|  |  |
| --- | --- |
| KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  Số: /2025/TT-KTNN | CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM  Độc lập - Tự do - Hạnh phúc  *Hà Nội, ngày tháng năm 2025* |

THÔNG TƯ

DỰ THẢO

Ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước

*Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước ngày 24 tháng 6 năm 2015; Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Kiểm toán nhà nước ngày 26 tháng 11 năm 2019;*

*Căn cứ Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật ngày 19 tháng 02 năm 2025;* *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật ngày 25 tháng 6 năm 2025;*

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

*Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Thông tư ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước,*

Điều 1. Ban hành kèm theo Thông tư này Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) gồm: Danh mục thuật ngữ và 43 chuẩn mực kiểm toán nhà nước có số hiệu và tên gọi cụ thể như sau:

1. CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước

2. CMKTNN 130 - Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp

3. CMKTNN 140 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán

4. CMKTNN 150 - Năng lực của kiểm toán viên nhà nước

5. CMKTNN 200 - Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính

6. CMKTNN 300 - Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động

7. CMKTNN 400 - Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ

8. CMKTNN 2200 - Mục tiêu tổng thể và yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước

9. CMKTNN 2220 - Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính

10. CMKTNN 2230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính

11. CMKTNN 2240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính

12. CMKTNN 2250 - Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính

13. CMKTNN 2260 - Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính

14. CMKTNN 2300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính

15. CMKTNN 2315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính

16. CMKTNN 2320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính

17. CMKTNN 2330 - Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính

18. CMKTNN 2402 - Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài trong kiểm toán tài chính

19. CMKTNN 2450 - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính

20. CMKTNN 2500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính

21. CMKTNN 2505 - Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính

22. CMKTNN 2510 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính

23. CMKTNN 2520 - Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính

24. CMKTNN 2530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính

25. CMKTNN 2540 - Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán tài chính

26. CMKTNN 2550 - Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính

27. CMKTNN 2560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

28. CMKTNN 2570 - Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính

29. CMKTNN 2580 - Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính

30. CMKTNN 2600 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất

31. CMKTNN 2610 - Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính

32. CMKTNN 2620 - Sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính

33. CMKTNN 2700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính

34. CMKTNN 2701 - Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán

35. CMKTNN 2705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính

36. CMKTNN 2706 - Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán tài chính

37. CMKTNN 2710 - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh

38. CMKTNN 2720 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán

39. CMKTNN 2800 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt

40. CMKTNN 2805 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính

41. CMKTNN 2810 - Đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt

42. CMKTNN 3000 - Chuẩn mực kiểm toán hoạt động

43. CMKTNN 4000 - Chuẩn mực kiểm toán tuân thủ

Điều 2. Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký và thay thế Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15/11/2024 của Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

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

|  |  |
| --- | --- |
| *Nơi nhận:*  - Ban Bí thư Trung ương Đảng;  - Chủ tịch nước, Phó Chủ tịch nước;  - Thủ tướng, các Phó Thủ tướng Chính phủ;  - Chủ tịch Quốc hội, các Phó Chủ tịch Quốc hội;  - Uỷ ban Thường vụ Quốc hội;  - Văn phòng TW và các Ban của Đảng;  - Văn phòng Chủ tịch nước;  - Văn phòng Chính phủ;  - Văn phòng Quốc hội;  - Hội đồng dân tộc và các Ủy ban của Quốc hội;  - Các Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ;  - HĐND, UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc TW;  - Viện Kiểm sát nhân dân tối cao;  - Tòa án nhân dân tối cao;  - Bộ Tư pháp (Cục Kiểm tra VBQPPL);  - Công báo;  - Lãnh đạo KTNN;  - Các đơn vị trực thuộc KTNN;  - Lưu: VT, Vụ Chế độ và KSCLKT (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 |

QUY ĐỊNH DANH MỤC THUẬT NGỮ SỬ DỤNG

TRONG HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

Danh mục thuật ngữ này áp dụng cho tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) trong Hệ thống CMKTNN; các thuật ngữ áp dụng cho từng CMKTNN được quy định cụ thể trong mục Giải thích thuật ngữ của từng CMKTNN. Các thuật ngữ trong Hệ thống CMKTNN được hiểu như sau:

1. Ba bên liên quan: Các cuộc kiểm toán có liên quan đến ít nhất ba bên khác nhau: Kiểm toán nhà nước, đối tượng chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Mối quan hệ giữa các bên được quy định cụ thể trong Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản pháp luật có liên quan.
2. Kiểm toán nhà nước: Là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công. Trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước và kiểm toán viên nhà nước được quy định trong Luật Kiểm toán nhà nước, các văn bản pháp luật liên quan và các quy định của Kiểm toán nhà nước;
3. Đối tượng chịu trách nhiệm: Là các đơn vị được kiểm toán; các cơ quan, tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các vấn đề liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chịu trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán hay chịu trách nhiệm thực thi các kiến nghị kiểm toán liên quan. Trách nhiệm của các đối tượng này thực hiện theo pháp luật và các quy định;
4. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán: Là các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo quy định của pháp luật hiện hành.
5. Báo cáo tài chính: Báo cáo tài chính là hệ thống thông tin kinh tế, tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ quy định. Báo cáo tài chính thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích chung, bao gồm cả các thuyết minh có liên quan. Các thuyết minh có liên quan thường bao gồm phần tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thuyết minh khác. Các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng sẽ xác định cách trình bày, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính và các bộ phận cấu thành bộ báo cáo tài chính đầy đủ.
6. Báo cáo tài chính cho mục đích chung: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.
7. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt như: 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; báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu của các cơ quan, tổ chức hoặc nhà tài trợ; 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 báo cáo tình hình tài chính theo các quy định của hợp đồng hay một văn bản thỏa thuận...
8. Báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính: Là một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính bao gồm cả các thuyết minh liên quan kèm theo. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin giải thích khác liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố của một báo cáo tài chính.
9. Bằng chứng kiểm toán: Là tài liệu, thông tin do kiểm toán viên nhà nước thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán làm cơ sở cho việc đánh giá, xác nhận 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 và những tài liệu, thông tin khác.
10. Đảm bảo hợp lý: Sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải tuyệt đối.
11. Đảm bảo hạn chế: Các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong một cuộc kiểm toán có sự đảm bảo hạn chế thường có giới hạn hơn so với các thủ tục cần thực hiện để đạt được sự đảm bảo hợp lý. Tuy nhiên, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, sự đảm bảo hạn chế có giá trị nhất định đối với đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.
12. Giải trình bằng văn bản:Là các giải thích của đơn vị được kiểm toán được thể hiện dưới hình thức văn bản, cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước để xác nhận một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác. Giải trình bằng văn bản trong trường hợp này không bao gồm báo cáo tài chính, các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính hoặc sổ, chứng từ kế toán.
13. Hành vi không tuân thủ: Là các hành vi bỏ sót hay vi phạm, cố ý hay vô ý được thực hiện bởi đơn vị hoặc lãnh đạo đơn vị, các cá nhân làm việc cho đơn vị hoặc dưới sự chỉ đạo của đơn vị, trái với pháp luật và các quy định hiện hành. Hành vi không tuân thủ không bao gồm các vấn đề mang tính cá nhân không liên quan đến hoạt động của đơn vị.
14. Hoài nghi nghề nghiệp: Là thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với những tình huống cụ thể có thể là dấu hiệu của sai sót do nhầm lẫn hay do gian lận và đánh giá cẩn trọng đối với các bằng chứng kiểm toán. Các tình huống có thể nghi vấn như:
15. Các bằng chứng kiểm toán mâu thuẫn với nhau;
16. Thông tin dẫn đến việc nghi ngờ về độ tin cậy của các tài liệu và kết quả phỏng vấn đã được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán;
17. Các sự kiện có thể là dấu hiệu của gian lận;
18. Các tình huống yêu cầu phải thực hiện thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán yêu cầu.
19. Hồ sơ kiểm toán: Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước thu thập, phân loại, sử dụng hoặc các tài liệu làm việc do kiểm toán viên nhà nước lập trên cơ sở dữ liệu thu thập được và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể.
20. Khuôn khổ về lập và trình bày 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. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là khuôn khổ về trình bày hợp lý hoặc khuôn khổ về trình bày tuân thủ.
21. Khuôn khổ về trình bày hợp lý được sử dụng để chỉ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó và: (a) Thừa nhận rõ ràng rằng, để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể phải thuyết minh nhiều hơn so với các quy định cụ thể của khuôn khổ đó hoặc (b) Thừa nhận rõ ràng rằng, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện khác với yêu cầu của khuôn khổ để đạt được mục đích trình bày báo cáo tài chính một cách hợp lý. Những trường hợp như vậy được coi là cần thiết chỉ trong một số tình huống rất hãn hữu;
22. Khuôn khổ về trình bày tuân thủ được sử dụng để chỉ khuôn khổ về việc lập và trình bày báo cáo tài chính mà yêu cầu phải tuân thủ các quy định của khuôn khổ đó nhưng không bao gồm việc thừa nhận điểm (a) hoặc (b) trên đây.
23. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ được xây dựng nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính cụ thể của một số đối tượng nhất định.
24. Khuôn khổ về lập và trình bày thông tin tài chính: Là các yêu cầu hoặc quy định phải tuân theo khi lập và trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ; các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục nhất định của báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính (báo cáo tài chính đầy đủ); các báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt; hoặc báo cáo tài chính tóm tắt.
25. Kiểm toán hoạt động: Là việc kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét: Các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ có được vận hành hoặc thực thi theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực không và có cần cải tiến không. Theo đó, kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình.
26. Kiểm toán tài chính: Là việc kiểm toán để đánh giá vàxác nhận tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán tài chính tập trung vào việc xác định xem báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị có được trình bày phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính và các quy định hiện hành khác có liên quan không. Điều này đạt được thông qua việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về việc thông tin tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không.
27. Kiểm toán tuân thủ: Là việc kiểm toán để đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Kiểm toán tuân thủ được thực hiện bằng việc đánh giá sự tuân thủ của các hoạt động, giao dịch và thông tin, xét trên các khía cạnh trọng yếu theo các quy định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán. Các quy định đó được xác định là các tiêu chí kiểm toán như: Các văn bản quy phạm pháp luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Khi các văn bản quy phạm pháp luật và các quy định không đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, kiểm toán tuân thủ có thể kiểm tra sự tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị hoạt động hoặc các thông lệ tốt được chấp nhận mà đơn vị phải thực hiện.
28. Kiểm toán viên nhà nước: Là công chức nhà nước được Tổng Kiểm toán nhà nước bổ nhiệm vào các ngạch kiểm toán viên nhà nước để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.
29. Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán: Bao gồm thủ trưởng hoặc người đứng đầu đơn vị và những cá nhân được ủy quyền của thủ trưởng hoặc người đứng đầu đơn vị, Ban lãnh đạo, Hội đồng quản lý,Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên, Ban Giám đốc.
30. Ngày lập báo cáo kiểm toán: Là ngày Kiểm toán nhà nước phát hành và ghi trên báo cáo kiểm toán; ngày lập báo cáo kiểm toán không được trước ngày mà kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
31. Phạm vi kiểm toán:Là giới hạn về không gian, thời gian và quy mô của cuộc kiểm toán liên quan đến đối tượng kiểm toán. Phạm vi kiểm toán thường được xác định đồng thời với mục tiêu kiểm toán và là một hướng cụ thể hóa mục tiêu này.
32. Pháp luật và các quy định:Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành và các quy định khác (kể cả các quy định quốc tế) liên quan phù hợp mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ.
33. Tài liệu kiểm toán: Là các ghi chép được lưu trữ trên giấy, trên phim ảnh, trên các phương tiện tin học và các phương tiện khác theo quy định của pháp luật hiện hành về các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán liên quan đã thu thập, đánh giá của kiểm toán viên nhà nước và các cấp có thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước.
34. Tài liệu kế toán: Là các ghi chép ban đầu và chứng từ, tài liệu đi kèm như séc, chứng từ chuyển khoản điện tử; hóa đơn; hợp đồng; sổ cái và sổ chi tiết, chứng từ ghi sổ hàng ngày và các điều chỉnh khác cho báo cáo tài chính không được phản ánh trong chứng từ ghi sổ hàng ngày và các tài liệu như bảng phân bổ chi phí, bảng tính toán, đối chiếu, thuyết minh.
35. Thông tin tài chính: Là các báo cáo tài chính riêng lẻ; các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục nhất định của báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính (báo cáo tài chính đầy đủ); các báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt; hoặc báo cáo tài chính tóm tắt.
36. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán: 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 kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán đó.
37. Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước đưa ra các đánh giá làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.
38. Xét đoán chuyên môn: Là sự vận dụng các kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm phù hợp về các lĩnh vực như: Tài chính, kế toán, kiểm toán, chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán… và quy tắc đạo đức nghề nghiệp, giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra quyết định phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 100

CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN TRONG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC  
*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở Luật Kiểm toán nhà nước, ISSAI 100 (Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công) của INTOSAI, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ và điều kiện hoạt động của Kiểm toán nhà nước.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy địnhcác nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đối với các loại hình kiểm toán (kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ).
2. Các nguyên tắc cơ bản của Chuẩn mực này làm cơ sở cho việc xây dựng CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính), CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động), CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ) và các hướng dẫn thực hành để áp dụng trong quá trình kiểm toán.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung

*Thẩm quyền*

1. Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán theo quy định của Hiến pháp, pháp luật của nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam và trong phạm vi thẩm quyền cho phép, bảo đảm sự độc lập, khách quan trong thực hiện nhiệm vụ.

Thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước được xác định là trách nhiệm, quyền hạn và quy định cụ thể về nhiệm vụ kiểm toán và các công việc khác mà Kiểm toán nhà nước phải thực hiện.

1. Kiểm toán nhà nước đưa ra quyết định để đáp ứng các yêu cầu trong thực hiện trách nhiệm, quyền hạn, nhiệm vụ và các yêu cầu luật định khác như: Lựa chọn chuẩn mực kiểm toán áp dụng, lựa chọn công việc sẽ tiến hành và xác định thứ tự ưu tiên.

*Mục tiêu kiểm toán*

1. Đơn vị được kiểm toán là các cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Các cơ quan, tổ chức này chịu trách nhiệm về việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công được giao trước cấp có thẩm quyền và trước công chúng. Kiểm toán nhằm giúp các cơ quan, tổ chức thực hiện chức năng, nhiệm vụ trong việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công bảo đảm tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực, tuân thủ đạo đức nghề nghiệp, pháp luật và các quy định hiện hành.
2. Về tổng quan, kiểm toán là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng một cách khách quan, có hệ thống để xác định việc tuân thủ theo các tiêu chí đã được xác lập của các thông tin hoặc các điều kiện thực tế. Kiểm toán là cần thiết vì cung cấp cho các cơ quan lập pháp, hành pháp và tư pháp, cơ quan giám sát, những người chịu trách nhiệm điều hành và công chúng các thông tin và những đánh giá độc lập, khách quan về việc thực hiện các chính sách, chương trình và hoạt động của các cơ quan, tổ chức quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công.
3. Kiểm toán góp phần quan trọng trong việc nâng cao chất lượng công tác quản trị với việc nhấn mạnh các nguyên tắc về minh bạch, trách nhiệm giải trình, quản trị và thực hiện.
4. Tất cả các cuộc kiểm toán bắt đầu từ việc xác định các mục tiêu kiểm toán và các mục tiêu này có thể khác nhau phụ thuộc vào loại hình kiểm toán. Tuy nhiên, tất cả các cuộc kiểm toán đều nhằm nâng cao chất lượng, hiệu lực, hiệu quả quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công thông qua việc:
5. Cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán các thông tin, đánh giá, ý kiến kiểm toán độc lập, khách quan, đáng tin cậy và có đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan;
6. Nâng cao trách nhiệm giải trình, sự minh bạch và củng cố niềm tin vào việc sử dụng hợp lý tài chính công, tài sản công và việc quản trị công;
7. Nâng cao hiệu lực của các cơ quan có chức năng giám sát và các tổ chức chịu trách nhiệm quản lý các hoạt động có sử dụng công quỹ;
8. Tạo ra các động lực cải tiến thông qua các kết quả và kiến nghị kiểm toán.
9. Các cuộc kiểm toán thường được phân thành ba loại hình: Kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Mục tiêu của mỗi cuộc kiểm toán sẽ xác định các chuẩn mực kiểm toán nhà nước nào được áp dụng.

*Các loại hình kiểm toán*

1. Ba loại hình kiểm toán:
2. Kiểm toán tài chính:Là việc kiểm toán để đánh giá vàxác nhận tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán tài chính tập trung vào việc xác định xem báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị có được trình bày phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính và các quy định hiện hành khác có liên quan không. Điều này đạt được thông qua việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về việc báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không;
3. Kiểm toán hoạt động: Là việc kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét: Các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ có được vận hành hoặc thực thi theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và có cần cải tiến không. Theo đó, kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình;
4. Kiểm toán tuân thủ: Là việc kiểm toán để đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Kiểm toán tuân thủ được thực hiện bằng việc đánh giá sự tuân thủ của các hoạt động, giao dịch và thông tin, xét trên các khía cạnh trọng yếu theo các quy định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán. Các quy định đó được xác định là các tiêu chí kiểm toán, như: Các văn bản quy phạm pháp luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Khi các văn bản quy phạm pháp luật và quy định không đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, kiểm toán tuân thủ có thể kiểm tra sự tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị hoạt động hoặc các thông lệ tốt được chấp nhận mà đơn vị phải thực hiện.
5. Kiểm toán nhà nước có thể thực hiện riêng rẽ từng loại hình kiểm toán hoặc kết hợp các loại hình kiểm toán trên.

Các yếu tố của cuộc kiểm toán

*Ba bên liên quan*

1. Các cuộc kiểm toán có liên quan đến ít nhất ba bên khác nhau: Kiểm toán nhà nước, đối tượng chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Mối quan hệ giữa các bên được quy định cụ thể trong Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản pháp luật có liên quan.
2. Kiểm toán nhà nước: Là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước và kiểm toán viên nhà nước được quy định trong Luật Kiểm toán nhà nước, các văn bản pháp luật liên quan và các quy định của Kiểm toán nhà nước;
3. Đối tượng chịu trách nhiệm: Là các đơn vị được kiểm toán; các cơ quan, tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các vấn đề liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chịu trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán hay chịu trách nhiệm thực thi các kiến nghị kiểm toán liên quan. Trách nhiệm của các đối tượng này được thực hiện theo pháp luật và các quy định;
4. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán: Là các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo quy định của pháp luật hiện hành.

*Đối tượng kiểm toán và các thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán, tiêu chí kiểm toán*

1. Đối tượng kiểm toán là các thông tin, tình hình hay các hoạt động được đo lường hoặc đánh giá bằng các tiêu chí nhất định. Đối tượng kiểm toán có thể có nhiều loại và có đặc điểm khác nhau phụ thuộc vào mục tiêu kiểm toán. Một đối tượng kiểm toán phù hợp phải bảo đảm rõ ràng và có thể đánh giá, đo lường được bằng các tiêu chí, có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán.

Đối tượng kiểm toán và các thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán đối với ba loại hình kiểm toán như sau:

1. Kiểm toán tài chính: Đối tượng kiểm toán của một cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, kết quả hoạt động, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và trình bày trong các báo cáo tài chính. Thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán có thể là các báo cáo tài chính, các sổ kế toán, chứng từ kế toán...;
2. Kiểm toán hoạt động:Đối tượng kiểm toán của một cuộc kiểm toán hoạt động được xác định theo các mục tiêu kiểm toán và các vấn đề cần kiểm toán. Đối tượng kiểm toán có thể là các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ cụ thể (có kết quả đầu ra, tác động và ảnh hưởng), tình hình hiện tại (bao gồm nguyên nhân và hậu quả). Các thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán hoạt động có thể là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính. Kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hay đánh giá các đối tượng kiểm toán để xem xét mức độ đạt được hay không đạt được theo các tiêu chí đã được xác lập;
3. Kiểm toán tuân thủ: Đối tượng kiểm toán của một cuộc kiểm toán tuân thủ được xác định theo phạm vi kiểm toán, đó là các hoạt động, các nghiệp vụ, các giao dịch hay các thông tin tài chính có liên quan.
4. Tiêu chí kiểm toán là các tiêu chuẩn được sử dụng để đánh giá đối tượng kiểm toán. Mỗi cuộc kiểm toán cần có các tiêu chí kiểm toán phù hợp. Để xác định sự phù hợp của tiêu chí kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các tiêu chí đó có liên quan đến đối tượng kiểm toán không, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán có hiểu được tiêu chí kiểm toán đó không. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần xem xét các yếu tố khác như sự đầy đủ, tin cậy, khách quan, được chấp nhận rộng rãi và có thể so sánh được. Tiêu chí kiểm toán sử dụng phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó có các mục tiêu kiểm toán và loại hình kiểm toán. Tiêu chí kiểm toán có thể cụ thể hoặc có tính tổng hợp, có thể hình thành từ nhiều nguồn khác nhau như các văn bản quy phạm pháp luật, các quy định, các chuẩn mực, các nguyên tắc phổ biến và các thực hành tốt. Thông tin về các tiêu chí kiểm toán có thể được cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán để giúp họ hiểu được cách thức đối tượng kiểm toán được đánh giá hay đo lường.

*Các dạng công việc kiểm toán*

1. Có hai dạng công việc: Kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá.
2. Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận, đơn vị được kiểm toán tiến hành đo lường đối tượng kiểm toán so với các tiêu chí và trình bày các thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm căn cứ hợp lý để đưa ra kết quả kiểm toán. Kết quả kiểm toán được trình bày trong báo cáo kiểm toán dưới dạng xác nhận mức độ phù hợp của đối tượng kiểm toán, thông tin, số liệu được kiểm toán so với các tiêu chí;
3. Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá, kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hoặc đánh giá đối tượng kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn đối tượng kiểm toán và tiêu chí kiểm toán trên cơ sở xem xét rủi ro và trọng yếu kiểm toán. Kết quả đo lường đối tượng kiểm toán so với tiêu chí được trình bày trong báo cáo kiểm toán dưới các hình thức như phát hiện, đánh giá, kiến nghị hay ý kiến kiểm toán. Kết quả kiểm toán cũng có thể cung cấp các thông tin, vấn đề, các phân tích mới.
4. Các cuộc kiểm toán tài chính luôn là dạng công việc kiểm tra xác nhận, vì chúng dựa vào các thông tin tài chính do đối tượng chịu trách nhiệm trình bày. Các cuộc kiểm toán hoạt động thông thường là dạng công việc kiểm tra đánh giá. Các cuộc kiểm toán tuân thủ có thể là kiểm tra xác nhận hoặc kiểm tra đánh giá hoặc có thể đồng thời cả hai dạng công việc này.

*Sự tin cậy và đảm bảo*

*Yêu cầu về sự tin cậy và đảm bảo*

1. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán luôn mong muốn có thể tin tưởng vào các thông tin mà họ sẽ sử dụng. Vì vậy, các cuộc kiểm toán cung cấp thông tin dựa trên bằng chứng đầy đủ và thích hợp đã thu thập được và kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục để giảm thiểu và quản lý rủi ro đưa ra các ý kiến kiểm toán không phù hợp. Sự đảm bảo của các thông tin cung cấp phải được thể hiện rõ ràng, minh bạch. Tuy nhiên, do các cuộc kiểm toán đều có hạn chế vốn có nên một cuộc kiểm toán có thể không bao giờ cung cấp được sự đảm bảo tuyệt đối.

*Các hình thức thông tin về sự đảm bảo*

1. Tùy thuộc vào từng cuộc kiểm toán và yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, sự đảm bảo có thể được trình bày theo hai cách sau:
2. Thông qua các ý kiến kiểm toán để trình bày sự đảm bảo. Dạng trình bày này được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán với công việc là kiểm tra xác nhận và được áp dụng trong một số trường hợp kiểm toán với công việc là kiểm tra đánh giá;
3. Theo các hình thức khác: Đối với một số trường hợp công việc là kiểm tra đánh giá, kiểm toán viên nhà nước không đưa ra một thông tin rõ ràng về sự đảm bảo đối với đối tượng kiểm toán. Trong các trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán mức độ tin cậy cần thiết thông qua việc giải thích cách thức hình thành các phát hiện, tiêu chí, ý kiến kiểm toán và giải thích rõ việc xem xét tổng thể các phát hiện, tiêu chí kiểm toán để đưa ra ý kiến hoặc kiến nghị kiểm toán.

*Các mức độ đảm bảo*

1. Sự đảm bảo có thể là hợp lý hoặc hạn chế.
2. Đảm bảo hợp lý: Sự đảm bảo hợp lý là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải tuyệt đối. Ý kiến kiểm toán được trình bày theo hướng khẳng định rõ ràng như: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, xét trên các khía cạnh trọng yếu, đối tượng kiểm toán tuân thủ hoặc không tuân thủ với các tiêu chí kiểm toán*”, hoặc *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, xét trên các khía cạnh trọng yếu, các thông tin về đối tượng kiểm toán là trung thực, hợp lý và phù hợp với các quy định được áp dụng”…*;
3. Đảm bảo hạn chế: Trong trường hợp cung cấp sự đảm bảo hạn chế, ý kiến kiểm toán đề cập như sau: “*Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước* *không có yếu tố nào để kiểm toán viên nhà nước cho rằng đối tượng kiểm toán không tuân thủ với các tiêu chí được áp dụng”*. Các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong một cuộc kiểm toán có sự đảm bảo hạn chế thường có giới hạn hơn so với các thủ tục cần thực hiện để đạt được sự đảm bảo hợp lý. Tuy nhiên, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, sự đảm bảo hạn chế có giá trị nhất định đối với đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

Các nguyên tắc kiểm toán

1. Các nguyên tắc được cụ thể hóa dưới đây là những nguyên tắc cơ bản để thực hiện một cuộc kiểm toán. Để dễ hiểu, các nguyên tắc cơ bản được trình bày như sau:
2. Yêu cầu đối với Kiểm toán nhà nước;
3. Các nguyên tắc chung là các nguyên tắc mà kiểm toán viên nhà nước cần xem xét trước khi bắt đầu cuộc kiểm toán và tại một số thời điểm trong cuộc kiểm toán. Các nguyên tắc chung thường bao gồm: Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập; xét đoán chuyên môn, thận trọng và hoài nghi nghề nghiệp; kiểm soát chất lượng kiểm toán; các kỹ năng cần thiết và việc sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của các đối tượng khác; rủi ro kiểm toán; trọng yếu kiểm toán; hồ sơ kiểm toán; trao đổi thông tin;
4. Các nguyên tắc cụ thể cho từng giai đoạn của cuộc kiểm toán: Lập kế hoạch kiểm toán; thực hiện kiểm toán; lập báo cáo kiểm toán; theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

*Yêu cầu đối với Kiểm toán nhà nước*

1. Kiểm toán nhà nước phải thiết lập và duy trì các quy định phù hợp về đạo đức nghề nghiệp và kiểm soát chất lượng kiểm toán

Kiểm toán nhà nước phải thiết lập và duy trìcác quy định về đạo đức nghề nghiệp và kiểm soát chất lượng kiểm toán để đảm bảo hợp lý rằng Kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp, các yêu cầu về mặt pháp lý và đạo đức hiện hành theo quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp) và CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

*Các nguyên tắc chung*

*Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp và bảo đảm tính độc lập

Các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp cần được thể hiện thông qua hành vi ứng xử chuyên nghiệp của kiểm toán viên nhà nước. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy tắc đạo đức và nhấn mạnh sự cần thiết mỗi kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy tắc đó. Kiểm toán viên nhà nước phải giữ tính độc lập sao cho báo cáo kiểm toán có tính khách quan và được nhìn nhận là khách quan bởi đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu được các nguyên tắc chính về đạo đức nghề nghiệp gồm: Liêm chính, độc lập và khách quan; năng lực; thận trọng nghề nghiệp, bảo mật và minh bạch theo quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp).

*Xét đoán chuyên môn, thận trọng và hoài nghi nghề nghiệp*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải có hành vi ứng xử chuyên nghiệp thông qua xét đoán chuyên môn, thận trọng và hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán

Hành vi ứng xử của kiểm toán viên nhà nước cần được thể hiện thông qua xét đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp khi đưa ra các quyết định. Kiểm toán viên nhà nước cần thận trọng để bảo đảm hành vi của mình là thích hợp.

*Kiểm soát chất lượng kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực nghề nghiệp về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước

Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước phải tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp với mục đích bảo đảm chất lượng kiểm toán, hạn chế rủi ro kiểm toán và các cuộc kiểm toán đều được thực hiện nhất quán cao. Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán được quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

*Các kỹ năng cần thiết và việc sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của đối tượng khác*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải có kỹ năng cần thiết hoặc có khả năng tiếp cận với những kỹ năng cần thiết để hoàn thành cuộc kiểm toán

Các kỹ năng này bao gồm: Sự hiểu biết và kinh nghiệm thực tiễn về loại hình kiểm toán đang tiến hành; thông thạo các chuẩn mực và quy định hiện hành; hiểu biết về hoạt động của đơn vị và khả năng, kinh nghiệm xét đoán chuyên môn. Để giúp kiểm toán viên nhà nước có được những kỹ năng cần thiết, Kiểm toán nhà nước cần có các văn bản hướng dẫn liên quan đến thực hiện kiểm toán. Các cuộc kiểm toán cần bố trí nhân sự có chuyên môn phù hợp, tạo cơ hội cho kiểm toán viên nhà nước phát triển và đào tạo. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì năng lực chuyên môn thông qua việc phát triển nghề nghiệp liên tục.

Khi cần thiết kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của các đối tượng khác. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá và bảo đảm rằng việc thực hiện các công việc này phù hợp với các chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên, Kiểm toán nhà nước phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán hay báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành.

Trong trường hợp cuộc kiểm toán đòi hỏi các kỹ thuật, phương pháp, kỹ năng chuyên ngành mà Kiểm toán nhà nước không có, Kiểm toán nhà nước có thể sử dụng chuyên gia cung cấp kiến thức hoặc thực hiện một số công việc cụ thể.

*Rủi ro kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải quản lý rủi ro đưa ra một báo cáo kiểm toán không phù hợp với hoàn cảnh của cuộc kiểm toán

Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo và thông tin được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu hoặc quản lý rủi ro đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp, thừa nhận rằng các hạn chế vốn có đối với tất cả các cuộc kiểm toán, nghĩa là một cuộc kiểm toán có thể không đưa ra sự đảm bảo tuyệt đối về điều kiện, tình hình của đối tượng kiểm toán. Khi mục tiêu là đưa ra sự đảm bảo hợp lý thì kiểm toán viên nhà nước phải giảm thiểu rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được. Trong trường hợp cuộc kiểm toán đưa ra sự đảm bảo hạn chế thì mức độ rủi ro chấp nhận được lớn hơn so với cuộc kiểm toán đưa ra sự đảm bảo hợp lý.

*Trọng yếu kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trọng yếu trong suốt quá trình kiểm toán

Trọng yếu có liên quan đến tất cả các cuộc kiểm toán. Một vấn đề có thể được đánh giá là trọng yếu nếu nó tác động đến các quyết định của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Xác định trọng yếu là vấn đề về xét đoán chuyên môn và phụ thuộc vào sự phân tích của kiểm toán viên nhà nước về các yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Sự đánh giá này có thể liên quan đến một khoản mục riêng lẻ hoặc liên quan đồng thời đến một nhóm các khoản mục. Trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định lượng và định tính. Đặc điểm cố hữu của một khoản mục hay nhóm các khoản mục có thể đưa lại một vấn đề có tính trọng yếu ngay từ bản chất vốn có của nó. Một vấn đề cũng có thể coi là trọng yếu do đặc điểm tình huống mà nó phát sinh.

Việc xem xét trọng yếu ảnh hưởng đến các quyết định liên quan đến cách thức, thời gian và phạm vi thực hiện các thủ tục kiểm toán và đánh giá các kết quả kiểm toán. Các khía cạnh xem xét có thể bao gồm sự quan tâm của các bên liên quan, của xã hội, các yêu cầu quy định và các hệ quả đối với xã hội.

*Hồ sơ kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lập hồ sơ kiểm toán ở mức độ đủ chi tiết để cung cấp thông tin rõ ràng về công việc đã thực hiện, bằng chứng đã thu thập và các ý kiến kiểm toán đưa ra

Hồ sơ kiểm toán bao gồm các tài liệu do kiểm toán viên nhà nước thu thập, phân loại, sử dụng, các tài liệu làm việc do kiểm toán viên nhà nước lập trên cơ sở dữ liệu thu thập được và lưu trữ theo một trật tự nhất định. Các thủ tục kiểm toán đã thực hiện được ghi chép và lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ bằng chứng đã thu thập và là căn cứ của kết quả kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải ở mức độ đủ chi tiết để một kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm nhưng không có bất kỳ thông tin nào trước về cuộc kiểm toán có thể hiểu được cách thức, thời gian, phạm vi và kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán đã thu thập làm cơ sở để đưa ra các ý kiến và kiến nghị kiểm toán, nắm bắt được tất cả các vấn đề quan trọng và các kết quả kiểm toán.

*Trao đổi thông tin*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi thông tin cần thiết trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán

Các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán cần được thông báo cho đơn vị được kiểm toán. Đây là nguyên tắc cơ bản để duy trì và phát triển mối quan hệ phối hợp. Việc trao đổi thông tin bao gồm thu thập thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán và cung cấp kịp thời các kết quả quan sát được và các phát hiện trong quá trình làm việc cho những đối tượng chịu trách nhiệm quản lý và quản trị. Kiểm toán viên nhà nước cũng có trách nhiệm trao đổi các vấn đề có liên quan đến cuộc kiểm toán với các bên liên quan khác theo quy định của pháp luật.

*Các nguyên tắc cụ thể cho từng giai đoạn của cuộc kiểm toán*

*Lập kế hoạch kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải bảo đảm các yếu tố có liên quan đến cuộc kiểm toán đã được xác định rõ ràng

Các cuộc kiểm toán có thể được thực hiện theo yêu cầu của luật định, yêu cầu của cơ quan lập pháp, giám sát, hay do Kiểm toán nhà nước đề xuất hoặc được thực hiện trên cơ sở đề nghị của đơn vị được kiểm toán. Trong tất cả các trường hợp, kiểm toán viên nhà nước, các đối tượng chịu trách nhiệm quản lý và điều hành của đơn vị được kiểm toán và các tổ chức, cá nhân khác có liên quan phải có sự hiểu biết về các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán, vai trò và trách nhiệm của các đối tượng này trong cuộc kiểm toán. Các thông tin quan trọng có thể như: Mục tiêu, nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán, tiếp cận dữ liệu thông tin, báo cáo của đơn vị được kiểm toán, quy trình kiểm toán, vai trò và trách nhiệm của các đối tượng liên quan đến cuộc kiểm toán…

1. Kiểm toán viên nhà nước cần am hiểu về đơn vị hoặc chương trình được kiểm toán

Sự hiểu biết bao gồm: Mục tiêu, hoạt động, môi trường pháp lý, hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống tài chính và chu trình hoạt động, đồng thời nghiên cứu các nguồn có khả năng cung cấp bằng chứng kiểm toán. Sự hiểu biết có thể đạt được thông qua việc trao đổi với những đối tượng chịu trách nhiệm quản lý, điều hành và các bên có liên quan khác. Để có được sự hiểu biết đầy đủ về đơn vị hoặc chương trình được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể tham vấn ý kiến của các chuyên gia và nghiên cứu, kiểm tra các nguồn tài liệu sẵn có.

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện đánh giá rủi ro

Tính chất của những rủi ro đã xác định sẽ thay đổi tùy thuộc vào mục tiêu kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét và đánh giá các loại rủi ro khác nhau về sự thiếu sót, sai lệch hay sai sót có thể xảy ra liên quan đến đối tượng kiểm toán. Cần xem xét cả rủi ro một cách tổng thể và cụ thể. Để đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục cần thiết để tìm hiểu về đơn vị hoặc chương trình được kiểm toán, môi trường và các thủ tục kiểm soát nội bộ liên quan. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá các biện pháp quản lý rủi ro của đơn vị được kiểm toán, như việc thực hiện các thủ tục kiểm soát nội bộ để quản lý rủi ro. Việc xác định các rủi ro và ảnh hưởng của chúng đối với cuộc kiểm toán cần được xem xét trong suốt quá trình kiểm toán.

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá các rủi ro do gian lận có liên quan đến các mục tiêu kiểm toán

Kiểm toán viên nhà nước thực hiện phỏng vấn và các thủ tục kiểm toán để xác định và có biện pháp đối với các rủi ro do gian lận; duy trì hoài nghi nghề nghiệp và cảnh giác với khả năng do gian lận trong suốt quá trình kiểm toán.

1. Kế hoạch kiểm toán phải được lập để bảo đảm cuộc kiểm toán được thực hiện một cách có hiệu lực và hiệu quả

Kế hoạch kiểm toán của một cuộc kiểm toán cụ thể bao gồm kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết.

Kế hoạch kiểm toán tổng quát xác định một số nội dung chủ yếu như: Mục tiêu, phạm vi và phương pháp kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán là yếu tố mà cuộc kiểm toán dự định đạt được. Phạm vi kiểm toán là giới hạn về không gian, thời gian và quy mô của cuộc kiểm toán liên quan đến đối tượng kiểm toán. Phương pháp kiểm toán đề cập đến tính chất và mức độ của các thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán. Cuộc kiểm toán phải được lập kế hoạch để giảm thiểu rủi ro kiểm toán xuống mức thấp chấp nhận được.

Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng dựa trên kế hoạch kiểm toán tổng quát bằng cách chi tiết và cụ thể hơn về nội dung, lịch trình và thủ tục kiểm toán.

Trong suốt quá trình kiểm toán, khi có những thay đổi đáng kể về đặc điểm tình hình công việc thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán.

*Thực hiện kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở để lập báo cáo kiểm toán

Các quyết định của kiểm toán viên nhà nước về cách thức, thời gian và phạm vi thực hiện các thủ tục kiểm toán sẽ ảnh hưởng đến bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán cụ thể sẽ phụ thuộc vào đánh giá rủi ro kiểm toán hay phân tích các vấn đề.

Bằng chứng kiểm toán là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên nhà nước thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán được sử dụng để xác định nội dung được kiểm toán có tuân thủ theo các tiêu chí kiểm toán được áp dụng hay không.

Bằng chứng kiểm toán có nhiều hình thức như: Hồ sơ chứng từ bằng giấy, hồ sơ chứng từ điện tử, trao đổi bằng văn bản và thư điện tử với các tổ chức, cá nhân bên ngoài, các ghi chép về những quan sát của kiểm toán viên nhà nước, sự xác nhận của đơn vị được kiểm toán bằng văn bản hoặc bằng lời... Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thông thường bao gồm: Kiểm tra, quan sát, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thủ tục phân tích, phỏng vấn và thực hiện lại. Bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm tính đầy đủ và tính thích hợp:

1. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán: 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 kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán;
2. Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

Các phát hiện kiểm toán ban đầu cần được thông báo và trao đổi với đơn vị được kiểm toán để bảo đảm sự tin cậy và thuyết phục. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ đầy đủ các yêu cầu về tính bảo mật theo quy định.

1. Kiểm toán viên nhà nước đánh giá bằng chứng kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán

Sau khi hoàn thành các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước xem xét lại hồ sơ kiểm toán nhằm xác định đối tượng kiểm toán đã được kiểm toán một cách đầy đủ và thích hợp. Trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán, trên cơ sở bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên nhà nước 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.

Kiểm toán viên nhà nước 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, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét cả hai yếu tố định tính và định lượng.

Trên cơ sở các phát hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thực hiện các xét đoán chuyên môn để đưa ra ý kiến về đối tượng kiểm toán hoặc ý kiến về các thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán.

*Lập báo cáo kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước lập báo cáo kiểm toán trên cơ sở các phát hiện kiểm toán

Báo cáo kiểm toán nhằm cung cấp thông tin về kết quả kiểm toán cho các cơ quan, tổ chức, cá nhân theo quy định. Báo cáo kiểm toán cũng là cơ sở để kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và việc thực hiện các biện pháp khắc phục các hạn chế, sai sót.

Báo cáo kiểm toán phải dễ hiểu, đầy đủ, tránh có những thông tin không rõ ràng hoặc mang tính phỏng đoán. Báo cáo kiểm toán phải khách quan và hợp lý, chỉ bao gồm các thông tin có căn cứ đầy đủ, thích hợp và bảo đảm rằng các phát hiện kiểm toán là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào đặc điểm của cuộc kiểm toán, các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, các chuẩn mực áp dụng và các yêu cầu pháp lý. Kiểm toán nhà nước quy định cụ thể về kết cấu hay các nội dung chính của báo cáo kiểm toán, có thể dưới dạng báo cáo kiểm toán đầy đủ hay báo cáo kiểm toán tóm tắt.

Báo cáo kiểm toán đầy đủ thông thường đề cập chi tiết phạm vi, phát hiện, đánh giá kiểm toán, các hệ quả có thể xảy ra do hạn chế, sai sót và các kiến nghị làm cơ sở để thực hiện các biện pháp khắc phục hạn chế, sai sót.

Báo cáo kiểm toán tóm tắt thường súc tích, cô đọng và trọng tâm hơn.

Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận

Báo cáo kiểm toán có thể trình bày dưới dạng xác nhận mức độ phù hợp của các thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, so với các tiêu chí kiểm toán.

Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá

Báo cáo kiểm toán cần đề cập các mục tiêu kiểm toán và mô tả cách thức thực hiện. Báo cáo kiểm toán có thể được trình bày dưới các hình thức như phát hiện, đánh giá, kiến nghị hay ý kiến kiểm toán về kết quả đo lường, đánh giá đối tượng kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán. Ngoài ra, cũng có thể đề cập các thông tin bổ sung về tiêu chí, phương pháp kiểm toán, nguồn dữ liệu sử dụng và các hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán.

1. Ý kiến kiểm toán

Ý kiến kiểm toán được sử dụng để phản ánh mức độ đảm bảo và cần được trình bày theo mẫu. Ý kiến kiểm toán có thể dưới dạng chấp nhận toàn phần hay không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

1. Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước cho rằng báo cáo của đơn vị được kiểm toán, các thông tin, tình hình hay các hoạt động, xét trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí đã được xác lập. Ý kiến chấp nhận toàn phần được sử dụng trong cả hai trường hợp đảm bảo hạn chế hay đảm bảo hợp lý;
2. Ý kiến không phải là chấp nhận toàn phần có thể như sau:

* Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: Là ý kiến được đưa ra khi: (1) Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước cho rằng các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể; hoặc (2) kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến kiểm toán nhưng kiểm toán viên nhà nước xác định rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể trọng yếu nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể;
* Ý kiến trái ngược: Là ý kiến được đưa ra khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp thu thập được, kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng các sai sót, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu và có ảnh hưởng quan trọng đến tổng thể nội dung được kiểm toán;
* Từ chối đưa ra ý kiến: Kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán do sự không chắc chắn hoặc do giới hạn về phạm vi kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và có ảnh hưởng quan trọng đến tổng thể nội dung được kiểm toán.

Khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, trong báo cáo kiểm toán cần trình bày rõ ràng các nguyên nhân, cơ sở dẫn đến việc đưa ra ý kiến không phải là chấp nhận toàn phần.

*Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán*

1. Kiểm toán nhà nước phải theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Kiểm toán nhà nước theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán nhằm đánh giá việc thực hiện các kết luận và kiến nghị của đơn vị được kiểm toán, việc giải quyết các vấn đề đã nêu trong báo cáo kiểm toán của đơn vị được kiểm toán và các bên có liên quan, đồng thời phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán lần sau.

Kiểm toán nhà nước lập báo cáo kết quả kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo quy định.

