

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC****CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM****Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Số: 03/2018/QĐ-KTNN

Hà Nội, ngày 28 tháng 12 năm 2018

QUYẾT ĐỊNH**Ban hành Hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán***Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước ngày 24/6/2015;**Căn cứ Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật ngày 22/6/2015;**Căn cứ Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/7/2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước;**Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán và Vụ trưởng Vụ Pháp chế;**Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Quyết định Hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán.***Điều 1.** Ban hành kèm theo Quyết định này Hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán.**Điều 2.** Quyết định này có hiệu lực sau 45 ngày kể từ ngày ký.**Điều 3.** Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước và các tổ chức, cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này./.**TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC****Hồ Đức Phúc**

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM**
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**HƯỚNG DẪN**
VỀ BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 03/2018/QĐ-KTNN ngày 28/12/2018
của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

Chương I
QUY ĐỊNH CHUNG**Điều 1. Phạm vi điều chỉnh**

Quy định này hướng dẫn về Bảng chứng kiểm toán trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước (*viết tắt là KTNN*).

Điều 2. Cơ sở xây dựng

Hướng dẫn về bảng chứng kiểm toán được xây dựng trên cơ sở quy định của Luật Kiểm toán nhà nước, Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước (*viết tắt là CMKTNN*) và thực tiễn hoạt động kiểm toán.

Điều 3. Đối tượng áp dụng

1. Hướng dẫn này áp dụng đối với các đơn vị trực thuộc KTNN, các Đoàn KTNN, thành viên đoàn KTNN và các tổ chức, cá nhân tham gia hoạt động kiểm toán của KTNN.

2. Đơn vị được kiểm toán và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn này và CMKTNN có liên quan để thực hiện trách nhiệm của mình và phối hợp công việc với đoàn KTNN và Kiểm toán viên nhà nước (*viết tắt là KTVNN*), cũng như khi xử lý các mối quan hệ liên quan đến thông tin đã được kiểm toán.

Điều 4. Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

Các thuật ngữ sử dụng trong hướng dẫn này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán của KTNN đã ban hành.

Chương II

BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN

Điều 5. Khái niệm Bảng chứng kiểm toán

Bảng chứng kiểm toán là tài liệu, thông tin do KTVNN thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán làm cơ sở cho việc đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán. Bảng chứng kiểm toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán, kể cả báo cáo tài chính và những tài liệu, thông tin khác.

Ví dụ 1: Báo cáo tài chính, sổ kế toán, chứng từ kế toán do đơn vị cung cấp; các xác nhận từ bên thứ ba; kết quả của thủ tục phân tích do KTVNN thực hiện, các ghi chép nội dung phỏng vấn, nội dung cuộc họp; bảng chứng kiểm toán cũng có thể là tài liệu ghi nhận lại các thủ tục KTVNN thực hiện để xác nhận số liệu, báo cáo của đơn vị; bảng tính toán của KTVNN về số liệu giảm trừ; nhật ký và tài liệu làm việc của KTVNN; biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTVNN, bảng kê ghi rõ nghiệp vụ kinh tế, giá trị, hồ sơ và lý do liên quan đến phát hiện kiểm toán - có xác nhận của đơn vị; bảng kê các bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công liên quan đến sai sót.

Điều 6. Yêu cầu đối với Bảng chứng kiểm toán

Thực hiện theo quy định từ Đoạn 06 đến Đoạn 13, Đoạn 33, Đoạn 37 và Đoạn 38 CMKTTN số 1500 - Bảng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính; Đoạn 59 đến Đoạn 66 và từ đoạn 77 đến Đoạn 79 CMKTTN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 43, Đoạn 45 CMKTTN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

1. Tính thích hợp của bảng chứng kiểm toán

a) Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bảng chứng kiểm toán. Bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ KTVNN đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

b) Chất lượng của bảng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin làm cơ sở cho bảng chứng kiểm toán:

- 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.

Ví dụ 2: Mục tiêu thu thập bằng chứng chứng minh sự hiện hữu của tài sản thì thủ tục kiểm toán cần thực hiện kiểm kê tài sản. Tuy nhiên việc kiểm kê tài sản chỉ cho biết sự hiện hữu của tài sản, không chứng minh được về quyền sở hữu của đơn vị đối với tài sản này. Có thể tài sản đang hiện hữu tại đơn vị nhưng lại là tài sản đi thuê, đi mượn hay đã bị cầm cố, thế chấp cho các khoản vay. Do đó trong trường hợp muốn thu thập bằng chứng đảm bảo tài sản thuộc sở hữu của đơn vị thì KTVNN phải thực hiện xem xét các chứng từ chứng minh quyền sở hữu của đơn vị đối với tài sản đó (như hợp đồng mua bán; chứng từ tài chính; chứng từ xác nhận quyền sở hữu, quyền sử dụng đối với tài sản cần xác định).

- Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin thu thập được. Việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên nguyên tắc sau:

+ 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. Tuy nhiên vẫn có ngoại lệ: Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ nguồn bên ngoài có thể không đáng tin cậy nếu nguồn gốc tài liệu, thông tin không rõ ràng.

Ví dụ 3: Thư xác nhận nợ phải trả từ bên thứ ba độc lập cung cấp trực tiếp cho KTVNN sẽ có độ tin cậy cao hơn biên bản xác nhận nợ do đơn vị được kiểm toán cung cấp.

+ 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.

Ví dụ 4: KTVNN có thể tin tưởng vào báo cáo kiểm kê hàng tồn kho do đơn vị thực hiện trong trường hợp KTVNN đánh giá thủ tục kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị là đầy đủ và hữu hiệu.

+ Bằng chứng kiểm toán do KTVNN trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận.

Ví dụ 5: Bằng chứng kiểm toán do KTVNN trực tiếp thu thập được thông qua kiểm kê, chứng kiến kiểm kê đáng tin cậy hơn so với biên bản kiểm kê được thực hiện và cung cấp bởi đơn vị.

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

Ví dụ 6: Văn bản có chữ ký của người xác nhận thông tin sẽ tin cậy hơn thông tin thu thập được từ cuộc phỏng vấn bằng lời với chính người đó.

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

Ví dụ 7: Bảng chứng kiểm toán cung cấp cho KTVNN là các chứng từ gốc sẽ đáng tin cậy hơn các chứng từ photo bởi việc tạo lập chứng từ photo đó có thể có những yếu tố làm giảm tính trung thực, nguyên vẹn của tài liệu gốc ban đầu (tẩy xóa, sửa chữa...).

+ Bảng chứng kiểm toán là các chứng từ điện tử phải đảm bảo yêu cầu sau: thông tin dữ liệu điện tử phải được mã hóa mà không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng máy tính, mạng viễn thông hoặc trên vật mang tin; phải bảo đảm tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, thông tin trong quá trình sử dụng và lưu trữ; phải được quản lý, kiểm tra chống các hình thức lợi dụng khai thác, xâm nhập, sao chép, đánh cắp hoặc sử dụng bằng chứng từ điện tử không đúng quy định; được xác thực bằng chữ ký số của cá nhân hoặc đơn vị có thẩm quyền cung cấp thông tin, tài liệu (trong điều kiện phù hợp).

2. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán

a) Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của KTVNN về rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của những bằng chứng kiểm toán đó.

b) Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán không đặt ra một số lượng cụ thể mà phụ thuộc vào xét đoán chuyên môn của KTVNN, tức là KTVNN phải đánh giá được các nhân tố ảnh hưởng trực tiếp đến tính đầy đủ như đánh giá được rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của bằng chứng kiểm toán thu thập. Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức độ càng cao thì thường cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán, chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì có thể cần ít bằng chứng kiểm toán hơn.

Ví dụ 8: Khi KTVNN đánh giá mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu đối với khoản mục hàng tồn kho là cao thì KTVNN cần phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán liên quan đến khoản mục để đánh giá tính hiện hữu, trọn vẹn của hàng tồn kho cũng như khẳng định tính trung thực và đảm bảo sự trình bày của khoản mục này trên báo cáo tài chính là hợp lý.

c) Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán yêu cầu KTVNN phải thu thập số lượng bằng chứng cần thiết đảm bảo đủ căn cứ hỗ trợ cho KTVNN đưa ra đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán.

Ví dụ 9: 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, KTVNN 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 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: Tham gia, hoặc bố trí một KTVNN khác tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của bên thứ ba, nếu có thể; Thu thập báo cáo của một KTVNN khác, hoặc báo cáo của một KTVNN của tổ chức cung cấp dịch vụ về tính đầy đủ và thích hợp của kiểm soát nội bộ của bên thứ ba để đảm bảo rằng hàng tồn kho được kiểm kê đúng đắn và được bảo vệ thích đáng; Kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ (phiếu nhập kho); Yêu cầu xác nhận từ các bên khác khi hàng tồn kho đã được đem ra thế chấp.

d) Bằng chứng kiểm toán phải đạt được tính đầy đủ để một KTVNN có kinh nghiệm nhưng không có bất kỳ thông tin nào trước về cuộc kiểm toán có thể hiểu được kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, hiểu được căn cứ hình thành đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán.

3. 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 chất lượng bằng chứng kiểm toán và chất lượng bằng chứng kiểm toán quyết định số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì có thể cần ít bằng chứng kiểm toán hơn. Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được đảm bảo.

