viên nhà nước và chuyên gia, bao gồm cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp.

(iv) Việc tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia.

16. Nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia; nghĩa vụ và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và chuyên gia cũng như nội dung, lịch trình, phạm vi của việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên nhà nước và chuyên gia có thể thay đổi trong từng trường hợp cho phù hợp với thực tế cuộc kiểm toán. Khi có sự thay đổi phải được thể hiện bằng văn bản.

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp công việc của chuyên gia

17. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, bao gồm:

(i) Tính phù hợp và hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, tính nhất quán của các phát hiện và kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác;

(ii) Tính phù hợp và hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia đã sử dụng;

(iii) Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng, có ảnh hưởng đáng kể đến công việc của chuyên gia.

18. Thủ tục kiểm toán để đánh giá tính đầy đủ, thích hợp công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, gồm:

(i) Phỏng vấn chuyên gia;

(ii) Soát xét báo cáo và giấy tờ làm việc của chuyên gia;

(iii) Thảo luận với chuyên gia khác có kinh nghiệm chuyên môn tương ứng khi những phát hiện và kết luận của chuyên gia không phù hợp với các bằng chứng kiểm toán khác;

(iv) Thảo luận báo cáo của chuyên gia của Kiểm toán nhà nước với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

19. Khi đánh giá sự phù hợp và hợp lý của những phát hiện và kết luận của chuyên gia, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét những phát hiện và kết luận đó có:

(i) Được trình bày phù hợp với quy định của các chuẩn mực nghề nghiệp hoặc chuẩn mực chuyên ngành của chuyên gia;

(ii) Được trình bày rõ ràng, có tham chiếu đến những mục tiêu đã được thống nhất với kiểm toán viên nhà nước, phạm vi công việc thực hiện và các chuẩn mực áp dụng;

(iii) Sự phù hợp với thời gian, phạm vi công việc và có tính đến sự kiện xảy ra sau đó;

(iv) Bị ngoại trừ, giới hạn hoặc hạn chế trong việc sử dụng và nếu có thì cần xem sự ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo kiểm toán;

(v) Dựa trên những đánh giá phù hợp về những sai sót hoặc chênh lệch mà chuyên gia phát hiện.

20. Khi công việc của chuyên gia là đánh giá những giả định và phương pháp liên quan, bao gồm cả các mô hình (nếu có), được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc thực hiện một ước tính kế toán, đánh giá chất lượng sản phẩm, công trình xây dựng thì các thủ tục chủ yếu của kiểm toán viên nhà nước là đánh giá xem chuyên gia đã soát xét đầy đủ những giả định và phương pháp đó hay chưa. Khi công việc của chuyên gia là xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính để so sánh với giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán, thì các thủ tục của kiểm toán viên nhà nước chủ yếu là đánh giá các giả định và phương pháp đó, bao gồm cả các mô hình (nếu có) mà chuyên gia sử dụng.

21. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng những giả định và phương pháp quan trọng, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét và đánh giá những giả định và phương pháp đó có:

(i) Được chấp nhận rộng rãi trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia;

(ii) Phù hợp với yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(iii) Phụ thuộc vào việc sử dụng những mô hình mang tính chuyên môn hóa cao;

(iv) Phù hợp với những giả định và phương pháp của đơn vị được kiểm toán. Trường hợp, nếu không phù hợp thì cần nêu rõ lý do và ảnh hưởng của sự khác biệt đó.

22. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng nguồn dữ liệu quan trọng, thì kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục sau để kiểm tra nguồn dữ liệu đó:

(i) Xác nhận nguồn gốc của dữ liệu, bao gồm việc tìm hiểu hoặc kiểm tra (nếu có thể) các kiểm soát nội bộ đối với các dữ liệu đó và cách thức dữ liệu đó được chuyển cho chuyên gia;

(ii) Soát xét dữ liệu để kiểm tra tính đầy đủ và tính nhất quán của dữ liệu.

23. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến công tác kiểm định, đánh giá chất lượng sản phẩm dự án, công trình, thì kiểm toán viên nhà nước cần xem xét tính đầy đủ, thích hợp công việc của chuyên gia theo quy định của chuẩn mực này.

24. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy kết quả công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thỏa thuận với chuyên gia về nội dung và phạm vi công việc chuyên gia cần tiến hành thêm; hoặc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán phù hợp đối với từng trường hợp cụ thể. Trong trường hợp không thể giải quyết được vấn đề này thông qua các thủ tục kiểm toán bổ sung, thì kiểm toán viên nhà nước có thể phải trình bày ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo 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 do kiểm toán viên nhà nước đã không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán

25. Khi phát hành báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước không được đề cập đến công việc của chuyên gia trừ khi có yêu cầu của pháp luật. Nếu yêu cầu phải dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên nhà nước phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với ý kiến kiểm toán.

26. Nếu kiểm toán viên nhà nước dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, mà việc dẫn chứng giúp hiểu rõ lý do ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, thì kiểm toán viên nhà nước phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với ý kiến kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

27. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề về việc sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính 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 1700 HÌNH THÀNH Ý KIẾN KIỂM TOÁN VÀ BÁO CÁO 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 1700 của INTOSAI - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về 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 đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trong cuộc kiểm toán tài chính trên cơ sở đánh giá các ý kiến rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được; trình bày ý kiến kiểm toán cùng cơ sở của ý kiến một cách rõ ràng bằng văn bản và quy định hình thức, nội dung của báo cáo kiểm toán tài chính.

03. Chuẩn mực này được áp dụng cho cuộc kiểm toán một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung. Những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt được quy định tại CMKTNN 1800 - Lưu ý khi kiểm toán tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được quy định tại CMKTNN 1805 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính. Những ảnh hưởng đến hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán được 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 1706 - Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính.

04. Chuẩn mực này nhấn mạnh sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán tài chính. Khi cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực Kiểm toán nhà nước, sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán sẽ nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán, tăng cường sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính và xác định các tình huống bất thường xảy ra.

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(i) Báo cáo tài chính cho mục đích chung: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

(ii) Khuôn khổ về lập báo cáo tài chính cho mục đích chung là khuôn khổ được thiết kế nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhiều đối tượng phổ biến. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là khuôn khổ về trình bày hợp lý hoặc khuôn khổ về trình bày tuân thủ.

• Khuôn khổ về trình bày tuân thủ yêu cầu việc lập báo cáo tài chính phải tuân theo các yêu cầu quy định và không cho phép thoát ly khỏi quy định.

• Khuôn khổ về trình bày hợp lý yêu cầu phải tuân thủ theo quy định, nhưng cho phép có thể thoát ly hoặc bổ sung thêm các thông tin để đảm bảo báo cáo tài chính được trình bày rõ ràng và đúng đắn hơn, như: (1) Thừa nhận rõ ràng rằng, để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể phải thuyết minh nhiều hơn so với các quy định cụ thể của khuôn khổ đó, hoặc; (2) Thừa nhận rõ ràng rằng lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện khác với một hoặc một số yêu cầu của khuôn khổ để đạt được mục đích trình bày báo cáo tài chính một cách hợp lý. Những trường hợp như vậy được coi là cần thiết chỉ trong một số tình huống rất hãn hữu.

(iii) Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

(iv) Thuật ngữ "Báo cáo tài chính" trong chuẩn mực này có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung, bao gồm cả các thuyết minh có liên quan. Các thuyết minh có liên quan thường bao gồm phần tóm tắt các chính sách

kế toán quan trọng và các thuyết minh khác. Các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng quyết định hình thức và nội dung của các báo cáo tài chính, các bộ phận cấu thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

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

Hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính

07. Trên cơ sở đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính liệu báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Ý kiến kiểm toán phải được trình bày một cách rõ ràng bằng văn bản, trong đó nêu rõ cơ sở của ý kiến đó.

08. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải kết luận liệu kiểm toán viên nhà nước đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Kết luận đó cần tính đến:

(i) Kết luận của kiểm toán viên nhà nước về việc liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa;

(ii) Kết luận của kiểm toán viên nhà nước về việc liệu những sai sót không được điều chỉnh, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có trọng yếu hay không;

(iii) Những đánh giá được quy định tại các Đoạn 09, 10, 11, 12 Chuẩn mực này.

09. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sự phù hợp của báo cáo tài chính với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, xét trên các khía cạnh trọng yếu. Khi đánh giá, kiểm toán viên nhà nước đồng thời phải xem xét các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán (bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong báo cáo tài chính,…), kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận rằng tác động cộng hưởng của sự thiên lệch cùng với ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh làm cho báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có sai sót trọng yếu.

10. Khi xem xét các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá:

(i) Tính đầy đủ của thuyết minh về các chính sách kế toán quan trọng được lựa chọn và áp dụng;

(ii) Tính nhất quán và thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn và áp dụng so với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(iii) Tính hợp lý của các ước tính kế toán do đơn vị được kiểm toán đưa ra;

(iv) Tính phù hợp, đáng tin cậy, dễ hiểu và có thể so sánh được của các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính;

(v) Việc cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính;

(vi) Tính thích hợp của các thuật ngữ được sử dụng trong báo cáo tài chính.

11. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, việc đánh giá tại Đoạn 09 và Đoạn 10 Chuẩn mực này còn phải bao gồm đánh giá tính hợp lý của việc trình bày báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá việc này bằng cách xem xét:

(i) Cách trình bày, cấu trúc và nội dung tổng thể của báo cáo tài chính;

(ii) Tính đầy đủ, thích hợp của Báo cáo tài chính, bao gồm cả thuyết minh liên quan đến các giao dịch và sự kiện làm cơ sở để chứng minh báo cáo tài chính đạt được mục tiêu trình bày hợp lý.

12. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Dạng ý kiến kiểm toán

13. Có hai loại ý kiến kiểm toán là ý kiến chấp nhận toàn phần và ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần.

14. Ý kiến chấp nhận toàn phần là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, đã phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

15. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán trong các trường hợp:

(i) Dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

(ii) Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu.

16. Nếu báo cáo tài chính được lập theo các quy định của khuôn khổ về trình bày hợp lý không đạt được mục tiêu trình bày hợp lý, kiểm toán viên nhà nước phải quyết định xem liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán hay không. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi vấn đề này với đơn vị được kiểm toán trước khi đưa ra ý kiến kết luận.

17. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước không cần phải đánh giá về việc trình bày hợp lý của báo cáo tài chính. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo tài chính đó gây hiểu sai thì kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi vấn đề đó với đơn vị được kiểm toán và dựa vào cách thức vấn đề được giải quyết, Kiểm toán viên nhà nước phải quyết định liệu có cần phải đề cập đến vấn đề này trong báo cáo kiểm toán hay không, nếu có thì sẽ đề cập cho phù hợp.

Báo cáo kiểm toán

18. Báo cáo kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước phải đảm bảo các quy định từ Đoạn 118 đến Đoạn 125 CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính.

19. Phần thông tin về đơn vị được kiểm toán cần phải:

(i) Nêu rõ tên đơn vị có báo cáo tài chính đã được kiểm toán;

(ii) Nêu rõ ràng báo cáo tài chính đã được kiểm toán;

(iii) Nêu rõ tiêu đề của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính;

(iv) Tham chiếu đến phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác;

(v) Nêu rõ ngày kết thúc kỳ kế toán hoặc kỳ kế toán của từng báo cáo cấu thành bộ báo cáo tài chính;

(vi) Nêu rõ ngày lập và số trang của báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

20. Báo cáo kiểm toán tài chính phải bao gồm một mục có tiêu đề là "Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán", trong đó nêu rõ trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và những người chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tại đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán tài chính cũng cần giải thích thêm rằng đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà đơn vị xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn.

21. Báo cáo kiểm toán tài chính phải nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả cuộc kiểm toán.

22. Báo cáo kiểm toán tài chính phải nêu rõ rằng công việc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, trong đó yêu cầu Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính có còn sai sót trọng yếu hay không.

23. Báo cáo kiểm toán tài chính phải trình bày khái quát về cuộc kiểm toán:

(i) Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục để thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính;

(ii) Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước xem xét kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế;

(iii) Công việc kiểm toán cũng bao gồm việc đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của đơn vị được kiểm toán cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

24. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, phần khái quát về cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán phải đề cập đến "trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý các báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán".

25. Báo cáo kiểm toán tài chính phải nêu rõ liệu kiểm toán viên nhà nước có tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán hay không.

26. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, trừ khi pháp luật có quy định khác, ý kiến kiểm toán phải khẳng định: *"Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu,... phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]"*.

27. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, ý kiến kiểm toán phải nêu rõ là: *"Báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]"*.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(i) Các bằng chứng kiểm toán và tài liệu kiểm toán làm cơ sở tổng hợp kết quả kiểm toán;

(ii) 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 1705 Ý KIẾN KIỂM TOÁN KHÔNG PHẢI Ý KIẾN CHẤP NHẬN TOÀN PHẦN TRONG BÁO CÁO 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 1705 của INTOSAI - Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

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 quá trình kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán tài chính trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước kết luận cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

03. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: "ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "ý kiến kiểm toán trái ngược" và "từ chối đưa ra ý kiến".

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 có bên 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 Lan tỏa được hiểu như sau:

Lan tỏa: Là một thuật ngữ được sử dụng trong điều kiện có sai sót đã phát hiện hoặc chưa được phát hiện (nếu có) do kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp mà những sai sót đó ảnh hưởng sâu, rộng đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính. Ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính là những ảnh hưởng mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước:

(i) Những ảnh hưởng này không chỉ giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính;

(ii) Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính, thì những ảnh hưởng này vẫn đại diện hoặc có thể đại diện cho một phần quan trọng của báo cáo tài chính; hoặc

(iii) Những ảnh hưởng này trong trường hợp liên quan đến các thuyết minh, là vấn đề căn bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các trường hợp kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

06. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính một cách rõ ràng, phù hợp trong báo cáo kiểm toán khi:

(i) Dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận là tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

(ii) Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không còn sai sót trọng yếu.

07. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải kết luận xem đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, xét trên phương diện tổng thể có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không. Kết luận này cũng bao gồm cả việc đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính. Một sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính có thể phát sinh liên quan đến:

(i) Tính thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn: Các chính sách kế toán được lựa chọn không nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc báo cáo tài chính không trình bày các giao dịch và sự kiện quan trọng nhằm đạt được sự trình bày hợp lý;

(ii) Việc áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn: Đơn vị được kiểm toán không áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn một cách nhất quán với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính, kể cả việc không nhất quán giữa các kỳ kế toán hoặc giữa các giao dịch và sự kiện; hoặc do lựa chọn các chính sách kế toán áp dụng không phù hợp;

(iii) Tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trên báo cáo tài chính: Báo cáo tài chính không có đủ tất cả các thuyết minh; các thuyết minh trong báo cáo tài chính không được trình bày theo quy định hoặc báo cáo tài chính không cung cấp các thuyết minh cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý.

08. Việc kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (cũng được coi là giới hạn phạm vi kiểm toán) có thể phát sinh từ:

(i) Các tình huống ngoài sự kiểm soát của đơn vị như: Sổ kế toán, tài liệu kế toán của đơn vị đã bị hư hỏng không thể phục hồi; hoặc sổ kế toán, tài liệu kế toán của một đơn vị thành viên quan trọng đã bị các cơ quan có thẩm quyền tạm giữ;

(ii) Các tình huống liên quan đến nội dung hoặc lịch trình thực hiện công việc kiểm toán như:

• Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem phương pháp kế toán đơn vị áp dụng có phù hợp hay không;

• Không thể chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho, do thời điểm kiểm toán diễn ra sau ngày đơn vị thực hiện kiểm kê;

• Xác định rằng chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản là không đầy đủ, nhưng các kiểm soát của đơn vị lại không hữu hiệu;

• Những thay đổi về các quy định của pháp luật, các thảm họa thiên tai và các thay đổi bất thường.

