

Số: 1798/QĐ-KTNN

Hà Nội, ngày 08 tháng 12 năm 2025

QUYẾT ĐỊNH

Ban hành Hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước số 81/2015/QH13 ngày 24 tháng 6 năm 2015 được sửa đổi, bổ sung bởi Luật số 55/2019/QH14 ngày 26 tháng 11 năm 2019;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán.

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Ban hành kèm theo Quyết định này Hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán.

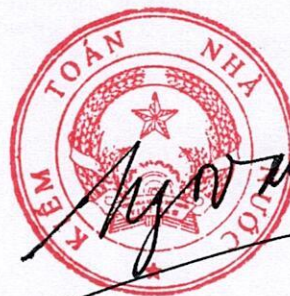
Điều 2. Quyết định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký và thay thế Quyết định số 201/QĐ-KTNN ngày 17 tháng 01 năm 2024 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán.

Điều 3. Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước, các Đoàn Kiểm toán nhà nước, thành viên Đoàn Kiểm toán nhà nước và các tổ chức, cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này.

Nơi nhận:

- Như Điều 3;
- Lãnh đạo KTNN;
- Lưu: VT, CĐ (02)

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC



Ngô Văn Tuấn



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 1798/QĐ-KTNN ngày 08/12/2025
của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

Chương I
QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Phạm vi, đối tượng áp dụng

Hướng dẫn này quy định về bảng chứng kiểm toán trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước (*viết tắt là KTNN*); được áp dụng đối với các đơn vị trực thuộc KTNN, các Đoàn KTNN, Thành viên đoàn KTNN (*gọi chung là KTVNN*) và các tổ chức, cá nhân tham gia hoạt động kiểm toán của KTNN.

Điều 2. Mục đích ban hành

Hướng dẫn về bảng chứng kiểm toán nhằm cụ thể hơn một số quy định của Chuẩn mực KTNN (*viết tắt là CMKTNN*), gắn với các lĩnh vực kiểm toán của KTNN; đồng thời giúp KTVNN thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra đánh giá, ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán.

Chương II
QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Điều 3. Khái niệm, yêu cầu đối với bảng chứng kiểm toán

1. Bảng chứng kiểm toán được hiểu 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 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, báo cáo tài chính (*viết tắt là BCTC*) và những tài liệu, thông tin khác.

Ví dụ 1: BCTC, 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 làm việc của KTVNN; biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán của KTVNN; bảng tính toán có xác nhận của đơn vị, đối tượng có liên quan...).

2. Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bảng chứng kiểm toán, gồm:

a) 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 các tài liệu, thông tin cần thiết do KTVNN thu thập được liên quan đến số liệu, thông tin trình bày tại Báo cáo kiểm toán, Biên bản kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTVNN đưa ra đánh giá và ý kiến kiểm toán (*tham khảo Phụ lục số I kèm theo Hướng dẫn này*).

b) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện, các sai sót, hạn chế, kiến nghị kiểm toán: Là các tài liệu, thông tin do KTVNN thu thập được liên quan đến các phát hiện, các sai sót, hạn chế và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTVNN đưa ra đánh giá và ý kiến kiểm toán (*tham khảo Phụ lục số II kèm theo Hướng dẫn này*).

3. Bảng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp. Trong đó:

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

a1) 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 KTVNN.

Ví dụ 2: Mục đích thu thập bằng chứng chứng minh sự hiện hữu của tài sản thì thủ tục kiểm toán cần thực hiện là kiểm kê tài sản. Tuy nhiên, việc kiểm kê tài sản chỉ cho biết sự hiện hữu của tài sản, không chứng minh được 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, 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; hóa đơn mua bán; tài liệu và chứng từ xác nhận quyền sở hữu, quyền sử dụng đối với tài sản cần xác định...).

a2) Tính liên quan: Đề cập đến mức độ mà các bằng chứng kiểm toán liên kết chặt chẽ và quan trọng với mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán được giải quyết.

a3) Tính hợp lệ: Đề cập đến mức độ mà bằng chứng kiểm toán là cơ sở hợp lý và có ý nghĩa để đánh giá về nội dung kiểm toán.

a4) Độ tin cậy của tài liệu, thông tin: Chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh của các tài liệu, thông tin thu thập được, 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 nguyên tắc sau:

- Bảng 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 do khách hàng ký, xác nhận (nguồn gốc độc lập bên ngoài đơn vị) có độ tin cậy cao hơn các bảng kê nợ phải trả do đơn vị được kiểm toán lập và cung cấp.

- Bảng 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.

- Bảng 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: Bảng chứng kiểm toán do KTVNN trực tiếp thu thập được thông qua trực tiếp kiểm kê hoặc chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho đáng tin cậy hơn so với biên bản kiểm kê được thực hiện và cung cấp bởi đơn vị.

- Bảng 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 (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.

Ví dụ 7: Bảng chứng kiểm toán là các chứng từ gốc cung cấp cho KTVNN sẽ đáng tin cậy hơn các chứng từ photocopy bởi việc tạo lập chứng từ photocopy 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 bản sao có giá trị pháp lý như bản chính khi được thực hiện theo đúng quy định của pháp luật có liên quan.

- Bảng chứng kiểm toán sẽ có sức thuyết phục cao hơn khi có được thông tin từ nhiều nguồn và nhiều loại khác nhau cùng xác nhận.

b) Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán.

b1) 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 mỗi bằng chứng kiểm toán đó.