4. KTVNN 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.

Điều 7. Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán

Thực hiện theo quy định từ Đoạn 14 đến Đoạn 19 CMKTNN số 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính; Đoạn 59 đến Đoạn 66 CMKTNN số

3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 44 CMKTTN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

1. Nguồn gốc của tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán

a) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do KTVNN trực tiếp khai thác và phát hiện thông qua thực hiện các thủ tục kiểm toán.

- Bằng chứng do KTVNN thu thập hoặc sao chụp được từ tài liệu, chứng từ gốc thông qua thực hiện các thủ tục kiểm toán.

Ví dụ 10: Các bằng chứng do KTVNN thu thập được qua phân tích, soát xét hồ sơ tài liệu, sổ sách kế toán của đơn vị.

- Trong một số trường hợp, không thể sao chụp được các tài liệu, chứng từ gốc làm bằng chứng kiểm toán, KTVNN có thể thực hiện chứng từ hóa bằng chứng kiểm toán bằng cách lập biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTVNN, biên bản làm việc, bảng kê (ghi rõ nghiệp vụ kinh tế, giá trị, hồ sơ và lý do liên quan đến phát hiện kiểm toán, các sai sót) hoặc bảng tính toán... có xác nhận của đơn vị, đối tượng có liên quan.

Ví dụ 11: Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTVNN; bảng kê các bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công liên quan đến sai sót, bảng tính toán của KTVNN về số liệu giảm trừ, bảng kê về nghiệp vụ kinh tế có sai sót có xác nhận của đơn vị ...

b) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp.

- Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp bao gồm: bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán phát hành và do các đối tượng khác phát hành được lưu trữ tại đơn vị được kiểm toán.

+ Bằng chứng do đơn vị được kiểm toán phát hành:

Ví dụ 12: Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách, kế hoạch tài chính, các sổ sách kế toán, các biên bản kê khai và quyết toán thuế, các biên bản họp của Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, các chỉ đạo của Lãnh đạo đơn vị bằng văn bản, các biên bản giải trình của đơn vị, quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị, thông tin về hệ thống kiểm soát của đơn vị, báo cáo kết quả về thực hiện mục tiêu của chương trình, báo cáo giải trình của đơn vị được kiểm toán đã được KTVNN kiểm tra...

+ Bằng chứng do các đối tượng khác phát hành được lưu trữ tại đơn vị được kiểm toán:

Ví dụ 13: Hóa đơn nhà cung cấp, Phiếu xuất kho kiêm biên bản bàn giao TSCĐ, vé tàu xe, Báo cáo của các đơn vị cấp dưới, các đơn vị liên doanh, liên kết gửi cho đơn vị....

- Đối với tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp trên cơ sở sử dụng kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thực hiện theo quy định từ Đoạn 38 đến Đoạn 47 CMKTNN số 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính, trong đó lưu ý:

+ 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, loại trừ được các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan như: nguy cơ tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ bị đe dọa... bởi đó là nhân tố ảnh hưởng quan trọng đến độ tin cậy của tài liệu, thông tin do họ tạo ra được kiểm toán, KTVNN cần hiểu biết về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê như hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn có liên quan.

+ 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. KTVNN 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.

Ví dụ 14: Sử dụng kết quả kiểm toán của Kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán, báo cáo xác định giá trị quyền sử dụng đất của Công ty định giá do đơn vị được kiểm toán thuê, KTVNN phải thực hiện đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ và đánh giá sự thích hợp của kết quả kiểm toán của kiểm toán viên nội bộ.

c) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng được thu thập từ bên ngoài bao gồm 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. Khi KTVNN sử dụng tài liệu, thông tin làm bằng chứng được thu thập từ bên ngoài cần lưu ý:

- Đánh giá sự cần thiết phải sử dụng thông tin, tài liệu từ đối tượng bên ngoài. Trong trường hợp KTVNN không đủ năng lực, kinh nghiệm chuyên môn trong

một lĩnh vực riêng biệt cần thiết phải sử dụng chuyên gia để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như: việc định giá các công cụ tài chính phức tạp, đất đai, nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị, đồ trang sức, tác phẩm nghệ thuật, đồ cổ, tài sản vô hình, tài sản được mua và các khoản nợ từ hợp nhất kinh doanh và những tài sản có thể đã bị giảm giá trị; những tính toán thống kê về các khoản công nợ liên quan đến các hợp đồng bảo hiểm và chính sách phúc lợi của nhân viên; ước tính về trữ lượng dầu và khí; việc đánh giá các khoản nợ liên quan đến bảo vệ môi trường và chi phí giải phóng mặt bằng; diễn giải các hợp đồng, pháp luật và các quy định; việc phân tích các vấn đề phức tạp hoặc bất thường liên quan đến việc tuân thủ luật thuế; một số công việc khác cần thiết phải sử dụng chuyên gia ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

- Đánh giá tính độc lập, khách quan của đối tượng cung cấp thông tin nhằm đảm bảo bằng chứng kiểm toán được cung cấp đáng tin cậy.

- Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của nguồn dữ liệu thu thập được và so sánh với các tài liệu thu thập từ các nguồn khác, xem xét tính nhất quán của các tài liệu thu thập.

Ví dụ 15: 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....

2. Việc xem xét các bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau thường giúp KTVNN đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng kiểm toán.

Ví dụ 16: Nếu số dư tài khoản tiền gửi Ngân hàng khớp với giấy báo số dư khách hàng do Ngân hàng cung cấp cho đơn vị được kiểm toán thì số liệu này đáng tin cậy hơn so với khi chỉ có thông tin duy nhất là số dư tài khoản trên sổ kế toán.

3. Khi bằng chứng kiểm toán thu thập từ các nguồn khác nhau không nhất quán hoặc KTVNN nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, KTVNN 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.

Điều 8. Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán trong các lĩnh vực kiểm toán

1. Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTVNN thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên

các tài liệu, thông tin này, KTVNN đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Cụ thể, gồm:

- Bảng chứng kiểm toán liên quan đến số liệu, thông tin là căn cứ kiểm toán được trình bày tại Báo cáo kiểm toán, Biên bản kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTVNN thu thập được liên quan đến số liệu, thông tin trình bày tại Báo cáo, Biên bản kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTVNN đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán.

- Bảng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại, kiến nghị kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTVNN thu thập được liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTVNN đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán.

2. Các tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán đối với một số lĩnh vực kiểm toán bao gồm:

- Phụ lục số 01: Bảng chứng kiểm toán liên quan đến số liệu, thông tin là căn cứ kiểm toán được trình bày tại Báo cáo kiểm toán, Biên bản kiểm toán (*theo lĩnh vực kiểm toán*).

- Phụ lục số 02: Bảng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện, các sai sót, tồn tại, kiến nghị kiểm toán.

Chương III

PHƯƠNG PHÁP, THỦ TỤC KIỂM TOÁN NHẢM THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN

Điều 9. Thủ tục đánh giá rủi ro

Thực hiện theo quy định từ Đoạn 05 đến Đoạn 12 CMKTNN số 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính; Đoạn 23 và Đoạn 24 CMKTNN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 16 đến Đoạn 18 CMKTNN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

1. Xác định và đánh giá rủi ro

a) Loại hình kiểm toán tài chính

- KTVNN phải thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

- KTVNN đánh giá những rủi ro đã xác định và đánh giá liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo tài chính và có ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu.

- KTVNN liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những kiểm soát KTVNN dự định kiểm tra.

- Khi thực hiện đánh giá rủi ro KTVNN phải dựa vào xét đoán chuyên môn để quyết định xem hiện rủi ro đã xác định có phải là rủi ro đáng kể hay không. Việc xét đoán rủi ro nào được coi là rủi ro đáng kể, KTVNN tối thiểu phải xem xét những nội dung sau:

- + Rủi ro đó là rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn.
- + Rủi ro đó có liên quan tới những thay đổi lớn trong quản lý kinh tế, lĩnh vực kế toán và các lĩnh vực khác.
- + Mức độ phức tạp của giao dịch.
- + Rủi ro đó có gắn liền với các giao dịch quan trọng.
- + Mức độ chủ quan trong việc định lượng thông tin tài chính liên quan tới rủi ro, đặc biệt là những thông tin mà việc định lượng còn yếu tố chưa chắc chắn.
- + Rủi ro có liên quan đến giao dịch lớn, nằm ngoài phạm vi hoạt động bình thường của đơn vị, hoặc có liên quan đến giao dịch có dấu hiệu bất thường.

- Đánh giá của KTVNN về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể thay đổi trong quá trình kiểm toán khi KTVNN thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán. Trường hợp các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu mà KTVNN đã dựa vào đó để đánh giá rủi ro thì KTVNN phải xem xét lại những đánh giá trước đó và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra.

b) Loại hình kiểm toán hoạt động

- KTVNN cần thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro của việc không đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực để làm cơ sở xác định mục tiêu kiểm toán và lựa chọn nội dung kiểm toán.

- KTVNN cần thực hiện nhận diện rủi ro, tức là nhận diện các sự kiện có khả năng ảnh hưởng tiêu cực hoặc tác động đến tình hình hoạt động và việc đạt được

mục tiêu của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ. Trên cơ sở đó KTVNN phân tích rủi ro, đánh giá mức độ rủi ro có sai sót trọng yếu, xem xét khả năng xảy ra và tác động mang lại của các sự kiện.

c) Loại hình kiểm toán tuân thủ

- KTVNN cần thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro, trong đó lưu ý về những giới hạn tiềm tàng của một cuộc kiểm toán tuân thủ, không thể đảm bảo tuyệt đối là mọi trường hợp không tuân thủ đều được phát hiện.

