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 1317 + 1318)

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 2500 BẰNG CHỨNG 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 2500 (Bằng chứng kiểm toán) và ISSAI 2501 (Bằng chứng kiểm toán - Các xem xét cụ thể đối với các vấn đề đặc biệt) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp

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

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

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

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

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

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

Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

    - Thử nghiệm kiểm soát theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước hoặc theo lựa chọn của kiểm toán viên nhà nước;
    - Thử nghiệm cơ bản, bao gồm các kiểm tra chi tiết và các thủ tục phân tích cơ bản.

    Các phương pháp, thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán được mô tả từ Đoạn 17 đến Đoạn 25 Chuẩn mực này có thể được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản tùy thuộc vào hoàn cảnh mà kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục này. Trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.

Quan sát

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

Kiểm tra, đối chiếu

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

Xác nhận từ bên ngoài

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

Tính toán lại

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

Phỏng vấn

21. Phỏng vấn là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết trong nội bộ đơn vị được kiểm toán hoặc từ bên ngoài. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán cùng với các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có nhiều hình thức, phỏng vấn bằng văn bản hoặc phỏng vấn bằng lời.

Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn.

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

23. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời. Việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính).

Thủ tục phân tích

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

Thực hiện lại

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

Phương pháp, thủ tục kiểm toán đối với một số khoản mục, sự kiện đặc biệt

26. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về:

    (i) Sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho;

    (ii) Tính đầy đủ của các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán;

    (iii) Việc trình bày và công bố thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Hàng tồn kho

27. Trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính thì kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách:

(i) Tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho (trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được) nhằm:

- Đánh giá các quy định của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với việc ghi chép và kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của đơn vị;
- Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê;
- Kiểm tra hàng tồn kho;
- Thực hiện kiểm kê chọn mẫu.

(ii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các sổ ghi chép cuối cùng về hàng tồn kho của đơn vị được kiểm toán để xác định liệu các sổ này có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê hàng tồn kho thực tế hay không.

28. Trường hợp việc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán thì ngoài các thủ tục quy định tại Đoạn 27 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước còn phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu những biến động hàng tồn kho giữa ngày thực hiện kiểm kê và ngày kết thúc kỳ kế toán có được ghi chép đúng đắn hay không.

29. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho do các tình huống không lường trước được, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện kiểm kê hoặc quan sát việc kiểm kê hiện vật vào một ngày khác và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch xảy ra giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê.

30. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho. Nếu không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế như đã nêu trên, kiểm toán viên nhà nước phải điều chỉnh ý kiến kiểm toán do giới hạn của phạm vi kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

31. Trường hợp hàng tồn kho được bên thứ ba kiểm soát và bảo quản được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho đó bằng cách thực hiện một hoặc cả hai thủ tục sau:

(i) Yêu cầu bên thứ ba (với tư cách là đại diện cho đơn vị được kiểm toán) xác nhận về số lượng và tình trạng của hàng tồn kho được bên thứ ba nắm giữ;

(ii) Tiến hành kiểm tra hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp khác tùy theo từng trường hợp.

Các vụ kiện tụng và tranh chấp

32. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm:

(i) Phỏng vấn lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và những người khác trong đơn vị, kể cả chuyên gia tư vấn pháp luật trong đơn vị (nếu có thể);

(ii) Xem xét các biên bản họp có liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp, các nội dung trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán và chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị được kiểm toán;

(iii) Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật có liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp.

33. Nếu kiểm toán viên nhà nước đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp đã được xác định hoặc khi các thủ tục kiểm toán được thực hiện cho thấy sự hiện hữu của các vụ kiện tụng và tranh chấp mang tính trọng yếu khác thì ngoài các thủ tục mà các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác yêu cầu, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị được kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

34. Kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong kiểm toán báo cáo tài chính) nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kể cả bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế.

35. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và những người chịu trách nhiệm có liên quan giải trình bằng văn bản về tất cả các vụ kiện tụng và tranh chấp thực tế đã xảy ra và ảnh hưởng của những vấn đề này cần được xem xét khi lập báo cáo tài chính.

Thông tin bộ phận

36. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và

trình bày báo cáo tài chính hiện hành (như doanh thu và chi phí giữa các bộ phận và loại trừ các khoản phát sinh trong nội bộ một bộ phận; so sánh với dự toán và các kết quả dự kiến khác; việc phân bổ tài sản và chi phí giữa các bộ phận; tính nhất quán với các kỳ trước và tính đầy đủ của thuyết minh về những điểm không nhất quán…) bằng cách:

(i) Tìm hiểu các phương pháp mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định thông tin bộ phận nhằm:

- Đánh giá liệu các phương pháp đó có cho phép lập các thuyết minh phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
- Kiểm tra việc áp dụng các phương pháp đó trong phạm vi phù hợp.

(ii) Thực hiện các thủ tục phân tích hoặc các thủ tục kiểm toán thích hợp khác tùy theo từng trường hợp.

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

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

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

Tính phù hợp

39. Tính phù hợp đề cập đến mối quan hệ logic hoặc liên quan tới mục đích của thủ tục kiểm toán và trong một số trường hợp là cơ sở dẫn liệu được xem xét. Tính phù hợp của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể chịu ảnh hưởng của mục đích kiểm tra của kiểm toán viên nhà nước. Chẳng hạn, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán; còn khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các tài liệu, thông tin như các khoản chi sau ngày khoá sổ lập báo cáo tài chính, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu khớp về số liệu hàng tồn kho.

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

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

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

Độ tin cậy

43. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin được thu thập, bao gồm cả sự kiểm soát việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin. Việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:

(i) Bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị có độ tin cậy cao hơn bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp;

(ii) Bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị được kiểm toán có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan (kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng) được thực hiện hiệu quả;

(iii) Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát);

(iv) Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc các dạng khác) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời;

(v) Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy (sao chép), bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin.

Các nguyên tắc trên được áp dụng hữu hiệu để đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên, vẫn có một số trường hợp ngoại lệ như: Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn gốc tài liệu, thông tin đó không rõ ràng hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thiếu khách quan.

44. Nếu tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập trên cơ sở sử dụng kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc đó đối với mục đích kiểm toán, trong phạm vi cần thiết, kiểm toán viên nhà nước cần:

(i) Đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;

(ii) Tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;

(iii) Đánh giá tính thích hợp của công việc được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan.

45. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể cần đến chuyên môn trong một lĩnh vực khác ngoài kế toán, kiểm toán, như việc tính toán thống kê bảo hiểm, định giá hoặc dữ liệu kỹ thuật... Đơn vị được kiểm toán có thể sử dụng cán bộ chuyên môn của đơn vị hoặc thuê chuyên gia trong các lĩnh vực này để có đủ chuyên môn cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, nếu không sẽ làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu.

Đánh giá năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê

46. Năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê và bất kỳ kiểm soát nào của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia đó đều là những yếu tố ảnh hưởng quan trọng đến

độ tin cậy của tài liệu, thông tin do họ tạo ra. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện đánh giá năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thông qua sự hiểu biết, trình độ chuyên môn, việc sử dụng năng lực chuyên môn để thực hiện nhiệm vụ, các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan trong việc xét đoán chuyên môn.

47. Khi đánh giá tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến những yếu tố có thể ảnh hưởng đến tính khách quan đó như: Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự thân quen, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa...

Tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê

48. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không có đủ chuyên môn cần thiết để đánh giá công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thì cần phải yêu cầu sử dụng đến chuyên gia của Kiểm toán nhà nước để thực hiện việc đánh giá.

49. Khi tìm hiểu về công việc của chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, kiểm toán viên nhà nước có thể dựa trên việc đánh giá hợp đồng hoặc thỏa thuận giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia đó. Khi tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn cán bộ chuyên môn đó cũng như lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán để có những hiểu biết cần thiết.

