

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC
Số: .04/2014/QĐ-KTNN

CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc
Hà Nội, ngày 31 tháng 7 năm 2014

QUYẾT ĐỊNH

Ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 200
Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước;

Căn cứ Nghị quyết số 916/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về cơ cấu tổ chức của Kiểm toán nhà nước;

Căn cứ Nghị quyết số 917/2005/NQ-UBTVQH 11 ngày 15/9/2005 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về việc Quy định quy trình xây dựng và 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,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Ban hành kèm theo Quyết định này Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính.

Điều 2. Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 45 ngày, kể từ ngày ký.

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

CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 200 (CMKTNN 200)
CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN CỦA KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số: 04 /2014/QĐ-KTNN ngày 31 tháng 7 năm 2014 của Tổng Kiểm toán Nhà nước)

GIỚI THIỆU CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở Luật Kiểm toán nhà nước, CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước và ISSAI 200 của INTOSAI - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính. Các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực này được phát triển thành các hướng dẫn thực hành kiểm toán tài chính (CMTKNN cấp độ 4) và được sử dụng trong quá trình kiểm toán.

Mục đích và phạm vi áp dụng

2. Chuẩn mực này đưa ra các nguyên tắc cơ bản cho cuộc kiểm toán các báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính. Các nguyên tắc này cũng được áp dụng trong các trường hợp:

kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ; kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục nhất định của báo cáo tài chính; kiểm toán các báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt; hoặc kiểm toán báo cáo tài chính tóm tắt.

3. Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán tài chính (kiểm toán báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ quy định về lập, trình bày báo cáo tài chính; kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ; kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục nhất định của báo cáo tài chính; kiểm toán các báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt; hoặc kiểm toán báo cáo tài chính tóm tắt) của các tổ chức, đơn vị thuộc lĩnh vực công và các đối tượng khác theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.

4. Chuẩn mực này trình bày những vấn đề cốt lõi của các chuẩn mực kiểm toán tài chính cấp độ 3 trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Các nguyên tắc trong Chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện các chuẩn mực kiểm toán tài chính cấp độ 4 một cách nhất quán.

5. Trường hợp cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động các kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ cả các chuẩn mực kiểm toán tài chính, chuẩn mực kiểm toán tuân thủ và chuẩn mực kiểm toán hoạt động. Trường hợp có sự khác biệt giữa các chuẩn mực của các loại hình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải ưu tiên áp dụng nhóm chuẩn mực cho phù hợp với loại hình kiểm toán được áp dụng, nội dung chủ yếu của cuộc kiểm toán.

Quy định thực hiện

6. Chuẩn mực này đề cập các nguyên tắc cơ bản áp dụng cho một cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước.

7. Kiểm toán tài chính chủ yếu nhằm mục tiêu xác định xem báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán có phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành không, qua đó đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Ngoài ra, còn có các mục tiêu khác gắn liền với các nội dung kiểm toán như:

- (i) Các tài khoản hoặc các báo cáo tài chính khác không được lập và trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính dành cho các mục đích chung;
- (ii) Ngân sách, các khoản mục ngân sách, các khoản phân bổ ngân sách và các quyết định về phân bổ và sử dụng các nguồn lực;
- (iii) Các chính sách, chương trình và hoạt động được thực hiện theo quy định hoặc theo yêu cầu của các nhà tài trợ;
- (iv) Việc thực hiện trách nhiệm theo quy định pháp luật (ví dụ như việc thực hiện trách nhiệm quản lý nhà nước của các Bộ, ngành);
- (v) Các khoản thu, chi, các loại tài sản hoặc các khoản nợ.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ trong chuẩn mực

8. Thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực này được định nghĩa giống như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

9. Chuẩn mực này bao gồm các nội dung: Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính; Các yếu tố của kiểm toán tài chính; Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính.

Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính

Mục tiêu của kiểm toán tài chính

10. Mục đích của kiểm toán tài chính là làm tăng độ tin cậy của người sử dụng các báo cáo tài chính và thông tin tài chính. Để đạt được mục đích trên, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính, các thông tin tài chính có được lập và trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

11. Khi thực hiện kiểm toán tài chính, mục tiêu chung của kiểm toán viên nhà nước là:

(i) Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng, xét trên các khía cạnh trọng yếu, liệu báo cáo tài chính, các thông tin tài chính có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, báo cáo tài chính có được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ quy định hiện hành về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;

(ii) Lập báo cáo kiểm toán và công bố kết quả của cuộc kiểm toán phù hợp với các phát hiện kiểm toán.

