VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

(Tiếp theo Công báo số 1315 + 1316)

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 2260 TRAO ĐỔI CÁC VẤN ĐỀ VỚI ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính), ISSAI 2260 (Trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán) và ISSAI 2265 (Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với ban quản trị và ban giám đốc đơn vị được kiểm toán) của INTOSAI.

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 trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán tài chính với đơn vị được kiểm toán.

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

việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(i) Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ:

Khiếm khuyết này tồn tại khi:

- Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính; hoặc
- Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính.

(ii) Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là đủ quan trọng và cần sự lưu ý của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích của việc trao đổi

05. Việc trao đổi hai chiều giữa kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán nhằm mục đích hỗ trợ:

(i) Kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán hiểu được các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán và tăng cường quan hệ hỗ trợ lẫn nhau trong công việc mà vẫn bảo đảm tính độc lập, khách quan;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước thực hiện trao đổi với đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán (thông tin về đơn vị, môi trường hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, nguồn cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp với các nội dung kiểm toán cụ thể...);

(iii) Kiểm toán viên nhà nước cần thông báo đầy đủ cho đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước, trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán trong cuộc kiểm toán, phạm vi và thời gian dự kiến thực hiện cuộc kiểm toán tài chính;

(iv) Kiểm toán viên nhà nước kịp thời thông báo cho đơn vị được kiểm toán các vấn đề đáng lưu ý mà kiểm toán viên nhà nước biết được khi thực

hiện cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của lãnh đạo đơn vị, qua đó lãnh đạo đơn vị được kiểm toán tăng cường trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, góp phần giảm thiểu rủi ro xảy ra các sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

06. Việc trao đổi của kiểm toán viên nhà nước với đơn vị được kiểm toán không làm giảm trách nhiệm của mỗi bên đối với cuộc kiểm toán và phải tuân thủ yêu cầu về bảo mật thông tin theo quy định của pháp luật.

Trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán

07. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định những thành viên trong đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán. Để xác định được người cần trao đổi thông tin, kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu bộ máy tổ chức và các quy trình quản lý của đơn vị được kiểm toán.

08. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận quản lý trong đơn vị được kiểm toán (Ban kiểm soát, bộ phận Tài chính - Kế toán, bộ phận Kế hoạch...), kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các vấn đề sau:

    (i) Trách nhiệm của từng bộ phận và của cá nhân lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;

    (ii) Nội dung cần trao đổi;

    (iii) Liệu bộ phận trong đơn vị dự kiến trao đổi có đủ thẩm quyền tiến hành các biện pháp xử lý đối với các nội dung được trao đổi và có thể cung cấp thêm thông tin, giải trình cần thiết hay không.

09. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận quản lý trong đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem có cần phải trao đổi lại thông tin với lãnh đạo đơn vị hay không. Để xác định sự cần thiết, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá về mức độ phù hợp và thỏa mãn của việc trao đổi thông tin với từng bộ phận quản lý của đơn vị và những nội dung cần phải trao đổi lại với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Các vấn đề cần trao đổi

Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với cuộc kiểm toán tài chính

10. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với cuộc kiểm toán tài chính, trong đó:

    (i) Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và thông tin tài chính do đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày;

(ii) Việc thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và thông tin tài chính không làm giảm trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán

11. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán, bao gồm cả việc trao đổi về các rủi ro đáng kể được kiểm toán viên xác định nhằm:

(i) Giúp đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hơn về trình tự công việc kiểm toán; chủ động bố trí nhân sự, thời gian phối hợp làm việc với kiểm toán viên nhà nước;

(ii) Giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu rõ hơn về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị.

12. Kiểm toán viên nhà nước cần thận trọng khi trao đổi với đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch để không ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán, ví dụ như việc trao đổi về nội dung và lịch trình thực hiện các thủ tục kiểm toán chi tiết có thể làm giảm hiệu quả của các thủ tục này vì đơn vị được kiểm toán có thể dự đoán trước các bước thực hiện.

13. Các vấn đề cần được trao đổi có thể gồm:

(i) Cách thức kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hay nhầm lẫn;

(ii) Cách thức kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch để xử lý khu vực có rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức cao;

(iii) Phương pháp tiếp cận của kiểm toán viên nhà nước đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán;

(iv) Phương pháp tiếp cận theo kế hoạch của kiểm toán viên nhà nước nhằm giải quyết các ảnh hưởng trên các báo cáo riêng lẻ và thuyết minh về bất kỳ thay đổi quan trọng nào trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc trong môi trường, điều kiện tài chính hoặc các hoạt động của đơn vị.

14. Những vấn đề khác phát sinh khi lập kế hoạch kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với đơn vị gồm:

(i) Phạm vi sử dụng công việc của kiểm toán nội bộ và cách thức phối hợp với kiểm toán viên nội bộ trên tinh thần xây dựng và hỗ trợ lẫn nhau (trong trường hợp đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ);

(ii) Quan điểm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về:

- Cử thành viên lãnh đạo chịu trách nhiệm trao đổi thông tin với kiểm toán viên nhà nước;
- Phân công trách nhiệm giữa các thành viên lãnh đạo đơn vị;
- Mục tiêu và chiến lược hoạt động của đơn vị và rủi ro trong hoạt động của đơn vị có thể dẫn đến sai sót trọng yếu;
- Các vấn đề mà lãnh đạo đơn vị cho là có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

(iii) Thái độ, nhận thức và hành động của lãnh đạo đơn vị liên quan đến:

- Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong đơn vị, bao gồm cách thức lãnh đạo đơn vị giám sát tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;
- Những phát hiện hoặc khả năng xảy ra gian lận.

(iv) Biện pháp mà lãnh đạo đơn vị áp dụng khi có những thay đổi về chuẩn mực kế toán, thông lệ quản trị, quy chế tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán..., các vấn đề liên quan, các ảnh hưởng của thay đổi đó đối với cách trình bày tổng thể, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính và thông tin tài chính;

(v) Các tài liệu bao gồm các thông tin khác theo CMKTNN 2720 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán) và cách thức, thời gian dự định ban hành các tài liệu đó. Khi kiểm toán viên nhà nước dự kiến thu thập được các thông tin khác sau ngày lập báo cáo kiểm toán, các cuộc trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cũng có thể bao gồm các hành động phù hợp hoặc cần thiết nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng thông tin khác tồn tại sai sót trọng yếu thu thập được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

15. Việc trao đổi với đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch kiểm toán nhưng không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch kiểm toán.

Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán

16. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau:

(i) Yêu cầu đơn vị cung cấp thông tin bổ sung (nếu cần) nhằm củng cố các bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(ii) Các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu;

(iii) Nhận xét của kiểm toán viên nhà nước về khía cạnh định tính của công việc kế toán đơn vị, bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán, các thông tin công bố trong báo cáo tài chính và sự phù hợp của việc áp dụng các chính sách, ước tính, trình bày báo cáo tài chính với điều kiện cụ thể của đơn vị;

(iv) Những khó khăn nghiêm trọng (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán như:

- Các đơn vị hoặc cá nhân trực thuộc trì hoãn việc cung cấp thông tin, tài liệu theo yêu cầu;
- Kiểm toán viên nhà nước mất nhiều thời gian hơn so với dự kiến ban đầu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
- Không có sẵn các thông tin, tài liệu cần thu thập;
- Đơn vị không thực hiện đầy đủ việc đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước.

Trong một số trường hợp, những khó khăn nêu trên có thể hạn chế phạm vi kiểm toán và dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

(v) Các vấn đề quan trọng khác phát sinh trong quá trình thực hiện kiểm toán như:

- Các sự kiện hoặc giao dịch quan trọng đã xảy ra trong năm;
- Điều kiện hoạt động ảnh hưởng đến đơn vị, chiến lược và kế hoạch hoạt động của đơn vị có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;
- Năng lực của các tổ chức, cá nhân thực hiện công việc tư vấn cho đơn vị không bảo đảm;
- Trình độ, năng lực của nhân viên kế toán chưa phù hợp;
- Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần điều chỉnh, khắc phục.

(vi) Các vấn đề quan trọng khác liên quan đến việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị như: Các sai sót trọng yếu về thông tin hoặc tính không nhất quán trọng yếu của các thông tin được trình bày kèm theo báo cáo tài chính.

17. Kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi trực tiếp hoặc lập thành văn bản và yêu cầu đơn vị phúc đáp.

Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ

18. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải trao đổi một cách kịp thời với lãnh đạo đơn vị và lãnh đạo cấp cao hơn của đơn vị được kiểm toán về:

    (i) Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;

    (ii) Những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là đủ quan trọng và cần sự lưu ý của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

19. Việc phát hiện một số khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Theo đó, việc trao đổi trực tiếp với lãnh đạo đơn vị về những khiếm khuyết này là không thích hợp. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với lãnh đạo cấp cao hơn của đơn vị được kiểm toán.

Quá trình trao đổi

Thiết lập quá trình trao đổi

20. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về:

    (i) Mục đích của việc trao đổi;

    (ii) Hình thức trao đổi;

    (iii) Người tham gia trao đổi như: Thành viên Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán và thành viên lãnh đạo đơn vị tham gia trao đổi về các vấn đề cụ thể;

    (iv) Nội dung dự kiến trao đổi;

    (v) Thời gian trao đổi;

    (vi) Quy trình xử lý và báo cáo lại về các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước đã trao đổi.

21. Trước khi trao đổi với lãnh đạo cấp cao hơn của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi các vấn đề liên quan với lãnh đạo đơn vị, bộ phận kiểm toán nội bộ (nếu có) nhằm:

    (i) Khẳng định rõ trách nhiệm quản lý, điều hành của lãnh đạo đơn vị, bộ phận kiểm toán nội bộ, đặc biệt là trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;

    (ii) Làm rõ các nội dung trao đổi và yêu cầu lãnh đạo đơn vị, bộ phận kiểm toán nội bộ cung cấp thêm thông tin và giải trình liên quan.

22. Văn bản trao đổi do kiểm toán viên nhà nước lập không được cung cấp cho bên thứ ba nếu không được phép theo quy định của Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán viên nhà nước phải ghi rõ trong văn bản trao đổi với đơn vị được kiểm toán:
    (i) Văn bản trao đổi được lập chỉ cho mục đích sử dụng của đơn vị, không phục vụ cho mục đích của bên thứ ba;
    (ii) Kiểm toán viên nhà nước không chịu trách nhiệm gì với bên thứ ba;
    (iii) Hạn chế việc cung cấp thông tin do kiểm toán viên nhà nước trao đổi cho bên thứ ba.

Hình thức trao đổi

23. Kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi với đơn vị được kiểm toán bằng văn bản hoặc bằng lời.
24. Hình thức văn bản được áp dụng khi:
    (i) Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về những phát hiện quan trọng trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước thì việc trao đổi bằng lời là không thích hợp;
    (ii) Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.
25. Hình thức trao đổi (bằng lời hoặc văn bản, mức độ chi tiết hoặc tóm tắt, trao đổi có chuẩn bị kỹ lưỡng hay trao đổi đơn giản) chịu ảnh hưởng bởi tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi. Ngoài ra, hình thức trao đổi có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:
    (i) Vấn đề trao đổi đã được giải quyết thỏa đáng hay chưa;
    (ii) Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo quy định của pháp luật và đơn vị được kiểm toán;
    (iii) Cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp với các mục đích khác hay không;
    (iv) Có sự thay đổi đáng kể về thành viên lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Thời điểm trao đổi

26. Kiểm toán viên nhà nước phải kịp thời trao đổi các vấn đề cần thiết với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
27. Thời điểm thực hiện trao đổi phù hợp với điều kiện từng cuộc kiểm toán. Các điều kiện này bao gồm nội dung, tầm quan trọng của vấn đề và các biện pháp đơn vị được kiểm toán có thể áp dụng, cụ thể:
    (i) Những trao đổi liên quan đến việc lập kế hoạch thường được thực hiện ở giai đoạn khảo sát, thu thập thông tin;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi kịp thời về các khó khăn trong quá trình kiểm toán;

(iii) Trao đổi các phát hiện kiểm toán thực hiện khi kết thúc kiểm toán;

(iv) Khi thực hiện kiểm toán tài chính kết hợp với các mục đích khác, kiểm toán viên nhà nước cần kết hợp các thời điểm trao đổi cho phù hợp.

Tính đầy đủ và phù hợp của quá trình trao đổi

28. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét đánh giá nội dung trao đổi với đơn vị được kiểm toán đã đầy đủ cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến:

(i) Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu;

(ii) Khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(iii) Thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp.