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, KTVNN cần phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán liên quan đến khoản mục để đánh giá tính hiện hữu, đầy đủ của hàng tồn kho cũng như khẳng định tính trung thực và đảm bảo sự trình bày của khoản mục này trên BCTC là hợp lý.

Khi đánh giá bằng chứng đã đầy đủ hay chưa, KTVNN phải xem xét các yếu tố như: Quá trình tiếp cận, thu thập thông tin đã phù hợp chưa; tính tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB); hiểu biết và kinh nghiệm của KTVNN về đơn vị được kiểm toán; việc sử dụng các bằng chứng liệu có dẫn đến việc đưa ra kết luận không phù hợp hoặc không đầy đủ, cung cấp thông tin không khách quan, không tăng thêm giá trị cho người sử dụng báo cáo kiểm toán hay không.

b2) Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán yêu cầu KTVNN phải thu thập số lượng bằng chứng cần thiết bảo đảm đủ căn cứ hỗ trợ cho KTVNN đưa ra đánh giá, xác nhận và kiến nghị kiểm toán.

Ví dụ 9: Trường hợp hàng tồn kho được gửi bán đại lý tại bên thứ ba (hình thức đại lý bán đúng giá hưởng hoa hồng) xác định là trọng yếu đối với BCTC, 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: Trực tiếp hoặc chứng kiến kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của bên thứ ba, nếu có thể; kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ (phiếu nhập kho, bảng kê bán hàng).

4. 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 bảo đảm.

5. 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 4. Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán

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.

a1) 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 kế toán, BCTC của đơn vị; từ kiểm tra thực tế (như: Chứng kiến kiểm kê, kiểm quỹ; tổ chức kiểm tra thực tế công trình, hàng hóa, thiết bị mua sắm; kiểm tra hiện trường khai thác khoáng sản, rừng cây được giao quản lý, bảo vệ...).

a2) 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 tính toán... có xác nhận của đơn vị, đối tượng có liên quan; hoặc lập bảng kê chi tiết (*ghi rõ nghiệp vụ kinh tế, giá trị, mã số hồ sơ điện tử và lý do liên quan đến phát hiện kiểm toán, các sai sót*) và có xác nhận của đơn vị, đối tượng có liên quan để nâng cao chất lượng của bằng chứng kiểm toán.

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

b1) 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 luân chuyển nội bộ hoặc 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 11: BCTC, báo cáo quyết toán ngân sách, kế hoạch tài chính, các sổ kế toán, các 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 12: Hóa đơn bán hàng của nhà cung cấp, phiếu xuất kho kèm biên bản bàn giao tài sản cố định, vé tàu xe, báo cáo của các đơn vị cấp dưới, các đơn vị liên doanh, liên kết gửi cho đơn vị...

b2) Đối với tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán cung cấp trên cơ sở sử dụng kết quả công việc từ cán bộ chuyên môn của đơn vị hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thì việc sử dụng tài liệu, thông tin này làm bằng chứng kiểm toán thực hiện theo quy định CMKTNN và các văn bản quy định có liên quan, 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 được kiểm toán do họ tạo ra, 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.

- Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của các bước, nội dung công việc mà cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, KTVNN phải đánh giá tính phù hợp, hợp lý của các phát hiện với các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến kết quả công việc mà KTVNN sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.

Ví dụ 13: Khi sử dụng kết quả kiểm toán của kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán hoặc 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, tính khách quan của kiểm toán viên nội bộ và sự thích hợp của kết quả kiểm toán từ kiểm toán viên nội bộ; kiểm tra tính pháp lý, năng lực, kinh nghiệm của công ty định giá và sự phù hợp của kết quả định giá tại thời điểm định giá.

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

c1) Đánh giá sự cần thiết phải sử dụng thông tin, tài liệu từ đối tượng bên ngoài. 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.

Việc sử dụng chuyên gia để thu thập bằng chứng kiểm toán thực hiện theo quy định tại Quy chế về sử dụng cộng tác viên kiểm toán nhà nước của KTNN, CMKTNN và các văn bản quy định của pháp luật có liên quan.

c2) Đánh giá tính độc lập, khách quan của đối tượng cung cấp thông tin nhằm bảo đảm bằng chứng kiểm toán được cung cấp đáng tin cậy.

c3) 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 14: Tài liệu từ bên thứ ba; báo cáo của các chuyên gia, dữ liệu cần 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 15: 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 5. Các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán

1. Thủ tục đánh giá rủi ro

a) KTVNN thiết kế và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập bằng chứng kiểm toán làm cơ sở: (i) Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu; (ii) Thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

b) Thủ tục đánh giá rủi ro gồm:

b1) Phỏng vấn lãnh đạo và những người chịu trách nhiệm trong đơn vị được kiểm toán mà theo xét đoán của KTVNN có khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn như: Lãnh đạo đơn vị; bộ phận thanh tra, kiểm soát hoặc kiểm toán nội bộ; bộ phận pháp chế; cán bộ trực tiếp thực hiện...

b2) Thực hiện thủ tục phân tích: Kết quả của các thủ tục phân tích có thể cung cấp dấu hiệu ban đầu về khả năng có sai sót trọng yếu.

b3) Quan sát và kiểm tra có thể cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc phỏng vấn lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, các cá nhân khác trong đơn vị đồng thời cung cấp thêm những thông tin về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

2. Thử nghiệm kiểm soát

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

a1) 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.

a2) 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.

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

c) Khi hoạt động kiểm soát không hữu hiệu, 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*).

d) Khi kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, KTVNN cần đánh giá quá trình thiết kế, xây dựng, ban hành và thực hiện các kiểm soát đó.