Điều kiện tiên quyết để thực hiện một cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán tài chính

12. Đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải đánh giá xem cuộc kiểm toán có đủ điều kiện tiên quyết để thực hiện theo Chuẩn mực kiểm toán nhà nước hay không.

13. Điều kiện tiên quyết để thực hiện một cuộc kiểm toán tài chính theo Chuẩn mực kiểm toán nhà nước phải đáp ứng được các điều kiện sau:

(i) Khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng để lập các báo cáo tài chính là phù hợp với quy định hiện hành.

(ii) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thừa nhận và hiểu rõ trách nhiệm của họ đối với:

- Lập báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành, bao gồm cả thuyết minh, giải trình (nếu có);
- Hệ thống kiểm soát nội bộ để đảm bảo việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
- Tạo điều kiện để kiểm toán viên nhà nước có thể tiếp cận không hạn chế các thông tin, tài liệu có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

14. Đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán phải xem xét đơn vị dự kiến kiểm toán có thuộc đối tượng kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước và các quy định có liên quan hay không; báo cáo tài chính dự kiến được kiểm toán có được trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không.

15. Khuôn khổ quy định về lập báo cáo tài chính có thể sử dụng cho mục đích chung hoặc mục đích đặc biệt. Khuôn khổ quy định cũng có thể là quy định trình bày hợp lý hoặc quy định trình bày tuân thủ.

(i) Khuôn khổ quy định về lập báo cáo tài chính cho mục đích chung là khuôn khổ được thiết kế nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhiều đối tượng phổ biến.

(ii) Khuôn khổ quy định về lập báo cáo tài chính cho những mục đích đặc biệt là khuôn khổ được thiết kế nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cụ thể của một số đối tượng nhất định.

(iii) Khuôn khổ quy định về trình bày tuân thủ yêu cầu việc lập báo cáo tài chính phải tuân theo các yêu cầu quy định và không cho phép thoát ly khỏi quy định.

(iv) Khuôn khổ quy định về trình bày hợp lý yêu cầu phải tuân thủ theo quy định, nhưng cho phép có thể thoát ly hoặc bổ sung thêm các thông tin để đảm bảo báo cáo tài chính được trình bày rõ ràng và đúng đắn hơn.

16. Một bộ báo cáo tài chính đầy đủ của một đơn vị phải bao gồm các loại báo cáo được lập và trình bày theo quy định hiện hành về báo cáo tài chính. Ví dụ đối với một doanh nghiệp thì bộ báo cáo tài chính năm thường bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Bản thuyết minh báo cáo tài chính được lập theo mẫu quy định; đối với một đơn vị hành chính sự nghiệp, bộ báo cáo tài chính thường bao gồm: Bảng cân đối tài khoản, Tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng, Báo cáo chi tiết kinh phí hoạt động, Báo cáo chi tiết kinh phí dự án, Bảng đối chiếu dự toán kinh phí ngân sách tại Kho bạc nhà nước, Bảng đối chiếu tình hình tạm ứng và thanh toán tạm ứng kinh phí ngân sách tại Kho bạc nhà nước, Báo cáo thu - chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất, kinh doanh, Báo cáo tình hình tăng, giảm tài sản cố định, Báo cáo số kinh phí chưa sử dụng năm trước chuyển sang, Thuyết minh báo cáo tài chính.

17. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem khuôn khổ được đơn vị áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính có phù hợp với quy định pháp luật hiện hành hay không. Nếu kiểm toán viên nhà nước xét thấy là không phù hợp, thì việc áp dụng các quy định đó vẫn xem là có thể được phép áp dụng nếu:

- (i) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm các thông tin cần thiết về báo cáo tài chính nhằm tránh sự hiểu nhầm.
- (ii) 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.

Trường hợp các điều kiện trên không được đáp ứng, báo cáo kiểm toán và ý kiến của kiểm toán viên nhà nước 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.

18. Trường hợp kiểm toán các báo cáo tài chính có khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính thì kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán nhà nước về kiểm toán tài chính. Trường hợp kiểm toán tài chính không có khuôn khổ quy định về lập và trình bày các báo cáo tài chính (ví dụ một số chương trình; dự án, chương trình thực hiện theo yêu cầu của các nhà tài trợ,...), khi đó kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng các chuẩn mực, các hướng dẫn được phát triển dựa trên CMKTNN 200 làm hướng dẫn thực hành, phù hợp với những yêu cầu nhất định của từng cuộc kiểm toán.