29. Việc đánh giá nội dung trao đổi có thể dựa trên:

(i) Tính phù hợp và kịp thời của các biện pháp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã xử lý các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước đã phát hiện và trao đổi;

(ii) Mức độ tham gia và khả năng của bộ phận trong đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện trao đổi;

(iii) Mức độ hiểu biết của đơn vị được kiểm toán về các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước trao đổi;

(iv) Nhận thức của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về ảnh hưởng của các vấn đề trao đổi đến trách nhiệm của mình.

30. Việc trao đổi hai chiều không đầy đủ có thể cho thấy môi trường kiểm soát của đơn vị đang hoạt động không hiệu quả và ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước. Kiểm toán viên nhà nước có thể gặp rủi ro không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và thông tin tài chính được kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

31. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về việc trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán với đơn vị được kiểm toán.

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 2300 LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN CỦA CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

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

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

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

    (ii) Giảm thiểu rủi ro kiểm toán;

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Vai trò lập kế hoạch kiểm toán

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán

08. Khi bắt đầu khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục: Xem xét điều kiện về năng lực chuyên môn và khả năng của kiểm toán viên nhà nước, tính chính trực của đơn vị được kiểm toán để bảo đảm tiến hành cuộc kiểm toán theo quy định; đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập nhằm hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và đánh giá các sự kiện hoặc tình huống có thể ảnh hưởng tiêu cực đến khả năng của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính).

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

Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

Yêu cầu về lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

10. Phải đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin vào việc thu thập thông tin để xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải căn cứ vào kế hoạch kiểm toán hàng năm của Kiểm toán nhà nước. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần xác định mục tiêu kiểm toán, rủi ro, trọng yếu, nội dung, tiêu chí, phương pháp, thủ tục và phạm vi kiểm toán; xác định nhân sự và thời gian kiểm toán cho phù hợp. Kế hoạch kiểm toán tổng quát là căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết.

11. Trong quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy định của cấp có thẩm quyền về kiểm soát quyền lực và phòng, chống tham nhũng, tiêu cực trong hoạt động kiểm toán như: Thực hiện xây dựng kế hoạch kiểm toán đúng quy trình nghiệp vụ; bố trí thành viên Đoàn kiểm toán bảo đảm khách quan, vô tư; kịp thời xử lý hoặc báo cáo cấp có thẩm quyền xử lý theo quy định khi nhận được thông tin, đơn, thư phản ánh, tố cáo đối tượng kiểm toán; không cản trở, can thiệp trái quy định vào việc xây dựng kế hoạch kiểm toán; không lợi dụng việc nắm được thông tin của nội bộ đơn vị được kiểm toán để trục lợi hoặc phục vụ động cơ cá nhân khác…

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

Trình tự lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

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

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

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

- Mục tiêu kiểm toán;
- Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán;
- Nội dung kiểm toán;
- Phạm vi kiểm toán;

- Xác định thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

Khảo sát, thu thập thông tin

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

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

- Đặc điểm của đơn vị gồm: Lĩnh vực hoạt động, chức năng, nhiệm vụ; loại hình sở hữu và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý; các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia; phân cấp quản lý và cơ cấu nguồn vốn, nguồn kinh phí của đơn vị...;
- Các quy định pháp lý liên quan đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng và lý do thay đổi (nếu có); mục tiêu, chiến lược, kế hoạch của đơn vị và những rủi ro hoạt động có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu.

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

- Môi trường kiểm soát;
- Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
- Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Hệ thống thông tin và truyền thông;
- Các hoạt động kiểm soát.

(iii) Các thông tin liên quan khác:

- Các nội dung thu thập được từ các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây có liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
- Các kết quả từ các cuộc kiểm toán trước liên quan đến vấn đề đánh giá hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Những vấn đề thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến thời kỳ kiểm toán; liên quan đến đơn vị được kiểm toán…;
- Các tranh chấp về hợp đồng kinh tế, tài chính, các vụ kiện đang chờ xét xử liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

Các thông tin cụ thể cần thu thập có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

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

(i) Các quy định pháp luật hiện hành;

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

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

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

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

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

(vii) Phương tiện thông tin đại chúng.

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

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

- Xác định những thông tin cần thu thập và nguồn thu thập (các tài liệu sẽ được thu thập; cơ quan, đơn vị cung cấp tài liệu; các địa điểm sẽ tiến hành khảo sát thực tế…);
- Dự kiến thời gian dành cho việc khảo sát, thu thập thông tin; cân đối giữa thời gian và nguồn lực với tính hữu ích của thông tin thu thập được trong lập kế hoạch cuộc kiểm toán.

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

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

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

17. Kiểm toán viên nhà nước tham gia khảo sát phải là những người có kinh nghiệm và hiểu biết hoặc có khả năng hiểu biết về lĩnh vực sẽ kiểm toán để thực hiện lập kế hoạch kiểm toán tổng quát. Trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, phải tăng cường việc thảo luận nhóm nhằm đánh giá khả năng báo cáo tài chính dễ có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hoặc gian lận theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính).

Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát

Mục tiêu kiểm toán

18. Mục tiêu chung của cuộc kiểm toán tài chính là đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán có phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành hay không; đánh giá, xác nhận tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính, thông tin tài chính đó.

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

Đánh giá rủi ro

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

21. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

Trọng yếu kiểm toán

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

23. Việc xác định trọng yếu phải căn cứ vào bản chất, mức độ ảnh hưởng của thông tin và sai sót đối với các nội dung được kiểm toán. Trên cơ sở hướng dẫn của Kiểm toán nhà nước về xác định trọng yếu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính, các khoản mục cần lưu ý và mức trọng yếu thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính. Việc xác định trọng yếu kiểm toán được quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Nội dung kiểm toán

24. Đối tượng kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và trình bày trong các báo cáo tài chính. Mục tiêu, phạm vi kiểm toán và kết quả đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu kiểm toán là căn cứ để xác định các nội dung kiểm toán. Nội dung kiểm toán cần rõ ràng và có thể đánh giá, đo lường được bằng các tiêu chí, do đó kế hoạch kiểm toán cần phải xác định các tiêu chí kiểm toán phù hợp với nội dung kiểm toán.

Tiêu chí kiểm toán

25. Các tiêu chí cần được xác định để làm cơ sở cho việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và đưa ra các phát hiện, ý kiến kiểm toán.

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

Phạm vi kiểm toán

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

Xác định nguồn lực kiểm toán

28. Căn cứ mục tiêu, nội dung, phạm vi và quy mô cuộc kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được qua quá trình khảo sát và các nguồn lực hiện có để xác định thời gian kiểm toán phù hợp nhằm đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã xác định.

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

(i) Nhân lực: Căn cứ nhân lực hiện có (trình độ, năng lực và khả năng để thực hiện nhiệm vụ), quy mô cuộc kiểm toán, kế hoạch kiểm toán tổng quát phải có dự kiến nguồn nhân lực của Đoàn kiểm toán như: Số lượng, yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ cần thiết và đề xuất sử dụng chuyên gia (nếu cần thiết); phân công công việc cho thành viên...;

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

Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán tổng quát

30. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán... thì phải điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán. Việc điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết

31. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng trên cơ sở kế hoạch kiểm toán tổng quát, bảo đảm phù hợp với đối tượng kiểm toán.

32. Kế hoạch kiểm toán chi tiết cần cụ thể hơn kế hoạch kiểm toán tổng quát, bao gồm mục tiêu, nội dung, phạm vi, thủ tục kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán.

33. 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 và đánh giá rủi ro; thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán; thời gian kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán; phân công công việc cho từng thành viên thực hiện.

Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết

34. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán... thì phải điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

35. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về kế hoạch kiểm toán tổng quát, kế hoạch kiểm toán chi tiết và điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán (nếu có).

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 2315 XÁC ĐỊNH VÀ ĐÁNH GIÁ RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

    (i) Cơ sở dẫn liệu: Là những khẳng định của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác, liên quan đến việc

ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin trong báo cáo tài chính mà lãnh đạo đơn vị ngầm định thể hiện rằng báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng các cơ sở dẫn liệu để xem xét các loại sai sót khác nhau có thể xảy ra khi xác định, đánh giá và xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu;

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

(iii) Các kiểm soát: Là các quy định mà đơn vị được kiểm toán thiết lập để đạt được các mục tiêu kiểm soát của lãnh đạo đơn vị;

(iv) Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin: Là các kiểm soát đối với quy trình công nghệ thông tin nhằm hỗ trợ hoạt động của môi trường công nghệ thông tin được thực hiện phù hợp và liên tục, bao gồm duy trì tính hữu hiệu và liên tục của các kiểm soát đối với việc xử lý thông tin và tính toàn vẹn của thông tin (tính đầy đủ, chính xác và hợp lệ của thông tin) trong hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán;

(v) Các kiểm soát đối với xử lý thông tin: Là các kiểm soát liên quan đến việc xử lý thông tin trong các ứng dụng công nghệ thông tin hoặc việc xử lý thông tin thủ công trong hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán mà các kiểm soát này trực tiếp xử lý các rủi ro đối với tính toàn vẹn của thông tin;

(vi) Các yếu tố của rủi ro tiềm tàng: Là các đặc điểm của các sự kiện hoặc điều kiện làm ảnh hưởng đến khả năng có sai sót (do gian lận hoặc nhầm lẫn) của một cơ sở dẫn liệu về một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trước khi xem xét các kiểm soát. Các yếu tố này có thể là định lượng hoặc định tính và bao gồm sự phức tạp, tính chủ quan, sự thay đổi, tính không chắc chắn hoặc khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc các yếu tố rủi ro gian lận khác do các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng;

(vii) Môi trường công nghệ thông tin: Là các ứng dụng công nghệ thông tin và cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin cũng như các quy trình công nghệ thông tin và nhân sự tham gia vào các quy trình này mà đơn vị được kiểm toán sử dụng để hỗ trợ hoạt động;

(viii) Cơ sở dẫn liệu có liên quan: Cơ sở dẫn liệu về một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh là có liên quan khi cơ sở dẫn liệu đó được xác định là có rủi ro có sai sót trọng yếu. Việc xác định liệu cơ sở dẫn liệu có phải là cơ sở dẫn liệu có liên quan hay không được thực hiện trước khi xem xét các kiểm soát có liên quan;

(ix) Rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin: Là khả năng các kiểm soát xử lý thông tin được thiết kế hoặc vận hành không hữu hiệu, hoặc những rủi ro đối với tính toàn vẹn của thông tin trong hệ thống thông tin của đơn vị, do thiết kế hoặc vận hành các kiểm soát không hữu hiệu trong quy trình công nghệ thông tin của đơn vị được kiểm toán;

(x) Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế và thực hiện để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(xi) Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng: Là các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có một hoặc nhiều cơ sở dẫn liệu có liên quan;

(xii) Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu được xác định. Sự đáng kể có thể được hiểu là tầm quan trọng tương đối của một vấn đề và được kiểm toán viên nhà nước xét đoán trong bối cảnh mà vấn đề đó đang được xem xét. Trong trường hợp, đánh giá rủi ro tiềm tàng gần với mức cận trên trong khoảng phân bố rủi ro tiềm tàng do mức độ ảnh hưởng đến các yếu tố của rủi ro tiềm tàng, dẫn đến sự kết hợp của khả năng xảy ra sai sót và mức độ của sai sót tiềm tàng nếu sai sót đó xảy ra; hoặc rủi ro đó được xem là rủi ro đáng kể theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2550 (Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính);

(xiii) Hệ thống kiểm soát nội bộ: Là hệ thống do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và các nhân sự khác thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc bảo đảm độ tin cậy của báo cáo tài chính, bảo đảm sự hữu hiệu và hiệu quả của hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

Thủ tục đánh giá rủi ro

05. Kiểm toán viên nhà nước thiết kế và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập bằng chứng kiểm toán làm cơ sở thích hợp cho việc:

(i) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(ii) Thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Việc thiết kế và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm hỗ trợ việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu một cách khách quan, có thể giúp kiểm toán viên nhà nước xác định các thông tin có khả năng mâu thuẫn, từ đó có thể giúp kiểm toán viên nhà nước có thái độ hoài nghi nghề nghiệp khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

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

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

- Phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được mức độ giám sát của lãnh đạo đơn vị đối với việc lập báo cáo tài chính;
- Phỏng vấn trực tiếp bộ phận thanh tra, kiểm soát hoặc kiểm toán nội bộ cung cấp thông tin về các thủ tục mà các bộ phận này đã thực hiện liên quan đến thiết kế và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ cũng như các biện pháp xử lý thích hợp của đơn vị đối với những phát hiện sai sót;
- Phỏng vấn các nhân viên thực hiện việc tạo lập, xử lý và ghi chép các nghiệp vụ phức tạp và bất thường có thể giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá tính thích hợp trong lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất định;
- Phỏng vấn trực tiếp bộ phận pháp chế của đơn vị cung cấp thông tin về các vấn đề như tranh chấp, kiện tụng, tuân thủ pháp luật và các quy định, những thông tin về gian lận hoặc nghi ngờ gian lận ảnh hưởng tới đơn vị;

- Phỏng vấn trực tiếp nhân viên công nghệ thông tin của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập các thông tin về các thay đổi hệ thống, lỗi hệ thống, lỗi kiểm soát hoặc các rủi ro khác liên quan đến công nghệ thông tin.