Đánh giá tính thích hợp của kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê và thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập

50. Khi đánh giá tính thích hợp của kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu liên quan, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề như: Tính phù hợp, hợp lý của các phát hiện, đánh giá; tính nhất quán của các phát hiện, đánh giá này với các bằng chứng kiểm toán khác; tính phù hợp, hợp lý của các giả định và phương pháp quan trọng cũng như tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của các nguồn dữ liệu đã được sử dụng.

51. Khi sử dụng tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá độ tin cậy của tài liệu, thông tin đó cho mục đích kiểm toán bằng cách thu thập bằng chứng về tính chính xác và tính đầy đủ của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và đánh giá mức độ chính xác và chi tiết của tài liệu, thông tin đó cho mục đích kiểm toán.

52. Để thu thập được bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy, tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập được sử dụng khi tiến hành các thủ tục kiểm toán cần phải đầy đủ và chính xác. Chẳng hạn, tính hữu hiệu của việc kiểm toán doanh thu bằng cách nhân giá niêm yết với khối lượng hàng bán sẽ chịu ảnh hưởng của tính chính xác của thông tin về giá và tính đầy đủ, chính xác của dữ liệu về khối lượng hàng bán; nếu kiểm toán viên nhà nước dự định kiểm tra các khoản chi để tìm bằng chứng về việc phê duyệt các khoản chi, kết quả kiểm tra sẽ có độ tin cậy thấp hơn nếu tổng thể được lựa chọn phần tử để kiểm tra không đầy đủ.

53. Việc thu thập bằng chứng chứng minh tính chính xác và đầy đủ của tài liệu, thông tin có thể được thực hiện đồng thời với thủ tục kiểm toán để thu thập tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được bằng chứng về tính chính xác và đầy đủ của tài liệu, thông tin bằng cách áp dụng thử nghiệm kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định cần phải có các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Lựa chọn các phần tử kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán

54. Khi thiết kế các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước phải xác định cách thức lựa chọn các phần tử để tiến hành các thử nghiệm một cách hiệu quả nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán.

55. Một thử nghiệm hiệu quả sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp, nếu được sử dụng cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được sẽ đầy đủ cho mục đích kiểm toán. Để bảo đảm hiệu quả trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn các phần tử để kiểm tra. Khi lựa chọn các phần tử để kiểm tra, phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Các phương pháp sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:

(i) Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%);

(ii) Lựa chọn các phần tử cụ thể;

(iii) Lấy mẫu kiểm toán.

Việc áp dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp này có thể phù hợp tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể.

Chọn tất cả các phần tử

56. Chọn tất cả các phần tử là việc chọn 100% các phần tử trong tổng thể để kiểm tra nhằm thu thập tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định việc chọn tất cả các phần tử để kiểm tra. Việc kiểm tra tất cả các phần tử thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Chọn tất cả các phần tử có thể thích hợp khi:

(i) Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn;

(ii) Có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc

(iii) Tính chất lặp đi lặp lại của việc tính toán hoặc quy trình khác được thực hiện tự động bởi một hệ thống thông tin giúp việc kiểm tra tất cả các phần tử sẽ tiết kiệm nguồn lực hơn.

Lựa chọn các phần tử cụ thể

57. Lựa chọn các phần tử cụ thể là việc lựa chọn một số phần tử cụ thể trong tổng thể để kiểm tra nhằm thu thập tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định lựa chọn các phần tử cụ thể từ một tổng thể. Khi lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước dựa trên sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán, các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và đặc điểm của tổng thể được kiểm tra. Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước phải xem xét ảnh hưởng rủi ro của các phần tử không được lựa chọn. Các phần tử cụ thể được chọn có thể bao gồm:

(i) Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt: Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định lựa chọn một số phần tử cụ thể trong một tổng thể do các phần tử này có giá trị lớn hoặc có một số tính chất khác, như các phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn;

(ii) Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định: Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định kiểm tra tất cả các phần tử có giá trị được ghi nhận cao hơn một giá trị nhất định nhằm xác minh một phần lớn trong tổng giá trị của một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản;

(iii) Các phần tử theo mục đích cụ thể: Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm tra các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như đặc điểm hoạt động của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch.

58. Mặc dù, việc lựa chọn các phần tử nhất định để kiểm tra thường là một phương pháp hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán nhưng đây không phải là phương pháp lấy mẫu kiểm toán. Kết quả của các thủ tục kiểm toán được áp dụng cho các phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

Lấy mẫu kiểm toán

59. Lấy mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số các phần tử của một tổng thể kiểm toán, sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn nhằm cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước cơ sở hợp lý để đưa ra đánh giá về toàn bộ tổng thể. Lấy mẫu kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2530 (Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Tính không nhất quán hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán

60. Khi bằng chứng kiểm toán thu thập từ các nguồn khác nhau không nhất quán hoặc kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để giải quyết và đồng thời xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề này đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

61. 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 bằng chứng kiểm toán 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 2505 XÁC NHẬN TỪ BÊN NGOÀI ĐỐI VỚI 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 2505 (Thông tin xác nhận từ 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 trong việc sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp, tin cậy theo yêu cầu của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

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

Giải thích thuật ngữ

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

    (i) Xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho kiểm toán viên nhà nước dưới dạng văn bản, thư điện tử hoặc phương tiện khác;

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài

05. Bằng chứng kiểm toán được kiểm toán viên nhà nước thu thập trực tiếp từ các bên xác nhận có thể đáng tin cậy hơn bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị được kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

06. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác ngoài CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) thừa nhận thông tin xác nhận từ bên ngoài là nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng như:

(i) Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài có độ tin cậy cao để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính);

(ii) Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu kiểm toán viên nhà nước có thể cần thay đổi nội dung thủ tục kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính).

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

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

(ii) Lựa chọn bên xác nhận thích hợp;

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

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

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

Lựa chọn bên xác nhận thích hợp

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

Thiết kế và gửi yêu cầu xác nhận

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

(i) Cơ sở dẫn liệu có liên quan;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

14. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng lý do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đưa ra là không hợp lý và không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp, đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài

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

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

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

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

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

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

16. Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn gốc tài liệu, thông tin đó không rõ ràng. Tất cả các phản hồi bằng văn bản, thư điện tử hoặc phương tiện khác đều có thể chứa đựng rủi ro do bị che đậy, sửa đổi hoặc gian lận.

17. Khi kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để giải quyết nghi ngờ; đồng thời xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề này đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

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

Phản hồi không đáng tin cậy

19. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận không đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

Không phản hồi

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

21. Việc yêu cầu xác nhận không được phản hồi có thể cho thấy có rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được xác định trước đó. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

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

22. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định rằng yêu cầu xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (chẳng hạn như chứng thực cho các xác nhận của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã khống chế kiểm soát hoặc sự thông đồng làm cho kiểm toán viên nhà nước không thể tin tưởng vào bằng

chứng thu thập được từ nội bộ đơn vị được kiểm toán) mà kiểm toán viên nhà nước không nhận được phúc đáp thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

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

23. Trường hợp nhận được phản hồi có sự khác biệt, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra sự khác biệt để xác định liệu các khác biệt đó có phải là dấu hiệu của sai sót không. Các khác biệt trong văn bản phúc đáp có thể chỉ ra sai sót hoặc sai sót tiềm tàng trong báo cáo tài chính. Trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận không theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính). Các khác biệt cũng giúp kiểm toán viên nhà nước phân biệt chất lượng của các phản hồi từ các bên xác nhận tương tự hoặc cho các tài khoản tương tự. Các khác biệt cũng có thể cho thấy các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Một số khác biệt nhưng không cho thấy có sai sót là do yếu tố thời gian, định lượng hoặc lỗi ghi chép trong các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

Yêu cầu xác nhận dạng phủ định

24. Yêu cầu xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn yêu cầu xác nhận dạng khẳng định. Việc không nhận được phản hồi cho yêu cầu xác nhận dạng phủ định không phải là bằng chứng cho tính chính xác của thông tin cần xác nhận đã được xác minh hoặc bên xác nhận đã nhận được yêu cầu xác nhận. Ngoài ra, bên xác nhận có thể sẵn sàng phúc đáp hơn để bày tỏ sự không đồng ý với nội dung yêu cầu xác nhận khi thông tin cần xác nhận không có lợi cho họ và ngược lại sẽ không xác nhận khi thông tin có lợi cho họ.