09. Việc không thể thực hiện được một thủ tục kiểm toán cụ thể nào đó không tạo nên giới hạn phạm vi kiểm toán nếu như kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện thủ tục thay thế. Nếu không thể thực hiện được thủ tục kiểm toán thay thế, kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các quy định tại Đoạn 11 (ii) Chuẩn mực này.

Xác định dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

10. Việc quyết định xem dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần nào là phù hợp phụ thuộc vào:

(i) Bản chất của vấn đề dẫn đến việc kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, do báo cáo tài chính thông tin tài chính có sai sót trọng yếu hoặc báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thể có sai sót trọng yếu trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(ii) Xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về ảnh hưởng lan tỏa hoặc những ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu tại mục (i) đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Bảng dưới đây minh họa cách xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm

toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

Bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần	*Xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính*	
	Trọng yếu nhưng không lan tỏa	*Trọng yếu và lan tỏa*
Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Ý kiến kiểm toán trái ngược
Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp	Ý kiến kiểm toán ngoại trừ	Từ chối đưa ra ý kiến

Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

11. Kiểm toán viên nhà nước phải trình bày "ý kiến kiểm toán ngoại trừ" khi:

(i) Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính; hoặc

(ii) Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng kiểm toán viên nhà nước kết luận những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

Ý kiến kiểm toán trái ngược

12. Kiểm toán viên nhà nước phải trình bày "ý kiến kiểm toán trái ngược" khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận là các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Đồng thời phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán điều chỉnh Báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính cho phù hợp, đảm bảo không còn sai sót trọng yếu.

Từ chối đưa ra ý kiến

13. Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước kết luận những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Đồng thời trong Báo cáo kiểm toán phải kiến nghị cơ quan nhà nước có thẩm quyền kiểm tra làm rõ, xử lý theo quy định của phát luật và báo cáo kết quả kiểm tra, xử lý cho Kiểm toán nhà nước.

Những vấn đề khác cần xem xét liên quan đến ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến

14. Khi thấy cần đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*, báo cáo kiểm toán không được trình bày đồng thời ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần đối với một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc đối với một hoặc một số yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được lập theo cùng khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho bộ báo cáo tài chính *(đầy đủ)*. Những quy định đưa ra ý kiến kiểm toán riêng biệt theo quy định tại CMKTNN 1805 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính.

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

Đoạn mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

15. Khi kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính ngoài những yếu tố cụ thể phải trình bày theo quy định tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn mô tả rõ về *"Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến"* một cách thích hợp.

16. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến những số liệu cụ thể của báo cáo tài chính, thông tin tài chính (kể cả những thuyết minh mang tính định lượng), kiểm toán viên nhà nước phải mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót đó trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, trừ khi điều đó là không thể thực hiện được. Nếu không thể định lượng được ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày điều này trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

17. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến các thuyết minh bằng lời trên báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải giải thích rõ thuyết minh đó bị sai sót như thế nào trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

18. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính liên quan đến việc không thuyết minh thông tin cần phải được thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Thảo luận về việc không thuyết minh thông tin với đơn vị được kiểm toán;

(ii) Mô tả tính chất của thông tin bị bỏ sót trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần;

(iii) Trình bày thông tin bị bỏ sót, trừ khi không thể thực hiện được và nếu kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về thông tin bị bỏ sót, thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày thông tin bỏ sót trong báo cáo kiểm toán.

19. Nếu việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là do kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày lý do của việc không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán.

20. Kể cả trường hợp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải mô tả trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là dạng ý kiến chấp nhận toàn phần về lý do của bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên nhà nước nhận thấy cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và những ảnh hưởng của vấn đề đó đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán.

Đoạn ý kiến kiểm toán

21. Trong báo cáo kiểm toán phải trình bày rõ trong mục ý kiến kiểm toán là "Ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến" cho phù hợp trong trường hợp ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

22. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ do có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán: *"Ngoại trừ ảnh hưởng của các vấn đề nêu trong đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", Báo cáo tài chính, thông tin tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về trình bày hợp lý); hoặc Báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ)"*.

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng cụm từ *"ngoại trừ những ảnh hưởng có thể có của những vấn đề..."* trong đoạn ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

23. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ trong đoạn ý kiến kiểm toán*:"Do mức độ nghiêm trọng của những vấn đề mô tả trong đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược", Báo cáo tài chính,*

thông tin tài chính đã phản ánh không trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, không phù hợp với [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về trình bày hợp lý); hoặc Báo cáo tài chính, thông tin tài chính được lập, xét trên các khía cạnh trọng yếu đã không tuân thủ [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính, thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ)".

24. Khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán là: *"Do mức độ nghiêm trọng của vấn đề mô tả trong đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và do đó kiểm toán viên nhà nước không đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.*

Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược

25. Khi kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên nhà nước phải sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên để thể hiện việc kiểm toán viên nhà nước tin rằng đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược đó.

Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến

26. Khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải sửa đoạn giới thiệu của báo cáo kiểm toán để thể hiện việc kiểm toán viên nhà nước đã chấp nhận thực hiện kiểm toán tài chính. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và mô tả phạm vi kiểm toán như sau: "*Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính trên cơ sở thực hiện kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên, do những vấn đề mô tả tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán*".

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

27. Khi dự định sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thêm thông tin và những giải trình bổ sung (nếu có) để kết luận kiểm toán được phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán các giấy tờ, tài liệu làm việc, bằng chứng kiểm toán có liên quan đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần 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 1706 ĐOẠN "VẤN ĐỀ CẦN NHẤN MẠNH" VÀ "VẤN ĐỀ KHÁC" TRONG BÁO CÁO 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 1706 của INTOSAI - Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo 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 đưa ra các thông tin bổ sung trong báo cáo kiểm toán tài chính khi kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải:

(i) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà các vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính; hoặc

(ii) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề khác, ngoài các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, mà các vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán tài chính, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán.

03. Các CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, CMKTNN 1570 - Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính, CMKTNN 1800 - Lưu ý khi kiểm toán tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có quy định cụ thể về việc kiểm toán viên nhà nước phải bổ sung đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và các CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, 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 có quy định cụ thể về việc kiểm toán viên nhà nước phải bổ sung

đoạn "Vấn đề khác" vào báo cáo kiểm toán tài chính. Trong các trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để trình bày các đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính.

04. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán

Giải thích thuật ngữ

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

(i) Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh": Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

(ii) Đoạn "Vấn đề khác": Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề khác, ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán tài chính, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán tài chính.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán tài chính

06. Theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, mà vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán để thể hiện là kiểm toán viên nhà nước đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, như trong các trường hợp sau:

(i) Sự không chắc chắn liên quan tới kết quả trong tương lai của các vụ kiện tụng hoặc các quyết định của cơ quan quản lý;

(ii) Việc áp dụng một chuẩn mực kế toán mới trước ngày có hiệu lực (nếu được phép) mà việc áp dụng đó có ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;

(iii) Một biến cố lớn đã ảnh hưởng hoặc tiếp tục có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính của đơn vị.

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính. Sử dụng rộng rãi đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" sẽ làm giảm tính hữu hiệu của việc trao đổi vấn đề đó.

07. Khi trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Trình bày đoạn này ngay sau đoạn "Ý kiến kiểm toán" trong báo cáo kiểm toán tài chính;

(ii) Sử dụng tiêu đề: "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Các vấn đề cần nhấn mạnh";

(iii) Có tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các chỗ thuyết minh liên quan mà mô tả đầy đủ vấn đề có thể tìm thấy được trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;

(iv) Thể hiện là ý kiến của kiểm toán viên nhà nước không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó.

Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" không thay thế cho việc kiểm toán viên nhà nước đưa ý kiến kiểm toán ngoại trừ, trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến, theo yêu cầu thực tế của cuộc kiểm toán cụ thể; hoặc ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải trình bày các thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được áp dụng.

Đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính

08. Theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước thấy cần phải trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, mà vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán tài chính, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán tài chính, đồng thời pháp luật và các quy định cũng không cấm việc này thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày về vấn đề đó trong báo cáo kiểm toán, với tiêu đề "Vấn đề khác".

09. Trường hợp báo cáo tài chính được lập cho mục đích đặc biệt do báo cáo kiểm toán được sử dụng cho các đối tượng dự kiến cụ thể, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày thêm đoạn "Vấn đề khác", trong đó nêu rõ là báo cáo kiểm toán chỉ đáp ứng yêu cầu của các đối tượng sử dụng dự kiến và không được cung cấp hoặc cho các bên khác sử dụng.

10. Khi trình bày đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Trình bày đoạn này ngay sau đoạn "Ý kiến kiểm toán" và đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (nếu có);

(ii) Sử dụng tiêu đề: "Vấn đề khác" hoặc "Các vấn đề khác";

(iii) Thể hiện rõ là vấn đề đó không bắt buộc phải trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính. Đoạn "Vấn đề khác" không được bao gồm: các thông tin mà kiểm toán viên nhà nước bị cấm nêu ra theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp, bảo mật thông tin, các thông tin mà đơn vị được kiểm toán phải cung cấp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được áp dụng.

11. Vị trí của đoạn "Vấn đề khác" phụ thuộc vào nội dung của thông tin cần trình bày, cụ thể:

(i) Nếu việc trình bày đoạn "Vấn đề khác" là để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với vấn đề liên quan đến sự hiểu biết của người sử dụng về cuộc kiểm toán tài chính thì đoạn này được đặt ngay sau đoạn "Ý kiến kiểm toán" và đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (nếu có);

(ii) Nếu việc trình bày đoạn "Vấn đề khác" là để thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với vấn đề liên quan đến các trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên nhà nước được đề cập trong báo cáo kiểm toán, thì đoạn này được đặt trong phần có tiêu đề "Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định";

(iii) Ngoài ra, khi liên quan đến tất cả các trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc hiểu biết của người sử dụng về báo cáo kiểm toán, đoạn "Vấn đề khác" có thể được trình bày thành một phần riêng.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

12. Khi kiểm toán viên nhà nước dự định trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thêm thông tin (nếu có) và giúp đơn vị được kiểm toán biết được bản chất của các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên nhà nước dự định sẽ làm nổi bật trong báo cáo kiểm toán. Việc trao đổi với đơn vị được kiểm toán được thực hiện theo quy định tại Đoạn 07 CMKTNN 1260 - Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

13. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề có liên quan đến "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính 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 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

(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 1710 của INTOSAI - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh, ISSAI 1720 của INTOSAI - Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được 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 liên quan tới các thông tin so sánh và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong quá trình kiểm toán tài chính nhằm:

(i) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thông tin so sánh trong báo cáo tài chính đã được trình bày, trên các khía cạnh trọng yếu, theo quy định về thông tin so sánh trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa;

(ii) Lập báo cáo kiểm toán phù hợp với trách nhiệm báo cáo của kiểm toán viên nhà nước.

03. Khi thực hiện kiểm toán có liên quan tới các thông tin so sánh kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các quy định tại CMKTNN 1510 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính liên quan đến số dư đầu kỳ kế toán khi báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước tiền nhiệm kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán.

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 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 và xử lý các mối quan hệ liên quan với kiểm toán viên nhà nước 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) Thông tin so sánh: Là các số liệu và thuyết minh của một hay nhiều kỳ trước được trình bày trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(ii) Thông tin so sánh có hai loại, dữ liệu tương ứng và Báo cáo tài chính so sánh;

(iii) Dữ liệu tương ứng: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày như một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính kỳ hiện tại và phải được xem xét trong mối liên hệ với các số liệu và thuyết minh liên quan đến kỳ hiện tại (gọi là "dữ liệu kỳ hiện tại");

(iv) Báo cáo tài chính so sánh: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày nhằm mục đích so sánh với báo cáo tài chính của kỳ hiện tại mà không nhất thiết là một phần của báo cáo tài chính kỳ hiện tại;

(v) Trong chuẩn mực kiểm toán này, cụm từ “kỳ trước” có trường hợp được hiểu là “các kỳ trước” khi thông tin so sánh bao gồm số liệu và thuyết minh của nhiều hơn một kỳ kế toán;

(vi) Các thông tin khác: Thông tin khác là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính (ngoài báo cáo tài chính) theo quy định của pháp luật hoặc thông lệ, được trình bày trong tài liệu được cung cấp cùng báo cáo tài chính, như: Báo cáo hoạt động của đơn vị; Bản tổng hợp thông tin tài chính hoặc các điểm lưu ý; Các thông tin về nhân sự; Kế hoạch sử dụng vốn; Chỉ tiêu tài chính; Danh sách nhân sự chủ chốt; Các thông tin được lựa chọn khác. Các thông tin khác thường không bao gồm: Một bài báo hoặc thông báo, như thư giới thiệu kèm theo tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán; Thông tin nằm trong các phân tích, chỉ dẫn; Thông tin trên các trang web của đơn vị được kiểm toán *(trừ Báo cáo thường niên)*;

(vii) Thông tin không nhất quán: Là mâu thuẫn giữa thông tin khác với thông tin trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Thông tin không nhất quán trọng yếu có thể làm phát sinh nghi ngờ về kết luận kiểm toán từ những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được và có thể còn làm phát sinh nghi ngờ về cơ sở để kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính;

(viii) Thông tin sai lệch: Là các thông tin khác không liên quan tới các vấn đề được nêu trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán và các thông tin này được trình bày hoặc công bố không chính xác. Thông tin sai lệch trọng yếu có thể làm giảm độ tin cậy của tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh

Nội dung của thông tin so sánh

06. Nội dung của các thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính, thông tin tài chính của một đơn vị phụ thuộc vào các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Khi tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính này, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước với các loại thông tin có sự khác biệt, cụ thể:

(i) Đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên nhà nước chỉ phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại;

(ii) Đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, thông tin tài chính của từng kỳ kế toán được trình bày trong báo cáo tài chính.

Thủ tục kiểm toán

07. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem báo cáo tài chính có bao gồm các thông tin so sánh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các thông tin đó có được phân loại phù hợp. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá:

(i) Thông tin so sánh có nhất quán với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ trước, hay đã được trình bày lại (nếu thích hợp);

(ii) Chính sách kế toán được phản ánh trong thông tin so sánh có nhất quán với chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ hiện tại, hoặc nếu có thay đổi trong chính sách kế toán thì những thay đổi đó đã được hạch toán, trình bày và thuyết minh thỏa đáng hay chưa.

08. Khi thực hiện cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy có thể có sai sót trọng yếu trong thông tin so sánh, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết cho từng trường hợp cụ thể để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem sai sót trọng yếu còn tồn tại trong báo cáo tài chính hay không. Nếu kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước thì phải tuân thủ các quy định tại CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được sửa đổi, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại có phù hợp với báo cáo tài chính được sửa đổi hay không.

09. Theo quy định tại CMKTNN 1580 - Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các kỳ được đề cập trong nhận xét kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải thu thập giải trình bằng văn bản liên quan đến bất kỳ vấn đề cụ thể nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Báo cáo kiểm toán

Dữ liệu tương ứng

10. Khi báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên nhà nước không phải đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng này, mà chỉ phải đưa ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính kỳ hiện tại, trong đó có dữ liệu tương ứng (trừ các trường hợp theo quy định tại Đoạn 10, 11 và 12 Chuẩn mực này).

11. Nếu báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hoặc ý kiến trái ngược và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Trong đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần", kiểm toán viên nhà nước phải trình bày theo một trong hai cách sau:

(i) Đề cập đến dữ liệu kỳ hiện tại và cả dữ liệu tương ứng khi mô tả vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, nếu ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề được mô tả là trọng yếu đối với dữ liệu của kỳ hiện tại; hoặc

(ii) Giải thích rằng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của những vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với số liệu của kỳ hiện tại.

12. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước, trong khi báo cáo kiểm toán đã phát hành về báo cáo tài chính kỳ trước lại có ý kiến chấp nhận toàn phần và báo cáo tài chính chưa trình bày lại các dữ liệu tương ứng cho phù hợp hay chưa đưa ra các thuyết minh thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc trái ngược trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại do có sai sót trọng yếu trong các dữ liệu tương ứng của báo cáo tài chính. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước có sai sót nhưng chưa được sửa chữa và báo cáo kiểm toán chưa kiến nghị điều chỉnh, nếu dữ liệu tương ứng đã được trình bày lại một cách hợp lý hoặc đã có các thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính kỳ

hiện tại thì báo cáo kiểm toán kỳ hiện tại có thể có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" để mô tả rõ tình huống và, nếu cần, đề cập đến các thuyết minh trong báo cáo tài chính đã mô tả về những vấn đề đó.

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán

13. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên nhà nước kỳ trước về những dữ liệu tương ứng thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán:

(i) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán;

(ii) Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;

(iii) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước.

Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán

14. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán về dữ liệu tương ứng *(báo cáo tài chính kỳ trước)* chưa được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại CMKTNN 1510 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Báo cáo tài chính so sánh

15. Nếu báo cáo tài chính so sánh được trình bày nhiều kỳ thì kiểm toán viên nhà nước phải đề cập đến từng kỳ có báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán. Do báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính so sánh áp dụng cho báo cáo tài chính của từng kỳ được trình bày, kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến hay đưa thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" về báo cáo tài chính của một hay nhiều kỳ, đối với ý kiến kiểm toán dạng khác về báo cáo tài chính của một kỳ khác.

16. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán viên nhà nước đã đưa ra trước đó thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" về lý do chi tiết của sự khác biệt, theo quy định tại CMKTNN 1706 - Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính.

Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán

17. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán, ngoài việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán:

(i) Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán;

(ii) Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước kỳ trước đã đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;

(iii) Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước.

18. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính kỳ trước nhưng kiểm toán viên nhà nước kỳ trước không phát hiện ra và không đề cập trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi, làm rõ về sai sót này với đơn vị được kiểm toán và thông báo sai sót này cho đoàn kiểm toán kỳ trước.

Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán

19. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn "Vấn đề khác" rằng báo cáo tài chính so sánh *(báo cáo tài chính kỳ trước)* đã không được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại CMKTNN 1510 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính, việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Thông tin khác và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong kiểm toán tài chính

Xem xét các thông tin khác

20. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin khác để xác định các thông tin không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán (nếu có).

21. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các biện pháp tiếp cận phù hợp với đơn vị được kiểm toán để có được các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán. Nếu không thể thu thập các thông tin khác trước ngày lập báo cáo kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các thông tin khác ngay khi có thể để giải quyết theo quy định tại Đoạn 11 CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Thông tin không nhất quán trọng yếu

22. Khi xem xét các thông tin khác, nếu kiểm toán viên nhà nước phát hiện ra thông tin không nhất quán trọng yếu thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem liệu có cần sửa đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán hoặc sửa đổi các thông tin khác hay không.

Thông tin sai lệch trọng yếu

23. Khi xem xét các thông tin khác để xác định những thông tin không nhất quán trọng yếu, nếu phát hiện ra thông tin sai lệch trọng yếu thì kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi vấn đề này với đơn vị được kiểm toán. Sau khi trao đổi, nếu xét thấy chưa thỏa đáng, kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán tham khảo ý kiến của bên thứ ba có đủ năng lực, như chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị và kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các ý kiến này.

24. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận có thông tin sai lệch trọng yếu trong các thông tin khác, kiểm toán viên nhà nước có thể phải áp dụng bổ sung một số thủ tục kiểm toán và nêu rõ vấn đề này trong báo cáo kiểm toán tại đoạn "Vấn đề khác" để mô tả các điểm không nhất quán trọng yếu. Bên cạnh đó, trong một số trường hợp cần thiết, kiểm toán viên nhà nước có thể phải thông báo tới chủ sở hữu, cơ quan chủ quản hoặc cơ quan chức năng phù hợp về thông tin sai lệch trọng yếu và các điểm không nhất quán trọng yếu đó.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(i) Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán viên nhà nước thực hiện trong quá trình kiểm toán;

(ii) Các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán sử dụng trong 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 1800 LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐƯỢC LẬP THEO KHUÔN KHỔ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO MỤC ĐÍCH ĐẶC BIỆT

(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 1800 của INTOSAI - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

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 các vấn đề cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước xử lý phù hợp đối với các vấn đề cần lưu ý liên quan đến:

(i) Điều kiện tiên quyết để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính;

(ii) Việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

(iii) Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán.

03. Khi thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy định và hướng dẫn tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan. Chuẩn mực này chỉ quy định và hướng dẫn một số vấn đề cần lưu ý liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.

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) Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, như: Báo cáo về các khoản thu, chi trên cơ sở kế toán tiền mặt mà một tổ chức có thể phải lập theo yêu cầu của các cơ quan quản lý; Báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu của các cơ quan, tổ chức hoặc các nhà tài trợ; Báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu riêng của cơ quan quản lý, cơ quan lập pháp hoặc các bên khác thực hiện chức năng giám sát; hoặc Báo cáo tình hình tài chính theo các quy định của hợp đồng hay một văn bản thỏa thuận;...

Thuật ngữ "Báo cáo tài chính" trong trường hợp này được hiểu là "một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho mục đích đặc biệt, kể cả các thuyết minh có liên quan". Các thuyết minh có liên quan thường gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán chủ yếu và các thông tin giải thích khác. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng quy định về hình thức, nội dung của báo cáo tài chính và những bộ phận tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

(ii)Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ được xây dựng nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính cụ thể của một số đối tượng nhất định.

Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được xây dựng dựa trên một số quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

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

Lưu ý khi xem xét tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

06. Khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị được kiểm toán áp dụng, theo các khía cạnh sau:

(i) Mục đích lập báo cáo tài chính;

(ii) Đối tượng và nhu cầu thông tin tài chính của đối tượng dự kiến sử dụng báo cáo tài chính;

(iii) Các thủ tục mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

07. Trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt bao gồm các chuẩn mực và quy định riêng về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính phù hợp của khuôn khổ thông qua việc xem xét:

(i) Tính minh bạch trong quy trình xây dựng và ban hành các chuẩn mực và quy định của khuôn khổ;

(ii) Việc tuân thủ pháp luật và các quy định pháp lý có liên quan trong nội dung các chuẩn mực và quy định của khuôn khổ.

(iii) Nếu có mâu thuẫn giữa các chuẩn mực và quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt với các quy định pháp lý thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định các bước công việc tiếp theo phải thực hiện (theo quy định tại Đoạn 18 CMKTNN số 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính).

08. Trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt bao gồm các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo thỏa thuận, hoặc các hình thức khác, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính phù hợp của khuôn khổ thông qua việc sử dụng xét đoán chuyên môn để xem xét các đặc điểm sau:

(i) Tính phù hợp: Thông tin cung cấp trong báo cáo tài chính là phù hợp với đặc điểm của đơn vị và mục đích của báo cáo tài chính;

(ii) Tính đầy đủ: Không bỏ sót các giao dịch và sự kiện, số dư tài khoản và các thuyết minh có thể ảnh hưởng đến các kết luận dựa trên báo cáo tài chính;

(iii) Tính đáng tin cậy: Các thông tin cung cấp trong báo cáo tài chính phải:

- Thể hiện đúng bản chất kinh tế của các sự kiện và giao dịch;
- Cho phép đánh giá, đo lường, trình bày và thuyết minh một cách nhất quán.

(iv) Tính khách quan: Thông tin trong báo cáo tài chính không bị thiên lệch;

(v) Tính có thể hiểu được: Thông tin trong báo cáo tài chính đảm bảo rõ ràng, chi tiết và không gây ra các cách hiểu khác nhau một cách đáng kể.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

09. Khi lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp, đảm bảo tính độc lập và tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan đến cuộc kiểm toán;

(ii) Xác định các yêu cầu về những vấn đề cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước liên quan vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

10. Để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần hiểu rõ đối tượng sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính và mục đích sử dụng thông tin của các đối tượng đó. Khi xét đoán về các vấn đề trọng yếu đối với người sử dụng báo cáo tài

chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải xét đoán dựa trên việc xem xét các nhu cầu thông tin tài chính của đối tượng cụ thể dự kiến sử dụng báo cáo tài chính.

11. Khi tìm hiểu về chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng trong trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về những diễn giải quan trọng của các thỏa thuận liên quan đến việc lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

12. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng theo quy định tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

13. Trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ của việc tham chiếu hoặc mô tả trong báo cáo tài chính về từng diễn giải quan trọng của các điều khoản thỏa thuận liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

14. Khi lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý:

(i) Báo cáo kiểm toán phải mô tả mục đích của việc lập báo cáo tài chính và nếu cần, phải mô tả về đối tượng sử dụng báo cáo tài chính dự kiến, hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt;

(ii) Nếu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, báo cáo kiểm toán phải đề cập đến trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc xác định tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.

15. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt phải bao gồm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm thông báo cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán là báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt và do đó, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp cho mục đích khác.

16. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể là báo cáo tài chính duy nhất mà đơn vị lập ra, do đó báo cáo này có thể được sử dụng cho các mục đích ngoài dự kiến ban đầu và có những đối tượng sử dụng khác ngoài những đối tượng dự kiến ban đầu theo khuôn khổ. Trường hợp này, mặc dù báo cáo tài chính có thể

được lưu hành rộng rãi nhưng vẫn được coi là báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Việc trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán (như quy định tại Đoạn 15 Chuẩn mực này) sẽ giúp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán tránh hiểu lầm về mục đích lập báo cáo tài chính.

17. Trong một số trường hợp, báo cáo kiểm toán cần phải nêu rõ chỉ được dự kiến cung cấp cho những đối tượng sử dụng cụ thể. Tùy theo pháp luật và các quy định, báo cáo kiểm toán có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán hạn chế lưu hành hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp đó, báo cáo kiểm toán có thể trình bày cả đoạn "Vấn đề khác" ngay sau đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh".

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

18. Kiểm toán viên nhà nước phải lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán các giấy tờ, tài liệu làm việc, bằng chứng kiểm toán có liên quan đến lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt 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 1805 LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH RIÊNG LẺ VÀ KHI KIỂM TOÁN CÁC YẾU TỐ, TÀI KHOẢN HOẶC KHOẢN MỤC CỤ THỂ CỦA BÁO CÁO 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 1805 của INTOSAI - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của 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 liên quan đến các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính, nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước xử lý phù hợp đối với các vấn đề liên quan đến:

(i) Điều kiện tiên quyết để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính;

(ii) Việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

(iii) Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán.

03. Chuẩn mực này không áp dụng cho trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị thành viên mà việc kiểm toán đó chỉ phục vụ cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp hoặc hợp nhất (xem CMKTNN 1600 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn).

04. Khi thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy định và hướng dẫn tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan. Chuẩn mực này chỉ quy định và hướng dẫn một số vấn đề cần lưu ý liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(i) "Yếu tố của một báo cáo tài chính" hoặc "Yếu tố": Là "một yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục của một báo cáo tài chính";

(ii) "Báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính": Là một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính bao gồm cả các thuyết minh liên quan kèm theo. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin giải thích khác liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố của một báo cáo tài chính.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Lưu ý khi xem xét điều kiện tiên quyết để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính

Áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước

07. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước liên quan đến cuộc kiểm toán, trừ khi trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan hoặc một số quy định của chuẩn mực đó không phù hợp với cuộc kiểm toán. Trong trường hợp khi kiểm toán một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, một số chuẩn mực kiểm toán quy định công việc kiểm toán phải thực hiện có khi không phù hợp với yếu tố được kiểm toán. Chẳng hạn, mặc dù các quy định tại CMKTNN 1570 - Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính có thể phù hợp với một cuộc kiểm toán chuyên về các khoản phải thu nhưng việc tuân thủ các quy định tại Chuẩn mực này có thể không khả thi do yêu cầu quá cao. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận không thể thực hiện được cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một cách tiếp cận khác với phạm vi, nội dung kiểm toán khác để kiểm toán phù hợp.

08. Trường hợp chỉ thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính mà không kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá khả năng thực hiện cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể không thể tuân thủ được các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan (do không kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị,…) thì hoạt động kiểm toán cần được điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện cụ thể của cuộc kiểm toán. Chẳng hạn, kiểm toán viên nhà nước không thể tuân thủ các quy định của chuẩn mực do không có đầy đủ các bằng chứng kiểm toán về tổng thể các tài liệu, sổ kế toán hoặc các thông tin kế toán khác mà các bằng chứng này có thể thu thập được nếu thực hiện kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), thì kiểm toán viên nhà nước phải thu thập thêm bằng chứng từ việc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) để chứng thực cho các bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

Tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

09. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định:

(i) Tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

(ii) Tính đầy đủ của các thuyết minh khi áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính trong việc giúp người sử dụng có thể hiểu được các thông tin và ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện trọng yếu đối với các thông tin trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán.

10. Trong trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng được xây dựng dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được ban hành, kiểm toán viên nhà nước cần phải đánh giá khuôn khổ về lập và trình bày bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) có đảm bảo cho việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có đủ thuyết minh thích hợp không.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

11. Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan và áp dụng các chuẩn mực đó phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Về nguyên tắc, trong cuộc kiểm toán một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, các CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, CMKTNN 1550 - Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính và CMKTNN 1570 - Kiểm toán hoạt động liên

tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính luôn được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán, vì yếu tố được kiểm toán có thể bị sai sót do gian lận, do ảnh hưởng của các nghiệp vụ với các bên liên quan hoặc do việc áp dụng không đúng giả định về tính hoạt động liên tục theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

12. Trong trường hợp cần thiết, các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (đầy đủ) cũng được vận dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Chẳng hạn, các giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) sẽ được thay thế bằng các giải trình bằng văn bản về việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay về yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

13. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đồng thời với cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho cuộc kiểm toán một báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước vẫn phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính nhằm thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính đó.

14. Từng báo cáo tài chính cấu thành nên bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và nhiều yếu tố của các báo cáo tài chính đó, kể cả các thuyết minh liên quan, có liên quan với nhau. Do đó, khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước có thể không xem xét được báo cáo tài chính hay yếu tố đó một cách riêng rẽ với nhau. Trong trường hợp đó, để đạt được mục tiêu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các khoản mục có liên quan với nhau.

15. Mức trọng yếu được xác định đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có thể thấp hơn mức trọng yếu được xác định đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị được kiểm toán. Điều này sẽ ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cũng như ảnh hưởng đến việc đánh giá các sai sót chưa điều chỉnh.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

16. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải vận dụng các quy định tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

17. Khi hình thành ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ của các thuyết minh trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính, giúp người sử dụng hiểu được ảnh hưởng các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính, cũng như hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính.

Báo cáo kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính

18. Trường hợp cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính được thực hiện kết hợp với cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, báo cáo kiểm toán phải đưa ra ý kiến kiểm toán riêng đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và ý kiến riêng đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Báo cáo kiểm toán cũng phải thể hiện rõ sự phân biệt giữa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính với ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ). Nếu chưa đảm bảo phân biệt rõ giữa các ý kiến kiểm toán này thì báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính chưa được phát hành.

Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị

19. Nếu ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc báo cáo kiểm toán có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác", kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của các ý kiến hoặc vấn đề đó đến báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính. Nếu thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, hoặc phải trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán.