(ii) Thực hiện thủ tục phân tích: Các thủ tục phân tích thực hiện như thủ tục đánh giá rủi ro có thể bao gồm cả thông tin tài chính, phi tài chính hoặc sử dụng dữ liệu tổng hợp ở cấp độ cao. Do vậy, kết quả của các thủ tục phân tích có thể cung cấp dấu hiệu ban đầu về khả năng có sai sót trọng yếu. Các thủ tục phân tích được thực hiện như các thủ tục đánh giá rủi ro không bắt buộc phải thực hiện theo các quy định của CMKTNN 2520 (Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính) nhưng có thể cung cấp hướng dẫn hữu ích để kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện các thủ tục phân tích như một phần của các thủ tục đánh giá rủi ro. Các thủ tục phân tích giúp kiểm toán viên nhà nước:

- Xác định được các đặc điểm của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước chưa biết;
- Xác định sự tồn tại của các giao dịch, điểm không nhất quán, giao dịch hoặc sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu của các vấn đề có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán; phát hiện được những mối quan hệ bất thường và ngoài dự kiến giúp kiểm toán viên nhà nước xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;
- Khi thủ tục phân tích sử dụng những dữ liệu tổng hợp, kết quả phân tích chỉ cung cấp những thông tin chung ban đầu về khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu. Do đó, việc xem xét những thông tin khác đã thu thập được khi xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cùng với kết quả của thủ tục phân tích giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu và đánh giá kết quả của thủ tục phân tích.

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

- Hoạt động của đơn vị;
- Văn bản pháp lý đặc thù có liên quan đến hoạt động của đơn vị;
- Các tài liệu nội bộ (dự toán, kế hoạch, chiến lược hoạt động…); hồ sơ, tài liệu hướng dẫn về kiểm soát nội bộ;

- Các báo cáo do đơn vị lập;
- Cơ sở vật chất, trang thiết bị…;
- Các thông tin thu được từ các nguồn bên ngoài (các cơ quan quản lý, các phương tiện thông tin truyền thông…);
- Các tài liệu khác có liên quan.

Thông tin thu thập từ các cuộc kiểm toán trước

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

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

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

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

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

(iv) Các nhóm giao dịch, sự kiện hoặc số dư tài khoản (và các thuyết minh liên quan) đặc thù mà theo kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước là khó thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết.

Thảo luận trong Đoàn kiểm toán

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

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

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

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

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

Tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

Tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng

11. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để tìm hiểu về:

(i) Đơn vị và môi trường của đơn vị:

- Đặc điểm của đơn vị: Cơ cấu tổ chức bộ máy; sự phân cấp và mối quan hệ giữa các đơn vị trực thuộc trong hệ thống tổ chức bộ máy; hình thức sở hữu; chức năng, nhiệm vụ; quy trình hoạt động của đơn vị; cấu trúc và sự phức tạp trong môi trường công nghệ thông tin của đơn vị…;
- Các yếu tố ngành nghề, pháp lý và những yếu tố bên ngoài khác: Thị trường và môi trường cạnh tranh; quy định pháp lý đặc thù có ảnh hưởng lớn tới hoạt động của đơn vị; chính sách thuế; các chủ trương, chính sách của nhà nước đang ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị (chính sách tiền tệ, tài chính, tái cấu trúc nền kinh tế hoặc sự cắt giảm về ngân sách…); các yếu tố lãi suất, sự biến động của tỷ giá…;
- Các đo lường được sử dụng bên trong và bên ngoài đơn vị nhằm đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Hiểu biết về các đo lường của đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước xem xét các đo lường đó, dù được sử dụng nội bộ hay bên ngoài đơn vị, có tạo ra áp lực đối với đơn vị để đạt được các mục tiêu hoạt động hay không. Những áp lực này có thể dẫn đến đơn vị phải cải thiện kết quả hoạt động hoặc làm sai lệch báo cáo tài chính. Các đo lường cũng có thể chỉ ra cho kiểm toán viên nhà nước biết khả năng xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu của thông tin liên quan trong báo cáo tài chính.

(ii) Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, các chính sách kế toán của đơn vị và lý do của bất kỳ sự thay đổi chính sách kế toán nào, như:

- Các nguyên tắc kế toán và các quy định đặc thù của từng ngành nghề;
- Các phương pháp mà đơn vị sử dụng để hạch toán các nghiệp vụ kinh tế quan trọng và các giao dịch bất thường;
- Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị; những thay đổi và lý do thay đổi;
- Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định mới đối với đơn vị và thời điểm, cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu này.

(iii) Các yếu tố của rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng đến khả năng cơ sở dẫn liệu bị sai sót và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đó trong việc lập báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

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

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

Tìm hiểu các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị

14. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được thu thập thông qua các thủ tục đánh giá rủi ro để tìm hiểu và đánh giá từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm năm thành phần có quan hệ mật thiết với nhau:

(i) Môi trường kiểm soát;

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

(iii) Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;

(iv) Hệ thống thông tin và truyền thông;

(v) Các hoạt động kiểm soát.

15. Các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có thể không nhất thiết phản ánh cách đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc cách đơn vị có thể phân loại bất kỳ thành phần cụ thể nào. Các đơn vị có thể sử dụng các thuật ngữ hoặc khuôn khổ khác để mô tả các khía cạnh khác nhau của hệ thống kiểm soát nội bộ.

16. Mục tiêu tổng thể và phạm vi của cuộc kiểm toán là không khác nhau cho dù đơn vị hoạt động trong môi trường chủ yếu là thủ công, môi trường hoàn toàn tự động hay môi trường có sự kết hợp của một số yếu tố thủ công và một số yếu tố tự động (các kiểm soát thủ công, các kiểm soát tự động và các nguồn lực khác được sử dụng trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị). Phụ lục 02 Chuẩn mực này hướng dẫn một số lưu ý khi tìm hiểu về công nghệ thông tin.

Môi trường kiểm soát

17. Môi trường kiểm soát bao gồm các chức năng quản lý, quan điểm, nhận thức và hành động của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán liên quan đến kiểm soát nội bộ và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị. Môi trường kiểm soát thể hiện quan điểm của tổ chức, ảnh hưởng đến ý thức kiểm soát của mọi người trong tổ chức và cung cấp nền tảng tổng thể cho hoạt động của các thành phần khác trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

18. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:

(i) Tìm hiểu về tập hợp các kiểm soát, quy trình và cấu trúc của đơn vị nhằm thu thập thông tin về:

- Cách thức thực hiện trách nhiệm giám sát của lãnh đạo đơn vị, ví dụ: Văn hóa của đơn vị và cam kết của lãnh đạo đơn vị đối với tính chính trực và các giá trị đạo đức;
- Tính độc lập và sự giám sát đối với hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;
- Sự phân công quyền hạn và trách nhiệm trong đơn vị;
- Cách thức đơn vị thu hút, phát triển và giữ các nhân sự có năng lực;

- Cách thức đơn vị phân công trách nhiệm cho các cá nhân để đạt được các mục tiêu của hệ thống kiểm soát nội bộ.

(ii) Đánh giá việc:

- Lãnh đạo đơn vị đã tạo lập và duy trì văn hóa trung thực và hành xử có đạo đức hay chưa;
- Môi trường kiểm soát cung cấp nền tảng thích hợp cho các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ dựa trên đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị;
- Các khiếm khuyết kiểm soát được xác định trong môi trường kiểm soát làm suy yếu các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

19. Các bằng chứng kiểm toán đối với hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát có thể được thu thập bằng việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và các thủ tục đánh giá rủi ro khác (nghĩa là chứng thực kết quả phỏng vấn qua quan sát hoặc kiểm tra tài liệu).

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

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

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

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

21. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát liên quan đến việc sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị được kiểm toán có thể bao gồm các vấn đề như:

(i) Việc quản trị đối với công nghệ thông tin có tương xứng với đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị và các hoạt động của đơn vị được công nghệ thông tin hỗ trợ hay không;

(ii) Cơ cấu tổ chức quản lý về công nghệ thông tin và các nguồn lực được phân bổ.

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

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

Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị

24. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị liên quan đến việc lập báo cáo tài chính, thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:

(i) Tìm hiểu quy trình của đơn vị để:

- Xác định rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính;
- Đánh giá mức độ nghiêm trọng của những rủi ro đó, bao gồm cả khả năng xảy ra của các rủi ro;
- Xử lý những rủi ro đó.

(ii) Đánh giá xem quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có phù hợp với hoàn cảnh của đơn vị hay không dựa trên đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị.

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

(i) Nếu đơn vị đã xây dựng quy trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu và đánh giá nội dung, kết quả và tính phù hợp của quy trình này hoặc xác định những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị trong việc không phát hiện được rủi ro có sai sót trọng yếu;

(ii) Nếu đơn vị chưa có quy trình hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị về

việc phát hiện và xử lý các rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ khi không có văn bản quy định quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.

26. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định có rủi ro có sai sót trọng yếu mà lãnh đạo đơn vị không xác định được, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Xác định các rủi ro này có phải là loại rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị phải phát hiện được hay không và nếu đúng, tìm hiểu lý do tại sao quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị không xác định được các rủi ro có sai sót trọng yếu này;

(ii) Xem xét các ảnh hưởng đối với đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.

27. Đánh giá về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được đơn vị đã xác định được các rủi ro có thể xảy ra và cách thức đơn vị đã xử lý đối với những rủi ro đó. Việc đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về cách thức đơn vị xác định rủi ro hoạt động, cách thức đánh giá và xử lý những rủi ro đó giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được các rủi ro mà đơn vị phải đối mặt, đánh giá và xử lý đã thích hợp với đặc điểm của đơn vị hay chưa. Việc đánh giá này cũng giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ

28. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về quy trình của đơn vị được kiểm toán để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:

(i) Tìm hiểu về các khía cạnh đó trong quy trình của đơn vị đề cập đến:

- Các đánh giá liên tục và riêng biệt để giám sát tính hữu hiệu của các kiểm soát, việc xác định và khắc phục các khiếm khuyết trong kiểm soát đã được xác định;
- Chức năng kiểm toán nội bộ của đơn vị (nếu có) bao gồm: Nội dung, trách nhiệm và hoạt động của chức năng kiểm toán nội bộ.

(ii) Tìm hiểu về các nguồn thông tin được sử dụng trong quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ và cơ sở để lãnh đạo đơn vị xem xét thông tin là đủ tin cậy cho mục đích sử dụng;

(iii) Đánh giá xem quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ có phù hợp với hoàn cảnh của đơn vị hay không dựa trên đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị.

29. Một số vấn đề kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi tìm hiểu cách thức đơn vị giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ:

(i) Thiết kế của các hoạt động giám sát (định kỳ hay liên tục);

(ii) Hiệu suất và tần suất của hoạt động giám sát;

(iii) Đánh giá về kết quả của hoạt động giám sát một cách kịp thời để xác định xem kiểm soát có hiệu quả hay không;

(iv) Cách thức các khiếm khuyết đã xác định được xử lý thông qua các hành động khắc phục phù hợp, bao gồm các trao đổi kịp thời về những khiếm khuyết đó với những người chịu trách nhiệm thực hiện hành động khắc phục.

30. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét cách thức quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ xử lý trong việc giám sát các kiểm soát xử lý thông tin có sử dụng công nghệ thông tin. Các xem xét này có thể bao gồm:

(i) Các kiểm soát để giám sát môi trường công nghệ thông tin phức tạp mà:

- Đánh giá tính hữu hiệu liên tục về thiết kế của các kiểm soát xử lý thông tin và sửa đổi các kiểm soát (khi thích hợp) đối với các thay đổi trong các điều kiện; hoặc
- Đánh giá tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát xử lý thông tin.