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

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

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

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

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

Đánh giá bằng chứng thu thập được

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

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

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

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

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

(iv) Không phản hồi.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

28. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 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 chứng minh cho việc xác nhận từ 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 2510 KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU KỲ 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 2510 (Kiểm toán số dư đầu kỳ) 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 liên quan đến số dư đầu kỳ trong cuộc kiểm toán tài chính. Khi báo cáo tài chính có thông tin so sánh, các quy định và hướng dẫn tại CMKTNN 2710 (Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh) cũng được áp dụng.

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

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

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các thủ tục kiểm toán

Số dư đầu kỳ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng số dư đầu kỳ chứa đựng các sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung thích hợp tùy theo hoàn cảnh cụ thể để xác định ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo tài chính kỳ hiện tại chứa đựng các sai sót như vậy, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán các sai sót đó theo quy định tại CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính).

Sự nhất quán trong các chính sách kế toán

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

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

14. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại phải xem xét ảnh hưởng của các vấn đề dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

Báo cáo kiểm toán

Số dư đầu kỳ

15. Nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc nếu cần thiết, từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

16. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng số dư đầu kỳ chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại và ảnh hưởng đó không được xử lý một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

Sự nhất quán trong các chính sách kế toán

17. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược (nếu cần thiết) theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính), khi kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng:

    (i) Các chính sách kế toán kỳ hiện tại không được áp dụng nhất quán đối với số dư đầu kỳ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc

    (ii) Sự thay đổi trong các chính sách kế toán không được hạch toán một cách thích hợp hoặc không được trình bày hay thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

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

18. Nếu ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước về báo cáo tài chính kỳ trước của đơn vị được kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và vấn đề dẫn đến ý kiến đó vẫn còn tồn tại và ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2710 (Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh). Tuy nhiên, trong một số trường hợp, vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần có thể không còn tồn tại và không ảnh hưởng trọng yếu đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại (chẳng hạn, khi phạm vi kiểm toán trong kỳ trước bị giới hạn nhưng vấn đề làm phát sinh giới hạn này đã được giải quyết trong kỳ hiện tại), khi đó kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp với bằng chứng kiểm toán và thủ tục kiểm toán thực hiện trong kỳ hiện tại.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

19. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán 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 số dư đầu kỳ trong cuộc 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 2520
THỦ TỤC PHÂN TÍCH 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 2520 (Thủ tục phân tích) 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 sử dụng thủ tục phân tích như các thử nghiệm cơ bản (thủ tục phân tích cơ bản) trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán tài chính; đồng thời cũng quy định và hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước sử dụng các thủ tục phân tích ở giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán (thủ tục phân tích hỗ trợ) nhằm:

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

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

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

Giải thích thuật ngữ

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

Thủ tục phân tích trong cuộc kiểm toán tài chính bao gồm:

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục phân tích cơ bản

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

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

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

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

(iv) Xác định giá trị của bất kỳ chênh lệch nào có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị được kiểm toán đã ghi nhận và giá trị dự tính mà không cần kiểm tra lại như quy định tại Đoạn 21 Chuẩn mực này.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Độ tin cậy của dữ liệu

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

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

Đánh giá tính chính xác của dự tính

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

    (i) Độ chính xác trong việc dự đoán về các kết quả dự tính của thủ tục phân tích cơ bản. Ví dụ, việc so sánh lãi gộp giữa kỳ này với kỳ khác có thể đạt được độ nhất quán cao hơn so với việc so sánh các chi phí bất kỳ như chi phí nghiên cứu hoặc chi phí quảng cáo;

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

    (iii) Mức độ sẵn có của thông tin tài chính và phi tài chính. Nếu có sẵn các thông tin này, kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét độ tin cậy của thông tin như đã nêu trong Đoạn 14 và Đoạn 15 Chuẩn mực này.

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

17. Việc kiểm toán viên nhà nước xác định giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được so với dự tính mà không cần kiểm tra thêm bị ảnh hưởng bởi mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn, trong đó có tính đến khả năng một sai sót (xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác) có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá

càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Theo đó, khi mức độ rủi ro được đánh giá tăng lên, giá trị chênh lệch có thể coi là chấp nhận được mà không cần kiểm tra thêm sẽ giảm xuống nhằm thu được bằng chứng có mức độ thuyết phục mong muốn.

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành đánh giá tổng thể

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

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

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

Kiểm tra lại kết quả của các thủ tục phân tích

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

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

22. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu 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 việc thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích trong các giai đoạn của cuộc 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 2530 LẤY MẪU 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 2530 (Lấy mẫu kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này được áp dụng trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước quyết định sử dụng phương pháp lấy mẫu kiểm toán khi thực hiện các thủ tục kiểm toán. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc lấy mẫu theo phương pháp thống kê và phi thống kê khi thiết kế, lựa chọn mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính; khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết cũng như đánh giá các kết quả thu được từ kiểm tra mẫu.

03. Chuẩn mực này bổ sung cho CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) quy định trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các đánh giá hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Phương pháp lấy mẫu kiểm toán là một trong số các phương pháp mà CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng trong việc lựa chọn các phần tử để kiểm tra.

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

cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

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

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

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

- Xác định rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực tế của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc xác định rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có tồn tại sai sót trọng yếu (đối với kiểm tra chi tiết). Kiểm toán viên nhà nước cần phải đặc biệt quan tâm đến loại đánh giá sai này vì có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp;
- Xác định rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực tế của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc xác định rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có (đối với kiểm tra chi tiết). Loại đánh giá sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới việc phải thực hiện nhiều hơn các thủ tục kiểm toán bổ sung để chứng minh rằng xác định ban đầu là không đúng.

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

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

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

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

- Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu;
- Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.

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

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

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

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

Khi thiết kế một mẫu, kiểm toán viên nhà nước phải xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai lệch đơn lẻ không trọng yếu khi gộp lại có thể dẫn đến báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho khả năng sai sót không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là sự vận dụng mức trọng yếu thực hiện theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể. Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

Thiết kế mẫu

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

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

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

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

Xác định cỡ mẫu

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

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

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

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

- Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước dự định đạt được từ tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng thấp và do đó cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Tỷ lệ sai lệch dự kiến càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ước tính hợp lý về tỷ lệ sai lệch thực tế;
- Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước mong muốn về việc kết quả mẫu phản ánh chân thực tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế trong tổng thể hầu như không có ảnh hưởng đến cỡ mẫu. Tuy nhiên, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán có thể không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

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

- Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Kiểm toán viên nhà nước càng thu thập được nhiều bằng chứng kiểm toán từ kiểm tra chi tiết (nghĩa là rủi ro phát hiện càng thấp) thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Kiểm toán viên nhà nước càng dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản khác (kiểm tra chi tiết hoặc các thủ tục phân tích cơ bản) để

giảm rủi ro phát hiện liên quan đến một tổng thể cụ thể xuống một mức thấp có thể chấp nhận được thì mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước đặt ra đối với việc lấy mẫu càng thấp và do đó cỡ mẫu có thể càng nhỏ;

- Sai sót có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
- Số liệu sai sót mà kiểm toán viên nhà nước dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để có thể đưa ra một ước tính hợp lý về số liệu sai sót thực tế của tổng thể;
- Việc phân nhóm tổng thể có thể hữu ích khi có khác biệt lớn về giá trị, tính chất các phần tử trong tổng thể. Khi một tổng thể có thể được phân nhóm thích hợp thì tổng cỡ mẫu của các nhóm sẽ thường nhỏ hơn cỡ mẫu cần thiết để đạt được một mức độ rủi ro lấy mẫu nhất định, nếu so với trường hợp lấy mẫu từ toàn bộ tổng thể;
- Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế của tổng thể không có ảnh hưởng đáng kể đến cỡ mẫu.

Lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra

13. Kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức thích hợp để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn. Do mục tiêu của việc lấy mẫu là nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra đánh giá về tổng thể được lấy mẫu nên phải lựa chọn một mẫu đại diện bao gồm các phần tử mang đặc điểm tiêu biểu của tổng thể để tránh sự thiên lệch. Có hai phương pháp lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra: Lấy mẫu thống kê và lấy mẫu phi thống kê. Trong phương pháp lấy mẫu thống kê, các phần tử được lựa chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu có một xác suất được lựa chọn xác định. Đối với phương pháp lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu.

14. Cách lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra gồm: Lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống, lựa chọn theo giá trị, lựa chọn bất kỳ và lựa chọn theo khối.

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

    (ii) Lựa chọn theo hệ thống: Là việc lựa chọn một cách có hệ thống, trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác

định khoảng cách lấy mẫu. Khi sử dụng phương pháp chọn mẫu theo hệ thống, kiểm toán viên nhà nước xác định rằng các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp sao cho khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể;

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

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

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

Thực hiện các thủ tục kiểm toán

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

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

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

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

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

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

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

Ước tính sai sót của tổng thể

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

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

22. Đối với thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước không cần phải ước tính các sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch ước tính cho tổng thể. Khi phát hiện ra những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước thực hiện theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán

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

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

- Đối với thử nghiệm kiểm soát, tỷ lệ sai lệch của mẫu cao hơn so với dự tính có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, trừ khi kiểm toán viên nhà nước thu thập được các bằng chứng kiểm toán khác hỗ trợ cho đánh giá ban đầu;
- Đối với kiểm tra chi tiết, nếu mức sai sót trong một mẫu cao hơn so với dự tính, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản có sai sót trọng yếu, nếu không có các bằng chứng kiểm toán khác chứng minh rằng không tồn tại sai sót trọng yếu nào;
- Trong trường hợp kiểm tra chi tiết, sai sót ước tính của tổng thể cộng với sai lệch cá biệt (nếu có) là ước tính phù hợp nhất của kiểm toán viên nhà nước về sai sót của tổng thể. Nếu sai sót ước tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có) vượt quá mức sai lệch có thể bỏ qua thì mẫu được chọn không cung cấp được cơ sở hợp lý cho các đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tổng thể được kiểm tra. Sai lệch ước tính của mẫu cộng sai lệch cá biệt càng gần đến mức sai sót có thể bỏ qua thì sai sót thực tế của tổng thể càng có nhiều khả năng vượt quá mức sai sót có thể bỏ qua. Tương tự, nếu ước tính sai sót của tổng thể lớn hơn mức sai sót mà kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng rủi ro lấy mẫu là không thể chấp nhận được, sai sót thực tế của tổng thể đã vượt quá sai sót có thể bỏ qua. Việc xem xét kết quả của các thủ tục kiểm toán khác giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá rủi ro do sai sót thực tế của tổng thể vượt quá sai sót có thể bỏ qua và rủi ro này có thể giảm đi nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán.

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

- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán kiểm tra làm rõ các sai sót đã được phát hiện và khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết;
- Điều chỉnh nội dung, lịch trình và các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo về cơ sở hợp lý cho các đánh giá về tổng thể đã được kiểm tra. Chẳng hạn, trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể mở rộng cỡ mẫu, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc điều chỉnh các thử nghiệm cơ bản liên quan.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

24. Kiểm toán viên nhà nước 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 lấy mẫu kiểm toán trong cuộc 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 2540 KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ 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 2540 (Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan) 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 khi thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Chuẩn mực này bao gồm các yêu cầu và hướng dẫn tham chiếu đến hoặc mở rộng thêm về cách 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), CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính), CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn việc đánh giá sai sót trong các ước tính kế toán, thuyết minh liên quan và các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của 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) Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ mà việc đo lường, theo các yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, phụ thuộc vào sự không chắc chắn trong ước tính; là giá trị tiền tệ liên quan đến các nhóm giao dịch, số dư tài khoản được ghi nhận, thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc được sử dụng để đưa ra xét đoán về việc ghi nhận, thuyết minh liên quan đến một nhóm giao dịch, số dư tài khoản;

(ii) Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước: Là giá trị hoặc khoảng giá trị mà kiểm toán viên nhà nước xây dựng khi đánh giá giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán. Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước có thể được sử dụng để đánh giá trực tiếp ước tính kế toán (ví dụ dự phòng giảm giá đầu tư tài chính) hoặc đánh giá gián tiếp (ví dụ giá trị được sử dụng làm giả định quan trọng cho một ước tính kế toán). Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra cách tiếp cận tương tự trong việc mở rộng một giá trị hoặc khoảng giá trị để đánh giá một khoản mục dữ liệu phi tiền tệ hoặc giả định (ví dụ thời gian sử dụng hữu ích ước tính của một tài sản);

(iii) Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong việc đo lường;

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Bản chất của các ước tính kế toán

05. Các ước tính kế toán có bản chất rất khác nhau và đơn vị được kiểm toán được yêu cầu thực hiện các ước tính này khi không thể đo lường trực tiếp giá trị tiền tệ. Việc đo lường các giá trị tiền tệ này chịu ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính, điều này phản ánh các hạn chế vốn có về kiến thức hoặc dữ liệu. Những hạn chế này làm phát sinh tính chủ quan vốn có và sự thay đổi trong các kết quả đo lường. Quá trình lập ước tính kế toán liên quan đến việc lựa chọn và áp dụng phương pháp sử dụng các giả định và dữ liệu, đòi hỏi xét đoán của đơn vị được kiểm toán và có thể làm phát sinh sự phức tạp trong đo lường. Các tác động của sự phức tạp, tính chủ quan hoặc các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác trong việc đo lường các giá trị tiền tệ này ảnh hưởng đến tính nhạy cảm đối với sai sót.

06. Một số trường hợp có thể cần ước tính kế toán bao gồm:

(i) Dự phòng nợ phải thu khó đòi;

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

(iii) Khấu hao tài sản cố định;

(iv) Định giá tài sản cơ sở hạ tầng;

(v) Định giá các công cụ tài chính;

(vi) Kết luận của vụ kiện đang chờ xử lý;

(vii) Dự phòng tổn thất tín dụng dự kiến;

(viii) Định giá các khoản nợ phải trả của hợp đồng bảo hiểm;

(ix) Nghĩa vụ bảo hành;

(x) Chi trả cổ tức bằng cổ phiếu;

(xi) Giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh bao gồm xác định lợi thế thương mại và tài sản vô hình;

(xii) Trao đổi tài sản hoặc nợ phải trả phi tiền tệ giữa các bên độc lập;

(xiii) Doanh thu được ghi nhận cho các hợp đồng dài hạn...

07. Mức độ không chắc chắn của từng ước tính kế toán có thể sẽ khác nhau và sự khác nhau sẽ ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Khi sự không chắc chắn trong ước tính, sự phức tạp hoặc tính chủ quan là rất thấp, các thủ tục đánh giá

rủi ro và thủ tục kiểm toán tiếp theo có thể không cần mở rộng. Khi sự không chắc chắn trong ước tính, sự phức tạp hoặc tính chủ quan là rất cao, các thủ tục đánh giá rủi ro và thủ tục kiểm toán tiếp theo sẽ cần được mở rộng hơn.

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

08. Khi tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán 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, kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu về các vấn đề liên quan đến các ước tính kế toán của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục tìm hiểu trong phạm vi cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm cung cấp cơ sở thích hợp để 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.

09. Một số nội dung tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán, môi trường của đơn vị và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến các ước tính kế toán nêu tại Đoạn 08 Chuẩn mực này có thể bao gồm:

(i) Các giao dịch của đơn vị được kiểm toán và các sự kiện hoặc điều kiện khác có thể làm phát sinh nhu cầu hoặc thay đổi trong các ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;

(ii) Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán (bao gồm các tiêu chí ghi nhận, cơ sở đo lường và các yêu cầu về trình bày và thuyết minh liên quan) và cách đơn vị được kiểm toán áp dụng phù hợp với hoàn cảnh thực tế và môi trường của đơn vị;

(iii) Các yếu tố pháp lý liên quan đến các ước tính kế toán của đơn vị. Ví dụ khi kiểm toán ước tính tại các đơn vị thuộc lĩnh vực ngân hàng hoặc bảo hiểm, kiểm toán viên nhà nước có thể cần nghiên cứu các khuôn khổ pháp lý được áp dụng liên quan đến giám sát an toàn trong ngành ngân hàng hoặc bảo hiểm;

(iv) Bản chất của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan dự kiến sẽ được trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được cơ sở đo lường của các ước tính kế toán và bản chất, phạm vi thuyết minh liên quan làm cơ sở để trao đổi với đơn vị được kiểm toán về cách thức đơn vị lập các ước tính kế toán.