- KTVNN đánh giá mức độ rủi ro căn cứ vào nội dung kiểm toán cụ thể và các tình huống kiểm toán khác nhau. Ngoài ra KTVNN cần đánh giá khả năng phát sinh việc không tuân thủ và các hậu quả có thể xảy ra nếu việc không tuân thủ phát sinh.

- Khi đánh giá rủi ro liên quan đến gian lận, KTVNN nếu có nghi ngờ gian lận, KTVNN phải căn cứ vào thẩm quyền của KTVNN để xử lý vấn đề.

2. Thủ tục đánh giá rủi ro

a) KTVNN thực hiện phỏng vấn lãnh đạo và nhân viên quản lý trong đơn vị để thu thập thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, như:

- Phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo đơn vị để hiểu được môi trường lập báo cáo tài chính.

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

- Phỏng vấn các nhân viên thực hiện việc tạo lập, xử lý và ghi chép các nghiệp vụ phức tạp và bất thường để đánh giá tính thích hợp trong lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất định.

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

b) KTVNN thực hiện thủ tục phân tích trong quy trình đánh giá rủi ro có thể liên quan đến các thông tin tài chính và phi tài chính làm cơ sở để thiết kế và tiến hành các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã đánh giá, như:

- Xác định được các đặc điểm của đơn vị mà KTVNN chưa biết.

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

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

c) KTVNN quan sát và kiểm tra để hỗ trợ cho việc phỏng vấn lãnh đạo đơn vị, các cá nhân khác trong đơn vị, đồng thời thu thập thêm những thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, như:

- Tài liệu, báo cáo được lãnh đạo đơn vị báo cáo với cơ quan chức năng.
- Báo cáo hoặc giải trình về tiến độ, kết quả hoạt động của các bộ phận.
- Văn bản pháp lý đặc thù có liên quan đến hoạt động của đơn vị.
- Các tài liệu, báo cáo hoặc biên bản làm việc của các cơ quan chức năng với đơn vị.
- Các tài liệu (*dự toán, kế hoạch*), hồ sơ hướng dẫn về kiểm soát nội bộ.
- Cơ sở vật chất, trang thiết bị...

Điều 10. Các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán

Thực hiện theo quy định từ Đoạn 20 đến Đoạn 30 CMKTNN số 1500 - Bảng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính; Từ Đoạn 55 đến Đoạn 79 CMKTNN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 43 đến Đoạn 55 CMKTNN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

1. Thử nghiệm kiểm soát

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

- KTVNN phải thiết kế các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan nếu:

+ Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, KTVNN kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả và có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản.

+ Hoặc theo xét đoán của KTVNN nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

- Khi hoạt động kiểm soát hữu hiệu, KTVNN có thể tin tưởng hơn vào kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ đơn vị được kiểm toán.

- Khi hoạt động kiểm soát không hiệu lực, KTVNN phải thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập bằng chứng kiểm toán như thử nghiệm cơ bản hoặc mở rộng thêm phạm vi kiểm toán (*nếu cần thiết*).

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

- KTVNN có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch, gọi là “thử nghiệm kép”.

- Khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát, KTVNN cần kết hợp thủ tục phỏng vấn với các thủ tục kiểm toán khác như: thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại; thủ tục phỏng vấn kết hợp với quan sát;...

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

+ Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn được kiểm toán.

+ Khoảng thời gian trong giai đoạn được kiểm toán mà KTVNN tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

+ Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát.

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

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

- Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán sử dụng công nghệ thông tin để kiểm soát, thì KTVNN sẽ thực hiện các thử nghiệm sau:

+ Các thay đổi của chương trình chỉ được thực hiện khi có sự kiểm soát thích hợp đối với các thay đổi đó.

+ Phiên bản chính thức của chương trình được sử dụng để xử lý giao dịch.

+ Các kiểm soát chung khác có liên quan được thực hiện hiệu quả.

- Khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, KTVNN cũng cần phải xác định tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước và xác định thời gian tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát

- Nếu dự định sử dụng bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát cụ thể đã thu thập được từ cuộc kiểm toán trước, KTVNN phải chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước.

2. Thử nghiệm cơ bản

- Thử nghiệm cơ bản là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, các thử nghiệm cơ bản bao gồm: thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết.

- KTVNN 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, cụ thể:

+ KTVNN luôn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, không phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

+ Nếu KTVNN đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì KTVNN phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này.

+ Trong trường hợp không xác định được bất kỳ kiểm soát hữu hiệu nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu, hoặc do thử nghiệm kiểm soát không hiệu quả, KTVNN phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản.

- Tùy từng trường hợp, KTVNN có thể chỉ thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản, hoặc chỉ thực hiện kiểm tra chi tiết hoặc kết hợp thực hiện cả thủ tục phân tích

cơ bản và kiểm tra chi tiết để xử lý rủi ro đã được đánh giá. Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Khi thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết, KTVNN phải xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu để lựa chọn số liệu, tình hình từ các khoản mục, các giao dịch phù hợp và thu thập được bằng chứng kiểm toán thích hợp. Để xác định phạm vi kiểm tra chi tiết, KTVNN thường xem xét việc lựa chọn quy mô mẫu, xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán.

- Trong quá trình thực hiện thử nghiệm cơ bản, đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, KTVNN có thể thu thập bằng chứng kiểm toán dưới hình thức xác nhận từ bên ngoài có độ tin cậy cao để xử lý các rủi ro đó.

Điều 11. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Thực hiện theo quy định từ Đoạn 21 đến Đoạn 30 CMKTNN số 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính; Từ Đoạn 55 đến Đoạn 79 CMKTNN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 43 đến Đoạn 55 CMKTNN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

1. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán là cách thức, biện pháp, thủ tục mà KTVNN sử dụng để tiến hành thu thập các bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho nhận xét của mình trong quá trình kiểm toán.

2. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán bao gồm: Kiểm tra, đối chiếu; quan sát; điều tra; xác nhận từ bên ngoài; tính toán lại; các thủ tục phân tích; phỏng vấn; thực hiện lại. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau.

a) Phương pháp kiểm tra, đối chiếu: là việc nghiên cứu, xem xét sổ sách, ghi chép và các hồ sơ tài liệu khác trên cơ sở đó để đánh giá, xác nhận về nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định.

Ví dụ 17: KTVNN kiểm tra, đối chiếu việc thực hiện nghĩa vụ NSNN giữa số liệu trên Báo cáo của đơn vị và số liệu cơ quan quản lý đang theo dõi.

- Việc kiểm tra, đối chiếu bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, chứng từ, hiện vật có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị. Việc kiểm tra, đối chiếu tài liệu, sổ kế toán và chứng từ cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tùy thuộc vào tính hữu hiệu

của các kiểm soát của đơn vị đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán, chứng từ thuộc nội bộ đơn vị.

- Phương pháp này thường được áp dụng: soát xét chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Thu thập các hồ sơ tài liệu liên quan đến nội dung kiểm toán: Đây là bước ban đầu để thu thập hồ sơ bằng chứng kiểm toán. Đối với hồ sơ tài liệu kế toán bao gồm Báo cáo tài chính, chứng từ, sổ kế toán..., đối với hồ sơ dự án gồm hồ sơ từ bước lập dự án, phê duyệt dự án, thực hiện đầu tư, hồ sơ quyết toán...

+ Phân loại các tài liệu liên quan đến nội dung trọng tâm kiểm toán, kiểm tra tính đầy đủ về thủ tục và nội dung của tài liệu.

+ Kiểm tra, đối chiếu nội dung hồ sơ tài liệu liên quan đến trọng tâm kiểm toán làm bằng chứng kiểm toán.

+ Kiểm tra tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu làm bằng chứng kiểm toán như tính pháp lý của tài liệu, mức độ tin cậy của tài liệu để đưa ra ý kiến kiểm toán.

+ KTVNN kiểm tra lại tính hợp pháp, hợp lệ, hợp lý, tính đúng đắn các tài liệu: Tài liệu do bên thứ ba lập và lưu giữ; Tài liệu do bên thứ ba lập và đơn vị được kiểm toán lưu giữ; Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và bên thứ ba lưu giữ; Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và lưu trữ.

+ Lưu trữ hồ sơ tài liệu làm bằng chứng kiểm toán.

b) Phương pháp quan sát: Là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, như KTVNN quan sát việc kiểm kê, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát của các đơn vị được kiểm toán.

Ví dụ 18: KTVNN quan sát việc kiểm kê thực tế tài sản như hàng tồn kho, tài sản cố định; hoặc quan sát các thủ tục kiểm soát do đơn vị tiến hành...

- Phương pháp này thường được áp dụng: theo dõi một hiện tượng, một chu trình hoặc một thủ tục do người khác thực hiện tại một thời điểm.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Xác định những nghiệp vụ của đơn vị cần xem xét, chứng kiến để làm bằng chứng về thực hiện tuân thủ của đơn vị về quy trình nghiệp vụ;

+ Xác định thời gian diễn ra các nghiệp vụ của đơn vị: Xác định thời điểm diễn ra các nghiệp vụ cần xem xét;

+ Chứng kiến quá trình xử lý nghiệp vụ, ghi chép lưu trữ nội dung làm bằng chứng kiểm toán (*trong trường hợp lập thành biên bản, KTVNN yêu cầu đơn vị ký xác nhận để nâng cao chất lượng bằng chứng kiểm toán*).