Kiểm toán nhà nước có thể điều chỉnh kiến nghị kiểm toán theo quy định khi có đủ cơ sở cho rằng kiến nghị kiểm toán trước đó là chưa phù hợp hoặc có phát sinh thêm các tình tiết mới ảnh hưởng đến kiến nghị kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 130

BỘ QUY TẮC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc hướng dẫn đạo đức và quy tắc ứng xử của kiểm toán viên nhà nước. Sự độc lập, quyền hạn và trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước đặt ra yêu cầu cao về đạo đức đối với Kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước và các nhân sự khác tham gia vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Những quy định về đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước được xây dựng phù hợp với những quy định, yêu cầu chung về đạo đức của công chức, viên chức nhà nước và đặc thù nghề nghiệp kiểm toán.
2. Việc xây dựng và ban hành Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho các kiểm toán viên nhà nước là một yêu cầu quan trọng, là điều kiện bảo đảm cho Kiểm toán nhà nước hoạt động đúng chức năng, nhiệm vụ.
3. Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp được xây dựng trên cơ sở Tuyên bố Lima về hướng dẫn các nguyên tắc kiểm toán, ISSAI 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp) của INTOSAI, các chuẩn mực khác của INTOSAI; đặc điểm, yêu cầu quản lý cán bộ, công chức, công vụ và hoạt động kiểm toán tại Việt Nam; những quy định về đạo đức nghề nghiệp đóng vai trò quan trọng trong việc định hướng cho các chuẩn mực kiểm toán khác trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước.
4. Hành vi đạo đức của kiểm toán viên nhà nước là một trong những yếu tố quan trọng để bảo đảm uy tín của Kiểm toán nhà nước. Bất kỳ sự vi phạm nào về tư cách đạo đức nghề nghiệp hay bất kỳ một thái độ cư xử chưa thỏa đáng nào trong cuộc sống cá nhân của kiểm toán viên nhà nước cũng ảnh hưởng tiêu cực đến tính liêm chính, chất lượng và hiệu lực của hoạt động kiểm toán; ảnh hưởng đến uy tín về năng lực và độ tin cậy của Kiểm toán nhà nước. Vì vậy, việc chấp nhận và áp dụng những quy định về đạo đức đối với các kiểm toán viên nhà nước sẽ làm tăng uy tín và độ tin cậy của Kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước và hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.
5. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm tăng cường, củng cố uy tín và độ tin cậy của cơ quan Kiểm toán nhà nước thông qua việc chấp nhận và tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, đó là: Liêm chính, độc lập và khách quan; năng lực; thận trọng nghề nghiệp, bảo mật và minh bạch.
6. Kiểm toán viên nhà nước phải tự giác xây dựng và thúc đẩy mối quan hệ cộng tác, hợp tác tốt với đồng nghiệp. Những hỗ trợ chuyên môn và sự hợp tác đồng nghiệp là những yếu tố quan trọng, đặc trưng của nghề nghiệp kiểm toán. Sự tôn trọng và tin tưởng của công chúng đối với các kiểm toán viên nhà nước là kết quả được ghi nhận từ tất cả hành động liên quan đến các giá trị và nguyên tắc đạo đức của kiểm toán viên nhà nước trong quá khứ và trong hiện tại.
7. Kiểm toán nhà nước phải bảo đảm tất cả các hoạt động của mình là độc lập, minh bạch, công bằng, vô tư và khách quan. Mọi hoạt động của Kiểm toán nhà nước đều phải tuân thủ, chấp hành đầy đủ các quy định của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp; chịu sự kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền và sự đánh giá của công chúng.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Duy trì tính liêm chính, độc lập và khách quan của kiểm toán viên nhà nước nhằm bảo đảm các kết quả và kiến nghị kiểm toán xác thực và hợp lý.
2. Quy định về năng lực của kiểm toán viên nhà nước nhằm bảo đảm khả năng hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán được giao.
3. Quy định về sự thận trọng nghề nghiệp, bảo mật và minh bạch trong hoạt động kiểm toán nhằm bảo đảm sự đúng đắn, khách quan của các kết quả, kiến nghị kiểm toán; bảo đảm thực hiện trách nhiệm bảo mật và minh bạch trong hoạt động kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước.
4. Chuẩn mực này được áp dụng trong mọi loại hình kiểm toán (kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động) và các công việc có liên quan đến hoạt động kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Liêm chính, độc lập và khách quan

*Liêm chính*

1. Liêm chính là giá trị cốt lõi của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Kiểm toán viên nhà nước có nghĩa vụ tuân thủ triệt để các yêu cầu của Chuẩn mực này và các quy định của Kiểm toán nhà nước đối với việc ứng xử trong hoạt động chuyên môn và trong mối quan hệ với đơn vị được kiểm toán.
2. Trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải công minh, chính trực, thẳng thắn, trung thực để có chính kiến rõ ràng, trong sáng, gương mẫu, đáng tin và vì lợi ích của công chúng; công bằng, tôn trọng sự thật, không thành kiến và thiên vị. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tất cả các yếu tố liên quan và các yếu tố trọng yếu để bảo đảm báo cáo kiểm toán bao gồm đầy đủ các thông tin quan trọng và cần thiết, bảo đảm tất cả các bằng chứng được thu thập, các ý kiến xác nhận, đánh giá, kiến nghị kiểm toán phải khách quan và truyền đạt một cách trung thực. Kiểm toán viên nhà nước phải thẳng thắn khi đưa ra các phát hiện và kiến nghị về nội dung kiểm toán; phải bảo vệ ý kiến của mình dựa trên các bằng chứng kiểm toán và những lập luận đúng đắn mà không chịu tác động bởi sự can thiệp từ bên ngoài.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải coi trọng cả hình thức, nội dung của chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và các chuẩn mực kiểm toán khác; coi trọng các nguyên tắc về độc lập, khách quan và chuyên nghiệp; coi trọng sự quan tâm của công chúng khi đưa ra các quyết định; phải trung thực tuyệt đối khi thực hiện nhiệm vụ cũng như trong quản lý các nguồn lực của Kiểm toán nhà nước.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ ứng xử đúng mực, không được có hành vi sách nhiễu, gây khó khăn, phiền hà cho đơn vị được kiểm toán.
5. Tính liêm chính của kiểm toán viên nhà nước có nguy cơ ảnh hưởng khi: Kiểm toán viên nhà nước lạm dụng chức vụ, quyền hạn được giao vì vụ lợi hoặc động cơ cá nhân khác; nhận tiền, tài sản, lợi ích vật chất khác hoặc lợi ích phi vật chất; tình hình tài chính cá nhân hoặc các mối quan hệ xã hội có thể dẫn đến việc phải nhân nhượng trong kiểm toán.

*Độc lập, khách quan*

1. Độc lập là nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải độc lập trong suốt hoạt động kiểm toán, phải thật sự độc lập, khách quan, không bị chi phối hoặc bị tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần khi kiểm toán và đưa ra đánh giá, kiến nghị kiểm toán. Độc lập với đơn vị được kiểm toán và các đơn vị có liên quan là yêu cầu cần thiết đối với kiểm toán viên nhà nước. Kiểm toán viên nhà nước phải nỗ lực để không chỉ độc lập với đơn vị được kiểm toán và các đơn vị có liên quan mà còn phải khách quan khi lựa chọn chủ đề kiểm toán cũng như khi giải quyết các vấn đề phát sinh trong hoạt động kiểm toán. Sự độc lập và khách quan không chỉ biểu hiện hình thức bên ngoài mà phải bảo đảm là độc lập, khách quan thật sự trong mọi hoạt động kiểm toán.
2. Trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước chỉ tuân theo pháp luật, các chuẩn mực, quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán và các quy định khác của Kiểm toán nhà nước.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo với người chịu trách nhiệm quản lý hoạt động kiểm toán về bất kỳ sự can thiệp nào từ bên ngoài có thể làm ảnh hưởng đến tính khách quan, trung thực trong hoạt động kiểm toán.
4. Khi kiểm toán viên nhà nước sử dụng kết quả công việc của chuyên gia thì phải đánh giá khả năng và kết quả thực hiện công việc của các chuyên gia đó; nếu xét thấy chuyên gia không bảo đảm duy trì được tính độc lập, khách quan trong khi tiến hành công việc thì kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng kết quả công việc của chuyên gia đó.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo người có thẩm quyền để không tham gia kiểm toán ở đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc có quan hệ gia đình mà theo pháp luật và các quy định là không được tham gia kiểm toán.
6. Kiểm toán viên nhà nước có nghĩa vụ phải kiểm soát bản thân để không bị tác động bởi những vấn đề mà mình có lợi ích liên quan làm ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán nếu có sự hạn chế về tính độc lập, khách quan thì kiểm toán viên nhà nước cần có biện pháp loại bỏ sự hạn chế này; nếu không thể loại bỏ được thì phải báo cáo kịp thời cho người có thẩm quyền để có biện pháp giải quyết.
7. Tính độc lập có nguy cơ bị ảnh hưởng do tư lợi, tự kiểm tra, sự bào chữa, quan hệ gia đình, quan hệ khác và sự đe dọa. Theo đó, tính độc lập của Kiểm toán nhà nước có nguy cơ bị ảnh hưởng khi: Kiểm toán viên nhà nước thu được hoặc có thể thu nhận được lợi ích kinh tế (trực tiếp hoặc gián tiếp); kiểm toán viên nhà nước là cán bộ cũ thuộc đơn vị được kiểm toán đã từng chịu trách nhiệm (trực tiếp hoặc gián tiếp) về những công việc liên quan đến nội dung kiểm toán của Kiểm toán nhà nước; kiểm toán viên nhà nước có quan hệ về lợi ích kinh tế với đơn vị được kiểm toán; kiểm toán viên nhà nước có quan hệ công việc, giao dịch ngoài công việc kiểm toán nhưng liên quan đến đơn vị được kiểm toán; kiểm toán viên nhà nước có mối quan hệ là vợ (chồng); bố, mẹ, người trực tiếp nuôi dưỡng hoặc bố, mẹ, người trực tiếp nuôi dưỡng vợ (chồng); con đẻ, con nuôi, con dâu, con rể; anh, chị, em ruột; anh, chị, em ruột của vợ (chồng) theo quy định của pháp luật với người đứng đầu, kế toán trưởng hoặc người phụ trách kế toán của đơn vị được kiểm toán; hoặc bị đe dọa từ phía đơn vị được kiểm toán (đe dọa thực hoặc cảm thấy bị đe dọa) nhằm ngăn cản hành động khách quan và hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước.
8. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm giữ gìn tính độc lập bằng cách xem xét hoàn cảnh thực tế của các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Có thể sử dụng hai biện pháp bảo vệ:
9. Sử dụng các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp quy định;
10. Tạo ra môi trường làm việc và các biện pháp, kỹ thuật cụ thể nhằm loại bỏ các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên nhà nước trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Năng lực

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện công việc với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải có trình độ, năng lực chuyên môn cần thiết theo quy định để đáp ứng nhiệm vụ kiểm toán được phân công.
3. Việc phân công nhiệm vụ cho kiểm toán viên nhà nước phải phù hợp với năng lực chuyên môn; trường hợp không có đủ năng lực chuyên môn phù hợp, kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo kịp thời cho người có thẩm quyền để có biện pháp giải quyết.

Thận trọng nghề nghiệp, bảo mật và minh bạch

*Thận trọng nghề nghiệp*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện công việc với sự thận trọng cần thiết trong mọi giai đoạn của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, luôn có ý thức rằng có thể tồn tại những tình huống dẫn đến những sai sót trọng yếu trong các giải trình, báo cáo của đơn vị được kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng các ph­ương pháp chuyên môn, nghiệp vụ phù hợp với mức độ phức tạp của nhiệm vụ kiểm toán được giao; thực hiện nhiệm vụ với trách nhiệm nghề nghiệp cao; chủ động trư­ớc mọi tình huống, không vội vàng đ­ưa ra những đánh giá, kết quả, kiến nghị khi chư­a nắm chắc, chưa hiểu biết đầy đủ vấn đề cũng như­ chưa có bằng chứng kiểm toán bảo đảm yêu cầu đầy đủ và thích hợp.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ, tác phong thận trọng, kỹ lưỡng để công việc đạt chất lượng cao; trước khi đ­ưa ra ý kiến đánh giá, xác nhận, kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra, xem xét lại tính trung thực, hợp lý, hợp pháp của các tài liệu, giấy tờ làm việc, tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán.
4. Khi sử dụng kết quả của các chuyên gia tư vấn hoặc sử dụng các kết quả của thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của đối tượng khác, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét, kiểm tra, sử dụng có chọn lọc và phải chịu trách nhiệm về tính xác thực của các số liệu, tài liệu và bằng chứng liên quan đến kết quả kiểm toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước chỉ tham gia vào các hoạt động kiểm toán mà mình có kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm cần thiết trong lĩnh vực đó. Khi được giao nhiệm vụ kiểm toán, nếu xét thấy không đáp ứng được đầy đủ yêu cầu về kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm cần thiết thì phải báo cáo cho người có thẩm quyền để không tham gia thực hiện kiểm toán hoặc yêu cầu được sử dụng chuyên gia tư vấn.

*Bảo mật và minh bạch*

1. Kiểm toán nhà nước thực hiện trách nhiệm công khai, minh bạch và giải trình các thông tin liên quan đến hoạt động kiểm toán và các thông tin khác theo quy định của pháp luật.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải có trách nhiệm thực hiện theo các quy định của pháp luật về giữ bí mật nhà nước, bí mật của đơn vị đ­ược kiểm toán về những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được trong hoạt động kiểm toán; không được tiết lộ thông tin dưới bất kỳ hình thức nào khi chưa được phép của cấp có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo quy định của pháp luật.
3. Kiểm toán viên nhà nước không sử dụng thông tin nội bộ hoặc thông tin bất lợi của đơn vị được kiểm toán nhằm trục lợi hoặc động cơ cá nhân khác.
4. Trong trường hợp các cơ quan chức năng yêu cầu cung cấp thông tin để điều tra các dấu hiệu phạm tội của đơn vị được kiểm toán thì trong phạm vi quyền hạn của mình, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm hợp tác theo quy định của pháp luật.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 140

KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng trên cơ sở Luật Kiểm toán nhà nước, ISSAI 140 (Kiểm soát chất lượng) của INTOSAI, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ và điều kiện hoạt động của Kiểm toán nhà nước.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc và hướng dẫn về việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán do Kiểm toán nhà nước thực hiện.
2. Chuẩn mực này được xây dựng nhằm bảo đảm duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán để quản lý rủi ro, bảo đảm chất lượng kiểm toán và không ngừng nâng cao uy tín, độ tin cậy của Kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này áp dụng cho mọi loại hình kiểm toán (kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động).
3. Chuẩn mực này giúp Kiểm toán nhà nước đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng:
   1. Kiểm toán nhà nước và kiểm toán viên nhà nước, các đối tượng khác tham gia vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
   2. Các báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

1. Các yếu tố trong hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán bao gồm:
   1. Trách nhiệm của Người đứng đầu về chất lượng kiểm toán;
   2. Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp;
   3. Điều kiện bảo đảm thực hiện kiểm toán;
   4. Nguồn nhân lực;
   5. Thực hiện kiểm toán;
   6. Giám sát.

Trách nhiệm của Người đứng đầu về chất lượng kiểm toán

1. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán trên cơ sở bảo đảm, duy trì và nâng cao chất lượng trong việc thực hiện các nhiệm vụ được giao và thúc đẩy văn hóa nội bộ để nhận thức rằng chất lượng là rất quan trọng khi thực hiện tất cả các công việc. Tổng Kiểm toán nhà nước chịu trách nhiệm thiết lập và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, ban hành và tổ chức thực hiện các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán.
2. Tổng Kiểm toán nhà nước chịu trách nhiệm chỉ đạo về toàn bộ hoạt động của hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.
3. Đơn vị và cá nhân được Tổng Kiểm toán nhà nước giao trách nhiệm trong tổ chức thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán phải bảo đảm có đủ kinh nghiệm, năng lực phù hợp và có quyền hạn cần thiết để thực hiện trách nhiệm đó.
4. Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán của các cuộc kiểm toán do đơn vị chủ trì và các nhiệm vụ khác có liên quan trong phạm vi các nhiệm vụ được giao.
5. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định để đẩy mạnh văn hóa ghi nhận, khuyến khích và khen thưởng cho các công việc đạt chất lượng cao. Để đạt được văn hóa đó, Người đứng đầu phải nhấn mạnh tầm quan trọng của chất lượng và bảo đảm chất lượng trong mọi hoạt động kiểm toán, kể cả các công việc thuê ngoài bằng các hành động và thông điệp rõ ràng, nhất quán và thường xuyên.
6. Các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được công bố, phổ biến một cách đầy đủ, rõ ràng và thường xuyên đến kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp

1. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định để bảo đảm kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia vào hoạt động kiểm toán đều tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp.
2. Kiểm toán nhà nước phải bảo đảm có các quy định để thực thi các nguyên tắc của CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp) như: Liêm chính, độc lập và khách quan; năng lực; thận trọng nghề nghiệp, bảo mật và minh bạch.
3. Lãnh đạo Kiểm toán nhà nước và lãnh đạo các cấp phải là những tấm gương điển hình về đạo đức nghề nghiệp.
4. Các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp), các quy định pháp luật về đạo đức của cán bộ, công chức, viên chức và các quy định khác của Kiểm toán nhà nước có liên quan phải được các kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tuân thủ trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.
5. Các bên có liên quan khi thực hiện hợp đồng công việc với Kiểm toán nhà nước phải tuân thủ quy định về bảo mật của Kiểm toán nhà nước và các quy định pháp luật có liên quan.
6. Người được tuyển dụng phải cam kết tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp khi được tuyển dụng vào Kiểm toán nhà nước.
7. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định để kịp thời phát hiện và thông báo về hành vi vi phạm yêu cầu đạo đức nghề nghiệp cho người có thẩm quyền nhằm giúp Tổng Kiểm toán nhà nước thực hiện các biện pháp phù hợp giải quyết vấn đề đó.
8. Kiểm toán nhà nước phải xây dựng và ban hành các quy định, quy chế để bảo đảm được thông báo kịp thời về các trường hợp vi phạm quy định về tính độc lập và có các biện pháp thích hợp để giải quyết các trường hợp vi phạm đó.
9. Để giảm thiểu tối đa các rủi ro, nguy cơ thân quen với đơn vị được kiểm toán nhằm bảo đảm tính độc lập, khách quan trong hoạt động kiểm toán, Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định về chuyển đổi thường xuyên vị trí công tác của cán bộ chủ chốt và các kiểm toán viên nhà nước.

Điều kiện bảo đảm thực hiện kiểm toán

1. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định nhằm bảo đảm cuộc kiểm toán được thực hiện khi đáp ứng các điều kiện sau:
   1. Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng (thời gian và các nguồn lực) để thực hiện cuộc kiểm toán;
   2. Tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp;
   3. Đánh giá được tính chính trực của đơn vị được kiểm toán và có biện pháp xử lý các rủi ro có thể ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán.
2. Về năng lực chuyên môn và khả năng (thời gian và các nguồn lực) thực hiện cuộc kiểm toán, cần xem xét các yếu tố sau:
   1. Sự hiểu biết về ngành nghề, lĩnh vực hoạt động hoặc các vấn đề có liên quan đối với đơn vị được kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước;
   2. Sự am hiểu về các quy định pháp lý, các yêu cầu báo cáo có liên quan hoặc có khả năng đạt được các kiến thức và kỹ năng cần thiết một cách hiệu quả của kiểm toán viên nhà nước;
   3. Có đủ nhân sự bảo đảm năng lực chuyên môn và khả năng cần thiết;
   4. Có sẵn chuyên gia (nếu cần thiết);
   5. Có nhân sự đáp ứng được các tiêu chí và yêu cầu về năng lực để thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng kiểm toán;
   6. Khả năng hoàn thành cuộc kiểm toán trong thời hạn quy định.
3. Với nguồn lực có hạn, Kiểm toán nhà nước phải xây dựng một hệ thống sắp xếp ưu tiên công việc nhằm bảo đảm thực hiện được chức năng, nhiệm vụ và duy trì chất lượng kiểm toán. Trong trường hợp không đủ các nguồn lực có thể phát sinh rủi ro ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán, các đơn vị có liên quan phải kịp thời báo cáo với Tổng Kiểm toán nhà nước để giải quyết.
4. Kiểm toán nhà nước xây dựng quy định về lập kế hoạch kiểm toán hàng năm căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ và khả năng (thời gian và các nguồn lực). Các quy định đó phải có hướng dẫn cụ thể việc thu thập thông tin về đơn vị được kiểm toán. Cuộc kiểm toán chỉ được thực hiện khi các rủi ro có liên quan đã được đánh giá, quản lý và đã được Tổng Kiểm toán nhà nước phê duyệt kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán.
5. Về tính chính trực của đơn vị được kiểm toán, cần xem xét các vấn đề sau:
   1. Danh tính của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
   2. Đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
   3. Thông tin liên quan đến quan điểm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về những vấn đề như việc tuân thủ các chuẩn mực kế toán và môi trường kiểm soát nội bộ;
   4. Xem xét thái độ, phản ứng của đơn vị được kiểm toán đối với việc kiểm toán;
   5. Các dấu hiệu về sự hạn chế cung cấp thông tin của đơn vị được kiểm toán;
   6. Các dấu hiệu đơn vị được kiểm toán có thể tham gia vào các hoạt động không hợp pháp.
6. Thông tin về tính chính trực của đơn vị được kiểm toán được thu thập thông qua việc:
   1. Trao đổi với cơ quan chủ quản, cơ quan thanh tra, kiểm tra và các bên thứ ba như: Ngân hàng, luật sư và các đơn vị thuộc cùng lĩnh vực với đơn vị được kiểm toán;
   2. Tìm kiếm các cơ sở dữ liệu có liên quan.
7. Trường hợp nghi ngờ về tính chính trực của đơn vị được kiểm toán thì cần phải xem xét và đánh giá rủi ro có thể phát sinh từ năng lực của cán bộ, nhân viên, các nguồn lực và bất kỳ vấn đề đạo đức nào của đơn vị được kiểm toán.
8. Việc duy trì, cập nhật hệ thống thông tin về đơn vị được kiểm toán và đánh giá rủi ro để lựa chọn đơn vị được kiểm toán phải được thực hiện thường xuyên.
9. Các thủ tục quản lý rủi ro phải được ban hành và thực hiện nghiêm. Biện pháp giảm thiểu rủi ro có thể gồm:
   1. Thận trọng xác định phạm vi công việc sẽ thực hiện;
   2. Phân công công việc cho những người có kinh nghiệm hơn trong những trường hợp khác thường;
   3. Tăng cường kiểm tra, kiểm soát công việc trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.
10. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định về xem xét và đánh giá rủi ro phát sinh từ việc thực hiện kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán.

Nguồn nhân lực

1. Kiểm toán nhà nước xây dựng và ban hành các quy định bảo đảm nguồn nhân lực đầy đủ, có năng lực, khả năng và cam kết tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp để:
   1. Thực hiện công việc kiểm toán phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;
   2. Phát hành báo cáo kiểm toán đúng quy định và phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.
2. Để bảo đảm có các kỹ năng và chuyên môn cần thiết thực hiện các công việc, Kiểm toán nhà nước sử dụng nhiều nguồn nhân lực khác nhau, có thể sử dụng chuyên gia bên ngoài. Kiểm toán nhà nước phải có các quy định, tiêu chuẩn đối với các cá nhân, tổ chức bên ngoài được sử dụng thực hiện công việc kiểm toán để bảo đảm đáp ứng phù hợp với công việc được giao.
3. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định để bảo đảm các công việc thực hiện được phân giao trách nhiệm rõ ràng và đầy đủ cho từng đơn vị, từng cá nhân tham gia hoạt động kiểm toán.
4. Để bảo đảm chất lượng và tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp, Kiểm toán nhà nước ban hành các quy định về nguồn nhân lực gồm:
   1. Tuyển dụng;
   2. Đánh giá hiệu quả công việc;
   3. Khả năng thực hiện nhiệm vụ (bao gồm cả thời gian thực hiện công việc được giao theo tiêu chuẩn chất lượng yêu cầu);
   4. Năng lực chuyên môn;
   5. Phát triển chuyên môn và nghề nghiệp;
   6. Cơ hội thăng tiến;
   7. Chế độ đãi ngộ;
   8. Dự tính nhu cầu nhân sự.
5. Khi phân công nhân sự thực hiện cuộc kiểm toán, quản lý và kiểm soát chất lượng kiểm toán, cần xem xét các vấn đề liên quan đến nhân sự Đoàn kiểm toán bao gồm:
   1. Hiểu biết và kinh nghiệm thực tế về các cuộc kiểm toán có tính chất và mức độ phức tạp tương tự thông qua việc hướng dẫn, đào tạo và tham gia phù hợp;
   2. Hiểu biết về các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định liên quan;
   3. Kiến thức chuyên môn, bao gồm cả kiến thức về công nghệ thông tin;
   4. Kiến thức về các ngành nghề, lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
   5. Khả năng áp dụng các xét đoán chuyên môn;
   6. Hiểu biết về các quy định kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;
   7. Đáp ứng các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp.

Thực hiện kiểm toán

1. Kiểm toán nhà nước xây dựng và ban hành các quy định để bảo đảm các cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định liên quan và phát hành các báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Các quy định đó bao gồm:
   1. Các vấn đề liên quan đến việc tăng cường tính nhất quán về chất lượng thực hiện các hoạt động kiểm toán;
   2. Trách nhiệm giám sát;
   3. Trách nhiệm soát xét.
2. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định đề cao tính nhất quán về chất lượng thực hiện các hoạt động kiểm toán, bao gồm:
   1. Các quy định và phương pháp, thủ tục kiểm toán phù hợp để thực hiện các cuộc kiểm toán, kể cả công việc được thuê ngoài;
   2. Các quy định để khuyến khích chất lượng cao và hạn chế hoặc ngăn chặn chất lượng thấp, bao gồm việc tạo lập một môi trường thúc đẩy, khuyến khích sử dụng đúng đắn các xét đoán chuyên môn và thúc đẩy nâng cao chất lượng;
   3. Khi có những vấn đề khó khăn hoặc bất đồng phát sinh, Kiểm toán nhà nước bảo đảm có đủ các nguồn lực phù hợp để giải quyết các vấn đề phát sinh đó;
   4. Mọi hoạt động kiểm toán đều phải tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp và nếu có điểm nào chưa tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp thì phải bảo đảm rằng các lý do không tuân thủ phải được ghi lại bằng văn bản và được phê duyệt phù hợp;
   5. Tất cả các ý kiến khác nhau trong nội bộ Kiểm toán nhà nước đều phải được ghi lại bằng văn bản và được xem xét, giải quyết trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.
3. Giám sát việc thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm:
   1. Theo dõi tiến độ công việc;
   2. Xem xét về năng lực chuyên môn và khả năng của từng thành viên trong Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán để xem họ có đủ thời gian thực hiện công việc, hiểu các quy định, hướng dẫn và các công việc có được tiến hành theo đúng kế hoạch kiểm toán hay không;
   3. Giải quyết những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, xem xét tầm quan trọng của các vấn đề đó và điều chỉnh kế hoạch kiểm toán cho phù hợp;
   4. Xác định các vấn đề cần tham khảo ý kiến tư vấn hoặc cần được xem xét bởi thành viên nhiều kinh nghiệm hơn trong Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán.
4. Các quy định về trách nhiệm soát xét phải được xác định dựa trên nguyên tắc các thành viên trong Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán có nhiều kinh nghiệm hơn trong lĩnh vực kiểm toán thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn. Các vấn đề cần được soát xét bao gồm:
   1. Công việc được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;
   2. Những vấn đề quan trọng được nêu ra để xem xét thêm;
   3. Việc tham khảo ý kiến tư vấn một cách phù hợp đã được tiến hành và kết quả tư vấn đã được lưu trong tài liệu, hồ sơ;
   4. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán (nội dung, lịch trình và phạm vi công việc thực hiện, nếu có);
   5. Công việc đã thực hiện hỗ trợ cho các kết quả kiểm toán đưa ra và được lưu trong tài liệu, hồ sơ một cách phù hợp;
   6. Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm cơ sở cho việc phát hành báo cáo kiểm toán;
   7. Mức độ đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán.
5. Việc tham khảo ý kiến tư vấn bao gồm thảo luận với các cá nhân có chuyên môn phù hợp bên trong hoặc bên ngoài Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định để có sự đảm bảo hợp lý rằng:
   1. Việc tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp được thực hiện đối với các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi;
   2. Nội dung, phạm vi, kết quả từ việc tham khảo ý kiến tư vấn được lưu trong hồ sơ kiểm toán;
   3. Các kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn được thực hiện khi đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.
6. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định về hồ sơ các cuộc kiểm toán để bảo đảm:
   1. Được lập và lưu trữ kịp thời, trong một khoảng thời gian đủ dài để đáp ứng yêu cầu của Kiểm toán nhà nước và yêu cầu của pháp luật;
   2. Duy trì tính bảo mật, sự an toàn, tính toàn vẹn, khả năng tiếp cận và khả năng khôi phục tài liệu, hồ sơ về cuộc kiểm toán;
   3. Ngăn chặn khả năng tài liệu, hồ sơ về cuộc kiểm toán bị thay đổi mà không được phép hoặc bị mất.

Giám sát

1. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định giám sát để bảo đảm sự hợp lý rằng các quy định liên quan đến hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán là phù hợp, đầy đủ và vận hành hiệu lực. Các quy định về giám sát phải bảo đảm:
   1. Xem xét và đánh giá thường xuyên hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, bao gồm kiểm tra chọn mẫu công việc đã hoàn thành trong toàn bộ các công việc đã thực hiện;
   2. Quy định một đơn vị của Kiểm toán nhà nước có trình độ và kinh nghiệm phù hợp thực hiện nhiệm vụ giám sát và có đủ quyền hạn thực hiện nhiệm vụ đó;
   3. Quy định các cán bộ, nhân viên thực hiện công việc giám sát phải độc lập, không được vừa tham gia thực hiện và kiểm soát chất lượng chính công việc đó.
2. Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước bao gồm hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán ở tất cả các cấp và hoạt động giám sát độc lập tất cả các công việc kiểm soát chất lượng kiểm toán. Mục đích của việc giám sát tất cả các công việc kiểm soát chất lượng kiểm toán là để đánh giá:
   1. Sự tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;
   2. Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán được thiết kế phù hợp và thực hiện hiệu lực;
   3. Các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán được áp dụng phù hợp để bảo đảm các báo cáo kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.
3. Trường hợp cần thiết, Kiểm toán nhà nước có thể thuê một tổ chức có chuyên môn phù hợp thực hiện cuộc đánh giá độc lập đối với hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của mình.
4. Có thể sử dụng một số phương pháp giám sát chất lượng kiểm toán sau:
   1. Kiểm tra một cách độc lập;
   2. Khảo sát kiểm tra các bên có liên quan;
   3. Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán;
   4. Phản hồi của đơn vị được kiểm toán.
5. Đơn vị thực hiện giám sát phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán, lãnh đạo Đoàn kiểm toán về các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quá trình giám sát và đề xuất các hành động khắc phục thích hợp. Kết quả giám sát hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán phải bảo đảm được báo cáo kịp thời cho Tổng Kiểm toán nhà nước để có những biện pháp thích hợp khi cần thiết.
6. Các quy định giải quyết các ý kiến phản hồi và khiếu nại về chất lượng kiểm toán phải được xây dựng để bảo đảm Kiểm toán nhà nước xử lý kịp thời, công khai, minh bạch đối với:
7. Các phản hồi và khiếu nại về những công việc thực hiện không tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;
8. Các ý kiến về hành vi không tuân thủ hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 150

NĂNG LỰC CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

* + 1. Chuẩn mực này được xây dựng trên cơ sở Luật Kiểm toán nhà nước, ISSAI 150 (Năng lực của kiểm toán viên) của INTOSAI, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ và điều kiện hoạt động của Kiểm toán nhà nước.

Mục đích và phạm vi áp dụng

* + 1. Chuẩn mực này quy định các yêu cầu mang tính nguyên tắc làm cơ sở để Kiểm toán nhà nước xác định khung năng lực của kiểm toán viên nhà nước cũng như trong công tác tuyển dụng, phát triển và đánh giá năng lực của kiểm toán viên nhà nước.
    2. Kiểm toán nhà nước thiết lập và duy trì các thủ tục để quản lý năng lực của kiểm toán viên nhà nước nhằm bảo đảm khả năng hoàn thành nhiệm vụ được giao. Việc quản lý năng lực của kiểm toán viên nhà nước thường liên quan đến các vấn đề sau:

1. Xác định khung năng lực chuyên môn cần thiết;
2. Xây dựng các quy định về quản lý nguồn nhân lực;
3. Xác định lộ trình phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước;
4. Đánh giá và giám sát năng lực của kiểm toán viên nhà nước.

Giải thích thuật ngữ

* + 1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

1. Năng lực: Là kiến thức, kỹ năng và thái độ nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước nhằm bảo đảm hoàn thành nhiệm vụ được giao, trong đó:

* Kiến thức là sự hiểu biết về lý thuyết và thực tiễn đối với những vấn đề thuộc nhiệm vụ được giao;
* Kỹ năng là khả năng hoàn thành công việc cụ thể, được phát triển thông qua quá trình học tập và tích lũy kinh nghiệm;
* Thái độ nghề nghiệp là tư duy, phẩm chất, đặc điểm và tư cách của kiểm toán viên nhà nước.

1. Khung năng lực: Là hệ thống các tiêu chí mô tả sự kết hợp của kiến thức, kỹ năng và thái độ nghề nghiệp cần thiết của một kiểm toán viên nhà nước tại mỗi vị trí hoặc chức danh để đáp ứng nhiệm vụ được giao. Khung năng lực vừa có tính ổn định, lâu dài vừa bảo đảm tính linh hoạt và thích ứng với sự thay đổi;
2. Lộ trình phát triển nghề nghiệp: Là chương trình phát triển nghề nghiệp được Kiểm toán nhà nước xây dựng và áp dụng nhằm phát triển và duy trì đội ngũ kiểm toán viên nhà nước chuyên nghiệp và có năng lực.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định khung năng lực chuyên môn cần thiết

* + 1. Kiểm toán nhà nước xác định và ban hành quy định khung năng lực chuyên môn cần thiết đối với các cấp độ kiểm toán viên nhà nước để đáp ứng và hoàn thành tốt chức năng, nhiệm vụ.
    2. Kiểm toán nhà nước xây dựng chiến lược phát triển nguồn nhân lực để đáp ứng chức năng, nhiệm vụ kiểm toán, trong đó đội ngũ kiểm toán viên nhà nước đủ về số lượng, cơ cấu hợp lý và phù hợp về năng lực chuyên môn cần thiết.
    3. Khi xây dựng khung năng lực chuyên môn cần thiết của kiểm toán viên nhà nước, Kiểm toán nhà nước phải cân nhắc, xem xét mức độ phù hợp về kiến thức, kỹ năng, thái độ nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước để đáp ứng chức năng, nhiệm vụ và chiến lược phát triển của Kiểm toán nhà nước.

1. Về kiến thức:
   1. Hiểu biết về Hiến pháp, pháp luật, các nguyên tắc và chuẩn mực điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán; quy định của pháp luật trong các lĩnh vực quản lý nhà nước về kinh tế..; về quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công thuộc lĩnh vực, chuyên môn được phân công kiểm toán;
   2. Hiểu biết các quy định về hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước; các chuẩn mực kiểm toán, kế toán và quản lý tài chính, quy trình và hướng dẫn thực hành theo yêu cầu của nhiệm vụ kiểm toán;
   3. Đư­ợc đào tạo theo các chương trình học phù hợp với tiêu chuẩn từng cấp độ kiểm toán viên nhà nước và theo từng lĩnh vực, chuyên môn kiểm toán được phân công.
2. Về kỹ năng:
3. Có các kỹ năng chuyên môn để thực hiện các công việc của một cuộc kiểm toán; có khả năng vận dụng các kỹ năng chuyên môn phù hợp với sự đa dạng, mức độ phức tạp của nhiệm vụ được giao;
4. Kỹ năng về lập kế hoạch kiểm toán; kỹ năng thu thập, phân tích thông tin, thu thập bằng chứng kiểm toán để đưa ra các kết quả và kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán hoặc đưa ra ý kiến để trưng cầu giám định chuyên môn khi cần thiết; kỹ năng lập báo cáo kiểm toán, thuyết trình, thảo luận và các kỹ năng bổ trợ cần thiết khác phục vụ cho công việc kiểm toán;
5. Kỹ năng áp dụng các ph­ương pháp nghiệp vụ kiểm toán và có khả năng sử dụng các phư­ơng tiện công nghệ tiên tiến, hiện đại, ứng dụng công nghệ thông tin, chuyển đổi số… trong hoạt động kiểm toán;
6. Thường xuyên duy trì, cập nhật, bổ sung và nâng cao trình độ để thực hiện thành thạo các kỹ năng chuyên môn phù hợp với yêu cầu thực tiễn kiểm toán trong môi trường pháp lý và tiến bộ khoa học kỹ thuật không ngừng phát triển. Ngoài các kỹ năng chuyên môn, kiểm toán viên nhà nước cũng phải có kỹ năng giao tiếp, có hiểu biết xã hội và văn hóa ứng xử để hoàn thành tốt nhiệm vụ được giao.
7. Về thái độ nghề nghiệp:
8. Có đạo đức phù hợp với các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp được quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp), các quy định pháp luật về đạo đức của cán bộ, công chức, viên chức và các quy định khác của Kiểm toán nhà nước có liên quan;
9. Hành vi ứng xử chuyên nghiệp thông qua xét đoán chuyên môn, thận trọng và hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán;
10. Thực hiện công việc với sự thận trọng cần thiết trong mọi giai đoạn của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải có hoài nghi nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, phải luôn có ý thức rằng có thể tồn tại những tình huống dẫn đến những sai sót trọng yếu trong các giải trình, báo cáo của đơn vị được kiểm toán;
11. Thái độ, tác phong thận trọng, kỹ lưỡng để công việc đạt chất lượng cao; trước khi đ­ưa ra ý kiến đánh giá, xác nhận, kiến nghị kiểm toán phải kiểm tra, xem xét lại tính trung thực, hợp lý, hợp pháp của các tài liệu, giấy tờ làm việc, tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán.

Xây dựng các quy định về quản lý nguồn nhân lực

1. Kiểm toán nhà nước cần xây dựng các quy định về quản lý nguồn nhân lực để đội ngũ kiểm toán viên nhà nước có đủ năng lực và đáp ứng yêu cầu công việc.
2. Để thu hút, phát triển và duy trì năng lực của đội ngũ kiểm toán viên nhà nước, Kiểm toán nhà nước cần xây dựng các quy định về quản lý nguồn nhân lực phù hợp như: Chiến lược hoặc kế hoạch phát triển nguồn nhân lực; chính sách thu hút, tuyển dụng nguồn nhân lực; quy hoạch, điều động, luân chuyển, bổ nhiệm nhân sự; quy định về quản lý, đánh giá và xếp loại công chức, viên chức trong thực hiện nhiệm vụ; quy định về đào tạo, bồi dưỡng và phát triển nguồn nhân lực; quy định về khen thưởng và kỷ luật…
3. Kiểm toán nhà nước cần quan tâm phát triển năng lực của đội ngũ kiểm toán viên nhà nước và xây dựng văn hóa học tập suốt đời thông qua việc:
4. Thiết lập lộ trình và giải pháp thực hiện để triển khai chiến lược phát triển nguồn nhân lực gắn với năng lực chuyên môn cần thiết của kiểm toán viên nhà nước;
5. Chú trọng công tác đào tạo, bồi dưỡng cho kiểm toán viên nhà nước dưới nhiều hình thức phù hợp;
6. Tạo điều kiện để kiểm toán viên nhà nước có thể tiếp cận được các cơ hội học tập, chia sẻ kinh nghiệm và phát triển nghề nghiệp phù hợp;
7. Hỗ trợ cho kiểm toán viên nhà nước tiếp cận các tài liệu cập nhật thường xuyên liên quan đến các phương pháp, nghiệp vụ kiểm toán.

Xác định lộ trình phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước

1. Kiểm toán nhà nước cần xác định lộ trình phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước.
2. Lộ trình phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước có thể gồm hai giai đoạn:
3. Đạt được trình độ, năng lực chuyên môn cần thiết: Thể hiện ở cấp độ, trình độ của kiểm toán viên nhà nước thông qua đào tạo theo học vị, chức danh (ngạch, bậc) hoặc đạt được các chứng chỉ chuyên môn nghề nghiệp và kinh nghiệm thực tiễn làm việc;
4. Duy trì trình độ, năng lực chuyên môn: Yêu cầu kiểm toán viên nhà nước có nhiệm vụ duy trì, liên tục cập nhật và không ngừng nâng cao kiến thức, kỹ năng. Việc duy trì năng lực chuyên môn giúp kiểm toán viên nhà nước thực hiện công việc một cách thành thạo và chuyên nghiệp.
5. Để triển khai lộ trình phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước, Kiểm toán nhà nước có thể xem xét các yếu tố:
6. Tăng cường năng lực cho cơ sở đào tạo, bồi dưỡng hoặc hợp tác với các cơ sở đào tạo, các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp kế toán và kiểm toán, các cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới… để nâng cao trình độ nghiệp vụ chuyên môn cho kiểm toán viên nhà nước;
7. Thực hiện tuyển dụng nhân sự có trình độ chuyên môn phù hợp đồng thời xây dựng chương trình và tổ chức đào tạo, bồi dưỡng phát triển nghề nghiệp cho nhân sự được tuyển dụng.
8. Để duy trì năng lực của kiểm toán viên nhà nước, Kiểm toán nhà nước có thể xem xét các vấn đề:
9. Khuyến khích kiểm toán viên nhà nước tự lập kế hoạch phát triển nghề nghiệp của bản thân dựa trên lộ trình phát triển nghề nghiệp chung của kiểm toán viên nhà nước;
10. Kiểm tra hoặc đánh giá năng lực định kỳ;
11. Kiểm toán viên nhà nước tự đánh giá năng lực của mình.

Đánh giá và giám sát năng lực của kiểm toán viên nhà nước

1. Kiểm toán nhà nước cần xây dựng quy định và thực hiện đánh giá định kỳ năng lực cần thiết của kiểm toán viên nhà nước.
2. Để xác định mức độ kiểm toán viên nhà nước đạt được và duy trì năng lực cần thiết, Kiểm toán nhà nước cần xây dựng quy định đánh giá và giám sát phù hợp. Việc đánh giá và giám sát năng lực có thể dưới các hình thức:
3. Đánh giá theo các quy định của pháp luật đối với công chức;
4. Kết quả các kỳ thi sát hạch; kết quả học tập các chương trình đào tạo, bồi dưỡng;
5. Kết quả đánh giá, xếp loại gắn với các tiêu chí, tiêu chuẩn trong việc thực hiện nhiệm vụ chuyên môn hoặc công việc được giao…
6. Đánh giá và giám sát năng lực cần thiết của kiểm toán viên nhà nước nhằm:
7. Xác nhận về mức độ phát triển năng lực của kiểm toán viên nhà nước;
8. Cung cấp thông tin hữu ích cho Kiểm toán nhà nước về hiệu quả của các giải pháp đã thực hiện đối với lộ trình phát triển năng lực của kiểm toán viên nhà nước.
9. Đối với các trường hợp kiểm toán viên nhà nước không đáp ứng được năng lực cần thiết, Kiểm toán nhà nước cần yêu cầu kiểm toán viên nhà nước đó phải có kế hoạch hoàn thiện năng lực một cách phù hợp.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 200

CÁC NGUYÊN TẮC CỦA KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 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 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính. Các nguyên tắc 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 lập và trình bày báo cáo tài chính; kiểm toán báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt; 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 báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tài chính tổng hợp) của các tổ chức, đơn vị theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.
2. 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 một cách nhất quán.
3. Trường hợp cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động thì 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 phù hợp với loại hình kiểm toán được áp dụng và nội dung chủ yếu của cuộc kiểm toán.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính

*Mục tiêu của kiểm toán tài chính*

1. Kiểm toán tài chính là việc xác định, thông qua thu thập bằng chứng kiểm toán, xem liệu thông tin tài chính của một đơn vị được trình bày trong báo cáo tài chính có phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính hay không. Trong trường hợp khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ dựa trên trình bày hợp lý, kiểm toán viên nhà nước đánh giá xem thông tin có được trình bày hợp lý không. Trong trường hợp các khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính là khuôn khổ dựa trên trình bày tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước đánh giá mức độ tuân thủ đạt được.
2. Mục tiêu của kiểm toán tài chính là thông qua thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cung cấp sự đảm bảo hợp lý cho người sử dụng 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.

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

1. 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:
   * + 1. Khuôn khổ 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;
       2. 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 lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành, bao gồm cả thuyết minh, giải trình (nếu có);
* Xây dựng và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ để bảo đảm 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.

*Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính*

1. Khuôn khổ lập báo cáo tài chính có thể sử dụng cho mục đích chung hoặc mục đích đặc biệt. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là quy định trình bày hợp lý hoặc quy định trình bày tuân thủ.
   * + 1. Khuôn khổ 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;
       2. Khuôn khổ 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;
       3. Khuôn khổ trình bày tuân thủ yêu cầu việc lập báo cáo tài chính phải tuân theo các quy định và không cho phép thoát ly khỏi quy định;
       4. Khuôn khổ 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 bảo đảm báo cáo tài chính được trình bày rõ ràng và đúng đắn hơn.
2. Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ 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 được lập và trình bày không theo khuôn khổ (ví dụ một số chương trình, dự án 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 Chuẩn mực này làm hướng dẫn thực hành, phù hợp với những yêu cầu nhất định của từng cuộc kiểm toán.

*Đánh giá khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính*

1. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính thường được quy định trong pháp luật và các quy định.
2. 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:
   * + 1. 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;
       2. 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 và có kiến nghị phù hợp.

Các yếu tố của kiểm toán tài chính

1. Các yếu tố cơ bản trong kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đã được quy định tại CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước). Tại Chuẩn mực này cung cấp thêm các khía cạnh của các yếu tố liên quan đến một cuộc kiểm toán tài chính.

*Đối tượng của kiểm toán tài chính*

1. Đối tượng kiểm toán của một cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, kết quả hoạt động, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và trình bày trong các báo cáo tài chính. Thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán có thể là các báo cáo tài chính, các sổ kế toán, chứng từ kế toán... (sau đây được gọi là đối tượng kiểm toán).

*Ba bên liên quan trong kiểm toán tài chính*

1. 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 CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước).

*Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính*

1. Tiêu chí là các tiêu chuẩn, thước đo hoặc thuộc tính làm cơ sở so sánh đối tượng kiểm toán và các mục tiêu kiểm toán. Các tiêu chí được sử dụng trong kiểm toán tài chính thường dựa trên khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị sử dụng.

*Các mức độ đảm bảo*

1. Các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước là các cuộc kiểm toán nhằm cung cấp sự đảm bảo hợp lý. Sự đảm bảo hợp lý là một mức độ đảm bảo cao nhưng không tuyệt đối, có nghĩa không phải là sự đảm bảo rằng cuộc kiểm toán sẽ phát hiện được tất cả các trường hợp sai sót trọng yếu.
2. Nhìn chung, các cuộc kiểm toán có sự đảm bảo hợp lý được thiết kế để đưa ra ý kiến dưới dạng khẳng định, như: “*theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, báo cáo tài chính đã trình bày hợp lý, xét trên các khía cạnh trọng yếu (hoặc trình bày trung thực và hợp lý) về tình hình tài chính của… và các kết quả hoạt động tài chính và các dòng tiền…*” hoặc trong trường hợp khuôn khổ tuân thủ, “*theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, báo cáo tài chính được lập, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ theo…*”.
3. Các cuộc kiểm toán cung cấp sự đảm bảo hạn chế không được xem xét trong các chuẩn mực kiểm toán nhà nước về kiểm toán tài chính.

Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính

1. Các nguyên tắc tổng quát về kiểm toán được nêu trong CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), các chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, bao gồm:
   1. Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập;
   2. Xét đoán chuyên môn, thận trọng và hoài nghi nghề nghiệp;
   3. Kiểm soát chất lượng kiểm toán;
   4. Các kỹ năng cần thiết;
   5. Rủi ro kiểm toán;
   6. Trọng yếu kiểm toán;
   7. Hồ sơ kiểm toán;
   8. Trao đổi thông tin;
   9. Lập báo cáo và theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán.
2. Các đoạn dưới đây đề ra các nguyên tắc cụ thể có liên quan đến kiểm toán tài chính của kiểm toán viên nhà nước.

*Lập kế hoạch kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lập kế hoạch cuộc kiểm toán để bảo đảm cuộc kiểm toán được thực hiện một cách hiệu lực và hiệu quả thông qua việc xác định phạm vi, thời hạn, phương pháp và các bước thực hiện kiểm toán.
2. Việc lập kế hoạch kiểm toán cần căn cứ vào tính chất của cuộc kiểm toán; quy mô, mức độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán và kinh nghiệm, hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán. Việc lập kế hoạch phải được cập nhật theo tiến độ của cuộc kiểm toán để xem xét các vấn đề hoặc sự kiện phát sinh mới tác động đến thực hiện kiểm toán.

*Trọng yếu kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng trọng yếu kiểm toán dưới cả hai khía cạnh định lượng và định tính khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và đánh giá các phát hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán.
2. Khi lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính, có tính đến mức độ của sai sót mà có thể ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Sau đó, khi thiết kế công việc kiểm toán cần thực hiện, kiểm toán viên nhà nước cần xác định một mức trọng yếu thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhằm giảm khả năng sai sót tới một mức độ thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.
3. Mức độ trọng yếu thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính này là mức trọng yếu thực hiện. Mức trọng yếu thực hiện được sử dụng để giúp kiểm toán viên nhà nước xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán và để đánh giá các kết quả của các thủ tục kiểm toán đó. Mức độ của các sai sót chưa được điều chỉnh trong báo cáo tài chính phải được so sánh với mức trọng yếu tổng thể, có tính đến tác động định lượng và tính chất của các sai sót đó khi hình thành ý kiến trong báo cáo kiểm toán. Mức trọng yếu được áp dụng khi lập báo cáo kiểm toán có thể được điều chỉnh so với mức trọng yếu được thiết lập khi lập kế hoạch kiểm toán tùy theo các kết quả cuối cùng của đơn vị hoặc các yếu tố khác.

*Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập đầy đủ thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động, khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu. Hệ thống kiểm soát nội bộ của một đơn vị bao gồm năm thành tố: Môi trường kiểm soát, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị, quy trình giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, hệ thống thông tin của đơn vị và các hoạt động kiểm soát (bao gồm cả các kiểm soát về công nghệ thông tin).

*Xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán*

1. Việc xác định và đánh giá rủi ro về sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước bao gồm cả rủi ro tiềm tàng (rủi ro một khoản mục hoặc một nhóm các giao dịch cụ thể có thể có sai sót hoặc sai lệch) và rủi ro kiểm soát (rủi ro hệ thống kiểm soát nội bộ không ngăn chặn hoặc phát hiện và khắc phục được các sai sót hoặc sai lệch cụ thể).
2. Kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro tiềm tàng khi không xem xét tác động của các kiểm soát có liên quan và xác định xem các rủi ro tiềm tàng có ở mức cao không. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá việc thiết kế các kiểm soát có liên quan đến cuộc kiểm toán (nhất là có liên quan đến các rủi ro tiềm tàng cao) và xem xét liệu các kiểm soát này có được triển khai trong thực tiễn không.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu để xác định các thủ tục kiểm toán phù hợp nhằm xử lý các rủi ro đó.
4. Các thủ tục đánh giá rủi ro giúp xác định nội dung và phạm vi của công việc kiểm toán cần thực hiện nhưng bản thân các thủ tục này không cung cấp được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

*Biện pháp xử lý đối với rủi ro đã đánh giá*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá bằng cách thiết kế và thực hiện các biện pháp thích hợp để xử lý các rủi ro đó. Rủi ro càng cao, thủ tục kiểm toán càng nhiều và bằng chứng kiểm toán càng cần thuyết phục hơn.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và các thủ tục kiểm toán bổ sung mà nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục này có tính đến các rủi ro về sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thủ tục kiểm toán này thường bao gồm các thử nghiệm kiểm soát và các thử nghiệm cơ bản (thủ tục phân tích và thử nghiệm chi tiết).
3. Nếu các kiểm soát có hiệu quả, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét thực hiện các thử nghiệm kiểm soát. Nếu kết quả thử nghiệm kiểm soát cho thấy các kiểm soát đang hoạt động hiệu quả, có thể giảm thiểu khối lượng thử nghiệm cơ bản cần thực hiện để giải quyết các rủi ro được xác định. Các kiểm soát cũng cần được kiểm tra trong các tình huống chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản là không đủ.

*Xem xét gian lận trong kiểm toán báo cáo tài chính*

1. Trong quá trình xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét liệu các sai sót trọng yếu có thể phát sinh do gian lận không và thực hiện các biện pháp thích hợp đối với các rủi ro đó.
2. Trách nhiệm chính đối với việc phòng ngừa và phát hiện gian lận thuộc về các cấp quản lý hoặc những người được giao phụ trách quản trị đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm đưa ra sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính không có các sai sót trọng yếu. Các sai sót trọng yếu có thể phát sinh từ nhầm lẫn hoặc gian lận. Tuy nhiên, bản chất của gian lận rất khó để kiểm toán viên nhà nước xác định, do đó không có sự bảo đảm rằng tất cả các sai sót trọng yếu do gian lận sẽ được phát hiện. Theo đó, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét thủ tục kiểm toán nào cần được thực hiện cho phù hợp khi rủi ro có gian lận là trọng yếu. Trường hợp xác định được hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận, kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo với cấp có thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước để thực hiện theo quy định của pháp luật.

*Xem xét về hoạt động liên tục*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét và đánh giá xem có các sự kiện hoặc điều kiện tạo ra sự không chắc chắn trọng yếu về dự định và khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.
2. Khả năng hoạt động liên tục của một đơn vị được kiểm toán là một nguyên tắc cơ bản có tác động đến báo cáo tài chính do ảnh hưởng đến cơ sở kế toán được sử dụng, đặc biệt là giá trị sổ sách của tài sản và công nợ.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp để khẳng định về việc sử dụng giả định hoạt động liên tục của đơn vị khi lập và trình bày báo cáo tài chính và trình bày rõ vấn đề này khi cần thiết.

*Đánh giá liên quan đến pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định để xử lý một cách phù hợp.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định có tác động trực tiếp đến việc xác định khoản mục và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có tác động gián tiếp và trọng yếu đến báo cáo tài chính.
3. Trường hợp cần thiết, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm kiểm toán bổ sung về việc xem xét pháp luật và các quy định có liên quan đến kiểm toán tài chính hoặc các khía cạnh khác trong hoạt động của đơn vị. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần phân biệt giữa phạm vi công việc được thực hiện để xác nhận sự tuân thủ theo pháp luật và các quy định, phục vụ mục đích đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, thông tin tài chính và công việc kiểm toán được thực hiện nhằm xác minh các vấn đề tuân thủ khác phục vụ mục đích đưa ra ý kiến kiểm toán về việc tuân thủ.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu đầy đủ về pháp luật và khuôn khổ pháp luật áp dụng cho môi trường hoạt động cụ thể của đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả cách thức đơn vị được kiểm toán tuân thủ theo các khuôn khổ pháp luật này.
5. Một số điều khoản của pháp luật và các quy định có tác động trực tiếp đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính thông qua việc xác định số liệu và thuyết minh được báo cáo. Pháp luật và các quy định khác cũng được đơn vị được kiểm toán tuân thủ hoặc có các điều khoản để đơn vị thực hiện nhưng chỉ có tác động gián tiếp đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị.

*Bằng chứng kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp (về số lượng và chất lượng) để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.
2. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thiết cho ý kiến kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của bằng chứng kiểm toán đó. Chất lượng của bằng chứng kiểm toán là sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng bởi nguồn gốc bằng chứng, nội dung của bằng chứng kiểm toán và phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được bằng chứng đó.

*Đánh giá các sai sót*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải ghi chép lại các sai sót xác định được trong suốt cuộc kiểm toán và trao đổi với lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem các sai sót này có yêu cầu phải thực hiện công việc kiểm toán bổ sung không và tác động của các sai sót này đối với báo cáo tài chính nếu không được điều chỉnh.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem các sai sót không được điều chỉnh có trọng yếu không (xét riêng lẻ hay tổng hợp lại) để xác định tác động của các sai sót này đến ý kiến kiểm toán.

*Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính*

1. Trên cơ sở bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính liệu báo cáo tài chính (xét trên các khía cạnh trọng yếu) có được lập phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và không có sai sót trọng yếu không.
2. Để đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước trước hết phải đưa ra khẳng định về sự đảm bảo hợp lý rằng báo cáo tài chính không còn có sai sót trọng yếu.
3. Kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần nếu bằng chứng kiểm toán cho thấy rằng báo cáo tài chính (xét trên tất cả các khía cạnh trọng yếu) được lập theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
4. Nếu kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, báo cáo tài chính còn có sai sót trọng yếu hoặc kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác định về việc tổng thể báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hay không, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
5. Bên cạnh việc đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, quy định pháp luật có thể yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo các nhận định và phát hiện kiểm toán không có tác động làm thay đổi ý kiến kiểm toán và các kiến nghị tương ứng với phát hiện kiểm toán đó. Các yếu tố này cần phải được phân biệt rõ ràng với ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính.

*Các dạng ý kiến kiểm toán không phải là chấp nhận toàn phần*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước xác định báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp.
2. Có ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần:
   1. Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: Là ý kiến được đưa ra khi:

* Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng các sai sót (xét riêng lẻ hay tổng hợp) là trọng yếu nhưng không lan tỏa;
* Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhưng kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) là trọng yếu nhưng không lan tỏa.
  1. Ý kiến kiểm toán trái ngược: Là ý kiến được đưa ra khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp thu thập được, kiểm toán viên nhà nước nhà nước khẳng định rằng các sai sót (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) là trọng yếu và lan tỏa;
  2. Từ chối đưa ra ý kiến: Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán do sự không chắc chắn hoặc do giới hạn về phạm vi kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) là trọng yếu và lan tỏa.

1. Căn cứ để đưa ra quyết định xem loại ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần nào là phù hợp phụ thuộc vào:
   * + 1. Bản chất của vấn đề dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, nghĩa là báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc trong trường hợp không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp có thể dẫn đến việc tồn tại sai sót trọng yếu;
       2. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tính lan tỏa hoặc các khả năng tác động của các vấn đề đến báo cáo tài chính.

*Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng báo cáo tài chính đến một vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính mà mức độ quan trọng của vấn đề là thiết yếu cho việc hiểu báo cáo tài chính đó và có bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp về việc vấn đề đó không dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra đoạn “Vấn đề khác” (hoặc một tiêu đề phù hợp khác) trong báo cáo kiểm toán nếu kiểm toán viên nhà nước thấy cần phải trao đổi một vấn đề ngoài các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, các vấn đề này có liên quan đến hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính về cuộc kiểm toán, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và báo cáo kiểm toán, trừ các trường hợp pháp luật và các quy định không cho phép.

*Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp về việc các sự kiện phát sinh từ sau ngày phát hành báo cáo tài chính đến ngày lập báo cáo kiểm toán mà yêu cầu phải điều chỉnh hoặc bổ sung thuyết minh trong báo cáo tài chính đã được đơn vị xác định và phản ánh phù hợp trên báo cáo tài chính.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần xử lý thích hợp đối với những sự việc được biết sau ngày lập báo cáo kiểm toán mà nếu những sự việc này được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể phải điều chỉnh báo cáo kiểm toán.

*Thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, xét trên các khía cạnh trọng yếu, về việc các thông tin so sánh có trong báo cáo tài chính được trình bày theo đúng các yêu cầu về thông tin so sánh của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và báo cáo theo đúng quy định về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước.
2. Thông tin so sánh là các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính về một hoặc nhiều kỳ kế toán trước. Chỉ tiêu tương ứng là các số liệu và các thuyết minh cho kỳ trước đã được trình bày như một phần không tách rời của báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Báo cáo tài chính so sánh là báo cáo tài chính mà số liệu và thuyết minh của kỳ kế toán trước được đưa vào để so sánh với báo cáo tài chính của kỳ kế toán hiện tại với cùng mức độ thông tin như kỳ kế toán hiện tại.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem các thông tin so sánh có phù hợp với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ kế toán trước hoặc được trình bày lại trong kỳ kế toán hiện tại (nếu có). Kiểm toán viên nhà nước cũng phải đánh giá xem các chính sách kế toán áp dụng cho thông tin so sánh có nhất quán với các chính sách được áp dụng trong kỳ hiện tại không hoặc nếu có các thay đổi trong các chính sách kế toán thì các thay đổi đó có được ghi nhận đúng đắn và trình bày, thuyết minh đầy đủ trên báo cáo tài chính không.
4. Đối với dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên nhà nước chỉ đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đối với dữ liệu của kỳ kế toán hiện tại. Đối với báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên nhà nước chỉ đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính cho từng kỳ kế toán mà báo cáo tài chính đó được lập và trình bày.

*Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với các thông tin khác trong tài liệu liên quan đến báo cáo tài chính được kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin khác trong báo cáo thường niên của đơn vị để xác định liệu có bất kỳ sự không nhất quán trọng yếu hoặc sai sót trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán hoặc so với thông tin đã thu thập trong quá trình kiểm toán. Nếu phát hiện ra các vấn đề không nhất quán trọng yếu hoặc các sai sót trọng yếu thì kiểm toán viên nhà nước cần xác định xem báo cáo tài chính được kiểm toán hoặc các thông tin khác có cần được điều chỉnh không.
2. Thông tin khác bao gồm thông tin tài chính hoặc phi tài chính được nêu trong báo cáo thường niên của đơn vị. Thông tin này thường là một tài liệu hoặc nhiều tài liệu kết hợp được thực hiện hàng năm bởi các cấp quản lý hoặc những người phụ trách quản trị theo quy định của pháp luật hoặc thông lệ hoạt động với mục đích cung cấp cho các bên hữu quan thông tin về các hoạt động, kết quả và tình hình tài chính của đơn vị như đã nêu trong báo cáo tài chính.
3. Trong trường hợp có sự không nhất quán trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc đưa ra đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán.

*Các vấn đề có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tài chính tổng hợp*

1. Kiểm toán viên nhà nước được phân công kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp về tính tin cậy của các thông tin tài chính trong báo cáo tài chính thành phần và báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất có được lập và trình bày theo đúng các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính xét trên các khía cạnh trọng yếu.
2. Các nguyên tắc này được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất. Trong các trường hợp được phân công kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét và lưu ý đến chất lượng công việc của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 300

CÁC NGUYÊN TẮC CỦA KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH 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 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động và được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động do Kiểm toán nhà nước thực hiện theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.
2. Các nguyên tắc trong Chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện chuẩn mực kiểm toán hoạt động một cách nhất quán.
3. Trường hợp cuộc kiểm toán hoạt động có kết hợp với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ cả các chuẩn mực kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính. Trường hợp có sự khác biệt giữa chuẩn mực của các loại hình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước 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.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung đối với kiểm toán hoạt động

1. Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét các: Chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ có được vận hành theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và có cần cải tiến không. Theo đó, kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình.
2. Kiểm toán hoạt động nhằm truyền tải các thông tin, kiến thức mới; đưa ra các phân tích hay hiểu biết thấu đáo, các kiến nghị để cải thiện (khi phù hợp) hoặc tăng thêm giá trị bằng cách:
3. Đưa ra các kiến thức mới trên cơ sở phân tích rộng hơn, sâu hơn;
4. Giúp các bên liên quan tiếp cận thông tin sẵn có dễ dàng hơn;
5. Đưa ra ý kiến hoặc đánh giá độc lập và có căn cứ dựa trên các bằng chứng kiểm toán;
6. Đưa ra kiến nghị dựa trên kết quả phân tích các phát hiện kiểm toán.

*Tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực*

1. Các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực được hiểu như sau:
2. Nguyên tắc về tính kinh tế có nghĩa là tối thiểu hóa chi phí của nguồn lực trong khi vẫn bảo đảm được chất lượng của nguồn lực. Nguồn lực cần phải được bố trí đúng thời điểm, với số lượng và chất lượng phù hợp, đồng thời có giá tốt nhất. Tính kinh tế quan tâm đến nguồn lực đầu vào;
3. Nguyên tắc về tính hiệu quả có nghĩa là tối đa hóa đầu ra trên cơ sở các nguồn lực được sử dụng hoặc tối thiểu hóa nguồn lực sử dụng để tạo ra cùng sản phẩm đầu ra. Tính hiệu quả quan tâm đến mối quan hệ giữa nguồn lực sử dụng và đầu ra về mặt số lượng, chất lượng và thời gian;
4. Nguyên tắc về tính hiệu lực có nghĩa là việc đạt được các mục tiêu đã xác định và kết quả dự kiến.

*Mục đích của kiểm toán hoạt động*

1. Mục đích của kiểm toán hoạt động là thúc đẩy một cách tích cực các hoạt động quản lý, điều hành nhằm bảo đảm tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực, đồng thời góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình và tính minh bạch.

Kiểm toán hoạt động tăng cường trách nhiệm giải trình bằng cách hỗ trợ những người có trách nhiệm quản lý và giám sát cải thiện hoạt động thông qua việc kiểm tra, đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong việc chuẩn bị và thực hiện các quyết định của cơ quan lập pháp, hành pháp; lợi ích mà xã hội và công chúng nhận được từ việc sử dụng tài chính công, tài sản công; các thiếu sót trong hệ thống chính sách, quy định hiện hành và quá trình thực hiện chúng làm cản trở việc đạt được các mục tiêu cụ thể. Kiểm toán hoạt động chú trọng vào các lĩnh vực có nhiều khả năng cải thiện nhất và có thể tăng thêm giá trị đối với công chúng và xã hội. Kiểm toán hoạt động khuyến khích một cách tích cực đối với các bên chịu trách nhiệm thực hiện các hành động thích hợp để cải thiện tình hình.

Kiểm toán hoạt động tăng cường tính minh bạch bằng cách cung cấp cho người sử dụng báo cáo kiểm toán những hiểu biết thấu đáo về công tác quản lý và kết quả đầu ra của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ. Bằng cách đó, kiểm toán hoạt động vừa góp phần trực tiếp vào việc cung cấp thông tin hữu ích tới công chúng, vừa đóng vai trò là căn cứ để đối tượng chịu trách nhiệm tiếp thu và cải thiện tình hình. Trong phạm vi quyền hạn và nhiệm vụ của mình, Kiểm toán nhà nước không bị ràng buộc trong việc ra quyết định kiểm toán hoạt động và không bị hạn chế đối với việc công khai các phát hiện kiểm toán hoạt động.

*Mục tiêu của kiểm toán hoạt động*

1. Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, mục tiêu chung của kiểm toán viên nhà nước là:
   * 1. Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ;
     2. Lập báo cáo kiểm toán, đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình và công bố kết quả của cuộc kiểm toán hoạt động phù hợp với các phát hiện kiểm toán.

*Đặc điểm của kiểm toán hoạt động*

1. Trong kiểm toán hoạt động cần lưu ý một số đặc điểm sau:
   1. Một cuộc kiểm toán hoạt động cụ thể không nhất thiết phải đưa ra ý kiến về cả tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Mục tiêu kiểm toán có thể chỉ hướng đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực nhưng phải xem xét đến mối quan hệ giữa chúng như khi đánh giá về tính kinh tế hay tính hiệu quả một cách riêng biệt cần xem xét trong mối quan hệ với tính hiệu lực và ngược lại;
   2. Các cuộc kiểm toán hoạt động thường phân tích về các điều kiện cần thiết để bảo đảm duy trì tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Các điều kiện này là các thông lệ thực hành quản lý tốt, các thủ tục bảo đảm đầu ra được cung cấp đúng đắn và kịp thời;
   3. Kiểm toán hoạt động không kỳ vọng sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán tổng quát về việc đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả hay tính hiệu lực ở phạm vi toàn bộ đơn vị được kiểm toán;
   4. Kiểm toán hoạt động không quá chú trọng vào các mong muốn và yêu cầu cụ thể mà linh hoạt trong việc lựa chọn chủ đề kiểm toán, đối tượng kiểm toán, phương pháp kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán. Kiểm toán hoạt động được thực hiện không định kỳ, có phạm vi rộng và linh hoạt đối với các quan điểm và góc nhìn, dựa trên nền tảng kiến thức đa dạng hơn so với loại hình kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ;
   5. Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước được chủ động kiểm tra tất cả các hoạt động của các đối tượng kiểm toán theo quy định của pháp luật.

Các yếu tố của kiểm toán hoạt động

1. Các yếu tố cơ bản trong kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đã được quy định tại CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước). Tại Chuẩn mực này cung cấp thêm các khía cạnh của các yếu tố liên quan đến một cuộc kiểm toán hoạt động.

*Ba bên liên quan*

1. Ba bên liên quan trong kiểm toán hoạt động là: Kiểm toán nhà nước, đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.
2. Kiểm toán nhà nước: Là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Trong phạm vi quyền hạn quy định bởi Luật Kiểm toán nhà nước, Kiểm toán nhà nước được quyền lựa chọn chủ đề kiểm toán và xác định tiêu chí kiểm toán phù hợp, từ đó sẽ xác định đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Khi đưa ra kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý tránh thực hiện thay trách nhiệm của đối tượng chịu trách nhiệm;
3. Đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán: Là cơ quan, các tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các khía cạnh khác nhau liên quan đến chủ đề kiểm toán như: Trách nhiệm về các hoạt động đã gây ra các tồn tại, hạn chế, trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán, trách nhiệm cung cấp thông tin và bằng chứng cho kiểm toán viên nhà nước, trách nhiệm đề xuất các thay đổi để thực hiện các kiến nghị kiểm toán, trách nhiệm thực thi kiến nghị kiểm toán;
4. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán: Là các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo pháp luật và các quy định. Đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán cũng có thể là đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

*Chủ đề kiểm toán, mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán*

1. Chủ đề kiểm toán là yếu tố bao trùm nhất của một cuộc kiểm toán hoạt động. Chủ đề của cuộc kiểm toán hoạt động không nhất thiết chỉ giới hạn trong các chương trình, dự án, công quỹ mà có thể bao gồm các hoạt động (với sản phẩm đầu ra, kết quả và ảnh hưởng của hoạt động đó) hoặc các tình huống sẵn có (kể cả nguyên nhân và hậu quả). Chẳng hạn như: Hoạt động cấp phép đối với một loại hình hoặc lĩnh vực cụ thể (hoạt động cấp phép khai thác khoáng sản, hoạt động cấp giấy phép hoạt động của các cơ sở y tế tư nhân…); hoạt động hỗ trợ tài chính thông qua các quỹ tài chính nhà nước…
2. Mục tiêu kiểm toán hoạt động thường được trình bày dưới dạng các câu hỏi về chủ đề kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cần phải trả lời, hoặc các giả thuyết sẽ được kiểm định thông qua quá trình thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán hoạt động cần được xác định dựa trên các đánh giá có căn cứ và khách quan về trọng yếu, rủi ro và giá trị tăng thêm của cuộc kiểm toán, đồng thời phải liên quan đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và là căn cứ để xác định các nội dung kiểm toán.
3. Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán hoạt động được xác định theo các mục tiêu kiểm toán, nhằm thiết lập cấu trúc cho cuộc kiểm toán, định hướng một cách hệ thống đến các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra, đánh giá để có thể đạt được mục tiêu kiểm toán.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải xây dựng hoặc lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp với từng nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động. Tiêu chí kiểm toán hoạt động là các tiêu chuẩn hợp lý về các khía cạnh của tính kinh tế, tính hiệu quả và tínhhiệu lực dùng để đánh giá nội dung kiểm toán; là cơ sở để đánh giá bằng chứng kiểm toán, lý giải các phát hiện kiểm toán và đưa ra đánh giá về mục tiêu kiểm toán.

*Sự tin cậy và đảm bảo*

1. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán mong muốn có thể tin cậy vào các thông tin trên báo cáo kiểm toán mà họ sẽ sử dụng cho việc ra quyết định. Do đó, trong mọi trường hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra các phát hiện kiểm toán dựa trên các bằng chứng đầy đủ, thích hợp và chủ động quản lý rủi ro của việc hình thành các ý kiến kiểm toán không phù hợp. Tuy nhiên, trong kiểm toán hoạt động thường không kỳ vọng phải đưa ra được ý kiến kiểm toán tổng quát về việc đơn vị được kiểm toán có đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực hay không.
2. Mức độ đảm bảo của một cuộc kiểm toán hoạt động phải được thể hiện một cách rõ ràng trong báo cáo kiểm toán. Mức độ đạt được của tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực có thể được trình bày trong báo cáo kiểm toán theo một trong hai hình thức sau đây:
3. Đưa ra ý kiến kiểm toán tổng quát về các khía cạnh của tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong trường hợp mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, bằng chứng kiểm toán và phát hiện kiểm toán đủ điều kiện để đưa ra ý kiến như vậy;
4. Đưa ra các ý kiến kiểm toán cụ thể theo các mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán đã sử dụng, bằng chứng kiểm toán đã thu thập, phát hiện kiểm toán đã đạt được.

Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động

*Các nguyên tắc chung*

1. Các nguyên tắc chung dưới đây được áp dụng xuyên suốt trong quá trình kiểm toán hoạt động, bao gồm: Lựa chọn chủ đề kiểm toán, xác định mục tiêu kiểm toán, phương pháp tiếp cận, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán, rủi ro kiểm toán, trọng yếu, trao đổi thông tin, năng lực và kỹ năng cần thiết, xét đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng kiểm toán và hồ sơ kiểm toán.

*Lựa chọn chủ đề kiểm toán*

1. Chủ đề kiểm toán dự kiến được lựa chọn thông qua quá trình lập kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động.

Kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động được lập nhằm thiết lập các mục đích và mục tiêu dự kiến đạt được thông qua việc thực hiện các chủ đề kiểm toán hoạt động. Kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động thường bao gồm các nội dung cơ bản sau: Mục đích và mục tiêu dự kiến; danh mục các chủ đề kiểm toán dự kiến; thuyết minh về cơ sở lựa chọn và thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán; kế hoạch dự kiến về thời gian và nguồn lực kiểm toán. Căn cứ vào các chủ đề kiểm toán dự kiến được lựa chọn, Kiểm toán nhà nước xây dựng kế hoạch kiểm toán hoạt động hàng năm cho phù hợp với thông tin thực tế về chủ đề kiểm toán và nguồn lực hiện có của Kiểm toán nhà nước.

*Xác định* [*mục*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274401) *tiêu kiểm toán*

1. Khi lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước phải xác định rõ mục tiêu kiểm toán có liên quan đến chủ đề kiểm toán, các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực.

Mục tiêu chung của kiểm toán hoạt động là kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình. Trên cơ sở mục tiêu chung của kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước xác định mục tiêu kiểm toán cho cuộc kiểm toán liên quan đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Mục tiêu kiểm toán cần phải được xây dựng ngay từ khâu lập kế hoạch của cuộc kiểm toán để giúp cho việc xác định phương pháp kiểm toán và cách thức tổ chức cuộc kiểm toán.

1. Tùy thuộc vào đặc điểm từng cuộc kiểm toán hoạt động, mục tiêu kiểm toán có thể là:
2. Mục tiêu kiểm toán mô tả thực trạng: Mô tả thực trạng để cung cấp thêm thông tin cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu thấu đáo tình hình, diễn biến, quá trình thực hiện của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ;
3. Mục tiêu kiểm toán tiêu chuẩn: Kiểm tra, đánh giá xem các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ có thực hiện theo các tiêu chuẩn về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực đã đề ra hay không;
4. Mục tiêu kiểm toán phân tích: Phân tích, tìm hiểu nguyên nhân và đánh giá ảnh hưởng của việc vận hành không theo các tiêu chuẩn về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực đã đề ra đối với các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ.

Mục tiêu kiểm toán tiêu chuẩn và mục tiêu kiểm toán phân tích thường có nhiều khả năng tăng thêm giá trị hơn so với mục tiêu kiểm toán mô tả thực trạng.

1. Mục tiêu kiểm toán có thể được trình bày dưới dạng một câu hỏi tổng quát mà câu hỏi này có thể được chia thành nhiều câu hỏi chi tiết hoặc một số câu hỏi chi tiết mà không có câu hỏi tổng quát.

*Nội dung kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước xác định các nội dung kiểm toán dựa trên cơ sở chủ đề kiểm toán và mục tiêu kiểm toán. Nội dung kiểm toán phụ thuộc vào bản chất, phạm vi, mức độ phức tạp của chủ đề kiểm toán và giải quyết mọi khía cạnh của mục tiêu kiểm toán. Nội dung kiểm toán có thể được chi tiết theo các mức độ khác nhau để sắp xếp thứ tự ưu tiên, dễ thực hiện, là cơ sở để phân công nhiệm vụ, xây dựng các hiểu biết chung cho kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, dựa trên bằng chứng kiểm toán và các thông tin thu thập được, nội dung kiểm toán có thể được điều chỉnh, thay đổi khi kiểm toán viên nhà nước có hiểu biết đầy đủ hơn về chủ đề kiểm toán. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước cần hạn chế việc điều chỉnh, thay đổi nội dung kiểm toán để tránh phát sinh các quan ngại về tính chuyên nghiệp, khách quan và công bằng của cuộc kiểm toán.

[*Phương pháp tiếp cận kiểm toán*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274402)

1. Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán theo kết quả, theo vấn đề, theo hệ thống hoặc kết hợp các phương pháp tiếp cận trên sao cho việc tổ chức cuộc kiểm toán được thuận lợi nhất.

Các phương pháp tiếp cận trong kiểm toán hoạt động bao gồm:

* 1. Phương pháp tiếp cận theo kết quả: Kiểm tra đánh giá các kết quả hay mục tiêu đầu ra có đạt được như dự kiến, hoặc các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ có vận hành theo dự kiến hay không;
  2. Phương pháp tiếp cận theo vấn đề: Kiểm tra đánh giá, xác minh và phân tích nguyên nhân gây ra các vấn đề cụ thể hoặc các sai lệch so với tiêu chí (tiêu chí có sẵn và sai lệch đã biết);
  3. Phương pháp tiếp cận theo hệ thống: Kiểm tra đánh giá các hệ thống quản lý có hoạt động một cách phù hợp hay không.

1. Phương pháp tiếp cận kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước xác định các kiến thức, thông tin, dữ liệu cần thiết và các thủ tục kiểm toán cần thực hiện để thu thập, phân tích các thông tin, dữ liệu đó.

[*Tiêu chí kiểm toán*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274403) *hoạt động*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xây dựng các tiêu chí kiểm toán hoạt động phù hợp với điều kiện cụ thể của đơn vị được kiểm toán, tương ứng với các nội dung kiểm toán và liên quan đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực.

Kiểm toán viên nhà nước so sánh giữa thực tế với tiêu chí để có được phát hiện kiểm toán. Nếu thực tế đáp ứng được hoặc vượt hơn cả tiêu chí thì đó là thực hành tốt nhất, ngược lại nếu không đáp ứng được tiêu chí thì cần thực hiện các biện pháp cải thiện.

1. Tiêu chí kiểm toán có thể mang tính định tính hoặc định lượng. Tiêu chí kiểm toán có thể là tiêu chí chung hoặc tiêu chí cụ thể. Tiêu chí kiểm toán thường chú trọng vào tính phù hợp của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ so với nội dung quy định của pháp luật, quy tắc hoặc mục tiêu đặt ra; hoặc các nguyên tắc đúng đắn, bảo đảm tính khoa học trong quản trị và thông lệ thực hành tốt nhất; hoặc khả năng có thể đạt được. Tiêu chí kiểm toán có thể được xác định dựa trên: Các quy định của pháp luật; các tiêu chuẩn do các tổ chức chuyên môn xác lập; các thông lệ thực hành tốt nhất; các quy chế, tiêu chuẩn, biện pháp, chỉ tiêu, kết quả dự kiến, mục tiêu và cam kết do đơn vị được kiểm toán xây dựng; kỳ vọng của xã hội và công chúng; ý kiến của chuyên gia… Kiểm toán viên nhà nước phải nêu rõ nguồn đã được sử dụng để xác định tiêu chí kiểm toán hoạt động.
2. Trong trường hợp cuộc kiểm toán hoạt động sử dụng phương pháp tiếp cận theo vấn đề thì kiểm toán viên nhà nước không phải xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động mà chỉ xác minh vấn đề và xác định nguyên nhân gây ra vấn đề.

[*Rủi ro kiểm toán*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274404) *hoạt động*

1. Rủi ro kiểm toán hoạt động gồm rủi ro của việc đưa ra các ý kiến không phù hợp hoặc không đầy đủ, cung cấp thông tin không đầy đủ, không khách quan hoặc không tăng thêm giá trị cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải chủ động quản lý rủi ro kiểm toán.
2. Nhiều chủ đề kiểm toán hoạt động có tính chất phức tạp và nhạy cảm về kinh tế, chính trị và xã hội. Nếu tránh các chủ đề đó thì có thể giúp kiểm toán viên nhà nước giảm rủi ro không phù hợp hoặc không đầy đủ nhưng lại giới hạn khả năng tăng thêm giá trị của cuộc kiểm toán. Rủi ro không tăng thêm giá trị của cuộc kiểm toán như không thể đưa ra thông tin hoặc kiến thức mới, hoặc bỏ qua các yếu tố quan trọng, dẫn đến không thể cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán các phát hiện hay kiến nghị thực sự góp phần cải thiện tình hình.
3. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần tiếp cận, thu thập thông tin chính xác và đầy đủ, chỉ rõ các rủi ro đã biết, rủi ro có thể xảy ra và cách thức xử lý các rủi ro này. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần tiến hành phân tích thông tin sâu rộng và cân nhắc các phát hiện kiểm toán một cách thận trọng. Trong giai đoạn lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá, giải quyết các ý kiến phản hồi và các khác biệt về quan điểmcó liên quan.

*Trọng yếu kiểm toán hoạt động*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trọng yếu trong suốt quá trình kiểm toán. Vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán cần được xem xét không chỉ ở khía cạnh tài chính mà còn ở khía cạnh chính trị, xã hội sao cho cuộc kiểm toán có thể tăng thêm được nhiều giá trị nhất.
2. Trọng yếu trong kiểm toán hoạt động rộng hơn trong kiểm toán tài chính. Trọng yếu trong kiểm toán hoạt động là tầm quan trọng và mức độ ảnh hưởng của một vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán trong phạm vi bối cảnh xem xét.

Một vấn đề, nội dung hay hoạt động được coi là trọng yếu nếu có ý nghĩa đặc biệt quan trọng và sự cải thiện vấn đề, nội dung hay hoạt động đó sẽ mang lại tác động đáng kể. Một vấn đề, nội dung hay hoạt động tương đối nhỏ nhưng có thể vẫn được coi là trọng yếu nếu các sai lệch so với tiêu chí liên quan có thể gây ảnh hưởng lớn tới các hoạt động khác của đơn vị được kiểm toán. Một vấn đề, nội dung hay hoạt động sẽ được coi là không trọng yếu nếu đó là hoạt động mang tính chất thường xuyên và ảnh hưởng của các sai lệch so với tiêu chí liên quan chỉ giới hạn trong một phạm vi nhỏ hoặc tối thiểu. Trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định tính và định lượng, tuy nhiên khía cạnh định tính thường được quan tâm nhiều hơn trong kiểm toán hoạt động. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải xem xét cả tầm quan trọng về chính trị hay xã hội, đồng thời cần lưu ý điều này sẽ thay đổi theo thời gian và còn phụ thuộc vào cách nhìn nhận của các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán cũng như đối tượng chịu trách nhiệm. Kiểm toán viên nhà nước xem xét trọng yếu nhằm mục đích xác định chủ đề kiểm toán, các nội dung kiểm toán cần tập trung để đạt được mục tiêu kiểm toán, tổ chức cuộc kiểm toán bảo đảm được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực.

1. Trọng yếu được xem xét trong tất cả các giai đoạn của cuộc kiểm toán hoạt động. Trong giai đoạn lập kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động, trọng yếu là một trong các tiêu chí để lựa chọn chủ đề kiểm toán. Trong giai đoạn lập kế hoạch của cuộc kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá trọng yếu để xác định mục tiêu, nội dung, tiêu chí kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán tương ứng.

[*Trao đổi thông tin*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274405)

1. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì việc trao đổi thông tin một cách hiệu quả, phù hợp với đơn vị được kiểm toán, các bên liên quan trong suốt quá trình kiểm toán và xác định nội dung, cách thức, các đối tượng cần trao đổi thông tin cho từng cuộc kiểm toán.
2. Trong kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước phải thường xuyên trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan khác nhằm mục đích:
3. Thu thập thông tin đầy đủ, đặc biệt đối với các thông tin không có sẵn;
4. Xây dựng và trao đổi về tiêu chí kiểm toán phù hợp khi cần thiết;
5. Đáp ứng yêu cầu toàn diện và khách quan của báo cáo kiểm toán.
6. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các bên liên quan chính và chủ động thiết lập việc trao đổi thông tin hai chiều một cách hiệu quả trong suốt quá trình kiểm toán. Việc trao đổi thông tin cần cởi mở, thẳng thắn nhưng phải trong phạm vi bảo mật cho phép, trên cơ sở tôn trọng và hiểu biết về vai trò, trách nhiệm của mỗi bên, không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan của Kiểm toán nhà nước và phải tuân thủ quy định của pháp luật. Kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện trao đổi thông tin bằng nhiều cách thức và với nhiều bên liên quan. Việc trao đổi cần được thực hiện bằng văn bản nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy trao đổi bằng lời là chưa đủ.

[*Năng lực và kỹ năng cần thiết*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274406)

1. Kiểm toán nhà nước cần bảo đảm Đoàn kiểm toán và các chuyên gia bên ngoài tham gia cuộc kiểm toán có năng lực và kỹ năng cần thiết để thực hiện và hoàn thành cuộc kiểm toán.
2. Các năng lực và kỹ năng cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm:
3. Kiến thức chuyên ngành về kiểm toán;
4. Kiến thức về các phương pháp nghiên cứu, phương pháp khoa học xã hội, kỹ năng áp dụng, đánh giá;
5. Kỹ năng cá nhân như kỹ năng xã hội, kỹ năng giao tiếp, kỹ năng viết báo cáo và kỹ năng phân tích;
6. Khả năng sáng tạo và tổng hợp;
7. Kiến thức về các tổ chức, chương trình, dự án, hoạt động và kiến thức chuyên môn về chủ đề kiểm toán;
8. Có khả năng phán đoán và khả năng xét đoán chuyên môn.
9. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì kỹ năng cần thiết trong suốt quá trình phát triển nghề nghiệp. Quá trình học hỏi và phát triển phương pháp kiểm toán hoạt động diễn ra như một phần của chính cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải luôn học hỏi thông qua công việc thực tế, tự nghiên cứu và thông qua đào tạo. Thái độ cầu thị và văn hóa ghi nhận mang tính khuyến khích là điều kiện cần thiết để tăng cường kỹ năng cần thiết của kiểm toán viên nhà nước.
10. Trong trường hợp cuộc kiểm toán đòi hỏi các kỹ thuật, phương pháp và kỹ năng chuyên ngành mà Kiểm toán nhà nước không có, Kiểm toán nhà nước có thể sử dụng chuyên gia bên ngoài để hỗ trợ cho cuộc kiểm toán thông qua việc đánh giá sự cần thiết và lĩnh vực phải sử dụng chuyên gia, thực hiện các thủ tục và thỏa thuận cần thiết theo đúng quy định của Kiểm toán nhà nước về sử dụng chuyên gia.

[*Xét đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274407)

1. Trong quá trình lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các xét đoán chuyên môn và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp nhưng đồng thời cũng cần có thái độ cầu thị và sẵn sàng đổi mới.
2. Nguyên tắc xét đoán chuyên môn được sử dụng trong suốt quá trình kiểm toán bằng việc áp dụng các kiến thức, kỹ năng, kinh nghiệm, khả năng sáng tạo, thận trọng, linh hoạt và thực tế để thu thập, phân tích dữ liệu, giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra quyết định phù hợp với các vấn đề kiểm toán phức tạp và có nhiều quan điểm khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần duy trì thái độ cầu thị nhằm tránh bỏ sót các lý lẽ hoặc các bằng chứng quan trọng.
3. Xét đoán chuyên môn được sử dụng khi:
4. Lựa chọn chủ đề kiểm toán;
5. Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu;
6. Xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán và xây dựng tiêu chí kiểm toán; phương pháp thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán cần thiết để đạt được mục tiêu kiểm toán;
7. Đưa ra phát hiện và kiến nghị kiểm toán dựa trên kết quả phân tích các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được.
8. Hoài nghi nghề nghiệp được sử dụng khi xác định trọng yếu, đánh giá bằng chứng kiểm toán, thông tin và giải trình. Kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng phương pháp tiếp cận mang tính phản biện để duy trì thái độ khách quan đối với thông tin được cung cấp; đồng thời phải chủ động lĩnh hội các quan điểm, ý kiến phản biện để tránh các xét đoán sai lầm hoặc thiếu khách quan.

[*Kiểm soát chất lượng kiểm toán hoạt động*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274408)

1. Tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động đều phải được thực hiện các quy định về kiểm soát chất lượng để đảm bảo hợp lý rằng cuộc kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước và các quy định có liên quan; báo cáo kiểm toán được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể và tạo thêm giá trị.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và tuân thủ các quy định, các thủ tục kiểm soát chất lượng theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán). Ngoài ra, kiểm soát chất lượng các cuộc kiểm toán hoạt động cần chú ý một số vấn đề cụ thể sau:
   1. Các thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán chú trọng đến quá trình thu thập thông tin kiểm toán, các xét đoán chuyên môn và suy xét kỹ các vấn đề liên quan, giải quyết được các khác biệt về quan điểm trong Đoàn kiểm toán;
   2. Các thủ tục kiểm soát chất lượng chú ý đến việc báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến khách quan, chứa đựng các quan điểm liên quan, giải quyết thỏa đáng câu hỏi kiểm toán và những khác biệt về quan điểm.

*Hồ sơ kiểm toán hoạt động*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lập tài liệu, hồ sơ của cuộc kiểm toán hoạt động phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Hồ sơ lưu lại phải đầy đủ, kịp thời và chi tiết để bảo đảm cho một kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm không tham gia kiểm toán, thông qua hồ sơ kiểm toán, có thể hiểu được thông tin rõ ràng về các tiêu chí đã được sử dụng, phạm vi của cuộc kiểm toán, các công việc đã thực hiện, các vấn đề phát sinh, các bằng chứng đã thu thập được, các xét đoán chuyên môn quan trọng, quá trình hình thành các ý kiến và kiến nghị kiểm toán.

*Các nguyên tắc cụ thể cho từng giai đoạn của cuộc kiểm toán hoạt động*

*Lập kế hoạch kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tổ chức khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động bảo đảm hiệu quả và hiệu lực. Việc lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt độn*g* phải xác định được mục tiêu, nội dung, phạm vi, tiêu chí, phương pháp kiểm toán, lịch trình và các nguồn lực để làm căn cứ lập kế hoạch kiểm toán chi tiết và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.
2. Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động thường bao gồm kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết.
3. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần xác định được mục tiêu, phạm vi, nội dung, phương pháp kiểm toán và khung thời gian, nhân sự; là căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.
4. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung kiểm toán.
5. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được ghi chép, lưu trữ, cập nhật, điều chỉnh khi cần thiết trong suốt quá trình kiểm toán.

*Thực hiện kiểm toán*

Bằng chứng kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng đầy đủ và thích hợp để củng cố cho các phát hiện kiểm toán và kiến nghị kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp và độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.
2. Bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm tính đầy đủ và thích hợp. Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán, còn tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì thường 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. Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được bảo đảm.
3. Chủ đề kiểm toán, mục tiêu kiểm toán và nội dung kiểm toán quyết định nội dung cần thiết của bằng chứng kiểm toán cần thu thập để đưa ra ý kiến kiểm toán. Bằng chứng phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể; tất cả các luận điểm có liên quan, ưu nhược điểm và các quan điểm khác nhau đều phải được đánh giá trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc, nội dung của bằng chứng kiểm toán và hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng. Yêu cầu về tính chính xác cần được xem xét, cân nhắc với tính hợp lý, kinh tế và phù hợp với mục đích của việc thu thập bằng chứng.

Phát hiện và ý kiến kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá bằng chứng nhằm đưa ra các phát hiện kiểm toán. Dựa trên các phát hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các xét đoán chuyên môn để có thể đưa ra ý kiến kiểm toán. Các phát hiện và ý kiến kiểm toán là kết quả của việc phân tích để đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, trả lời được các nội dung kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán.
2. Trong kiểm toán hoạt động, bằng chứng kiểm toán có thể mang tính thuyết phục (“các vấn đề đã dẫn tới ý kiến là…”) hơn là khẳng định (“đúng/sai”) nên việc hình thành các ý kiến kiểm toán là một quá trình phân tích, tương tác lẫn nhau, sử dụng chủ yếu là các xét đoán, lý giải về các nội dung kiểm toán và đạt được mục tiêu kiểm toán. Ý kiến kiểm toán được hình thành bắt đầu từ việc phác thảo đánh giá sơ bộ, đưa ra phát hiện kiểm toán, xây dựng các giả định, thử nghiệm các giả định với dữ liệu được bổ sung từ nhiều nguồn khác nhau đến việc lập báo cáo kiểm toán. Trong quá trình đó, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện theo định hướng của mục tiêu kiểm toán và thận trọng, khách quan.

