

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
Số: 03/2018/QĐ-KTNN

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc
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./.

HƯỚNG DẪN

VỀ BẰNG 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 Bằng 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 bằng 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

BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN

Điều 5. Khái niệm Bằng chứng kiểm toán

Bằng 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 CMKTNN số 1500 - Bảng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính; Đoạn 59 đến Đoạn 66 và từ đoạn 77 đến Đoạn 79 CMKTNN số 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động; Đoạn 43, Đoạn 45 CMKTNN 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.

+ Bằng 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: Bằng 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...).

+ Bằng 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.