+ Lưu trữ hồ sơ tài liệu làm bằng chứng kiểm toán.

c) Phương pháp điều tra: Là phương pháp mà theo đó bằng các cách thức khác nhau, KTVNN tìm hiểu, thu nhận những thông tin cần thiết từ các đối tượng có liên quan về tình huống, bản chất, thực trạng của một số vụ việc, bổ sung căn cứ cho việc đưa ra những đánh giá, nhận xét hay kết luận kiểm toán.

KTVNN có thể điều tra các đối tượng có liên quan để xem xét ý kiến của họ về một vụ việc cụ thể nào đó trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán.

- Phương pháp này thường được thực hiện bằng việc chính thức gửi văn bản, phỏng vấn hoặc trao đổi kết quả điều tra, sẽ cung cấp cho KTVNN thông tin chưa có, hoặc những thông tin bổ sung để củng cố các bằng chứng đã có.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Xác định các nội dung cần tiến hành điều tra, thông thường các nội dung cần tiến hành điều tra là các nội dung qua kiểm tra khai thác hồ sơ tài liệu, KTVNN nghi ngờ hoặc phát hiện những sai sót trọng yếu, tuy nhiên cần bổ sung căn cứ và bằng chứng kiểm toán để đưa ra những đánh giá, nhận xét hay kết luận kiểm toán.

+ Thu thập thông tin, xác minh đối chiếu các số liệu để đưa ra đánh giá, kết luận kiểm toán.

+ Lưu trữ bằng chứng kiểm toán là các hồ sơ dữ liệu đầu vào, hồ sơ xác minh sự việc.

d) Phương pháp 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. Bằng chứng kiểm toán do các bên cung cấp phải được xác nhận của các bên; trong trường hợp đơn vị (*hoặc các bên*) từ chối xác nhận thì vẫn được ghi nhận là bằng chứng kiểm toán.

Ví dụ 19: KTVNN yêu cầu đơn vị gửi thư cho đối tượng nợ, xác nhận trực tiếp đối với số dư các khoản phải thu, phải trả trên báo cáo tài chính...

- Phương pháp này thường được áp dụng: để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các sổ dư tài khoản, các điều khoản của hợp đồng, hoặc các giao dịch của đơn vị với bên thứ ba và các thông tin có liên quan khác.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Lập kế hoạch những nội dung cần đối chiếu xác nhận từ bên ngoài, những nội dung cần xác minh, đối chiếu của bên thứ ba như sổ dư tài khoản, nguồn vốn giải ngân, sổ ghi thu ghi chi, nguồn gốc xuất xứ sản phẩm vật tư vật liệu...

+ Gửi văn bản hoặc KTVNN trực tiếp xác minh, đối chiếu các nội dung, số liệu từ bên thứ ba đối với cơ sở dữ liệu đơn vị cung cấp, báo cáo.

+ Lưu trữ hồ sơ tài liệu làm bằng chứng kiểm toán

e) Phương pháp tính toán lại: Là việc kiểm tra tính chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

Ví dụ 20: KTVNN tính toán lại khối lượng từ bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công để so sánh với khối lượng đề nghị quyết toán.

- Phương pháp này thường được áp dụng: kiểm tra tính chính xác về mặt toán học của số liệu trên chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan khác hay việc thực hiện các tính toán độc lập của KTVNN.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Thu thập nguồn dữ liệu tính toán, đối với kiểm toán báo cáo tài chính là tập hợp chi phí, phiếu xuất kho, bảng xác nhận thanh toán giá trị khối lượng hoàn thành...; đối với kiểm toán báo cáo quyết toán dự án đầu tư là hồ sơ thiết kế, bản vẽ hoàn công, biên bản nghiệm thu, bảng xác nhận khối lượng nghiệm thu...

+ Xác định phương pháp tính toán dựa trên các quy định của nhà nước như chuẩn mực kế toán, hướng dẫn quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình..., hoặc các quy định về phương pháp tính do đơn vị lập ra phù hợp với quy định của nhà nước.

+ Lập bảng tính toán dựa trên cơ sở dữ liệu đầu vào bằng thủ công hoặc bằng các phần mềm tính toán.

+ Lưu trữ bằng chứng kiểm toán là các hồ sơ dữ liệu đầu vào, bảng tính toán số liệu.

f) 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.

Ví dụ 21: Thông qua phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất tài chính quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến tại kết quả điều tra.

- Phương pháp này thường được áp dụng: Xác định các biến động, các mối quan hệ bất thường để xác định các đối tượng, nội dung cần tập trung kiểm toán; thông qua các số liệu, bằng chứng kiểm toán KTVNN phân tích đánh giá lập báo cáo kiểm toán.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Thu thập thông tin, hồ sơ tài liệu liên quan đến nội dung kiểm toán.

+ Phân tích đánh giá các thông tin thu thập, đánh giá sự phù hợp, logic giữa các thông tin, tài liệu. Phân tích sự không nhất quán giữa các tài liệu thông tin hoặc có sự mâu thuẫn về số liệu liên quan đến nội dung kiểm toán để đưa ra ý kiến kiểm toán.

+ Lưu trữ bằng chứng kiểm toán là các hồ sơ tài liệu có nội dung mâu thuẫn, không nhất quán dùng để đưa ra ý kiến, kết luận kiểm toán.

g) Phương pháp 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.

Ví dụ 22: Phỏng vấn người dân về chất lượng nước sinh hoạt khi kiểm toán chương trình nước sạch.

- Phương pháp này thường được áp dụng: 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.

+ Phỏng vấn trực tiếp: là quá trình các KTVNN thu thập thông tin bằng cách trao đổi trực tiếp với các đối tượng liên quan (*thủ quỹ, cán bộ kỹ thuật, cán bộ kế toán...*).

+ Phỏng vấn gián tiếp: là phương pháp phỏng vấn thông qua việc sử dụng các bảng, phiếu chứa sẵn các câu hỏi trả lời có hoặc không. Đối với phương pháp gián tiếp,

KTVNN cần phải tìm ra các câu hỏi bao quát được toàn bộ nội dung quan tâm, phù hợp với từng đối tượng để thu thập thông tin được thuận lợi nhất.

- Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp những thông tin mà trước đây KTVNN 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.

- Trong một số trường hợp, KTVNN cần yêu cầu lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán phải có giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Lập kế hoạch phỏng vấn: trước khi tiến hành phỏng vấn các KTVNN cần phải lập kế hoạch cụ thể cho cuộc phỏng vấn, phải xác định được mục đích của cuộc phỏng vấn, thời gian, địa điểm, đối tượng, nội dung, những câu hỏi có thể phỏng vấn liên quan tới những nội dung qua kiểm tra khai thác hồ sơ tài liệu, KTVNN nghi ngờ hoặc phát hiện những sai sót trọng yếu, tuy nhiên cần bổ sung căn cứ và bằng chứng kiểm toán để đưa ra những đánh giá, nhận xét hay kết luận kiểm toán.

+ Thực hiện phỏng vấn, cần phải có lời giới thiệu đặt vấn đề tạo không khí thoải mái cho người được phỏng vấn, trao đổi về những trọng điểm đã xác định, nêu các câu hỏi ngắn gọn xung quanh mục tiêu của cuộc kiểm toán.

+ Kết thúc phỏng vấn KTVNN cần rút ra kết luận trên cơ sở thông tin đã thu thập được. Tuy nhiên, cũng phải nhìn nhận tính khách quan, sự hiểu biết của người được phỏng vấn để có kết luận phù hợp về bằng chứng thu thập được qua phỏng vấn.

+ Lưu trữ bằng chứng kiểm toán là các hồ sơ dữ liệu đầu vào, hồ sơ xác minh sự việc.

h) Phương pháp thực nghiệm (*hay thực hiện lại*): là việc KTVNN 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. Là phương pháp tái diễn các hoạt động hay nghiệp vụ để xác minh lại kết quả của một quá trình, một sự việc, hoặc sử dụng thủ pháp kỹ thuật, nghiệp vụ để tiến hành các phép thử nhằm xác định một cách khách quan về mức độ chi phí, chất lượng công việc.

Ví dụ 23: Kiểm tra định mức lao động có thể thực hiện lại nội dung công việc để xem xét.

- Phương pháp này thường được áp dụng: Thông số kết quả quá trình thực nghiệm; so sánh số liệu, thông tin được rút ra từ thực nghiệm với các số liệu, thông tin trong sổ kế toán, chứng từ, tài liệu để tìm ra sai lệch.

- Trình tự các bước công việc bao gồm:

+ Trên cơ sở đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kết quả thanh kiểm tra của đối với hoạt động của đơn vị, xác định các nội dung cần kiểm tra thực hiện lại.

+ Tiến hành thu thập hồ sơ tài liệu liên quan đến nội dung thực hiện lại, hồ sơ kiểm soát nội bộ của đơn vị, kết quả thanh kiểm tra đối với các hoạt động của đơn vị.

+ Tiến hành các thủ tục kiểm tra thực hiện lại các nội dung đã lựa chọn, đưa ra ý kiến kiểm toán.