*Lập báo cáo kiểm toán*

1. Báo cáo kiểm toán của Kiểm toán nhà nước là văn bản do Kiểm toán nhà nước lập và công bố để đánh giá và kiến nghị về những nội dung liên quan đến cuộc kiểm toán hoạt động đó.

Yêu cầu, nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán

1. Báo cáo kiểm toánphải tuân thủ các yêu cầu:
   1. Đầy đủ và phù hợp: Báo cáo kiểm toán trình bày các phát hiện, đánh giá, kiến nghị kiểm toán về tính kinh tế, tính hiệu quả đối với việc quản lý và sử dụng nguồn lực, tính hiệu lực trong việc đạt được các mục tiêu của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ phải dựa trên những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm tất cả các thông tin cần thiết về mục tiêu, nội dung và tiêu chí kiểm toán. Trong trường hợp không đánh giá được về mục tiêu, tiêu chí kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần giải thích nguyên nhân;
   2. Khách quan: Để bảo đảm độ tin cậy, báo cáo kiểm toánphải được lập dựa trên các bằng chứng khách quan và được xem xét trong bối cảnh cụ thể. Báo cáo phải có những nhận xét, đánh giá khách quan, trung thực, không thiên vị và không gây hiểu lầm; tránh xu hướng phóng đại, nhận xét mang tính một chiều khi trình bày kết quả kiểm toán; đưa ra được cả những phát hiện, đánh giá tích cực cũng như tiêu cực;
   3. Thuyết phục: Báo cáo kiểm toán cần trình bày logic, thể hiện mối liên hệ chặt chẽ từ mục tiêu, tiêu chí, phát hiện cho đến đánh giá và kiến nghị kiểm toán. Báo cáo kiểm toán cần thể hiện được kiểm toán viên nhà nước đã giải quyết tất cả các luận điểm có liên quan. Các vấn đề có thể gây ảnh hưởng tiêu cực cần lưu ý để khuyến khích đơn vị được kiểm toán hoặc người sử dụng báo cáo kiểm toán thực hiện các hành động cải thiện;
   4. Rõ ràng, súc tích: Văn phong dùng trong báo cáo kiểm toán phải trong sáng, ngắn gọn, rõ ràng, dễ hiểu, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng báo cáo kiểm toán; cấu trúc báo cáo kiểm toán phải chặt chẽ, hợp lý. Về tổng thể, báo cáo kiểm toán phải mang tính xây dựng, góp phần mang lại kiến thức tốt hơn và nhấn mạnh các cải thiện cần thiết;
   5. Kịp thời: Báo cáo kiểm toán được lập và gửi theo đúng thời gian quy định.
2. Nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán phải tuân thủ quy định về mẫu biểu hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Kiến nghị kiểm toán hoạt động

1. Trên cơ sở các phát hiện và đánh giá kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra các kiến nghị giải quyết, khắc phục các hạn chế, tồn tại và vấn đề đã được xác định qua kiểm toán. Kiến nghị kiểm toán phải giải quyết được những tồn tại, hạn chế của việc quản lý tài chính công, tài sản công để cải thiện tình hình, tăng cường tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực. Kiến nghị kiểm toán cũng không nên thực hiện thay trách nhiệm của nhà quản lý. Kiến nghị cần nêu rõ vấn đề cần phải giải quyết, đối tượng chịu trách nhiệm giải quyết. Kiến nghị phải thực tế, đúng đối tượng chịu trách nhiệm và bảo đảm tính khả thi.

Công khai kết quả kiểm toán hoạt động

1. Việc công khai các báo cáo kiểm toán sẽ giúp tăng sự tin cậy vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Do vậy, các báo cáo kiểm toán cần được công khai theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước và các quy định khác có liên quan.

[*Theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán hoạt động*](file:///C:\Users\thuvtm\Downloads\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN%20(1)\Du%20thao%20He%20thong%20CMKTKNN\6.%20CMKTNN%20300%20(52-66).doc#_Toc372274421)

1. Kiểm toán viên nhà nước phải theo dõi, kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán của tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động. Kết quả theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải được lập báo cáo và bảo đảm các yêu cầu sau:
2. Theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải tập trung đánh giá việc khắc phục, giải quyết đầy đủ những tồn tại, hạn chế cơ bản của đơn vị được kiểm toán hoặc các bên chịu trách nhiệm đã trình bày trong báo cáo kiểm toán hoạt động sau một khoảng thời gian phù hợp;
3. Khi theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần tập trung vào những kiến nghị vẫn còn giá trị đến thời điểm kiểm tra, sử dụng cách tiếp cận độc lập và không thành kiến.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 400

CÁC NGUYÊN TẮC CỦA KIỂM TOÁN TUÂN THỦ

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH 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 400 (Các nguyên tắc kiểm toán tuân thủ) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ và được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán tuân thủ do Kiểm toán nhà nước thực hiện theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.
2. Các nguyên tắc trong Chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện chuẩn mực kiểm toán tuân thủ một cách nhất quán.
3. Trường hợp cuộc kiểm toán tuân thủ có kết hợp với kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ cả các chuẩn mực kiểm toán tuân thủ, chuẩn mực kiểm toán tài chính 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.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung về kiểm toán tuân thủ

*Đặc điểm của kiểm toán tuân thủ*

1. Kiểm toán tuân thủ là việc kiểm toán để đánh giá và xác nhận tính tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Kiểm toán tuân thủ được thực hiện bằng việc đánh giá sự tuân thủ các hoạt động, các giao dịch và thông tin, xét trên các khía cạnh trọng yếu theo các quy định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán. Các quy định đó được xác định là tiêu chí kiểm toán như: Các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Khi các luật và quy định không đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, kiểm toán tuân thủ có thể kiểm tra sự tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị hoạt động hoặc các thông lệ, ứng xử tốt được chấp nhận.
2. Kiểm toán tuân thủ có thể bao gồm nhiều nội dung kiểm toán và được thực hiện để cung cấp sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo hạn chế bằng việc sử dụng tiêu chí đánh giá, thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán và hình thức báo cáo kiểm toán. Kiểm toán tuân thủ có thể được thực hiện dưới dạng công việc kiểm tra xác nhận hoặc dạng công việc kiểm tra đánh giá hoặc đồng thời cả hai. Báo cáo kiểm toán có thể dưới hình thức báo cáo tóm tắt hoặc báo cáo đầy đủ. Các ý kiến kiểm toán có thể được trình bày theo các cách: Ý kiến khẳng định về sự tuân thủ hoặc kiến nghị để giải quyết các vấn đề nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định được phát hiện trong quá trình kiểm toán.
3. Kiểm toán tuân thủ là một nội dungkhông thể thiếu trong chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước trong việc kiểm toán các cơ quan, đơn vị thuộc lĩnh vực công.
4. Kiểm toán tuân thủ đề cao tính minh bạch bằng việc cung cấp những báo cáo kiểm toán đáng tin cậy đánh giá việc quản lý, sử dụng các nguồn tài chính công, tài sản công, việc thực thi chức trách, nhiệm vụ của người được giao quản lý, sử dụng các nguồn tài chính công, tài sản công.

Kiểm toán tuân thủ đề cao trách nhiệm giải trình bằng việc báo cáo những sự sai lệch so với quy định của pháp luật và những vi phạm pháp luật để từ đó kiến nghị cấp có thẩm quyền xử lý các sai phạm, kiến nghị các tổ chức, cá nhân thực hiện các biện pháp khắc phục và kiến nghị những người có trách nhiệm phải chịu trách nhiệm về những hành động của mình.

Kiểm toán tuân thủ đề cao việc quản trị tốt cả bằng việc xác định các yếu kém và các sai lệch so với các quy định của pháp luật và đánh giá tính đúng đắn trong trường hợp chưa có luật hoặc các quy định.

Về bản chất, gian lận và tham nhũng là những yếu tố chống lại tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và việc quản trị tốt. Kiểm toán tuân thủ đề cao việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công lành mạnh bằng việc đánh giá rủi ro xảy ra gian lận liên quan đến tính tuân thủ.

1. Trong một số trường hợp các quy định của pháp luật có thể mâu thuẫn hoặc xung đột nhau và có cách hiểu khác nhau, khi đó kiểm toán viên nhà nước phải có ý kiến khách quan, phù hợp nhất và thể hiện trong báo cáo kiểm toán được gửi tới đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan khác theo quy định của pháp luật. Điều này làm tăng trách nhiệm giải trình và tính minh bạch trong hoạt động kiểm toán.
2. Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán đã chuẩn bị một cơ sở dẫn liệu hoặc một báo cáo về tính tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước thực hiện dạng công việc kiểm tra xác nhận; còn trong trường hợp đơn vị được kiểm toán không cung cấp cơ sở dẫn liệu cụ thể hoặc không có báo cáo về tính tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước thực hiện dạng công việc kiểm tra đánh giá.
3. Kiểm toán tuân thủ có thể được thực hiện riêng rẽ hoặc kết hợp với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động hoặc kết hợp cả ba loại hình kiểm toán.
4. Kiểm toán tuân thủ được thực hiện riêng rẽ là cuộc kiểm toán mà mục tiêu kiểm toán chỉ là kiểm toán tuân thủ, thực hiện tách biệt với kiểm toán tài chính và kiểm toán hoạt động trong tất cả các giai đoạn: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.
5. Trong trường hợp có sự kết hợp giữa kiểm toán tuân thủ với kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ thường là một phần quan trọng trong mục tiêu, nội dung của cuộc kiểm toán.
6. Pháp luật và các quy định là rất quan trọng đối với cả kiểm toán tuân thủ và kiểm toán tài chính. Việc áp dụng pháp luật và các quy định trong mỗi lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán sẽ phụ thuộc vào mục tiêu, nội dung kiểm toán. Kiểm toán tuân thủ tập trung vào việc thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp về việc tuân thủ các tiêu chí kiểm toán. Đối với kiểm toán tuân thủ, mọi yêu cầu của pháp luật và các quy định liên quan đến nội dung kiểm toán đều có thể được xem xét.
7. Khi kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán hoạt động, việc tuân thủ được xem như là một khía cạnh của tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Kế hoạch kiểm toán phải xác định kiểm toán hoạt động hay kiểm toán tuân thủ là trọng tâm của cuộc kiểm toán để áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước cho phù hợp.

*Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ*

1. Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ là kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về việc tuân thủ các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách,... của các hoạt động, các giao dịch và thông tin của đơn vị được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu. Thông thường kiểm toán tuân thủ đánh giá sự tuân thủ các tiêu chí chính thức như đã quy định tại Đoạn 06 Chuẩn mực này (tính tuân thủ). Tuy nhiên, pháp luật và các quy định không quy định đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, kiểm toán tuân thủ có thể kiểm tra sự tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và thông lệ, ứng xử tốt được chấp nhận (tính đúng đắn).
2. Kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định được thừa nhận chung nhằm:
3. Đưa ra ý kiến về việc tuân thủ của nội dung được kiểm toán;
4. Xác định các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo của đơn vị được kiểm toán;
5. Kiến nghị xử lý các trường hợp không tuân thủ hoặc kiến nghị để giải quyết các vấn đề nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định được phát hiện trong quá trình kiểm toán.
6. Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán tài chính là nhằm kiểm tra đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật và các quy định của các hoạt động, giao dịch tài chính và thông tin tài chính thể hiện trong báo cáo tài chính, xét trên khía cạnh trọng yếu.
7. Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán hoạt động là nhằm kiểm tra việc tuân thủ theo pháp luật và các quy định; tuân thủ các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh; đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả trong việc thực hiện các chương trình, dự án; quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công...

Các yếu tố của kiểm toán tuân thủ

1. Các yếu tố cơ bản trong kiểm toán của Kiểm toán nhà nước được quy định tại CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước). Tại Chuẩn mực này cung cấp thêm các khía cạnh của các yếu tố liên quan đến một cuộc kiểm toán tuân thủ.

*Ba bên liên quan trong kiểm toán tuân thủ*

1. Kiểm toán tuân thủ dựa trên mối quan hệ ba bên, trong đó Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm là thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp nhằm đưa ra phát hiện hoặc đánh giá về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán theo các tiêu chí đã được xác lập của đối tượng chịu trách nhiệm, để làm tăng độ tin cậy của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.
2. Trong kiểm toán tuân thủ, Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm xác định các yếu tố của cuộc kiểm toán, đánh giá xem một nội dung kiểm toán cụ thể có tuân thủ các tiêu chí đã được xác lập, phát hành báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.
3. Đối tượng chịu trách nhiệmlà các đơn vị được kiểm toán; các cơ quan, tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các vấn đề có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chịu trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán hay thực thi các kiến nghị liên quan. Đối tượng này chịu trách nhiệm về tuân thủ các quy định liên quan đến nội dung được kiểm toán.
4. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toánlà các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo pháp luật và các quy định. Trong kiểm toán tuân thủ, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán thường là cơ quan lập pháp, cơ quan giám sát, cơ quan ban hành văn bản và công chúng.
5. Mối quan hệ giữa ba bên liên quan cần phải được xem xét trong hoàn cảnh của mỗi cuộc kiểm toán. Trong một số trường hợp đối tượng chịu trách nhiệm cũng có thể là đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

*Các quy định và tiêu chí kiểm toán*

1. Các quy định là yếu tố cơ bản nhất của kiểm toán tuân thủ, là cơ sở để xác định các tiêu chí kiểm toán. Các quy định có thể bao gồm các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách hoặc có thể là các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và ứng xử của công chức, viên chức.
2. Trong thực tiễn có thể có các quy định, điều khoản mâu thuẫn với nhau và có thể được hiểu theo các cách khác nhau, hoặc các văn bản hướng dẫn có thể không nhất quán và chưa chặt chẽ, hoặc các quy định chỉ có hiệu lực trong từng giai đoạn và từng hoàn cảnh cụ thể. Do đó, để đánh giá sự tuân thủ các quy định, kiểm toán viên nhà nước cần phải am hiểu về nguồn gốc, căn cứ, kết cấu và nội dung của các quy định (khi cần thiết có thể trưng cầu ý kiến của các cơ quan ban hành văn bản). Điều này đặc biệt quan trọng khi xác định các tiêu chí kiểm toán, bởi vì nội dung của quy định là cơ sở để xây dựng các tiêu chí kiểm toán, cả khi xác định phạm vi kiểm toán và khi trình bày các phát hiện kiểm toán, ý kiến kiểm toán.
3. Tiêu chí kiểm toán là các tiêu chuẩn được sử dụng để đánh giá nội dung kiểm toán một cách nhất quán và hợp lý. Nếu không có các tiêu chí kiểm toán phù hợp thì các ý kiến kiểm toán sẽ được giải thích theo các cách khác nhau và có thể dẫn đến hiểu sai. Kiểm toán viên nhà nước xác định tiêu chí kiểm toán trên cơ sở các quy định có liên quan như đã quy định tại Đoạn 28 Chuẩn mực này. Các tiêu chí của kiểm toán tuân thủ phải thích hợp, đáng tin cậy, đầy đủ, khách quan, có thể hiểu được, có thể so sánh được, được chấp nhận và sẵn có cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu được nội dung của cuộc kiểm toán, cơ sở của báo cáo kiểm toán.
4. Kiểm toán tuân thủ liên quan đến tính tuân thủ hoặc tính đúng đắn theo quy định tại Đoạn 17 Chuẩn mực này. Trong cả hai trường hợpkiểm toán tập trung vào tính tuân thủ cũng như kiểm toán tập trung vào tính đúng đắn đều cần các tiêu chí kiểm toán phù hợp. Các tiêu chí phù hợp trong trường hợp kiểm toán tuân thủ tập trung vào tính đúng đắn có thể là những nguyên tắc được chấp nhận chung hoặc những thực hành tốt.

*Nội dung kiểm toán và thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán*

1. Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán tuân thủ được xác định theo phạm vi kiểm toán, đó là các hoạt động, các nghiệp vụ, các giao dịch hay các thông tin tài chính liên quan. Riêng đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận về tính tuân thủ, thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán có thể là một báo cáo về tuân thủ được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo theo quy định.
2. Nội dung kiểm toán tuân thủ thường rất đa dạng. Nội dung của một cuộc kiểm toán có thể tổng quát hoặc cụ thể, có thể mang tính định lượng (chẳng hạn những khoản thanh toán không thỏa mãn một số điều kiện), hoặc định tính (chẳng hạn thái độ hoặc sự tôn trọng các yêu cầu về thủ tục).

*Sự đảm bảo trong kiểm toán tuân thủ*

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu hoặc quản lý rủi ro đưa ra các ý kiến kiểm toán không phù hợp, mặc dù không một cuộc kiểm toán nào có thể cung cấp một sự đảm bảo tuyệt đối về toàn bộ tình hình về nội dung được kiểm toán do những hạn chế vốn có trong mọi cuộc kiểm toán. Trong hầu hết các trường hợp, không thể thực hiện kiểm toán tuân thủ cho tất cả các yếu tố của nội dung kiểm toán mà thông thường sẽ dựa vào một mức độ chọn mẫu định tính hoặc định lượng, tuy nhiên sự đảm bảo phải được thể hiện rõ ràng, minh bạch.
2. Sự đảm bảo làm tăng độ tin cậy của những đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán vào những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước hoặc các bên liên quan cung cấp. Trong kiểm toán tuân thủ, cả đảm bảo hợp lý và đảm bảo hạn chế đều có thể xảy ra trong cả hai dạng công việc: Kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá.

Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ

1. Một cuộc kiểm toán tuân thủ là một quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán một cách có hệ thống và khách quan về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán theo các quy định hiện hành được xác định là các tiêu chí kiểm toán. Các nguyên tắc sau là nền tảng cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán tuân thủ:
   * 1. Các nguyên tắc chung mà kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trước khi bắt đầu kiểm toán cũng như trong suốt quá trình kiểm toán;
     2. Các nguyên tắc liên quan đến quá trình kiểm toán.

*Các nguyên tắc chung*

*Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp bao gồm cả tính độc lập. Khi thực hiện kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp).

*Kiểm soát chất lượng kiểm toán*

1. Tất cả các cuộc kiểm toán tuân thủ đều phải thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán nhằm đảm bảo hợp lý rằng tất cả các cuộc kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; báo cáo kiểm toán phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể

Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và tuân thủ các quy định, các thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

*Xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp*

1. Trong quá trình lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các xét đoán chuyên môn và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp

Xét đoán chuyên môn được kiểm toán viên nhà nước sử dụng trong suốt quá trình kiểm toán bằng việc áp dụng các kỹ năng và kinh nghiệm phù hợp để đưa ra các quyết định phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Kiểm toán viên nhà nước phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các trường hợp có thể dẫn đến nội dung được kiểm toán có chứa đựng sai sót trọng yếu.

“Xét đoán chuyên môn” và “Hoài nghi nghề nghiệp” được sử dụng trong suốt cuộc kiểm toán tuân thủ để xem xét các yếu tố của kiểm toán, nội dung kiểm toán, các tiêu chí phù hợp, phạm vi kiểm toán, rủi ro, trọng yếu và các thủ tục kiểm toán được áp dụng để ứng phó với rủi ro đã xác định. Hai khái niệm này được sử dụng trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và các dẫn chứng về việc không tuân thủ cũng như trong việc xác định cách thức, nội dung và tần suất của việc trao đổi thông tin trong quá trình kiểm toán.

Để bảo đảm cho việc xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước phải có khả năng phân tích nguồn gốc, căn cứ, kết cấu và nội dung của các quy định được sử dụng làm cơ sở để xác định các tiêu chí kiểm toán thích hợp hoặc xác định các kẽ hở về luật pháp, hoặc trường hợp không có hoặc còn thiếu luật và các quy định. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp trong việc đánh giá các loại bằng chứng kiểm toán khác nhau thông qua nguồn gốc của bằng chứng và sự liên quan đến phạm vi và nội dung kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải có khả năng đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng đã thu thập được trong quá trình kiểm toán.

*Các kỹ năng cần thiết*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải có kỹ năng cần thiết hoặc có khả năng tiếp cận với những kỹ năng cần thiết để hoàn thành cuộc kiểm toán tuân thủ

Các kỹ năng này bao gồm: Sự hiểu biết và kinh nghiệm thực tiễn tham gia các cuộc kiểm toán có nội dung và mức độ phức tạp tương đương, am hiểu về các chuẩn mực nghề nghiệp và quy định hiện hành, hiểu biết về hoạt động của đơn vị được kiểm toán, khả năng áp dụng các xét đoán chuyên môn. Tất cả các cuộc kiểm toán tuân thủ cần bố trí nhân sự có chuyên môn phù hợp. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì năng lực chuyên môn thông qua việc phát triển nghề nghiệp liên tục.

Trong trường hợp cuộc kiểm toán tuân thủ đòi hỏi các kỹ thuật, phương pháp, kỹ năng chuyên ngành mà Kiểm toán nhà nước không có, Kiểm toán nhà nước có thể sử dụng chuyên gia cung cấp kiến thức hoặc thực hiện một số công việc cụ thể, khi đó cần đánh giá về năng lực, khả năng và tính khách quan của các chuyên gia.

*Rủi ro kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét rủi ro kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán

Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi đối tượng kiểm toán còn chứa đựng những sai sót trọng yếu về tính tuân thủ. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu và quản lý rủi ro khi đưa ra các ý kiến kiểm toán không phù hợp.

Việc xem xét rủi ro kiểm toán là thích hợp trong cả hai dạng công việc kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét cả ba yếu tố của rủi ro kiểm toán: Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện trong mối quan hệ với đối tượng kiểm toán và thể thức báo cáo. Mối tương quan giữa các yếu tố của rủi ro kiểm toán phụ thuộc vào bản chất của đối tượng kiểm toán, phụ thuộc vào sự đảm bảo của cuộc kiểm toán là hợp lý hay hạn chế và phụ thuộc vào dạng công việc là kiểm tra xác nhận hay kiểm tra đánh giá.

*Trọng yếu kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính trọng yếu trong suốt quá trình kiểm toán

Một sai sót được coi là trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của người sử dụng thông tin, báo cáo. Trong kiểm toán tuân thủ, trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định tính và định lượng, trong đó khía cạnh định tính của trọng yếu thường đóng vai trò lớn hơn. Khi xét đoán tính trọng yếu của sai sót, kiểm toán viên nhà nước không chỉ dựa vào quy mô của sai sót (khía cạnh định lượng) mà còn phải xem xét bản chất của sai sót trong từng hoàn cảnh cụ thể (khía cạnh định tính).

Trọng yếu cần được xem xét trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, đánh giá các bằng chứng kiểm toán thu thập được và trong quá trình lập báo cáo kiểm toán. Một phần quan trọng của việc xác định trọng yếu là đánh giá ảnh hưởng của trường hợp được báo cáo là tuân thủ hay không tuân thủ (kể cả trường hợp khẳng định chắc chắn không tuân thủ hoặc trường hợp chỉ đưa ra khả năng không tuân thủ) đối với việc ra quyết định của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Các yếu tố cần xem xét trong việc đánh giá trọng yếu là yêu cầu về nhiệm vụ, mối quan tâm hoặc kỳ vọng của công chúng, những lĩnh vực cụ thể mà các cơ quan lập pháp quan tâm hoặc sử dụng kinh phí lớn. Tuy nhiên, trong một số hoàn cảnh cụ thể, sai sót có thể được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của sai sót đó thấp hơn mức trọng yếu (chẳng hạn sai sót do gian lận). Việc đánh giá mức trọng yếu phải phù hợp với phạm vi kiểm toán và đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải có những xét đoán chuyên môn một cách đầy đủ, toàn diện.

*Hồ sơ kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lập đầy đủ hồ sơ kiểm toán

Hồ sơ kiểm toán phải được lập đầy đủ, kịp thời và phải cung cấp thông tinrõ ràng về các tiêu chí đã được sử dụng, phạm vi của cuộc kiểm toán, các đánh giá, những bằng chứng đã thu thập được và các ý kiến kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải chi tiết để một kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm, dù không tham gia kiểm toán vẫn có thể hiểu được những điều sau: Mối liên hệ giữa nội dung kiểm toán, các tiêu chí kiểm toán, phạm vi kiểm toán, rủi ro kiểm toán và những nội dung khác trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, kế hoạch kiểm toán chi tiết với cách thức, thời gian, phạm vi và kết quả của các thủ tục đã thực hiện; bằng chứng đã thu thập được làm cơ sở cho đánh giá hoặc ý kiến của kiểm toán viên nhà nước; nguyên nhân của tất cả các vấn đề nghiêm trọng đòi hỏi cần xét đoán chuyên môn và những đánh giá có liên quan. Hồ sơ kiểm toán phải được lập và lưu trữ theo quy định.

*Trao đổi thông tin*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định những người có trách nhiệm hoặc có liên quan để trao đổi thông tin về phạm vi, thời gian thực hiện và các phát hiện kiểm toán quan trọng

Việc trao đổi thông tin diễn ra trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán tuân thủ: Khảo sát thu thập thông tin, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Bất kỳ khó khăn nào trong quá trình kiểm toán cũng như những phát hiện quan trọng về trường hợp không tuân thủ trọng yếu cần được trao đổi với những đối tượng chịu trách nhiệm quản lý và quản trị ở cấp thích hợp. Kiểm toán viên nhà nước có thể thông báo để đối tượng chịu trách nhiệm hiểu về tiêu chí kiểm toán.

*Các nguyên tắc liên quan đến quá trình kiểm toán*

*Lập kế hoạch cuộc kiểm toán tuân thủ*

Phạm vi kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước xác định phạm vi kiểm toán

Phạm vi kiểm toán là sự thể hiện rõ ràng về trọng tâm, quy mô và giới hạn của cuộc kiểm toán liên quan đến việc đánh giá sự tuân thủ của nội dung kiểm toán so với các tiêu chí kiểm toán. Việc xác định phạm vi kiểm toán bị ảnh hưởng bởi trọng yếu, rủi ro và xác định các quy định nào, nội dung cụ thể nào của quy định đó sẽ được sử dụng làm tiêu chí kiểm toán. Cuộc kiểm toán tuân thủ được thiết kế sao cho bao quát được toàn bộ phạm vi kiểm toán.

Nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định nội dung kiểm toán và các tiêu chí kiểm toán phù hợp

Xác định nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán là một trong những bước đầu tiên trong kiểm toán tuân thủ. Riêng đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận có thể liên quan đến việc xác định thông tin do đối tượng chịu trách nhiệm trình bày về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán so với tiêu chí nhất định.

Khi xác định nội dung kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần vận dụng những xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp để phân tích các thông tin, dữ liệu về đơn vị được kiểm toán và đánh giá trọng yếu, rủi ro.

Nội dung kiểm toán phải được xác định rõ ràng và có thể đánh giá được theo các tiêu chí kiểm toán phù hợp. Về bản chất, nội dung kiểm toán phải cho phép kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các tiêu chí kiểm toán phù hợp làm cơ sở cho việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và đưa ra các phát hiện và ý kiến kiểm toán. Các tiêu chí có thể được thông báo cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán cũng như những đối tượng phù hợp khác. Các tiêu chí cũng có thể được trao đổi với đối tượng chịu trách nhiệm.

Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu biết về đơn vị được kiểm toán trong môi trường pháp luật có liên quan

Kiểm toán viên nhà nước phải có sự hiểu biết về cơ cấu, tổ chức, hoạt động và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng những kiến thức này để xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro không tuân thủ.

Hiểu biết về các thủ tục kiểm soát và môi trường kiểm soát

1. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu biết về môi trường kiểm soát và các thủ tục kiểm soát nội bộ có liên quan và đánh giá sự đảm bảo tính tuân thủ của hệ thống kiểm soát nội bộ đó

Để hiểu được về đơn vị được kiểm toán và nội dung kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Môi trường kiểm soát và các thủ tục kiểm soát nội bộ là các yếu tố thuộc hệ thống kiểm soát nội bộ.

Môi trường kiểm soát bao gồm văn hóa về tính trung thực và ứng xử có đạo đức; các quan điểm, nhận thức và hành động của lãnh đạo đơn vị liên quan đến kiểm soát nội bộ. Môi trường kiểm soát tạo cơ sở cho sự hoạt động hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ, bảo đảm hoạt động của đơn vị được kiểm toán tuân thủ với các quy định. Trong kiểm toán tuân thủ, một môi trường kiểm soát chú trọng vào việc đạt được tuân thủ là rất quan trọng.

Tùy thuộc vào nội dung kiểm toán và phạm vi của cuộc kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước sẽ tập trung vào các thủ tục kiểm soát nội bộ về mặt định tính hoặc về mặt định lượng hoặc cả hai. Khi đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro mà hệ thống không ngăn ngừa hoặc phát hiện được những trường hợp không tuân thủ mang tính trọng yếu. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét sự tương thích của thủ tục kiểm soát nội bộ với môi trường kiểm soát để bảo đảm sự tuân thủ theo các quy định xét trên các khía cạnh trọng yếu.

Đánh giá rủi ro kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro để xác định rủi ro do không tuân thủ

Trên cơ sở các tiêu chí kiểm toán, phạm vi kiểm toán và đặc điểm của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện đánh giá rủi ro để xác định cách thức, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét đến rủi ro mà nội dung kiểm toán không tuân thủ các tiêu chí kiểm toán. Không tuân thủ có thể do gian lận, sai sót, bản chất của nội dung kiểm toán hoặc hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét việc xác định rủi ro do không tuân thủ và tác động của nó lên các thủ tục kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá những trường hợp không tuân thủ đã phát hiện để xác định mức độ ảnh hưởng của sự không tuân thủ.

Rủi ro do gian lận

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét rủi ro do gian lận

Nếu kiểm toán viên nhà nước đã phát hiện việc không tuân thủ có biểu hiện gian lận thì phải thận trọng trong việc thu thập và lưu trữ bằng chứng kiểm toán để không gặp trở ngại cho bất cứ thủ tục pháp lý nào sau này.

Gian lận trong kiểm toán tuân thủ chủ yếu liên quan đến việc lạm dụng công quyền, tuy nhiên gian lận cũng liên quan đến việc báo cáo sai sự thật những vấn đề về tuân thủ. Các trường hợp không tuân thủ theo các quy định có thể cấu thành việc cố ý sử dụng sai thẩm quyền để thu lợi bất hợp pháp.

Việc thực thi công vụ bao gồm đưa ra hoặc không đưa ra các quyết định, các công việc chuẩn bị, tư vấn, xử lý thông tin và các hoạt động khác trong các dịch vụ công. Lợi ích bất hợp pháp là những lợi ích mang tính kinh tế hoặc phi kinh tế thu được bằng những hành động có chủ ý không phù hợp với quy định pháp luật của một cá nhân hay tập thể trong số những người có trách nhiệm quản lý, quản trị hoặc bên có liên quan.

Phát hiện gian lận có thể không phải là mục tiêu chính của kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước vẫn cần tính đến các yếu tố rủi ro do gian lận trong việc đánh giá rủi ro và luôn cảnh giác với các dấu hiệu gian lận khi thực hiện kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ

1. Kế hoạch kiểm toán của mỗi cuộc kiểm toán tuân thủ thường bao gồm kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết.
2. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần xác định được mục tiêu, phạm vi, nội dung, phương pháp kiểm toán và khung thời gian, nhân sự; là căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.
3. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung kiểm toán.
4. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được ghi chép, lưu trữ, cập nhật, điều chỉnh khi cần thiết trong suốt quá trình kiểm toán.

*Thực hiện kiểm toán*

Bằng chứng kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán

Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán liên quan đến tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán, còn tính thích hợp liên quan đến tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp, có giá trị và đáng tin cậy của bằng chứng. Số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro càng lớn thì thường đòi hỏi nhiều bằng chứng kiểm toán và chất lượng của bằng chứng càng cao thì có thể cần ít bằng chứng hơn. Do đó, tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng có mối tương quan với nhau. Tuy nhiên, việc đơn thuần chỉ thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán không bù đắp lại được chất lượng thấp của bằng chứng. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán bị ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh cụ thể mà bằng chứng được thu thập.

Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét cả tính thích hợp và mức độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.

Các thủ tục kiểm toán cần thích hợp trong từng trường hợp cụ thể và phù hợp với mục đích thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán. Do nội dung kiểm toán có thể mang tính định tính hoặc định lượng nên kiểm toán viên nhà nước sẽ căn cứ vào phạm vi kiểm toán để chú trọng vào khía cạnh định tính hoặc định lượng, hoặc cả định tính và định lượng của bằng chứng kiểm toán. Do đó, kiểm toán tuân thủ bao gồm rất nhiều các thủ tục khác nhau để thu thập các bằng chứng kiểm toán, cả về định tính và định lượng.

Kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán tuân thủ cần phối hợp và so sánh bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau để đạt được yêu cầu về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán.

Đánh giá bằng chứng kiểm toán để hình thành ý kiến kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được và hình thành các ý kiến kiểm toán

Sau khi đã kết thúc công việc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét lại các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để đưa ra ý kiến kiểm toán.

Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của những bằng chứng thu thập được để giảm rủi ro kiểm toán đến mức thấp có thể chấp nhận được. Quá trình đánh giá đòi hỏi vừa xem xét những bằng chứng chứng minh, vừa phải xem xét những bằng chứng mâu thuẫn với ý kiến kiểm toán về việc tuân thủ hoặc không tuân thủ. Việc đánh giá bằng chứng kiểm toán cũng bao gồm cả những suy xét về mức trọng yếu. Sau khi đánh giá tính đầy đủ và tính thích hợp của những bằng chứng thu thập được để đưa ra mức độ đảm bảo của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét để đưa ra ý kiến kiểm toán thích hợp nhất trên cơ sở các bằng chứng đã thu thập được.

Nếu các bằng chứng thu thập được từ các nguồn khác nhau lại mâu thuẫn, hoặc nếu có bất kỳ một sự nghi ngờ nào về độ tin cậy của thông tin được dùng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định việc bổ sung thủ tục kiểm toán để có thể giải quyết được vấn đề.

Sau khi đã kết thúc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước xem xét lại hồ sơ, tài liệu kiểm toán để xác định sự đầy đủ và thích hợp của việc kiểm tra nội dung kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần xác định sự phù hợp của việc đánh giá rủi ro và trọng yếu ban đầu trên cơ sở các bằng chứng đã thu thập được và điều chỉnh lại đánh giá về rủi ro và trọng yếu (nếu cần thiết).

*Lập báo cáo kiểm toán*

1. Báo cáo kiểm toán được lập dựa trên các nguyên tắc về tính đầy đủ, khách quan, kịp thời và xem xét các ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan khác

Nguyên tắc về tính đầy đủ đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra, xem xét lại tất cả các bằng chứng kiểm toán liên quan trước khi lập báo cáo kiểm toán.

Nguyên tắc về tính khách quan đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp để bảo đảm rằng tất cả các báo cáo là đúng sự thật và các phát hiện hoặc ý kiến kiểm toán được trình bày theo cách thích hợp và công bằng.

Nguyên tắc về tính kịp thời là việc lập báo cáo kiểm toán được thực hiện theo đúng thời gian quy định.

Để đạt được các yêu cầu đó trong quá trình lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý việc kiểm tra xem xét lại tính chính xác của các sự kiện với đơn vị được kiểm toán, xem xét và tổng hợp lại ý kiến của đơn vị được kiểm toán và những người có trách nhiệm một cách phù hợp.

1. Yêu cầu, nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải tuân thủ các yêu cầu như: Phản ánh đầy đủ, chính xác, trung thực, khách quan, có tính xây dựng, có tính thuyết phục, rõ ràng, súc tích, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng báo cáo kiểm toán. Mọi giới hạn về phạm vi kiểm toán cần được mô tả. Báo cáo kiểm toán cần nêu rõ sự liên quan của các tiêu chí được sử dụng và mức độ đảm bảo mà báo cáo cung cấp. Báo cáo kiểm toán thường bao gồm đánh giá kiểm toán trên cơ sở các công việc kiểm toán đã thực hiện. Báo cáo kiểm toán có thể đưa ra những kiến nghị mang tính tư vấn để cải thiện tình hình.

Nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán phải tuân thủ quy định về mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, có thể bao gồm: Cơ sở lập báo cáo kiểm toán, ý kiến kiểm toán, kiến nghị kiểm toán và các nội dung khác (nếu có), chữ ký, đóng dấu, ngày ký báo cáo kiểm toán và các thuyết minh, phụ lục (nếu có).

Ý kiến kiểm toán có thể được trình bày rõ ràng ý kiến khẳng định về sự tuân thủ. Ý kiến kiểm toán cũng có thể làm rõ những vấn đề hoặc những nội dung kiểm toán cụ thể. Dạng công việc kiểm tra xác nhận thường đưa ra ý kiến khẳng định về sự tuân thủ, còn dạng công việc kiểm tra đánh giá thường đưa ra ý kiến làm rõ những vấn đề hoặc những nội dung kiểm toán cụ thể. Trong trường hợp đưa ra ý kiến khẳng định về sự tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước cần nêu rõ rằng ý kiến đó là ý kiến chấp nhận toàn phần hay ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trên cơ sở đánh giá mức trọng yếu và mức độ ảnh hưởng đến tổng thể đối tượng kiểm toán.

*Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán*

1. Kiểm toán nhà nước phải theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Các nguyên tắc về theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước). Đối với kiểm toán tuân thủ, Kiểm toán nhà nước cần tiếp tục theo dõi các trường hợp không tuân thủ, tùy thuộc vào tính chất và mức độ không tuân thủ mà việc theo dõi có thể được thực hiện thường xuyên hoặc yêu cầu báo cáo theo định kỳ. Đây là một yếu tố quan trọng để đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu cho cuộc kiểm toán tiếp theo.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2200

MỤC TIÊU TỔNG THỂ VÀ YÊU CẦU ĐỐI VỚI KIỂM TOÁN VIÊN

NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

THEO CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2200 (Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định về mục tiêu tổng thể và yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước.
2. Chuẩn mực này được áp dụng khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tại các cơ quan, tổ chức có quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và các đối tượng khác theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.
3. Chuẩn mực kiểm toán nhà nước không quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với các vấn đề liên quan đã được quy định trong văn bản pháp luật và các quy định của nhà nước.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu tổng thể đối với kiểm toán viên nhà nước

1. Khi thực hiện kiểm toán tài chính, mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên nhà nước là:
2. 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;
3. Lập báo cáo kiểm toán và công bố kết quả của cuộc kiểm toán phù hợp với các phát hiện kiểm toán.
4. Trong trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo hợp lý và ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ là chưa đủ để cung cấp thông tin cho người sử dụng báo cáo tài chính thì chuẩn mực kiểm toán nhà nước yêu cầu kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến hoặc không tham gia cuộc kiểm toán theo quy định của pháp luật và các quy định có liên quan.

Yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước

*Tuân thủ quy tắc đạo đức nghề nghiệp*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp, bao gồm cả tính độc lập.
2. Khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và phải tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp được quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp).
3. Khi tham gia cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì tính độc lập để bảo đảm đưa ra ý kiến kiểm toán mà không chịu tác động của bất kỳ yếu tố nào. Tính độc lập là một trong những yếu tố quan trọng nhất giúp kiểm toán viên nhà nước tăng cường tính liêm chính, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.
4. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng tất cả kiểm toán viên nhà nước khi tham gia hoạt động kiểm toán đều tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp, Kiểm toán nhà nước phải thực hiện trách nhiệm xây dựng, duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán; xây dựng các quy định kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).
5. Đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán có trách nhiệm đối với việc tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước theo quy định tại CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính). Những trách nhiệm này bao gồm cả trách nhiệm thường xuyên lưu ý đối với các bằng chứng về việc thành viên Đoàn kiểm toán không tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp; xử lý phù hợp nếu phát hiện thành viên Đoàn kiểm toán không tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp có liên quan; đưa ra đánh giá việc tuân thủ quy định về tính độc lập áp dụng đối với cuộc kiểm toán.

*Hoài nghi nghề nghiệp*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần lập kế hoạch, thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các khả năng, tình huống có thể dẫn đến việc báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán để giảm các rủi ro, đặc biệt do các nguyên nhân:
   1. Bỏ qua các sự kiện và tình huống bất thường;
   2. Vội vàng đưa ra đánh giá chỉ từ việc quan sát và nhận định ban đầu;
   3. Sử dụng các giả định không phù hợp khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán và đánh giá kết quả các thủ tục đó.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc, đầy đủ và toàn diện đối với bằng chứng kiểm toán trong các trường hợp:
4. Nghi ngờ đối với bằng chứng kiểm toán có sự mâu thuẫn, trái ngược, không logic;
5. Đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, các câu trả lời phỏng vấn, các thông tin khác do đơn vị được kiểm toán hoặc đối tượng khác cung cấp;
6. Xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể.
7. Kiểm toán viên nhà nước có thể chấp nhận tính xác thực của các ghi chép và tài liệu do đơn vị được kiểm toán hoặc đối tượng khác cung cấp, trừ khi có lý do để không chấp nhận. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Trong trường hợp nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin hoặc có dấu hiệu gian lận, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra kỹ lưỡng hơn về tính đầy đủ, thích hợp của thông tin và xác định cần sửa đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán để làm rõ nghi ngờ đó theo quy định tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan như: CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính); CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính); CMKTNN 2505 (Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính).
8. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp và không được phép thỏa mãn với các bằng chứng chưa đủ độ tin cậy ngay cả trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm, hiểu biết về sự trung thực, chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

*Xét đoán chuyên môn*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.
2. Xét đoán chuyên môn là đòi hỏi thiết yếu khi tiến hành kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện xét đoán chuyên môn trong việc đưa ra các quyết định về:
3. Trọng yếu kiểm toán và rủi ro kiểm toán;
4. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán được sử dụng để đáp ứng yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán nhà nước và thu thập bằng chứng kiểm toán;
5. Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và sự cần thiết phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán để đạt được mục tiêu kiểm toán;
6. Đánh giá các thủ tục mà đơn vị được kiểm toán đã thực hiện trong việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính;
7. Đưa ra đánh giá dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập.
8. Yêu cầu quan trọng đối với kiểm toán viên nhà nước trong xét đoán chuyên môn là kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng kiến thức được đào tạo, sự hiểu biết và kinh nghiệm thực tiễn để phát triển kỹ năng cần thiết nhằm đưa ra những xét đoán chuyên môn hợp lý trong từng hoàn cảnh cụ thể.
9. Việc thực hiện xét đoán chuyên môn trong bất kỳ trường hợp nào đều dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Để đưa ra xét đoán chuyên môn có tính chuyên nghiệp và hợp lý đối với những vấn đề phức tạp hoặc có bất đồng xảy ra trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi, thảo luận, tham khảo ý kiến trong Đoàn kiểm toán hoặc các bên khác một cách phù hợp theoquy định tại CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính).
10. Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa vào việc xem xét sự vận dụng thành thạo các nguyên tắc về kế toán và kiểm toán…, dựa vào kinh nghiệm nghề nghiệp phù hợp với thực tiễn và hoàn cảnh cụ thể.
11. Xét đoán chuyên môn cần được thể hiện một cách thích hợp trong hồ sơ kiểm toán theo quy địnhtại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính). Kiểm toán viên nhà nước phải lập đầy đủ tài liệu, hồ sơ kiểm toán để một kiểm toán viên nhà nước khác có kinh nghiệm, không có mối liên hệ nào trước đó với cuộc kiểm toán, có thể hiểu được những xét đoán chuyên môn quan trọng mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện để đưa ra đánh giá về những vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán.
12. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng xét đoán chuyên môn để biện hộ cho những quyết định không chứng minh được bằng thực tế, bằng những tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán hoặc bằng các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

*Thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp và giảm thiểu rủi ro kiểm toán*

1. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán tới một mức thấp nhất có thể chấp nhận được, từ đó cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra các đánh giá phù hợp làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán.

*Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán*

1. Bằng chứng kiểm toán là rất cần thiết để giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Phần lớn công việc mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện nhằm hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán.
2. Ngoài bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước thu thập trực tiếp bằng các thủ tục kiểm toán, bằng chứng kiểm toán còn bao gồm: Thông tin thu được từ các cuộc kiểm toán trước; thông tin từ hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán; thông tin được lập bởi chuyên gia do đơn vị được kiểm toán tuyển dụng hoặc thuê; thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của đơn vị được kiểm toán, thông tin từ các cơ quan chức năng và cả những thông tin trái chiều với cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng sự thiếu thông tin như một bằng chứng kiểm toán (chẳng hạn như khi đơn vị được kiểm toán từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu).
3. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mỗi ý kiến kiểm toán. Tính “đầy đủ” và “thích hợp” của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. “Đầy đủ” là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. “Thích hợp” là tiêu chuẩn đánh giá chất lượng bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra các đánh giá làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán. Chất lượng bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán. Nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được bảo đảm.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay chưa, từ đó đưa ra đánh giá hợp lý để làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

*Rủi ro kiểm toán*

1. Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện. Việc đánh giá rủi ro được thực hiện dựa trên các thủ tục kiểm toán để thu thập thông tin cần thiết phục vụ mục đích đánh giá rủi ro và dựa vào bằng chứng thu thập trong suốt quá trình kiểm toán. Việc đánh giá rủi ro gắn với xét đoán chuyên môn nhiều hơn là đo lường chính xác.
2. Trong chuẩn mực kiểm toán nhà nước, rủi ro kiểm toán không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến là báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu nhưng thực tế báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, rủi ro kiểm toán là một thuật ngữ chuyên môn liên quan đến quá trình kiểm toán, không bao hàm rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước gặp phải như bị khiếu nại, bị kiện, bị mất uy tín, để lộ thông tin… hoặc các sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán.
3. Kiểm toán viên nhà nước cần giảm rủi ro kiểm toán đến mức thấp nhất có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán thông qua việc xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và có biện pháp xử lý thích hợp đối với những rủi ro đã được đánh giá.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện thu thập, phân tích thông tin cần thiết, có liên quan và dựa vào bằng chứng thu thập được để xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như:
5. Khi lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro kiểm toán ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính để tạo cơ sở cho việc chọn mẫu kiểm toán, bố trí thời gian, nhân lực thực hiện cuộc kiểm toán;
6. Khi lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cả hai cấp độ (cấp độ tổng thể báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu);
7. Khi thực hiện kiểm toán, dựa trên bằng chứng và kết quả kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại những đánh giá rủi ro trước đó và từ đó điều chỉnh các thủ tục kiểm toán tiếp theo một cách phù hợp;
8. Khi lập báo cáo kiểm toán, dựa trên các phát hiện và kết quả kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét độ tin cậy của đánh giá rủi ro ban đầu trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán.
9. Kiểm toán viên nhà nước luôn thực hiện xét đoán chuyên môn và đánh giá rủi ro kiểm toán trong mối quan hệ với trọng yếu kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước xác định trọng yếu kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
10. Kiểm toán viên nhà nước nhận biết, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính); có biện pháp xử lý thích hợp đối với rủi ro đã đánh giá theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Rủi ro có sai sót trọng yếu

1. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể tồn tại ở hai cấp độ là: Cấp độ tổng thể báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh.
2. Rủi ro ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính là những rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng lan tỏa đối với tổng thể báo cáo tài chính và có thể ảnh hưởng tiềm tàng tới nhiều cơ sở dẫn liệu.
3. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu giúp kiểm toán viên nhà nước xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Bằng chứng này cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính ở mức độ rủi ro kiểm toán thấp có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để đạt được mục tiêu đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
4. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu gồm rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là rủi ro của đơn vị được kiểm toán và tồn tại một cách độc lập đối với cuộc kiểm toán tài chính.
5. Rủi ro tiềm tàng bị ảnh hưởng bởi các yếu tố rủi ro tiềm tàng. Tùy vào mức độ mà các yếu tố rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng đến khả năng bị sai sót của một cơ sở dẫn liệu, mức độ rủi ro tiềm tàng thay đổi trong một khoảng được đề cập là khoảng phân bố rủi ro tiềm tàng. Kiểm toán viên nhà nước xác định các nhóm các giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng và cơ sở dẫn liệu có liên quan là một phần của quy trình xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
6. Rủi ro kiểm soát thể hiện hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và duy trì các hoạt động kiểm soát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán nhằm giải quyết những rủi ro đã được xác định có thể cản trở việc hoàn thành các mục tiêu của đơn vị được kiểm toán trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, do những hạn chế vốn có của các hoạt động kiểm soát, dù được thiết kế phù hợp và vận hành hữu hiệu cũng không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà chỉ có thể làm giảm bớt rủi ro. Để xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thử nghiệm cơ bản cần thực hiện, kiểm toán viên nhà nước bắt buộc phải hoặc có thể lựa chọn, kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát theo các điều kiện quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).
7. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có thể được thể hiệnbằng các thuật ngữ có tính định lượng như tỷ lệ phần trăm hoặc các thuật ngữ phi định lượng. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) yêu cầu rủi ro tiềm tàng phải được đánh giá riêng với rủi ro kiểm soát để cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).
8. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) quy định và hướng dẫn cách xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.
9. Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu nhằm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Rủi ro phát hiện

1. Rủi ro phát hiện là rủi ro kiểm toán viên nhà nước không phát hiện ra các sai sót trọng yếu. Với một mức rủi ro kiểm toán xác định trước, mức độ rủi ro phát hiện được chấp nhận có mối quan hệ trái chiều với rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rủi ro có sai sót trọng yếu ở mức độ càng cao thì rủi ro phát hiện có thể chấp nhận ở mức càng thấp và càng cần bằng chứng kiểm toán có tính thuyết phục cao hơn.
2. Rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục được kiểm toán viên nhà nước xác định để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức độ thấp có thể chấp nhận được. Rủi ro phát hiện phụ thuộc vào hiệu quả các thủ tục kiểm toán và việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục đó. Để tăng cường hiệu quả các thủ tục kiểm toán; giảm khả năng lựa chọn thủ tục không phù hợp, thực hiện sai thủ tục kiểm toán hoặc hiểu không đúng kết quả kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề sau:
3. Lập kế hoạch kiểm toán đầy đủ, phù hợp;
4. Bố trí nhân sự phù hợp cho Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán;
5. Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
6. Giám sát và kiểm tra các công việc đã thực hiện.
7. Kiểm toán viên nhà nước không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro phát hiện nhưng có trách nhiệm giảm thiểu rủi ro phát hiện bằng việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán thích hợp, thực hiện đúng thủ tục kiểm toán, thực hiện xét đoán chuyên môn và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

*Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro kiểm toán và không thể đạt được sự đảm bảo tuyệt đối về việc báo cáo tài chính hoàn toàn không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Cuộc kiểm toán luôn có những hạn chế vốn có là do hầu hết các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước dựa vào để đưa ra đánh giá và hình thành ý kiến kiểm toán đều mang tính thuyết phục hơn là tính khẳng định chắc chắn. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu nguồn gốc của những hạn chế và có trách nhiệm làm giảm hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán.
2. Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán có thể do:
3. Bản chất của việc lập và trình bày báo cáo tài chính

* Việc lập, trình bày báo cáo tài chính phụ thuộc vào sự lựa chọn của đơn vị được kiểm toán trong áp dụng các quy định hiện hành vào hoàn cảnh thực tế của đơn vị;
* Nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính liên quan đến quyết định hoặc đánh giá chủ quan hoặc có mức độ không chắc chắn có thể dẫn đến những cách hiểu hoặc xét đoán khác nhau nhưng đều có thể được chấp nhận.

1. Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán

Khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước bị giới hạn về tính khả thi hoặc giới hạn pháp lý như:

* Kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện các thủ tục kiểm toán nhưng không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan cố ý hoặc vô tình không cung cấp đầy đủ thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu;
* Các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán có thể không phát hiện hết sai sót cố ý, hành vi gian lận được thực hiện tinh vi và kỹ lưỡng;
* Một cuộc kiểm toán không phải là một cuộc điều tra hoặc thanh tra về các sai phạm. Kiểm toán viên nhà nước không có quyền điều tra, thanh tra, xét hỏi, khám xét như cuộc điều tra của cơ quan có thẩm quyền khác theo quy định của pháp luật.

1. Yêu cầu thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch, phải đạt được mục tiêu, nội dung xác định trước trong điều kiện nguồn lực, thời gian có hạn;
2. Các vấn đề khác ảnh hưởng đến hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán:

Đối với một số cơ sở dẫn liệu hoặc những vấn đề nhất định, hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán có khả năng ảnh hưởng nghiêm trọng đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước. Các cơ sở dẫn liệu hoặc vấn đề liên quan bao gồm:

* Gian lận, đặc biệt là gian lận có liên quan đến lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
* Tính hiện hữu và đầy đủ của các mối quan hệ và giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan;
* Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định;
* Các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;

1. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán để biện hộ cho việc đã thỏa mãn với các bằng chứng kiểm toán chưa đủ thuyết phục.
2. Để nâng cao hiệu quả của cuộc kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán kịp thời, kiểm toán viên nhà nước cần phải:
3. Lập kế hoạch kiểm toán để bảo đảm cuộc kiểm toán được thực hiện một cách hiệu quả;
4. Tập trung nguồn lực kiểm toán vào những phần hành được cho rằng chứa đựng nhiều rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
5. Sử dụng thử nghiệm (thử nghiệm kiểm soát, thử nghiệm cơ bản) và biện pháp khác (thủ tục phân tích, lấy mẫu kiểm toán, xem xét các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan) để kiểm tra tổng thể nhằm phát hiện sai sót trọng yếu.
6. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan quy định và hướng dẫn các thủ tục kiểm toán để kiểm toán viên nhà nước thực hiện trong từng hoàn cảnh cụ thể:
7. Thực hiện lập kế hoạch kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính);
8. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính);
9. Sử dụng các thử nghiệm và biện pháp khác để kiểm tra tổng thể nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra đánh giá về tổng thể theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2520 (Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2530 (Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính);
10. Xem xét gian lận, việc tuân thủ pháp luật và các quy định trong cuộc kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính), CMKTNN 2250 (Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính);
11. Xem xét các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong cuộc kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2550 (Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính);
12. Xem xét các vấn đề liên quan đến giả định hoạt động liên tục trong cuộc kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2570 (Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính).

*Thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước*

1. Kiểm toán viên nhà nước tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan đến cuộc kiểm toán. Một chuẩn mực kiểm toán được xác định là có liên quan đến cuộc kiểm toán khi chuẩn mực đó đang có hiệu lực và cuộc kiểm toán có các nội dung đã được quy định, hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán nhà nước.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu các quy định chung, nội dung của từng chuẩn mực kiểm toán để vận dụng một cách phù hợp các quy định, hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

*Nội dung của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước*

1. Chuẩn mực kiểm toán nhà nước đặt ra các yêu cầu cho công việc của kiểm toán viên nhà nước trong quá trình kiểm toán để đạt mục tiêu chung. Chuẩn mực kiểm toán nhà nước quy định, hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước về trách nhiệm chung, các vấn đề cần quan tâm khi thực hiện trách nhiệm của mình trong từng hoàn cảnh cụ thể.
2. Khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính, ngoài quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước còn phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.
3. Báo cáo kiểm toán không được khẳng định hoạt động kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước nếu không bảo đảm tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

Yêu cầu quy định trong từng chuẩn mực

1. Để đạt mục tiêu chung của cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các yêu cầu đã được quy định trong từng chuẩn mực liên quan đến cuộc kiểm toán đồng thời phải xem xét mối liên hệ giữa các chuẩn mực để:
2. Xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài các thủ tục mà một chuẩn mực kiểm toán yêu cầu;
3. Đánh giá về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập.
4. Mỗi chuẩn mực kiểm toán nhà nước bao gồm một số yêu cầu và hướng dẫn thực hành. Các hướng dẫn trong từng chuẩn mực kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước tập trung để đạt được kết quả theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán đồng thời giúp kiểm toán viên nhà nước:
5. Hiểu rõ những mục tiêu cần đạt được và cách thức phù hợp để thực hiện;
6. Quyết định những công việc cần thực hiện để đạt những mục tiêu đã xác định trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.
7. Các yêu cầu trong từng chuẩn mực kiểm toán cần được hiểu trong mối liên hệ với mục tiêu chung của kiểm toán tài chính quy định tại CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính). Khả năng hoàn thành một mục tiêu cụ thể trong từng chuẩn mực kiểm toán cũng như việc đạt được và hoàn thành mục tiêu chung của kiểm toán viên nhà nước đều bị ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán.
8. Kiểm toán viên nhà nước phải quan tâm đến mối quan hệ tương hỗ giữa các chuẩn mực kiểm toán như hướng dẫn tại Đoạn 54 Chuẩn mực này, trong một số trường hợp chuẩn mực kiểm toán nhà nước quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung, trong các trường hợp khác lại đưa ra cách thức thực hiện trách nhiệm trong từng tình huống cụ thể.
9. Hướng dẫn của mỗi chuẩn mực kiểm toán nhà nước được thiết kế để giúp kiểm toán viên nhà nước hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực đó, từ đó đạt mục tiêu của cuộc kiểm toán tài chính. Do hoàn cảnh thực tế của các cuộc kiểm toán rất đa dạng, các chuẩn mực kiểm toán nhà nước không thể lường trước mọi tình huống, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm xác định các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực và đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã định. Hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán có thể phát sinh những vấn đề cụ thể đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán nhà nước yêu cầu để đạt được mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán nhà nước quy định.
10. Kiểm toán viên nhà nước cần căn cứ vào các yêu cầu quy định trong từng chuẩn mực để đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mục tiêu của kiểm toán viên nhà nước hay chưa. Trường hợp kết quả đánh giá cho thấy các bằng chứng kiểm toán chưa đầy đủ và thích hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng một hoặc một số phương pháp sau đây để đạt được yêu cầu theo quy định tại Đoạn 57 (ii) Chuẩn mực này:
11. Đánh giá liệu đã hoặc sẽ thu thập được thêm các bằng chứng kiểm toán phù hợp từ kết quả của việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác;
12. Mở rộng công việc thực hiện bằng cách áp dụng thêm một hoặc một số yêu cầu;
13. Thực hiện các thủ tục khác mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá là cần thiết trong từng tình huống.

Khi không thể thực hiện bất kỳ phương pháp nào trong số các phương pháp nêu trên, kiểm toán viên nhà nước sẽ không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với báo cáo kiểm toán hoặc đối với khả năng hoàn thành cuộc kiểm toán.

*Tuân thủ các quy định có liên quan*

Các quy định có liên quan

1. Ngoài quy định tại Đoạn 66 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán nhà nước, trừ khi, xét trong hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán thì:
2. Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc
3. Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán.
4. Một chuẩn mực kiểm toán có thể không liên quan đến một số cuộc kiểm toán cụ thể. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì các quy định tại CMKTNN 2610 (Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính) được coi là không liên quan đến cuộc kiểm toán.
5. Trong một số chuẩn mực kiểm toán có thể có các quy định phải có điều kiện mới áp dụng được. Những quy định có điều kiện sẽ trở nên có liên quan đến cuộc kiểm toán khi phát sinh tình huống cho thấy sự tồn tại của các điều kiện đó.

Thực hiện khác so với một quy định

1. Trong một số trường hợp, nếu kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần thực hiện khác so với một số quy định nào đó của một chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra. Việc thực hiện khác so với một số quy định của chuẩn mực chỉ phát sinh khi quy định đó đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một thủ tục mà trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán thì thủ tục đó là không hiệu quả hoặc không thể thực hiện được để đạt mục tiêu đặt ra.
2. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước không bắt buộc kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định mà không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính) trong những tình huống ngoại lệ khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện khác so với một quy định nào đó của chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan.

*Không đạt được mục tiêu*

1. Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong một chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá liệu điều này có gây cản trở đến việc đạt mục tiêu chung của cuộc kiểm toán, của kiểm toán viên nhà nước và liệu có dẫn đến yêu cầu phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc không tham gia cuộc kiểm toán theo quy định của pháp luật và chuẩn mực kiểm toán nhà nước hay không.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện xét đoán chuyên môn để đánh giá liệu đã đạt được một mục tiêu nào đó hay chưa. Việc xét đoán chuyên môn phải tính đến kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trên cơ sở tuân thủ các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước; đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được; sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Các trường hợp có thể làm tăng khả năng không đạt mục tiêu bao gồm:
3. Hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán không cho phép kiểm toán viên nhà nước tuân thủ các quy định có liên quan của chuẩn mực kiểm toán nhà nước;
4. Kiểm toán viên nhà nước không thể tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc thu thập thêm bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là cần thiết.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán chứng minh cho việc không đạt một mục tiêu cụ thể nào đó theo quy định của Chuẩn mực này.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2220

KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG ĐỐI VỚI CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính), CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán) và ISSAI 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nướctrong việc thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng của một cuộc kiểm toán tài chính nhằm giúp Kiểm toán nhà nước đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng:
   * 1. Kiểm toán viên nhà nước, các đối tượng khác tham gia vào cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
     2. Các báo cáo kiểm toán tài chính phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * 1. Soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán: Là quy trình được thiết kế và thực hiện nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của kiểm toán viên nhà nước và các phát hiện đưa ra để hình thành ý kiến trong báo cáo kiểm toán;
     2. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán: Là cá nhân không phải là thành viên của Đoàn kiểm toán, có năng lực phù hợp, có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền cần thiết để thực hiện đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các phát hiện đưa ra để hình thành ý kiến trong báo cáo kiểm toán;
     3. Giám sát hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán: Là quy trình xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, bao gồm kiểm tra lại một số cuộc kiểm toán đã hoàn thành được lựa chọn nhằm cung cấp cho Kiểm toán nhà nước sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước hoạt động hữu hiệu;
     4. Kiểm tra: Là các thủ tục, công việc được thiết kế áp dụng đối với cuộc kiểm toán để cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ của Đoàn kiểm toán đối với các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trách nhiệm của Người đứng đầu về chất lượng cuộc kiểm toán tài chính

1. Tổng Kiểm toán nhà nước chịu trách nhiệm chỉ đạo kiểm soát chất lượng kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước.
2. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm về hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán; chất lượng kiểm toán của các cuộc kiểm toán tài chính do đơn vị chủ trì và việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của các thành viên Đoàn kiểm toán thuộc phạm vi quản lý của đơn vị; kịp thời báo cáo Tổng Kiểm toán nhà nước ngay khi phát hiện các sai sót nghiêm trọng trong hoạt động kiểm toán; các hành vi vi phạm hoặc có dấu hiệu vi phạm các quy định của Kiểm toán nhà nước.
3. Trưởng Đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán và chịu trách nhiệm về chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính. Để thực hiện trách nhiệm đó, Trưởng Đoàn kiểm toán phải có các biện pháp và chỉ đạo phù hợp đến các thành viên trong Đoàn kiểm toán, trong đó cần nhấn mạnh:
   * 1. Tầm quan trọng của chất lượng kiểm toán trong việc:

* Thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
* Tuân thủ các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;
* Phát hành báo cáo kiểm toán tài chính phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán tài chính;
* Đoàn kiểm toán có khả năng nêu ra những vấn đề còn bất đồng mà không sợ bị đe dọa.
  + 1. Chất lượng là yếu tố thiết yếu khi thực hiện các cuộc kiểm toán tài chính.

1. Tổ trưởng Tổ kiểm toán tổ chức thực hiện và chịu trách nhiệm về hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán của Tổ kiểm toán trong phạm vi trách nhiệm và quyền hạn được giao như: Kiểm soát việc tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan; việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước, biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá; việc thu thập bằng chứng kiểm toán, các xét đoán, đánh giá quan trọng của kiểm toán viên nhà nước.

Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp

1. Trong suốt cuộc kiểm toán tài chính, Trưởng Đoàn kiểm toán phải duy trì sự cảnh giác đối với những bằng chứng về việc các thành viên trong Đoàn kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan thông qua quá trình quan sát và tiến hành tìm hiểu khi cần thiết.
2. Trong trường hợp có những biểu hiện cho thấy thành viên Đoàn kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, Trưởng Đoàn kiểm toán kịp thời báo cáo thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán để đưa ra biện pháp xử lý phù hợp.

*Tính độc lập*

1. Trong quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm của đơn vị, thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải có trách nhiệm:
   * + 1. Thu thập thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán để đánh giá tác động tổng thể đối với các yêu cầu về tính độc lập;
       2. Thu thập và trao đổi thông tin với kiểm toán viên nhà nước có liên quan để có thể:

* Xác định xem các yêu cầu về tính độc lập có được đáp ứng hay không;
* Duy trì và cập nhật hồ sơ liên quan đến tính độc lập.
  + - 1. Xác định, đánh giá các trường hợp, các mối quan hệ có thể đe doạ đến tính độc lập và có biện pháp thích hợp để loại trừ hoặc hạn chế sự đe dọa đó xuống mức có thể chấp nhận được.

1. Trưởng Đoàn kiểm toán phải đưa ra kết luận về sự tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng đối với cuộc kiểm toán tài chính. Để đưa ra kết luận, Trưởng Đoàn kiểm toán phải:
2. Thu thập những thông tin liên quan để xác định và đánh giá các yếu tố và các mối quan hệ đe dọa đến tính độc lập;
3. Đánh giá thông tin về những vấn đề vi phạm các quy định bảo đảm tính độc lập của Kiểm toán nhà nước để xác định xem liệu những vi phạm này có đe dọa đến tính độc lập của cuộc kiểm toán hay không;
4. Tiến hành những biện pháp thích hợp nhằm loại bỏ các đe dọa đến tính độc lập, hoặc giảm thiểu đến mức có thể chấp nhận được bằng việc áp dụng các biện pháp bảo vệ. Nếu xét thấy không có khả năng giải quyết vấn đề, Trưởng Đoàn kiểm toán phải báo cáo Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán để có các biện pháp giải quyết phù hợp.
5. Trong quá trình kiểm toán, trường hợp nhận thấy thành viên Tổ kiểm toán không bảo đảm tính độc lập, Tổ trưởng Tổ kiểm toán phải báo cáo kịp thời và đầy đủ với Trưởng Đoàn kiểm toán để có biện pháp xử lý phù hợp.
6. Kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo ngay với cấp có thẩm quyền về các trường hợp và mối đe dọa đến tính độc lập để có biện pháp xử lý phù hợp.

Điều kiện bảo đảm tiến hành cuộc kiểm toán tài chính

1. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán bảo đảm cuộc kiểm toán tài chính chỉ được thực hiện khi:
2. Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng (thời gian và các nguồn lực) để thực hiện cuộc kiểm toán theo các quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán) và các quy định tại CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính);
3. Tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp);
4. Đã xem xét tính chính trực của đơn vị được kiểm toán và có biện pháp xử lý các rủi ro có thể ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán);
5. Cuộc kiểm toán có đủ điều kiện tiên quyết để thực hiện theo các quy định tại CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính).

Trong trường hợp không bảo đảm các điều kiện trên thì Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải báo cáo Tổng Kiểm toán nhà nước để có quyết định phù hợp.

Nguồn nhân lực kiểm toán tài chính

1. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải thực hiện các thủ tục để bảo đảm rằng các thành viên và các chuyên gia tham gia cuộc kiểm toán tài chính được lựa chọn phân công nhiệm vụ có đủ năng lực và trình độ chuyên môn để:
   * 1. Thực hiện kiểm toán phù hợp với các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
     2. Báo cáo kiểm toán được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán tài chính.
2. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán và Trưởng Đoàn kiểm toán có trách nhiệm:
   * 1. Xem xét năng lực, trình độ chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước để bố trí nhân sự Đoàn kiểm toán phù hợp;
     2. Phân công nhiệm vụ, trách nhiệm cho thành viên trong Đoàn kiểm toán;
     3. Duy trì năng lực chuyên môn: Cập nhật thông tin, kiến thức, phổ biến kế hoạch kiểm toán cho các thành viên Đoàn kiểm toán để các thành viên hiểu rõ về cuộc kiểm toán tài chính và duy trì năng lực cần thiết để thực hiện nhiệm vụ;
     4. Đánh giá hiệu quả công việc;
     5. Sử dụng chuyên gia nếu không đủ nguồn lực nội bộ.
3. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán cần chú trọng việc duy trì và nâng cao năng lực chuyên môn cho kiểm toán viên nhà nước theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán) và tập trung vào việc cập nhật kiến thức thường xuyên về pháp luật và các quy định có liên quan đến kiểm toán tài chính.
4. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán và Trưởng Đoàn kiểm toán phải bảo đảm kiểm toán viên nhà nước và các cá nhân, tổ chức bên ngoài tham gia hoạt động kiểm toán phải có hiểu biết đầy đủ về môi trường hoạt động của Kiểm toán nhà nước, hiểu rõ về cuộc kiểm toán và công việc được yêu cầu thực hiện; bảo đảm tuân thủ nguyên tắc, chuẩn mực, quy trình và các quy định khác về kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước.
5. Khi xem xét năng lực chuyên môn và khả năng của Đoàn kiểm toán, Trưởng Đoàn kiểm toán cần xem xét các vấn đề sau:
6. Sự am hiểu và kinh nghiệm thực tiễn của thành viên Đoàn kiểm toán về các cuộc kiểm toán tài chính có tính chất và độ phức tạp tương đương thông qua hoạt động đào tạo và kết quả thực hiện các cuộc kiểm toán tài chính trước đó;
7. Sự am hiểu các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan như: Chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán nhà nước, quy trình kiểm toán...;
8. Kinh nghiệm chuyên sâu của các thành viên Đoàn kiểm toán, gồm hiểu biết về công nghệ thông tin và lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán, thuế, đầu tư xây dựng cơ bản hoặc lĩnh vực đặc thù như ngân sách nhà nước, quốc phòng, an ninh...;
9. Kiến thức của các thành viên Đoàn kiểm toán về đặc điểm, ngành nghề, lĩnh vực, môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
10. Khả năng của các thành viên Đoàn kiểm toán trong việc đưa ra các xét đoán chuyên môn thông qua việc xem xét sự vận dụng các nguyên tắc về kế toán và kiểm toán... phù hợp với thực tế và hoàn cảnh cụ thể;
11. Sự am hiểu của các thành viên Đoàn kiểm toán về các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Thực hiện hoạt động kiểm toán tài chính

*Hướng dẫn, giám sát và thực hiện*

1. Trưởng Đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm:
   * 1. Hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp,pháp luật và các quy định có liên quan;
     2. Báo cáo kiểm toán tài chính được lập phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.
2. Trưởng Đoàn kiểm toán thông báo cho từng thành viên của Đoàn kiểm toán các vấn đề sau đây:
   * 1. Trách nhiệm của các thành viên Đoàn kiểm toán bao gồm yêu cầu tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, yêu cầu lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp theo các quy định tại CMKTNN 2200 (Mục tiêu tổng thể và yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước);
     2. Trách nhiệm của lãnh đạo Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán;
     3. Mục tiêu của các công việc kiểm toán;
     4. Nội dung, tính chất ngành nghề và đặc thù hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
     5. Những vấn đề liên quan đến rủi ro;
     6. Các khó khăn có thể phát sinh;
     7. Các thủ tục kiểm toán chi tiết.
3. Đoàn kiểm toán cần tăng cường tổ chức làm việc theo nhóm để giúp các thành viên ít kinh nghiệm hiểu rõ hơn về mục đích và nội dung của công việc được giao. Việc thảo luận giữa các thành viên trong Đoàn kiểm toán giúp những thành viên ít kinh nghiệm hơn học hỏi và trao đổi thông tin một cách thích hợp trong Đoàn kiểm toán.
4. Giám sát cuộc kiểm toán tài chính bao gồm các việc sau:
   * 1. Theo dõi tiến độ của cuộc kiểm toán;
     2. Xem xét về năng lực chuyên môn và khả năng của từng thành viên trong Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán để xem họ có đủ thời gian thực hiện công việc, hiểu các quy định, hướng dẫn và các công việc có được tiến hành theo đúng kế hoạch kiểm toán hay không;
     3. Giải quyết các vấn đề trọng yếu phát sinh trong cuộc kiểm toán tài chính, chú ý đến mức độ ảnh hưởng trọng yếu của vấn đề và điều chỉnh thủ tục kiểm toán một cách thích hợp;
     4. Xác định các vấn đề cần tham khảo ý kiến tư vấn hoặc cần các thành viên nhiều kinh nghiệm trong Đoàn kiểm toán phải quan tâm trong suốt cuộc kiểm toán tài chính.

*Soát xét*

1. Trưởng Đoàn kiểm toán phải chịu trách nhiệm bảo đảm việc soát xét được thực hiện phù hợp với các quy định về soát xét của Kiểm toán nhà nước.
2. Trưởng Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán phải phân công kiểm toán viên nhà nước có nhiều kinh nghiệm hơn trong lĩnh vực kiểm toán thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn. Các vấn đề cần được soát xét thực hiện theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).
3. Việc soát xét có thể bao gồm những nội dung sau:
   1. Công việc được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, pháp luật và các quy định liên quan;
   2. Các vấn đề trọng yếu được nêu ra để xem xét;
   3. Việc tham khảo ý kiến tư vấn đã được tiến hành hợp lý và các kết luận từ việc tham khảo đó đã được ghi chép lại và thực hiện;
   4. Sự cần thiết phải điều chỉnh nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;
   5. Thủ tục kiểm toán thực hiện phù hợp với các phát hiện đạt được và được ghi chép cẩn thận;
   6. Bằng chứng thu thập được đã đầy đủ và thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán;
   7. Mục tiêu của cuộc kiểm toán đã đạt được.
4. Khi lập báo cáo kiểm toán tài chính, Trưởng Đoàn kiểm toán phải thực hiện soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán và trao đổi với Tổ kiểm toán nhằm bảo đảm đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác nhận các ý kiến kiểm toán và để phát hành báo cáo kiểm toán.
5. Trưởng Đoàn kiểm toán cần thực hiện soát xét từng giai đoạn của cuộc kiểm toán để giải quyết kịp thời và thỏa đáng các vấn đề trọng yếu phát sinh ngay trong quá trình kiểm toán cũng như trong quá trình lập báo cáo kiểm toán. Các nội dung cần soát xét gồm:
6. Những vấn đề quan trọng đòi hỏi phải xét đoán, đặc biệt là cácvấn đề phức tạphoặc dễ gây tranh cãi được phát hiện trong quá trình kiểm toán;
7. Những rủi ro đáng kể;
8. Những vấn đề khác mà Trưởng Đoàn kiểm toán xác định là quan trọng.

Trưởng Đoàn kiểm toán có thể không cần soát xét tất cả hồ sơ kiểm toán, tuy nhiên cần ghi chép bằng văn bản nội dung, phạm vi và thời gian thực hiện soát xét theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

1. Trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, nếu thay đổi Trưởng Đoàn kiểm toán thì Trưởng Đoàn kiểm toán được thay đổi có thể áp dụng các thủ tục hướng dẫn tại Đoạn 29 Chuẩn mực này để soát xét các công việc đã được thực hiện.
2. Kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia cuộc kiểm toán tài chính phải có trách nhiệm đối với chất lượng của công việc được phân công thực hiện và phải tuân thủ các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đối với cuộc kiểm toán tài chính.

*Tham khảo ý kiến tư vấn*

1. Trưởng Đoàn kiểm toán phải:
   * + 1. Chịu trách nhiệm bảo đảm Đoàn kiểm toán đã thực hiện tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi;
       2. Bảo đảm các thành viên trong Đoàn kiểm toán đã thực hiện tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm tham khảo ý kiến tư vấn trong phạm vi Đoàn kiểm toán và giữa Đoàn kiểm toán với các cá nhân có chuyên môn phù hợp bên trong hoặc bên ngoài Kiểm toán nhà nước;
       3. Bảo đảm nội dung, phạm vi cũng như kết quả tư vấn đã được thống nhất với bên tư vấn và được lưu trong hồ sơ kiểm toán;
       4. Bảo đảm các kết luận tư vấn phải được thực hiện khi đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.
2. Việc tham khảo ý kiến tư vấn của các chuyên gia trong hoặc ngoài Kiểm toán nhà nước về các vấn đề quan trọng liên quan đến kỹ thuật, đạo đức nghề nghiệp, các vấn đề khác sẽ có hiệu quả khi những chuyên gia tư vấn này:
   * 1. Được cung cấp tất cả thông tin phù hợp để có thể đưa ra ý kiến tư vấn;
     2. Có kiến thức, thâm niên và kinh nghiệm phù hợp.
3. Trưởng Đoàn kiểm toán có thể tham khảo ý kiến tư vấn từ bên ngoài Kiểm toán nhà nước khi Kiểm toán nhà nước không có nguồn lực nội bộ thích hợp. Đoàn kiểm toán có thể đề xuất với cấp có thẩm quyền để quyết định sử dụng dịch vụ tư vấn từ các cơ quan quản lý, các doanh nghiệp kiểm toán, các tổ chức nghề nghiệp...

*Soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính*

1. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính phải được cấp có thẩm quyền giao nhiệm vụ. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính phải thực hiện đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các phát hiện, kiến nghị để có thể hình thành báo cáo kiểm toán. Đánh giá này phải dựa trên:
   * + 1. Thảo luận với Trưởng Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán về các vấn đề trọng yếu;
       2. Soát xét dự thảo báo cáo kiểm toán;
       3. Soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn liên quan đến các xét đoánquan trọng và các phát hiện kiểm toán;
       4. Đánh giá các phát hiện đưa ra để hình thành báo cáo kiểm toán và xem xét tính hợp lý của dự thảo báo cáo kiểm toán.
2. Trong quá trình soát xét hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán, người thực hiện soát xét phải xem xét những vấn đề sau:
   * 1. Đánh giá về tính độc lập của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến cuộc kiểm toán tài chính;
     2. Việc tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết có được thực hiện đối với những vấn đề còn có nhiều ý kiến khác nhau, những vấn đề phức tạp, còn nhiều tranh cãi cũng như các kết luận rút ra từ việc tham khảo ý kiến tư vấn đó;
     3. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn để soát xét có phản ánh các công việc đã thực hiện liên quan đến những xét đoán quan trọng và có hỗ trợ cho các ý kiến kiểm toánđưa ra hay không.
3. Những vấn đề khác liên quan đến việc đánh giá các xét đoán quan trọng của kiểm toán viên nhà nước có thể được xem xét trong quá trình soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính gồm:
   * 1. Các rủi ro đáng kể phát hiện trong cuộc kiểm toán và các biện pháp được kiểm toán viên nhà nước áp dụng, kể cả đánh giá của kiểm toán viên nhà nước và các biện pháp xử lý đối với rủi ro có gian lận;
     2. Các xét đoán được đưa ra, đặc biệt là mức trọng yếu và rủi ro đáng kể;
     3. Mức độ ảnh hưởng và xu hướng các sai sót đã được điều chỉnh và chưa được điều chỉnh phát hiện trong cuộc kiểm toán tài chính;
     4. Các vấn đề được trao đổi với đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp)và các bên khác như cơ quan quản lý.
4. Trưởng Đoàn kiểm toán phải:
   * 1. Thảo luận với người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán về các vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm cả những vấn đề được phát hiện trong quá trình soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán;
     2. Bảo đảm báo cáo kiểm toán không được phát hành khi chưa hoàn thành soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán;
     3. Nhận biết kịp thời các thay đổi trong quá trình kiểm toán để phát hiện các tình huống yêu cầu thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính, mặc dù vào thời điểm bắt đầu cuộc kiểm toán thì yêu cầu này chưa được xác định là cần thiết.
5. Việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính sẽ hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước xác định xem đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.
6. Thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán kịp thời theo từng giai đoạn của cuộc kiểm toán giúp giải quyết nhanh chóng các vấn đề trọng yếu, đáp ứng yêu cầu của người soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán.
7. Hồ sơ ghi chép việc soát xét kiểm soát chất lượng có thể được hoàn thành tại ngày hoặc ngay sau ngày lập báo cáo kiểm toán, như một phần của hồ sơ kiểm toán cuối cùng như quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính).
8. Phạm vi, nội dung của việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính có thể phụ thuộc vào nhiều yếu tố như độ phức tạp của cuộc kiểm toán, đơn vị được kiểm toán và rủi ro đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp. Soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán không làm giảm bớt trách nhiệm của Trưởng Đoàn kiểm toán và những đơn vị, cá nhân liên quan đến việc thực hiện cuộc kiểm toán.

*Khác biệt về quan điểm*

1. Nếu có phát sinh các vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ Đoàn kiểm toán với bên tư vấn hoặc giữa Trưởng Đoàn kiểm toán với người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính thì việc xử lý và giải quyết những vấn đề khác biệt về quan điểm này được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Giám sát

1. Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán có hiệu quả bao gồm một quy trình giám sát được thiết kế nhằm cung cấp cho Kiểm toán nhà nước mức độ đảm bảo hợp lý rằng các quy định của Kiểm toán nhà nước về hệ thống kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính là phù hợp, đầy đủ và vận hành hiệu lực, hiệu quả theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).
2. Khi xét thấy nếu có khiếm khuyết trong hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước có thể tác động đến cuộc kiểm toán tài chính, Trưởng Đoàn kiểm toán có thể tham khảo đến các thủ tục được Kiểm toán nhà nước thực hiện để khắc phục các khiếm khuyết này mà Trưởng Đoàn kiểm toán cho là phù hợp với hoàn cảnh của cuộc kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

(i) Kiểm toán viên nhà nước phải lưu trong hồ sơ kiểm toán các giấy tờ làm việc của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến nội dung, phạm vi và các kết luận có được từ việc tham khảo ý kiến tư vấn trong suốt cuộc kiểm toán tài chính;

1. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính phải lưu tài liệu hồ sơ về các thủ tục đã được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước về soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2230

TÀI LIỆU, HỒ SƠ KIỂM TOÁN CỦA CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước, các đơn vị của Kiểm toán nhà nước có liên quan trong việc lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán cho một cuộc kiểm toán tài chính. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác quy định về tài liệu kiểm toán nhằm làm rõ hơn việc áp dụng Chuẩn mực này trong các trường hợp cụ thể nhưng không giới hạn phạm vi áp dụng của Chuẩn mực này. Pháp luật và các quy định có thể có các yêu cầu khác về tài liệu, hồ sơ liên quan đến công tác kiểm toán.
2. Về nguyên tắc, việc tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực này sẽ bảo đảm tính kịp thời, đầy đủ và thích hợp của tài liệu kiểm toán trong mọi trường hợp.
3. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán đáp ứng được các quy định, hướng dẫn của Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán nhà nước và các quy định khác có liên quan có thể cung cấp:
   1. Bằng chứng của cơ sở đưa ra ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về việc đạt được mục tiêu chung của cuộc kiểm toán;
   2. Bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, pháp luật và các quy định có liên quan.
4. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán còn phục vụ một số mục đích khác như:
5. Trợ giúp việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;
6. Làm cơ sở giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra kiến nghị trong báo cáo kiểm toán;
7. Trợ giúp cho các cấp lãnh đạo quản lý, chỉ đạo, giám sát công việc kiểm toán theo quy định;
8. Trợ giúp cho kiểm toán viên nhà nước giải trình về kết quả kiểm toán;
9. Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán sau;
10. Phục vụ công việc soát xét, kiểm soát chất lượng kiểm toán;
11. Phục vụ công tác giải quyết khiếu nại, tố cáo theo quy định; các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;
12. Phục vụ các mục đích khác.
13. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Lập tài liệu kiểm toán đầy đủ, kịp thời

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lập tài liệu kiểm toán một cách đầy đủ, kịp thời theo quy định ngay khi công việc được thực hiện. Việc lập các tài liệu kiểm toán kịp thời, đầy đủ, thích hợp giúp nâng cao chất lượng của cuộc kiểm toán, tạo điều kiện thuận lợi cho việc soát xét một cách hiệu quả và việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập để đưa ra ý kiến trước khi hoàn thành công việc kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

Ghi chép đầy đủ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và các bằng chứng kiểm toán đã thu thập

*Nội dung, phạm vi và hình thức của tài liệu kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lập đầy đủ tài liệu kiểm toán để kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm không tham gia cuộc kiểm toán dựa vào hồ sơ kiểm toán có thể hiểu được:
2. Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;
3. Kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
4. Các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán, các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện, quá trình hình thành các ý kiến, đánh giá và kiến nghị kiểm toán.
5. Nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán phụ thuộc vào các yếu tố như:
6. Quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;
7. Nội dung của các thủ tục kiểm toán được thực hiện;
8. Các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định;
9. Mức độ quan trọng của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
10. Bản chất và phạm vi của các vấn đề bất thường được xác định;
11. Sự cần thiết phải ghi lại phát hiện kiểm toán hoặc cơ sở để đưa ra ý kiến rằng nếu chỉ dựa trên các ghi chép về công việc đã thực hiện hoặc bằng chứng kiểm toán đã thu thập thì chưa thể xác định được;
12. Phương pháp tiếp cận kiểm toán và công cụ sử dụng để kiểm toán.
13. Tài liệu kiểm toán phải ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện bao gồm:
14. Đặc điểm đã xác định của các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra;
15. Người thực hiện công việc kiểm toán và ngày bắt đầu, ngày hoàn thành công việc đó;
16. Người soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện, thời gian và phạm vi soát xét theo yêu cầu của CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính).
17. Tài liệu kiểm toán được ghi chép trên giấy, phương tiện điện tử hoặc các hình thức khác, thông thường bao gồm:
18. Các giấy tờ làm việc, bảng biểu tính toán của kiểm toán viên nhà nước;
19. Các giải trình, văn bản trao đổi với đơn vị được kiểm toán;
20. Kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng bản tóm tắt hoặc bản sao tài liệu của đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán không thể thay thế cho các chứng từ kế toán của đơn vị được kiểm toán.
21. Các giải thích bằng lời của kiểm toán viên nhà nước không được coi là bằng chứng đầy đủ cho công việc mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện hoặc đánh giá nhưng có thể được sử dụng để giải thích hoặc làm rõ thông tin trong tài liệu kiểm toán.
22. Khi đánh giá tầm quan trọng của một vấn đề, kiểm toán viên nhà nước cần phân tích khách quan về hoàn cảnh cụ thể liên quan. Các vấn đề quan trọng cần đánh giá thường bao gồm:
23. Các vấn đề làm phát sinh các rủi ro đáng kể;
24. Kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy: Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu; hoặc cần phải thay đổi đánh giá trước đó của kiểm toán viên nhà nước về các rủi ro có sai sót trọng yếu và cách giải quyết của kiểm toán viên nhà nước đối với các rủi ro đó;
25. Các trường hợp gây khó khăn cho kiểm toán viên nhà nước trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết;
26. Các phát hiện dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc bổ sung đoạn “Vấn đề quan trọng”, “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán.
27. Một yếu tố quan trọng trong việc xác định nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán đối với các vấn đề quan trọng là phạm vi và mức độ xét đoán chuyên môn được đưa ra khi thực hiện công việc kiểm toán và đánh giá kết quả. Các ghi chép về xét đoán chuyên môn quan trọng giúp giải thích cho đánh giá của kiểm toán viên nhà nước và củng cố chất lượng của xét đoán đó. Những vấn đề đó là mối quan tâm lớn của những người chịu trách nhiệm soát xét tài liệu kiểm toán, kể cả những người sẽ thực hiện kiểm toán năm sau khi soát xét các vấn đề quan trọng.
28. Tài liệu kiểm toán liên quan đến việc sử dụng xét đoán chuyên môn cho các vấn đề quan trọng cần được lập trong các trường hợp:
29. Khi chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải xem xét một số thông tin và yếu tố nhất định có ảnh hưởng quan trọng đối với cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra các cơ sở cho ý kiến của mình;
30. Cơ sở cho đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính hợp lý của các nội dung kiểm toán cần xét đoán chủ quan;
31. Cơ sở cho đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính xác thực của một tài liệu khi thực hiện kiểm tra sâu hơn (như sử dụng chuyên gia hoặc thủ tục xác nhận) do các phát hiện trong quá trình kiểm toán làm kiểm toán viên nhà nước tin rằng tài liệu đó có thể không xác thực.
32. Việc ghi chép các đặc điểm đã xác định trong tài liệu kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước giải trình về công việc đã thực hiện và hỗ trợ việc kiểm tra các vấn đề đặc biệt hoặc không nhất quán. Các đặc điểm đã xác định sẽ thay đổi tùy theo nội dung của thủ tục kiểm toán và khoản mục hoặc vấn đề được kiểm tra như:
33. Đối với việc kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định các tài liệu được chọn để kiểm tra theo nội dung, thứ tự thời gian phát sinh…;
34. Đối với thủ tục yêu cầu lựa chọn hoặc kiểm tra tất cả các khoản mục lớn hơn một mức giá trị cụ thể trong một tổng thể, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại phạm vi của thủ tục và xác định tổng thể đã lựa chọn;
35. Đối với thủ tục yêu cầu lấy mẫu hệ thống từ một tổng thể chứng từ, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định các chứng từ được chọn bằng cách ghi lại nguồn gốc của chứng từ, điểm xuất phát và khoảng cách mẫu;
36. Đối với thủ tục yêu cầu phỏng vấn một nhân viên cụ thể của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại thời gian phỏng vấn, tên và chức danh của người được phỏng vấn, nội dung phỏng vấn;
37. Đối với thủ tục quan sát, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại quá trình hoặc vấn đề quan sát được, các cá nhân liên quan, trách nhiệm của từng cá nhân và thời gian, địa điểm thực hiện thủ tục quan sát...
38. Kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại nội dung các vấn đề quan trọng, thời gian và người tham gia của những cuộc thảo luận với đơn vị được kiểm toán và những đối tượng khác. Khi thảo luận với người ngoài đơn vị được kiểm toán về các vấn đề có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cũng cần ghi chép, lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán nội dung, thời gian, kết quả thảo luận. Các ghi chép không chỉ bao gồm tài liệu do kiểm toán viên nhà nước lập mà còn bao gồm các tài liệu khác như biên bản họp do đơn vị được kiểm toán lập và được kiểm toán viên nhà nước thu thập.
39. Nếu kiểm toán viên nhà nước phát hiện các thông tin không nhất quán với đánh giá cuối cùng của kiểm toán viên nhà nước về một vấn đề quan trọng, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại cách giải quyết vấn đề không nhất quán này bằng văn bản.
40. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải không tuân thủ một yêu cầu của một chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại cách thức thực hiện thủ tục kiểm toán thay thế nhằm đạt được mục tiêu của yêu cầu này và lý do của việc không tuân thủ.

*Các vấn đề phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán*

1. Trong trường hợp đặc biệt, nếu có những thay đổi hoặc vấn đề mới phát sinh mà kiểm toán viên nhà nước quyết định thực hiện các thủ tục kiểm toán mới, bổ sung hoặc rút ra đánh giá mới sau ngày lập báo cáo kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại bằng văn bản:
2. Nội dung thay đổi hoặc các vấn đề phát sinh mới, lý do của việc thay đổi;
3. Các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung đã thực hiện, bằng chứng kiểm toán đã thu thập thêm, các đánh giá có thay đổi;
4. Người lập, người soát xét thay đổi tài liệu kiểm toán và thời điểm thực hiện.