10. Một số nội dung tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán nêu tại Đoạn 08 Chuẩn mực này có thể bao gồm:

(i) Nội dung, phạm vi giám sát và quản trị của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế toán;

(ii) Cách thức đơn vị được kiểm toán xác định sự cần thiết và áp dụng các kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành liên quan đến các ước tính kế toán bao gồm cả việc sử dụng chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Cách thức mà quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị xác định và xử lý rủi ro liên quan đến các ước tính kế toán;

(iv) Hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến các ước tính kế toán bao gồm:

- Cách thức thông tin liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng luân chuyển qua hệ thống thông tin của đơn vị;
- Cách thức đơn vị được kiểm toán xác định các phương pháp, giả định hoặc nguồn dữ liệu thích hợp và sự cần thiết phải thay đổi ước tính kế toán và thuyết minh liên quan, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả cách thức mà đơn vị được kiểm toán: Lựa chọn hoặc thiết kế và áp dụng, các phương pháp được sử dụng, bao gồm cả việc sử dụng các mô hình; lựa chọn các giả định được sử dụng, bao gồm xem xét các lựa chọn thay thế và xác định các giả định quan trọng; lựa chọn dữ liệu được sử dụng;
- Cách thức đơn vị được kiểm toán hiểu mức độ không chắc chắn trong ước tính bao gồm thông qua việc xem xét khoảng kết quả đo lường có thể có;
- Các kiểm soát được xác định trong thành phần hoạt động kiểm soát theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) đối với quy trình đơn vị được kiểm toán lập các ước tính kế toán;
- Cách thức đơn vị được kiểm toán soát xét các kết quả của các ước tính kế toán trước đó và biện pháp xử lý đối với kết quả của soát xét đó.

11. Kiểm toán viên nhà nước cần soát xét kết quả của các ước tính kế toán trước đó hoặc khi thích hợp, kiểm toán viên nhà nước cần soát xét việc ước tính lại sau đó để hỗ trợ xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kỳ hiện tại. Kiểm toán viên nhà nước xem xét các đặc điểm của ước tính kế toán để xác định nội dung và phạm vi soát xét. Việc soát xét không phải đưa ra các nghi vấn về các ước tính kế toán trong kỳ trước mà là xem xét sự phù hợp của thông tin sẵn có tại thời điểm thực hiện soát xét.

12. Liên quan đến các ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định yêu cầu về kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành để thực hiện các quy trình đánh giá rủi ro để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đó hoặc để đánh giá bằng chứng kiểm toán thu thập được.

13. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán và thuyết minh liên quan ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm đánh giá riêng rẽ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố sau:

    (i) Mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán;

    (ii) Mức độ phức tạp, tính chủ quan hoặc các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

    - Việc lựa chọn và áp dụng phương pháp, giả định và dữ liệu trong việc lập các ước tính kế toán;
    - Việc lựa chọn giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán và thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính.

14. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước xét đoán là rủi ro đáng kể. Nếu xác định có rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước cần xác định các kiểm soát nhằm xử lý các rủi ro đó và đánh giá tính hiệu quả của các thủ tục kiểm soát đã được thiết kế.

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

15. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, có xem xét đến cơ sở đánh giá các rủi ro đó. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo bao gồm một hoặc các cách tiếp cận sau:

(i) Thu thập bằng chứng kiểm toán từ các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán;

(ii) Kiểm tra cách đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán;

(iii) Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước.

Các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần xem xét đến việc rủi ro có sai sót trọng yếu được xác định càng cao thì bằng chứng kiểm toán càng cần phải thuyết phục hơn. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để không bị thiên lệch về việc thu thập bằng chứng kiểm toán có thể chứng thực hoặc loại trừ bằng chứng kiểm toán có thể mâu thuẫn.

16. Theo quy định 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), kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động các kiểm soát nếu:

(i) Khi đánh giá về 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 đang hoạt động hiệu quả; hoặc

(ii) Chỉ thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Liên quan đến các ước tính kế toán, các thử nghiệm của kiểm toán viên nhà nước cho các kiểm soát đó phải tương ứng với các lý do cho việc đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu. 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), khi thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước càng tin tưởng vào tính hữu hiệu về hoạt động của kiểm soát thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

17. Đối với rủi ro đáng kể liên quan đến một ước tính kế toán, các thủ tục kiểm toán tiếp theo phải bao gồm các thử nghiệm kiểm soát trong kỳ hiện tại nếu kiểm toán viên nhà nước dự định dựa vào các kiểm soát đó. 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), nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm các kiểm tra chi tiết.

Thu thập bằng chứng kiểm toán từ các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán

18. Khi các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước bao gồm thu thập bằng chứng kiểm toán từ các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá liệu bằng chứng kiểm toán đó có đầy đủ và thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán hay không, xem xét các thay đổi về hoàn cảnh và các điều kiện liên quan khác giữa sự kiện và ngày đo lường có thể ảnh hưởng đến tính phù hợp của bằng chứng kiểm toán đó trong bối cảnh của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Kiểm tra cách thức đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán

19. Khi kiểm tra cách thức đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước bao gồm các thủ tục được thiết kế và thực hiện để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan tới:

    (i) Việc đơn vị được kiểm toán lựa chọn và áp dụng các phương pháp, giả định và dữ liệu quan trọng trong việc lập ước tính kế toán;

    (ii) Cách thức đơn vị được kiểm toán lựa chọn giá trị ước tính và xây dựng thông tin thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính.

Các phương pháp

20. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, liên quan đến các phương pháp, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần giải quyết các vấn đề:

    (i) Phương pháp ước tính được chọn có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, các thay đổi (nếu có) so với phương pháp được sử dụng trong các kỳ trước có thích hợp hay không;

    (ii) Các xét đoán được sử dụng khi lựa chọn phương pháp có dẫn đến các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không;

    (iii) Các tính toán được áp dụng có phù hợp với phương pháp đó và có chính xác về mặt toán học hay không;

    (iv) Khi đơn vị được kiểm toán áp dụng phương pháp liên quan đến mô hình phức tạp, các xét đoán có được áp dụng nhất quán hay không và khi áp dụng:

- Thiết kế của mô hình có đáp ứng mục tiêu đo lường theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, có thích hợp trong hoàn cảnh cụ thể và các thay đổi (nếu có) so với mô hình áp dụng của kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không;
- Các điều chỉnh đối với đầu ra của mô hình có nhất quán với mục tiêu đo lường của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và thích hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

(v) Việc duy trì tính toàn vẹn trong các giả định quan trọng và dữ liệu khi áp dụng theo phương pháp ước tính kế toán.

Các giả định quan trọng

21. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, liên quan đến các giả định quan trọng, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần giải quyết:

(i) Các giả định quan trọng có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, các thay đổi (nếu có) so với kỳ trước có thích hợp hay không;

(ii) Các xét đoán được sử dụng khi lựa chọn các giả định quan trọng có dẫn đến các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không;

(iii) Liệu các giả định quan trọng có nhất quán với nhau và có nhất quán với các giả định được sử dụng trong các ước tính kế toán khác hoặc có nhất quán với các giả định liên quan được sử dụng trong các lĩnh vực khác và trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán hay không;

(iv) Khi áp dụng, liệu đơn vị được kiểm toán có ý định thực hiện các hành động cụ thể và có khả năng thực hiện hay không.