(ii) Các kiểm soát để giám sát các quyền được áp dụng trong các kiểm soát xử lý thông tin tự động để thực hiện việc phân nhiệm;

(iii) Các kiểm soát để giám sát cách thức các nhầm lẫn hoặc các khiếm khuyết trong kiểm soát liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính tự động được phát hiện và xử lý.

31. Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ là một quy trình liên tục nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và thực hiện các biện pháp khắc phục cần thiết kịp thời. Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ có thể bao gồm các hoạt động đang thực hiện, các đánh giá riêng biệt (được tiến hành định kỳ) hoặc kết hợp cả hai. Các hoạt động giám sát đang thực hiện thường được xây dựng dựa trên các hoạt động định kỳ của một đơn vị và có thể bao gồm các hoạt động quản lý và giám sát thường xuyên.

32. Nếu đơn vị có kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu, xác định các thông tin về kiểm toán nội bộ có liên quan đến cuộc kiểm toán để xác định nội dung, lịch trình hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện. Nếu trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã thực hiện, trong đó bao gồm việc soát xét kế hoạch và trao đổi về kế hoạch đó với kiểm toán nội bộ theo quy định tại CMKTNN 2610 (Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính).

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

Hệ thống thông tin và truyền thông

34. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về hệ thống thông tin và trao đổi thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:

(i) Tìm hiểu các hoạt động xử lý thông tin của đơn vị bao gồm dữ liệu và thông tin của đơn vị, các nguồn lực được sử dụng trong các hoạt động đó và các chính sách để xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng:

- Cách thức thông tin luân chuyển trong hệ thống thông tin bao gồm: Các giao dịch được tạo lập, ghi chép, xử lý sửa chữa khi cần thiết, ghi nhận vào sổ kế toán tổng hợp và báo cáo trong báo cáo tài chính; thông tin về các sự kiện và điều kiện, ngoài các giao dịch được ghi nhận, xử lý và thuyết minh trong báo cáo tài chính;
- Tài liệu, hồ sơ kế toán, các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính và các tài liệu, hồ sơ khác liên quan đến các luồng thông tin trong hệ thống thông tin;
- Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị bao gồm các thông tin thuyết minh;
- Các nguồn lực của đơn vị bao gồm cả môi trường công nghệ thông tin.

(ii) Tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi các vấn đề quan trọng hỗ trợ việc lập báo cáo tài chính và các trách nhiệm báo cáo liên quan trong hệ thống thông tin và các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ:

- Giữa những nhân sự trong đơn vị bao gồm cách thức trao đổi các vai trò và trách nhiệm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- Thông tin với các cơ quan bên ngoài.

(iii) Đánh giá hệ thống thông tin và trao đổi thông tin của đơn vị có hỗ trợ thích hợp cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Các hoạt động kiểm soát

35. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu thành phần hoạt động kiểm soát thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:

(i) Xác định các kiểm soát xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu trong thành phần hoạt động kiểm soát như sau:

- Các kiểm soát nhằm xử lý một rủi ro được xác định là rủi ro đáng kể;
- Các kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ, kể cả bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh;
- Các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của thử nghiệm cơ bản, phải bao gồm các kiểm soát xử lý các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
- Các kiểm soát khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là thích hợp để giúp đạt được các mục tiêu của Đoạn 05 Chuẩn mực này đối với rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước.

(ii) Dựa trên các kiểm soát được xác định tại mục (i) Đoạn này, xác định các ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin của đơn vị có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin;

(iii) Đối với các ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin được xác định ở mục (ii) Đoạn này, xác định:

- Các rủi ro liên quan phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin;
- Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin của đơn vị nhằm xử lý các rủi ro đó.

(iv) Đối với từng kiểm soát được xác định tại mục (i) hoặc mục (iii) Đoạn này, kiểm toán viên nhà nước cần:

- Đánh giá liệu kiểm soát có được thiết kế hiệu quả để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hay được thiết kế hiệu quả để hỗ trợ hoạt động của các kiểm soát khác hay không;
- Xác định liệu kiểm soát có được thiết kế hiệu quả để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hay được thiết kế hiệu quả để hỗ trợ hoạt động của các kiểm soát khác hay không.

36. Kiểm toán nhà nước cần xác định và đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát theo quy định của Chuẩn mực này là:

(i) Các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản. Việc đánh giá các kiểm soát đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế các thử nghiệm kiểm soát của kiểm toán viên nhà nước. Các kiểm soát này cũng bao gồm các kiểm soát xử lý các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(ii) Các kiểm soát bao gồm kiểm soát xử lý các rủi ro đáng kể và các kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ. Việc xác định và đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với các kiểm soát này có thể ảnh hưởng đến hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự hiểu biết này cũng cung cấp cơ sở cho việc thiết kế của kiểm toán viên nhà nước về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá liên quan;

(iii) Các kiểm soát khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là thích hợp để kiểm toán viên có thể đáp ứng các mục tiêu của Đoạn 05 Chuẩn mực này đối với rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước.

37. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định và đánh giá kiểm soát chung về công nghệ thông tin đối với ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin đã xác định có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin vì các kiểm soát chung về công nghệ thông tin hỗ trợ duy trì tính hữu hiệu và liên tục của các kiểm soát xử lý thông tin. Thông thường một kiểm soát chung về công nghệ thông tin đơn lẻ không đủ để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Những khiếm khuyết về kiểm soát trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị

38. Dựa trên đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định liệu có phải một hay nhiều khiếm khuyết kiểm soát đã được xác định.

39. Khi thực hiện đánh giá từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng các chính sách của đơn vị trong một thành phần kiểm soát nội bộ là không phù hợp với đặc điểm và hoàn cảnh của đơn vị. Việc xác định này có thể là dấu hiệu hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định các khiếm khuyết kiểm soát. Nếu đã xác định được một hoặc nhiều khiếm khuyết kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét ảnh hưởng của những khiếm khuyết kiểm soát đó đến việc thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo phù hợp với yêu cầu của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

40. Nếu đã xác định được một hoặc nhiều khiếm khuyết kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xem liệu khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp, các khiếm khuyết có tạo thành một khiếm khuyết nghiêm trọng hay không. Sự nghiêm trọng đó không chỉ phụ thuộc vào việc sai sót đã thực sự xảy ra hay chưa mà còn phụ thuộc vào khả năng sai sót có thể xảy ra và mức độ nghiêm trọng tiềm tàng của sai sót. Do đó, những khiếm khuyết nghiêm trọng vẫn có thể tồn tại mặc dù kiểm toán viên nhà nước không phát hiện được các sai sót trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần kịp thời trao đổi bằng văn bản với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

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

41. Kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu nhằm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Bằng chứng kiểm toán này cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính ở mức rủi ro kiểm toán thấp có thể chấp nhận được.

Xác định rủi ro có sai sót trọng yếu

42. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định xem các rủi ro này có tồn tại hay không ở:

(i) Cấp độ báo cáo tài chính; hoặc

(ii) Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

43. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các cơ sở dẫn liệu có liên quan và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh thông tin quan trọng có liên quan.

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

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

45. Việc kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cấp độ báo cáo tài chính bị ảnh hưởng bởi hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Đặc biệt, rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể phát sinh từ những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát hoặc từ các sự kiện hoặc điều kiện bên ngoài như điều kiện kinh tế suy giảm.

46. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước bao gồm các đánh giá có liên quan về môi trường kiểm soát và các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi ngờ đối với khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

47. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định ở cấp độ báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các rủi ro đó và:

(i) Xác định xem những rủi ro đó có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu không;

(ii) Đánh giá bản chất và mức độ ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính.

48. Việc xác định rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể bao gồm việc xem xét các vấn đề liên quan đến môi trường chính trị, lợi ích công chúng và độ nhạy cảm của chương trình được kiểm toán.

Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

49. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên nhà nước sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành những dạng sau:

(i) Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, sự kiện và thuyết minh liên quan trong kỳ được kiểm toán:

- Tính phát sinh: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận hoặc thuyết minh đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;
- Tính đầy đủ: Tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận, tất cả các thuyết minh có liên quan cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
- Tính chính xác: Số liệu và dữ liệu khác liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được ghi nhận một cách thích hợp, và các thuyết minh có liên quan đã được đo lường, trình bày thích hợp;
- Đúng kỳ: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;
- Phân loại: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản;
- Trình bày: Các giao dịch, sự kiện được tổng hợp hoặc không tổng hợp là thích hợp và được trình bày một cách rõ ràng; các thuyết minh có liên quan là phù hợp, dễ hiểu theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

(ii) Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản và thông tin thuyết minh liên quan vào cuối kỳ:

- Tính hiện hữu: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;
- Quyền và nghĩa vụ: Đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản của đơn vị và có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả của đơn vị;
- Tính đầy đủ: Tất cả các tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ; tất cả các thuyết minh liên quan cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
- Tính chính xác, đánh giá và phân bổ: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu đã được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và bất kỳ kết quả đánh giá và điều chỉnh liên quan đến phân bổ đã được ghi nhận phù hợp và các thuyết minh liên quan đã được đo lường và trình bày phù hợp;
- Phân loại: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu đã được ghi nhận trên khoản mục phù hợp;

- Trình bày: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu được tổng hợp và không được tổng hợp là phù hợp và trình bày rõ ràng, dễ hiểu theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Đánh giá rủi ro tiềm tàng

50. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá rủi ro tiềm tàng bằng cách đánh giá khả năng xảy ra và mức độ của sai sót. Khi thực hiện như vậy, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét đến cách thức và mức độ:

(i) Các yếu tố rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng đến khả năng các cơ sở dẫn liệu có liên quan bị sai sót;

(ii) Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro tiềm tàng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

51. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định xem có rủi ro có sai sót trọng yếu nào được đánh giá là rủi ro đáng kể hay không. Việc xác định các rủi ro đáng kể cho phép kiểm toán viên nhà nước tập trung nhiều hơn vào các rủi ro nằm ở mức cận trên trong khoảng phân bố rủi ro tiềm tàng, thông qua việc thực hiện các biện pháp xử lý bắt buộc nhất định.

52. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hay không.

Đánh giá rủi ro kiểm soát

53. Nếu kiểm toán viên nhà nước có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro kiểm soát. Nếu kiểm toán viên nhà nước không có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát thì việc đánh giá rủi ro kiểm soát của kiểm toán viên nhà nước phải được xem như đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu giống với việc đánh giá rủi ro tiềm tàng.

Đánh giá bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro

54. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá bằng chứng kiểm toán thu được từ các thủ tục đánh giá rủi ro có cung cấp cơ sở thích hợp cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu không. Nếu không, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bổ sung cho đến khi bằng chứng kiểm toán được thu thập cung cấp được cơ sở thích hợp cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán

viên nhà nước phải xem xét đến tất cả bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro, cho dù là bằng chứng chứng thực hay bằng chứng mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

55. Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro cung cấp cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Điều này tạo cơ sở cho kiểm toán viên nhà nước thiết kế về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo yêu cầu của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính). Theo đó, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro cung cấp cơ sở để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cơ sở dẫn liệu.

56. Bằng chứng kiểm toán từ các thủ tục đánh giá rủi ro bao gồm cả thông tin hỗ trợ và chứng thực cho các khẳng định của nhà quản lý và bất kỳ thông tin nào mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu đó theo hướng dẫn tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

57. Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán từ các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước xem xét liệu có đủ hiểu biết về đơn vị và môi trường của đơn vị được kiểm toán, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị hay không để có thể xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cũng như liệu có bất kỳ bằng chứng nào mâu thuẫn có thể chỉ ra rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu nhưng không được xác định là quan trọng

58. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trọng yếu mà không được xác định là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu việc xác định của kiểm toán viên nhà nước có còn phù hợp hay không.

59. Có thể có các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh là trọng yếu nhưng không được xác định là các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh quan trọng (nghĩa là không có cơ sở dẫn liệu có liên quan nào được xác định).

60. Các thủ tục kiểm toán nhằm xử lý các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trọng yếu nhưng không được xác định là quan trọng được đề cập tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà

nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính). Khi một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh được xác định là quan trọng theo Đoạn 43 Chuẩn mực này, nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó cũng là một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin trọng yếu theo yêu cầu tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Sửa đổi đánh giá rủi ro

61. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được thông tin mới không nhất quán với bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã dựa vào để xác định hoặc đánh giá ban đầu về rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải sửa đổi việc xác định hoặc đánh giá rủi ro.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

62. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (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 tài liệu liên quan đến:

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

    (ii) Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm cả rủi ro đáng kể và rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và cơ sở cho các xét đoán quan trọng được đưa ra.