20. Trường hợp ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và có đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc đoạn "Vấn đề khác" không liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể được kiểm toán, nhưng kiểm toán viên nhà nước xét thấy rằng cần phải dẫn chiếu vấn đề nói trên để giúp người sử dụng báo cáo hiểu về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể được kiểm toán hoặc hiểu về báo cáo kiểm toán liên quan thì báo cáo kiểm toán phải trình bày đoạn "Vấn đề khác" (xem CMKTNN 1706 - Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính).

21. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, thì báo cáo kiểm toán đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) không được trình bày đồng thời cả hai ý kiến kiểm toán sau: thứ nhất là ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ); thứ hai là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể là một bộ phận hợp thành nên bộ báo cáo tài chính (đầy đủ).

Báo cáo kiểm toán không được trình bày như vậy vì ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể có thể mâu thuẫn với ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ).

22. Trong trường hợp đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước vẫn có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính nếu:

(i) Ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được trình bày trong một báo cáo kiểm toán riêng mà báo cáo đó không được phát hành cùng với báo cáo kiểm toán có ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị;

(ii) Yếu tố cụ thể không chiếm tỷ trọng lớn trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị.

23. Trường hợp báo cáo tài chính riêng lẻ là một bộ phận quan trọng của bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), kiểm toán viên nhà nước không được đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ nếu đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), cho dù báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ có được phát hành cùng với báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) hay không.

24. Kiểm toán viên nhà nước được phép từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính mặc dù ý kiến về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) là ý kiến chấp nhận toàn phần, vì việc từ chối đưa ra ý kiến chỉ liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính mà không liên quan đến tổng thể báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

25. Kiểm toán viên nhà nước phải lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán các giấy tờ, tài liệu làm việc, bằng chứng kiểm toán có liên quan đến lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính 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 3000 HƯỚNG DẪN KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

(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 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động, ISSAI 3000 của INTOSAI - Chuẩn mực kiểm toán hoạt động, ISSAI 3100 của INTOSAI - Hướng dẫn các khái niệm cơ bản trong kiểm toán hoạt động, ISSAI 3200 của INTOSAI - Hướng dẫn quy trình kiểm toán hoạt động.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán hoạt động ở góc độ là cuộc kiểm toán độc lập hoặc cuộc kiểm toán được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán tuân thủ hoặc kết hợp cả kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ.

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.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

Lập kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động

05. Nguyên tắc lập kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động được quy định tại Đoạn 23 của CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động. Kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động là cơ sở để:

(i) Định hướng chiến lược cho phạm vi kiểm toán hoạt động của Kiểm toán nhà nước trong tương lai;

(ii) Hoạch định chiến lược trung hạn và xác định các cuộc kiểm toán hoạt động tiềm năng, là căn cứ quan trọng để lập kế hoạch kiểm toán hoạt động hàng năm và phân bổ nguồn lực của Kiểm toán nhà nước.

06. Kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động thường bao gồm các nội dung cơ bản: Mục đích và mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động; danh mục các chủ đề kiểm toán hoạt động tiềm năng; thuyết minh về tiêu chí lựa chọn và thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán hoạt động tiềm năng; thuyết minh về thời gian và nguồn lực kiểm toán dự kiến.

Mục đích và mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động

07. Mục đích chiến lược kiểm toán hoạt động là thúc đẩy một cách tích cực các hoạt động quản trị nhằm đảm bảo tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực, đồng thời góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình và minh bạch.

08. Mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá các hoạt động quản trị trên cơ sở mục đích chiến lược để: Cung cấp cơ sở cho Kiểm toán nhà nước đưa ra định hướng về phạm vi kiểm toán hoạt động sẽ thực hiện; xây dựng kế hoạch kiểm toán hoạt động khả thi trên cơ sở nguồn lực hiện có; đưa ra thông tin rủi ro về các lĩnh vực và xem xét các thông tin này trong quá trình lựa chọn chủ đề kiểm toán. Mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động có thể được xác định là để đánh giá một, hai hoặc cả ba tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực tùy thuộc vào các chủ đề kiểm toán dự kiến sẽ thực hiện.

09. Mục đích và mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động có thể được rà soát, xem xét lại hàng năm nhằm đảm bảo phù hợp với tình hình thực tế.

Danh mục các chủ đề kiểm toán tiềm năng

10. Kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu mục đích, mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động, đồng thời thu thập thông tin từ các nguồn tài liệu, như: Kế hoạch phát triển kinh tế xã hội giai đoạn và hàng năm; dự toán ngân sách nhà nước hàng năm; báo cáo tiến độ các chương trình, dự án; báo cáo của các cơ quan Chính phủ, địa phương hàng năm; các báo cáo kiểm toán và báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị trước đây; các phiên thảo luận và chất vấn của Quốc hội; các chủ đề mang tính thời sự được đăng tải trên các phương tiện thông tin truyền thông để đưa ra danh mục lĩnh vực kiểm toán tiềm năng có nhiều rủi ro (ví dụ: lĩnh vực đầu tư công, an sinh xã hội…), từ đó xác định các chủ đề kiểm toán tiềm năng có liên quan đến từng lĩnh vực.

11. Việc lựa chọn các chủ đề kiểm toán tiềm năng được dựa trên hai cơ sở:

(i) Tập trung vào những cuộc kiểm toán sẽ mang lại giá trị tối đa trách nhiệm giải trình, tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực;

(ii) Đảm bảo phù hợp với nguồn lực của Kiểm toán nhà nước.

12. Việc tiếp cận để lựa chọn chủ đề kiểm toán có thể thực hiện từ dưới lên, nghĩa là các kiểm toán viên nhà nước tham gia lựa chọn chủ đề để trình các cấp quản lý phê duyệt; hoặc có thể từ trên xuống, nghĩa là các cấp quản lý lựa chọn chủ đề kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước không tham gia vào quá trình này; hoặc cũng có thể kết hợp giữa hai phương pháp.

Xác định tiêu chí lựa chọn và thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán tiềm năng

13. Căn cứ vào mục đích, mục tiêu chiến lược kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước xác định danh mục lĩnh vực kiểm toán tiềm năng; dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro và cân đối nguồn lực hiện có để sắp xếp thứ tự ưu tiên các lĩnh vực kiểm toán tiềm năng có thể thực hiện.

14. Các chủ đề kiểm toán tiềm năng sẽ được phân tích, đánh giá dựa trên các tiêu chí như:

(i) Tính thời sự: Liên quan đến mức độ quan tâm của Quốc hội, Chính phủ và công chúng… đối với các chủ đề dự kiến sẽ thực hiện;

(ii) Tác động dự kiến của cuộc kiểm toán (hay giá trị tăng thêm từ cuộc kiểm toán): Tác động làm cải thiện tính kinh tế, tính hiệu quả hay tính hiệu lực của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế; hoặc cải thiện về chất lượng dịch vụ cung cấp hay công tác lập kế hoạch, kiểm soát, quản lý...;

(iii) Mức độ rủi ro: Kiểm toán viên nhà nước xem xét khả năng nghi ngờ về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực thấp có ảnh hưởng đến công chúng hoặc có tác động lớn đến một nhóm công dân của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế. Các yếu tố làm tăng mức độ rủi ro gồm: Quy mô tài chính và ngân sách lớn; các lĩnh vực thường hay có sai sót, chẳng hạn như: mua sắm, công nghệ, môi trường…; các hoạt động mới hoặc được triển khai nhằm giải quyết các tình thế cấp bách; hoạt động có cấu trúc quản lý phức tạp; không có thông tin tin cậy về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực;

(iv) Tầm quan trọng: Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét mức độ quan trọng của chủ đề không chỉ ở khía cạnh tài chính mà còn ở khía cạnh chính trị, xã hội cũng như cách thức để tăng thêm giá trị thông qua cuộc kiểm toán. Tầm quan trọng của một chủ đề cần được xem xét trong bối cảnh cụ thể. Một chủ đề được xem là quan trọng nếu nó đóng vai trò trung tâm trong chức năng hoạt động của đơn vị hay thông tin về vấn đề đó có thể ảnh hưởng đến người sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động;

(v) Quy mô tài chính: Tiêu chí này dựa trên đánh giá tổng giá trị tài sản, nợ phải trả, chi phí và doanh thu hàng năm của chủ đề kiểm toán tiềm năng. Quy mô tài chính càng lớn, ưu tiên lựa chọn chủ đề kiểm toán càng cao;

(vi) Mức độ thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây: Tiêu chí này không chỉ đề cập tới các cuộc kiểm toán trước đây của Kiểm toán nhà nước mà còn đề cập tới các cuộc thanh tra, kiểm tra độc lập khác đối với chủ đề kiểm toán tiềm năng. Nếu đã có các cuộc kiểm tra tương đối toàn diện đối với chủ đề kiểm toán tiềm năng gần đây, tiêu chí này sẽ được lưu ý để có sự lựa chọn cho phù hợp.

15. Để sắp xếp thứ tự ưu tiên của các chủ đề kiểm toán tiềm năng, kiểm toán viên nhà nước cần phải xây dựng thang điểm đối với từng tiêu chí làm cơ sở đánh giá, xác định điểm số cụ thể đối với từng chủ đề kiểm toán tiềm năng và sắp xếp các chủ đề kiểm toán tiềm năng theo thứ tự lựa chọn từ trên xuống dưới. Kế hoạch kiểm toán hoạt động hàng năm cần xây dựng trên cơ sở căn cứ vào các chủ đề kiểm toán tiềm năng được lựa chọn, phù hợp với tình hình thực tế và nguồn lực hiện có của Kiểm toán nhà nước.

Thuyết minh về thời gian và nguồn lực thực hiện kiểm toán dự kiến

16. Trên cơ sở các chủ đề kiểm toán được lựa chọn, kiểm toán viên nhà nước cân nhắc về việc bố trí nguồn lực hiện có, nguồn lực huy động bên ngoài và thời gian thực hiện dự kiến. Trong đó cần quan tâm một số vấn đề như: Xem xét năng lực hiện có của kiểm toán viên nhà nước cũng như khả năng phát triển nghề nghiệp của họ; đối với cuộc kiểm toán bị giới hạn về thời gian trong khi có một số kiểm toán viên nhà nước không có kinh nghiệm thì cần phải cân nhắc, đánh giá về khả năng thực hiện cuộc kiểm toán; xem xét thời gian thực hiện dự kiến có bị trùng với thời gian kiểm tra của các cơ quan thanh tra, kiểm tra khác không; thời gian thực hiện dự kiến có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của các đơn vị có liên quan đến chủ đề kiểm toán không. Các nội dung này cần được thuyết minh rõ trong kế hoạch chiến lược.

Lập kế hoạch kiểm toán

17. Nguyên tắc lập kế hoạch kiểm toán được quy định tại các Đoạn 58-65 CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể các nguyên tắc khảo sát, thu thập thông tin, lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát, Kế hoạch kiểm toán chi tiết và Chương trình kiểm toán.

Khảo sát, thu thập thông tin

18. Mục đích khảo sát, thu thập thông tin:

(i) Hiểu biết cụ thể hơn về các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán;

(ii) Củng cố việc lựa chọn chủ đề kiểm toán;

(iii) Xác định cụ thể mục tiêu, nội dung, phạm vi và phương pháp tiếp cận kiểm toán phù hợp.

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

(i) Các quy định pháp luật hiện hành;

(ii) Các báo cáo, hồ sơ tài liệu liên quan đến quyết định của các cấp quản lý;

(iii) Hồ sơ tài liệu của đơn vị: Kế hoạch chiến lược, kế hoạch hoạt động, báo cáo đánh giá tổng kết, báo cáo kiểm toán nội bộ; sơ đồ tổ chức, chính sách, hướng dẫn nội bộ và quy trình hoạt động; biên bản các cuộc họp của bộ phận quản lý, điều hành…;

(iv) Báo cáo kiểm toán độc lập, biên bản kiểm tra, đánh giá và kết quả điều tra (nếu có) trong thời gian gần đây;

(v) Báo cáo kiểm toán của các cơ quan kiểm toán tối cao khác, các Kiểm toán nhà nước chuyên ngành và khu vực có liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;

(vi) Các công trình nghiên cứu khoa học liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;

(vii) Các tài liệu, thông tin liên quan đến quan điểm của chuyên gia trong ngành, lĩnh vực;

(viii) Kết quả trao đổi, thảo luận với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan chính khác đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;

(ix) Dữ liệu thống kê chính thức liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;

(x) Thông tin trên các phương tiện thông tin đại chúng liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán.

20. Khảo sát, thu thập thông tin gồm các bước:

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

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

• Dự kiến được thời gian khảo sát, thu thập thông tin; cân đối giữa thời gian và chi phí bỏ ra với tính hữu ích của thông tin thu thập được.

(ii) Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin, trong đó bao gồm cả thực hiện khảo sát trực tiếp tại đơn vị;

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

Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát

Trọng yếu

21. Khái niệm trọng yếu và việc xem xét trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được quy định tại các Đoạn 38 - 41 của CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động. Xem xét trọng yếu là cơ sở để xác định mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và các thủ tục kiểm toán tương ứng.

22. Để xác định tính trọng yếu của vấn đề, nội dung hay hoạt động, kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu chủ đề kiểm toán theo các định hướng sau đây:

(i) Tác động ảnh hưởng quan trọng đến kết quả thực hiện của chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán;

(ii) Quy mô sử dụng kinh phí lớn;

(iii) Có thể đưa ra các kiến nghị mang lại cải thiện tình hình đáng kể, ví dụ như: Kiến nghị cải thiện hoạt động, tăng cường trách nhiệm giải trình…;

(iv) Có tính thời sự, đang được Quốc hội, Chính phủ và xã hội quan tâm;

(v) Có sự thay đổi đáng kể, ví dụ như: Các chương trình, hoạt động mới được triển khai thực hiện; thay đổi nhân sự, bố trí lại cơ cấu tổ chức; các thay đổi, bổ sung về quy định pháp luật có liên quan…

Đánh giá rủi ro

23. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá rủi ro của việc không đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực để làm cơ sở xác định mục tiêu kiểm toán và lựa chọn nội dung kiểm toán.

24. Trình tự đánh giá rủi ro:

(i) Nhận diện rủi ro: Đây là các sự kiện có khả năng ảnh hưởng tiêu cực hoặc có tác động không mong muốn đến tình hình hoạt động và việc đạt được các mục tiêu của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán.

• Các sự kiện liên quan đến tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực thường gặp: Các thiếu sót, tồn tại hay yếu kém đã được xác định của đơn vị; các nhận xét bất lợi của các cơ quan quản lý hoặc các phương tiện truyền thông; không đạt được mục tiêu đã đặt ra; tỷ lệ nhân viên nghỉ việc cao; sử dụng kinh phí ít hơn hoặc nhiều hơn một cách bất thường so với kế hoạch; mở rộng chương trình một cách bất ngờ; trách nhiệm, nhiệm vụ chồng chéo hoặc không rõ ràng; các hoạt động phức tạp, thực hiện trong một môi trường bất ổn...;

• Một số dấu hiệu về các hoạt động phức tạp, thực hiện trong một môi trường bất ổn: Các hoạt động được chuyên môn hóa cao và trách nhiệm ra quyết định quản lý được phân cấp; nhiều bên có lợi ích liên quan; sử dụng các công nghệ cao và có tốc độ thay đổi nhanh chóng; môi trường cạnh tranh và không ngừng thay đổi; có nhiều tranh cãi phức tạp về chính trị, xã hội xung quanh vấn đề đó...