Dữ liệu

22. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, liên quan đến dữ liệu, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần giải quyết bao gồm:

(i) Dữ liệu có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, các thay đổi (nếu có) so với các kỳ trước có phù hợp hay không;

(ii) Liệu các xét đoán được sử dụng khi lựa chọn dữ liệu có dẫn đến các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không;

(iii) Dữ liệu có phù hợp và đáng tin cậy trong hoàn cảnh cụ thể hay không;

(iv) Đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hay giải thích một cách thích hợp dữ liệu hay chưa.

Lựa chọn của đơn vị được kiểm toán về giá trị ước tính và thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính

23. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần xác định rằng, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đơn vị được kiểm toán đã thực hiện các bước thích hợp để:

(i) Hiểu sự không chắc chắn trong ước tính;

(ii) Xử lý sự không chắc chắn trong ước tính bằng cách lựa chọn giá trị ước tính thích hợp và xây dựng thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính.

24. Trường hợp dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, đơn vị được kiểm toán chưa thực hiện các bước thích hợp để hiểu hoặc xử lý sự không chắc chắn trong ước tính, kiểm toán viên nhà nước cần:

(i) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán thực hiện các thủ tục bổ sung để hiểu rõ sự không chắc chắn trong ước tính hoặc để xử lý sự không chắc chắn đó bằng cách xem xét lại việc lựa chọn giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán hoặc xem xét cung cấp thêm thông tin liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính và đánh giá biện pháp xử lý của đơn vị được kiểm toán theo Đoạn 19 Chuẩn mực này;

(ii) Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng biện pháp xử lý của đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước là không đủ để xử lý sự không chắc chắn trong ước tính, trong phạm vi có thể thực hiện được, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính theo Đoạn 25 và Đoạn 26 Chuẩn mực này;

(iii) Đánh giá liệu có khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán hay không và nếu có thì trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ theo yêu cầu của CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước

25. Khi kiểm toán viên nhà nước xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán và thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước bao gồm các thủ tục để đánh giá tính phù hợp giữa phương pháp, giả định hoặc dữ liệu được sử dụng với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Cho dù kiểm toán viên nhà nước sử dụng các phương pháp, giả định hoặc dữ liệu riêng của kiểm toán viên nhà nước hay của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các vấn đề từ Đoạn 20 đến Đoạn 22 Chuẩn mực này.

26. Nếu xây dựng khoảng giá trị ước tính, kiểm toán viên nhà nước cần:

    (i) Xác định khoảng giá trị ước tính đó chỉ bao gồm các giá trị có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh và được kiểm toán viên nhà nước đánh giá là phù hợp với mục tiêu đo lường và các yêu cầu khác của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

    (ii) Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá và các thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính trên báo cáo tài chính.

Lưu ý khác liên quan đến bằng chứng kiểm toán

27. Để thu thập bằng chứng kiểm toán về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán, cho dù sử dụng nguồn thông tin nào làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước tuân thủ các yêu cầu liên quan tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

    Khi sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, các yêu cầu từ Đoạn 18 đến Đoạn 26 Chuẩn mực này có thể giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá sự thích hợp của công việc của chuyên gia làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan theo quy định của CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Khi đánh giá công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo bị ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán

viên nhà nước về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia cũng như sự hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về nội dung công việc, lĩnh vực chuyên môn do chuyên gia thực hiện.

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

28. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu được đánh giá đối với các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán, ngoài sự không chắc chắn trong ước tính được nêu trong Đoạn 23 (ii) và Đoạn 26 (ii) Chuẩn mực này.

Các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán

29. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu đơn vị được kiểm toán sử dụng các xét đoán và quyết định trong việc lập các ước tính kế toán thể hiện trong báo cáo tài chính có dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không, ngay cả khi các xét đoán và quyết định là hợp lý khi xét riêng lẻ. Khi xác định có các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các tác động đến cuộc kiểm toán.

30. Các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán có thể bao gồm:

    (i) Thay đổi trong các ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán khi đơn vị được kiểm toán đã đánh giá chủ quan rằng đã có sự thay đổi về hoàn cảnh;

    (ii) Lựa chọn hoặc xây dựng các giả định quan trọng hoặc dữ liệu mang lại giá trị ước tính thuận lợi cho các mục tiêu của đơn vị được kiểm toán;

    (iii) Lựa chọn giá trị ước tính có thể chỉ ra một mô hình lạc quan hoặc bi quan.

    Khi các dấu hiệu như vậy được xác định, có thể xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ báo cáo tài chính. Tự bản thân các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán có thể không cấu thành sai sót cho mục đích đưa ra đánh giá về tính hợp lý của các ước tính kế toán riêng lẻ. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán có thể chỉ ra sai sót thay vì chỉ đơn giản là một dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá tổng thể dựa trên các thủ tục kiểm toán được thực hiện

31. Khi áp dụng CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) đối với các ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá dựa trên các thủ tục kiểm toán được thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được:

    (i) Đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn thích hợp hay không, kể cả khi xác định có các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán;

    (ii) Các quyết định của đơn vị được kiểm toán liên quan đến việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

    (iii) Đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.

32. Khi thực hiện đánh giá theo yêu cầu của Đoạn 31 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét tất cả các bằng chứng kiểm toán có liên quan đã thu thập được theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Nếu không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng đối với cuộc kiểm toán hoặc ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

Xác định các ước tính kế toán là phù hợp hay có sai sót

33. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc có sai sót hay không.

34. Liên quan đến các ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá:

    (i) Trong trường hợp áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý, đơn vị được kiểm toán đã đưa ra các thuyết minh, ngoài các yêu cầu cụ thể theo khuôn khổ, cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính nói chung theo quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính);

    (ii) Trong trường hợp áp dụng khuôn khổ tuân thủ, liệu các thuyết minh có phải là các thông tin cần thiết để báo cáo tài chính không bị sai lệch theo quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính) hay không.

Giải trình của đơn vị được kiểm toán

35. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (nếu cần thiết) giải trình về việc các phương pháp, giả định quan trọng và dữ liệu được sử dụng để lập các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan là phù hợp để đạt được sự ghi nhận, đo lường hoặc thuyết minh phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét sự cần thiết phải thuyết minh về các ước tính kế toán cụ thể, bao gồm các phương pháp, giả định hoặc dữ liệu được sử dụng có liên quan.

36. Giải trình về các ước tính kế toán cụ thể có thể bao gồm:

(i) Các xét đoán quan trọng được sử dụng để lập các ước tính kế toán đã tính đến tất cả các thông tin liên quan mà đơn vị được kiểm toán biết;

(ii) Về tính nhất quán và tính thích hợp trong việc lựa chọn hoặc áp dụng các phương pháp, giả định và dữ liệu do đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập các ước tính kế toán;

(iii) Các giả định phản ánh một cách thích hợp kế hoạch và khả năng thực hiện các chỉ tiêu kế hoạch liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh;

(iv) Các thuyết minh liên quan đến các ước tính kế toán, bao gồm các thuyết minh mô tả sự không chắc chắn trong ước tính là đầy đủ và hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(v) Các kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành phù hợp đã được áp dụng trong việc lập ước tính kế toán;

(vi) Không có sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán yêu cầu điều chỉnh các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính;

(vii) Khi các ước tính kế toán không được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, giải trình về sự thích hợp trong các quyết định của đơn vị được kiểm toán về việc không được đáp ứng các tiêu chí ghi nhận hoặc thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán hoặc các bên liên quan khác

37. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về một số vấn đề nhất định bao gồm các khía cạnh định tính quan trọng trong công tác kế toán của đơn vị và khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề trên (nếu có) để trao đổi liên quan đến các ước tính kế toán và xem xét liệu các lý do đưa ra rủi ro có sai sót trọng yếu có liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính hoặc ảnh hưởng của sự phức tạp, tính chủ quan hoặc các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác trong việc lập ước tính kế toán và thuyết minh liên quan. Ngoài ra, trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi một số vấn đề nhất định về ước tính kế toán với các bên liên quan khác (nếu cần thiết).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

38. 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 việc thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán trong cuộc 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 2550 CÁC BÊN LIÊN QUAN 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 2550 (Các bên liên quan) 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 liên quan tới các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong một cuộc kiểm toán tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và thiết kế thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã được đánh giá nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước nhận biết các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (nếu có) phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã đạt được sự phản ánh trung thực và hợp lý hoặc không đưa ra thông tin sai lệch.