Hoàn thiện, mã hóa, lưu trữ và quản lý, khai thác hồ sơ kiểm toán

1. Sau khi kết thúc cuộc kiểm toán, đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán chỉ đạo Đoàn kiểm toán kiểm tra, phân loại, sắp xếp, mã hóa, lưu trữ các tài liệu kiểm toán thành bộ hồ sơ kiểm toán của từng cuộc kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước, đáp ứng yêu cầu kịp thời, thích hợp, đầy đủ.
2. Việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán sau ngày lập báo cáo kiểm toán chỉ bao gồm các thủ tục hành chính không liên quan đến việc thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc đưa ra đánh giá mới. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán có thể bị thay đổi trong quá trình hoàn thiện hồ sơ kiểm toán nếu thay đổi đó có tính chất hành chính như:
3. Xóa hoặc hủy bỏ các tài liệu đã bị thay thế;
4. Sắp xếp thứ tự, đánh dấu tham chiếu giữa các giấy tờ làm việc;
5. Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ;
6. Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên trong Đoàn kiểm toán trước ngày lập báo cáo kiểm toán.
7. Sau khi kết thúc việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu kiểm toán nào trước khi hết thời hạnlưu trữ.
8. Khi xét thấy cần sửa đổi tài liệu kiểm toán đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi đã hoàn thiện hồ sơ kiểm toán do bất cứ nguyên nhân nào thì phải được chấp thuận của cấp có thẩm quyền và phải ghi chép, lưu lại trong hồ sơ kiểm toán, cụ thể:
9. Lý do của việc sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán;
10. Người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện.
11. Việc quản lý, khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán sau khi lưu trữ thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Bảo mật hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ tính bảo mật thông tin trong suốt quá trình lập, sử dụng và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán; có trách nhiệm thực hiện theo các quy định của pháp luật về giữ bí mật nhà nước, bí mật của đơn vị được kiểm toán về những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được trong hoạt động kiểm toán; không được tiết lộ thông tin dưới bất kỳ hình thức nào khi chưa được phép của cấp quản lý có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo quy định của pháp luật.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2240

TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC

LIÊN QUAN ĐẾN GIAN LẬN TRONG CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính; quy định và hướng dẫn thêm cách áp dụng CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), áp dụng CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) trong đánh giá, xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận; hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và thiết kế các thủ tục nhằm phát hiện sai sót đó.
2. Chuẩn mực này được áp dụng khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tại các cơ quan, tổ chức có quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và các đối tượng khác theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này áp dụng cho cuộc kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính đầy đủ. Đối với 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 và các thông tin tài chính khác, trên cơ sở xét đoán chuyên môn nghề nghiệp, kiểm toán viên có thể quyết định áp dụng toàn bộ hoặc một phần của Chuẩn mực này.
3. Việc ngăn ngừa, phát hiện gian lận trước hết thuộc về lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước chỉ phải quan tâm đến gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán. Có hai loại sai sót do cố ý mà kiểm toán viên nhà nước cần quan tâm là sai sót xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính gian lận và sai sót do biển thủ công quỹ, tài sản. Mặc dù, kiểm toán viên nhà nước có thể nghi ngờ hoặc trong một số ít trường hợp xác định được có gian lận xảy ra nhưng kiểm toán viên nhà nước không được đưa ra quyết định có tính chất pháp lý về việc có gian lận thực sự hay không.
4. Theo pháp luật và các quy định có liên quan, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xem xét rủi ro có gian lận ở phạm vi rộng hơn. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc các trách nhiệm có liên quan trong quá trình lập kế hoạch và tiến hành cuộc kiểm toán một cách phù hợp.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * 1. Gian lận: Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong đơn vị được kiểm toán hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp;
     2. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Đặc điểm của gian lận

1. Gian lận trong lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính hay biển thủ công quỹ, tài sản đều có liên quan đến động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận, cơ hội thực hiện hành vi gian lận và việc hợp lý hóa hành vi đó.
2. Việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính có gian lận liên quan đến các sai sót cố ý (cố ý bỏ sót, làm sai lệch số liệu hoặc thông tin thuyết minh của báo cáo tài chính) để lừa dối người sử dụng báo cáo tài chính. Hành vi gian lận trong lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính có thể bao gồm:
3. Thao túng, làm giả (bao gồm cả việc giả mạo), hoặc sửa đổi tài liệu, sổ kế toán hoặc tài liệu liên quan có chứa đựng các nội dung, số liệu được dùng để lập báo cáo tài chính;
4. Làm sai lệch hoặc cố ý không trình bày trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh trong kỳ kế toán;
5. Cố tình áp dụng sai các nguyên tắc kế toán liên quan đến số liệu, cách phân loại, cách trình bày hay thuyết minh;
6. Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát mà được xem như đang hoạt động hiệu quả bằng một trong các công việc sau: Lập bút toán khống; điều chỉnh các giả định và thay đổi các xét đoán dùng để ước tính số dư tài khoản một cách bất hợp lý; không ghi nhận hoặc ghi nhận không đúng kỳ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ báo cáo; dàn xếp các nghiệp vụ kinh tế phức tạp nhằm làm sai lệch tình hình hoạt động tài chính của đơn vị; sửa đổi chứng từ, điều khoản hợp đồng liên quan đến các giao dịch lớn và bất thường.

Động cơ và áp lực phải thực hiện hành vi gian lận là hai yếu tố có thể làm tăng mức độ của các hành vi nêu trên và dẫn đến việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính gian lận.

1. Hành vi biển thủ công quỹ, tài sản có thể do nhân viên hoặc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thực hiện, thường đi kèm với việc giả mạo chứng từ, tài liệu nhằm che giấu sự thật là các tài sản đó đã bị mất, bị thế chấp mà không được phép. Hành vi biển thủ công quỹ, tài sản có thể được thực hiện bằng nhiều cách khác nhau như: Biển thủ các khoản thu; lấy cắp tài sản vật chất hoặc tài sản trí tuệ; làm cho đơn vị phải thanh toán tiền cho hàng hóa, dịch vụ mà đơn vị không được hưởng; sử dụng tài sản của đơn vị nhưng không phục vụ cho hoạt động của đơn vị.

Hoài nghi nghề nghiệp

1. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận.
2. Trong quá trình thực hiện kiểm toán:
3. Nếu có các dấu hiệu làm cho kiểm toán viên nhà nước tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không được thông báo thì kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm tra thêm bằng các thủ tục như: Xác nhận trực tiếp với bên thứ ba; sử dụng chuyên gia để đánh giá tính xác thực của tài liệu đó; kiểm tra, xác minh tài liệu đó từ các nguồn thông tin khác;
4. Nếu các giải trình của đơn vị được kiểm toán là không nhất quán thì kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm tra về các điểm không nhất quán đó.

Thảo luận trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán

1. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) quy định lãnh đạo và các thành viên trong Đoàn kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị dễ xảy ra sai sót trọng yếu và sự phù hợp trong việc áp dụng các quy định lập, trình bày báo cáo tài chính với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị. Lãnh đạo Đoàn kiểm toán có thể chỉ thảo luận với một số thành viên và thông báo cho các thành viên khác trong Đoàn kiểm toán. Cuộc thảo luận này phải đặc biệt tập trung vào các nội dung, cách thức mà báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán dễ xảy ra sai sót trọng yếu do gian lận, kể cả việc gian lận đó xảy ra như thế nào.
2. Nội dung thảo luận trong Tổ kiểm toán hoặc Đoàn kiểm toán có thể bao gồm:
3. Trao đổi ý kiến giữa các thành viên về các trường hợp mà họ cho rằng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận; cách thức lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện và che giấu hành vi gian lận trong lập báo cáo tài chính và cách thức mà tài sản, công quỹ của đơn vị có thể bị biển thủ;
4. Xem xét các dấu hiệu có sự điều chỉnh kết quả hoạt động và các thủ đoạn mà đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện nhằm điều chỉnh kết quả hoạt động, dẫn đến hành vi gian lận trong việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính;
5. Xem xét các yếu tố bên ngoài và bên trong có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực buộc lãnh đạo đơn vị hoặc những đối tượng khác phải thực hiện hành vi gian lận, tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận và cho thấy có văn hóa hoặc môi trường tạo điều kiện cho lãnh đạo đơn vị hoặc các đối tượng khác có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận;
6. Xem xét sự giám sát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với các nhân viên thường tiếp cận với tiền hoặc tài sản dễ bị biển thủ;
7. Xem xét các thay đổi bất thường hoặc chưa giải thích được trong hành vi của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc các nhân viên mà Đoàn kiểm toán lưu ý;
8. Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ đúng đắn trong suốt cuộc kiểm toán đối với khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận;
9. Xem xét các tình huống có thể có khả năng có gian lận (ví dụ về các tình huống có thể có khả năng có gian lận được trình bày tại Phụ lục 03 Chuẩn mực này);
10. Xem xét cách thức bổ sung yếu tố mà đơn vị được kiểm toán không thể dự đoán trước được vào nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện;
11. Xem xét và lựa chọn các thủ tục kiểm toán hiệu quả để xử lý khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận trong các báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán;
12. Xem xét các đơn, thư tố cáo liên quan đến tham ô, tham nhũng, lãng phí tiền, tài sản công mà Đoàn kiểm toán nhận được (nếu liên quan);
13. Xem xét rủi ro lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan

1. Theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động có liên quan nhằm tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, khuôn khổ lập và trình bày báo cáo và thông tin tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên thực hiện các thủ tục được quy định tại Chuẩn mực này để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

*Phỏng vấn*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn lãnh đạo đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thông tin sau:
2. Đánh giá của lãnh đạo đơn vị về rủi ro báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận (bao gồm nội dung, phạm vi và tần suất của các đánh giá) và các kiểm soát hiện có để ngăn ngừa, phát hiện rủi ro có gian lận;
3. Quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị, bao gồm bất kỳ rủi ro có gian lận cụ thể nào mà lãnh đạo đơn vị đã xác định hoặc đã được thông báo hoặc các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thuyết minh mà trong đó có thể tồn tại rủi ro có gian lận;
4. Việc trao đổi của lãnh đạo đơn vị (nếu có) với bộ phận kiểm soát nội bộ về quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị và với nhân viên về quan điểm đối với các hoạt động của đơn vị và hành vi đạo đức;
5. Gian lận, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị.
6. Nếu đơn vị được kiểm toán có bộ phận kiểm toán nội bộ thì kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ để tìm hiểu quan điểm của kiểm toán nội bộ về rủi ro có gian lận, các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện nhằm phát hiện gian lận; các biện pháp xử lý của lãnh đạo đơn vị đối với các phát hiện gian lận của kiểm toán nội bộ; thu thập thông tin về gian lận, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị.
7. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn bộ phận thanh tra, kiểm tra, kiểm soát nội bộ để tìm hiểu về cách thức mà họ thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát; việc xác định và xử lý rủi ro có gian lận của lãnh đạo đơn vị; thông tin về gian lận, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị mà họ biết.
8. Việc phỏng vấn của kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện riêng rẽ đối với từng đối tượng nhằm bảo đảm tính khách quan của các câu trả lời phỏng vấn.

*Thực hiện thủ tục phân tích*

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thủ tục phân tích để đánh giá các vấn đề bất thường hoặc ngoài dự kiến (đã được xác định trong quá trình thực hiện các thủ tục phân tích) có dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin khác (thông tin từ các cuộc kiểm toán trước, thảo luận trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán,...) có dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận khi thực hiện thủ tục phân tích.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các thông tin thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro khác và các hoạt động liên quan để xác định sự tồn tại của một hoặc nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận. Mặc dù, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận có thể không cho thấy có gian lận nhưng các yếu tố này thường xuất hiện khi các hành vi gian lận đã xảy ra và do đó, có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
4. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khó có thể phân loại theo mức độ quan trọng, nó phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau (quy mô, độ phức tạp, mô hình tổ chức quản lý của đơn vị được kiểm toán, từng bộ phận trong đơn vị,…). Do đó, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện xét đoán chuyên môn khi xác định yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận và yếu tố đó có được xem xét khi đánh giá rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận.

Yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận có thể liên quan đến động cơ, áp lực hoặc cơ hội phát sinh từ các điều kiện dễ xảy ra sai sót, trước khi xem xét các kiểm soát. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận, bao gồm cả sự thiên lệch có chủ ý của lãnh đạo đơn vị, là yếu tố rủi ro tiềm tàng trong phạm vi các yếu tố đó ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận cũng có thể liên quan đến các điều kiện trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị tạo cơ hội để thực hiện gian lận hoặc có thể ảnh hưởng đến thái độ hoặc khả năng biện minh các hành động gian lận của lãnh đạo đơn vị (Phụ lục 01 Chuẩn mực này cung cấp các ví dụ về các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận).

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).
2. Kiểm toán viên nhà nước phải dựa trên giả định rằng có rủi ro do gian lận trong một cơ sở dẫn liệu cụ thể tùy hoàn cảnh của cuộc kiểm toán để đánh giá xem cơ sở dẫn liệu, nghiệp vụ kinh tế nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó mà có thể dẫn đến các rủi ro (ví dụ được trình bày tại Phụ lục 04 Chuẩn mực này). Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra đánh giá rằng giả định có rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến cơ sở dẫn liệu là phù hợp hay không phù hợp với hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán và phải lưu trong hồ sơ kiểm toán những tài liệu có liên quan.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là rủi ro đáng kể và do đó, phải tìm hiểu các kiểm soát có liên quan của đơn vị kể cả các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro đó. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát mà đơn vị được kiểm toán đã thiết kế, thực hiện, duy trì để ngăn chặn, phát hiện gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá

*Biện pháp xử lý tổng thể*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) đồng thời duy trì, nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán.
2. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính bao gồm:
3. Bố trí kiểm toán viên nhà nước có kiến thức, kỹ năng, năng lực phù hợp hoặc sử dụng chuyên gia;
4. Giám sát việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán;
5. Đánh giá việc lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán của đơn vị được kiểm toán (đặc biệt là các chính sách có liên quan đến các ước tính, các xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp) có dấu hiệu gian lận không;
6. Thực hiện thay đổi hoặc bổ sung một số yếu tố không thể dự đoán trước được khi lựa chọn nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục kiểm toán. Các cách thay đổi, bổ sung bao gồm:
   * Thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với các số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu được lựa chọn mà nếu xét trên mức độ trọng yếu hoặc rủi ro thì có thể kiểm toán viên nhà nước sẽ không kiểm tra các số dư tài khoản và cơ sở dẫn liệu này;
   * Điều chỉnh thời gian thực hiện các thủ tục kiểm toán khác so với dự kiến (kế hoạch);
   * Sử dụng các phương pháp chọn mẫu khác nhau;
   * Thực hiện các thủ tục kiểm toán tại các địa điểm khác nhau hoặc tại các địa điểm không được thông báo trước.

*Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo có nội dung, lịch trình và phạm vi tương ứng với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).
2. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước có thể phải thay đổi nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán như:
3. Kiểm toán viên nhà nước có thể cần thay đổi nội dung thủ tục kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung. Việc này có thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán và sự kết hợp giữa các loại thủ tục này;
4. Điều chỉnh lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho phù hợp;
5. Điều chỉnh phạm vi của các thủ tục được áp dụng tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận như tăng cỡ mẫu, thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết, sử dụng sự hỗ trợ của các phần mềm máy tính...

(Phụ lục 02 Chuẩn mực này cung cấp ví dụ về những thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá).

*Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đã được đánh giá liên quan đến việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát*

1. Rủi ro có sai sót trọng yếu do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước nhận thấy các hoạt động kiểm soát đang hoạt động tốt có thể xảy ra ở mọi đơn vị, đây là rủi ro đáng kể.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để kiểm tra tính thích hợp của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh trong khi lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính như:
3. Phỏng vấn các cá nhân tham gia vào quá trình lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính về các hoạt động không thích hợp hoặc bất thường có liên quan;
4. Lựa chọn kiểm tra các bút toán ghi sổ và điều chỉnh được thực hiện vào cuối kỳ kế toán;
5. Cân nhắc sự cần thiết phải kiểm tra các bút toán ghi sổ và điều chỉnh trong suốt kỳ kế toán.
6. Khi lựa chọn các bút toán ghi sổ và điều chỉnh để kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước phải quan tâm đến các vấn đề sau:
7. Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;
8. Các kiểm soát được thực hiện đối với các bút toán ghi sổ và điều chỉnh;
9. Quy trình lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính của đơn vị và nội dung các bằng chứng có thể thu thập được;
10. Đặc điểm của bút toán ghi sổ và điều chỉnh gian lận;
11. Nội dung, tính phức tạp của các tài khoản;
12. Các bút toán ghi sổ hoặc điều chỉnh được xử lý khác với cách giải quyết thông thường.
13. Kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh.
14. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán để soát xét các ước tính kế toán nhằm xác định sự thiên lệch đồng thời đánh giá các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có biểu hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Trong khi soát xét, kiểm toán viên nhà nước phải:
15. Đánh giá các xét đoán, quyết định của đơn vị được kiểm toán trong việc thực hiện các ước tính kế toán (kể cả khi từng xét đoán, quyết định là hợp lý) có dấu hiệu về sự thiên lệch có thể dẫn tới rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Nếu có, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá lại toàn bộ các ước tính kế toán đó;
16. Thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng được phản ánh trong báo cáo tài chính năm trước.

Kiểm toán viên nhà nước thực hiện soát xét các ước tính kế toán theo quy định tại CMKTNN 2540 (Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán tài chính).

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch quan trọng không thuộc quá trình hoạt động bình thường của đơn vị, hoặc các nghiệp vụ bất thường. Nếu không có lý do phù hợp, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra xem các giao dịch này có được dàn xếp để lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính gian lận hoặc che giấu hành vi biển thủ tài sản không.

Thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc:
2. Thừa nhận trách nhiệm thiết kế, thực hiện, duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn ngừa và phát hiện gian lận;
3. Đã cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước đánh giá (sự nhận biết) của họ về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính;
4. Đã cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước các thông tin mà họ biết về gian lận, nghi ngờ có gian lận, các cáo buộc gian lận có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán.

Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thu thập giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính).

Đánh giá bằng chứng kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các thủ tục phân tích được thực hiện ở giai đoạn cuối cuộc kiểm toán khi đưa ra ý kiến kiểm toán xem có dấu hiệu cho thấy có rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận mà trước đó chưa được phát hiện hay không. Kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định xu hướng và các nghiệp vụ kinh tế có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, đặc biệt là các nghiệp vụ bất thường có liên quan đến xác định kết quả tài chính được ghi nhận tại thời điểm cuối kỳ kế toán.

*Xem xét các sai sót đã được xác định*

1. Trường hợp phát hiện ra sai sót, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận không. Nếu có biểu hiện của gian lận thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tác động của sai sót đến các khía cạnh khác có liên quan đến cuộc kiểm toán (đặc biệt là độ tin cậy của các giải trình của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán) và phải nhận thức được rằng gian lận thường không phát sinh riêng lẻ.
2. Trường hợp phát hiện ra sai sót, bất kể có trọng yếu hay không mà kiểm toán viên nhà nước có lý do để tin rằng sai sót đó xuất phát từ gian lận hoặc có thể xuất phát từ gian lận và có sự tham gia của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro đã xác định. Khi xem xét lại độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, kiểm toán viên nhà nước cũng phải cân nhắc xem các tình huống hoặc điều kiện có biểu hiện hành vi thông đồng liên quan đến các nhân viên, lãnh đạo đơn vị hoặc các bên thứ ba hay không.
3. Khi kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng báo cáo tài chính, thông tin tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu, hoặc không thể đưa ra đánh giá được rằng báo cáo tài chính, thông tin tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót tới việc hình thành ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính), CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Trao đổi thông tin

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định được hành vi gian lận hoặc thu thập được thông tin cho thấy có thể có hành vi gian lận thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định những người có trách nhiệm hoặc có liên quan theo quy định của pháp luật để trao đổi thông tin một cách phù hợp. Trường hợp các hành vi gian lận được phát hiện có dấu hiệu tham nhũng, có dấu hiệu của tội phạm thì thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước và pháp luật.

*Trao đổi với đơn vị được kiểm toán*

1. Khi đã thu thập được bằng chứng kiểm toán về sự tồn tại hoặc có thể tồn tại gian lận, kiểm toán viên nhà nước kịp thời trao đổi thông tin với cấp quản lý thích hợp của đơn vị được kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi thông tin với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về các vấn đề có liên quan đến hành vi gian lận mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá là có liên quan đến trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Các vấn đề liên quan có thể bao gồm:
3. Lo ngại của kiểm toán viên nhà nước về nội dung, phạm vi, tần suất lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thực hiện đối với các kiểm soát nhằm ngăn chặn, phát hiện gian lận và rủi ro dẫn đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính có sai sót;
4. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán;
5. Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không khắc phục được những khiếm khuyết nghiêm trọng đã phát hiện trong kiểm soát nội bộ hoặc không có xử lý thích hợp đối với những gian lận đã phát hiện;
6. Việc lựa chọn, áp dụng chính sách kế toán nhằm mục đích điều chỉnh kết quả hoạt động của đơn vị;
7. Các lo ngại của kiểm toán viên nhà nước về tính thích hợp, đầy đủ của việc phê duyệt các nghiệp vụ kinh tế bất thường.

*Thông báo với cơ quan quản lý và cơ quan pháp luật có liên quan*

1. Nếu xác định được hành vi gian lận hoặc nghi ngờ có hành vi gian lận thì kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo với cấp có thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước để thực hiện theo các quy định của pháp luật.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:
2. Thông tin thu thập được về đơn vị được kiểm toán, việc xác định và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, gồm: Các quyết định quan trọng trong quá trình thảo luận của Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính, thông tin tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận; các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu; các kiểm soát được xác định trong thành phần hoạt động kiểm soát để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá;
3. Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, gồm: Biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính; nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán và mối liên hệ giữa các thủ tục đó với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu; kết quả các thủ tục kiểm toán, kể cả các thủ tục được thiết lập nhằm xử lý rủi ro lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát;
4. Việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên nhà nước với cấp có thẩm quyền và các bên có liên quan.

Phụ lục 01

VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ DẪN ĐẾN RỦI RO CÓ GIAN LẬN

1. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận liên quan đến sai sót trong lập báo cáo tài chính có gian lận

*1.1. Các yếu tố liên quan đến động cơ hoặc áp lực*

- Sự ổn định tài chính, khả năng sinh lời bị ảnh hưởng bởi tình hình kinh tế quốc gia, ngành nghề hoạt động, lĩnh vực hoạt động;

- Tài chính không ổn định hoặc các áp lực do điều kiện kinh tế, chính trị, ngân sách hoặc điều kiện hoạt động của đơn vị như hệ thống kiểm soát ngân sách kém, các chương trình mới, các chính sách mới, nguồn tài chính mới, các chương trình không được phân bổ đủ kinh phí…;

- Áp lực đối với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán nhằm đạt được chỉ tiêu kế hoạch, yêu cầu hoặc kỳ vọng của bên thứ ba (cấp trên, đối tác,…) trong điều kiện nguồn lực kinh phí hạn hẹp, chi tiêu theo năm ngân sách...;

- Tình hình của cá nhân (tài chính, uy tín, cơ hội thăng tiến, khen thưởng,…) bị ảnh hưởng bởi kết quả hoạt động của đơn vị.

*1.2. Các yếu tố liên quan đến cơ hội*

- Đặc điểm đơn vị, ngành, lĩnh vực hoạt động có thể tạo ra cơ hội gian lận;

- Việc giám sát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không hiệu quả;

- Cơ cấu tổ chức đơn vị được kiểm toán phức tạp hoặc không ổn định;

- Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán kém hiệu quả.

*1.3. Các yếu tố liên quan đến thái độ hoặc sự biện minh cho hành động gian lận*

- Lãnh đạo đơn vị thiếu hoặc không quan tâm đến yêu cầu phải thực hiện quy định, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán;

- Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không có chuyên môn nghiệp vụ về tài chính nhưng can thiệp quá sâu hoặc áp đặt quá mức trong lựa chọn chính sách kế toán, xác định các ước tính kế toán quan trọng;

- Đơn vị được kiểm toán đã có lịch sử gian lận, bị khiếu kiện hoặc bị cáo buộc gian lận, vi phạm pháp luật;

- Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán quan tâm quá mức đến việc duy trì hoặc xu hướng tăng trưởng lợi nhuận, hoàn thành các chỉ tiêu kế hoạch;

- Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không thể kịp thời sửa chữa các sai sót nghiêm trọng đã được phát hiện;

- Mâu thuẫn trong nội bộ lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;

- Mức lương, thu nhập thấp trong khu vực hưởng lương từ ngân sách nhà nước.

2. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận do biển thủ tiền, tài sản

*2.1. Các yếu tố liên quan đến động cơ hoặc áp lực*

- Bị áp lực từ nghĩa vụ tài chính cá nhân (nợ, nhu cầu chi tiêu cao trong khi thu nhập thấp…) khi họ có cơ hội tiếp cận với tiền, tài sản sẽ khiến họ biển thủ tài sản này;

- Khi xuất hiện mối quan hệ chống đối (bị đuổi việc, không thỏa mãn lương, thưởng, cơ hội thăng tiến…) giữa đơn vị được kiểm toán và nhân viên được quyền tiếp cận với tiền, tài sản có thể khiến cá nhân có động cơ biển thủ tài sản;

- Hoạt động mua sắm tài sản, đầu tư (hợp đồng có giá trị lớn với các bên có mối quan hệ).

*2.2. Các yếu tố liên quan đến cơ hội*

- Một số hoàn cảnh làm tăng cơ hội biển thủ tài sản như: Nắm giữ hoặc xử lý một số tiền lớn; tài sản nhỏ nhưng giá trị lớn, dễ chuyển thành tiền mặt…;

- Kiểm soát nội bộ kém hiệu quả đối với tài sản.

*2.3. Các yếu tố liên quan đến thái độ hoặc sự biện minh cho hành động gian lận*

- Thái độ coi nhẹ việc kiểm soát nội bộ đối với tài sản;

- Cách thức đối xử của lãnh đạo đơn vị đối với nhân viên;

- Thay đổi hành vi, lối sống cá nhân của nhân viên.

Phụ lục 02

VÍ DỤ VỀ NHỮNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI RỦI RO

CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU DO GIAN LẬN ĐÃ ĐƯỢC ĐÁNH GIÁ

| STT | Rủi ro đã được đánh giá | Ví dụ về thủ tục kiểm toán |
| --- | --- | --- |
| 1 | Cấp độ cơ sở dẫn liệu | |
|  | Tùy thuộc vào yếu tố, điều kiện dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã đánh giá; tùy thuộc vào nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu có thể bị ảnh hưởng mà kiểm toán viên nhà nước lựa chọn thủ tục kiểm toán thích hợp | Kiểm tra hiện trường, kiểm kê quỹ tiền mặt, kiểm kê hàng tồn kho |
| Điều chỉnh phương pháp kiểm toán |
| Rà soát chi tiết đối với những bút toán điều chỉnh cuối kỳ hoặc có thể bất thường về bản chất, giá trị |
| Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản bằng cách sử dụng các số liệu được phân loại (so sánh doanh thu - giá vốn của 1 loại sản phẩm, so sánh dự toán - quyết toán của cùng nguồn kinh phí của các đơn vị theo định mức chung,…) |
| Thực hiện các thủ tục phân tích các khoản mục được lựa chọn trên bảng cân đối kế toán của báo cáo tài chính năm trước năm được kiểm toán để đánh giá, so sánh các vấn đề có liên quan đến rủi ro đã được đánh giá |
| Thực hiện thủ tục kiểm toán đối với các tài khoản, đối chiếu do đơn vị cung cấp |
| Thực hiện các thủ tục kiểm toán với sự hỗ trợ của phần mềm máy tính |
| Phỏng vấn các nhân viên tham gia vào những lĩnh vực đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận |
| Tìm kiếm bằng chứng kiểm toán bổ sung từ các nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán |
| 2 | Gian lận trong việc lập, trình bày báo cáo tài chính | |
|  | Ghi nhận số thu | Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản bằng cách sử dụng số liệu được phân loại |
| Xác nhận với bên thứ ba của đơn vị về các điều khoản hợp đồng |
| Phỏng vấn nhân viên các bộ phận liên quan |
|  | Các ước tính kế toán của đơn vị | Sử dụng chuyên gia thực hiện một số ước tính độc lập tương tự để so sánh |
| Phỏng vấn các nhân viên không thực hiện nhiệm vụ ước tính. |
| 3 | Sai sót do biển thủ tài sản | |
|  | Thông thường các biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do biển thủ tài sản đã được đánh giá sẽ tập trung vào các nhóm giao dịch, số dư tài khoản nhất định. Tùy tình huống, kiểm toán viên nhà nước sẽ lựa chọn biện pháp xử lý thích hợp. | Kiểm kê tiền mặt, tài sản |
| Xác nhận với bên thứ ba về các điều khoản hợp đồng, công nợ |
| Kiểm tra các căn cứ lập chứng từ ghi giảm tiền, tài sản |
| Rà soát hồ sơ nhân sự để tìm những hồ sơ có rất ít hoặc không có bằng chứng về hoạt động |
| Rà soát tính hợp lý của những khoản chi tiêu lớn, bất thường |
| Rà soát mức độ và tính thích hợp của các khoản chi tiêu liên quan đến lãnh đạo đơn vị được kiểm toán |

Phụ lục 03

VÍ DỤ VỀ NHỮNG TÌNH HUỐNG

CHO THẤY KHẢ NĂNG CÓ GIAN LẬN

| STT | Tình huống |
| --- | --- |
| 1 | Sự khác biệt giữa thực tế với sổ kế toán |
| Các nghiệp vụ không được ghi nhận đầy đủ và kịp thời, hoặc bị ghi nhận sai về giá trị, sai kỳ kế toán, phân loại sai hoặc không phù hợp với chính sách của đơn vị |
| Số dư tài khoản hoặc giao dịch không có chứng từ chứng minh hoặc không được phê duyệt |
| Các bút toán điều chỉnh vào thời điểm cuối kỳ kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả tài chính |
| Bằng chứng cho thấy có nhân viên không có trách nhiệm đã truy cập vào hệ thống kế toán hoặc hồ sơ lưu của đơn vị |
| Tiết lộ hoặc phàn nàn với kiểm toán viên nhà nước về những cáo buộc gian lận |
| 2 | Bằng chứng mâu thuẫn với nhau hoặc thiếu bằng chứng |
| Chứng từ, tài liệu kế toán bị mất |
| Tài liệu có khả năng bị xuyên tạc |
| Đơn vị được kiểm toán chỉ cung cấp tài liệu dưới dạng bản sao hoặc dưới dạng điện tử (bản mềm) thay vì cung cấp bản gốc |
| Không có giải trình hoặc giải trình không rõ ràng về các khoản chênh lệch lớn bị phát hiện khi đối chiếu |
| Có những thay đổi bất thường trong bảng cân đối kế toán, thay đổi xu hướng hay các thay đổi quan quan trọng trong báo cáo tài chính |
| Có những câu trả lời không nhất quán, không rõ ràng, hoặc không hợp lý của lãnh đạo hoặc nhân viên đơn vị được kiểm toán trước các câu hỏi phỏng vấn hay thủ tục phân tích của kiểm toán viên nhà nước  Chênh lệch bất thường giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba |
| Hàng tồn kho hoặc tài sản bị mất với số lượng lớn |
| Không có hoặc mất các bằng chứng điện tử, không phù hợp với thông lệ hoặc chính sách lưu trữ sổ sách của đơn vị |
| 3 | Mối quan hệ bất thường hoặc có vấn đề giữa kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán |
| Đơn vị từ chối hoặc hạn chế kiểm toán viên nhà nước tiếp cận với hồ sơ, tài liệu, sổ kế toán, cơ sở vật chất, một số nhân viên, nhà cung cấp hoặc một số cá nhân khác có khả năng giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập bằng chứng kiểm toán |
| Đơn vị phàn nàn về việc thực hiện kiểm toán hoặc có hành vi đe dọa kiểm toán viên nhà nước, nhất là khi liên quan đến những kiến nghị của kiểm toán viên nhà nước về bằng chứng kiểm toán |
| Những sự trì hoãn bất thường của đơn vị trong việc cung cấp thông tin theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước |
| Không tạo điều kiện cho kiểm toán viên nhà nước tiếp cận các tài liệu điện tử quan trọng để kiểm tra bằng các kỹ thuật kiểm toán với sự trợ giúp của máy tính |
| Từ chối cho kiểm toán viên nhà nước tiếp cận các nhân viên công nghệ thông tin hoặc thiết bị công nghệ thông tin chủ chốt, bao gồm nhân viên an ninh, vận hành và phát triển hệ thống |
| Không kịp thời bổ sung hoặc sửa đổi thuyết minh báo cáo tài chính để các thuyết minh trở nên đầy đủ và dễ hiểu hơn |
| Không khắc phục kịp thời các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ đã được xác định |
| 4 | Các tình huống khác |
| Những chính sách kế toán khác biệt so với thông lệ ngành |
| Thay đổi thường xuyên các ước tính kế toán mà không có nguyên nhân thích hợp |
| Đơn vị được kiểm toán nhượng bộ trước những vi phạm đạo đức nghề nghiệp xảy ra tại đơn vị |

Phụ lục 04

VÍ DỤ VỀ GIẢ ĐỊNH CÓ RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU

DO GIAN LẬN TRONG VIỆC GHI NHẬN DOANH THU

*(Bổ sung hướng dẫn cho Đoạn 25)*

1. Sai sót trọng yếu do gian lận trong lập báo cáo tài chính liên quan đến ghi nhận doanh thu thường xuất phát từ một trong các trường hợp:

- Ghi nhận thừa doanh thu thông qua việc ghi nhận doanh thu trước kỳ hoặc ghi nhận doanh thu khống;

- Ghi nhận thiếu doanh thu thông qua việc chuyển ghi nhận doanh thu sang kỳ sau một cách không thích hợp.

2. Khả năng tồn tại rủi ro có gian lận ở các đơn vị khác nhau là khác nhau. Một số đơn vị có khả năng cao hơn như các đơn vị đánh giá hiệu quả hoạt động bằng tăng trưởng doanh thu hoặc lợi nhuận hàng năm; đơn vị chủ yếu bán hàng theo phương thức thu tiền mặt.

3. Kiểm toán viên nhà nước có thể loại trừ giả định về sự tồn tại của rủi ro có gian lận trong ghi nhận doanh thu khi đơn vị chỉ có một loại giao dịch doanh thu đơn giản duy nhất (ví dụ doanh thu cho thuê bất động sản từ một bất động sản cho thuê duy nhất).

4. Một số biện pháp xử lý cụ thể của kiểm toán viên nhà nước đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận trong ghi nhận doanh thu khi lập báo cáo tài chính như sau:

- Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản đối với doanh thu bằng cách sử dụng các số liệu được phân theo loại như: So sánh doanh thu theo tháng, theo dòng sản phẩm hoặc theo bộ phận trong kỳ kế toán hiện hành (kỳ kế toán được kiểm toán) so với các kỳ kế toán trước;

- Xác nhận với khách hàng của đơn vị được kiểm toán về một số điều khoản của hợp đồng và việc không có các thỏa thuận phụ như: Điều kiện nghiệm thu, các điều khoản về giao hàng, cung cấp dịch vụ và thanh toán, không quy định các nghĩa vụ tương lai của bên bán; quyền trả lại sản phẩm; giá trị bán lại được bảo đảm; các điều khoản về hoàn, hủy hàng hóa…;

- Phỏng vấn nhân viên bộ phận liên quan hoặc chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị được kiểm toán về việc bán hàng hoặc giao hàng, cung cấp dịch vụ tại thời điểm gần cuối kỳ kế toán và hiểu biết của họ về những điều khoản hoặc điều kiện bất thường liên quan đến những giao dịch này;

- Trường hợp nghiệp vụ doanh thu được hạch toán bằng máy tính thì tiến hành thử nghiệm kiểm soát để bảo đảm các nghiệp vụ doanh thu được hạch toán đầy đủ và phù hợp.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2250

ĐÁNH GIÁ TÍNH TUÂN THỦ PHÁP LUẬT VÀ CÁC QUY ĐỊNH

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN số 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2250 (Xem xét về pháp luật và các quy định trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong quá trình kiểm toán tài chính khi đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:
2. Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính;
3. Thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính;
4. Có biện pháp xử lý phù hợp đối với các hành vi không tuân thủ pháp luật hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định được phát hiện trong quá trình kiểm toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định

1. Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định đối với báo cáo tài chính có thể có sự khác nhau. Pháp luật và các quy định điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán cấu thành nên khuôn khổ pháp luật và các quy định có liên quan. Các điều khoản của một số luật và quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính và thông tin tài chính, thông qua việc quy định các số liệu và thuyết minh phải trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị. Một số luật và quy định khác yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ hoặc có các điều khoản yêu cầu đơn vị phải tuân thủ trong quá trình hoạt động của mình nhưng không ảnh hưởng trực tiếp đến báo cáo tài chính của đơn vị.

Một số đơn vị được kiểm toán hoạt động trong các ngành, lĩnh vực chịu sự điều chỉnh của nhiều quy định pháp luật. Một số đơn vị khác chỉ chịu ảnh hưởng của một số luật và quy định liên quan đến hoạt động nói chung. Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể sẽ khiến đơn vị bị phạt, kiện tụng hoặc các hậu quả khác có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

1. Chuẩn mực này phân biệt trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến việc xem xét tính tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với hai nhóm khác nhau của pháp luật và các quy định, bao gồm:
2. Nhóm các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính như: Luật và các quy định liên quan đến các vấn đề về hình thức và nội dung của báo cáo tài chính; các vấn đề báo cáo tài chính mang tính đặc thù của lĩnh vực hoạt động; quy định về chế độ kế toán; quy định về tài chính doanh nghiệp (xem hướng dẫn tại Đoạn 13 Chuẩn mực này);
3. Nhóm pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính nhưng việc tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể là yêu cầu nền tảng đối với hoạt động của đơn vị được kiểm toán, đối với khả năng tiếp tục hoạt động kinh doanh hoặc để tránh các khoản phạt nặng như: Việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường; hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định

*Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán*

1. Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán là bảo đảm rằng các hoạt động của đơn vị được thực hiện theo pháp luật và các quy định mà các điều khoản của pháp luật và các quy định này xác định các số liệu và thuyết minh được trình bày trên báo cáo tài chính.

*Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước*

1. Chuẩn mực này đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phát hiện các sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước không thể kỳ vọng phát hiện hết các hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, thông tin tài chính, xét trên phương diện tổng thể liệu có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Nên khi tiến hành cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét pháp luật và các quy định được áp dụng. Tuy nhiên, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, sẽ có rủi ro không thể tránh được là một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thể không được phát hiện, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện một cách phù hợp theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước.
3. Kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các ảnh hưởng của những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu sẽ lớn hơn do một số nguyên nhân như sau:
4. Có nhiều luật và các quy định chủ yếu liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán nhưng không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến báo cáo tài chính;
5. Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán có thể liên quan đến các hành động nhằm che giấu hành vi đó như: Sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với kiểm toán viên nhà nước...;
6. Một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

Thông thường, nếu hành vi không tuân thủ luật và các quy định càng ít liên quan đến những sự kiện và giao dịch phản ánh trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên nhà nước càng khó nhận biết về hành vi không tuân thủ đó. Trong các trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán và xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định một cách thận trọng.

1. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với hai nhóm của pháp luật và các quy định:
2. Đối với nhóm pháp luật và các quy định tại Đoạn 05 (i) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;
3. Đối với nhóm pháp luật và các quy định tại Đoạn 05 (ii) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước được giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Xem xét của kiểm toán viên nhà nước về tính tuân thủ pháp luật và các quy định

1. Trong quá trình tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập những thông tin chung và hiểu biết về:
2. Khuôn khổ pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị được kiểm toán cũng như ngành nghề và lĩnh vực mà đơn vị hoạt động;
3. Sự tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị. Để hiểu sự tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần:

* Sử dụng các kiến thức hiện có của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến hoạt động của đơn vị, các quy định và các yếu tố bên ngoài;
* Cập nhật hiểu biết về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trình bày trong báo cáo tài chính;
* Trao đổi với lãnh đạo đơn vị về: Pháp luật và các quy định khác có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị; những chính sách và thủ tục của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định; những chính sách hoặc thủ tục mà đơn vị đang áp dụng để phát hiện, đánh giá và giải quyết các khiếu nại, tranh chấp.

1. Đối với nhóm pháp luật và các quy định tại Đoạn 05 (i) Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định bao gồm:
2. Một số luật và các quy định có tính ổn định, áp dụng rộng rãi được đơn vị được kiểm toán và các đơn vị khác trong cùng lĩnh vực hoạt động biết đến và có liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;
3. Một số điều khoản trong pháp luật và các quy định trên có thể liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu nhất định trong báo cáo tài chính như tính đầy đủ của thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, trong khi các điều khoản khác có thể liên quan trực tiếp đến tổng thể báo cáo tài chính như các báo cáo cần thiết để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

Hành vi không tuân thủ các điều khoản khác của pháp luật và các quy định có thể dẫn đến các khoản phạt, kiện tụng, tranh chấp hoặc hậu quả khác cho đơn vị mà chi phí cho các vụ việc này có thể cần phải được phản ánh trong báo cáo tài chính nhưng không được coi là có ảnh hưởng trực tiếp đối với báo cáo tài chính.

1. Ngoài việc kiểm tra đối chiếu tình hình chấp hành, thực hiện với các quy định pháp luật có liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện những thủ tục kiểm toán sau để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính như:
2. Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) để xem đơn vị có tuân thủ pháp luật và các quy định đó hay không;
3. Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).

Kiểm toán viên nhà nước cần đặc biệt lưu ý đến hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán có thể làm cho đơn vị ngừng hoạt động, hoặc gây nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị như hành vi không tuân thủ các yêu cầu về giấy phép của đơn vị.

1. Các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính có thể giúp cho kiểm toán viên nhà nước nhận thấy hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm:
2. Xem xét các biên bản họp;
3. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán và chuyên gia tư vấn pháp luật liên quan tới việc kiện tụng tranh chấp, khiếu nại, bồi thường và các đánh giá;
4. Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh.

Trong suốt cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp đối với khả năng các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện có thể dẫn tới phát hiện hay nghi ngờ về hành vi không tuân thủ.

1. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho kiểm toán viên nhà nước về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính).
2. Trong trường hợp không phát hiện hoặc không nghi ngờ về hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước không cần thực hiện những thủ tục kiểm toán liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán, ngoài những thủ tục quy định từ Đoạn 11 đến Đoạn 15 Chuẩn mực này.

Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập:
2. Hiểu biết về bản chất của hành vi và hoàn cảnh xuất hiện của hành vi đó;
3. Những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính (xem hướng dẫn tại Đoạn 18 Chuẩn mực này).
4. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy sự tồn tại hay có thông tin về các vấn đề sau thì đó có thể là dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, cụ thể:
5. Đã có sự điều tra của các cơ quan có thẩm quyền hoặc có các khoản thanh toán tiền phạt, bồi thường;
6. Có những khoản thanh toán cho những dịch vụ không rõ ràng hoặc các khoản cho vay đối với các bên tư vấn, các bên liên quan, nhân viên của đơn vị hoặc nhân viên của cơ quan quản lý nhà nước;
7. Một số khoản chi quá cao so với mức thông thường của đơn vị hoặc so với các đơn vị khác cùng lĩnh vực hoặc so với giá trị thực tế của dịch vụ nhận được;
8. Giá mua quá cao hoặc quá thấp so với giá thị trường;
9. Các khoản thanh toán bất thường hoặc không đúng quy định bằng tiền mặt hoặc không dùng tiền mặt;
10. Các giao dịch bất thường với những đơn vị đăng ký kinh doanh tại những nước có nhiều ưu đãi về thuế;
11. Thanh toán hàng hóa và dịch vụ cho một nước khác với xuất xứ của hàng hóa, dịch vụ đó;
12. Các khoản thanh toán không có chứng từ hợp lệ;
13. Hệ thống thông tin không có khả năng theo dõi và lưu lại các hoạt động truy cập, thay đổi trong hệ thống hoặc không cung cấp được các bằng chứng đầy đủ, dù là do thiết kế hay do sai sót;
14. Những nghiệp vụ không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai;
15. Nhận xét tiêu cực của báo chí và dư luận không tốt của xã hội;
16. Có thông tin tố cáo các vấn đề có liên quan đến tài chính trong nội bộ của đơn vị hoặc từ bên ngoài đơn vị được kiểm toán.
17. Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính bao gồm:
18. Hậu quả có thể có về tài chính của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trên báo cáo tài chính như tiền phạt, thiệt hại, nguy cơ bị tịch thu hoặc kê biên tài sản, buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động và kiện tụng, tranh chấp;
19. Sự cần thiết phải trình bày hậu quả về tài chính có thể có trong phần thuyết minh báo cáo tài chính;
20. Các hậu quả có thể có về tài chính nghiêm trọng tới mức tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính bị nghi ngờ hoặc có thể làm sai lệch báo cáo tài chính.
21. Nếu kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, khi đó kiểm toán viên nhà nước:
22. Có thể thảo luận những vấn đề nghi ngờ với đơn vị được kiểm toán để đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm thông tin, bằng chứng kiểm toán;
23. Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán không cung cấp được thông tin chứng minh rằng trên thực tế đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với báo cáo tài chính là trọng yếu, khả năng tồn tại hành vi vi phạm pháp luật và các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kiểm toán viên nhà nước cần tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật về khả năng tồn tại hành vi vi phạm luật và các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kể cả khả năng xảy ra gian lận hoặc kiểm toán viên nhà nước tiếp tục tiến hành các thủ tục kiểm toán cần thiết;
24. Trường hợp không thể thu thập được đầy đủ thông tin về việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của việc không có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.
25. Khi xác định có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đến những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro kiểm toán và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản và trình bày trong báo cáo kiểm toán.