(ii) Phân tích rủi ro: Kiểm toán viên nhà nước đánh giá mức độ rủi ro (cao, trung bình, thấp) trên cơ sở phân tích, xem xét khả năng xảy ra và tác động mang lại của các sự kiện nói trên. Đối với các rủi ro được đánh giá ở mức cao hoặc trung bình, kiểm toán viên nhà nước cần nhận diện và đánh giá tính hiệu lực của các hệ thống và thủ tục kiểm soát nội bộ mà đơn vị được kiểm toán đã thiết lập để quản lý

rủi ro, từ đó xác định mức độ rủi ro còn lại. Để nhận diện và đánh giá hệ thống, thủ tục kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên nhà nước có thể phân tích theo các định hướng như sau: Đơn vị có thiết lập các chính sách, quy trình, thủ tục rõ ràng hay không? Trách nhiệm của các bộ phận, cá nhân liên quan có được quy định cụ thể, rõ ràng hay không? Các thiếu sót, tồn tại hay yếu kém trước đó có được xử lý, khắc phục hay không?...

Xác định mục tiêu kiểm toán

25. Khái niệm về mục tiêu kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được quy định tại các Đoạn 25, 26 và 27 của CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về căn cứ, trình tự xác định và cách thức trình bày mục tiêu kiểm toán.

26. Mục tiêu kiểm toán phải cung cấp được đầy đủ thông tin cho đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan chính khác về các vấn đề, nội dung hay hoạt động sẽ được kiểm toán. Một mục tiêu kiểm toán được coi là rõ ràng thường chỉ liên quan đến một hoặc một nhóm chủ trương, hệ thống, quy trình, chương trình, hoạt động hay đơn vị, tổ chức. Mục tiêu kiểm toán cần được mô tả theo cách đơn giản, rõ ràng và súc tích nhất có thể để tránh việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện những công việc kiểm toán không cần thiết hoặc quá tham vọng.

27. Để thử nghiệm xem có thể kết luận về một nội dung kiểm toán nhằm đáp ứng được mục tiêu kiểm toán dự kiến hay không, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét trả lời các câu hỏi: Liệu có thể kiểm toán được theo mục tiêu đã xác định hay không (chẳng hạn: tiêu chí kiểm toán có sẵn không, có thể xây dựng được không, nguồn lực kinh phí và nhân sự có đáp ứng được không,…); bằng chứng kiểm toán có hiện hữu hay không, hoặc có thể thu thập và dễ dàng tiếp cận không; phương pháp kiểm toán được sử dụng có hữu hiệu để thu thập và phân tích các bằng chứng này hay không.

28. Mục tiêu và phạm vi kiểm toán có mối quan hệ mật thiết và cần phải xem xét cùng nhau. Một thay đổi nhỏ trong mục tiêu kiểm toán hoặc vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán cũng có thể dẫn đến một tác động lớn đến phạm vi chung của cuộc kiểm toán.

Xác định nội dung kiểm toán

29. Nội dung kiểm toán được hình thành thông qua quá trình xác định, cân nhắc, xem xét lặp đi lặp lại, trong đó kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến các thông tin đã biết và các thông tin mới về chủ đề kiểm toán cũng như tính khả thi của việc đánh giá các nội dung kiểm toán. Việc xây dựng nội dung kiểm toán thông thường tập trung vào một vài vấn đề hoặc các rủi ro đã xác định, đồng thời cần xác định những vấn đề cụ thể cần được kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán có thể được chi tiết theo các mức độ khác nhau để sắp xếp

thứ tự ưu tiên, dễ thực hiện, là cơ sở để phân công nhiệm vụ, xây dựng các hiểu biết chung cho kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán càng chi tiết thì càng phải ngắn gọn, rõ ràng, cụ thể để xác định được các thủ tục kiểm toán cần thực hiện và các bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Kiểm toán viên nhà nước cần phân tích căn cứ phù hợp nhất để chi tiết nội dung kiểm toán (ví dụ như chi tiết nội dung kiểm toán theo các giai đoạn của một quy trình, theo các cấp độ quản lý hoặc các nhiệm vụ quản lý của một tổ chức) và ở mỗi mức độ một nội dung kiểm toán chỉ nên được chi tiết thành từ ba đến năm nội dung kiểm toán chi tiết hơn.

30. Nội dung kiểm toán phụ thuộc vào bản chất, phạm vi, mức độ phức tạp của chủ đề kiểm toán. Chẳng hạn như: Nội dung kiểm toán chương trình mục tiêu quốc gia có thể được xác định theo các giai đoạn của chương trình như lập kế hoạch, triển khai thực hiện, kiểm tra giám sát và đánh giá kết quả thực hiện chương trình.

31. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, dựa trên các bằng chứng kiểm toán và các thông tin thu thập được, nội dung kiểm toán có thể được điều chỉnh, thay đổi khi kiểm toán viên nhà nước đã có hiểu biết đầy đủ hơn về chủ đề kiểm toán. Tuy nhiên, do nội dung kiểm toán đã được trao đổi với đơn vị được kiểm toán trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần hạn chế việc điều chỉnh, thay đổi để tránh phát sinh các quan ngại về tính chuyên nghiệp, khách quan và công bằng của cuộc kiểm toán.

Phạm vi kiểm toán

32. Phạm vi kiểm toán xác định ranh giới của một cuộc kiểm toán. Thông thường khi lập kế hoạch cuộc kiểm toán hoạt động, phạm vi kiểm toán phải chỉ ra được:

(i) Giới hạn kiểm toán (chẳng hạn như khả năng tiếp cận bằng chứng kiểm toán; độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán; các vấn đề, nội dung hay hoạt động; đơn vị được kiểm toán; địa điểm kiểm toán; thời kỳ được kiểm toán...);

(ii) Cần lưu ý lựa chọn giai đoạn được kiểm toán đủ dài để đánh giá; giải thích lý do tại sao một số vấn đề, hoạt động liên quan đến mục tiêu kiểm toán không được kiểm toán; trình bày rõ nếu các nội dung kiểm toán khác nhau được thực hiện ở các giai đoạn khác nhau; nên chọn thời gian kết thúc của giai đoạn được kiểm toán trùng hoặc gần nhất với thời gian kết thúc giai đoạn thực hiện kiểm toán.

Phương pháp tiếp cận kiểm toán

33. Các khái niệm về phương pháp tiếp cận kiểm toán đã được quy định tại các Đoạn 29 và 30 của CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về cách thức lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán.

34. Phương pháp tiếp cận theo kết quả được áp dụng thích hợp trong trường hợp chủ đề kiểm toán có đầu ra được lượng hóa một cách dễ dàng, có sẵn các tiêu chí kiểm toán để đánh giá chất lượng, số lượng và chi phí của các sản phẩm đầu ra.

Kiểm toán viên nhà nước chủ yếu trả lời các câu hỏi như: Hoạt động gì hoặc những kết quả gì đã thực hiện được, và có đạt được các yêu cầu hay mục tiêu dự kiến hay không? Đối với phương pháp tiếp cận kiểm toán này, kiểm toán viên nhà nước nghiên cứu các hoạt động thực tế, kết quả và sản phẩm đầu ra, liên hệ với mục tiêu, mục đích của chính sách.

35. Phương pháp tiếp cận theo vấn đề tập trung vào kiểm tra, đánh giá, xác minh, phân tích nguyên nhân gây ra các vấn đề cụ thể và thường không tham chiếu đến các tiêu chí kiểm toán được xác định trước. Trong đó, các thiếu sót và vấn đề đã biết, hoặc ít nhất là dấu hiệu của các vấn đề là căn cứ để lựa chọn chủ đề kiểm toán, chứ không phải là kết luận kiểm toán. Nhiệm vụ chính của cuộc kiểm toán là xác định sự tồn tại của các vấn đề đã biết và phân tích nguyên nhân gây ra vấn đề ở các khía cạnh khác nhau (vấn đề liên quan đến tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực của các chủ trương hoặc chương trình của Chính phủ).

36. Phương pháp tiếp cận theo hệ thống không tập trung vào các chính sách hoặc mục tiêu, mà tập trung đánh giá hệ thống quản lý hoạt động có phù hợp nhằm quản lý các rủi ro và là điều kiện để đạt được tính hiệu quả, tính hiệu lực của chính sách hay không. Đối với phương pháp tiếp cận này, kiểm toán viên nhà nước sẽ ít tập trung đánh giá trách nhiệm giải trình của các tổ chức đơn lẻ mà tập trung vào tính hiệu lực của cả hệ thống. Phương pháp này áp dụng thích hợp để đánh giá một chương trình, dự án hay hoạt động có các kết quả đầu ra rất khó tính toán, hoặc không được xác định một cách rõ ràng từ khâu kế hoạch, hoặc có nhiều chính sách khác nhau, có nhiều yếu tố bên ngoài có thể ảnh hưởng đến kết quả. Nếu như hệ thống quản lý vận hành tốt như thiết kế ban đầu thì kiểm toán viên nhà nước có thể kết luận được rằng đầu ra của một chương trình, dự án hay hoạt động đảm bảo như kỳ vọng.

Tiêu chí kiểm toán

37. Kiểm toán viên nhà nước cần phải xây dựng hoặc lựa chọn các tiêu chí kiểm toán thích hợp tương ứng với từng nội dung kiểm toán để có thể kết luận được về nội dung kiểm toán. Tiêu chí kiểm toán thích hợp có các đặc điểm sau:

(i) Tính tin cậy: Có thể đưa ra kết luận nhất quán khi được sử dụng bởi kiểm toán viên nhà nước khác trong các trường hợp tương tự;

(ii) Tính khách quan: Không chịu ảnh hưởng bởi bất kỳ sự thiên vị nào từ kiểm toán viên nhà nước hoặc các cấp quản lý;

(iii) Tính hữu dụng: Có thể đưa ra những phát hiện và kết luận kiểm toán đáp ứng được nhu cầu của người sử dụng báo cáo kiểm toán;

(iv) Tính dễ hiểu: Có thể đưa ra các kết luận rõ ràng và không gây hiểu nhầm cho người sử dụng báo cáo kiểm toán;

(v) Tính so sánh được: Thống nhất với các tiêu chí kiểm toán được các Kiểm toán viên nhà nước sử dụng trong các cuộc kiểm toán hoạt động trước đó tại đơn vị, hoặc với các tiêu chuẩn hợp lý của hoạt động tương tự;

(vi) Tính toàn diện: Có thể đưa ra đánh giá về mọi khía cạnh quan trọng của nội dung kiểm toán và đủ thông tin để kết luận về nội dung kiểm toán;

(vii) Tính chấp nhận được: Được chấp nhận chung bởi các chuyên gia độc lập trong cùng lĩnh vực, đơn vị được kiểm toán, cơ quan lập pháp, phương tiện truyền thông và dư luận.

38. Tiêu chí kiểm toán có thể được xây dựng hoặc lựa chọn từ nhiều nguồn thông tin và xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước đóng một vai trò quan trọng trong việc xác định những nguồn thông tin phù hợp và đáng tin cậy.

39. Kiểm toán viên nhà nước có thể nghiên cứu những nguồn thông tin sau đây để tìm các tiêu chí kiểm toán có sẵn: Luật và các quy định điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán; các quyết định của cơ quan quản lý; tham khảo các đánh giá đã thực hiện trước đó hoặc so sánh với thông lệ thực hành tốt nhất; các chuẩn mực, kinh nghiệm và các nghiên cứu chuyên môn; các chỉ tiêu hoạt động quan trọng do đơn vị được kiểm toán hoặc cơ quan quản lý quy định, hoặc của các tổ chức (trong và ngoài nước) đang thực hiện các hoạt động hay chương trình tương tự; ý kiến tư vấn của chuyên gia độc lập; các tiêu chí kiểm toán đã sử dụng trước đó trong các cuộc kiểm toán tương tự hay được áp dụng bởi các cơ quan kiểm toán tối cao khác; các chuẩn mực hoạt động hay các cuộc điều trần do Quốc hội tiến hành; tài liệu về quản lý nói chung và về các nội dung, vấn đề hay hoạt động được kiểm toán cụ thể nói riêng; kiến thức khoa học mới, các thông tin đáng tin cậy khác.

40. Những nguồn thông tin trên là cơ sở để lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp cho cuộc kiểm toán, tuy nhiên kiểm toán viên nhà nước cũng cần phải thuyết minh, hoặc cân nhắc sửa đổi để đảm bảo phù hợp với nội dung kiểm toán. Đồng thời, tiêu chí kiểm toán cần được xây dựng sát với thực tế, bối cảnh của đơn vị được kiểm toán cũng như các điều kiện đặc thù.

41. Quá trình xây dựng hoặc lựa chọn tiêu chí kiểm toán thường phải sử dụng các xét đoán chuyên môn phù hợp. Để làm được điều đó, kiểm toán viên nhà nước cần phải có được những hiểu biết nhất định như: Hiểu biết chung về lĩnh vực, các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán; quy định pháp luật và những tài liệu khác có liên quan; kết quả nghiên cứu và những cuộc kiểm toán gần đây về lĩnh vực, các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế đó; lý do, cơ sở pháp lý của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán; mục tiêu và mục đích được đưa ra bởi cơ quan

quản lý; yêu cầu của các bên liên quan chính và mối quan tâm của các chuyên gia trong ngành, lĩnh vực; thông lệ cũng như kinh nghiệm về các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có liên quan hoặc tương tự.

42. Một số gợi ý để xác định tiêu chí kiểm toán như sau:

(i) Kiểm toán viên nhà nước nên hình dung từng bộ phận của chương trình như một dự án, hoặc nghiệp vụ nhỏ. Mỗi dự án hoặc nghiệp vụ thông thường đều phải trải qua những khâu như khảo sát về tính khả thi, lập kế hoạch, xác định nguồn tài chính, triển khai, thực hiện và đánh giá. Kiểm toán viên nhà nước cần cố gắng tìm kiếm câu trả lời cho câu hỏi sau đây vào từng khâu của dự án hay nghiệp vụ: Một nhà quản lý tốt nên tiến hành và kiểm soát những gì trong giai đoạn này của dự án? Câu trả lời cho câu hỏi này có thể giúp xây dựng tiêu chí kiểm toán;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các thủ tục kiểm soát, các tiêu chuẩn, phương pháp đánh giá, cam kết về kết quả và mục tiêu của cấp quản lý được quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật. Chẳng hạn như, khi kiểm toán các hoạt động cấp giấy phép thì phí và thời hạn cấp phép có thể trở thành tiêu chí kiểm toán để đánh giá tính hiệu quả, tính hiệu lực của hoạt động đó. Do đó, khi nhận định rằng tiêu chuẩn đánh giá của chính đơn vị được kiểm toán là phù hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng chúng làm các tiêu chí kiểm toán;

(iii) Nếu đơn vị được kiểm toán không có những tiêu chuẩn phù hợp để đo lường và đánh giá hoạt động nhất quán với mục tiêu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định tiêu chí kiểm toán thông qua những nguồn thông tin như luật pháp, các quy định, hay chuẩn mực được phát triển bởi những hiệp hội nghề nghiệp và được công nhận bởi chuyên gia. Nếu không có sẵn những nguồn thông tin này, kiểm toán viên nhà nước có thể dựa vào vào dữ liệu hoạt động của những tổ chức khác có hoạt động tương tự, hay những thông lệ thực hành tốt được biết đến để xây dựng tiêu chí kiểm toán;

(iv) Một phương pháp khác là kiểm toán viên nhà nước có thể phân tích dữ liệu trong quá khứ của đơn vị được kiểm toán (bằng cách áp dụng các kỹ thuật kế toán hoặc thống kê quy chuẩn) để xây dựng tiêu chí kiểm toán;

(v) Đôi khi kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xuất phát từ kỳ vọng của người sử dụng dịch vụ do đơn vị được kiểm toán cung cấp để xây dựng tiêu chí kiểm toán. Điều này được thực hiện thông qua phỏng vấn hoặc gửi bảng hỏi khảo sát tới người sử dụng về kỳ vọng của họ đối với mức độ hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Chẳng hạn, khi kiểm toán hoạt động của một bệnh viện, kiểm toán viên nhà nước phát hiện thấy thời gian phải chờ đợi để nhập viện của một ca phẫu thuật là quá dài thì có thể quyết định phỏng vấn bệnh nhân đang phải chờ đợi nhập viện về khoảng thời gian chờ đợi hợp lý theo mong muốn của họ. Sau đó, kiểm toán viên nhà nước thảo luận những kỳ vọng này với cấp quản lý bệnh viện để thống nhất một khoảng thời gian chờ đợi phù hợp và sử dụng làm tiêu chí kiểm toán.