+ Lưu trữ các hồ sơ đưa ra ý kiến kiểm toán làm bằng chứng kiểm toán.

3. Một số vấn đề lưu ý

- KTVNN phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thông qua thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được và quản lý rủi ro đưa ra các kết luận kiểm toán không phù hợp.

- Trong trường hợp, theo xét đoán của KTVNN có một số vấn đề, sự kiện, khoản mục có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu, hoặc khoản mục, sự kiện đặc biệt dễ dẫn đến gian lận, nhằm lẫn KTVNN phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến rủi ro đã đánh giá thông qua thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp.

Ví dụ 24: Một số gợi ý thu thập bằng chứng kiểm toán đối với một số khoản mục, sự kiện đặc biệt như: hàng tồn kho; các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán; gian lận trong lập và trình bày báo cáo tài chính (Phụ lục số 03).

Điều 12. Lựa chọn các phần tử để kiểm tra thu thập bằng chứng kiểm toán

Trong kiểm toán tài chính thực hiện theo quy định từ Đoạn 48 đến Đoạn 53 CMKTNN số 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính. Đối với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động không lựa chọn các phần tử để kiểm tra mà thực hiện kiểm tra theo các vấn đề, nội dung kiểm toán cụ thể.

Việc lựa chọn các phần tử để kiểm tra thu thập bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính cần lưu ý các nội dung sau:

1. Các phương pháp sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:

- Chọn tất cả các phần tử (*kiểm tra 100%*);
- Lựa chọn các phần tử cụ thể;
- Chọn mẫu kiểm toán.

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

2. Lựa chọn các phần tử để kiểm tra bao gồm các bước:

KTVNN phải xác định rõ ngay từ giai đoạn lập kế hoạch cách lựa chọn các phần tử thử nghiệm để thu thập bằng chứng kiểm toán khi tiến hành thử nghiệm cơ bản đối với từng khoản mục trọng yếu.

a) Bước 1: Xác định tổng thể các phần tử:

Trên cơ sở xác định các khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu đã xác định, KTVNN cần phân loại các khoản mục trọng yếu thành 2 loại để xác định tổng thể chọn mẫu phù hợp:

- Loại 1. Khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có rủi ro kê khai cao hơn so với thực tế: Tổng thể chọn mẫu phù hợp là tổng thể đã ghi nhận.

Ví dụ 25: Chi phí bồi thường giải phóng mặt bằng, các gói thầu đã quyết toán A-B có thể được kê cao hơn so với thực tế.

- Loại 2. Khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có rủi ro bị kê khai thấp hơn so với thực tế: Tổng thể chọn mẫu phù hợp không chỉ bao gồm tổng thể đã ghi nhận, mà còn phản ánh ở các tổng thể khác nhằm tìm ra những khoản mục chưa được ghi sổ.

Ví dụ 26: Các khoản phát sinh, hay bù giá chưa được tính toán trong quyết toán, lãi vay phải trả chưa trả, nguồn vốn đầu tư...

b) Bước 2: Chọn các phần tử kiểm toán 100%

- KTVNN thực hiện kiểm toán toàn bộ những nội dung chi phí, giao dịch có giá trị lớn hơn một giá trị nhất định (*gọi là giá trị lấy mẫu*) để kiểm toán 100%. Mức giá trị lấy mẫu này có thể được xác định cao hơn hoặc bằng khoảng cách mẫu.

- Xác định khoảng cách mẫu: Khoảng cách mẫu = Mức trọng yếu thực hiện/R.

Trong đó: R (*Hệ số rủi ro*) được xác định dựa trên mức độ đảm bảo cần thiết từ mẫu, bao gồm 3 mức độ (*cao, trung bình, thấp*). Hệ số rủi ro áp dụng tỷ lệ với đánh giá rủi ro: Nếu đánh giá rủi ro cao thì áp dụng R ở mức cao và ngược lại nếu đánh giá rủi ro thấp thì áp dụng R ở mức thấp. Hệ số này phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh được kiểm toán. Theo thông lệ quốc tế hệ số rủi ro tính trong khung từ 0,5 đến 3 theo mức độ đảm bảo:

Mức độ đảm bảo	Hệ số rủi ro khoản mục/ nhóm giao dịch/số dư
Thấp	0,5
Trung bình	1,5
Cao	3

Mức độ đảm bảo phụ thuộc các yếu tố sau: Đánh giá của KTVNN về rủi ro xảy ra sai sót; đánh giá của KTVNN về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ; độ đảm bảo (*nếu có*) thu thập được từ kết quả kiểm tra các khoản mục, nhóm giao dịch, số dư liên quan khác.

c) Bước 3: Lựa chọn các phần tử đặc biệt

Để nâng cao hiệu quả và giảm thiểu rủi ro, KTVNN cần lựa chọn các nội dung chi phí, giao dịch nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn (*đã được phát hiện từ các cuộc kiểm toán tương tự...*) để kiểm tra.

Ví dụ 27: Trong kiểm toán dự án đầu tư thì khối lượng phần bê tông và xây gạch hay có sai sót do bị tính trùng.

d) Bước 4: Lấy mẫu kiểm toán với những phần tử thấp hơn giá trị đã lựa chọn kiểm toán 100%.

- Xác định kích cỡ mẫu trong tổng thể còn lại được xác định bằng đối với các Khoản mục có rủi ro kê khai cao hơn so với thực tế (Loại 1):

(Giá trị Tổng thể - Giá trị kiểm toán 100% - Giá trị phần tử đặc biệt)

$$K = \frac{\text{Giá trị Tổng thể - Giá trị kiểm toán 100\% - Giá trị phần tử đặc biệt}}{\text{Khoảng cách mẫu}}$$

Lưu ý: Cách xác định mẫu như trên chỉ mang tính chất trợ giúp KTVNN xác định cỡ mẫu tối thiểu bước đầu. Việc xác định bổ sung cỡ mẫu để kiểm tra hoàn toàn tùy thuộc vào xét đoán của KTVNN, lựa chọn của Đoàn kiểm toán.

- Đối với các khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có rủi ro kê khai thấp hơn so với thực tế (Loại 2): Xác định kích cỡ mẫu trong tổng thể hoàn toàn dựa trên xét đoán của KTVNN qua việc xác định các tổng thể phù hợp với mục tiêu kiểm toán.

Ví dụ 28: Để kiểm tra tính đầy đủ của các nghiệp vụ nguồn vốn đầu tư, KTVNN không chỉ kiểm tra các khoản mục nguồn vốn đầu tư thực hiện đã ghi sổ, mà còn phải kiểm tra các chứng từ có liên quan đến thanh toán của Kho bạc nhà nước...

3. Một số lưu ý

a) Khi lựa chọn các phần tử để kiểm tra, cần lưu ý những điểm sau: đặc điểm của tổng thể; mối quan hệ giữa mẫu với mục tiêu kiểm toán liên quan (*cơ sở dẫn liệu của khoản mục*); mức trọng yếu và số lượng khoản mục trong tổng thể; rủi ro tiềm tàng về các sai sót có thể xảy ra; tính phù hợp và tin cậy của các bằng chứng thu thập được thông qua các thủ tục không liên quan đến lấy mẫu như: phân tích, soát xét, các phần tử kiểm toán 100%, các khoản mục đặc biệt (*quan trọng hoặc bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn*) và sự đảm bảo từ kết quả kiểm tra các khoản mục liên quan khác; thời gian và chi phí liên quan.

b) Để tăng tính hiệu quả của công việc kiểm toán, KTVNN có thể phân chia tổng thể thành nhiều tổ nhỏ theo các tiêu thức:

- Theo giá trị: Đây là cách phân nhóm phổ biến nhất, dựa trên việc chia tổng thể thành các nhóm theo giá trị (*các khoản mục có giá trị lớn hơn một số tiền nhất định; các khoản mục thấp hơn số tiền đã thiết lập*).

- Theo bản chất của phần tử: Dựa trên nội dung của nghiệp vụ (*khoản mục xây dựng; khoản mục thiết bị; khoản mục chi phí khác;...*).

- Theo bản chất của thủ tục kiểm tra sẽ thực hiện (*các khoản mục phải tính toán lại; khoản mục phải kiểm kê;...*).

Các phương pháp phân nhóm nêu trên có thể được sử dụng riêng rẽ hoặc kết hợp (*thực hiện phân nhóm theo bản chất của phần tử, sau đó theo giá trị của phần tử;...*).

Chương IV**ĐÁNH GIÁ TÍNH ĐẦY ĐỦ VÀ THÍCH HỢP CỦA BẢNG CHỨNG
KIỂM TOÁN LÀM CƠ SỞ CHO VIỆC ĐƯA RA Ý KIẾN KIỂM TOÁN,
KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN****Điều 13. Đánh giá bằng chứng kiểm toán**

Thực hiện theo quy định Đoạn 41 CMKTNN số 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của KTVNN; Đoạn 106 đến Đoạn 109 CMKTNN số 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính; Đoạn 69,70 CMKTNN số 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động; Đoạn 65 CMKTNN số 400 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

- KTVNN phải thực hiện đánh giá tính đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán. Sau khi hoàn thành các thủ tục kiểm toán, KTVNN xem xét lại hồ sơ kiểm toán nhằm xác định các nội dung kiểm toán đã được kiểm toán một cách đầy đủ và thích hợp. Trên cơ sở bằng chứng thu thập được, KTVNN phải xem xét lại đánh giá ban đầu về rủi ro và trọng yếu kiểm toán và xác định xem có cần thiết phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung hay không.