Phụ lục 01
HIỂU BIẾT VỀ CÁC YẾU TỐ RỦI RO TIỀM TÀNG

Phụ lục này giải thích chi tiết hơn về các yếu tố rủi ro tiềm tàng cũng như các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi tìm hiểu và áp dụng các yếu tố rủi ro tiềm tàng trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Các yếu tố rủi ro tiềm tàng

A1. Các yếu tố rủi ro tiềm tàng là đặc điểm của một sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng đến khả năng cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay những thông tin thuyết minh có thể chứa đựng sai sót trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, trước khi xem xét đến bất kỳ kiểm soát nào có liên quan. Các yếu tố đó có thể là định tính hoặc định lượng và bao gồm sự phức tạp, tính chủ quan, sự thay đổi, sự không chắc chắn hoặc khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị hoặc các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khác trong phạm vi các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng theo hướng dẫn tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong kiểm toán tài chính). Để tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị cũng như khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các chính sách kế toán của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cũng phải tìm hiểu các yếu tố rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng như thế nào đến khả năng dễ xảy ra sai sót của các cơ sở dẫn liệu trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, theo yêu cầu tại Đoạn 11 Chuẩn mực này.

A2. Các yếu tố rủi ro tiềm tàng liên quan đến việc lập thông tin theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (trong đoạn này được gọi là "thông tin bắt buộc") bao gồm:

(i) Sự phức tạp: Phát sinh từ bản chất của thông tin hoặc cách thức tạo lập thông tin theo yêu cầu bao gồm khi các quy trình tạo lập như vậy vốn khó áp dụng hơn;

(ii) Tính chủ quan: Phát sinh từ những hạn chế vốn có trong khả năng tạo lập thông tin một cách khách quan, do hạn chế về kiến thức hoặc thông tin, do đó, lãnh đạo đơn vị có thể cần phải đưa ra lựa chọn hoặc xét đoán chủ quan về cách tiếp cận thích hợp để thực hiện và kết quả thông tin để đưa vào báo cáo tài chính. Do các cách tiếp cận khác nhau để lập thông tin theo yêu cầu, các kết quả khác nhau có thể dẫn đến việc áp dụng thích hợp các yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài

chính được áp dụng. Khi những hạn chế về kiến thức hoặc dữ liệu gia tăng, tính chủ quan trong các xét đoán có thể do các cá nhân độc lập và có hiểu biết hợp lý đưa ra cũng như tính đa dạng trong các kết quả có thể có của các xét đoán đó sẽ tăng lên;

(iii) Sự thay đổi: Các kết quả từ các sự kiện hoặc điều kiện theo thời gian, ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị hoặc các khía cạnh kinh tế, kế toán, quy định, ngành nghề hoặc các khía cạnh khác của môi trường mà đơn vị hoạt động, khi các ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện đó được phản ánh trong thông tin theo yêu cầu. Các sự kiện hoặc điều kiện đó có thể xảy ra trong hoặc giữa các kỳ báo cáo tài chính;

(iv) Sự không chắc chắn: Phát sinh khi thông tin được yêu cầu không thể được lập chỉ dựa trên dữ liệu đủ chính xác và toàn diện có thể xác minh được thông qua quan sát trực tiếp. Khi không thể quan sát trực tiếp, trong những trường hợp này, có thể cần phải thực hiện cách tiếp cận là áp dụng kiến thức sẵn có để lập thông tin bằng cách sử dụng dữ liệu quan sát đủ chính xác và toàn diện, trong phạm vi có sẵn và các giả định hợp lý được hỗ trợ bởi dữ liệu sẵn có phù hợp nhất. Các ràng buộc về sự sẵn có của kiến thức hoặc dữ liệu không nằm trong tầm kiểm soát của lãnh đạo đơn vị (chịu sự ràng buộc về chi phí khi thích hợp) là nguồn gốc của sự không chắc chắn và không thể loại bỏ ảnh hưởng của chúng đối với việc lập thông tin cần thiết;

(v) Khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị hoặc các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khác trong phạm vi các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng: Tính dễ xảy ra sai sót đối với sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị là kết quả của các điều kiện khiến lãnh đạo đơn vị dễ cố ý hoặc vô ý trong việc duy trì tính khách quan trong việc lập thông tin. Sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị thường gắn với một số điều kiện nhất định có khả năng dẫn đến việc không duy trì tính khách quan trong việc thực hiện xét đoán, điều này có thể dẫn đến sai sót trọng yếu về thông tin là gian lận nếu cố ý.

A3. Khi sự phức tạp là một yếu tố rủi ro tiềm tàng thì có thể có nhu cầu tiềm tàng đối với các quy trình phức tạp hơn để lập thông tin và các quy trình này có thể khó áp dụng hơn. Theo đó, việc áp dụng các quy trình này có thể đòi hỏi cần có các kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành và có thể yêu cầu sử dụng chuyên gia của đơn vị được kiểm toán.

A4. Khi xét đoán của lãnh đạo đơn vị mang tính chủ quan hơn thì khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị cũng có thể tăng lên, dù là vô tình hay cố ý.

Ví dụ về các sự kiện hoặc điều kiện có thể làm tăng sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu

A5. Dưới đây là ví dụ về các sự kiện (bao gồm cả các giao dịch) và các điều kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, ở cấp độ báo cáo tài chính hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các ví dụ đưa ra yếu tố rủi ro tiềm tàng bao gồm một loạt các sự kiện và điều kiện; tuy nhiên, không phải tất cả các sự kiện và điều kiện đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán và các ví dụ dưới đây có thể không hoàn toàn đầy đủ. Các sự kiện và điều kiện đã được phân loại theo yếu tố rủi ro tiềm tàng có thể có ảnh hưởng lớn nhất trong các hoàn cảnh cụ thể. Do mối quan hệ lẫn nhau giữa các yếu tố rủi ro tiềm tàng, các sự kiện và điều kiện ví dụ cũng có thể chịu hoặc bị ảnh hưởng bởi các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác ở các mức độ khác nhau.

(i) Sự phức tạp

- Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;
- Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;
- Các đo lường kế toán liên quan đến các quy trình phức tạp;
- Sử dụng các nguồn tài trợ ghi nhận ngoài bảng cân đối kế toán, những đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc có những thỏa thuận tài chính phức tạp.

(ii) Tính chủ quan: Sử dụng tiêu chí có phạm vi rộng để đo lường ước tính kế toán; nhà quản lý lựa chọn phương pháp kỹ thuật hoặc mô hình định giá cho tài sản dài hạn, như bất động sản đầu tư;

(iii) Sự thay đổi

- Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định như tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao;
- Ảnh hưởng bởi sự thay đổi của thị trường;
- Các vấn đề về tính hoạt động liên tục và tính thanh khoản;
- Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;
- Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp; phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm hoặc dịch vụ mới, hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;
- Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa điểm mới;

- Các thay đổi trong đơn vị như mua sắm lớn hoặc tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác;
- Những thay đổi về nhân sự chủ chốt bao gồm việc thôi việc của những người điều hành chủ chốt;
- Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;
- Cài đặt các hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
- Áp dụng các quy định kế toán mới;
- Các cuộc điều tra về hoạt động của đơn vị.

(iv) Sự không chắc chắn: Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến các đo lường không chắc chắn đáng kể bao gồm các ước tính các khoản đầu tư dựa trên dữ liệu về giá cổ phiếu hay tỷ lệ lãi vay trong khi thị trường liên tục biến động;

(v) Khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của nhà quản lý hoặc các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khác trong phạm vi các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng:

- Cơ hội cho nhà quản lý và nhân viên thực hiện lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận bao gồm cả việc bỏ sót hoặc che giấu thông tin trọng yếu trong các thuyết minh;
- Các giao dịch bất thường có giá trị lớn hoặc các giao dịch không có hệ thống bao gồm các giao dịch nội bộ và các giao dịch có doanh thu lớn vào cuối kỳ;
- Các giao dịch được ghi nhận theo ý định của người lãnh đạo như tái cơ cấu nợ, tài sản chờ thanh lý và phân loại chứng khoán kinh doanh.

Các sự kiện hoặc điều kiện khác có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính:

(i) Thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán và về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(ii) Các khiếm khuyết trong kiểm soát trong môi trường kiểm soát, quy trình đánh giá rủi ro và quy trình giám sát và đặc biệt là những khiếm khuyết không được lãnh đạo đơn vị xử lý;

(iii) Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm.

Phụ lục 02
MỘT SỐ LƯU Ý KHI TÌM HIỂU VỀ CÔNG NGHỆ THÔNG TIN

Một số vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi tìm hiểu việc sử dụng công nghệ thông tin trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

Tìm hiểu việc sử dụng công nghệ thông tin trong các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

A1. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có các yếu tố thủ công và yếu tố tự động. Sự kết hợp giữa các yếu tố thủ công và tự động của một đơn vị thay đổi theo bản chất và sự phức tạp của việc sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị đó. Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức xử lý, lưu trữ và trao đổi thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và do đó, ảnh hưởng đến cách thức thiết kế và thực hiện hệ thống kiểm soát nội bộ. Công nghệ thông tin mang lại lợi ích cho hệ thống kiểm soát nội bộ bằng cách cho phép đơn vị:

(i) Áp dụng nhất quán các quy tắc hoạt động được xác định trước và thực hiện các phép tính phức tạp trong việc xử lý khối lượng lớn các giao dịch hoặc dữ liệu;

(ii) Nâng cao tính kịp thời, sẵn sàng và chính xác của thông tin;

(iii) Tạo điều kiện thuận lợi cho việc phân tích bổ sung thông tin;

(iv) Nâng cao khả năng giám sát việc thực hiện các hoạt động của đơn vị và các chính sách của đơn vị và các thủ tục;

(v) Giảm thiểu rủi ro mà các kiểm soát sẽ bị vi phạm;

(vi) Nâng cao khả năng đạt được sự phân công phân nhiệm hữu hiệu bằng cách thực hiện các kiểm soát an ninh trong các ứng dụng công nghệ thông tin, cơ sở dữ liệu và hệ điều hành.

A2. Đặc điểm của các yếu tố thủ công hoặc tự động có liên quan đến việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các kiểm soát tự động có thể đáng tin cậy hơn các kiểm soát thủ công vì các kiểm soát tự động không thể dễ dàng bị bỏ sót hoặc bị khống chế và ít mắc phải các sai sót đơn giản. Các kiểm soát tự động có thể hữu hiệu hơn các kiểm soát thủ công trong các trường hợp sau:

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

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

Tìm hiểu việc sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị trong hệ thống thông tin

A3. Hệ thống thông tin của đơn vị có thể bao gồm việc sử dụng các yếu tố thủ công và tự động, các yếu tố này cũng ảnh hưởng đến cách thức mà các giao dịch được tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo.

A4. Để tìm hiểu về môi trường công nghệ thông tin liên quan đến các luồng giao dịch và xử lý thông tin trong hệ thống thông tin, kiểm toán viên nhà nước thu thập thông tin về bản chất và đặc điểm của các ứng dụng công nghệ thông tin được sử dụng cũng như cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin và công nghệ thông tin hỗ trợ.

Công nghệ mới nổi

A5. Các đơn vị có thể sử dụng các công nghệ mới nổi (ví dụ chuỗi khối, robot hoặc trí tuệ nhân tạo) để tăng hiệu quả hoạt động hoặc cải thiện việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong trường hợp này kiểm toán viên nhà nước có thể đưa các công nghệ đó vào việc xác định các ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

Khả năng điều chỉnh theo quy mô và sự phức tạp

A6. Việc tìm hiểu về môi trường công nghệ thông tin của đơn vị có thể dễ dàng hơn đối với một đơn vị ít phức tạp có sử dụng phần mềm thương mại và khi đơn vị đó không có quyền truy cập vào mã nguồn để thực hiện bất kỳ thay đổi nào trong chương trình. Các đơn vị này có thể không có tài nguyên công nghệ thông tin chuyên dụng nhưng có thể có một người được chỉ định trong vai trò quản trị viên nhằm mục đích cấp quyền truy cập của nhân viên hoặc cài đặt các bản cập nhật do nhà cung cấp cung cấp cho các ứng dụng công nghệ thông tin.