đ) 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...

e) 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 như: Tần suất thực hiện kiểm soát; khoảng thời gian kiểm soát được thực hiện; tỷ lệ sai lệch dự kiến...

f) Trong trường hợp đơn vị sử dụng công nghệ thông tin để kiểm soát, nếu KTVNN xác định một kiểm soát tự động vận hành đúng như dự kiến thì có thể xem xét thực hiện các thử nghiệm để xác định rằng kiểm soát đó tiếp tục vận hành hiệu quả. Các thử nghiệm đó có thể bao gồm:

f1) Thử nghiệm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin liên quan đến ứng dụng công nghệ thông tin.

f2) Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến tính toàn vẹn của dữ liệu của đơn vị hoặc tính đầy đủ và chính xác của các báo cáo do hệ thống của đơn vị tạo ra hoặc để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu mà chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

f3) Xem xét bản chất của các rủi ro liên quan phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin để làm cơ sở cho việc thiết kế các thủ tục kiểm toán bổ sung để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.

g) 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 không đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước.

3. Thử nghiệm cơ bản

a) 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:

a1) 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.

a2) 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.

a3) 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.

b) 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 cần 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.

c) 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 6. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

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, thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán thường được sử dụng là: Quan sát; kiểm tra, đối chiếu; xác nhận từ bên ngoài; tính toán lại; phỏng vấn; thủ tục phân tích; thực hiện lại. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau.

a) 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 đơn vị được kiểm toán.

Ví dụ 16: 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...

a1) 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.

a2) Trình tự thực hiện 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 điểm, khoảng thời gian diễn ra các nghiệp vụ cần xem xét của đơn vị.

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

b) Phương pháp 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.

Ví dụ 17: KTVNN kiểm tra, đối chiếu việc thực hiện nghĩa vụ ngân sách nhà nước (viết tắt là NSNN) giữa số liệu trên báo cáo của đơn vị và số liệu cơ quan quản lý nhà nước hoặc cơ quan cấp trên trực tiếp của đơn vị đang theo dõi.

b1) 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 được kiểm toán. 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.

b2) Phương pháp này thường được áp dụng để soát xét chứng từ, sổ kế toán, BCTC và các tài liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình (*lưu ý: 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 có thể chưa đủ tin cậy để đánh giá về quyền sở hữu và giá trị của tài sản*).

b3) Trình tự thực hiện gồm:

- Thu thập các hồ sơ tài liệu liên quan đến nội dung kiểm toán: Đối với hồ sơ tài liệu kế toán bao gồm BCTC, 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 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 nội dung kiểm toán.

- Kiểm tra tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu như tính pháp lý, 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 và đầy đủ của 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.

c) Phương pháp xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán mà KTVNN thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba ở dạng văn bản giấy, văn bản điện tử hoặc một dạng khác. KTVNN thu thập bằng chứng kiểm toán do các bên cung cấp phải được xác nhận của các bên; trường hợp đơn vị có liên quan từ chối xác nhận thì vẫn được ghi nhận là bằng chứng kiểm toán.

Ví dụ 18: KTVNN yêu cầu đơn vị được kiểm toán gửi thư cho đối tượng nợ, xác nhận trực tiếp một hoặc một số khoản hoặc toàn bộ số dư các khoản phải thu, phải trả được xác định là trọng yếu có thể ảnh hưởng đến BCTC để đưa ra đánh giá, kết luận, kiến nghị kiểm toán.

c1) Phương pháp này thường được áp 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 với bên thứ ba và các thông tin có liên quan khác.

c2) Trình tự thực hiện gồm:

- Lập kế hoạch những nội dung số liệu, thông tin cần đối chiếu, xác nhận từ bên thứ ba, như số dư tài khoản, nguồn vốn giải ngân, số ghi thu ghi chi, các

khoản phải thu phải trả, nguồn gốc xuất xứ hàng hóa...

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

d) 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 19: Khi thực hiện kiểm toán giá trị nghiệm thu, thanh toán của dự án đầu tư xây dựng cơ bản, 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.

d1) Phương pháp này thường được áp dụng để kiểm tra tính chính xác của số liệu trên chứng từ, sổ kế toán, BCTC và các hồ sơ, tài liệu liên quan khác.

d2) Trình tự thực hiện gồm:

- Thu thập nguồn dữ liệu tính toán: Đối với kiểm toán BCTC là tập hợp chi phí, phiếu xuất kho, bảng xác nhận thanh toán giá trị khối lượng hoàn thành...; đối với kiểm 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.

đ) 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.

đ1) 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 (*lãnh đạo đơn vị, cán bộ quản lý, phụ trách bộ phận, đối tượng thụ hưởng dịch vụ trong hoặc ngoài đơn vị...*).

- 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, hoặc ý kiến khác (*nếu có*). Đối với phương pháp gián tiếp, KTVNN cần phải đưa 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.

đ2) 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 KTVNN đã thu thập được.

đ3) Trong một số trường hợp, KTVNN cần yêu cầu lãnh đạo của đơn vị

được kiểm toán giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời.

đ4) Trình tự thực hiện gồm:

- Lập kế hoạch phỏng vấn: Trước khi tiến hành phỏng vấn 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 mà 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.

e) 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, phí 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 20: Thông qua phân tích các số liệu, thông tin, các chỉ tiêu 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.

e1) Phương pháp này thường được áp dụng để 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.

e2) Trình tự thực hiện 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.

f) Phương pháp 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. Đây 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 21: Kiểm tra lại căn cứ, cơ sở xây dựng định mức lao động của đơn vị để xác định kết quả về chi phí tiền lương, thu nhập.

f1) Phương pháp này thường được áp dụng để kiểm tra lại 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.

f2) Trình tự thực hiện gồm:

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

- Thu thập hồ sơ tài liệu liên quan đến nội dung thực hiện lại, hồ sơ KSNB 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 và đưa ra ý kiến kiểm toán.