- KTVNN đánh giá bằng chứng kiểm toán để hình thành các phát hiện kiểm toán. Việc đánh giá bằng chứng kiểm toán phải khách quan và công bằng. Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán và xem xét mức độ trọng yếu của các phát hiện kiểm toán, KTVNN phải xem xét cả hai yếu tố định tính và định lượng.

- Trên cơ sở các phát hiện kiểm toán, KTVNN thực hiện các xét đoán chuyên môn để đưa ra kết luận về nội dung kiểm toán hoặc kết luận về các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán.

- Căn cứ vào các bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTVNN phải xem xét sự phù hợp của việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Nếu thông tin mà KTVNN thu thập được có sự khác biệt đáng kể so với thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá rủi ro khi lập kế hoạch thì KTVNN có thể phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán đã xác định, cụ thể như:

+ Mức độ sai sót mà KTVNN phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của KTVNN về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.

+ KTVNN nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, báo cáo quyết toán và các thuyết minh kèm theo; những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót.

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

- Khi các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện thủ tục kiểm toán tiếp theo hoặc các thông tin mới thu thập được không nhất quán với những bằng chứng kiểm toán ban đầu đã đánh giá rủi ro, KTVNN phải: xem xét lại các rủi ro đã được đánh giá lại đối với tất cả hoặc một số khoản mục, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo quyết toán và những cơ sở dẫn liệu có liên quan; đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch và sửa đổi các thủ tục kiểm toán cho phù hợp với kết quả rà soát, đánh giá lại rủi ro.

- KTVNN không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt khi chưa xem xét bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp và cần cân nhắc xem việc phát hiện ra sai sót sẽ ảnh hưởng như thế nào đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá để xác định sự phù hợp của việc đánh giá.

- KTVNN phải đưa ra kết luận về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, KTVNN phải xem xét tất cả bằng chứng kiểm toán liên quan, bất kể bằng chứng này chứng thực là đúng hay mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu.

- Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu trọng yếu, KTVNN phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến.

- Trong quá trình thực hiện các thủ tục kiểm toán, khi có các tình huống phát sinh, có thêm thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của KTVNN về đơn vị được kiểm toán thì mức trọng yếu tổng thể và mức trọng yếu đối với các khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi.

- Nếu mức trọng yếu thực hiện đối với các khoản mục, nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý được sửa đổi ở mức thấp hơn mức trọng yếu đã xác định trước đó, thì KTVNN phải xem xét việc sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện, nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cho phù hợp.

- KTVNN thực hiện tổng hợp kết quả kiểm toán trên cơ sở tất cả bằng chứng kiểm toán đã thu thập được bao gồm kết quả của các thủ tục kiểm toán ban đầu và thủ tục kiểm toán bổ sung (nếu có) để hình thành ý kiến kiểm toán.

Điều 14. Hình thành ý kiến kiểm toán

Thực hiện theo quy định từ Đoạn 07 đến Đoạn 12 CMKTNN số 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và Báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính; Đoạn 80 đến Đoạn 84 và Đoạn 102 CMKTNN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 58 đến Đoạn 61 và Đoạn 74 đến Đoạn 81 CMKTNN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ. Trong đó lưu ý các nội dung sau:

1. Hình thành ý kiến kiểm toán

- Khi hình thành ý kiến kiểm toán yêu cầu KTVNN đưa ra kết luận về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được. KTVNN phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được và từ đó đưa ra kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

- Trên cơ sở đánh giá các kết luận rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán về nội dung kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, là đúng đắn, trung thực, hợp lý và phù hợp với các quy định được áp dụng hay không.

- KTVNN phải xác định xem xét quy định được đơn vị áp dụng có phù hợp với quy định pháp luật hiện hành hay không. Nếu KTVNN xét thấy là không phù hợp thì cần: Yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm các thông tin cần thiết về nội dung kiểm toán nhằm tránh sự hiểu nhầm; và Báo cáo kiểm toán phải trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nhằm lưu ý người sử dụng về những thông tin bổ sung này.

- Để đưa ra ý kiến kiểm toán về các nội dung được kiểm toán, trước hết KTVNN phải kết luận liệu đã đạt được sự đảm bảo hợp lý xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Trường hợp các điều kiện trên không được đáp ứng, báo cáo kiểm toán và ý kiến của KTVNN phải đánh giá ảnh hưởng của tình trạng thiếu các thông tin bổ sung đó. Nếu xét thấy nghiêm trọng phải thông báo cho các cơ quan có thẩm quyền liên quan để có biện pháp xử lý phù hợp với quy định.

2. Các dạng ý kiến kiểm toán

- Có 4 dạng ý kiến

+ Ý kiến chấp nhận toàn phần;

+ Ý kiến ngoại trừ;

+ Ý kiến kiểm toán trái ngược;

+ Từ chối đưa ra ý kiến.

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

+ Bản chất của vấn đề dẫn đến việc KTVNN đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, do các nội dung kiểm toán thông tin tài chính có sai sót trọng yếu hoặc thông tin tài chính có thể có sai sót trọng yếu trong trường hợp KTVNN không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

+ Xét đoán của KTVNN về ảnh hưởng lan tỏa hoặc những ảnh hưởng có thể có của vấn đề dẫn đến việc KTVNN đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với các nội dung kiểm toán, thông tin tài chính.

Bảng dưới đây minh họa cách xét đoán của KTVNN về bản chất của vấn đề dẫn tới việc KTVNN phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với các nội dung kiểm toán, thông tin tài chính, cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

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

Chương V

QUẢN LÝ BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN

Điều 15. Quản lý bằng chứng kiểm toán

1. Bảng chứng kiểm toán phải được kiểm tra, tổng hợp, phân loại, sắp xếp, đánh số thứ tự (*mã hóa*) đưa vào lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán; quản lý, khai thác và sử dụng theo quy định CMKTNN số 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính, Đoạn 123 đến Đoạn 127 CMKTNN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 98 đến Đoạn 103 CMKTNN số 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ và theo các quy định hiện hành của KTNN.

2. Một số lưu ý đối với việc quản lý bằng chứng kiểm toán là chứng từ điện tử

a) Bảng chứng kiểm toán là chứng từ điện tử có thể lưu trữ trên các vật mang tin (*CD-ROM, USB hoặc ổ cứng ngoài...*) hoặc lưu trực tuyến tích hợp phần mềm quản lý hồ sơ điện tử của KTNN;

b) Bảng chứng kiểm toán là chứng từ điện tử phải được mã hóa, bảo đảm an toàn, bảo mật thông tin dữ liệu, phải bảo đảm tra cứu được trong thời hạn lưu trữ theo quy định của pháp luật;

c) Bảng chứng kiểm toán là chứng từ điện tử phải được quản lý như tài liệu kiểm toán ở dạng nguyên bản mà nó được tạo ra, gửi đi hoặc nhận nhưng phải có đủ thiết bị phù hợp để sử dụng.

Chương VI

ĐIỀU KHOẢN THI HÀNH

Điều 16. Trách nhiệm thi hành

Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước, các Đoàn KTNN, thành viên đoàn KTNN và các tổ chức, cá nhân có liên quan có trách nhiệm tổ chức, thực hiện Quy định này; trong quá trình thực hiện nếu có vấn đề phát sinh mới hoặc có khó khăn, vướng mắc cần phản ánh kịp thời về Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán để tổng hợp báo cáo Tổng Kiểm toán nhà nước sửa đổi, bổ sung cho phù hợp./.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

Phụ lục 01**BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN CÁC SỐ LIỆU,
THÔNG TIN LÀ CĂN CỨ KIỂM TOÁN ĐƯỢC TRÌNH BÀY TẠI BÁO
CÁO KIỂM TOÁN, BIÊN BẢN KIỂM TOÁN****1.1. Lĩnh vực kiểm toán ngân sách bộ, ngành**

(1) Thông báo số kiểm tra của Bộ Tài chính về dự toán thu, chi ngân sách nhà nước; thông báo số kiểm tra của Bộ Kế hoạch và Đầu tư về dự toán chi đầu tư phát triển cho bộ, ngành trung ương và thông báo số kiểm tra về dự toán ngân sách nhà nước của bộ, ngành trung ương cho các đơn vị trực thuộc;

(2) Tài liệu lập dự toán của bộ, ngành trung ương gửi Bộ Tài chính (dự toán thu, chi ngân sách nhà nước), gửi Bộ Kế hoạch và Đầu tư (dự toán chi đầu tư phát triển);

(3) Quyết định của Thủ tướng Chính phủ về giao dự toán Ngân sách nhà nước; giao chỉ tiêu kế hoạch vốn đầu tư phát triển (*giao đầu năm và bổ sung nếu có*);

(4) Quyết định giao chỉ tiêu kế hoạch vốn đầu tư phát triển của Bộ Kế hoạch và đầu tư; giao dự toán Ngân sách nhà nước của Bộ Tài chính (*giao đầu năm và bổ sung nếu có*);

(5) Công văn của Bộ, ngành trung ương về dự kiến phân bổ dự toán thu, chi Ngân sách nhà nước gửi Bộ Tài chính; dự kiến phương án phân bổ kế hoạch vốn đầu tư gửi Bộ Kế hoạch và Đầu tư;