A7. Môi trường công nghệ thông tin phức tạp có thể bao gồm các ứng dụng công nghệ thông tin được tùy chỉnh cao hoặc tích hợp cao và do đó, có thể đòi hỏi nhiều nỗ lực hơn để tìm hiểu. Các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc các ứng dụng công nghệ thông tin có thể được tích hợp với các ứng dụng công nghệ thông tin khác. Việc tích hợp như vậy có thể liên quan đến các ứng dụng công nghệ thông tin được sử dụng trong hoạt động của đơn vị và cung cấp thông tin cho các ứng dụng công nghệ thông tin liên quan đến các luồng giao dịch và xử lý thông tin trong hệ thống thông tin của đơn vị.

Xác định các ứng dụng công nghệ thông tin có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin

A8. Thông qua việc hiểu rõ bản chất và sự phức tạp của môi trường công nghệ thông tin của đơn vị bao gồm bản chất và mức độ của các kiểm soát xử lý thông tin, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định các ứng dụng công nghệ thông tin mà đơn vị đang dựa vào để xử lý chính xác và duy trì tính toàn vẹn của thông tin tài chính. Việc xác định các ứng dụng công nghệ thông tin mà đơn vị dựa vào có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên nhà nước trong việc thử nghiệm các kiểm soát tự động trong các ứng dụng công nghệ thông tin đó.

A9. Đối với các báo cáo do hệ thống tạo ra được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về tính đầy đủ và chính xác của các báo cáo bằng cách kiểm tra cơ bản các đầu vào và đầu ra của báo cáo. Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát đối với việc lập và duy trì báo cáo, việc ứng dụng công nghệ thông tin để lập báo cáo có thể phát sinh rủi ro. Ngoài ra, có thể kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin nhằm xử lý các rủi ro liên quan đến các thay đổi chương trình không phù hợp hoặc thay đổi trái phép đối với báo cáo hoặc các thay đổi dữ liệu trong báo cáo.

A10. Một số ứng dụng công nghệ thông tin có thể có chức năng tự kết xuất báo cáo. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xác định các nguồn của báo cáo do hệ thống tạo ra để xác định có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

Công cụ tính toán của người sử dụng cuối

A11. Việc thiết kế và triển khai các kiểm soát về quyền truy cập và thay đổi đối với các công cụ tính toán của người sử dụng có thể là một thách thức và các kiểm soát như vậy hiếm khi tương đương hoặc hữu hiệu như các kiểm soát chung về công nghệ thông tin. Kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét sự kết hợp của các kiểm soát xử lý thông tin, có tính đến mục đích và sự phức tạp của quá trình tính toán của người sử dụng cuối liên quan.

Khả năng điều chỉnh theo quy mô và sự phức tạp

A12. Việc duy trì tính toàn vẹn của thông tin được lưu trữ và xử lý trong hệ thống thông tin có thể thay đổi tùy theo sự phức tạp và khối lượng của các giao dịch liên quan và thông tin khác. Sự phức tạp và khối lượng dữ liệu hỗ trợ cho một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng càng lớn thì đơn vị càng ít có khả năng duy trì tính toàn vẹn của thông tin đó thông qua các kiểm soát xử lý thông tin. Trong một số trường hợp, khi khối lượng và sự phức tạp của các giao dịch ít hơn, lãnh đạo đơn vị có thể kiểm soát xử lý thông tin đủ để xác minh tính chính xác và đầy đủ của dữ liệu. Khi đơn vị dựa

vào các kiểm soát chung về công nghệ thông tin để duy trì tính toàn vẹn của thông tin được sử dụng, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng các ứng dụng công nghệ thông tin để duy trì thông tin đó có thể có rủi ro phát sinh.

Các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin

A13. Khi kiểm toán viên nhà nước xác định các ứng dụng công nghệ thông tin có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin, các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin cũng thường có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

A14. Khi các ứng dụng công nghệ thông tin được kiểm toán viên nhà nước xác định có thể có rủi ro phát sinh, cơ sở dữ liệu nơi lưu trữ dữ liệu đã được xử lý bởi một ứng dụng công nghệ thông tin thường cũng được xác định theo. Vì khả năng hoạt động của ứng dụng công nghệ thông tin thường phụ thuộc vào hệ điều hành và các ứng dụng, cơ sở dữ liệu có thể được truy cập trực tiếp từ hệ điều hành nên hệ điều hành thường chịu rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

Xác định các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin và các kiểm soát chung về công nghệ thông tin

A15. Rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin bao gồm các rủi ro liên quan đến việc dựa vào các ứng dụng công nghệ thông tin không phù hợp, các ứng dụng đang xử lý dữ liệu không chính xác hoặc cả hai như:

(i) Truy cập trái phép vào dữ liệu có thể dẫn đến việc phá hủy dữ liệu hoặc thay đổi dữ liệu không phù hợp bao gồm việc ghi chép các giao dịch trái phép hoặc không có thật, hoặc ghi lại các giao dịch không chính xác. Rủi ro đặc biệt có thể phát sinh khi nhiều người sử dụng truy cập vào một cơ sở dữ liệu chung;

(ii) Khả năng nhân sự công nghệ thông tin có được các đặc quyền truy cập vượt quá những đặc quyền cần thiết để thực hiện các nhiệm vụ được giao, do đó phá vỡ sự phân nhiệm;

(iii) Thay đổi trái phép đối với dữ liệu trong tệp chính;

(iv) Các thay đổi trái phép đối với các ứng dụng công nghệ thông tin hoặc các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin;

(v) Thất bại trong việc thực hiện các thay đổi cần thiết đối với các ứng dụng công nghệ thông tin hoặc các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin;

(vi) Sự can thiệp thủ công không thích hợp;

(vii) Có khả năng mất dữ liệu hoặc không thể truy cập dữ liệu theo yêu cầu.

Phụ lục 03
MỘT SỐ LƯU Ý KHI TÌM HIỂU CÁC KIỂM SOÁT CHUNG VỀ CÔNG NGHỆ THÔNG TIN

A1. Bản chất của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin thường được triển khai cho từng khía cạnh của môi trường công nghệ thông tin:

(i) Các ứng dụng: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp ứng dụng công nghệ thông tin sẽ tương quan với bản chất và phạm vi của chức năng ứng dụng và các đường dẫn truy cập được phép trong công nghệ. Ví dụ, sẽ có nhiều kiểm soát hơn đối với các ứng dụng công nghệ thông tin tích hợp cao phù hợp với các tùy chọn bảo mật phức tạp hơn là một ứng dụng công nghệ thông tin kế thừa hỗ trợ một số lượng nhỏ số dư tài khoản với các phương thức truy cập chỉ thông qua các giao dịch;

(ii) Cơ sở dữ liệu: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp cơ sở dữ liệu thường xử lý các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin liên quan đến cập nhật trái phép thông tin cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính trong cơ sở dữ liệu thông qua truy cập cơ sở dữ liệu trực tiếp hoặc thực hiện một tập lệnh hoặc chương trình;

(iii) Hệ điều hành: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp hệ điều hành thường xử lý các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin liên quan đến truy cập quản trị, việc cung cấp này có thể tạo điều kiện thuận lợi cho việc khống chế các kiểm soát khác. Điều này bao gồm các hành động như xâm phạm thông tin đăng nhập của người sử dụng khác, thêm người sử dụng mới trái phép, tải phần mềm độc hại hoặc thực thi tập lệnh hoặc các chương trình trái phép khác;

(iv) Mạng: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp mạng thường xử lý các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin liên quan đến phân đoạn mạng, truy cập từ xa và xác thực. Các kiểm soát mạng có thể phù hợp khi một đơn vị có các ứng dụng chạy trên trang tin điện tử được sử dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Kiểm soát mạng cũng có thể phù hợp khi đơn vị có các mối quan hệ đối tác quan trọng hoặc bên thứ ba thuê ngoài, điều này có thể làm tăng việc truyền dữ liệu và nhu cầu truy cập từ xa.

A2. Ví dụ về các kiểm soát chung về công nghệ thông tin có thể tồn tại, được tổ chức theo quy trình công nghệ thông tin bao gồm:

(i) Quy trình quản lý quyền truy cập

- Xác thực: Các kiểm soát bảo đảm người sử dụng truy cập vào ứng dụng công nghệ thông tin hoặc khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin đang sử dụng thông tin đăng nhập của chính người sử dụng (nghĩa là người sử dụng không sử dụng thông tin đăng nhập của người dùng khác);
- Thẩm quyền: Các kiểm soát cho phép người sử dụng truy cập thông tin cần thiết cho các trách nhiệm công việc của họ và không vì mục đích khác ngoài công việc, tạo điều kiện phân nhiệm một cách thích hợp;
- Cấp phép: Các kiểm soát để cấp quyền truy cập cho người sử dụng mới và các sửa đổi đối với đặc quyền truy cập của người sử dụng hiện tại;
- Hủy cấp phép: Các kiểm soát để xóa quyền truy cập của người sử dụng khi chấm dứt hoặc chuyển giao;
- Quyền truy cập đặc quyền: Các kiểm soát quyền truy cập của quản trị viên hoặc quyền truy cập của người sử dụng quan trọng;
- Soát xét quyền truy cập của người sử dụng: Các kiểm soát để xác nhận lại hoặc đánh giá quyền truy cập của người sử dụng để cấp thẩm quyền liên tục theo thời gian;
- Kiểm soát cấu hình bảo mật: Mỗi công nghệ thường có các cài đặt cấu hình chính giúp hạn chế quyền truy cập vào môi trường;
- Truy cập vật lý: Các kiểm soát quyền truy cập vật lý vào trung tâm dữ liệu và phần cứng, vì quyền truy cập đó có thể được sử dụng để khống chế các kiểm soát khác.

(ii) Quy trình quản lý chương trình hoặc các thay đổi khác đối với môi trường công nghệ thông tin:

- Quy trình quản lý sự thay đổi: Các kiểm soát quy trình để thiết kế, lập trình, thử nghiệm và triển khai các thay đổi sang môi trường sản xuất (nghĩa là người sử dụng cuối);
- Sự phân nhiệm đối với triển khai các thay đổi: Các kiểm soát tách biệt quyền truy cập để thực hiện và triển khai các thay đổi sang môi trường sản xuất;

- Phát triển, mua lại hoặc triển khai hệ thống: Các kiểm soát đối với việc phát triển hoặc triển khai ứng dụng công nghệ thông tin ban đầu (hoặc liên quan đến các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin);
- Chuyển đổi dữ liệu: Các kiểm soát đối với việc chuyển đổi dữ liệu trong quá trình phát triển, triển khai hoặc nâng cấp môi trường công nghệ thông tin.

(iii) Quy trình quản lý hoạt động công nghệ thông tin

- Lập kế hoạch làm việc: Các kiểm soát đối với quyền truy cập để lên lịch và bắt đầu các công việc hoặc chương trình có thể ảnh hưởng đến việc lập báo cáo tài chính;
- Giám sát công việc: Các kiểm soát để giám sát các công việc hoặc chương trình lập và trình bày báo cáo tài chính để thực hiện thành công;
- Sao lưu và phục hồi: Các kiểm soát để bảo đảm sao lưu dữ liệu lập và trình bày báo cáo tài chính diễn ra theo kế hoạch và dữ liệu đó luôn sẵn có và có thể được truy cập để khôi phục kịp thời trong trường hợp mất điện hoặc bị tấn công;
- Phát hiện xâm nhập: Các kiểm soát để theo dõi các lỗ hổng và/hoặc sự xâm nhập trong môi trường công nghệ thông tin.

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 2320 XÁC ĐỊNH VÀ VẬN DỤNG TRỌNG YẾU KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2320 (Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước trong việc xây dựng hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và áp dụng trọng yếu kiểm toán khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

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

Giải thích thuật ngữ

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

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

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

- Về mặt định lượng, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi đạt đến một giá trị nhất định có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của đối tượng sử dụng thông tin tài chính;
- Về mặt định tính, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi bản chất của nó có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính cho dù quy mô sai sót có thể nhỏ.

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

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

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

(v) Mức trọng yếu thực hiện: Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhằm giảm khả năng sai sót tới mức thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và các sai sót không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

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

(vi) Ngưỡng sai sót không đáng kể*:* Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Xây dựng hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán

11. Kiểm toán nhà nước cần xây dựng hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán nhằm quy định, hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định, vận dụng trọng yếu kiểm toán một cách thống nhất.

12. Xác định trọng yếu kiểm toán gồm các nội dung chủ yếu sau:

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

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

(iii) Xác định mức trọng yếu thực hiện;

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

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

13. Thông thường, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính được xác định dựa trên giá trị tiêu chí được lựa chọn và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với giá trị tiêu chí đó.