3. 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 và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán; gian lận trong lập và trình bày BCTC (*tham khảo Phụ lục số III kèm theo Hướng dẫn này*).

Điều 7. Đánh giá bằng chứng kiểm toán

1. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTVNN phải xem xét sự phù hợp của 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.

2. Nếu thông tin từ các bằng chứng kiểm toán 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 kiểm toán thì KTVNN có thể phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán đã xác định:

a) 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 KSNB.

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

c) 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.

3. KTVNN phải đưa ra đánh giá về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. 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.

Ví dụ 22: Khi thực hiện kiểm toán khoản mục hàng tồn kho trên BCTC của đơn vị, KTVNN nhận thấy hàng tồn kho chiếm tỷ trọng lớn, được lưu tại các kho khác nhau trên địa bàn các tỉnh, bằng chứng kiểm toán thu thập là các biên bản kiểm kê hàng tồn kho cuối năm. Các bằng chứng kiểm toán chưa đủ cơ sở kết luận về tính hiện hữu, chính xác của hàng tồn kho, KTVNN cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bổ sung bằng chứng kiểm toán như: Đối chiếu số liệu kiểm kê với sổ chi tiết kho, phiếu nhập – xuất...

4. Một số yếu tố cần lưu ý khi đánh giá về tính thích hợp và đầy đủ của bằng chứng kiểm toán:

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

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

c) Kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước liên quan đến các sai sót tương tự;

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

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

e) Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;

f) Hiểu biết của KTVNN về đơn vị và môi trường của đơn vị, trong đó có hệ thống KSNB.

5. 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.

6. Khi bằng chứng thu được có mâu thuẫn với nhau, KTVNN phải thực hiện thủ tục kiểm tra bổ sung để xác định nguyên nhân và độ tin cậy của từng nguồn bằng chứng kiểm toán.

Điều 8. Hình thành ý kiến kiểm toán

1. 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 xuống 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.

2. 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.

3. 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.

Ví dụ 23 (tiếp ví dụ 22): Nếu vẫn không thể thu thập thêm bằng chứng đáng tin cậy đối với khoản mục hàng tồn kho, KTVNN phải đánh giá ảnh hưởng đến

tính trọng yếu của hàng tồn kho và có thể đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ trong báo cáo kiểm toán.

Điều 9. Quản lý bằng chứng kiểm toán

1. Bằng chứng kiểm toán phải được soát xét, tổng hợp, phân loại, sắp xếp, mã hóa và đưa vào lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán; việc quản lý, khai thác, sử dụng bằng chứng kiểm toán được thực hiện theo quy định tại CMKTNN và theo các quy định hiện hành của KTNN.

2. Một số lưu ý đối với việc quản lý bằng chứng kiểm toán là tài liệu điện tử (*bao gồm tài liệu số và tài liệu điện tử khác*)

a) Bằng chứng kiểm toán là các tài liệu số (*gồm: Tài liệu tạo lập dạng số và bản số hóa tài liệu*): (i) Phải đáp ứng các tiêu chuẩn, cấu trúc dữ liệu hồ sơ, tài liệu lưu trữ số; bảo đảm tính toàn vẹn, thống nhất, độ xác thực, an toàn và khả năng truy cập; (ii) Phải bảo quản an toàn, toàn vẹn về nội dung và khuôn dạng, bảo đảm được xác thực lâu dài, khả năng truy cập và được chuyển đổi phù hợp với sự thay đổi của công nghệ, đáp ứng các yêu cầu của pháp luật về an toàn thông tin mạng.

b) Bằng chứng kiểm toán là tài liệu điện tử khác (*là tài liệu được tạo lập, gửi, nhận và lưu trữ bằng các phương tiện hoạt động dựa trên công nghệ thông tin, điện tử, từ tính, truyền dẫn không dây, quang học, điện từ hoặc công nghệ khác tương tự*): Được thực hiện phù hợp với tính chất vật mang tin của tài liệu lưu trữ điện tử đó.

c) Bằng chứng kiểm toán là các tài liệu điện tử có thể 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*).

3. Bằng chứng kiểm toán liên quan đến danh mục bí mật nhà nước được lưu, bảo quản, khai thác theo quy định về bảo vệ bí mật nhà nước của pháp luật và của KTNN.

Chương III

TỔ CHỨC THỰC HIỆN

Điều 10. Tổ chức thực hiện

1. Thủ trưởng 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 có trách nhiệm tổ chức, thực hiện Hướng dẫn này.

2. 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./.