19. Khi nhiệm vụ kiểm toán tài chính là bắt buộc, nhưng hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán không hội tụ đủ các điều kiện tiên quyết để thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính, thì chuẩn mực kiểm toán tài chính vẫn được xem là hướng dẫn thực hành tốt nhất và hoạt động kiểm toán cần được điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện cụ thể.

20. Khi nội dung chủ yếu của cuộc kiểm toán là kiểm toán tuân thủ, thì kiểm toán viên nhà nước cần tuân thủ các quy định tại CMKTNN 400 và các chuẩn mực liên quan về kiểm toán tuân thủ. Khi nội dung chủ yếu của cuộc kiểm toán là kiểm toán hoạt động, thì kiểm toán viên nhà nước cần tuân thủ các quy định tại CMKTNN 300 và các chuẩn mực liên quan về kiểm toán hoạt động.

Kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo cho các mục đích đặc biệt

21. Các nguyên tắc của Chuẩn mực này được áp dụng cho các cuộc kiểm toán tài chính đối với các báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo cho các mục đích chung cũng như các mục đích đặc biệt.

22. Một số khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính cho các mục đích đặc biệt liên quan đến các tổ chức thuộc khu vực công có thể là:

- (i) Báo cáo về các khoản thu, chi trên cơ sở kế toán tiền mặt mà một tổ chức có thể phải lập theo yêu cầu của các cơ quan quản lý;
- (ii) Báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu của các cơ quan, tổ chức hoặc các nhà tài trợ;
- (iii) Báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu riêng của cơ quan quản lý, cơ quan lập pháp hoặc các bên khác thực hiện chức năng giám sát; hoặc
- (iv) Báo cáo tình hình tài chính theo các quy định của hợp đồng hay một văn bản thỏa thuận.

Kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ, các yếu tố, các tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính

23. Chuẩn mực này áp dụng cho cuộc kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính đầy đủ, tuy nhiên cũng có thể áp dụng để kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ, các yếu tố, các tài khoản, các khoản mục, thuyết minh nhất định của báo cáo tài chính.

Các yếu tố của kiểm toán tài chính

24. Các yếu tố cơ bản trong kiểm toán lĩnh vực công đã được quy định tại CMKTTN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này cung cấp thêm các khía cạnh của các yếu tố liên quan đến một cuộc kiểm toán tài chính.

Ba bên liên quan trong kiểm toán tài chính

25. Ba bên liên quan trong kiểm toán tài chính là: Kiểm toán nhà nước, Đối tượng chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính và Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Các nội dung này được quy định tại CMKTTN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước .

Nội dung và các thông tin liên quan đến kiểm toán tài chính

26. Nội dung kiểm toán trong kiểm toán tài chính là các thông tin, tình hình tài chính, các hoạt động tài chính, các dòng tiền và các thuyết minh được trình bày trong báo cáo tài chính.

27. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp có liên quan đến nội dung được kiểm toán để đưa ra các ý kiến, kết luận hoặc kiến nghị trong báo cáo kiểm toán.

Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính

28. Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính là những tiêu chuẩn được sử dụng để đánh giá hay đo lường về một hoặc một số nội dung kiểm toán tài chính, bao gồm: Luật, chuẩn mực, các quy định, các khuôn khổ quy định về lập, trình bày và công khai báo cáo tài chính, được ban hành bởi các cơ quan có thẩm quyền.

29. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm lựa chọn các tiêu chí phù hợp cho từng cuộc kiểm toán tài chính mà mình thực hiện. Để xác định sự phù hợp của các tiêu chí kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các tiêu chí đó có liên quan đến nội dung kiểm toán tài chính không, liệu đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu và thực hiện theo các tiêu chí đó không. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần xem xét các yếu tố khác của các tiêu chí áp dụng cho mỗi cuộc kiểm toán như: Sự đầy đủ, tin cậy, khách quan, được chấp nhận rộng rãi và có thể so sánh được trong các cuộc kiểm toán tài chính tương tự.

30. Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính phải được thông tin cho đơn vị được kiểm toán và các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán để giúp họ hiểu được cách thức đánh giá, đo lường nội dung kiểm toán.

Các mức độ đảm bảo

31. Trong hoạt động kiểm toán tài chính có hai mức độ đảm bảo: Đảm bảo hợp lý và đảm bảo hạn chế.

(i) **Đảm bảo hợp lý:** Là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải tuyệt đối. Sự đảm bảo hợp lý được thiết kế để đưa ra ý kiến kết luận dưới dạng khẳng định, như “theo ý kiến của Kiểm toán nhà nước, xét trên các khía cạnh trọng yếu,