43. Tiêu chí kiểm toán cần phải được trao đổi, thảo luận với cấp quản lý của đơn vị được kiểm toán. Thông thường, việc tiếp nhận và xem xét ý kiến đóng góp của cấp quản lý sẽ giúp ích rất nhiều cho việc phát triển tiêu chí kiểm toán thích hợp. Tuy nhiên, ý kiến được đưa ra bởi đơn vị được kiểm toán cần phải được cân nhắc kỹ lưỡng, được đối chiếu với những thông tin thực tế và những phản biện có liên quan khác (từ các nguồn thông tin khác, ý kiến chuyên gia...) trước khi sửa đổi, điều chỉnh tiêu chí kiểm toán (nếu có).

Kế hoạch thu thập bằng chứng

44. Kế hoạch thu thập bằng chứng được xây dựng nhằm giúp cho việc lập kế hoạch của cuộc kiểm toán đạt hiệu quả và được sử dụng để kiểm soát chất lượng các yếu tố chính của kế hoạch kiểm toán.

45. Kế hoạch thu thập bằng chứng cần phải thể hiện các bằng chứng kiểm toán cần thu thập, nguồn bằng chứng, phương pháp thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán tương ứng với mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán; đồng thời cũng có thể tích hợp thêm các nội dung khác như hạn chế của dữ liệu và dự kiến các phát hiện, nhận xét, đánh giá kiểm toán liên quan. Các nội dung trong kế hoạch thu thập bằng chứng cần thể hiện và trình bày lôgic với nhau.

Quản lý rủi ro kiểm toán

46. Khi lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải nêu được các rủi ro kiểm toán (đã biết hoặc dự đoán), đồng thời xác định được các phương pháp, thủ tục để quản lý rủi ro kiểm toán.

47. Các rủi ro kiểm toán có thể liên quan đến: Sự phù hợp giữa năng lực hiện có của kiểm toán viên nhà nước với khả năng tiến hành kiểm toán; khả năng tiếp cận một cách đầy đủ thông tin chính xác và có chất lượng; tính hiện hữu của các thông tin mới và xem xét từ các góc nhìn khác nhau; mức độ phức tạp và nhạy cảm về chính trị của chủ đề, nội dung kiểm toán; tính chính trực của nhà quản lý hoặc các mối quan hệ của đơn vị được kiểm toán...

48. Nếu rủi ro kiểm toán được đánh giá là đáng kể, kế hoạch kiểm toán cần phải đưa ra được các giải pháp để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức chấp nhận được, như: Bổ sung kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm, trình độ cao hơn; sử dụng thêm các chuyên gia nội bộ hoặc chuyên gia bên ngoài; điều chỉnh phương pháp thu thập dữ liệu; thiết lập các phương thức, kênh trao đổi thông tin cụ thể với đơn vị được kiểm toán; thiết lập các cách thức, giải pháp kiểm soát chất lượng cụ thể.

Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết

49. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung kiểm toán cho từng

đơn vị được kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán.

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

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

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

(ii) Tiến hành thu thập thêm thông tin;

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

Lập chương trình kiểm toán

Mục đích của chương trình kiểm toán

52. Mục đích chính của chương trình kiểm toán là trình bày mối liên hệ giữa mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán với các bước thực hiện kiểm toán sẽ được tiến hành; cung cấp các hướng dẫn cho kiểm toán viên nhà nước để có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp; là cơ sở để lưu trữ thông tin về các công việc đã thực hiện; là công cụ hỗ trợ cho hoạt động soát xét và kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Nội dung của chương trình kiểm toán

53. Chương trình kiểm toán thường bao gồm các yếu tố sau đây: Mục tiêu kiểm toán; nội dung kiểm toán; tiêu chí kiểm toán; thủ tục kiểm toán (công việc và thứ tự các bước kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện tương ứng với các phương pháp kiểm toán).

Yêu cầu của chương trình kiểm toán

54. Việc thiết kế các chương trình kiểm toán không nên mang tính cứng nhắc, mà nên hướng tới đảm bảo được các yêu cầu sau đây:

(i) Có mục đích rõ ràng: Chương trình kiểm toán mô tả những thủ tục được thực hiện nhằm mục đích thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán; chi tiết hóa các thủ tục phải thực hiện để thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán nhằm đưa ra đánh giá về tiêu chí kiểm toán hoặc kết luận về các nội dung kiểm toán;

(ii) Đầy đủ nội dung: Xác định phạm vi, thủ tục và trình tự công việc cần thực hiện bao gồm chiến lược lấy mẫu (nếu có) và các phương án để định lượng kết quả kiểm toán; các bước để xác nhận tính chính xác và đầy đủ của nguồn dữ liệu thứ cấp;

(iii) Linh hoạt: Chương trình kiểm toán nên mang tính linh hoạt để có thể điều chỉnh hoặc bổ sung các bằng chứng kiểm toán và tiêu chí kiểm toán mới, đồng thời loại trừ được các bằng chứng kiểm toán, tiêu chí kiểm toán không còn phù hợp. Mức độ chi tiết phụ thuộc vào kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước và mức độ phức tạp của cuộc kiểm toán;

(iv) Phối hợp tốt: Một chương trình kiểm toán chi tiết nên xác định rõ ràng mối liên kết giữa các nội dung kiểm toán để tránh trùng lắp;

(v) Hiệu quả về chi phí: Chương trình kiểm toán cần có hiệu quả tối ưu về khía cạnh chi phí, nghĩa là thời gian và nguồn lực cần phải sử dụng để thực hiện chương trình kiểm toán không được vượt quá kết quả, lợi ích mà chương trình kiểm toán đó có thể mang lại;

(vi) Về việc sử dụng chuyên gia: Luôn đặt câu hỏi nội dung này có cần sự tham vấn của chuyên gia hay không;

(vii) Dễ hiểu: Chương trình kiểm toán nên dễ hiểu; các thuật ngữ và từ viết tắt cần phải giải thích;

(viii) Lôgic: Cần có mối liên hệ lôgic giữa mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và chương trình kiểm toán;

(ix) Bố cục/thiết kế tốt: Bố cục và thiết kế nên đơn giản, theo mẫu giấy tờ làm việc để dễ dàng tham chiếu.

Thực hiện kiểm toán

Thu thập bằng chứng kiểm toán

Các nội dung cần lưu ý khi thu thập bằng chứng kiểm toán

55. Mục đích của quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán là để đảm bảo kiểm toán viên nhà nước có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm phân tích, đánh giá và đưa ra các phát hiện kiểm toán, từ đó đưa ra kết luận về nội dung kiểm toán. Kiểm toán hoạt động là quá trình đưa ra các xét đoán dạng mở nên kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý về chất lượng của việc thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán.

56. Kế hoạch kiểm toán không thể dự kiến được tất cả các tình huống, nên trong giai đoạn thực hiện, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý về khả năng và chất lượng các bằng chứng kiểm toán thu thập được, để có sự điều chỉnh phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán và nhu cầu tìm kiếm dữ liệu. Trong giai đoạn thực

hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước nên tránh thay đổi những nội dung quan trọng của kế hoạch kiểm toán. Trường hợp có sự thay đổi, cần có sự phê duyệt từ cấp có thẩm quyền và thông báo cho đơn vị được kiểm toán.

57. Kiểm toán viên nhà nước cần sáng tạo, linh hoạt và thận trọng trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán có thể thu thập từ các hồ sơ, tài liệu bên trong và bên ngoài đơn vị, hoặc từ các cuộc kiểm toán đã thực hiện. Thông thường, bằng chứng kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động mang tính thuyết phục hơn là mang tính kết luận đúng hoặc sai, có hoặc không. Khi kiểm toán các lĩnh vực mà bằng chứng cần tính thuyết phục hơn là tính kết luận, kiểm toán viên nhà nước cần phải có các cuộc thảo luận và trao đổi trước với chuyên gia trong lĩnh vực đó về bản chất của bằng chứng thu thập được và cách thức phân tích, diễn giải các bằng chứng kiểm toán. Đồng thời, kiểm toán viên nhà nước phải thường xuyên trao đổi với đơn vị được kiểm toán về nội dung kiểm toán và phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán.

58. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì thái độ khách quan đối với các thông tin được đưa ra, đồng thời phải tiếp thu các quan điểm, lập luận trái chiều, xem xét dữ liệu từ các nguồn thông tin và các bên có liên quan. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập cả dữ liệu định lượng và dữ liệu định tính, các dữ liệu thu thập nên giải thích và có thể chứng minh được về khía cạnh đầy đủ, tính liên quan, tính hợp lệ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

Các loại bằng chứng kiểm toán và phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Bằng chứng dạng lời nói chứng thực

59. Bằng chứng dạng lời nói chứng thực thường được thể hiện qua các câu trả lời cho các câu hỏi hoặc cuộc phỏng vấn. Các câu trả lời này có thể cung cấp những dữ liệu quan trọng mà không thể thu thập thông qua các hình thức, thủ tục khác. Có thể thu thập bằng chứng kiểm toán từ cán bộ của đơn vị được kiểm toán, những người hưởng lợi, chuyên gia và các nhà tư vấn được liên hệ.

60. Việc chứng thực bằng chứng dạng lời nói là cần thiết nếu được sử dụng như là bằng chứng kiểm toán chứ không phải là các thông tin phụ. Có thể thực hiện chứng thực bằng cách xin xác nhận của người được phỏng vấn, hoặc một lượng lớn các nguồn dữ liệu độc lập cùng đưa ra kết quả giống nhau, hoặc kiểm tra lại các hồ sơ, tài liệu đó.

61. Để đánh giá tính tin cậy và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán dạng lời nói, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá độ tin cậy của người được phỏng vấn về vị trí công tác, kiến thức chuyên môn và sự thẳng thắn qua quá trình trao đổi.

Bằng chứng dạng vật chất

62. Bằng chứng dạng vật chất được thực hiện thông qua việc quan sát hoạt động, sự kiện hoặc kiểm tra tài sản. Bằng chứng có thể được thể hiện qua các bức ảnh chụp, đồ thị, biểu đồ, bản đồ hoặc các hình ảnh đại diện khác. Bằng chứng dạng vật chất thuyết phục hơn so với chỉ mô tả bằng văn bản. Bằng chứng chứng thực sẽ thuyết phục hơn nếu có từ hai kiểm toán viên nhà nước trở lên hoặc đơn vị được kiểm toán cùng tham gia vào quá trình thu thập.

Bằng chứng dạng tài liệu

63. Bằng chứng dạng tài liệu thể hiện dưới dạng bản cứng, bản mềm là hình thức phổ biến nhất của bằng chứng kiểm toán và có thể thu thập được từ bên trong hoặc bên ngoài đơn vị được kiểm toán. Bằng chứng dạng tài liệu bên trong được tạo ra từ đơn vị được kiểm toán và có thể là bản sao công văn gửi đi, mô tả công việc, kế hoạch, ngân sách, báo cáo nội bộ, biên bản ghi nhớ, báo cáo tóm tắt về tình hình hoạt động, các chính sách nội bộ và các thủ tục, quy trình. Bằng chứng dạng tài liệu bên ngoài có thể là các thư xác nhận, hóa đơn của nhà cung cấp, hợp đồng cho thuê, xác nhận của bên thứ ba…

64. Để đảm bảo tính tin cậy của bằng chứng dạng tài liệu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét nguồn bằng chứng mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được. Cũng như bằng chứng dạng lời nói chứng thực, vị trí công tác, kiến thức và ý kiến chuyên môn của tác giả hoặc người phê duyệt tài liệu cần được xem xét. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ khi có ý định sử dụng các bằng chứng kiểm toán có được từ hệ thống này.

Bằng chứng dạng phân tích

65. Bằng chứng dạng phân tích là kết quả của việc phân tích và thẩm tra dữ liệu. Phân tích có thể liên quan đến việc tính toán, phân tích các tỷ số, xu hướng và các mẫu dữ liệu có được từ đơn vị kiểm toán hoặc các nguồn khác có liên quan. Trong một số trường hợp việc so sánh với các tiêu chuẩn có thể cũng được đưa ra.

66. Phân tích thường là các con số như tỷ lệ đầu ra của các nguồn lực đã tiêu dùng hoặc tỷ lệ ngân sách đã chi tiêu, cũng có thể không phải là con số định lượng mà là thông tin định tính.

67. Các phương pháp, thủ tục kiểm toán chủ yếu để thu thập bằng chứng kiểm toán:

(i) Quan sát;

(ii) Kiểm tra, đối chiếu;

(iii) Xác nhận từ bên ngoài;

(iv) Tính toán lại;

(v) Điều tra;

(vi) Phỏng vấn;

(vii) Thủ tục phân tích;

(viii) Thực hiện lại.

Quan sát

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

Kiểm tra, đối chiếu

69. Kiểm tra, đối chiếu là việc nghiên cứu, xem xét sổ sách, ghi chép và các hồ sơ tài liệu khác trên cơ sở đó để đánh giá hoạt động của đơn vị được kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định. Việc kiểm tra, đối chiếu tài liệu, sổ kế toán và chứng từ cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tùy thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát của đơn vị đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán, chứng từ thuộc nội bộ đơn vị. Chẳng hạn, về thủ tục kiểm tra trong thử nghiệm kiểm soát là kiểm tra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ để thu thập bằng chứng về việc phê duyệt.

70. Kiểm toán viên nhà nước xem xét sự tin cậy của các tài liệu được kiểm tra và luôn ghi nhớ rủi ro gian lận và khả năng tài liệu được kiểm tra có thể không còn nguyên bản. Trong trường hợp gian lận, có thể có hai bộ sổ sách hoặc ghi chép khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước có thể tìm hiểu thêm để biết nguồn tài liệu chứng từ, hay các hệ thống kiểm soát đối việc lập hoặc lưu giữ tài liệu chứng từ.

Xác nhận từ bên ngoài

71. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng văn bản.

Tính toán lại

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

Điều tra

73. Điều tra là việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện điều tra đối với các tổ chức, cá nhân liên quan đến hoạt động kiểm toán làm cơ sở cho ý kiến đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán về nội dung đã kiểm toán.

Phỏng vấn

74. Phỏng vấn là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết trong nội bộ đơn vị được kiểm toán hoặc từ bên ngoài đơn vị được kiểm toán. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán cùng với các thủ tục kiểm

toán khác. Phỏng vấn có nhiều hình thức, phỏng vấn bằng văn bản hoặc phỏng vấn bằng lời. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước những thông tin hoặc những bằng chứng chứng thực những thông tin mà trước đây kiểm toán viên nhà nước chưa có. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán phải có giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời.

Thủ tục phân tích

75. Thủ tục phân tích là việc so sánh các dữ liệu, hoặc phân tích các biến động hay các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến.

Thực hiện lại

76. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị. Nếu phải thực hiện lại các vấn đề có chuyên môn kỹ thuật cao thì cần có sự hỗ trợ của chuyên gia.

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

77. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp để có thể đưa ra phát hiện và kết luận kiểm toán nhằm đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, trả lời được các nội dung kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán, cũng như đưa ra kiến nghị kiểm toán phù hợp. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan với nhau.

78. Đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập, chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán, chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán của kiểm toán viên nhà nước. Khi đánh giá bằng chứng đã đầy đủ hay chưa, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các yếu tố như: quá trình tiếp cận, thu thập thông tin đã phù hợp chưa; tính tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ; hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán; việc sử dụng các bằng chứng liệu có dẫn đến việc đưa ra kết luận không phù hợp hoặc không đầy đủ, cung cấp thông tin không khách quan, không tăng thêm giá trị cho người sử dụng báo cáo kiểm toán hay không.

79. Thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm tính liên quan, tính hợp lệ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Tính liên quan đề cập đến mức độ mà các bằng chứng kiểm toán liên kết chặt chẽ và quan trọng với mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán được giải quyết. Tính hợp lệ đề cập đến mức độ mà bằng chứng kiểm toán là cơ sở hợp lý và có ý nghĩa để đánh giá về nội dung kiểm toán. Độ tin cậy đề cập đến mức độ mà các bằng chứng kiểm toán được hỗ trợ bởi dữ liệu chứng thực từ nhiều nguồn, hoặc đưa ra phát hiện kiểm toán tương tự khi thực hiện kiểm tra lại. Mặc dù có những ngoại lệ nhất định nhưng việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc: Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được tăng lên khi thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị; bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc suy luận; bằng chứng kiểm toán dạng văn bản đáng tin cậy hơn việc thể hiện dưới dạng lời nói; bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax.

Phân tích bằng chứng kiểm toán và hình thành phát hiện, kết luận kiểm toán

80. Phân tích bằng chứng kiểm toán nhằm mục đích hướng tới những phát hiện khách quan và đáng tin cậy để đưa ra các kết luận kiểm toán. Phát hiện kiểm toán là các bằng chứng cụ thể do kiểm toán viên nhà nước thu thập để so sánh và tìm ra sự sai lệch so với tiêu chí kiểm toán. Quá trình phân tích bằng chứng kiểm toán, hình thành các phát hiện kiểm toán, và đưa ra các kiến nghị để cải thiện tình hình cần dựa trên mối quan hệ giữa các yếu tố: Tiêu chí kiểm toán (nên như thế nào), bằng chứng kiểm toán (thực tế như thế nào), phát hiện kiểm toán (kết quả thực tế so với tiêu chí ban đầu), xác định nguyên nhân và tác động (lý do có sự khác biệt so với tiêu chí và hậu quả như thế nào), xây dựng kết luận kiểm toán và kiến nghị kiểm toán.

81. Khi phát hiện kiểm toán được xác định, kiểm toán viên nhà nước sẽ đưa ra hai dạng đánh giá bổ sung: Xác định nguyên nhân và tác động. Nguyên nhân cần trình bày một cách thận trọng và phải được hỗ trợ bởi bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá nguyên nhân từ phía đơn vị được kiểm toán và các bên có liên quan để đưa ra kết luận kiểm toán một cách phù hợp.

82. Kiểm toán viên nhà nước có thể phải xác định các tác động của việc đạt, không đạt hoặc đạt một phần tiêu chí. Tác động có thể được ghi nhận là vấn đề đang diễn ra hoặc có thể xảy ra trong tương lai dựa trên lập luận hợp lý. Bản chất của các phát hiện kiểm toán quyết định việc kiểm toán viên nhà nước đưa ra tác động thực tế hay tác động tiềm năng. Tác động thực tế giúp xác định hậu quả từ hoạt động đã xảy ra trong quá khứ hay hiện tại và thường cung cấp bằng chứng về việc cần phải có hành động khắc phục. Tác động tiềm năng thường được mô tả như là hậu quả mang tính lôgic sẽ xảy ra nếu thực tế không đúng với tiêu chí. Tác động

tiềm năng là sự suy đoán trên cơ sở xem xét mối quan hệ giữa các bằng chứng kiểm toán, vì thế kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng một cách thận trọng đặc biệt trong trường hợp không có bằng chứng kiểm toán nào liên quan hoặc không có tác động nào được quan sát thấy trong quá khứ.

83. Sau khi đưa ra những phát hiện kiểm toán, xác định nguyên nhân và tác động có thể có, kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra kết luận kiểm toán. Kết luận kiểm toán cần làm rõ và tăng thêm ý nghĩa cho các phát hiện kiểm toán. Không phải lúc nào cũng dễ dàng để phân biệt rõ ràng giữa phát hiện kiểm toán và kết luận kiểm toán. Kết luận kiểm toán được dựa trên những phát hiện kiểm toán và cũng có thể bao gồm cả việc tóm tắt các phát hiện kiểm toán. Tuy nhiên, kết luận kiểm toán cần trình bày ý kiến của kiểm toán viên nhà nước chứ không đơn thuần là khẳng định lại những phát hiện kiểm toán. Trong một cuộc kiểm toán hoạt động, các lập luận và những khác biệt về quan điểm cần được đưa ra cân nhắc để đảm bảo tính thuyết phục của kết luận.

84. Trong quá trình phân tích các bằng chứng kiểm toán thu thập được nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy khả năng không thể đưa ra đánh giá kết luận về các tiêu chí kiểm toán, nội dung kiểm toán để đáp ứng mục tiêu kiểm toán đề ra, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét lại tiêu chí xây dựng đã phù hợp chưa. Trường hợp tiêu chí kiểm toán xây dựng chưa phù hợp thì có thể điều chỉnh, sửa đổi tiêu chí kiểm toán và trong số ít trường hợp điều chỉnh cả nội dung kiểm toán và mục tiêu kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải thảo luận và trao đổi với các thành viên trong đoàn và với đơn vị được kiểm toán trước khi điều chỉnh, sửa đổi tiêu chí kiểm toán.

Quản lý rủi ro trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

85. Việc quản lý rủi ro kiểm toán và điều chỉnh kế hoạch để giảm thiểu rủi ro dự kiến trong suốt cuộc kiểm toán là rất quan trọng. Nếu các thủ tục kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán không cho phép thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước cần có các biện pháp điều chỉnh cần thiết đối với những kết luận kiểm toán không phù hợp hoặc không tăng thêm giá trị.

Thảo luận về các phát hiện và kết luận kiểm toán sơ bộ

86. Trao đổi thông tin là cần thiết trong quá trình hình thành kết luận kiểm toán sơ bộ vì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét bối cảnh, tất cả các luận điểm có liên quan trước khi đưa ra kết luận kiểm toán chính thức. Do đó, kiểm toán viên nhà nước cần duy trì phương thức trao đổi thông tin hiệu quả, phù hợp với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan để nghe giải trình của đơn vị, nếu cần thiết cần yêu cầu đơn vị giải trình bằng văn bản.

87. Thảo luận nội bộ với kiểm toán viên nhà nước cấp cao và các đồng nghiệp có kinh nghiệm sẽ hỗ trợ cho kiểm toán viên nhà nước trong việc hình thành các phát hiện kiểm toán và kết luận kiểm toán sơ bộ. Đối với đơn vị được kiểm toán và

các bên liên quan, cần thiết phải trao đổi thông tin để thảo luận về các vấn đề chính nảy sinh trong quá trình kiểm toán. Khác biệt về quan điểm trong các cuộc họp, trao đổi với đơn vị được kiểm toán, các nhà quản lý cao cấp, chuyên gia cần được xem xét đầy đủ để tăng thêm giá trị cho báo cáo kiểm toán hoạt động.

Lập báo cáo kiểm toán

88. Báo cáo kiểm toán hoạt động là sản phẩm cuối cùng của cuộc kiểm toán hoạt động. Thông qua báo cáo kiểm toán hoạt động, các kết quả kiểm toán được gửi đến cơ quan theo quy định.

89. Khác với báo cáo kiểm toán của các loại hình kiểm toán khác, báo cáo của cuộc kiểm toán hoạt động thường có phạm vi rộng, tập hợp nhiều dạng phát hiện kiểm toán, tổng hợp và sử dụng nhiều ý kiến và quan điểm khác nhau. Để đảm bảo chất lượng, ý tưởng về nội dung báo cáo kiểm toán hoạt động phải được hình thành ngay từ khâu lập kế hoạch kiểm toán và tiếp tục được củng cố trong suốt quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán trước khi tổng hợp các đánh giá, kết luận, kiến nghị ở giai đoạn lập báo cáo kiểm toán hoạt động cuối cùng.

90. Thông thường, cấu trúc của một báo cáo kiểm toán hoạt động gồm các nội dung cơ bản sau:

(i) Tiêu đề;

(ii) Mục lục;

(iii) Khái quát về cuộc kiểm toán:

- Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán;
- Tiêu chí kiểm toán;
- Phạm vi kiểm toán;
- Các phát hiện chủ yếu từ cuộc kiểm toán.

(iv) Kết quả đánh giá theo tiêu chí kiểm toán, nội dung kiểm toán và kết luận theo mục tiêu kiểm toán;

(v) Kết luận kiểm toán;

(vi) Kiến nghị kiểm toán;

(vii) Phụ lục.

91. Các yêu cầu của một báo cáo kiểm toán hoạt động có chất lượng được quy định tại Đoạn 73 của CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động.

Nội dung của báo cáo kiểm toán hoạt động

Khái quát về cuộc kiểm toán

Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán

92. Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán thường bao gồm các nội dung: Tổng quan; mục tiêu kiểm toán; nội dung kiểm toán; phương pháp kiểm toán. Các nội dung này giúp người đọc nhận thức được các thông tin cơ bản về các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán, các mục tiêu kiểm toán đặt ra cũng như cách thức tiến hành cuộc kiểm toán. Trong phần này, các thông tin được trình bày tóm tắt để thể hiện các nội dung chính, tránh cách diễn giải mang tính hiển nhiên hoặc liệt kê quá trình thực hiện. Để đảm bảo các thông tin quan trọng nhất sẽ được tổng hợp và trình bày một cách đầy đủ và chính xác, phần thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán chỉ được khởi thảo sau khi các phần khác của báo cáo đã hoàn thành ở mức độ nhất định.

93. Tổng quan: Trình bày khái quát những thông tin cơ bản về các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán để giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động hiểu được cuộc kiểm toán. Để dễ theo dõi, cần tránh phân chia nội dung tổng quan thành quá nhiều mục chi tiết. Các nội dung chính cần trình bày là:

(i) Mục tiêu: Thường không đề cập đến tầm nhìn hoặc sứ mệnh mà chỉ trình bày mục tiêu, mục đích của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán;

(ii) Thông tin về khung pháp lý: Tóm tắt khung văn bản pháp lý chính điều chỉnh, mô tả sơ lược các quy trình nghiệp vụ và hệ thống quản lý đối với các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán; các nguồn lực được phân bổ hoặc các cơ chế hỗ trợ khác (nếu có). Liệt kê các cơ quan chịu trách nhiệm chính đến các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán.

(iii) Sự cần thiết phải tiến hành kiểm toán: Mô tả rủi ro hoặc nguy cơ đối với các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế, đồng thời trình bày tầm quan trọng cũng như giá trị, lợi ích cốt lõi mà cuộc kiểm toán mang lại.

94. Mục tiêu kiểm toán: Trình bày khái quát các mục tiêu kiểm toán nhằm giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động hiểu được mục đích kiểm toán, cơ sở đưa ra các kết luận kiểm toán theo từng nội dung kiểm toán để đáp ứng được mục tiêu kiểm toán đã nêu trong báo cáo kiểm toán hoạt động, từ đó nhận thức đúng đắn về kết quả kiểm toán. Mặc dù mục tiêu kiểm toán được đặt ra từ giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, tuy nhiên kiểm toán viên nhà nước vẫn phải đảm bảo sự phù hợp giữa các mục tiêu kiểm toán với nội dung kết quả trình bày trong báo cáo kiểm toán hoạt động.

95. Nội dung kiểm toán: Trình bày khái quát các nội dung kiểm toán và bám sát các hướng dẫn từ Đoạn 29 và Đoạn 30 tại chuẩn mực này.

96. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán: Liệt kê các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán chủ yếu mà kiểm toán viên nhà nước đã sử dụng. Ngoài ra, cần trình bày tóm tắt cơ sở chọn mẫu để thuyết minh cho các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán được áp dụng. Các phương pháp và cơ sở chọn mẫu cần được trình bày một cách ngắn gọn, các phần giải thích chi tiết nên được đưa ra phụ lục của báo cáo kiểm toán hoạt động.

Tiêu chí kiểm toán

97. Tiêu chí kiểm toán: Trình bày các tiêu chí kiểm toán cũng như nguồn xây dựng tiêu chí kiểm toán. Điều này giúp củng cố tính hợp lý, hợp pháp của tiêu chí kiểm toán cũng như toàn bộ báo cáo kiểm toán hoạt động. Nguồn tiêu chí có thể tham chiếu trực tiếp trong báo cáo kiểm toán hoạt động hoặc đưa vào các chú thích cuối trang. Các nội dung chú thích cho nguồn tiêu chí kiểm toán bao gồm: Tên tài liệu; thời gian phát hành; thứ tự trang và đoạn tham chiếu. Trường hợp tiêu chí kiểm toán được xây dựng từ hai nguồn trở lên, việc tham chiếu theo thứ tự nguồn có tính pháp lý cao hơn được trình bày trước.

Phạm vi kiểm toán

98. Phạm vi kiểm toán: Phạm vi kiểm toán phải xác định được các vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán, khung thời gian và địa điểm thực hiện cuộc kiểm toán. Không trình bày mẫu chọn kiểm toán do nội dung này được trình bày trong phương pháp kiểm toán. Đối với từng cuộc kiểm toán, nếu phát sinh giới hạn kiểm toán trên cơ sở đối chiếu với chức năng nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước, cần xác định rõ nguyên nhân và trình bày tác động của các giới hạn này đến cuộc kiểm toán.

Các phát hiện chủ yếu từ cuộc kiểm toán

99. Trong phần Khái quát về cuộc kiểm toán cần trình bày tóm tắt các phát hiện chủ yếu của cuộc kiểm toán. Các phát hiện được đánh giá quan trọng và đáng quan tâm hơn cần được trình bày trước. Để làm rõ các phát hiện kiểm toán, có thể bổ sung tóm lược các nguyên nhân và thông tin bổ trợ nhằm giúp người sử dụng báo cáo kiểm toán có được nhận thức cơ bản về kết quả của cuộc kiểm toán.

Kết quả đánh giá theo tiêu chí kiểm toán, nội dung kiểm toán và kết luận theo mục tiêu kiểm toán

Phát hiện kiểm toán

100. Các phát hiện kiểm toán được trình bày theo từng tiêu chí kiểm toán, nội dung kiểm toán để đưa ra nhận định về thực trạng, phân tích nguyên nhân cốt lõi và tác động của các tồn tại, hạn chế đến các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế được kiểm toán.

101. Trình bày các phát hiện kiểm toán trong báo cáo kiểm toán hoạt động về tổng thể phải bao gồm bốn yếu tố sau:

(i) Tiêu chí kiểm toán;

(ii) Thực trạng dựa trên các bằng chứng thu thập được;

(iii) Nguyên nhân cốt lõi;

(iv) Phân tích tác động do sự khác biệt giữa thực trạng và tiêu chí kiểm toán.

Kết luận kiểm toán

102. Kết luận kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được hình thành dựa trên các phát hiện kiểm toán và các xét đoán chuyên môn để đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, trả lời được các nội dung kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Dựa vào tập hợp các phát hiện đối với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, kiểm toán viên nhà nước đưa ra các kết luận kiểm toán. Kết luận kiểm toán cần được trình bày rõ theo từng nội dung kiểm toán.

103. Các kết luận kiểm toán cần được trình bày rõ ràng và súc tích. Ngoài ra, cần tránh cách diễn đạt các kết luận kiểm toán theo dạng phủ định, liệt kê hoặc mang tính hiển nhiên.