Phụ lục số I

THAM KHẢO MỘT SỐ 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

Bảng chứng kiểm toán liên quan đến các thông tin, số liệu là căn cứ được trình bày tại các báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán chủ yếu dựa trên các hồ sơ, tài liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp. Tùy thuộc vào từng lĩnh vực được kiểm toán, bảng chứng kiểm toán sẽ khác nhau nhưng phải bảo đảm yêu cầu về tính đầy đủ và thích hợp đánh giá, xác nhận các thông tin, số liệu được trình bày trên báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán. Một số gợi ý trong từng lĩnh vực kiểm toán như sau:

1. Lĩnh vực kiểm toán ngân sách

1.1. Tại đơn vị dự toán cấp I thuộc ngân sách trung ương

(1) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến các số liệu, thông tin về công tác lập, giao dự toán ngân sách

a) Các tài liệu về lập dự toán thu, chi NSNN, kế hoạch vốn chi đầu tư phát triển của đơn vị dự toán cấp I gửi Bộ Tài chính; của đơn vị dự toán ngân sách, đơn vị sử dụng ngân sách gửi đơn vị dự toán ngân sách cấp trên trực tiếp...

b) Các tài liệu về giao, điều chỉnh dự toán: Quyết định giao dự toán thu, chi NSNN, giao chỉ tiêu kế hoạch vốn đầu tư phát triển của cấp có thẩm quyền (*giao lần đầu và điều chỉnh, bổ sung trong năm nếu có*); quyết định phân bổ kế hoạch vốn và điều chỉnh (*nếu có*); các tài liệu thuyết minh giao dự toán; văn bản của Bộ Tài chính đối với việc giao, điều chỉnh dự toán của đơn vị dự toán cấp I cho các đơn vị sử dụng ngân sách (*nếu có*)...

(2) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến công tác quản lý, điều hành việc chấp hành ngân sách

a) Các văn bản, quy định, hướng dẫn của bộ, cơ quan trung ương về quản lý, điều hành việc chấp hành ngân sách trong năm (*trong đó có các văn bản về tổ chức thu, chi NSNN*).

b) Báo cáo định kỳ của đơn vị dự toán cấp I gửi Bộ Tài chính và các cơ quan có liên quan về thực hiện thu, chi NSNN (*nếu có*).

c) Số liệu, báo cáo về tình hình ứng trước kế hoạch vốn và thu hồi vốn ứng trước cho các dự án đầu tư; 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 NSNN; báo cáo tình hình nợ đọng trong năm được kiểm toán và năm trước đó liên kế và các tài liệu khác có liên quan đến xác định số nợ đọng xây dựng cơ bản của bộ, cơ quan Trung ương (*nếu có*).

(3) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến công tác quyết toán ngân sách

a) Báo cáo quyết toán của đơn vị sử dụng NSNN, báo cáo quyết toán của bộ, cơ quan trung ương.

b) Tài liệu về thuyết minh chuyển nguồn sang năm sau theo quy định của Luật NSNN; bảng đối chiếu, xác nhận NSNN với Kho bạc nhà nước nơi giao dịch; thông báo xét duyệt quyết toán của đơn vị dự toán cấp trên trực tiếp của đơn vị sử dụng ngân sách, đơn vị giao dự toán (*nếu có*); văn bản kiểm tra của Bộ Tài chính đối với báo cáo quyết toán NSNN của bộ, cơ quan trung ương (*nếu có*)...

1.2. Tại các cấp ngân sách địa phương

(1) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến các số liệu, thông tin về công tác lập, giao dự toán ngân sách.

a) Các hồ sơ, tài liệu về lập dự toán thu, chi NSNN của địa phương trình Hội đồng nhân dân (HĐND) tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương (*sau đây gọi chung là cấp tỉnh*) gửi Bộ Tài chính; tài liệu, văn bản lập dự toán thu, chi NSNN xã, phường, đặc khu (*sau đây gọi chung là cấp xã*) lập gửi Sở Tài chính và trình HĐND cấp xã; tài liệu, văn bản lập dự toán của đơn vị dự toán cấp I gửi Sở Tài chính...

b) Các văn bản thảo luận và quyết định dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách của các cấp có liên quan.

c) Tài liệu về việc giao dự toán của Quốc hội, Bộ Tài chính cho địa phương; của HĐND, UBND cấp tỉnh cho cấp xã và các đơn vị dự toán cấp I.

d) Hồ sơ lập dự toán thu của cơ quan thuế; dự toán thu xuất nhập khẩu và các văn bản liên quan đến thu xuất nhập khẩu do cơ quan Hải quan lập.

đ) Tài liệu phân bổ dự toán thu, chi NSNN, phân bổ vốn đầu tư được HĐND tỉnh thông qua; các văn bản điều chỉnh dự toán ngân sách các cấp có liên quan (*nếu có*).

e) Nghị quyết của HĐND tỉnh về kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội 05 năm; nghị quyết của HĐND tỉnh về các khoản phí, lệ phí theo thẩm quyền; nghị quyết của HĐND tỉnh về tỷ lệ phần trăm phân chia các khoản thu giữa các cấp NSDP, về phân cấp nguồn thu - nhiệm vụ chi giữa các cấp NSDP, quy định các nguyên tắc, tiêu chí và định mức phân bổ dự toán chi thường xuyên (*nếu có*).

...

(2) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến công tác chấp hành ngân sách

a) Các tài liệu, văn bản về tình hình thực hiện dự toán thu, chi NSNN như: Các văn bản của địa phương về điều hành thực hiện dự toán trong năm; các văn bản điều hành thu của cơ quan thuế, hải quan; báo cáo tình hình thực hiện dự toán của đơn vị, thuyết minh các khoản tăng, giảm; báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch đầu tư của địa phương; báo cáo đánh giá tình hình kinh tế xã hội trong năm của địa phương (*trong đó có tình hình thu - chi ngân sách*)...

b) Các tài liệu, văn bản liên quan đến công tác kiểm toán thu ngân sách nhà nước như: Báo cáo tổng hợp kết quả miễn, giảm thuế, gia hạn thuế (*theo sắc thuế và theo lĩnh vực*) kèm theo bản phân tích đánh giá tình hình miễn, giảm, gia hạn thuế; các báo cáo theo quy trình hoàn thuế; hồ sơ, tài liệu để lập kế hoạch kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế...