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

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

Xác định mức trọng yếu thực hiện

15. Mức trọng yếu thực hiện được xác định ở mức thấp hơn so với mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Thông thường, mức trọng yếu thực hiện được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Kiểm toán nhà nước cần có quy định về khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện để định hướng cho các kiểm toán viên nhà nước vận dụng trong quá trình kiểm toán.

Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

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

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

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

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

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

18. Việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính đòi hỏi các xét đoán chuyên môn nghề nghiệp. Tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính như sau:

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

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

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

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

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

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

(i) Các tiêu chí và khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;

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

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

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

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

Giả sử mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính của một doanh nghiệp được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) của lợi nhuận trước thuế. Khi có các biến động bất thường làm tăng hoặc giảm đáng kể lợi nhuận trước thuế, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính có thể xác định bằng

cách sử dụng mức lợi nhuận trước thuế đã loại trừ ảnh hưởng của các biến động bất thường, dựa vào kết quả kinh doanh của các kỳ trước.

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

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

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

23. Mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này phải thấp hơn so với mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

24. Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán, các yếu tố có thể dẫn đến sự tồn tại của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này cần được xem xét, bao gồm các yếu tố như:

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

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

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

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

25. Khi xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập thêm thông tin về quan điểm và định hướng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán

trong việc lập và trình bày các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nói trên trong báo cáo tài chính.

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

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

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

Xác định mức trọng yếu thực hiện

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

28. Việc xác định mức trọng yếu thực hiện không chỉ đơn thuần là một phép tính toán học mà yêu cầu phải có những xét đoán chuyên môn. Mức trọng yếu thực hiện được xác định như sau:

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

- Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Kết quả thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;
- Quy mô, bản chất của các sai sót đã phát hiện trong các cuộc kiểm toán lần trước và khả năng lặp lại sai sót đó trong kỳ được kiểm toán;
- Xét đoán về mức độ sai sót dự kiến trong kỳ được kiểm toán.

(ii) Lựa chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện;

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

Mức trọng yếu thực hiện	=	Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu thực hiện	x	Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính

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

30. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này, mức trọng yếu thực hiện cũng được xác định nhằm làm giảm khả năng xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó tới mức thấp có thể chấp nhận được. Mức trọng yếu thực hiện thường được xác định ở mức thấp trong khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện.

Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể

31. Ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính để làm cơ sở tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh.

32. Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này, ngưỡng sai sót không đáng kể cũng được xác định dựa trên mức trọng yếu đã xác định đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý nói trên.

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

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

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

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

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

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

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

(i) Độ lớn và thành phần chi tiết của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, số lượng của các giao dịch, mức độ phức tạp và

tính đồng nhất của các giao dịch liên quan đến nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính;

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

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

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

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

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

(vii) Nhu cầu của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính, kỳ vọng và mối quan tâm của các nhà quản lý và công chúng về một vấn đề nhất định;

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

(ix) Yêu cầu về việc công khai và minh bạch.

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

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

Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán

39. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi khi có các tình huống phát sinh trong quá trình kiểm toán, có thêm thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và hoạt động của đơn vị đó.

40. Nếu mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý được sửa đổi ở mức thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó thì kiểm toán viên nhà nước phải

xem xét việc sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện và xem nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán áp dụng có còn phù hợp hay không.

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

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

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

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

43. Mức trọng yếu và ngưỡng sai sót không đáng kể được vận dụng trong việc đánh giá sai sót phát hiện và tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh. Tuy nhiên, khi đánh giá tính trọng yếu của sai sót, kiểm toán viên nhà nước không chỉ xem xét về giá trị của sai sót (yếu tố định lượng) mà công việc đầu tiên kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện khi đánh giá sai sót là xem xét các yếu tố định tính của sai sót trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

    Hướng dẫn đánh giá sai sót và xem xét các yếu tố định tính khi đánh giá sai sót được hướng dẫn cụ thể tại CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính).

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

44. Khi lập báo cáo kiểm toán, trên cơ sở các sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên nhà nước cần ước tính các sai sót trong tổng thể thông qua việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể báo cáo tài chính, so sánh sai sót ước tính tổng hợp với mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính để đưa ra đánh giá và hình thành ý kiến kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

45. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán những vấn đề về xác định, vận dụng và điều chỉnh (nếu có) các mức trọng yếu, ngưỡng sai sót đáng kể trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán.

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 2330 BIỆN PHÁP XỬ LÝ CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC ĐỐI VỚI RỦI RO ĐÃ ĐÁNH GIÁ TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định và đánh giá khi thực hiện kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

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

- Thủ tục phân tích cơ bản;
- Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh).

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

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

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

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

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

(iii) Lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần phải kết hợp với việc xem xét các yếu tố không thể dự đoán được;

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

(v) Thay đổi về nội dung, lịch trình và phạm vi chỉ đạo, giám sát của các thành viên trong Đoàn kiểm toán và soát xét công việc đã thực hiện;

(vi) Thay đổi đối với kế hoạch kiểm toán tổng quát theo quy định tại CMKTNN 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính) hoặc các thủ tục kiểm toán bắt buộc và có thể bao gồm các thay đổi đối với:

- Việc xác định mức trọng yếu thực hiện của kiểm toán viên nhà nước theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính);

- Kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát và tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán cần thiết để hỗ trợ cho việc dựa vào tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát đã được lập kế hoạch, đặc biệt khi các khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát hoặc hoạt động giám sát của đơn vị đã được xác định.

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

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

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

(iii) Mở rộng phạm vi kiểm toán.

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

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

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

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

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

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

(ii) Chỉ cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản là phù hợp đối với các cơ sở dẫn liệu cụ thể, do đó, kiểm toán viên nhà nước có thể không xem xét ảnh hưởng của các kiểm soát khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

Việc không xem xét này có thể là do kiểm toán viên nhà nước không xác định được một rủi ro nào nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và không cần thiết phải kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát. Vì vậy, kiểm toán viên nhà nước có thể không lập kế hoạch để kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc

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

Kiểm toán viên nhà nước không cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thấp hơn mức thấp có thể chấp nhận được. Tuy nhiên, dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên nhà nước vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu theo quy định tại Đoạn 40 Chuẩn mực này.

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

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

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

(ii) Mức độ rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng cao thì kiểm toán viên nhà nước càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể tăng số lượng bằng chứng hoặc thu thập bằng chứng thích hợp hơn hoặc đáng tin cậy hơn bằng cách tập trung thu thập bằng chứng từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập khác.

13. Nội dung của một thủ tục kiểm toán phải thể hiện được mục tiêu của thủ tục đó như thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản và loại thủ tục (kiểm tra, quan sát, phỏng vấn, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại hay thủ tục phân

tích). Nội dung của thủ tục kiểm toán là vấn đề quan trọng nhất cần xác định sau khi đã đánh giá rủi ro.

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

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

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

17. Việc xác định thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố như:

    (i) Môi trường kiểm soát;

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

    (iii) Bản chất của rủi ro;

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

    (v) Lịch trình lập báo cáo tài chính, đặc biệt đối với thông tin thuyết minh cung cấp thêm giải thích về số liệu được ghi nhận trong báo cáo tài chính.

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

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

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

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

Thử nghiệm kiểm soát

22. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu về hoạt động của kiểm soát có liên quan nếu:

    (i) Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả và có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc

    (ii) Việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

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

Thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát

24. Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước xác định rằng nó được thiết kế phù hợp để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu trong một cơ sở dẫn liệu. Nếu các kiểm soát khác nhau được thực hiện tại những thời điểm khác nhau thì mỗi kiểm soát đó phải được xem xét riêng.

25. Khi kiểm tra tính hữu hiệu hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thường kết hợp kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát với việc đánh giá quá trình thiết kế, xây dựng, ban hành và thực hiện các kiểm soát đó.

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

27. Kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch, gọi là "thử nghiệm kép" (chẳng hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế và đánh giá kết quả kiểm tra một hóa đơn nhằm xác định xem hóa đơn đó đã được phê duyệt hay chưa, đồng thời cung cấp bằng chứng kiểm toán chi tiết về giao dịch đó).

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

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

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

    - Việc thực hiện các kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt thời kỳ được kiểm toán;
    - Tính nhất quán trong việc thực hiện các kiểm soát;
    - Người thực hiện và cách thức thực hiện các kiểm soát.

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

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

30. Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó. Nếu muốn chứng minh tính hữu hiệu của kiểm soát dưới hình thức văn bản thì kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra tài liệu của đơn vị được kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu đó. Trong trường hợp không có tài liệu về hoạt động của một số yếu tố thuộc môi trường kiểm soát của đơn vị hoặc các hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính thì kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng về tính hữu hiệu của các kiểm soát bằng cách phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính.

31. Kiểm toán viên nhà nước cần mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát khi cần thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn về tính hữu hiệu của kiểm soát đó. Khi xác định phạm vi của thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề sau:

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

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

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

(iv) Tính thích hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;

(v) Phạm vi liên quan đến cơ sở dẫn liệu của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác.

Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về phạm vi thử nghiệm được quy định tại CMKTNN 2530 (Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

32. Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán sử dụng công nghệ thông tin để kiểm soát, do tính chất nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, kiểm toán viên nhà nước có thể không cần mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát tự động. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định là một kiểm soát tự động vận hành đúng như dự kiến thì kiểm toán viên nhà nước có thể

xem xét thực hiện các thử nghiệm để xác định rằng kiểm soát đó tiếp tục vận hành hiệu quả. Các thử nghiệm đó có thể bao gồm:

(i) Thử nghiệm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin liên quan đến ứng dụng công nghệ thông tin;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến tính toàn vẹn của dữ liệu của đơn vị hoặc tính đầy đủ và chính xác của các báo cáo do hệ thống của đơn vị tạo ra hoặc để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu mà chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;

(iii) Khi kiểm toán viên nhà nước xác định rằng một kiểm soát chung về công nghệ thông tin có khiếm khuyết, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét bản chất của các rủi ro liên quan phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin để làm cơ sở cho việc thiết kế các thủ tục kiểm toán bổ sung của kiểm toán viên nhà nước để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

33. Tùy vào mục đích kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể hoặc cho cả giai đoạn để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy vào các kiểm soát đó. Trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm nhưng vẫn là đầy đủ cho mục đích kiểm toán (như khi thử nghiệm kiểm soát đối với việc kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị vào cuối kỳ kế toán). Mặt khác, nếu kiểm toán viên nhà nước dự định dựa vào một kiểm soát trong cả giai đoạn, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thử nghiệm để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc kiểm soát đó được thực hiện hiệu quả tại những thời điểm liên quan trong giai đoạn đó. Những thử nghiệm loại này có thể bao gồm thử nghiệm đối với công tác giám sát các kiểm soát của đơn vị.

34. Khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cũng cần xác định tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước và xác định thời gian tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát thông qua việc xem xét những vấn đề sau:

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

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

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

35. Nếu kiểm toán viên nhà nước dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát cụ thể đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên nhà nước cần chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng này bằng cách thực hiện phỏng vấn kết hợp với quan sát để xác nhận sự hiểu biết về các kiểm soát cụ thể đó và:

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

(ii) Nếu không có thay đổi nào, cho dù không phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát nhưng kiểm toán viên nhà nước vẫn cần thực hiện thử nghiệm đối với một số kiểm soát trong mỗi cuộc kiểm toán để tránh tình trạng dự định tin cậy hoàn toàn vào cuộc kiểm toán trước mà không thực hiện thử nghiệm bất kỳ kiểm soát nào.

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

(i) Môi trường kiểm soát yếu kém;

(ii) Sự yếu kém trong quy trình của đơn vị được kiểm toán để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;

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

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

(v) Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát;

(vi) Yếu kém trong các kiểm soát chung về công nghệ thông tin.

Thử nghiệm kiểm soát đối với rủi ro đáng kể

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

Đánh giá tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát

38. Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản cho thấy các kiểm soát hoạt động hiệu quả hay không hiệu quả. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả.

39. Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng và phải xác định:

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

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

    (iii) Các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

Thử nghiệm cơ bản

40. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng, các thử nghiệm cơ bản có thể đã được thực hiện vì Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên nhà nước thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Theo đó, các thử nghiệm cơ bản cần được thiết kế và thực hiện theo quy định:

    (i) Khi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng được thiết kế và thực hiện, không bao gồm các thử nghiệm cơ bản; hoặc

    (ii) Đối với mỗi nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh không phải là một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng nhưng đã được xác định là trọng yếu theo yêu cầu;

(iii) Quy định này xuất phát từ thực tế là:

- Việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước là mang tính xét đoán chuyên môn, do đó, kiểm toán viên nhà nước có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; và
- Có những hạn chế tiềm tàng trong các kiểm soát bao gồm cả việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế hoạt động kiểm soát.

Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản

41. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết. Kiểm toán viên nhà nước cần phải xác định nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với tình hình kiểm toán cụ thể. Tùy từng trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể chỉ thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản hoặc chỉ thực hiện kiểm tra chi tiết hoặc kết hợp thực hiện cả thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết để xử lý rủi ro đã được đánh giá.

42. Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc áp dụng thủ tục phân tích trong việc kiểm toán được quy định tại CMKTNN 2520 (Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính).

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

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

45. Khi xác định phạm vi kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước thường xem xét việc lựa chọn quy mô mẫu, xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về lựa chọn phần tử kiểm tra được quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(iii) Đối chiếu với những hồ sơ tài liệu khẳng định tính hiện hữu của tài sản tại thời điểm khóa sổ (kiểm kê, xác nhận…);

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

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

Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể

50. Nếu kiểm toán viên nhà nước đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm cả thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết.

51. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài có độ tin cậy cao để xử lý các rủi ro đó. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đang chịu áp lực phải đạt được các mức lợi nhuận kỳ vọng thì có thể xảy ra rủi ro lãnh đạo đơn vị tìm cách tăng doanh thu thông qua việc ghi nhận các khoản doanh thu không phù hợp với điều khoản của hợp đồng bán hàng, hoặc bằng cách phát hành hoá đơn trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để xác nhận số dư nợ phải thu khách hàng chưa thanh toán, đồng thời xác nhận việc thực hiện các cam kết trong hợp đồng bán hàng, bao gồm thời điểm, các điều khoản về giao hàng và quyền trả lại hàng. Ngoài ra, để hỗ trợ cho việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn các nhân sự không làm công tác tài chính của đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

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

52. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá việc trình bày bộ báo cáo tài chính của đơn vị. Khi thực hiện đánh giá này, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu các báo cáo tài chính được trình bày theo cách phản ánh phù hợp:

(i) Việc phân loại và mô tả thông tin tài chính và các giao dịch, sự kiện và điều kiện cơ bản;

(ii) Cách thức trình bày, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính.

53. Đánh giá tính thích hợp của việc trình bày, sắp xếp và nội dung của báo cáo tài chính như xem xét thuật ngữ được sử dụng theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, mức độ chi tiết của thông tin, tổng hợp và chi tiết số liệu và cơ sở trình bày thông tin.

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

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

55. Khi thực hiện thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập và phê duyệt, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể khiến kiểm toán viên nhà nước phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán đã xác định. Trong một số trường hợp, thông tin mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được có sự khác biệt đáng kể so với thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro khi lập kế hoạch, cụ thể như:

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

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

(iii) Các thủ tục phân tích được thực hiện trong giai đoạn soát xét tổng thể của cuộc kiểm toán cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó.

Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch trên cơ sở xem xét lại các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá đối với tất cả hoặc một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính và những cơ sở dẫn liệu có liên quan. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc xem xét lại đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước được quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

56. Kiểm toán viên nhà nước không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt và cần cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ ảnh hưởng như thế

nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá để xác định sự phù hợp của việc đánh giá.

57. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra đánh giá về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, bất kể bằng chứng này chứng thực là đúng hay mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

60. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã thực hiện.

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 2402 CÁC YẾU TỐ CẦN XEM XÉT KHI KIỂM TOÁN ĐƠN VỊ CÓ SỬ DỤNG DỊCH VỤ BÊN NGOÀI TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2402 (Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi kiểm toán tài chính đối với đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Đặc biệt, Chuẩn mực này còn hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước áp dụng CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) trong việc tìm hiểu về đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán để phát hiện, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro này.

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

được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và thuộc phạm vi của Chuẩn mực này. Việc thuê dịch vụ bên ngoài để lập báo cáo tài chính không làm giảm bớt trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán.

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

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

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

07. Khi tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm:

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

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

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

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

08. Khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong

kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một số thủ tục như: Kiểm tra, so sánh dữ liệu; tính toán lại hoặc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với các dịch vụ được cung cấp.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Thử nghiệm cơ bản

13. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải xác định khả năng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính, thông tin tài chính có liên quan từ các tài liệu kế toán của đơn vị được kiểm toán. Nếu không thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán sau:

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

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

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

Thử nghiệm kiểm soát

14. Khi đánh giá rủi ro, nếu kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ là hữu hiệu hoặc nếu việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát bằng cách thông qua đơn vị được kiểm toán để thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

20. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về việc tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị.

Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết quả kiểm toán và báo cáo kiểm toán.

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

Báo cáo kiểm toán

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

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

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

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

24. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về những vấn đề liên quan đến kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài trong kiểm toán tài chính.

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 2450 ĐÁNH GIÁ CÁC SAI SÓT PHÁT HIỆN TRONG QUÁ TRÌNH KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

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

Sai sót có thể phát sinh từ:

- Việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu để lập báo cáo tài chính hoặc trình bày thông tin tài chính không chính xác;
- Bỏ sót số liệu hoặc thông tin thuyết minh; bao gồm thông tin thuyết minh không đầy đủ hoặc không hoàn chỉnh và những thông tin thuyết minh được yêu cầu đáp ứng các mục tiêu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
- Ước tính kế toán không đúng phát sinh do bỏ sót hoặc hiểu nhầm;
- Xét đoán của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không hợp lý hoặc việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không phù hợp;
- Phân loại, tổng hợp hoặc chi tiết thông tin không phù hợp;
- Việc bỏ sót các thông tin thuyết minh cần thiết trên báo cáo tài chính để đạt được sự trình bày hợp lý ngoài các thông tin cụ thể theo yêu cầu của khuôn khổ đó đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ trình bày hợp lý.

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện

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

06. Kiểm toán viên nhà nước cần chỉ ra ngưỡng sai sót không đáng kể, đó là mức giá trị cụ thể mà sai sót dưới mức đó trong từng báo cáo được coi là sai sót không đáng kể và tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán. Thuật ngữ "không đáng kể" không phải là cách gọi khác của thuật ngữ "không trọng yếu". Các sai sót được coi là "không đáng kể" có sự khác biệt hoàn toàn (nhỏ hơn) về mức độ

ảnh hưởng hoặc khác biệt hoàn toàn về bản chất so với các sai sót được đánh giá là trọng yếu và các sai sót đó không gây ra hậu quả đáng kể (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) và kể cả khi được đánh giá dựa trên bất kỳ tiêu chí nào về quy mô, bản chất hoặc trong tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính "không đáng kể" của một hoặc một số sai sót thì sai sót đó không còn được coi là không đáng kể.

07. Các sai sót về mặt giá trị có thể chưa rõ ràng là sai sót không đáng kể hay không khi được đánh giá dựa trên các tiêu chí về bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể, khi đó cần được tổng hợp lại theo yêu cầu tại Đoạn 05 Chuẩn mực này.

08. Sai sót trong thông tin thuyết minh có thể là sai sót không đáng kể (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) và khi được đánh giá theo các tiêu chí về quy mô, bản chất hoặc trong hoàn cảnh cụ thể. Sai sót trong thuyết minh mà không phải là sai sót không đáng kể cũng được tổng hợp lại để hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước đánh giá ảnh hưởng của những sai sót này đến các thông tin thuyết minh liên quan cũng như tổng thể báo cáo tài chính.

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

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

10. Kế hoạch kiểm toán tổng quát có thể cần sửa đổi nếu:

    (i) Bản chất của các sai sót đã được phát hiện và tình huống phát sinh các sai sót đó cho thấy có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu; hoặc

    (ii) Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

11. Sai sót có thể không xảy ra một cách độc lập mà có thể có những sai sót cùng tồn tại hoặc một sai sót dẫn đến sai sót khác như sai sót về doanh thu dẫn đến sai sót về thu nhập, sai sót về thuế...

12. Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được là do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện và được tổng hợp trong quá trình thực hiện

kiểm toán có thể vượt mức trọng yếu. Các sai sót không được phát hiện có thể tồn tại do rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu.

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

Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót

14. Tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán được trao đổi với đơn vị được kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

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

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

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

17. Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại tính phù hợp của mức trọng yếu đã xác định với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

18. Khi kiểm toán viên nhà nước đã thu thập thông tin xác định là cần thiết phải điều chỉnh lại mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.

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

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

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

20. Những sai sót do bản chất hoặc trong hoàn cảnh cụ thể không thể cộng gộp được với nhau về mặt giá trị cũng cần được đánh giá một cách riêng lẻ và tổng hợp lại (nghĩa là gộp chung các sai sót cùng nhau) để xác định xem chúng có trọng yếu hay không.

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

22. Sai sót riêng lẻ của một thông tin thuyết minh định tính cần được xem xét để đánh giá ảnh hưởng của sai sót đó đối với thuyết minh có liên quan cũng như ảnh hưởng của sai sót đó đến tổng thể báo cáo tài chính. Việc xác định liệu một sai sót trong thông tin thuyết minh định tính có phải là trọng yếu hay không (trong bối cảnh khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hoàn cảnh cụ thể của đơn vị được kiểm toán) là vấn đề liên quan đến xét đoán chuyên môn. Một số ví dụ về những sai sót của một thông tin thuyết minh có thể là trọng yếu:

    (i) Mô tả không chính xác hoặc không đầy đủ các thông tin về mục tiêu, chính sách và quy trình quản lý vốn trong các đơn vị có hoạt động kinh doanh bảo hiểm và ngân hàng;

    (ii) Việc bỏ sót thông tin về các sự kiện hoặc hoàn cảnh dẫn đến lỗ do suy giảm giá trị trong đơn vị có hoạt động khai thác khoáng sản;

    (iii) Mô tả không chính xác về chính sách kế toán liên quan đến một khoản mục quan trọng trong bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong các doanh nghiệp;

    (iv) Mô tả không đầy đủ về độ nhạy của tỷ giá hối đoái trong đơn vị thực hiện các hoạt động thương mại quốc tế;

(v) Mô tả không chính xác hoặc không đầy đủ các thông tin về danh mục tài sản hình thành qua đầu tư, nguồn vốn đầu tư… của dự án đã quyết toán;

(vi) Mô tả không chính xác hoặc không đầy đủ các thông tin về chính sách và quy trình quản lý ngân sách nhà nước.

23. Khi xác định liệu các sai sót về bản chất có trọng yếu hay không, kiểm toán viên nhà nước xem xét các sai sót cả về giá trị và thông tin thuyết minh. Các sai sót này có thể được xem là trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại với các sai sót khác. Ví dụ, phụ thuộc vào các sai sót được xác định trong thông tin thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước xem xét liệu:

(i) Các nhầm lẫn có lặp đi lặp lại hay lan tỏa không; hoặc

(ii) Số lượng các sai sót được phát hiện về cùng một vấn đề và xem xét ảnh hưởng có thể có đến sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo về vấn đề này.

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

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

26. Trong một số trường hợp, các sai sót (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, bao gồm mức độ mà sai sót:

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

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

(iii) Liên quan đến việc lựa chọn sai hoặc áp dụng chính sách kế toán tuy không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài

chính kỳ hiện tại nhưng có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính trong tương lai;

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

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

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

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

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

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

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

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

27. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét ảnh hưởng của một sai sót có thể do gian lận đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán (như độ tin cậy của các giải trình của đơn vị được kiểm toán) ngay cả trong trường hợp mức độ sai sót này là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính theo yêu cầu của CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính). Phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, sai sót trong thông tin thuyết minh cũng có thể là dấu hiệu gian lận. Ví dụ các sai sót có thể là dấu hiệu gian lận có thể phát sinh từ:

(i) Thuyết minh gây nhầm lẫn do sự thiên lệch trong các xét đoán của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;

(ii) Thông tin thuyết minh trùng lặp hoặc thuyết minh không đủ thông tin dẫn đến thiếu thông tin cần thiết cho sự hiểu biết đúng đắn về các vấn đề trong báo cáo tài chính.

Khi xem xét ảnh hưởng của các sai sót trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

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

29. Trường hợp phát hiện những sai sót có dấu hiệu của tội phạm, vi phạm pháp luật, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

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

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

32. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

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

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

    (iii) Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về mức độ trọng yếu của các sai sót và cơ sở cho các ý kiến của kiểm toán viên nhà nước.

(Xem tiếp Công báo số 1319 + 1320)

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