Kiến nghị kiểm toán

104. Các kiến nghị kiểm toán phải được trình bày rõ ràng, lôgic và hợp lý, phù hợp với mục tiêu, phát hiện và kết luận kiểm toán. Kiến nghị kiểm toán phải đảm bảo nêu rõ vấn đề cần giải quyết, đối tượng chịu trách nhiệm giải quyết, tính khả thi và có khả năng cải thiện đáng kể tình hình thực hiện các hoạt động, tuy nhiên kiến nghị kiểm toán không nên thực hiện thay trách nhiệm của nhà quản lý.

Các nội dung của kiến nghị kiểm toán

105. Kiểm toán viên nhà nước cần tư duy trước về kết luận kiểm toán và kiến nghị kiểm toán dự kiến từ giai đoạn khảo sát, thu thập thông tin. Điều này giúp kết nối lôgic giữa phát hiện kiểm toán, kết luận kiểm toán và kiến nghị kiểm toán cũng như hình thành được cách thức tổ chức thực hiện kiểm toán phù hợp với mục tiêu đã đặt ra. Các nội dung kiến nghị kiểm toán thường tập trung vào việc cần hoàn thiện, lý do cần hoàn thiện, kế hoạch và biện pháp hoàn thiện, đối tượng chịu trách nhiệm thực hiện.

106. Nội dung của kiến nghị kiểm toán phải giải quyết được nguyên nhân cốt lõi đã phân tích trong phần kết quả kiểm toán. Mặt khác, nội dung kiến nghị kiểm toán phải phù hợp với thực tế và những bất cập mà đơn vị được kiểm toán đang phải đối mặt. Một trong những tiêu chí quan trọng nhất đánh giá chất lượng kiến nghị là đưa ra các nội dung phù hợp với bối cảnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

Xây dựng và trình bày kiến nghị kiểm toán

107. Khi xây dựng kiến nghị kiểm toán từ kết luận kiểm toán, các yếu tố sau cần được quan tâm, cân nhắc:

(i) Tiêu chí kiểm toán: Trình bày các tiêu chuẩn hợp lý về các khía cạnh của tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực;

(ii) Thực trạng: Đánh giá thông qua các phát hiện kiểm toán thu thập được trong quá trình thực hiện kiểm toán;

(iii) Sự khác biệt giữa tiêu chí kiểm toán và thực trạng: Đây là nhận định và đánh giá của kiểm toán viên nhà nước trên cơ sở so sánh giữa các phát hiện kiểm toán thu thập được và các tiêu chuẩn đặt ra;

(iv) Nguyên nhân cốt lõi: Tập trung vào phân tích nguyên nhân hơn là hiện tượng của vấn đề, xác định rõ nguyên nhân cốt lõi gây ra thực trạng;

(v) Tác động: Phân tích các tác động, ảnh hưởng đến các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế do sự khác biệt giữa thực trạng và tiêu chí kiểm toán;

(vi) Giải pháp: Liệt kê giải pháp giải quyết các nguyên nhân cốt lõi đã được phân tích;

(vii) Lựa chọn giải pháp: Đánh giá tính khả thi, chi phí, lợi ích và rủi ro của các giải pháp nhằm đưa ra kiến nghị kiểm toán phù hợp.

108. Để dễ theo dõi, thứ tự các kiến nghị kiểm toán cần trình bày theo nhóm vấn đề và đối tượng thực hiện kiến nghị kiểm toán. Khi đưa ra kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc cách thức đạt được như: Làm thế nào để kiến nghị kiểm toán có thể thực hiện, làm thế nào để kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán, đồng thời cần ước lượng lợi ích thu được từ việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán trên. Bằng cách này, giá trị tăng thêm của cuộc kiểm toán hoạt động sẽ được ghi nhận.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về dự thảo báo cáo kiểm toán hoạt động

109. Sau khi hoàn thiện dự thảo Báo cáo kiểm toán hoạt động theo quy trình xét duyệt của Kiểm toán nhà nước, dự thảo Báo cáo kiểm toán hoạt động sẽ được gửi đến đơn vị được kiểm toán. Dự thảo báo cáo kiểm toán hoạt động cung cấp cho đơn vị được kiểm toán bức tranh toàn cảnh về phát hiện kiểm toán và kết luận kiểm toán dưới dạng văn bản. Đơn vị được kiểm toán căn cứ vào dự thảo để xác nhận các dữ kiện mà kết luận kiểm toán đưa ra, cung cấp bất kỳ thông tin bổ sung cần thiết, và chuẩn bị ý kiến phản hồi với các kiến nghị kiểm toán; nếu cần thiết cung cấp giải trình bằng văn bản đối với những nội dung kết luận, kiến nghị chưa thống nhất.

110. Các ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán về dự thảo Báo cáo kiểm toán hoạt động cần được xem xét, cân nhắc để đảm bảo tính khách quan, tin cậy, cân bằng và hướng tới mục tiêu cuối cùng là tăng thêm giá trị, lợi ích của báo cáo kiểm toán hoạt động.

Công khai kết quả kiểm toán hoạt động

111. Việc công khai rộng rãi các báo cáo kiểm toán hoạt động sẽ giúp tăng sự tin cậy vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Do vậy, các báo cáo kiểm toán hoạt động cần được gửi tới:

(i) Đơn vị được kiểm toán;

(ii) Các cơ quan lập pháp, giám sát và quản lý điều hành;

(iii) Khi thích hợp, báo cáo kiểm toán hoạt động cần được công khai tới công chúng theo hình thức phù hợp với quy định của Luật Kiểm toán nhà nước và các pháp luật khác có liên quan.

Theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán hoạt động

112. Theo dõi thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là hoạt động yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và đôn đốc thực hiện theo đúng thời gian quy định trong báo cáo kiểm toán hoạt động.

113. Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là một hoạt động độc lập nhằm kiểm tra các hành động khắc phục của đơn vị được kiểm toán hoặc bên thứ ba có liên quan đến kiến nghị kiểm toán hoạt động nhằm:

(i) Giúp tăng cường hiệu lực của báo cáo kiểm toán hoạt động;

(ii) Giúp các cơ quan chức năng trong việc sửa đổi các quy định, chính sách cho phù hợp;

(iii) Đánh giá hiệu quả hoạt động của Kiểm toán nhà nước;

(iv) Nâng cao nhận thức và cải thiện tình hình hoạt động của đơn vị.

114. Một số phương pháp theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được áp dụng: Yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo gửi Kiểm toán nhà nước trong đó nêu rõ các hành động đã thực hiện nhằm giải quyết các vấn đề được nêu trong báo cáo kiểm toán hoạt động; đưa ra các câu hỏi và quan sát tại các cuộc kiểm toán thường kỳ để tìm hiểu xem các hành động nào đã được thực hiện; tổ chức họp với đơn vị sau một khoảng thời gian để tìm hiểu xem các hoạt động nào đã được thực hiện; cập nhật thông tin từ các cơ quan có thẩm quyền, các phương tiện truyền thông. Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị bao gồm ba bước: Lập kế hoạch kiểm tra, thực hiện kiểm tra, lập báo cáo kiểm tra.

115. Việc theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán trong kiểm toán hoạt động cần lưu ý thêm:

(i) Thời gian thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và thời gian theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán thường dài hơn so với các loại hình kiểm toán khác để đơn vị được kiểm toán có thời gian thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán;

(ii) Việc thu thập bằng chứng chứng minh việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán cần phải thận trọng đặc biệt là các kiến nghị liên quan đến việc cải tiến hoạt động, thay đổi chính sách;

(iii) Trong trường hợp mức độ thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán thấp cần làm rõ nguyên nhân để có giải pháp xử lý phù hợp.

Lập kế hoạch kiểm tra

116. Lập kế hoạch kiểm tra bao gồm việc xác định nội dung, phạm vi, nguồn lực và dự kiến thời gian thực hiện kiểm tra. Phạm vi ưu tiên của việc kiểm tra là tập trung vào các kiến nghị quan trọng, có tác động rõ ràng và còn hiệu lực, tuy nhiên phạm vi của cuộc kiểm tra cần đủ rộng để có thể đánh giá tác động tổng thể của việc thực hiện kiến nghị kiểm toán. Kiểm toán nhà nước cần xem xét bố trí nguồn lực phù hợp cho hoạt động kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán như số lượng kiến nghị kiểm toán cần thực hiện, mức độ phức tạp của các kiến nghị kiểm toán, tác động và mức độ quan trọng của kiến nghị kiểm toán.

117. Trưởng đoàn kiểm tra xây dựng Đề cương hướng dẫn kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và tài liệu này được gửi đồng thời với Quyết định kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán cho đơn vị được kiểm tra. Nội dung Đề cương báo cáo của đơn vị được kiểm tra gồm: thực trạng việc chấp hành các kết luận, kiến nghị kiểm toán; các tài liệu chứng minh các kết luận, kiến nghị kiểm toán đã được thực hiện; các kết luận, kiến nghị kiểm toán chưa được thực hiện cần nêu rõ nguyên nhân và biện pháp tiếp tục khắc phục; đồng thời nêu các khó khăn vướng mắc và đề xuất kiến nghị.

Thực hiện kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

118. Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị được thực hiện theo các bước sau:

(i) Đoàn kiểm tra gửi cho đơn vị yêu cầu xác nhận về tình hình thực hiện đối với từng kết luận, kiến nghị kiểm toán;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước so sánh đối chiếu, thu thập các bằng chứng đối với việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán;

(iii) Lập biên bản kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán trong đó đối với các phát hiện và kiến nghị kiểm toán chưa được đơn vị thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ cần được nêu rõ lý do.

119. Việc đơn vị được kiểm toán từ chối thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán không đồng nghĩa với việc các kiến nghị kiểm toán đó không cần phải thực hiện. Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán không thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, biên bản kiểm tra cần nêu rõ nguyên nhân đơn vị chưa thực hiện các hành động khắc phục kết luận, kiến nghị kiểm toán.

Lập báo cáo kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

120. Báo cáo kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán cần được lập theo trình tự và mẫu biểu quy định. Đơn vị được kiểm tra được quyền phản hồi và đây là một phần trong nội dung của báo cáo kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

121. Báo cáo kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải hướng tới việc cung cấp các đánh giá tổng quan về tính hiệu lực của cuộc kiểm toán hoạt động và xác nhận tính kinh tế cũng như các lợi ích khác thu được từ cuộc kiểm toán. Báo cáo kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị cần có những thông tin cơ bản sau:

(i) Mô tả kết quả phân tích của Kiểm toán viên nhà nước đối với các kết quả thực tế so với yêu cầu trong giai đoạn được kiểm tra;

(ii) Tóm tắt tình hình thực hiện kiến nghị của đơn vị;

(iii) Nêu rõ các kết luận, kiến nghị không được đơn vị thực hiện hoặc thực hiện một phần;

(iv) Mô tả các trường hợp đơn vị thực hiện không tích cực đối với các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán nhà nước.

122. Tiến hành theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có thể chỉ ra rằng còn các yếu tố rủi ro trong các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế đã được kiểm toán hoặc các chương trình, các hoạt động, các đơn vị, hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có liên quan. Thông qua theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể phát hiện ra các chủ đề cần tiến hành kiểm toán và có thể mang lại các kết quả có giá trị. Những thông tin này cần được đưa vào kế hoạch kiểm toán năm đối với kiểm toán hoạt động và kiểm toán tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

123. Kiểm toán viên nhà nước cần lập tài liệu, hồ sơ kiểm toán đầy đủ, chi tiết và hoàn chỉnh. Kiểm toán viên nhà nước phải lập và nộp lưu trữ, bảo quản đầy đủ tài liệu, hồ sơ kiểm toán nhằm:

(i) Xác nhận và chứng minh cho các ý kiến trong báo cáo kiểm toán hoạt động;

(ii) Tăng cường tính hiệu quả và tính hiệu lực của báo cáo kiểm toán hoạt động;

(iii) Cung cấp thông tin về quá trình lập báo cáo kiểm toán hoạt động hoặc để giải đáp các câu hỏi phát sinh từ đơn vị được kiểm toán hay từ bên thứ ba;

(iv) Cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;

(v) Tạo điều kiện thuận lợi cho cho công tác lập kế hoạch và giám sát;

(vi) Giúp phát triển sự chuyên nghiệp của kiểm toán viên nhà nước;

(vii) Giúp bảo đảm hoàn thành tốt cuộc kiểm toán;

(viii) Cung cấp bằng chứng về công việc đã thực hiện, phục vụ tra cứu, tham khảo sau này.

124. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán phải đầy đủ để một kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm, không liên quan từ trước đến cuộc kiểm toán có thể hiểu về:

(i) Nội dung, thời gian và giới hạn các công việc kiểm toán đã thực hiện;

(ii) Các bằng chứng đã thu thập làm cơ sở cho các phát hiện, kết luận kiểm toán và kiến nghị kiểm toán;

(iii) Các vấn đề quan trọng phát sinh trong cuộc kiểm toán như thay đổi phạm vi kiểm toán, các quyết định liên quan đến rủi ro mới phát hiện khi thực hiện kiểm toán, giải pháp cho những vấn đề chưa đạt được sự đồng thuận giữa đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán.

125. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán phải bao gồm các tài liệu của các bước trong quy trình kiểm toán: Lập kế hoạch kiểm toán; thực hiện kiểm toán; lập và gửi báo cáo kiểm toán; và theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán chuyên môn và đặc thù của mỗi giai đoạn của cuộc kiểm toán, như:

(i) Chuẩn bị kiểm toán: Cần thể hiện được các nội dung liên quan đến khảo sát, thu thập thông tin về chủ đề được kiểm toán, phương pháp tiếp cận kiểm toán và kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán; các tài liệu liên quan đến quá trình xây dựng và trao đổi, thống nhất về mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán với đơn vị được kiểm toán;

(ii) Thực hiện kiểm toán: Cần thể hiện được phương pháp kiểm toán, kết quả thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán làm cơ sở để đưa ra các xét đoán, kết luận kiểm toán và kiến nghị kiểm toán quan trọng của báo cáo kiểm toán hoạt động;

(iii) Lập và gửi báo cáo kiểm toán hoạt động: Cần thể hiện được quá trình thảo luận, trao đổi để hình thành kết luận kiểm toán, ý kiến của đơn vị được kiểm toán, cách thức xử lý các khác biệt về quan điểm;

(iv) Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán: Cần thể hiện được bằng chứng về các kết quả đã thực hiện kiến nghị của đơn vị được kiểm toán; ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán về những nội dung chưa thực hiện; các văn bản ý kiến, khiếu nại về kết quả kiểm toán của đơn vị kiểm toán hoặc các tổ chức cá nhân có liên quan và văn bản trả lời của Kiểm toán nhà nước.

126. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán cần thể hiện sự tham chiếu giữa báo cáo kiểm toán hoạt động với giấy tờ làm việc, đồng thời kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng các thủ tục phù hợp để duy trì tính bảo mật và lưu trữ an toàn tài liệu, hồ sơ kiểm toán làm việc theo quy định của luật pháp và chuyên môn nghề nghiệp.

127. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán hoạt động cần lưu ý thêm:

(i) Hồ sơ kiểm toán hoạt động phải thể hiện được các căn cứ, cơ sở và lập luận rõ ràng về việc xây dựng tiêu chí kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động;

(ii) Hồ sơ kiểm toán phải mô tả các khung đánh giá, quan điểm và mô hình phân tích đã được áp dụng; diễn biến, nội dung của quá trình hình thành ý kiến, kết luận kiểm toán;

(iii) Hồ sơ kiểm toán phải thể hiện được đánh giá khách quan, công bằng và đầy đủ về nội dung kiểm toán hay chủ đề kiểm toán; tham chiếu đến các luận điểm chưa được chấp nhận trong báo cáo kiểm toán hoạt động, hoặc mô tả cách thức giải quyết các khác biệt về quan điểm trong báo cáo kiểm toán hoạt động.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

(Xem tiếp Công báo số 835 + 836)

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