c) Các tài liệu, văn bản liên quan đến công tác kiểm toán chi ngân sách nhà nước như: 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...*); dự toán kinh phí thực hiện các Chương trình mục tiêu quốc gia, kinh phí bổ sung có mục tiêu do địa phương lập trình Bộ Tài chính; các văn bản (*thông báo dự toán, quyết định*) của Bộ Tài chính về cấp kinh phí bổ sung có mục tiêu; các hồ sơ tài liệu liên quan đến việc bổ sung vốn cho ngân sách cấp dưới; sổ (*hoặc bảng kê*) theo dõi chi tiết các khoản chi trong năm kiểm toán dưới hình thức lệnh chi tiền, các khoản chi bổ sung ngoài dự toán đầu năm cho các đơn vị dự toán...

d) Các tài liệu, văn bản liên quan đến công tác kiểm toán chi đầu tư NSNN như: Báo cáo đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch đầu tư phát triển nguồn NSNN; văn bản hướng dẫn phân bổ vốn đầu tư trong năm; quyết định phân cấp quản lý đầu tư xây dựng của địa phương; quyết định của UBND tỉnh về phân bổ, giao kế hoạch vốn đầu tư (*bao gồm cả các quyết định bổ sung, điều chỉnh*); sổ liệu, báo cáo về tình hình ứng trước kế hoạch vốn và thu hồi vốn ứng trước cho các dự án đầu tư...

...

(3) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến công tác quyết toán ngân sách

a) 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 NSNN.

b) Quyết toán thu, chi ngân sách cấp xã; quyết toán vốn đầu tư công nguồn NSNN theo năm ngân sách cấp xã quản lý (*quyết toán theo niên độ*).

c) Các văn bản xét duyệt quyết toán của các cấp có liên quan.

d) Các văn bản liên quan đến chuyển nguồn NSNN; Bảng tổng hợp, phân tích kết dư năm trước năm kiểm toán.

e) Các văn bản hướng dẫn công tác khóa sổ kế toán hàng năm của KBNN hoặc Bộ Tài chính.

...

1.3. Tại các đơn vị dự toán, đơn vị sử dụng ngân sách

Bảng chứng kiểm toán là BCTC, báo cáo quyết toán, các sổ và chứng từ kế toán; quy chế chi tiêu nội bộ; các biên bản kiểm kê, đối chiếu định kỳ hoặc cuối năm; các tờ khai quyết toán thuế; quy định về chức năng, nhiệm vụ, loại hình đơn vị (*cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị sự nghiệp*); quyết định giao tự chủ cho đơn vị của cấp có thẩm quyền (*bao gồm đề án tự chủ đơn vị lập*); biên bản, thông báo xét duyệt báo cáo quyết toán của cấp có thẩm quyền (*nếu có*), biên bản thanh tra, kiểm toán của cơ quan chức năng (*nếu có*)... Ngoài ra, bảng chứng kiểm toán có thể bao gồm một số tài liệu như sau:

a) Công tác chấp hành dự toán NSNN: Dự toán đơn vị lập (*kèm thuyết minh*); quyết định giao dự toán; tài liệu về xử lý thu, chi NSNN cuối năm (*nếu có*); đối chiếu, xác nhận với Kho bạc nhà nước;...

b) Quản lý thu chi: Quyết định ban hành mức thu hoặc phê duyệt hoạt động của cấp có thẩm quyền; thuyết minh xây dựng mức thu kèm định mức kinh tế kỹ thuật (*nếu có*); đề án liên doanh, liên kết, cho thuê cơ sở vật chất được phê duyệt; hợp đồng, biên bản nghiệm thu, thanh lý hợp đồng;...

...

1.4. Bảng chứng kiểm toán liên quan đến công tác thanh tra, kiểm tra, giám sát và các tài liệu khác

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

b) 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*).

...

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

(1) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán các số liệu, chỉ tiêu/khoản mục trên BCTC:

a) BCTC năm; bảng cân đối phát sinh.

b) Sổ tổng hợp, sổ chi tiết các tài khoản kế toán.

c) Biên bản kiểm kê tài sản, hàng hóa, thành phẩm, bán thành phẩm, nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

d) Các biên bản đối chiếu công nợ phải thu, phải trả; hồ sơ trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi (*nếu có*); báo cáo phân loại nợ; báo cáo chi tiết lãi cho vay chưa thu được...

đ) Bảng kê tăng giảm, trích khấu hao tài sản cố định; bảng phân bổ chi phí trả trước ngắn hạn, dài hạn...

e) Tài liệu về lao động tiền lương; báo cáo quyết toán tiền lương...

f) Các báo cáo quyết toán thuế và các khoản phải nộp NSNN.

...

(2) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán việc tuân thủ pháp luật, chính sách, chế độ

a) Đăng ký kinh doanh; Điều lệ tổ chức và hoạt động; quy chế tài chính của đơn vị, phân cấp trong quản lý tài chính...

b) Các quy định về chi tiêu nội bộ; quy chế bán hàng; quy chế mua sắm; quy chế đầu tư tài chính; các văn bản đặc thù liên quan đến hoạt động của đơn vị (*nếu có*)...

c) 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*).

...

