

# ĐÁNH GIÁ TÍNH ĐẦY ĐỦ VÀ THÍCH HỢP CỦA BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN ĐỂ ĐƯA RA KẾT LUẬN, KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN

ThS. ĐẶNG THỊ MÂY - Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp \*

*Ngày 28/12/2018, Kiểm toán Nhà nước ban hành Quyết định số 03/2018/QĐ-KTNN hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán. Bài viết trao đổi về một số nội dung liên quan đến bằng chứng kiểm toán và việc đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán để đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán, qua đó giúp các đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước, các đoàn kiểm toán, thành viên đoàn Kiểm toán Nhà nước và các tổ chức, cá nhân tham gia hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước thực hiện đúng theo quy định.*

Từ khóa: Báo cáo tài chính, bằng chứng kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán tài chính

## EVALUATING THE ADEQUACY AND APPROPRIATENESS OF AUDIT EVIDENCE TO MAKE AUDIT CONCLUSION AND RECOMMENDATION

Dang Thi May - University of Economics – Technology for Industries

*On December 28th, 2018, the State Audit issued Decision No.03/2018/QĐ-KTNN providing guidance on audit evidence. The paper discusses some contents related to audit evidence and the assessment of the adequacy and appropriateness of audit evidence to make audit conclusions and recommendations, thereby helping affiliated units under The State Audit, the Audit Teams and their members, audit organizations and individual participants comply with regulations.*

*Keywords: Financial statements, audit evidence, State Audit, financial audit*

Ngày nhận bài: 14/2/2019

Ngày hoàn thiện biên tập: 4/3/2019

Ngày duyệt đăng: 8/3/2019

## Yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán

Theo Quyết định số 03/2018/QĐ-KTNN, bằng chứng kiểm toán là tài liệu, thông tin do kiểm toán viên nhà nước (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. Bằng 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 (BCTC) và những tài liệu, thông tin khác. Về yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán, khi thực hiện kiểm toán, cần lưu ý các nội dung sau:

*Thứ nhất*, tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán.

Tính thích hợp là tiêu chuẩn để đánh giá chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng 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. Chất lượng của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin làm cơ sở cho bằng 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. Chẳng hạn, 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 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, 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 các nguyên tắc sau:



*Một là*, 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.

*Hai là*, 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.

*Ba là*, 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.

*Bốn là*, 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. Chẳng hạn, văn bản có chữ ký của người xác nhận thông tin sẽ đảm bảo độ tin cậy hơn thông tin thu thập được từ cuộc phỏng vấn bằng lời với chính người đó.

*Năm là*, 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.

*Sáu là*, bằng chứng kiểm toán là các chứng từ điện tử phải đảm bảo yêu cầu: Thông tin dữ liệu điện tử phải được mã hóa, 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).

*Thứ hai*, tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán

Tính đầy đủ 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. 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 càng cần 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. Chẳng hạn, 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 BCTC là hợp lý.

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. 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.

Cần lưu ý rằng, 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. 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 mức độ thấp nhất.

### **Đánh giá bằng chứng kiểm toán**

Theo Quyết định số 03/2018/QĐ-KTNN, khi đánh giá bằng chứng kiểm toán, 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 2 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. 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 thực hiện các bước sau: 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 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 để hình thành ý kiến kiểm toán.

### **Cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán**

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 có thể chấp nhận được, 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...

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 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.

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.

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. Ngoài ra, còn phụ thuộc vào việc 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...

### **Tài liệu tham khảo:**

1. Quốc hội, Luật Kiểm toán nhà nước ngày 24/6/2015;
2. Kiểm toán Nhà nước, Quyết định số 03/2018/QĐ-KTNN ban hành hướng dẫn về bằng chứng kiểm toán;
3. Tổng Kiểm toán nhà nước (2016), Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15/7/2016 ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước;
4. Một số website: sav.gov.vn, baokiemtoannhanuoc.vn, thuvienphapluat.vn...