(6) Công văn thẩm tra phân bổ dự toán của Bộ Tài chính đối với phương án phân bổ dự toán ngân sách, của Bộ Kế hoạch và Đầu tư đối với phương án phân bổ và điều chỉnh kế hoạch vốn;

(7) Quyết định giao dự toán thu, chi ngân sách nhà nước cho các đơn vị sử dụng ngân sách trực thuộc (*giao đầu năm và bổ sung nếu có*), Quyết định phân bổ kế hoạch vốn và điều chỉnh (*nếu có*);

(8) Số liệu, báo cáo về tình hình ứng trước kế hoạch vốn cho các dự án đầu tư;

(9) Danh mục các dự án được thẩm định, phê duyệt, điều chỉnh trong năm và tình hình danh mục thực hiện khởi công mới các dự án sử dụng nguồn vốn Ngân sách nhà nước;

(10) Báo cáo tình hình nợ đọng trong năm được kiểm toán và năm trước đó liên kê và các tài liệu khác có liên quan đến xác định số nợ đọng Xây dựng cơ bản của bộ, ngành (nếu có);

(11) Báo cáo giám sát, đánh giá tổng thể đầu tư năm ngân sách được kiểm toán của bộ, ngành (nếu có);

(12) Quyết định chi chuyển nguồn sang năm sau, Quyết định chi chuyển nguồn của năm trước đó liên kê;

(13) Báo cáo quyết toán ngân sách bộ, ngành;

(14) Thẩm tra quyết toán của Bộ Tài chính, đơn vị cấp trên (nếu có);

(15) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan, ... (nếu có);

(16) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan.

1.2. Lĩnh vực kiểm toán ngân sách địa phương

*** Ngân sách tỉnh**

(1) Tài liệu về lập dự toán thu, chi Ngân sách nhà nước của địa phương gửi Bộ Tài chính;

(2) Nghị quyết của Quốc hội và Quyết định của Bộ Tài chính về giao dự toán thu, chi ngân sách cho địa phương; Thông báo của Bộ tài chính về số kiểm tra dự toán thu của năm được kiểm toán, quyết định điều chỉnh (nếu có);

(3) Nghị quyết của Hội đồng nhân dân, Quyết định của Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương về giao dự toán thu, chi và các quyết định điều chỉnh (nếu có);

(4) Phương án phân bổ dự toán của Ủy ban nhân dân tỉnh (do Sở tài chính lập) trình Hội đồng nhân dân tỉnh theo Luật Ngân sách nhà nước;

(5) Hồ sơ lập dự toán thu của Cục thuế; Dự toán thu Xuất nhập khẩu và các văn bản liên quan đến thu Xuất nhập khẩu do cơ quan Hải quan lập;

(6) Báo cáo quyết toán thu ngân sách do cơ quan thuế, cơ quan tài chính, Kho bạc nhà nước lập; Báo cáo quyết toán chi ngân sách do cơ quan tài chính, Kho bạc nhà nước lập theo Luật Ngân sách nhà nước;

(7) Báo cáo về tình hình nợ đọng, xóa nợ thuế, miễn, giảm, gia hạn thuế (nếu có);

(8) Báo cáo số liệu về xây dựng dự toán thu thuế đối với hàng hóa xuất khẩu (nếu có);

(9) Báo cáo tình hình thực hiện dự toán thu Xuất nhập khẩu (nếu có);

(10) Báo cáo đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch đầu tư phát triển nguồn Ngân sách nhà nước (nếu có);

(11) Văn bản hướng dẫn phân bổ vốn đầu tư trong năm (nếu có);

(12) Quyết định phân cấp quản lý đầu tư xây dựng của địa phương (nếu có);

(13) Văn bản tham gia của Sở tài chính về phương án phân bổ vốn đầu tư trước khi trình Ủy ban nhân dân tỉnh quyết định;

(14) Báo cáo kế hoạch vốn và phương án phân bổ vốn đầu tư của Ủy ban nhân dân tỉnh trình Hội đồng nhân dân và phương án phân bổ vốn đầu tư được Hội đồng nhân dân thông qua;

(15) Quyết định của Ủy ban nhân dân tỉnh về phân bổ, giao kế hoạch vốn đầu tư (bao gồm cả các quyết định bổ sung, điều chỉnh) (nếu có);

(16) Số liệu, báo cáo về tình hình ứng trước kế hoạch vốn cho các dự án đầu tư;

(17) Danh mục các dự án được thẩm định, phê duyệt, điều chỉnh trong năm và tình hình danh mục thực hiện khởi công mới các dự án sử dụng nguồn vốn Ngân sách nhà nước;

(18) Báo cáo tình hình nợ đọng trong năm được kiểm toán và năm trước đó liên kê và các tài liệu khác có liên quan đến xác định số nợ đọng Xây dựng cơ bản của địa phương (nếu có);

(19) Báo cáo giám sát, đánh giá tổng thể đầu tư năm ngân sách được kiểm toán của địa phương (nếu có);

(20) Giao chỉ tiêu kế hoạch nhà nước, kế hoạch vốn chương trình mục tiêu quốc gia, Trái phiếu Chính phủ;

(21) Báo cáo đánh giá tình hình kinh tế xã hội trong năm của địa phương (trong đó có tình hình thu - chi ngân sách);

(22) Quyết định chi chuyển nguồn sang năm sau và Quyết định chi chuyển nguồn của năm trước đó liên kê;

(23) Bảng tổng hợp chi tiết số dư và phát sinh các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách của các tỉnh (quỹ đầu tư phát triển, quỹ phát triển đất...);

(24) Thẩm tra quyết toán của Bộ Tài chính *(nếu có)*;

(25) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan... *(nếu có)*;

(26) Các tài liệu khác có liên quan *(nếu có)*.

*** Ngân sách huyện**

(1) Tài liệu lập dự toán thu, chi Ngân sách nhà nước huyện, thành phố lập gửi Sở Tài chính và trình Ủy ban nhân dân, Hội đồng nhân dân huyện;

(2) Kế hoạch phát triển kinh tế xã hội của huyện, thành phố được kiểm toán;

(3) Nghị quyết của Hội đồng nhân dân, quyết định của Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương về giao dự toán thu, chi cho huyện được kiểm toán *(trường hợp đã có tại hồ sơ kiểm toán chung thì không cần lưu trữ tại hồ sơ kiểm toán chi tiết)*;

(4) Quyết toán thu, chi ngân sách huyện;

(5) Báo cáo về tình hình nợ đọng, xóa nợ thuế, miễn, giảm, gia hạn thuế của huyện được kiểm toán;

(6) Quyết định chi chuyển nguồn của huyện cho năm được kiểm toán và năm trước đó liên kê;

(7) Báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch đầu tư của địa phương;

(8) Báo cáo tổng hợp dự toán chi đầu tư của huyện;

(9) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan... *(nếu có)*;

(10) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan *(nếu có)*.

1.3. Lĩnh vực kiểm toán doanh nghiệp, ngân hàng, các tổ chức tín dụng

(1) Báo cáo tài chính;

(2) Cân đối tài khoản kế toán phát sinh;

(3) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ, kiểm toán độc lập có liên quan... *(nếu có)*;

(4) Các báo cáo về tình hình và số liệu hoạt động do đơn vị được kiểm toán cung cấp có liên quan đến các đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán *(nếu có)*;

(5) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan *(nếu có)*;

1.4. Lĩnh vực kiểm toán các dự án đầu tư

(1) Quyết định phê duyệt chủ trương đầu tư, quyết định phê duyệt, điều chỉnh dự án đầu tư; Quyết định phê duyệt thiết kế - dự toán; Quyết định phê duyệt kế hoạch lựa chọn nhà thầu, kết quả lựa chọn nhà thầu; Hợp đồng, điều chỉnh hợp đồng kinh tế các gói thầu và Biên bản thanh lý hợp đồng (*liên quan đến các gói thầu có sai sót*).

(2) Quyết định phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành, báo cáo kết quả thẩm tra quyết toán của cơ quan có thẩm quyền (*đối với dự án đã được phê duyệt quyết toán*);

(3) Quyết toán A-B (*trường hợp dự án đã có quyết toán A-B nhưng chưa lập và phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành*);

(4) Báo cáo vốn đầu tư thực hiện, báo cáo nguồn vốn, bảng giá trị nghiệm thu khối lượng hoàn thành (*chỉ bảng tổng hợp giá trị*) và bảng giá trị nghiệm thu khối lượng (*đối với các hạng mục có phát hiện sai sót*) ...;

(5) Biên bản nghiệm thu, bàn giao công trình đưa vào sử dụng, Báo cáo kết quả kiểm toán độc lập về dự án, gói thầu (*nếu có*).

(6) Các văn bản giải trình, làm rõ của đơn vị được kiểm toán toán trong quá trình kiểm toán (*nếu có*);

(7) Các báo cáo kết quả thanh tra, kiểm tra của các cơ quan nhà nước khác, của cơ quan kiểm tra nội bộ có liên quan... (*nếu có*);

(8) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan (*nếu có*).

1.5. Liên quan đến kiểm tra, đối chiếu

(1) Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán của đơn vị được kiểm tra, đối chiếu hoặc các tài liệu thể hiện phần số liệu được kiểm tra, đối chiếu của KTNN.