(3) Bảng chứng kiểm toán liên quan đến một số nội dung kiểm toán đặc thù trong lĩnh vực ngân hàng, các tổ chức tín dụng

a) Kiểm toán phân loại nợ, trích lập dự phòng rủi ro: Báo cáo phân loại nợ, trích lập dự phòng rủi ro của chi nhánh đối với từng khách hàng; thông báo phân loại nợ, trích lập dự phòng rủi ro; hồ sơ tín dụng chi tiết...

b) Kiểm toán cơ cấu nợ: Báo cáo khách hàng cơ cấu nợ theo từng quy định; hồ sơ chi tiết kèm theo...

c) Kiểm toán xử lý nợ: Báo cáo tình hình xử lý nợ trong năm, số dư nợ đã xử lý, số thu nợ; hồ sơ chi tiết kèm theo...

...

3. Lĩnh vực kiểm toán các dự án đầu tư

(1) Bảng chứng kiểm toán liên quan nội dung kiểm toán chủ trương đầu tư, dự án đầu tư, dự toán, lựa chọn nhà thầu như: Quyết định phê duyệt chủ trương đầu tư, quyết định phê duyệt dự án đầu tư; quyết định phê duyệt thiết kế - dự toán; quyết định phê duyệt kế hoạch lựa chọn nhà thầu và các quyết định điều chỉnh (nếu có)...

(2) Thực hiện kiểm toán chi phí đầu tư, công tác thanh quyết toán bằng chứng kiểm toán cần thu thập và đánh giá:

a) Hợp đồng kinh tế; biên bản thanh lý hợp đồng (nếu có).

b) Quyết định phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành; bảng tính toán chi tiết giá trị quyết toán và báo cáo kết quả thẩm tra quyết toán của cơ quan có thẩm quyền (đối với dự án đã được phê duyệt quyết toán).

c) Hồ sơ quyết toán hoặc tổng hợp quyết toán A-B (trường hợp dự án, gói thầu đã có quyết toán A-B nhưng chưa lập và phê duyệt quyết toán dự án hoàn thành): Bảng tổng hợp giá trị đề nghị quyết toán; biên bản nghiệm thu hoàn thành toàn bộ công việc thuộc phạm vi hợp đồng và công việc phát sinh ngoài phạm vi hợp đồng; bảng tính toán chi tiết giá trị quyết toán.

d) Báo cáo vốn đầu tư thực hiện, báo cáo nguồn vốn; bảng tổng hợp giá trị thanh toán đến thời điểm kiểm toán (trường hợp dự án, gói thầu chưa quyết toán); bảng tính toán chi tiết giá trị nghiệm thu khối lượng hoàn thành (nếu có).

đ) Biên bản nghiệm thu, bàn giao công trình đưa vào sử dụng (nếu có).

e) Báo cáo kết quả kiểm toán độc lập về dự án, gói thầu; 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).

....

(3) Đối với các dự án đầu tư theo hình thức hợp đồng đối tác công tư (PPP): Quyết định phê duyệt kết quả lựa chọn nhà đầu tư; hợp đồng PPP và phương án tài chính; biên bản nghiệm thu, bàn giao công trình đưa vào sử dụng (nếu có);....

(4) Đối với các dự án áp dụng mô hình công nghệ thông tin (*BIM*): (i) Các dữ liệu BIM của công trình theo các định dạng gốc và định dạng chuẩn IFC 4.0 hoặc các định dạng mở khác phù hợp với đặc thù, tính chất của công trình được nộp cho cơ quan chuyên môn về xây dựng; (ii) Tập tin BIM được lưu trữ trong cơ sở dữ liệu quốc gia về hoạt động xây dựng của pháp luật về cơ sở dữ liệu quốc gia về hoạt động xây dựng...

...

4. Đối với cuộc kiểm toán hoạt động/chuyên đề

Bằng chứng kiểm toán đối với các cuộc kiểm toán hoạt động/chuyên đề là các hồ sơ, tài liệu có liên quan phù hợp với chủ đề, mục tiêu, nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán đó giúp KTVNN thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp để đánh giá, xác nhận các thông tin, số liệu được trình bày tại báo cáo kiểm toán, biên bản kiểm toán.

(Ghi chú: Các bằng chứng kiểm toán chủ yếu nêu trên mang tính định hướng, gợi mở, tùy vào từng trường hợp cụ thể có thể có nhiều hơn hay ít hơn để phù hợp với bối cảnh cuộc kiểm toán, nhằm bảo đảm nguyên tắc bằng chứng kiểm toán phải đầy đủ và thích hợp).

Phụ lục số II

BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN CÁC PHÁT HIỆN, CÁC SAI SÓT, HẠN CHẾ, KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN

Trong quá trình thực hiện kiểm toán KTVNN vận dụng linh hoạt các phương pháp, thủ tục để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp với mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán thực hiện; các bằng chứng kiểm toán phải đáp ứng yêu cầu và là cơ sở cho các đánh giá và kiến nghị kiểm toán. Dưới đây gọi ý một số bằng chứng kiểm toán liên quan đến các phát hiện kiểm toán, sai sót, hạn chế, kiến nghị kiểm toán:

1. Các bằng chứng kiểm toán là các tài liệu thu thập được từ đơn vị được kiểm toán hoặc các đơn vị, tổ chức khác

a) Các ghi chép kế toán, chứng từ kế toán, sổ kế toán chi tiết, hợp đồng kinh tế, các 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*).

b) Đối với các dự án được kiểm toán:

- Các điều, khoản của hợp đồng làm căn cứ đưa ra ý kiến đánh giá, kết luận kiểm toán đối với các sai sót;

- Hồ sơ thanh/quyết toán có xác nhận các bên có liên quan, trong đó có công việc/hạng mục sai sót (*hoặc chi tiết chi phí đầu tư đề nghị quyết toán liên quan đến công việc/hạng mục có sai sót*).