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

Giải thích thuật ngữ

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

(i) Bên liên quan: Là các đối tượng gồm:

- Bên liên quan theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng; hoặc
- Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là: Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị được kiểm toán hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị được kiểm toán, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; một đơn vị khác mà đơn vị được kiểm toán có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị được kiểm toán thông qua việc: Có chung chủ sở hữu nắm quyền kiểm soát; có các chủ sở hữu là các thành viên có quan hệ gia đình gần gũi hoặc có chung thành viên quản lý chủ chốt;

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục đánh giá rủi ro đối với các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

05. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro đối với các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại các Đoạn 06 đến Đoạn 15 Chuẩn mực này để thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch

với các bên liên quan. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là phải xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và xác định các rủi ro không tuân thủ các yêu cầu cụ thể trong việc thực hiện các hoạt động với các bên liên quan, do pháp luật, các quy định và cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền đặt ra.

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

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

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

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

(iii) Những tình huống hoặc điều kiện của đơn vị được kiểm toán có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên nhà nước;

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

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

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

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

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

08. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét sự phù hợp với quy định thông qua phỏng vấn lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về:

(i) Việc xác định các bên liên quan của đơn vị, kể cả các thay đổi từ kỳ trước;

(ii) Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này;

(iii) Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó.

09. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có quy định về các bên liên quan, đơn vị được kiểm toán có thể không có sẵn thông tin về các bên liên quan và lãnh đạo đơn vị có thể không biết được đầy đủ về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước vẫn cần thực hiện phỏng vấn lãnh đạo và những cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán về các nội dung phỏng vấn quy định tại Đoạn 08 Chuẩn mực này. Trong trường hợp này, việc kiểm toán viên nhà nước phỏng vấn về cách xác định các bên liên quan của đơn vị có thể là một phần của thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

10. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát đã được lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thiết lập để:

(i) Xác định, ghi nhận và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;

(ii) Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan;

(iii) Cho phép và phê duyệt những giao dịch, thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị.

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

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

12. Trong quá trình kiểm toán, khi kiểm tra sổ kế toán và tài liệu, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì sự cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước trước đó. Đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra các tài liệu sau đây để tìm ra dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước trước đó:

    (i) Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán;

    (ii) Biên bản các cuộc họp của lãnh đạo đơn vị;

    (iii) Các hợp đồng, thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động thông thường;

    (iv) Các biên bản phối hợp hợp tác trong thời gian dài;

    (v) Báo cáo của kiểm toán nội bộ...;

    (vi) Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là cần thiết trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán.

13. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại Đoạn 12 Chuẩn mực này hoặc thông qua các thủ tục kiểm toán khác, nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về bản chất của các giao dịch này và việc tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch này.

14. Việc thu thập thêm thông tin về các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán cho phép kiểm toán viên nhà nước đánh giá xem liệu có yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Các giao dịch ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán có thể là:

    (i) Giao dịch phức tạp về vốn chủ sở hữu (như cơ cấu lại hoặc sáp nhập doanh nghiệp);

    (ii) Giao dịch cho thuê tài sản hoặc cung cấp dịch vụ quản lý cho bên khác mà không thu phí;

    (iii) Giao dịch bán hàng với mức chiết khấu hoặc lợi nhuận lớn bất thường;

(iv) Giao dịch với thỏa thuận quay vòng như giao dịch bán hàng với cam kết mua lại;

(v) Giao dịch theo hợp đồng, trong đó có các điều khoản được thay đổi trước khi hết hạn.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(i) Xác nhận hoặc thảo luận về các khía cạnh cụ thể của các giao dịch với các bên trung gian như ngân hàng, tổ chức bảo lãnh hoặc đại lý;

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

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

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

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

(ii) Phỏng vấn bên liên quan;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Tìm hiểu về bản chất của các mối quan hệ của đơn vị với các bên liên quan mới được xác định thông qua việc phỏng vấn các bên không thuộc đơn vị, những người được cho là có hiểu biết đáng kể về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị;
- Tiến hành phân tích các ghi chép kế toán về các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định;
- Xác minh các điều khoản và điều kiện của các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định và đánh giá xem các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lưu ý về tính trọng yếu khi đánh giá sai sót

30. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét quy mô và bản chất của một sai sót và các trường hợp cụ thể mà sai sót xảy ra, khi đánh giá xem sai sót có trọng yếu

hay không. Tầm quan trọng của một giao dịch đối với người sử dụng báo cáo tài chính có thể không chỉ phụ thuộc vào giá trị của giao dịch mà còn phụ thuộc vào các yếu tố có liên quan khác như bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.

Đánh giá các thuyết minh về bên liên quan

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

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

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

Giải trình bằng văn bản

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

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

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

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

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

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

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

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

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

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

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 các bên liên quan trong cuộc 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 2560
CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN

(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 2560 (Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế 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 cuộc kiểm toán tài chính liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Chuẩn mực này không áp dụng đối với các vấn đề liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực này nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

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

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

03. Nếu sau khi công bố báo cáo tài chính đã được kiểm toán, báo cáo tài chính đó được đưa vào một tài liệu khác, kiểm toán viên nhà nước có thể có thêm trách nhiệm liên quan đến việc phải xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

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

Giải thích thuật ngữ

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

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

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

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

07. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc kiểm toán viên nhà nước đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc

kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Các thủ tục đó có thể bao gồm các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như việc soát xét hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc các giao dịch phát sinh giữa ngày kết thúc kỳ kế toán và ngày lập báo cáo kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán quy định tại Đoạn này và Đoạn 08 Chuẩn mực này được bổ sung cho những thủ tục mà kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện vì mục đích khác, tuy nhiên những thủ tục này có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Kiểm toán viên nhà nước không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán áp dụng trước đó đã đưa ra kết luận thỏa đáng.

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

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

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

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

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

09. Nếu sau khi thực hiện các thủ tục theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phát hiện được những sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính thì phải xác định các sự kiện này có được phản ánh trên báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

    (v) Những tài sản bị nhà nước trưng dụng hoặc bị tổn thất do hoả hoạn, bão lụt…;

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

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

12. Kiểm toán viên nhà nước yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính), về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các vấn đề liên

quan đến sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

14. 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 có liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế 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 2570 KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC CỦA ĐƠN VỊ 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 2570 (Hoạt động liên tục) 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 xét đoán giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính được kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính, bao gồm cả việc xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

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

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

    (iii) Để trình bày trong báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên

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

Giải thích thuật ngữ

04. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ "Hoạt động liên tục" được hiểu như sau: Một đơn vị được coi là hoạt động liên tục là đơn vị tiếp tục hoạt động trong một tương lai định trước (>= 12 tháng) mà không có ý định chấm dứt hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động trong tương lai gần hoặc cần các khoản tài trợ, hỗ trợ kinh phí hoạt động theo pháp luật và các quy định hiện hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục

05. Theo cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục, báo cáo tài chính được lập trên giả định là đơn vị hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động trong tương lai có thể dự đoán được. Báo cáo tài chính cho mục đích chung được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, trừ khi lãnh đạo đơn vị có ý định hoặc do nguyên nhân khác buộc phải ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được lập hoặc không được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục. Khi sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày báo cáo tài chính là phù hợp, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có thể thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán được các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện hoạt động bình thường.

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

Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

06. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định rõ việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, các chuẩn mực liên quan đến các vấn đề cần xem xét và các thông tin cần phải trình bày liên quan đến hoạt động liên tục. Pháp luật và các quy định cũng có thể đưa ra các yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn

vị và các thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không quy định rõ về việc này.