(2) Các văn bản giải trình, làm rõ của đơn vị trong quá trình kiểm tra, đối chiếu (*nếu có*).

(3) Các thông tin, tài liệu khác có liên quan (*nếu có*).

Phụ lục 02

**BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN CÁC PHÁT HIỆN,
CÁC SAI SÓT, TỒN TẠI, KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN****1. 1. Bảng chứng kiểm toán chung cho các lĩnh vực**

- (1) Các bảng tính toán về số liệu thay đổi của KTVNN;
- (2) Các bản phân tích, điều tra, phỏng vấn, xác nhận, phim, ảnh, băng ghi âm, ghi hình... do KTVNN lập có liên quan trực tiếp đến kết quả kiểm toán;
- (3) Các biên bản kiểm tra, đối chiếu, biên bản kiểm tra hiện trường, các biên bản kiểm tra, đối chiếu khác.
- (4) Biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTVNN, Biên bản kiểm toán.
- (5) Các ghi chép kế toán, chứng từ kế toán, sổ kế toán chi tiết, báo cáo... liên quan đến sai sót (*có thể lập bảng kê ghi rõ nghiệp vụ kinh tế, giá trị, hồ sơ và lý do - có xác nhận của đơn vị*). Đối với lĩnh vực phức tạp có thể lập danh mục các tài liệu để tham chiếu, như: đối với lĩnh vực đầu tư xây dựng cơ bản có thể lập bảng kê các bản vẽ thiết kế, bản vẽ hoàn công liên quan đến sai sót (*có xác nhận của đơn vị*);
- (6) Các văn bản đặc thù; các hồ sơ, tài liệu bằng chứng khác liên quan đến các phát hiện sai sót, tồn tại (*nếu có*).

1.2. Bảng chứng kiểm toán đối với cuộc kiểm toán hoạt động**a) Bảng chứng kiểm toán chung đối với cuộc kiểm toán hoạt động**

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

Bảng chứng dạng lời nói chứng thực có thể là băng ghi âm (*thông qua trao đổi trực tiếp bằng lời (phỏng vấn)*) hoặc văn bản trả lời theo yêu cầu từ phía KTVNN (*trả lời yêu cầu trực tiếp hoặc trả lời theo bảng hỏi*).

- (2) Bảng chứng dạng vật chất được thực hiện thông qua việc quan sát hoạt động, sự kiện hoặc kiểm tra tài sản. Bảng chứng có thể được thể hiện qua các bức ảnh chụp, các cuốn băng video được quay, đồ thị, biểu đồ, bản đồ hoặc các hình ảnh đại diện khác.

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

(4) Bảng chứng dạng phân tích: Bảng chứng dạng phân tích là kết quả của việc phân tích và thẩm tra dữ liệu. Phân tích có thể liên quan đến việc tính toán, phân tích các tỷ số, xu hướng và các mẫu dữ liệu có được từ đơn vị kiểm toán hoặc các nguồn khác có liên quan. Trong một số trường hợp việc so sánh với các tiêu chuẩn có thể cũng được đưa ra. Phân tích thường là các con số như tỷ lệ đầu ra của các nguồn lực đã tiêu dùng hoặc tỉ lệ ngân sách đã chi tiêu, cũng có thể không phải là con số định lượng mà là thông tin định tính.

b) Bảng chứng kiểm toán đối với cuộc kiểm toán môi trường

Ngoài bảng chứng kiểm toán chung theo quy định của KTNN thì KTVNN cần lưu ý một số bảng chứng đặc thù trong lĩnh vực kiểm toán môi trường như sau:

(1) Số liệu quan trắc đo đạc về chất lượng môi trường (*không khí, nguồn nước, hay chất thải rắn...*).

(2) Bảng chứng kiểm tra thực địa nơi công trình, hiện trường xử lý môi trường, các nguồn phát thải, các địa điểm bị ảnh hưởng bởi các vấn đề môi trường thông quan thu thập hình ảnh hoặc video clip.

(3) Ý kiến của chuyên gia về vấn đề môi trường được kiểm toán.

(4) Bảng chứng thu thập từ ý kiến phản ánh của người dân, của cơ quan quản lý liên quan về vấn đề môi trường được kiểm toán.

(5) Bảng chứng thu thập thông qua áp dụng công nghệ hệ thống thông tin địa lý (*GIS*) phân tích, kiểm tra hiện trường.

(6) Kết quả phân tích, nghiên cứu tài liệu từ báo cáo đánh giá tác động môi trường.

(7) Báo cáo thanh tra, kiểm tra giám sát của cơ quan quản lý môi trường.

(8) Các tài liệu, thông tin khác có liên quan.

c) Bảng chứng kiểm toán đối với cuộc kiểm toán công nghệ thông tin

Ngoài bảng chứng kiểm toán chung theo quy định của KTNN thì KTVNN cần lưu ý bảng chứng kiểm toán đặc thù trong lĩnh vực kiểm toán công nghệ thông tin:

(1) Dữ liệu hệ thống (*hoặc tập dữ liệu*) của đơn vị được kiểm toán trích xuất từ các hệ thống công nghệ thông tin của đơn vị. Khi cung cấp ghi rõ, thời gian, kích thước tính theo byte của dữ liệu cung cấp, các bên chứng kiến bằng văn bản. Trong trường hợp cho phép, lưu kèm theo mã hóa của thông tin trên bởi chuẩn Internet Message-Digest algorithm 5 (*MD5*) được dùng phổ biến trong nhiều ứng dụng bảo mật để kiểm tra tính toàn vẹn của dữ liệu số hoặc chữ ký số của các bên tham gia.

(2) Các bảng tính toán, phân tích về số liệu, phát hiện của KTVNN kèm theo bảng chứng kiểm toán ở dạng điện tử được mã hóa, đảm bảo an toàn và bảo mật thông tin theo quy định của pháp luật.

(3) Hồ sơ phát triển phần mềm.

(4) Các tài liệu phân quyền sử dụng phần mềm.

(5) Các dữ liệu lưu vết các chỉnh sửa dữ liệu nghiệp vụ.

(6) Các tài liệu, thông tin khác có liên quan.

Phụ lục số 03

**MỘT SỐ GỢI Ý THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI
MỘT SỐ KHOẢN MỤC, SỰ KIỆN ĐẶC BIỆT**

STT	Khoản mục, sự kiện đặc biệt	Thủ tục, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán
		Để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp đối với các khoản mục, sự kiện đặc biệt KTVNN phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được quy định tại Hệ thống CMKTNN.
1	Hàng tồn kho	<p>Trong trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính thì KTVNN phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tham gia hoặc quan sát việc kiểm kê hàng tồn kho. Trong trường hợp KTVNN phải thực hiện kiểm kê hoặc quan sát việc kiểm kê vào một ngày khác không phải thời điểm đơn vị thực hiện kiểm kê, KTVNN phải 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 thực hiện kiểm kê. Nếu không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, KTVNN 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 hàng tồn kho. - KTVNN có thể sử dụng phương pháp điều tra để đánh giá tính chính xác của cuộc kiểm kê, nhận diện về phương diện vật chất hàng tồn kho. Ngoài ra KTVNN có thể sử dụng thêm phương pháp phỏng vấn, gửi thư xác nhận để thu thập thông tin các vấn đề khác có liên quan. - KTVNN thực hiện thủ tục kiểm toán đối với các sổ kế toán ghi chép cuối cùng về hàng tồn kho của đơn vị như sử dụng phương pháp kiểm tra, đối chiếu để thực hiện so sánh các số liệu giữa sổ sách với thực tế, giữa các loại sổ chi tiết, sổ tổng hợp,...

STT	Khoản mục, sự kiện đặc biệt	Thủ tục, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán
2	Các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán	<p>Trong trường hợp KTVNN 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 hiện hữu thì KTVNN có thể thực hiện phỏng vấn Bộ máy lãnh đạo, các bộ phận có liên quan để thu thập bằng chứng. Nếu các vụ kiện tụng và tranh chấp của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến các cơ quan quản lý nhà nước thì KTVNN có thể thực hiện bằng cách trao đổi với đơn vị liên quan đó. Ngoài ra KTVNN có thể sử dụng phương pháp điều tra để tiếp cận những nguồn thông tin cần thiết phục vụ cho việc đưa ra ý kiến, đánh giá.</p>
3	Gian lận trong việc lập, trình bày báo cáo tài chính	<p>(1) Ghi nhận doanh thu:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Thực hiện phỏng vấn các bộ phận có liên quan (<i>nhân viên bán hàng, tiếp thị, thanh toán</i>) thu thập bằng chứng cho việc hạch toán doanh thu và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị đã đảm bảo cho việc hạch toán doanh thu là trung thực, hợp lý và đúng quy định của Nhà nước. - Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản bằng cách sử dụng các số liệu được phân loại thu thập bằng chứng doanh thu đã hạch toán phản ánh đầy đủ trong sổ kế toán, phân loại chính xác, được tính toán đúng đắn. - Xác nhận với bên thứ ba (<i>khách hàng</i>) của đơn vị về các điều khoản hợp đồng thu thập bằng chứng về tính có thực của doanh thu. <p>(2) Các ước tính kế toán của đơn vị</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sử dụng chuyên gia thực hiện một số ước tính độc lập tương tự để so sánh. - Phỏng vấn các nhân viên không thực hiện nhiệm vụ để ước tính.