- Hồ sơ nghiệm thu khối lượng; bản vẽ thiết kế chi tiết, bản vẽ hoàn công... liên quan đến sai sót (*đối với dự án phức tạp có thể lập danh mục các tài liệu để tham chiếu như: Bảng kê các bản vẽ chi tiết, bản vẽ hoàn công liên quan đến sai sót, mã số hồ sơ điện tử và lý do liên quan đến phát hiện kiểm toán, các sai sót và phải có xác nhận của đơn vị*).

...

c) Các văn bản đặc thù; các hồ sơ, tài liệu bằng chứng khác liên quan đến các phát hiện sai sót, hạn chế (*nếu có*).

2. Các bằng chứng kiểm toán do KTVNN tạo lập (*có xác nhận của đơn vị*)

a) Các bảng tính toán về số liệu chênh lệch, thay đổi của KTVNN.

b) Các bản phân tích; phỏng vấn (*phỏng vấn đơn vị được kiểm toán, đơn vị có liên quan, người dân...*); các xác nhận; phim, ảnh, băng ghi âm, ghi hình... có liên quan trực tiếp đến kết quả kiểm toán.

c) Các biên bản kiểm tra, đối chiếu; biên bản kiểm tra hiện trường; biên bản làm việc.

...

3. Một số bằng chứng kiểm toán khác

a) Ý kiến của chuyên gia về nội dung/vấn đề được kiểm toán.

- b) Bảng chứng thu thập thông qua ứng dụng công nghệ thông tin phân tích.
- c) Đối với lĩnh vực kiểm toán công nghệ thông tin: Các dữ liệu lưu vết các chỉnh sửa dữ liệu nghiệp vụ;

...

(Ghi chú: Các danh mục bằng chứng chủ yếu nêu trên mang tính định hướng, gợi mở, tùy vào từng trường hợp cụ thể có thể có nhiều hơn hay ít hơn để phù hợp với bối cảnh cuộc kiểm toán, nhằm bảo đảm nguyên tắc bằng chứng kiểm toán phải đầy đủ và thích hợp).

Phụ lục số III

THAM KHẢO PHƯƠNG THỨC THU THẬP BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI MỘT SỐ KHOẢN MỤC, SỰ KIỆN ĐẶC BIỆT

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. Dưới đây là gợi ý một số nội dung:

TT	Khoản mục, sự kiện đặc biệt	Thủ tục, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán
1	Hàng tồn kho	KTVNN thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách: a) Tham gia hoặc quan sát việc kiểm kê hàng tồn kho. Lưu ý: (i) Nếu thời gian thực hiện kiểm kê khác ngày kết thúc kỳ kế toán thì KTVNN phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch xảy ra giữa thời điểm kiểm kê và ngày kết thúc kỳ kế toán; (ii) Nếu không thể tham gia kiểm kê, 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. b) KTVNN thực hiện thủ tục kiểm toán đối với các số liệu trên sổ theo dõi hàng tồn kho của đơn vị (<i>như sử dụng phương pháp kiểm tra, đối chiếu... để thực hiện so sánh các số liệu giữa sổ kế toán với thực tế, giữa các loại sổ chi tiết, sổ tổng hợp...</i>). c) KTVNN có thể so sánh, đánh giá hồ sơ kiểm kê của đơn vị với các tài liệu khác như: Hướng dẫn kiểm đếm và quy đổi hàng tồn kho, xử lý chênh lệch sau kiểm kê...; đối chiếu số liệu giữa báo cáo kiểm kê và sổ kế toán (BCTC; sổ theo dõi hàng tồn kho; tổng hợp nhập - xuất - tồn kho...). d) Trường hợp hàng tồn kho được bên thứ ba kiểm soát và bảo quản, KTVNN thu thập bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách: (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 (<i>chẳng hạn: Trực tiếp hoặc chứng kiến kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của bên thứ ba; kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ...</i>).
2	Các vụ kiện và tranh chấp liên quan đến đơn vị	Nếu 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 thì KTVNN có thể thực hiện:

TT	Khoản mục, sự kiện đặc biệt	Thủ tục, phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán
	được kiểm toán	a) 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 <i>(nếu có thể)</i>. b) 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. c) Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật có liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp.
3	Gian lận trong việc lập, trình bày BCTC	1. Ghi nhận doanh thu a) 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 KSNB của đơn vị đã đảm bảo cho việc hạch toán doanh thu là trung thực, hợp lý và đúng quy định của Nhà nước. b) 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. c) 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. 2. Các ước tính kế toán của đơn vị a) Sử dụng chuyên gia thực hiện một số ước tính độc lập tương tự để so sánh; b) Phỏng vấn các nhân viên không thực hiện nhiệm vụ để ước tính. c) So sánh với các ước tính kế toán của các năm tài chính trước để xem xét đơn vị được kiểm toán có tuân thủ tính nhất quán theo Chuẩn mực kế toán hay không <i>(ví dụ ước tính trích khấu hao tài sản cố định, tính giá thành sản phẩm...)</i>.

(Ghi chú: Các gợi ý thu thập bằng chứng kiểm toán chủ yếu nêu trên mang tính định hướng, gợi mở, tùy vào từng trường hợp cụ thể có thể có nhiều hơn hay ít hơn để phù hợp với bối cảnh cuộc kiểm toán, nhằm bảo đảm nguyên tắc bằng chứng kiểm toán phải đầy đủ và thích hợp).