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

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

(ii) Quy mô và tính chất phức tạp, đặc điểm và điều kiện hoạt động của đơn vị được kiểm toán cũng như mức độ đơn vị bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên ngoài đều có thể ảnh hưởng đến xét đoán liên quan tới kết quả của các sự kiện hoặc điều kiện;

(iii) Bất kỳ xét đoán nào về tương lai đều dựa trên các thông tin sẵn có tại thời điểm xét đoán. Các sự kiện phát sinh sau đó có thể đem lại những kết quả khác biệt với các xét đoán đã được coi là hợp lý tại thời điểm xét đoán.

Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước

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

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

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

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

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

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

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

    Về tài chính

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

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

(iii) Dấu hiệu về việc thu hồi các hỗ trợ tài chính;

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

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

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

(vii) Nợ tồn đọng;

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

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

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

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

Về hoạt động

(i) Lãnh đạo có ý định ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị. Các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị có thể bao gồm trường hợp đơn vị thiếu nguồn của Chính phủ để tiếp tục hoạt động hoặc khi có chính sách ảnh hưởng đến các dịch vụ mà đơn vị cung cấp;

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

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

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

(v) Thiếu hụt vật tư đầu vào chủ yếu;

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

Các dấu hiệu khác

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

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

(iii) Thay đổi về pháp luật và các quy định của Nhà nước làm ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị;

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

12. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Nếu sau khi đã thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước mới phát hiện ra các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì ngoài việc phải tiến hành các thủ tục quy định tại Đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự tồn tại của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá.

Xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán

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

14. Khi xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trong cùng giai đoạn mà đơn vị đã sử dụng để đánh giá theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc theo pháp luật và các quy định.

Nếu đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được thực hiện cho giai đoạn ít hơn 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán kéo dài giai đoạn đánh giá tới ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán.

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

Giai đoạn sau khi đơn vị được kiểm toán đánh giá

16. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được đơn vị đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra trong tương lai xa, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các dấu hiệu về khả năng hoạt động liên tục trước khi cân nhắc thực hiện các thủ tục tiếp theo. Nếu phát hiện được các sự kiện hoặc điều kiện như vậy, kiểm toán viên nhà nước có thể cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán xem xét ảnh hưởng tiềm tàng của sự kiện hoặc điều kiện đó đến đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục quy định tại Đoạn 18 Chuẩn mực này.

17. Ngoài việc phỏng vấn đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước không có trách nhiệm phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác để xác định các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị mà các sự kiện hoặc điều kiện đó diễn ra sau giai đoạn đánh giá của đơn vị.

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

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

nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này thường bao gồm:

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

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

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

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

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

Ý kiến của kiểm toán viên nhà nước

19. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về tính hợp lý của cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục mà đơn vị đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính.

20. Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá xem có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi

khả năng xảy ra cũng như ảnh hưởng tiềm tàng của yếu tố đó lớn tới mức mà kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải trình bày rõ ràng về bản chất cũng như ảnh hưởng của yếu tố đó để bảo đảm:

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

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

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

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

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

22. Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán nhưng dựa trên bằng chứng kiểm toán thu được, kiểm toán viên nhà nước xác định không tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ thuyết minh về các sự kiện và điều kiện này theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Ảnh hưởng đối với báo cáo kiểm toán

Việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là không phù hợp

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

24. Khi việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là không phù hợp, đơn vị được kiểm toán phải hoặc lựa chọn lập báo cáo tài chính trên một cơ sở kế toán khác. Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm toán báo cáo tài chính này nếu xét thấy cơ sở kế toán khác là có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính đó nếu báo cáo tài chính có thuyết minh đầy đủ các thông tin cần thiết về cơ sở kế toán áp dụng để lập báo cáo tài chính, tuy nhiên có thể cân nhắc sự phù hợp hay cần thiết trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán theo CMKTNN 2706 (Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính) để lưu ý người sử dụng báo cáo về cơ sở kế toán thay thế và lý do sử dụng cơ sở thay thế đó.

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

25. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán đã thuyết minh đầy đủ về yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần và báo cáo kiểm toán bao gồm một mục riêng có tiêu đề "Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục" để:

    (i) Lưu ý người đọc đến thuyết minh trong báo cáo tài chính trình bày các vấn đề được quy định tại Đoạn 21 Chuẩn mực này;

    (ii) Nêu rõ rằng các sự kiện hoặc điều kiện này cho thấy sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và ý kiến của kiểm toán viên nhà nước không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề này.

26. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán không thuyết minh đầy đủ về yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải:

    (i) Đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo quy định của CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính);

    (ii) Trong mục "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ/ trái ngược" trên báo cáo kiểm toán, phải nêu rõ có tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và báo cáo tài chính không thuyết minh đầy đủ vấn đề này.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

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

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

(ii) Liệu việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không;

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

(iv) Các ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề đó đối với báo cáo kiểm toán.

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

28. Khi có sự chậm trễ đáng kể của đơn vị được kiểm toán đối với việc phê duyệt báo cáo tài chính sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu kiểm toán viên nhà nước tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết theo quy định tại Đoạn 18 Chuẩn mực này cũng như xem xét ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu theo quy định tại Đoạn 20 Chuẩn mực này.

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

30. 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 hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán trong cuộc 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 2580 GIẢI TRÌNH BẰNG VĂN BẢN 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 2580 (Giải trình bằng văn bản trong 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 thu thập giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

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

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

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

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

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

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

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

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

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

Lập và trình bày báo cáo tài chính

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

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

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

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

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

09. Bằng chứng kiểm toán thu thập được trong cuộc kiểm toán về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này không được coi là đầy đủ nếu kiểm toán viên nhà nước không có được khẳng định của đơn vị được kiểm toán rằng đơn vị được kiểm toán tin tưởng đã hoàn thành các trách nhiệm của mình.

10. Các giải trình bằng văn bản theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này dẫn tới sự hiểu biết và thừa nhận của đơn vị được kiểm toán về các trách nhiệm của họ. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của họ đối với các trách nhiệm nêu trên. Việc này đặc biệt thích hợp khi:

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

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

11. Các giải trình bằng văn bản phải trình bày rõ trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này.

Giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác

12. Ngoài các yêu cầu theo nội dung tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này và các yêu cầu giải trình cụ thể của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính như: Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán; các thông tin, số liệu có sự sai lệch, không phù hợp quy định của pháp luật và các điều kiện, hoàn cảnh ảnh hưởng đến các sai sót đó; các kế hoạch, dự định ảnh hưởng tới giá trị ghi sổ hoặc phân loại tài sản và nợ phải trả; các khoản nợ, kể cả nợ thực tế và nợ tiềm tàng;

quyền sở hữu, kiểm soát, nắm giữ đối với tài sản hoặc các hạn chế đối với tài sản, các tài sản thế chấp; các khía cạnh của pháp luật, các quy định và các thỏa thuận của hợp đồng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kể cả hành vi không tuân thủ; các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà đơn vị được kiểm toán biết...

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

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

Hình thức của các giải trình bằng văn bản

14. Giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng công văn gửi cho kiểm toán viên nhà nước. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo công khai về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo quy định tại Đoạn 07 hoặc Đoạn 08 Chuẩn mực này thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong công văn giải trình.

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

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình

15. Nếu kiểm toán viên nhà nước lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc người giải trình của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Những lo ngại đó có thể dẫn đến việc kiểm toán viên nhà nước đánh giá rằng có rủi ro do đơn vị được kiểm toán giải trình sai trong báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để giải quyết và đồng thời xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề này đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.

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

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

17. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng văn bản giải trình là không đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải có các biện pháp xử lý thích hợp như xác định ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) và có xem xét tới quy định tại Đoạn 19 Chuẩn mực này.

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

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

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

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

(iii) Thực hiện các biện pháp thích hợp bao gồm xác định ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) và có xem xét tới quy định tại Đoạn 19 Chuẩn mực này.

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

19. Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) nếu:

(i) Kiểm toán viên nhà nước xác định rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán dẫn đến việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này là không đáng tin cậy;

(ii) Đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này và theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

20. 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 giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

(Xem tiếp Công báo số 1321 + 1322)

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