Ảnh hưởng của các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định do kiểm toán viên nhà nước phát hiện phụ thuộc vào:

1. Mối quan hệ giữa việc thực hiện và che giấu (nếu có) các hành vi vi phạm;
2. Mối quan hệ giữa các hoạt động kiểm soát cụ thể;
3. Mức độ liên quan của các cấp quản lý hoặc nhân viên của đơn vị được kiểm toán hoặc dưới sự chỉ đạo của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt khi có dấu hiệu cho thấy có sự tham gia của người có thẩm quyền cao nhất trong đơn vị.

Báo cáo về phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

1. Khi phát hiện hoặc nghi ngờ hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước phải thận trọng thảo luận trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán để củng cố căn cứ, cơ sở, bằng chứng kiểm toán cho những phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.
2. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm báo cáo kịp thời với các cấp quản lý và người có thẩm quyền quản lý cuộc kiểm toán của Kiểm toán nhà nước và thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước và pháp luật liên quan.
3. Khi xác định hành vi có dấu hiệu vi phạm pháp luật nghiêm trọng, Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm chuyển hồ sơ, báo cáo những hành vi này với các cơ quan pháp luật theo quy định.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:
2. Tài liệu, bằng chứng kiểm toán liên quan đến những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định;
3. Biên bản thảo luận với đơn vị được kiểm toán hoặc các đối tượng bên ngoài đơn vị;
4. Tài liệu làm việc với chuyên gia tư vấn pháp luật (nếu có).

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2260

TRAO ĐỔI CÁC VẤN ĐỀ VỚI ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính), ISSAI 2260 (Trao đổi với ban quản trị đơn vị được kiểm toán) và ISSAI 2265 (Trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ với ban quản trị và ban giám đốc đơn vị được kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán tài chính với đơn vị được kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ:

Khiếm khuyết này tồn tại khi:

* Cách thức thiết kế, thực hiện hoặc vận hành một kiểm soát không thể ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính; hoặc
* Thiếu một kiểm soát cần thiết để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một cách kịp thời những sai sót trong báo cáo tài chính.

1. Khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ: Là một hoặc nhiều khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ kết hợp lại mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là đủ quan trọng và cần sự lưu ý của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích của việc trao đổi

1. Việc trao đổi hai chiều giữa kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán nhằm mục đích hỗ trợ:
2. Kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán hiểu được các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán và tăng cường quan hệ hỗ trợ lẫn nhau trong công việc mà vẫn bảo đảm tính độc lập, khách quan;
3. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện trao đổi với đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán (thông tin về đơn vị, môi trường hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, nguồn cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp với các nội dung kiểm toán cụ thể...);
4. Kiểm toán viên nhà nước cần thông báo đầy đủ cho đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước, trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán trong cuộc kiểm toán, phạm vi và thời gian dự kiến thực hiện cuộc kiểm toán tài chính;
5. Kiểm toán viên nhà nước kịp thời thông báo cho đơn vị được kiểm toán các vấn đề đáng lưu ý mà kiểm toán viên nhà nước biết được khi thực hiện cuộc kiểm toán liên quan đến trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của lãnh đạo đơn vị, qua đó lãnh đạo đơn vị được kiểm toán tăng cường trách nhiệm giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, góp phần giảm thiểu rủi ro xảy ra các sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính.
6. Việc trao đổi của kiểm toán viên nhà nước với đơn vị được kiểm toán không làm giảm trách nhiệm của mỗi bên đối với cuộc kiểm toán và phải tuân thủ yêu cầu về bảo mật thông tin theo quy định của pháp luật.

Trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định những thành viên trong đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi thông tin khi thực hiện kiểm toán. Để xác định được người cần trao đổi thông tin, kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu bộ máy tổ chức và các quy trình quản lý của đơn vị được kiểm toán.
2. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận quản lý trong đơn vị được kiểm toán (Ban kiểm soát, bộ phận Tài chính - Kế toán, bộ phận Kế hoạch...), kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các vấn đề sau:
3. Trách nhiệm của từng bộ phận và của cá nhân lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
4. Nội dung cần trao đổi;
5. Liệu bộ phận trong đơn vị dự kiến trao đổi có đủ thẩm quyền tiến hành các biện pháp xử lý đối với các nội dung được trao đổi và có thể cung cấp thêm thông tin, giải trình cần thiết hay không.
6. Khi trao đổi các vấn đề với một bộ phận quản lý trong đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem có cần phải trao đổi lại thông tin với lãnh đạo đơn vị hay không. Để xác định sự cần thiết, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá về mức độ phù hợp và thỏa mãn của việc trao đổi thông tin với từng bộ phận quản lý của đơn vị và những nội dung cần phải trao đổi lại với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Các vấn đề cần trao đổi

*Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với cuộc kiểm toán tài chính*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với cuộc kiểm toán tài chính, trong đó:
2. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và thông tin tài chính do đơn vị chịu trách nhiệm lập và trình bày;
3. Việc thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và thông tin tài chính không làm giảm trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

*Phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán, bao gồm cả việc trao đổi về các rủi ro đáng kể được kiểm toán viên xác định nhằm:
2. Giúp đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hơn về trình tự công việc kiểm toán; chủ động bố trí nhân sự, thời gian phối hợp làm việc với kiểm toán viên nhà nước;
3. Giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu rõ hơn về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần thận trọng khi trao đổi với đơn vị được kiểm toán về phạm vi và lịch trình kiểm toán theo kế hoạch để không ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán, ví dụ như việc trao đổi về nội dung và lịch trình thực hiện các thủ tục kiểm toán chi tiết có thể làm giảm hiệu quả của các thủ tục này vì đơn vị được kiểm toán có thể dự đoán trước các bước thực hiện.
5. Các vấn đề cần được trao đổi có thể gồm:
6. Cách thức kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch để xử lý rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận hay nhầm lẫn;
7. Cách thức kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch để xử lý khu vực có rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức cao;
8. Phương pháp tiếp cận của kiểm toán viên nhà nước đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị có liên quan đến cuộc kiểm toán;
9. Phương pháp tiếp cận theo kế hoạch của kiểm toán viên nhà nước nhằm giải quyết các ảnh hưởng trên các báo cáo riêng lẻ và thuyết minh về bất kỳ thay đổi quan trọng nào trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc trong môi trường, điều kiện tài chính hoặc các hoạt động của đơn vị.
10. Những vấn đề khác phát sinh khi lập kế hoạch kiểm toán cần thảo luận, trao đổi với đơn vị gồm:
11. Phạm vi sử dụng công việc của kiểm toán nội bộ và cách thức phối hợp với kiểm toán viên nội bộ trên tinh thần xây dựng và hỗ trợ lẫn nhau (trong trường hợp đơn vị có bộ phận kiểm toán nội bộ);
12. Quan điểm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về:

* Cử thành viên lãnh đạo chịu trách nhiệm trao đổi thông tin với kiểm toán viên nhà nước;
* Phân công trách nhiệm giữa các thành viên lãnh đạo đơn vị;
* Mục tiêu và chiến lược hoạt động của đơn vị và rủi ro trong hoạt động của đơn vị có thể dẫn đến sai sót trọng yếu;
* Các vấn đề mà lãnh đạo đơn vị cho là có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

1. Thái độ, nhận thức và hành động của lãnh đạo đơn vị liên quan đến:

* Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ trong đơn vị, bao gồm cách thức lãnh đạo đơn vị giám sát tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ;
* Những phát hiện hoặc khả năng xảy ra gian lận.

1. Biện pháp mà lãnh đạo đơn vị áp dụng khi có những thay đổi về chuẩn mực kế toán, thông lệ quản trị, quy chế tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán..., các vấn đề liên quan, các ảnh hưởng của thay đổi đó đối với cách trình bày tổng thể, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính và thông tin tài chính;
2. Các tài liệu bao gồm các thông tin khác theo CMKTNN 2720 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán) và cách thức, thời gian dự định ban hành các tài liệu đó. Khi kiểm toán viên nhà nước dự kiến thu thập được các thông tin khác sau ngày lập báo cáo kiểm toán, các cuộc trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cũng có thể bao gồm các hành động phù hợp hoặc cần thiết nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng thông tin khác tồn tại sai sót trọng yếu thu thập được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.
3. Việc trao đổi với đơn vị được kiểm toán có thể hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch kiểm toán nhưng không làm thay đổi trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch kiểm toán.

*Các phát hiện quan trọng khi thực hiện kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán các vấn đề sau:
2. Yêu cầu đơn vị cung cấp thông tin bổ sung (nếu cần) nhằm củng cố các bằng chứng kiểm toán đã thu thập;
3. Các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu;
4. Nhận xét của kiểm toán viên nhà nước về khía cạnh định tính của công việc kế toán đơn vị, bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán, các thông tin công bố trong báo cáo tài chính và sự phù hợp của việc áp dụng các chính sách, ước tính, trình bày báo cáo tài chính với điều kiện cụ thể của đơn vị;
5. Những khó khăn nghiêm trọng (nếu có) phát sinh trong quá trình kiểm toán như:

* Các đơn vị hoặc cá nhân trực thuộc trì hoãn việc cung cấp thông tin, tài liệu theo yêu cầu;
* Kiểm toán viên nhà nước mất nhiều thời gian hơn so với dự kiến ban đầu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
* Không có sẵn các thông tin, tài liệu cần thu thập;
* Đơn vị không thực hiện đầy đủ việc đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước.

Trong một số trường hợp, những khó khăn nêu trên có thể hạn chế phạm vi kiểm toán và dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

1. Các vấn đề quan trọng khác phát sinh trong quá trình thực hiện kiểm toán như:

* Các sự kiện hoặc giao dịch quan trọng đã xảy ra trong năm;
* Điều kiện hoạt động ảnh hưởng đến đơn vị, chiến lược và kế hoạch hoạt động của đơn vị có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu;
* Năng lực của các tổ chức, cá nhân thực hiện công việc tư vấn cho đơn vị không bảo đảm;
* Trình độ, năng lực của nhân viên kế toán chưa phù hợp;
* Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ cần điều chỉnh, khắc phục.

1. Các vấn đề quan trọng khác liên quan đến việc giám sát quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị như: Các sai sót trọng yếu về thông tin hoặc tính không nhất quán trọng yếu của các thông tin được trình bày kèm theo báo cáo tài chính.
2. Kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi trực tiếp hoặc lập thành văn bản và yêu cầu đơn vị phúc đáp.

*Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ*

1. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải trao đổi một cách kịp thời với lãnh đạo đơn vị và lãnh đạo cấp cao hơn của đơn vị được kiểm toán về:
2. Những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;
3. Những khiếm khuyết khác trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là đủ quan trọng và cần sự lưu ý của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
4. Việc phát hiện một số khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi vấn về tính chính trực và năng lực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Theo đó, việc trao đổi trực tiếp với lãnh đạo đơn vị về những khiếm khuyết này là không thích hợp. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với lãnh đạo cấp cao hơn của đơn vị được kiểm toán.

Quá trình trao đổi

*Thiết lập quá trình trao đổi*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về:
   1. Mục đích của việc trao đổi;
   2. Hình thức trao đổi;
   3. Người tham gia trao đổi như: Thành viên Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán và thành viên lãnh đạo đơn vị tham gia trao đổi về các vấn đề cụ thể;
   4. Nội dung dự kiến trao đổi;
   5. Thời gian trao đổi;
   6. Quy trình xử lý và báo cáo lại về các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước đã trao đổi.
2. Trước khi trao đổi với lãnh đạo cấp cao hơn của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi các vấn đề liên quan với lãnh đạo đơn vị, bộ phận kiểm toán nội bộ (nếu có) nhằm:
   1. Khẳng định rõ trách nhiệm quản lý, điều hành của lãnh đạo đơn vị, bộ phận kiểm toán nội bộ, đặc biệt là trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
   2. Làm rõ các nội dung trao đổi và yêu cầu lãnh đạo đơn vị, bộ phận kiểm toán nội bộ cung cấp thêm thông tin và giải trình liên quan.
3. Văn bản trao đổi do kiểm toán viên nhà nước lập không được cung cấp cho bên thứ ba nếu không được phép theo quy định của Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán viên nhà nước phải ghi rõ trong văn bản trao đổi với đơn vị được kiểm toán:
4. Văn bản trao đổi được lập chỉ cho mục đích sử dụng của đơn vị, không phục vụ cho mục đích của bên thứ ba;
5. Kiểm toán viên nhà nước không chịu trách nhiệm gì với bên thứ ba;
6. Hạn chế việc cung cấp thông tin do kiểm toán viên nhà nước trao đổi cho bên thứ ba.

*Hình thức trao đổi*

1. Kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi với đơn vị được kiểm toán bằng văn bản hoặc bằng lời.
2. Hình thức văn bản được áp dụng khi:
   1. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về những phát hiện quan trọng trong quá trình kiểm toán mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước thì việc trao đổi bằng lời là không thích hợp;
   2. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ.
3. Hình thức trao đổi (bằng lời hoặc văn bản, mức độ chi tiết hoặc tóm tắt, trao đổi có chuẩn bị kỹ lưỡng hay trao đổi đơn giản) chịu ảnh hưởng bởi tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi. Ngoài ra, hình thức trao đổi có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:
   1. Vấn đề trao đổi đã được giải quyết thỏa đáng hay chưa;
   2. Quy mô, cơ cấu hoạt động, môi trường kiểm soát, cơ cấu tổ chức theo quy định của pháp luật và đơn vị được kiểm toán;
   3. Cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp với các mục đích khác hay không;
   4. Có sự thay đổi đáng kể về thành viên lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

*Thời điểm trao đổi*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải kịp thời trao đổi các vấn đề cần thiết với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
2. Thời điểm thực hiện trao đổi phù hợp với điều kiện từng cuộc kiểm toán. Các điều kiện này bao gồm nội dung, tầm quan trọng của vấn đề và các biện pháp đơn vị được kiểm toán có thể áp dụng, cụ thể:
3. Những trao đổi liên quan đến việc lập kế hoạch thường được thực hiện ở giai đoạn khảo sát, thu thập thông tin;
4. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi kịp thời về các khó khăn trong quá trình kiểm toán;
5. Trao đổi các phát hiện kiểm toán thực hiện khi kết thúc kiểm toán;
6. Khi thực hiện kiểm toán tài chính kết hợp với các mục đích khác, kiểm toán viên nhà nước cần kết hợp các thời điểm trao đổi cho phù hợp.

*Tính đầy đủ và phù hợp của quá trình trao đổi*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét đánh giá nội dung trao đổi với đơn vị được kiểm toán đã đầy đủ cho mục đích của cuộc kiểm toán hay chưa. Nếu thấy nội dung trao đổi chưa đủ, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng (nếu có) đến:
   1. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu;
   2. Khả năng thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
   3. Thực hiện thêm các biện pháp khắc phục phù hợp.
2. Việc đánh giá nội dung trao đổi có thể dựa trên:
3. Tính phù hợp và kịp thời của các biện pháp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã xử lý các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước đã phát hiện và trao đổi;
4. Mức độ tham gia và khả năng của bộ phận trong đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện trao đổi;
5. Mức độ hiểu biết của đơn vị được kiểm toán về các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước trao đổi;
6. Nhận thức của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về ảnh hưởng của các vấn đề trao đổi đến trách nhiệm của mình.
7. Việc trao đổi hai chiều không đầy đủ có thể cho thấy môi trường kiểm soát của đơn vị đang hoạt động không hiệu quả và ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước. Kiểm toán viên nhà nước có thể gặp rủi ro không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính và thông tin tài chính được kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về việc trao đổi các vấn đề liên quan đến cuộc kiểm toán với đơn vị được kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2300

LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN CỦA CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.
2. Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch kiểm toán một cách phù hợp, nhằm bảo đảm cuộc kiểm toán tài chính:
   * 1. Thực hiện được các mục tiêu kiểm toán;
     2. Giảm thiểu rủi ro kiểm toán;
     3. Tổ chức tiến hành cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Vai trò lập kế hoạch kiểm toán

1. Lập kế hoạch kiểm toán cuộc kiểm toán tài chính bao gồm việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc lập kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ đem lại lợi ích sau:
   * 1. Giúp kiểm toán viên nhà nước tập trung đúng mức vào các nội dung quan trọng của cuộc kiểm toán;
     2. Giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và giải quyết kịp thời các vấn đề có thể xảy ra;
     3. Giúp kiểm toán viên nhà nước tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán một cách thích hợp nhằm bảo đảm cuộc kiểm toán được tiến hành hiệu quả;
     4. Hỗ trợ trong việc lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để xử lý các rủi ro dự kiến và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên;
     5. Tạo điều kiện cho việc chỉ đạo, giám sát và soát xét công việc của Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán;
     6. Hỗ trợ việc điều phối công việc do các cộng tác viên và chuyên gia thực hiện khi cần thiết.
2. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và độ phức tạp của cuộc kiểm toán cũng như thông tin, kết quả và kinh nghiệm kiểm toán trước đây có liên quan và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán hiện tại.
3. Kiểm toán viên nhà nước có thể thảo luận một số vấn đề trong việc lập kế hoạch kiểm toán với đơn vị được kiểm toán nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý hoạt động kiểm toán. Khi thảo luận các vấn đề trong kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thận trọng để không làm ảnh hưởng đến tính bảo mật và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán

1. Khi bắt đầu khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục: Xem xét điều kiện về năng lực chuyên môn và khả năng của kiểm toán viên nhà nước, tính chính trực của đơn vị được kiểm toán để bảo đảm tiến hành cuộc kiểm toán theo quy định; đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, bao gồm tính độc lập nhằm hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và đánh giá các sự kiện hoặc tình huống có thể ảnh hưởng tiêu cực đến khả năng của kiểm toán viên nhà nước trong việc lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính).
2. Thực hiện các thủ tục ban đầu của cuộc kiểm toán cho phép kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch kiểm toán tổng quát để duy trì tính độc lập và khả năng thực hiện nhiệm vụ kiểm toán một cách chặt chẽ, phù hợp với chuẩn mực kiểm toán nhà nước ngay từ khâu lập kế hoạch kiểm toán.

Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

*Yêu cầu về lập kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Phải đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin vào việc thu thập thông tin để xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải căn cứ vào kế hoạch kiểm toán hàng năm của Kiểm toán nhà nước. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần xác định mục tiêu kiểm toán, rủi ro, trọng yếu, nội dung, tiêu chí, phương pháp, thủ tục và phạm vi kiểm toán; xác định nhân sự và thời gian kiểm toán cho phù hợp. Kế hoạch kiểm toán tổng quát là căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết.
2. Trong quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy định của cấp có thẩm quyền về kiểm soát quyền lực và phòng, chống tham nhũng, tiêu cực trong hoạt động kiểm toán như: Thực hiện xây dựng kế hoạch kiểm toán đúng quy trình nghiệp vụ; bố trí thành viên Đoàn kiểm toán bảo đảm khách quan, vô tư; kịp thời xử lý hoặc báo cáo cấp có thẩm quyền xử lý theo quy định khi nhận được thông tin, đơn, thư phản ánh, tố cáo đối tượng kiểm toán; không cản trở, can thiệp trái quy định vào việc xây dựng kế hoạch kiểm toán; không lợi dụng việc nắm được thông tin của nội bộ đơn vị được kiểm toán để trục lợi hoặc phục vụ động cơ cá nhân khác…
3. Việc lập, thẩm định, phê duyệt và tổ chức thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng quát được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

*Trình tự lập kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Công việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát bao gồm:
2. Tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán; phân tích thông tin thu thập để làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát;
3. Kế hoạch kiểm toán tổng quát thường bao gồm các nội dung chính sau:
   * + Mục tiêu kiểm toán;
     + Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán;
     + Nội dung kiểm toán;
     + Phạm vi kiểm toán;
     + Xác định thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

*Khảo sát, thu thập thông tin*

1. Khi tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán, các thông tin cần tìm hiểu thường là:
2. Đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, như:
   * + - Đặc điểm của đơn vị gồm: Lĩnh vực hoạt động, chức năng, nhiệm vụ; loại hình sở hữu và cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý; các hình thức đầu tư mà đơn vị đang và sẽ tham gia; phân cấp quản lý và cơ cấu nguồn vốn, nguồn kinh phí của đơn vị...;
       - Các quy định pháp lý liên quan đến đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
       - Các chính sách kế toán mà đơn vị lựa chọn áp dụng và lý do thay đổi (nếu có); mục tiêu, chiến lược, kế hoạch của đơn vị và những rủi ro hoạt động có liên quan mà có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu.
3. Kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán gồm:
   * + - Môi trường kiểm soát;
       - Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
       - Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;
       - Hệ thống thông tin và truyền thông;
       - Các hoạt động kiểm soát.
4. Các thông tin liên quan khác:
   * + - Các nội dung thu thập được từ các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây có liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
       - Các kết quả từ các cuộc kiểm toán trước liên quan đến vấn đề đánh giá hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ;
       - Những vấn đề thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến thời kỳ kiểm toán; liên quan đến đơn vị được kiểm toán…;
       - Các tranh chấp về hợp đồng kinh tế, tài chính, các vụ kiện đang chờ xét xử liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

Các thông tin cụ thể cần thu thập có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

1. Nguồn để khảo sát, thu thập thông tin thường bao gồm:
2. Các quy định pháp luật hiện hành;
3. Các quy định, quy chế của các cấp quản lý;
4. Hồ sơ tài liệu của đơn vị được kiểm toán: Chính sách, quy định nội bộ; báo cáo tài chính và các báo cáo khác; báo cáo của kiểm toán nội bộ…;
5. Báo cáo kiểm toán, biên bản kết luận kiểm tra, thanh tra trước đây (nếu có);
6. Tài liệu, thông tin về các tranh chấp, vụ kiện có liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
7. Kết quả trao đổi, thảo luận với đơn vị và các bên liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
8. Phương tiện thông tin đại chúng.
9. Quá trình khảo sát, thu thập thông tin bao gồm các bước:
   1. Lập đề cương khảo sát, thu thập thông tin, trong đó cần lưu ý:

* Xác định những thông tin cần thu thập và nguồn thu thập (các tài liệu sẽ được thu thập; cơ quan, đơn vị cung cấp tài liệu; các địa điểm sẽ tiến hành khảo sát thực tế…);
* Dự kiến thời gian dành cho việc khảo sát, thu thập thông tin; cân đối giữa thời gian và nguồn lực với tính hữu ích của thông tin thu thập được trong lập kế hoạch cuộc kiểm toán.
  1. Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin bằng các cách sau: Yêu cầu đơn vị gửi tài liệu, tra cứu trên các phương tiện thông tin đại chúng, khảo sát trực tiếp tại đơn vị;
  2. Phân tích các thông tin thu thập được;
  3. Lập báo cáo kết quả khảo sát thu thập thông tin.

1. Kiểm toán viên nhà nước tham gia khảo sát phải là những người có kinh nghiệm và hiểu biết hoặc có khả năng hiểu biết về lĩnh vực sẽ kiểm toán để thực hiện lập kế hoạch kiểm toán tổng quát. Trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, phải tăng cường việc thảo luận nhóm nhằm đánh giá khả năng báo cáo tài chính dễ có sai sót trọng yếu do nhầm lẫn hoặc gian lận theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính).

*Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát*

Mục tiêu kiểm toán

1. Mục tiêu chung của cuộc kiểm toán tài chính là đưa ra ý kiến về việc liệu 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 hay không; đánh giá, xác nhận tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính, thông tin tài chính đó.
2. Trường hợp cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp các loại hình kiểm toán khác cần xác định thêm mục tiêu kiểm toán cho phù hợp với loại hình kiểm toán kết hợp đó. Việc xác định mục tiêu kiểm toán là cơ sở để xác định nội dung, phạm vi, phương pháp, thủ tục và lịch trình kiểm toán.

Đánh giá rủi ro

1. Đánh giá rủi ro là một phần quan trọng trong thực hiện cuộc kiểm toán tài chính. Rủi ro và các nhân tố có thể làm tăng mức độ rủi ro thay đổi tùy thuộc vào nội dung kiểm toán cụ thể và các tình huống kiểm toán khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước xem xét mức độ của từng yếu tố rủi ro liên quan đến nội dung kiểm toán và tình huống cụ thể.
2. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.­ Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

Trọng yếu kiểm toán

1. Trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định tính và định lượng. Việc xác định trọng yếu và đánh giá các khía cạnh định tính của trọng yếu trong một cuộc kiểm toán cần các xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước.
2. Việc xác định trọng yếu phải căn cứ vào bản chất, mức độ ảnh hưởng của thông tin và sai sótđối với các nội dung được kiểm toán. Trên cơ sở hướng dẫn của Kiểm toán nhà nước về xác định trọng yếu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định trọng yếu tổng thể cho báo cáo tài chính, các khoản mục cần lưu ý và mức trọng yếu thực hiện đối với thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính. Việc xác định trọng yếu kiểm toán được quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Nội dung kiểm toán

1. Đối tượng kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và trình bày trong các báo cáo tài chính. Mục tiêu, phạm vi kiểm toán và kết quả đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu kiểm toán là căn cứ để xác định các nội dung kiểm toán. Nội dung kiểm toán cần rõ ràng và có thể đánh giá, đo lường được bằng các tiêu chí, do đó kế hoạch kiểm toán cần phải xác định các tiêu chí kiểm toán phù hợp với nội dung kiểm toán.

Tiêu chí kiểm toán

1. Các tiêu chí cần được xác định để làm cơ sở cho việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và đưa ra các phát hiện, ý kiến kiểm toán.
2. Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính chủ yếu bao gồm: Luật, chuẩn mực, các quy định về chế độ kế toán, tài chính; 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.

Phạm vi kiểm toán

1. Căn cứ mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán đã xác định và trên cơ sở phân tích thông tin đã thu thập, kế hoạch kiểm toán cần xác định rõ phạm vi kiểm toán, bao gồm: Thời kỳ, niên độ kế toán (năm tài khóa) hoặc khoảng thời gian được kiểm toán (giai đoạn được kiểm toán đối với chương trình, dự án hay công trình xây dựng cơ bản), số lượng, tên đơn vị được kiểm toán và tiêu chí lựa chọn đơn vị được kiểm toán.

Xác định nguồn lực kiểm toán

1. Căn cứ mục tiêu, nội dung, phạm vi và quy mô cuộc kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được qua quá trình khảo sát và các nguồn lực hiện có để xác định thời gian kiểm toán phù hợp nhằm đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã xác định.
2. Nguồn lực thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm:
3. Nhân lực: Căn cứ nhân lực hiện có (trình độ, năng lực và khả năng để thực hiện nhiệm vụ), quy mô cuộc kiểm toán, kế hoạch kiểm toán tổng quát phải có dự kiến nguồn nhân lực của Đoàn kiểm toán như: Số lượng, yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ cần thiết và đề xuất sử dụng chuyên gia (nếu cần thiết); phân công công việc cho thành viên...;
4. Kinh phí dự kiến và các điều kiện vật chất cần thiết cho cuộc kiểm toán: Trên cơ sở thời gian, nhân sự và phạm vi kiểm toán, kế hoạch kiểm toán phải xác định kinh phí và các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán.

*Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán... thì phải điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán. Việc điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết

1. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng trên cơ sở kế hoạch kiểm toán tổng quát, bảo đảm phù hợp với đối tượng kiểm toán.
2. Kế hoạch kiểm toán chi tiết cần cụ thể hơn kế hoạch kiểm toán tổng quát, bao gồm mục tiêu, nội dung, phạm vi, thủ tục kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán.
3. Để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết theo yêu cầu trên, từ các thông tin tại kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần:
4. Xác định các thông tin cần thu thập, bổ sung thêm để đáp ứng yêu cầu chi tiết và cụ thể hóa tại từng đơn vị;
5. Tiến hành thu thập thêm thông tin;
6. Xác định và đánh giá rủi ro; thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán; thời gian kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán; phân công công việc cho từng thành viên thực hiện.

*Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán... thì phải điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về kế hoạch kiểm toán tổng quát, kế hoạch kiểm toán chi tiết và điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán (nếu có).

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2315

XÁC ĐỊNH VÀ ĐÁNH GIÁ RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính đối với các cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, từ đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Cơ sở dẫn liệu: Là những khẳng định của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác, liên quan đến việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin trong báo cáo tài chính mà lãnh đạo đơn vị ngầm định thể hiện rằng báo cáo tài chính được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng các cơ sở dẫn liệu để xem xét các loại sai sót khác nhau có thể xảy ra khi xác định, đánh giá và xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu;
3. Rủi ro hoạt động: Là rủi ro phát sinh từ các điều kiện, sự kiện, tình huống, việc thực hiện hay không thực hiện các hành động phù hợp có thể ảnh hưởng bất lợi tới khả năng đạt được mục tiêu và thực hiện nhiệm vụ của đơn vị được kiểm toán, hoặc là rủi ro phát sinh từ việc xác định mục tiêu và chiến lược hoạt động không phù hợp;
4. Các kiểm soát: Là các quy định mà đơn vị được kiểm toán thiết lập để đạt được các mục tiêu kiểm soát của lãnh đạo đơn vị;
5. Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin: Là các kiểm soát đối với quy trình công nghệ thông tin nhằm hỗ trợ hoạt động của môi trường công nghệ thông tin được thực hiện phù hợp và liên tục, bao gồm duy trì tính hữu hiệu và liên tục của các kiểm soát đối với việc xử lý thông tin và tính toàn vẹn của thông tin (tính đầy đủ, chính xác và hợp lệ của thông tin) trong hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán;
6. Các kiểm soát đối với xử lý thông tin: Là các kiểm soát liên quan đến việc xử lý thông tin trong các ứng dụng công nghệ thông tin hoặc việc xử lý thông tin thủ công trong hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán mà các kiểm soát này trực tiếp xử lý các rủi ro đối với tính toàn vẹn của thông tin;
7. Các yếu tố của rủi ro tiềm tàng: Là các đặc điểm của các sự kiện hoặc điều kiện làm ảnh hưởng đến khả năng có sai sót (do gian lận hoặc nhầm lẫn) của một cơ sở dẫn liệu về một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trước khi xem xét các kiểm soát. Các yếu tố này có thể là định lượng hoặc định tính và bao gồm sự phức tạp, tính chủ quan, sự thay đổi, tính không chắc chắn hoặc khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc các yếu tố rủi ro gian lận khác do các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng;
8. Môi trường công nghệ thông tin: Là các ứng dụng công nghệ thông tin và cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin cũng như các quy trình công nghệ thông tin và nhân sự tham gia vào các quy trình này mà đơn vị được kiểm toán sử dụng để hỗ trợ hoạt động;
9. Cơ sở dẫn liệu có liên quan: Cơ sở dẫn liệu về một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh là có liên quan khi cơ sở dẫn liệu đó được xác định là có rủi ro có sai sót trọng yếu. Việc xác định liệu cơ sở dẫn liệu có phải là cơ sở dẫn liệu có liên quan hay không được thực hiện trước khi xem xét các kiểm soát có liên quan;
10. Rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin: Là khả năng các kiểm soát xử lý thông tin được thiết kế hoặc vận hành không hữu hiệu, hoặc những rủi ro đối với tính toàn vẹn của thông tin trong hệ thống thông tin của đơn vị, do thiết kế hoặc vận hành các kiểm soát không hữu hiệu trong quy trình công nghệ thông tin của đơn vị được kiểm toán;
11. Thủ tục đánh giá rủi ro: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế và thực hiện để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu;
12. Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng: Là các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có một hoặc nhiều cơ sở dẫn liệu có liên quan;
13. Rủi ro đáng kể: Là rủi ro có sai sót trọng yếu được xác định. Sự đáng kể có thể được hiểu là tầm quan trọng tương đối của một vấn đề và được kiểm toán viên nhà nước xét đoán trong bối cảnh mà vấn đề đó đang được xem xét. Trong trường hợp, đánh giá rủi ro tiềm tàng gần với mức cận trên trong khoảng phân bố rủi ro tiềm tàng do mức độ ảnh hưởng đến các yếu tố của rủi ro tiềm tàng, dẫn đến sự kết hợp của khả năng xảy ra sai sót và mức độ của sai sót tiềm tàng nếu sai sót đó xảy ra; hoặc rủi ro đó được xem là rủi ro đáng kể theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2550 (Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính);
14. Hệ thống kiểm soát nội bộ: Là hệ thống do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và các nhân sự khác thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc bảo đảm độ tin cậy của báo cáo tài chính, bảo đảm sự hữu hiệu và hiệu quả của hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan

*Thủ tục đánh giá rủi ro*

1. Kiểm toán viên nhà nước thiết kế và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập bằng chứng kiểm toán làm cơ sở thích hợp cho việc:
2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu;
3. Thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Việc thiết kế và thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm hỗ trợ việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu một cách khách quan, có thể giúp kiểm toán viên nhà nước xác định các thông tin có khả năng mâu thuẫn, từ đó có thể giúp kiểm toán viên nhà nước có thái độ hoài nghi nghề nghiệp khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
4. Thủ tục đánh giá rủi ro bao gồm các bước sau:
5. Phỏng vấn lãnh đạo và những người chịu trách nhiệm trong đơn vị được kiểm toán mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước 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:

* Phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được mức độ giám sát của lãnh đạo đơn vị đối với việc lập báo cáo tài chính;
* Phỏng vấn trực tiếp bộ phận thanh tra, kiểm soát hoặc kiểm toán nội bộ cung cấp thông tin về các thủ tục mà các bộ phận này đã thực hiện liên quan đến thiết kế và tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ cũng như các biện pháp xử lý thích hợp của đơn vị đối với những phát hiện sai sót;
* Phỏng vấn các nhân viên thực hiện việc tạo lập, xử lý và ghi chép các nghiệp vụ phức tạp và bất thường có thể giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá tính thích hợp trong lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất định;
* Phỏng vấn trực tiếp bộ phận pháp chế của đơn vị cung cấp thông tin về các vấn đề như tranh chấp, kiện tụng, tuân thủ pháp luật và các quy định, những thông tin về gian lận hoặc nghi ngờ gian lận ảnh hưởng tới đơn vị;
* Phỏng vấn trực tiếp nhân viên công nghệ thông tin của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập các thông tin về các thay đổi hệ thống, lỗi hệ thống, lỗi kiểm soát hoặc các rủi ro khác liên quan đến công nghệ thông tin.

1. Thực hiện thủ tục phân tích: Các thủ tục phân tích thực hiện như thủ tục đánh giá rủi ro có thể bao gồm cả thông tin tài chính, phi tài chính hoặc sử dụng dữ liệu tổng hợp ở cấp độ cao. Do vậy, kết quả của các thủ tục phân tích có thể cung cấp dấu hiệu ban đầu về khả năng có sai sót trọng yếu. Các thủ tục phân tích được thực hiện như các thủ tục đánh giá rủi ro không bắt buộc phải thực hiện theo các quy định của CMKTNN 2520 (Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính) nhưng có thể cung cấp hướng dẫn hữu ích để kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện các thủ tục phân tích như một phần của các thủ tục đánh giá rủi ro. Các thủ tục phân tích giúp kiểm toán viên nhà nước:

* Xác định được các đặc điểm của đơn vị được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước chưa biết;
* Xác định sự tồn tại của các giao dịch, điểm không nhất quán, giao dịch hoặc sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu của các vấn đề có ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán; phát hiện được những mối quan hệ bất thường và ngoài dự kiến giúp kiểm toán viên nhà nước xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;
* Khi thủ tục phân tích sử dụng những dữ liệu tổng hợp, kết quả phân tích chỉ cung cấp những thông tin chung ban đầu về khả năng có thể xảy ra sai sót trọng yếu. Do đó, việc xem xét những thông tin khác đã thu thập được khi xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cùng với kết quả của thủ tục phân tích giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu và đánh giá kết quả của thủ tục phân tích.

1. 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, như:

* Hoạt động của đơn vị;
* Văn bản pháp lý đặc thù có liên quan đến hoạt động của đơn vị;
* Các tài liệu nội bộ (dự toán, kế hoạch, chiến lược hoạt động…); hồ sơ, tài liệu hướng dẫn về kiểm soát nội bộ;
* Các báo cáo do đơn vị lập;
* Cơ sở vật chất, trang thiết bị…;
* Các thông tin thu được từ các nguồn bên ngoài (các cơ quan quản lý, các phương tiện thông tin truyền thông…);
* Các tài liệu khác có liên quan.

*Thông tin thu thập từ các cuộc kiểm toán trước*

1. Trường hợp dự định sử dụng các thông tin thu thập được từ kinh nghiệm kiểm toán hoặc từ các thủ tục kiểm toán đã thực hiện với đơn vị được kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính phù hợp của thông tin để sử dụng cho cuộc kiểm toán hiện tại. Để xác định tính thích hợp của thông tin, kiểm toán viên nhà nước có thể cần tiến hành phỏng vấn và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp khác.
2. Kinh nghiệm và các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trong các cuộc kiểm toán trước cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước những thông tin:
3. Các sai sót trong quá khứ và tình hình thực hiện sửa chữa, khắc phục các sai sót đó;
4. Đặc điểm và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, trong đó có kiểm soát nội bộ;
5. Các thay đổi quan trọng trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán kể từ kỳ kế toán trước cho đến thời điểm hiện tại giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu biết đầy đủ hơn về đơn vị để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;
6. Các nhóm giao dịch, sự kiện hoặc số dư tài khoản (và các thuyết minh liên quan) đặc thù mà theo kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước là khó thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết.

*Thảo luận trong Đoàn kiểm toán*

1. Lãnh đạo và các thành viên trong Đoàn kiểm toán thảo luận về khả năng báo cáo tài chính của đơn vị dễ xảy ra sai sót trọng yếu và sự phù hợp trong việc áp dụng các quy định lập, trình bày báo cáo tài chính với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị. Lãnh đạo Đoàn kiểm toán có thể chỉ thảo luận với những thành viên chủ chốt và thông báo cho các thành viên khác trong Đoàn kiểm toán.
2. Việc thảo luận trong Đoàn kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính dễ xảy ra sai sót trọng yếu nhằm:
3. Tạo cơ hội cho các thành viên có nhiều kinh nghiệm trong Đoàn kiểm toán chia sẻ các quan điểm dựa trên những kinh nghiệm và hiểu biết về đơn vị được kiểm toán;
4. Cho phép các thành viên trong Đoàn kiểm toán trao đổi thông tin, hiểu rõ hơn về những rủi ro, trọng yếu hoặc những khoản mục trong báo cáo tài chính dễ bị sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn và nguyên nhân dẫn đến những sai sót đó;
5. Tạo cơ sở cho các thành viên của Đoàn kiểm toán trao đổi và chia sẻ những thông tin mới thu thập được trong suốt quá trình kiểm toán có ảnh hưởng tới việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

Tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

*Tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng*

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro để tìm hiểu về:
2. Đơn vị và môi trường của đơn vị:

* Đặc điểm của đơn vị: Cơ cấu tổ chức bộ máy; sự phân cấp và mối quan hệ giữa các đơn vị trực thuộc trong hệ thống tổ chức bộ máy; hình thức sở hữu; chức năng, nhiệm vụ; quy trình hoạt động của đơn vị; cấu trúc và sự phức tạp trong môi trường công nghệ thông tin của đơn vị…;
* Các yếu tố ngành nghề, pháp lý và những yếu tố bên ngoài khác: Thị trường và môi trường cạnh tranh; quy định pháp lý đặc thù có ảnh hưởng lớn tới hoạt động của đơn vị; chính sách thuế; các chủ trương, chính sách của nhà nước đang ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị (chính sách tiền tệ, tài chính, tái cấu trúc nền kinh tế hoặc sự cắt giảm về ngân sách…); các yếu tố lãi suất, sự biến động của tỷ giá…;
* Các đo lường được sử dụng bên trong và bên ngoài đơn vị nhằm đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Hiểu biết về các đo lường của đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước xem xét các đo lường đó, dù được sử dụng nội bộ hay bên ngoài đơn vị, có tạo ra áp lực đối với đơn vị để đạt được các mục tiêu hoạt động hay không. Những áp lực này có thể dẫn đến đơn vị phải cải thiện kết quả hoạt động hoặc làm sai lệch báo cáo tài chính. Các đo lường cũng có thể chỉ ra cho kiểm toán viên nhà nước biết khả năng xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu của thông tin liên quan trong báo cáo tài chính.

1. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, các chính sách kế toán của đơn vị và lý do của bất kỳ sự thay đổichính sách kế toán nào, như:

* Các nguyên tắc kế toán và các quy định đặc thù của từng ngành nghề;
* Các phương pháp mà đơn vị sử dụng để hạch toán các nghiệp vụ kinh tế quan trọng và các giao dịch bất thường;
* Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của đơn vị; những thay đổi và lý do thay đổi;
* Các chuẩn mực lập và trình bày báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định mới đối với đơn vị và thời điểm, cách thức đơn vị thực hiện các yêu cầu này.

1. Các yếu tố của rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng đến khả năng cơ sở dẫn liệu bị sai sót và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đó trong việc lập báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
2. Trong quá trình thu thập các thông tin cần thiết về đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện toàn bộ các thủ tục đánh giá rủi ro, song không nhất thiết phải thực hiện toàn bộ các thủ tục cho mỗi khía cạnh của thông tin cần tìm hiểu. Kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng các thủ tục khác nếu xét thấy hữu ích cho việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu (như soát xét các thông tin thu được từ báo chí, truyền thông hoặc phỏng vấn các chuyên gia về kinh tế, pháp lý…).
3. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng thông tin thu thập được từ thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan để làm bằng chứng kiểm toán hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập thêm bằng chứng kiểm toán về các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu liên quan về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát.

*Tìm hiểu các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị*

1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được thu thập thông qua các thủ tục đánh giá rủi ro để tìm hiểu và đánh giá từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm năm thành phần có quan hệ mật thiết với nhau:
2. Môi trường kiểm soát;
3. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị;
4. Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;
5. Hệ thống thông tin và truyền thông;
6. Các hoạt động kiểm soát.
7. Các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có thể không nhất thiết phản ánh cách đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc cách đơn vị có thể phân loại bất kỳ thành phần cụ thể nào. Các đơn vị có thể sử dụng các thuật ngữ hoặc khuôn khổ khác để mô tả các khía cạnh khác nhau của hệ thống kiểm soát nội bộ.
8. Mục tiêu tổng thể và phạm vi của cuộc kiểm toán là không khác nhau cho dù đơn vị hoạt động trong môi trường chủ yếu là thủ công, môi trường hoàn toàn tự động hay môi trường có sự kết hợp của một số yếu tố thủ công và một số yếu tố tự động (các kiểm soát thủ công, các kiểm soát tự động và các nguồn lực khác được sử dụng trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị). Phụ lục 02 Chuẩn mực này hướng dẫn một số lưu ý khi tìm hiểu về công nghệ thông tin.

*Môi trường kiểm soát*

1. Môi trường kiểm soát bao gồm các chức năng quản lý, quan điểm, nhận thức và hành động của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán liên quan đến kiểm soát nội bộ và tầm quan trọng của kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị. Môi trường kiểm soát thể hiện quan điểm của tổ chức, ảnh hưởng đến ý thức kiểm soát của mọi người trong tổ chức và cung cấp nền tảng tổng thể cho hoạt động của các thành phần khác trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về môi trường kiểm soát liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:
   * 1. Tìm hiểu về tập hợp các kiểm soát, quy trình và cấu trúc của đơn vị nhằm thu thập thông tin về:

* Cách thức thực hiện trách nhiệm giám sát của lãnh đạo đơn vị, ví dụ: Văn hóa của đơn vị và cam kết của lãnh đạo đơn vị đối với tính chính trực và các giá trị đạo đức;
* Tính độc lập và sự giám sát đối với hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;
* Sự phân công quyền hạn và trách nhiệm trong đơn vị;
* Cách thức đơn vị thu hút, phát triển và giữ các nhân sự có năng lực;
* Cách thức đơn vị phân công trách nhiệm cho các cá nhân để đạt được các mục tiêu của hệ thống kiểm soát nội bộ.
  + 1. Đánh giá việc:
* Lãnh đạo đơn vị đã tạo lập và duy trì văn hóa trung thực và hành xử có đạo đức hay chưa;
* Môi trường kiểm soát cung cấp nền tảng thích hợp cho các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ dựa trên đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị;
* Các khiếm khuyết kiểm soát được xác định trong môi trường kiểm soát làm suy yếu các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

1. Các bằng chứng kiểm toán đối với hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát có thể được thu thập bằng việc kết hợp thủ tục phỏng vấn và các thủ tục đánh giá rủi ro khác (nghĩa là chứng thực kết quả phỏng vấn qua quan sát hoặc kiểm tra tài liệu).
2. Một số yếu tố của môi trường kiểm soát của đơn vị có ảnh hưởng lớn đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Hiệu quả của việc thiết kế môi trường kiểm soát liên quan đến sự tham gia của bộ phận kiểm soát chịu ảnh hưởng bởi các vấn đề như:
3. Sự độc lập của bộ phận kiểm soát đối với lãnh đạo đơn vị và khả năng đánh giá của lãnh đạo đơn vị về hoạt động kiểm soát;
4. Hiểu biết của bộ phận kiểm soát về các nghiệp vụ kinh tế của đơn vị;
5. Kết quả đánh giá của bộ phận kiểm soát về tính phù hợp của báo cáo tài chính đối với khuôn khổ quy định trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
6. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát liên quan đến việc sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị được kiểm toán có thể bao gồm các vấn đề như:
7. Việc quản trị đối với công nghệ thông tin có tương xứng với đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị và các hoạt động của đơn vị được công nghệ thông tin hỗ trợ hay không;
8. Cơ cấu tổ chức quản lý về công nghệ thông tin và các nguồn lực được phân bổ.
9. Khi kiểm toán viên nhà nước đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, sự tồn tại của một môi trường kiểm soát độc lập và thỏa đáng có thể là một yếu tố tích cực của đơn vị. Tuy nhiên, một môi trường kiểm soát thỏa đáng chỉ giúp giảm rủi ro do gian lận mà không thể ngăn chặn hoàn toàn gian lận. Ngược lại, những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát làm giảm hiệu quả của các kiểm soát, nhất là đối với gian lận.
10. Bản thân môi trường kiểm soát không thể tự ngăn chặn hoặc tự phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính hữu hiệu của các kiểm soát khác, do đó ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu.

*Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị liên quan đến việc lập báo cáo tài chính, thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:
2. Tìm hiểu quy trình của đơn vị để:

* Xác định rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính;
* Đánh giá mức độ nghiêm trọng của những rủi ro đó, bao gồm cả khả năng xảy ra của các rủi ro;
* Xử lý những rủi ro đó.

1. Đánh giá xem quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có phù hợp với hoàn cảnh của đơn vị hay không dựa trên đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị.
2. Quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị giúp đơn vị xác định các rủi ro cần được quản lý. Một quy trình đánh giá rủi ro phù hợp với hoàn cảnh, bản chất, quy mô và mức độ phức tạp của đơn vị giúp kiểm toán viên nhà nước phát hiện các rủi ro có sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định và đánh giá:
3. Nếu đơn vị đã xây dựng quy trình đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu và đánh giá nội dung, kết quả và tính phù hợp của quy trình này hoặc xác định những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ liên quan đến quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị trong việc không phát hiện được rủi ro có sai sót trọng yếu;
4. Nếu đơn vị chưa có quy trình hoặc đã có quy trình nhưng chưa được chuẩn hóa, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị về việc phát hiện và xử lý các rủi ro hoạt động liên quan tới mục tiêu lập và trình bày báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ khi không có văn bản quy định quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.
5. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định có rủi ro có sai sót trọng yếu mà lãnh đạo đơn vị không xác định được, kiểm toán viên nhà nước phải:
6. Xác định các rủi ro này có phải là loại rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị phải phát hiện được hay không và nếu đúng, tìm hiểu lý do tại sao quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị không xác định được các rủi ro có sai sót trọng yếu này;
7. Xem xét các ảnh hưởng đối với đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị.
8. Đánh giá về quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị có thể giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được đơn vị đã xác định được các rủi ro có thể xảy ra và cách thức đơn vị đã xử lý đối với những rủi ro đó. Việc đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về cách thức đơn vị xác định rủi ro hoạt động, cách thức đánh giá và xử lý những rủi ro đó giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được các rủi ro mà đơn vị phải đối mặt, đánh giá và xử lý đã thích hợp với đặc điểm của đơn vị hay chưa. Việc đánh giá này cũng giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

*Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về quy trình của đơn vị được kiểm toán để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:
2. Tìm hiểu về các khía cạnh đó trong quy trình của đơn vị đề cập đến:

* Các đánh giá liên tục và riêng biệt để giám sát tính hữu hiệu của các kiểm soát, việc xác định và khắc phục các khiếm khuyết trong kiểm soát đã được xác định;
* Chức năng kiểm toán nội bộ của đơn vị (nếu có) bao gồm: Nội dung, trách nhiệm và hoạt động của chức năng kiểm toán nội bộ.

1. Tìm hiểu về các nguồn thông tin được sử dụng trong quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ và cơ sở để lãnh đạo đơn vị xem xét thông tin là đủ tin cậy cho mục đích sử dụng;
2. Đánh giá xem quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ có phù hợp với hoàn cảnh của đơn vị hay không dựa trên đặc điểm và sự phức tạp của đơn vị.
3. Một số vấn đề kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi tìm hiểu cách thức đơn vị giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ:
4. Thiết kế của các hoạt động giám sát (định kỳ hay liên tục);
5. Hiệu suất và tần suất của hoạt động giám sát;
6. Đánh giá về kết quả của hoạt động giám sát một cách kịp thời để xác định xem kiểm soát có hiệu quả hay không;
7. Cách thức các khiếm khuyết đã xác định được xử lý thông qua các hành động khắc phục phù hợp, bao gồm các trao đổi kịp thời về những khiếm khuyết đó với những người chịu trách nhiệm thực hiện hành động khắc phục.
8. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét cách thức quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ xử lý trong việc giám sát các kiểm soát xử lý thông tin có sử dụng công nghệ thông tin. Các xem xét này có thể bao gồm:
9. Các kiểm soát để giám sát môi trường công nghệ thông tin phức tạp mà:

* Đánh giá tính hữu hiệu liên tục về thiết kế của các kiểm soát xử lý thông tin và sửa đổi các kiểm soát (khi thích hợp) đối với các thay đổi trong các điều kiện; hoặc
* Đánh giá tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát xử lý thông tin.

1. Các kiểm soát để giám sát các quyền được áp dụng trong các kiểm soát xử lý thông tin tự động để thực hiện việc phân nhiệm;
2. Các kiểm soát để giám sát cách thức các nhầm lẫn hoặc các khiếm khuyết trong kiểm soát liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính tự động được phát hiện và xử lý.
3. Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ là một quy trình liên tục nhằm đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và thực hiện các biện pháp khắc phục cần thiết kịp thời. Quy trình của đơn vị để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ có thể bao gồm các hoạt động đang thực hiện, các đánh giá riêng biệt (được tiến hành định kỳ) hoặc kết hợp cả hai. Các hoạt động giám sát đang thực hiện thường được xây dựng dựa trên các hoạt động định kỳ của một đơn vị và có thể bao gồm các hoạt động quản lý và giám sát thường xuyên.
4. Nếu đơn vị có kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu, xác định các thông tin về kiểm toán nội bộ có liên quan đến cuộc kiểm toán để xác định nội dung, lịch trình hoặc thu hẹp phạm vi các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện. Nếu trách nhiệm của kiểm toán nội bộ có liên quan đến việc lập báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các hoạt động mà kiểm toán nội bộ đã thực hiện, trong đó bao gồm việc soát xét kế hoạch và trao đổi về kế hoạch đó với kiểm toán nội bộ theo quy định tại CMKTNN 2610 (Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính).
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu nguồn thông tin liên quan đến hoạt động giám sát của đơn vị và cơ sở để lãnh đạo đơn vị đánh giá các thông tin là đủ tin cậy cho mục đích giám sát.

*Hệ thống thông tin và truyền thông*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về hệ thống thông tin và trao đổi thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:
2. Tìm hiểu các hoạt động xử lý thông tin của đơn vị bao gồm dữ liệu và thông tin của đơn vị, các nguồn lực được sử dụng trong các hoạt động đó và các chính sách để xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng:

* Cách thức thông tin luân chuyển trong hệ thống thông tin bao gồm: Các giao dịch được tạo lập, ghi chép, xử lý sửa chữa khi cần thiết, ghi nhận vào sổ kế toán tổng hợp và báo cáo trong báo cáo tài chính; thông tin về các sự kiện và điều kiện, ngoài các giao dịch được ghi nhận, xử lý và thuyết minh trong báo cáo tài chính;
* Tài liệu, hồ sơ kế toán, các khoản mục cụ thể trên báo cáo tài chính và các tài liệu, hồ sơ khác liên quan đến các luồng thông tin trong hệ thống thông tin;
* Quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị bao gồm các thông tin thuyết minh;
* Các nguồn lực của đơn vị bao gồm cả môi trường công nghệ thông tin.

1. Tìm hiểu cách thức đơn vị trao đổi các vấn đề quan trọng hỗ trợ việc lập báo cáo tài chính và các trách nhiệm báo cáo liên quan trong hệ thống thông tin và các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ:

* Giữa những nhân sự trong đơn vị bao gồm cách thức trao đổi các vai trò và trách nhiệm trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
* Thông tin với các cơ quan bên ngoài.

1. Đánh giá hệ thống thông tin và trao đổi thông tin của đơn vị có hỗ trợ thích hợp cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

*Các hoạt động kiểm soát*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu thành phần hoạt động kiểm soát thông qua việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bằng cách:
2. Xác định các kiểm soát xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu trong thành phần hoạt động kiểm soát như sau:

* Các kiểm soát nhằm xử lý một rủi ro được xác định là rủi ro đáng kể;
* Các kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ, kể cả bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh;
* Các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của thử nghiệm cơ bản, phải bao gồm các kiểm soát xử lý các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
* Các kiểm soát khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là thích hợp để giúp đạt được các mục tiêu của Đoạn 05 Chuẩn mực này đối với rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước.

1. Dựa trên các kiểm soát được xác định tại mục (i) Đoạn này, xác định các ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin của đơn vị có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin;
2. Đối với các ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin được xác định ở mục (ii) Đoạn này, xác định:

* Các rủi ro liên quan phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin;
* Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin của đơn vị nhằm xử lý các rủi ro đó.

1. Đối với từng kiểm soát được xác định tại mục (i) hoặc mục (iii) Đoạn này, kiểm toán viên nhà nước cần:

* Đánh giá liệu kiểm soát có được thiết kế hiệu quả để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hay được thiết kế hiệu quả để hỗ trợ hoạt động của các kiểm soát khác hay không;
* Xác định liệu kiểm soát có được thiết kế hiệu quả để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hay được thiết kế hiệu quả để hỗ trợ hoạt động của các kiểm soát khác hay không.

1. Kiểm toán nhà nước cần xác định và đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát theo quy định của Chuẩn mực này là:
2. Các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản. Việc đánh giá các kiểm soát đó cung cấp cơ sở cho việc thiết kế các thử nghiệm kiểm soát của kiểm toán viên nhà nước. Các kiểm soát này cũng bao gồm các kiểm soát xử lý các rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản sẽ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
3. Các kiểm soát bao gồm kiểm soát xử lý các rủi ro đáng kể và các kiểm soát đối với các bút toán ghi sổ. Việc xác định và đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với các kiểm soát này có thể ảnh hưởng đến hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự hiểu biết này cũng cung cấp cơ sở cho việc thiết kế của kiểm toán viên nhà nước về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá liên quan;
4. Các kiểm soát khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là thích hợp để kiểm toán viên có thể đáp ứng các mục tiêu của Đoạn 05 Chuẩn mực này đối với rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước.
5. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định và đánh giá kiểm soát chung về công nghệ thông tin đối với ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin đã xác định có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin vì các kiểm soát chung về công nghệ thông tin hỗ trợ duy trì tính hữu hiệu và liên tục của các kiểm soát xử lý thông tin. Thông thường một kiểm soát chung về công nghệ thông tin đơn lẻ không đủ để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

*Những khiếm khuyết về kiểm soát trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị*

1. Dựa trên đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định liệu có phải một hay nhiều khiếm khuyết kiểm soát đã được xác định.
2. Khi thực hiện đánh giá từng thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng các chính sách của đơn vị trong một thành phần kiểm soát nội bộ là không phù hợp với đặc điểm và hoàn cảnh của đơn vị. Việc xác định này có thể là dấu hiệu hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định các khiếm khuyết kiểm soát. Nếu đã xác định được một hoặc nhiều khiếm khuyết kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét ảnh hưởng của những khiếm khuyết kiểm soát đó đến việc thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo phù hợp với yêu cầu của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).
3. Nếu đã xác định được một hoặc nhiều khiếm khuyết kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng xét đoán chuyên môn để xem liệu khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp, các khiếm khuyết có tạo thành một khiếm khuyết nghiêm trọng hay không. Sự nghiêm trọng đó không chỉ phụ thuộc vào việc sai sót đã thực sự xảy ra hay chưa mà còn phụ thuộc vào khả năng sai sót có thể xảy ra và mức độ nghiêm trọng tiềm tàng của sai sót. Do đó, những khiếm khuyết nghiêm trọng vẫn có thể tồn tại mặc dù kiểm toán viên nhà nước không phát hiện được các sai sót trong quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần kịp thời trao đổi bằng văn bản với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

1. Kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu nhằm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Bằng chứng kiểm toán này cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính ở mức rủi ro kiểm toán thấp có thể chấp nhận được.

*Xác định rủi ro có sai sót trọng yếu*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định xem các rủi ro này có tồn tại hay không ở:
2. Cấp độ báo cáo tài chính; hoặc
3. Cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các cơ sở dẫn liệu có liên quan và các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh thông tin quan trọng có liên quan.

*Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính*

1. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính là những rủi ro có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể báo cáo tài chính và có ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu. Các rủi ro này có thể không phải là rủi ro có thể phát hiện được với các cơ sở dẫn liệu cụ thể tại các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh. Các rủi ro này đại diện cho các tình huống có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (như lãnh đạo đơn vị khống chế kiểm soát nội bộ). Các rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể liên quan đến việc xem xét của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
2. Việc kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cấp độ báo cáo tài chính bị ảnh hưởng bởi hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Đặc biệt, rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể phát sinh từ những khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát hoặc từ các sự kiện hoặc điều kiện bên ngoài như điều kiện kinh tế suy giảm.
3. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước bao gồm các đánh giá có liên quan về môi trường kiểm soát và các thành phần khác của hệ thống kiểm soát nội bộ có thể dẫn đến nghi ngờ đối với khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.
4. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định ở cấp độ báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các rủi ro đó và:
5. Xác định xem những rủi ro đó có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro ở cấp độ cơ sở dẫn liệu không;
6. Đánh giá bản chất và mức độ ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính.
7. Việc xác định rủi ro ở cấp độ báo cáo tài chính có thể bao gồm việc xem xét các vấn đề liên quan đến môi trường chính trị, lợi ích công chúng và độ nhạy cảm của chương trình được kiểm toán.

*Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu*

1. Các cơ sở dẫn liệu được kiểm toán viên nhà nước sử dụng để xem xét các loại sai sót tiềm tàng có thể xảy ra được chia thành những dạng sau:
2. Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, sự kiện và thuyết minh liên quan trong kỳ được kiểm toán:

* Tính phát sinh: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận hoặc thuyết minh đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;
* Tính đầy đủ: Tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận, tất cả các thuyết minh có liên quan cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
* Tính chính xác: Số liệu và dữ liệu khác liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được ghi nhận một cách thích hợp, và các thuyết minh có liên quan đã được đo lường, trình bày thích hợp;
* Đúng kỳ: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;
* Phân loại: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản;
* Trình bày: Các giao dịch, sự kiện được tổng hợp hoặc không tổng hợp là thích hợp và được trình bày một cách rõ ràng; các thuyết minh có liên quan là phù hợp, dễ hiểu theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

1. Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản và thông tin thuyết minh liên quan vào cuối kỳ:

* Tính hiện hữu: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;
* Quyền và nghĩa vụ: Đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản của đơn vị và có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả của đơn vị;
* Tính đầy đủ: Tất cả các tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ; tất cả các thuyết minh liên quan cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
* Tính chính xác, đánh giá và phân bổ: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu đã được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và bất kỳ kết quả đánh giá và điều chỉnh liên quan đến phân bổ đã được ghi nhận phù hợp và các thuyết minh liên quan đã được đo lường và trình bày phù hợp;
* Phân loại: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu đã được ghi nhận trên khoản mục phù hợp;
* Trình bày: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu được tổng hợp và không được tổng hợp là phù hợp và trình bày rõ ràng, dễ hiểu theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

*Đánh giá rủi ro tiềm tàng*

1. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá rủi ro tiềm tàng bằng cách đánh giá khả năng xảy ra và mức độ của sai sót. Khi thực hiện như vậy, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét đến cách thức và mức độ:
2. Các yếu tố rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng đến khả năng các cơ sở dẫn liệu có liên quan bị sai sót;
3. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro tiềm tàng đối với rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định xem có rủi ro có sai sót trọng yếu nào được đánh giá là rủi ro đáng kể hay không. Việc xác định các rủi ro đáng kể cho phép kiểm toán viên nhà nước tập trung nhiều hơn vào các rủi ro nằm ở mức cận trên trong khoảng phân bố rủi ro tiềm tàng, thông qua việc thực hiện các biện pháp xử lý bắt buộc nhất định.
5. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hay không.

*Đánh giá rủi ro kiểm soát*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro kiểm soát. Nếu kiểm toán viên nhà nước không có kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát thì việc đánh giá rủi ro kiểm soát của kiểm toán viên nhà nước phải được xem như đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu giống với việc đánh giá rủi ro tiềm tàng.

*Đánh giá bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá bằng chứng kiểm toán thu được từ các thủ tục đánh giá rủi ro có cung cấp cơ sở thích hợp cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu không. Nếu không, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro bổ sung cho đến khi bằng chứng kiểm toán được thu thập cung cấp được cơ sở thích hợp cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét đến tất cả bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro, cho dù là bằng chứng chứng thực hay bằng chứng mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
2. Bằng chứng kiểm toán thu thập được từ việc thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro cung cấp cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Điều này tạo cơ sở cho kiểm toán viên nhà nước thiết kế về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo yêu cầu của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính). Theo đó, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro cung cấp cơ sở để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn ở cấp độ báo cáo tài chính và cơ sở dẫn liệu.
3. Bằng chứng kiểm toán từ các thủ tục đánh giá rủi ro bao gồm cả thông tin hỗ trợ và chứng thực cho các khẳng định của nhà quản lý và bất kỳ thông tin nào mâu thuẫn với các cơ sở dẫn liệu đó theo hướng dẫn tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
4. Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán từ các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước xem xét liệu có đủ hiểu biết về đơn vị và môi trường của đơn vị được kiểm toán, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị hay không để có thể xác định rủi ro có sai sót trọng yếu cũng như liệu có bất kỳ bằng chứng nào mâu thuẫn có thể chỉ ra rủi ro có sai sót trọng yếu hay không.

*Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu nhưng không được xác định là quan trọng*

1. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trọng yếu mà không được xác định là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu việc xác định của kiểm toán viên nhà nước có còn phù hợp hay không.
2. Có thể có các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh là trọng yếu nhưng không được xác định là các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh quan trọng (nghĩa là không có cơ sở dẫn liệu có liên quan nào được xác định).
3. Các thủ tục kiểm toán nhằm xử lý các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh trọng yếu nhưng không được xác định là quan trọng được đề cập tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính). Khi một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh được xác định là quan trọng theo Đoạn 43 Chuẩn mực này, nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó cũng là một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin trọng yếu theo yêu cầu tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

*Sửa đổi đánh giá rủi ro*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được thông tin mới không nhất quán với bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã dựa vào để xác định hoặc đánh giá ban đầu về rủi ro có sai sót trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải sửa đổi việc xác định hoặc đánh giá rủi ro.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những tài liệu liên quan đến:
2. Các nội dung chính liên quan đến hiểu biết về đơn vị được kiểm toán, môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, hệ thống kiểm soát nội bộ…; nguồn thông tin mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được và các thủ tục đánh giá rủi ro đã thực hiện;
3. Rủi ro có sai sót trọng yếu đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm cả rủi ro đáng kể và rủi ro mà nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và cơ sở cho các xét đoán quan trọng được đưa ra.

Phụ lục 01

HIỂU BIẾT VỀ CÁC YẾU TỐ RỦI RO TIỀM TÀNG

Phụ lục này giải thích chi tiết hơn về các yếu tố rủi ro tiềm tàng cũng như các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi tìm hiểu và áp dụng các yếu tố rủi ro tiềm tàng trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Các yếu tố rủi ro tiềm tàng

A1. Các yếu tố rủi ro tiềm tàng là đặc điểm của một sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng đến khả năng cơ sở dẫn liệu của một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay những thông tin thuyết minh có thể chứa đựng sai sót trọng yếu, khi xét riêng lẻ hay tổng hợp lại, trước khi xem xét đến bất kỳ kiểm soát nào có liên quan. Các yếu tố đó có thể là định tính hoặc định lượng và bao gồm sự phức tạp, tính chủ quan, sự thay đổi, sự không chắc chắn hoặc khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị hoặc các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khác trong phạm vi các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng theo hướng dẫn tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong kiểm toán tài chính). Để tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị cũng như khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các chính sách kế toán của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cũng phải tìm hiểu các yếu tố rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng như thế nào đến khả năng dễ xảy ra sai sót của các cơ sở dẫn liệu trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, theo yêu cầu tại Đoạn 11 Chuẩn mực này.

A2. Các yếu tố rủi ro tiềm tàng liên quan đến việc lập thông tin theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (trong đoạn này được gọi là “thông tin bắt buộc”) bao gồm:

1. Sự phức tạp: Phát sinh từ bản chất của thông tin hoặc cách thức tạo lập thông tin theo yêu cầu bao gồm khi các quy trình tạo lập như vậy vốn khó áp dụng hơn;
2. Tính chủ quan: Phát sinh từ những hạn chế vốn có trong khả năng tạo lập thông tin một cách khách quan, do hạn chế về kiến ​​thức hoặc thông tin, do đó, lãnh đạo đơn vị có thể cần phải đưa ra lựa chọn hoặc xét đoán chủ quan về cách tiếp cận thích hợp để thực hiện và kết quả thông tin để đưa vào báo cáo tài chính. Do các cách tiếp cận khác nhau để lập thông tin theo yêu cầu, các kết quả khác nhau có thể dẫn đến việc áp dụng thích hợp các yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Khi những hạn chế về kiến ​​thức hoặc dữ liệu gia tăng, tính chủ quan trong các xét đoán có thể do các cá nhân độc lập và có hiểu biết hợp lý đưa ra cũng như tính đa dạng trong các kết quả có thể có của các xét đoán đó sẽ tăng lên;
3. Sự thay đổi: Các kết quả từ các sự kiện hoặc điều kiện theo thời gian, ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị hoặc các khía cạnh kinh tế, kế toán, quy định, ngành nghề hoặc các khía cạnh khác của môi trường mà đơn vị hoạt động, khi các ảnh hưởng của các sự kiện hoặc điều kiện đó được phản ánh trong thông tin theo yêu cầu. Các sự kiện hoặc điều kiện đó có thể xảy ra trong hoặc giữa các kỳ báo cáo tài chính;
4. Sự không chắc chắn: Phát sinh khi thông tin được yêu cầu không thể được lập chỉ dựa trên dữ liệu đủ chính xác và toàn diện có thể xác minh được thông qua quan sát trực tiếp. Khi không thể quan sát trực tiếp, trong những trường hợp này, có thể cần phải thực hiện cách tiếp cận là áp dụng kiến ​​thức sẵn có để lập thông tin bằng cách sử dụng dữ liệu quan sát đủ chính xác và toàn diện, trong phạm vi có sẵn và các giả định hợp lý được hỗ trợ bởi dữ liệu sẵn có phù hợp nhất. Các ràng buộc về sự sẵn có của kiến ​​thức hoặc dữ liệu không nằm trong tầm kiểm soát của lãnh đạo đơn vị (chịu sự ràng buộc về chi phí khi thích hợp) là nguồn gốc của sự không chắc chắn và không thể loại bỏ ảnh hưởng của chúng đối với việc lập thông tin cần thiết;
5. Khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị hoặc các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khác trong phạm vi các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng: Tính dễ xảy ra sai sót đối với sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị là kết quả của các điều kiện khiến lãnh đạo đơn vị dễ cố ý hoặc vô ý trong việc duy trì tính khách quan trong việc lập thông tin. Sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị thường gắn với một số điều kiện nhất định có khả năng dẫn đến việc không duy trì tính khách quan trong việc thực hiện xét đoán, điều này có thể dẫn đến sai sót trọng yếu về thông tin là gian lận nếu cố ý.

A3. Khi sự phức tạp là một yếu tố rủi ro tiềm tàng thì có thể có nhu cầu tiềm tàng đối với các quy trình phức tạp hơn để lập thông tin và các quy trình này có thể khó áp dụng hơn. Theo đó, việc áp dụng các quy trình này có thể đòi hỏi cần có các kỹ năng hoặc kiến ​​thức chuyên ngành và có thể yêu cầu sử dụng chuyên gia của đơn vị được kiểm toán.

A4. Khi xét đoán của lãnh đạo đơn vị mang tính chủ quan hơn thì khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị cũng có thể tăng lên, dù là vô tình hay cố ý.

Ví dụ về các sự kiện hoặc điều kiện có thể làm tăng sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu

A5. Dưới đây là ví dụ về các sự kiện (bao gồm cả các giao dịch) và các điều kiện có thể cho thấy sự tồn tại của rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, ở cấp độ báo cáo tài chính hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các ví dụ đưa ra yếu tố rủi ro tiềm tàng bao gồm một loạt các sự kiện và điều kiện; tuy nhiên, không phải tất cả các sự kiện và điều kiện đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán và các ví dụ dưới đây có thể không hoàn toàn đầy đủ. Các sự kiện và điều kiện đã được phân loại theo yếu tố rủi ro tiềm tàng có thể có ảnh hưởng lớn nhất trong các hoàn cảnh cụ thể. Do mối quan hệ lẫn nhau giữa các yếu tố rủi ro tiềm tàng, các sự kiện và điều kiện ví dụ cũng có thể chịu hoặc bị ảnh hưởng bởi các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác ở các mức độ khác nhau.

1. Sự phức tạp

* Các hoạt động liên quan đến quy định pháp lý có độ phức tạp cao;
* Tồn tại nhiều mối quan hệ liên doanh, liên kết phức tạp;
* Các đo lường kế toán liên quan đến các quy trình phức tạp;
* Sử dụng các nguồn tài trợ ghi nhận ngoài bảng cân đối kế toán, những đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc có những thỏa thuận tài chính phức tạp.

1. Tính chủ quan: Sử dụng tiêu chí có phạm vi rộng để đo lường ước tính kế toán; nhà quản lý lựa chọn phương pháp kỹ thuật hoặc mô hình định giá cho tài sản dài hạn, như bất động sản đầu tư;
2. Sự thay đổi

* Các hoạt động ở những khu vực kinh tế không ổn định như tiền tệ bị mất giá nghiêm trọng hoặc nền kinh tế bị lạm phát ở mức cao;
* Ảnh hưởng bởi sự thay đổi của thị trường;
* Các vấn đề về tính hoạt động liên tục và tính thanh khoản;
* Những thay đổi trong ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động;
* Những thay đổi trong dây chuyền cung cấp; phát triển hoặc giới thiệu các sản phẩm hoặc dịch vụ mới, hoặc sử dụng dây chuyền sản xuất mới;
* Mở rộng phạm vi hoạt động trên nhiều địa điểm mới;
* Các thay đổi trong đơn vị như mua sắm lớn hoặc tái cơ cấu hoặc các sự kiện bất thường khác;
* Những thay đổi về nhân sự chủ chốt bao gồm việc thôi việc của những người điều hành chủ chốt;
* Những thay đổi trong môi trường công nghệ thông tin;
* Cài đặt các hệ thống công nghệ thông tin mới, quan trọng liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
* Áp dụng các quy định kế toán mới;
* Các cuộc điều tra về hoạt động của đơn vị.

1. Sự không chắc chắn: Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến các đo lường không chắc chắn đáng kể bao gồm các ước tính các khoản đầu tư dựa trên dữ liệu về giá cổ phiếu hay tỷ lệ lãi vay trong khi thị trường liên tục biến động;
2. Khả năng dễ xảy ra sai sót do sự thiên lệch của nhà quản lý hoặc các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khác trong phạm vi các yếu tố này ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng:

* Cơ hội cho nhà quản lý và nhân viên thực hiện lập và trình bày báo cáo tài chính gian lận bao gồm cả việc bỏ sót hoặc che giấu thông tin trọng yếu trong các thuyết minh;
* Các giao dịch bất thường có giá trị lớn hoặc các giao dịch không có hệ thống bao gồm các giao dịch nội bộ và các giao dịch có doanh thu lớn vào cuối kỳ;
* Các giao dịch được ghi nhận theo ý định của người lãnh đạo như tái cơ cấu nợ, tài sản chờ thanh lý và phân loại chứng khoán kinh doanh.

Các sự kiện hoặc điều kiện khác có thể cho thấy rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính:

1. Thiếu hụt về nhân sự có khả năng phù hợp về kế toán và về lập và trình bày báo cáo tài chính;
2. Các khiếm khuyết trong kiểm soát trong môi trường kiểm soát, quy trình đánh giá rủi ro và quy trình giám sát và đặc biệt là những khiếm khuyết không được lãnh đạo đơn vị xử lý;
3. Những sai sót, nhầm lẫn trong quá khứ hoặc có những điều chỉnh có giá trị lớn tại thời điểm cuối năm.

Phụ lục 02

MỘT SỐ LƯU Ý KHI TÌM HIỂU VỀ CÔNG NGHỆ THÔNG TIN

Một số vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét khi tìm hiểu việc sử dụng công nghệ thông tin trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

Tìm hiểu việc sử dụng công nghệ thông tin trong các thành phần của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán

A1. Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có các yếu tố thủ công và yếu tố tự động. Sự kết hợp giữa các yếu tố thủ công và tự động của một đơn vị thay đổi theo bản chất và sự phức tạp của việc sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị đó. Việc sử dụng công nghệ thông tin ảnh hưởng đến cách thức xử lý, lưu trữ và trao đổi thông tin liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và do đó, ảnh hưởng đến cách thức thiết kế và thực hiện hệ thống kiểm soát nội bộ. Công nghệ thông tin mang lại lợi ích cho hệ thống kiểm soát nội bộ bằng cách cho phép đơn vị:

1. Áp dụng nhất quán các quy tắc hoạt động được xác định trước và thực hiện các phép tính phức tạp trong việc xử lý khối lượng lớn các giao dịch hoặc dữ liệu;
2. Nâng cao tính kịp thời, sẵn sàng và chính xác của thông tin;
3. Tạo điều kiện thuận lợi cho việc phân tích bổ sung thông tin;
4. Nâng cao khả năng giám sát việc thực hiện các hoạt động của đơn vị và các chính sách của đơn vị và các thủ tục;
5. Giảm thiểu rủi ro mà các kiểm soát sẽ bị vi phạm;
6. Nâng cao khả năng đạt được sự phân công phân nhiệm hữu hiệu bằng cách thực hiện các kiểm soát an ninh trong các ứng dụng công nghệ thông tin, cơ sở dữ liệu và hệ điều hành.

A2. Đặc điểm của các yếu tố thủ công hoặc tự động có liên quan đến việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Các kiểm soát tự động có thể đáng tin cậy hơn các kiểm soát thủ công vì các kiểm soát tự động không thể dễ dàng bị bỏ sót hoặc bị khống chế và ít mắc phải các sai sót đơn giản. Các kiểm soát tự động có thể hữu hiệu hơn các kiểm soát thủ công trong các trường hợp sau:

1. Khối lượng giao dịch lớn và thường xuyên lặp lại hoặc các tình huống lỗi có thể dự đoán, có thể được ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa bằng các kiểm soát được tự động hóa;
2. Các hoạt động kiểm soát mà cách thức thực hiện có thể thiết kế và tự động hóa một cách phù hợp.

*Tìm hiểu việc sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị trong hệ thống thông tin*

A3. Hệ thống thông tin của đơn vị có thể bao gồm việc sử dụng các yếu tố thủ công và tự động, các yếu tố này cũng ảnh hưởng đến cách thức mà các giao dịch được tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo.

A4. Để tìm hiểu về môi trường công nghệ thông tin liên quan đến các luồng giao dịch và xử lý thông tin trong hệ thống thông tin, kiểm toán viên nhà nước thu thập thông tin về bản chất và đặc điểm của các ứng dụng công nghệ thông tin được sử dụng cũng như cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin và công nghệ thông tin hỗ trợ.

*Công nghệ mới nổi*

A5. Các đơn vị có thể sử dụng các công nghệ mới nổi (ví dụ chuỗi khối, robot hoặc trí tuệ nhân tạo) để tăng hiệu quả hoạt động hoặc cải thiện việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong trường hợp này kiểm toán viên nhà nước có thể đưa các công nghệ đó vào việc xác định các ứng dụng công nghệ thông tin và các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

*Khả năng điều chỉnh theo quy mô và sự phức tạp*

A6. Việc tìm hiểu về môi trường công nghệ thông tin của đơn vị có thể dễ dàng hơn đối với một đơn vị ít phức tạp có sử dụng phần mềm thương mại và khi đơn vị đó không có quyền truy cập vào mã nguồn để thực hiện bất kỳ thay đổi nào trong chương trình. Các đơn vị này có thể không có tài nguyên công nghệ thông tin chuyên dụng nhưng có thể có một người được chỉ định trong vai trò quản trị viên nhằm mục đích cấp quyền truy cập của nhân viên hoặc cài đặt các bản cập nhật do nhà cung cấp cung cấp cho các ứng dụng công nghệ thông tin.

A7. Môi trường công nghệ thông tin phức tạp có thể bao gồm các ứng dụng công nghệ thông tin được tùy chỉnh cao hoặc tích hợp cao và do đó, có thể đòi hỏi nhiều nỗ lực hơn để tìm hiểu. Các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc các ứng dụng công nghệ thông tin có thể được tích hợp với các ứng dụng công nghệ thông tin khác. Việc tích hợp như vậy có thể liên quan đến các ứng dụng công nghệ thông tin được sử dụng trong hoạt động của đơn vị và cung cấp thông tin cho các ứng dụng công nghệ thông tin liên quan đến các luồng giao dịch và xử lý thông tin trong hệ thống thông tin của đơn vị.

*Xác định các ứng dụng công nghệ thông tin có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin*

A8. Thông qua việc hiểu rõ bản chất và sự phức tạp của môi trường công nghệ thông tin của đơn vị bao gồm bản chất và mức độ của các kiểm soát xử lý thông tin, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định các ứng dụng công nghệ thông tin mà đơn vị đang dựa vào để xử lý chính xác và duy trì tính toàn vẹn của thông tin tài chính. Việc xác định các ứng dụng công nghệ thông tin mà đơn vị dựa vào có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên nhà nước trong việc thử nghiệm các kiểm soát tự động trong các ứng dụng công nghệ thông tin đó.

A9. Đối với các báo cáo do hệ thống tạo ra được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về tính đầy đủ và chính xác của các báo cáo bằng cách kiểm tra cơ bản các đầu vào và đầu ra của báo cáo. Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát đối với việc lập và duy trì báo cáo, việc ứng dụng công nghệ thông tin để lập báo cáo có thể phát sinh rủi ro. Ngoài ra, có thể kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin nhằm xử lý các rủi ro liên quan đến các thay đổi chương trình không phù hợp hoặc thay đổi trái phép đối với báo cáo hoặc các thay đổi dữ liệu trong báo cáo.

A10. Một số ứng dụng công nghệ thông tin có thể có chức năng tự kết xuất báo cáo. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xác định các nguồn của báo cáo do hệ thống tạo ra để xác định có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

*Công cụ tính toán của người sử dụng cuối*

A11. Việc thiết kế và triển khai các kiểm soát về quyền truy cập và thay đổi đối với các công cụ tính toán của người sử dụng có thể là một thách thức và các kiểm soát như vậy hiếm khi tương đương hoặc hữu hiệu như các kiểm soát chung về công nghệ thông tin. Kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét sự kết hợp của các kiểm soát xử lý thông tin, có tính đến mục đích và sự phức tạp của quá trình tính toán của người sử dụng cuối liên quan.

Khả năng điều chỉnh theo quy mô và sự phức tạp

A12. Việc duy trì tính toàn vẹn của thông tin được lưu trữ và xử lý trong hệ thống thông tin có thể thay đổi tùy theo sự phức tạp và khối lượng của các giao dịch liên quan và thông tin khác. Sự phức tạp và khối lượng dữ liệu hỗ trợ cho một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng càng lớn thì đơn vị càng ít có khả năng duy trì tính toàn vẹn của thông tin đó thông qua các kiểm soát xử lý thông tin. Trong một số trường hợp, khi khối lượng và sự phức tạp của các giao dịch ít hơn, lãnh đạo đơn vị có thể kiểm soát xử lý thông tin đủ để xác minh tính chính xác và đầy đủ của dữ liệu. Khi đơn vị dựa vào các kiểm soát chung về công nghệ thông tin để duy trì tính toàn vẹn của thông tin được sử dụng, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng các ứng dụng công nghệ thông tin để duy trì thông tin đó có thể có rủi ro phát sinh.

*Các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin*

A13. Khi kiểm toán viên nhà nước xác định các ứng dụng công nghệ thông tin có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin, các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin cũng thường có thể có rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

A14. Khi các ứng dụng công nghệ thông tin được kiểm toán viên nhà nước xác định có thể có rủi ro phát sinh, cơ sở dữ liệu nơi lưu trữ dữ liệu đã được xử lý bởi một ứng dụng công nghệ thông tin thường cũng được xác định theo. Vì khả năng hoạt động của ứng dụng công nghệ thông tin thường phụ thuộc vào hệ điều hành và các ứng dụng, cơ sở dữ liệu có thể được truy cập trực tiếp từ hệ điều hành nên hệ điều hành thường chịu rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin.

*Xác định các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin và các kiểm soát chung về công nghệ thông tin*

A15. Rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin bao gồm các rủi ro liên quan đến việc dựa vào các ứng dụng công nghệ thông tin không phù hợp, các ứng dụng đang xử lý dữ liệu không chính xác hoặc cả hai như:

1. Truy cập trái phép vào dữ liệu có thể dẫn đến việc phá hủy dữ liệu hoặc thay đổi dữ liệu không phù hợp bao gồm việc ghi chép các giao dịch trái phép hoặc không có thật, hoặc ghi lại các giao dịch không chính xác. Rủi ro đặc biệt có thể phát sinh khi nhiều người sử dụng truy cập vào một cơ sở dữ liệu chung;
2. Khả năng nhân sự công nghệ thông tin có được các đặc quyền truy cập vượt quá những đặc quyền cần thiết để thực hiện các nhiệm vụ được giao, do đó phá vỡ sự phân nhiệm;
3. Thay đổi trái phép đối với dữ liệu trong tệp chính;
4. Các thay đổi trái phép đối với các ứng dụng công nghệ thông tin hoặc các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin;
5. Thất bại trong việc thực hiện các thay đổi cần thiết đối với các ứng dụng công nghệ thông tin hoặc các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin;
6. Sự can thiệp thủ công không thích hợp;
7. Có khả năng mất dữ liệu hoặc không thể truy cập dữ liệu theo yêu cầu.

Phụ lục 03

MỘT SỐ LƯU Ý KHI TÌM HIỂU

CÁC KIỂM SOÁT CHUNG VỀ CÔNG NGHỆ THÔNG TIN

A1. Bản chất của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin thường được triển khai cho từng khía cạnh của môi trường công nghệ thông tin:

* + 1. Các ứng dụng: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp ứng dụng công nghệ thông tin sẽ tương quan với bản chất và phạm vi của chức năng ứng dụng và các đường dẫn truy cập được phép trong công nghệ. Ví dụ, sẽ có nhiều kiểm soát hơn đối với các ứng dụng công nghệ thông tin tích hợp cao phù hợp với các tùy chọn bảo mật phức tạp hơn là một ứng dụng công nghệ thông tin kế thừa hỗ trợ một số lượng nhỏ số dư tài khoản với các phương thức truy cập chỉ thông qua các giao dịch;
    2. Cơ sở dữ liệu: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp cơ sở dữ liệu thường xử lý các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin liên quan đến cập nhật trái phép thông tin cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính trong cơ sở dữ liệu thông qua truy cập cơ sở dữ liệu trực tiếp hoặc thực hiện một tập lệnh hoặc chương trình;
    3. Hệ điều hành: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp hệ điều hành thường xử lý các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin liên quan đến truy cập quản trị, việc cung cấp này có thể tạo điều kiện thuận lợi cho việc khống chế các kiểm soát khác. Điều này bao gồm các hành động như xâm phạm thông tin đăng nhập của người sử dụng khác, thêm người sử dụng mới trái phép, tải phần mềm độc hại hoặc thực thi tập lệnh hoặc các chương trình trái phép khác;
    4. Mạng: Các kiểm soát chung về công nghệ thông tin ở lớp mạng thường xử lý các rủi ro phát sinh từ việc sử dụng công nghệ thông tin liên quan đến phân đoạn mạng, truy cập từ xa và xác thực. Các kiểm soát mạng có thể phù hợp khi một đơn vị có các ứng dụng chạy trên trang tin điện tử được sử dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Kiểm soát mạng cũng có thể phù hợp khi đơn vị có các mối quan hệ đối tác quan trọng hoặc bên thứ ba thuê ngoài, điều này có thể làm tăng việc truyền dữ liệu và nhu cầu truy cập từ xa.

A2. Ví dụ về các kiểm soát chung về công nghệ thông tin có thể tồn tại, được tổ chức theo quy trình công nghệ thông tin bao gồm:

(i) Quy trình quản lý quyền truy cập

* Xác thực: Các kiểm soát bảo đảm người sử dụng truy cập vào ứng dụng công nghệ thông tin hoặc khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin đang sử dụng thông tin đăng nhập của chính người sử dụng (nghĩa là người sử dụng không sử dụng thông tin đăng nhập của người dùng khác);
* Thẩm quyền: Các kiểm soát cho phép người sử dụng truy cập thông tin cần thiết cho các trách nhiệm công việc của họ và không vì mục đích khác ngoài công việc, tạo điều kiện phân nhiệm một cách thích hợp;
* Cấp phép: Các kiểm soát để cấp quyền truy cập cho người sử dụng mới và các sửa đổi đối với đặc quyền truy cập của người sử dụng hiện tại;
* Hủy cấp phép: Các kiểm soát để xóa quyền truy cập của người sử dụng khi chấm dứt hoặc chuyển giao;
* Quyền truy cập đặc quyền: Các kiểm soát quyền truy cập của quản trị viên hoặc quyền truy cập của người sử dụng quan trọng;
* Soát xét quyền truy cập của người sử dụng*:* Các kiểm soát để xác nhận lại hoặc đánh giá quyền truy cập của người sử dụng để cấp thẩm quyền liên tục theo thời gian;
* Kiểm soát cấu hình bảo mật: Mỗi công nghệ thường có các cài đặt cấu hình chính giúp hạn chế quyền truy cập vào môi trường;
* Truy cập vật lý: Các kiểm soát quyền truy cập vật lý vào trung tâm dữ liệu và phần cứng, vì quyền truy cập đó có thể được sử dụng để khống chế các kiểm soát khác.

(ii) Quy trình quản lý chương trình hoặc các thay đổi khác đối với môi trường công nghệ thông tin:

* Quy trình quản lý sự thay đổi: Các kiểm soát quy trình để thiết kế, lập trình, thử nghiệm và triển khai các thay đổi sang môi trường sản xuất (nghĩa là người sử dụng cuối);
* Sự phân nhiệm đối với triển khai các thay đổi: Các kiểm soát tách biệt quyền truy cập để thực hiện và triển khai các thay đổi sang môi trường sản xuất;
* Phát triển, mua lại hoặc triển khai hệ thống: Các kiểm soát đối với việc phát triển hoặc triển khai ứng dụng công nghệ thông tin ban đầu (hoặc liên quan đến các khía cạnh khác của môi trường công nghệ thông tin);
* Chuyển đổi dữ liệu: Các kiểm soát đối với việc chuyển đổi dữ liệu trong quá trình phát triển, triển khai hoặc nâng cấp môi trường công nghệ thông tin.

(iii) Quy trình quản lý hoạt động công nghệ thông tin

* Lập kế hoạch làm việc: Các kiểm soát đối với quyền truy cập để lên lịch và bắt đầu các công việc hoặc chương trình có thể ảnh hưởng đến việc lập báo cáo tài chính;
* Giám sát công việc: Các kiểm soát để giám sát các công việc hoặc chương trình lập và trình bày báo cáo tài chính để thực hiện thành công;
* Sao lưu và phục hồi: Các kiểm soát để bảo đảm sao lưu dữ liệu lập và trình bày báo cáo tài chính diễn ra theo kế hoạch và dữ liệu đó luôn sẵn có và có thể được truy cập để khôi phục kịp thời trong trường hợp mất điện hoặc bị tấn công;
* Phát hiện xâm nhập: Các kiểm soát để theo dõi các lỗ hổng và/hoặc sự xâm nhập trong môi trường công nghệ thông tin.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2320

XÁC ĐỊNH VÀ VẬN DỤNG TRỌNG YẾU KIỂM TOÁN

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2320 (Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước trong việc xây dựng hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và áp dụng trọng yếu kiểm toán khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Trọng yếu kiểm toán: Là khái niệm về tầm cỡ (hay quy mô) và bản chất của các sai sót, những thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác có thể làm sai lệch đáng kể đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán, làm ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin.

Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin thiếu, thông tin không chính xác hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét ở cả hai phương diện định lượng và định tính:

* + - * Về mặt định lượng, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi đạt đến một giá trị nhất định có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của đối tượng sử dụng thông tin tài chính;
      * Về mặt định tính, các sai sót, thông tin thiếu hoặc thông tin không chính xác được coi là trọng yếu khi bản chất của nó có thể gây ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính cho dù quy mô sai sót có thể nhỏ.

1. Mức trọng yếu*:* Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có;
2. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán (sau đây gọi là mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính): Là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng ở mức đó báo cáo tài chính có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính thường được tính bằng tỷ lệ phần trăm (%) trên giá trị tiêu chí được lựa chọn;
3. Mức trọng yếu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh: Là giá trị tối đa của toàn bộ sai sót đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng ở mức đó thông tin của nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin;
4. Mức trọng yếu thực hiện: Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhằm giảm khả năng sai sót tới mức thấp hợp lý để tổng hợp ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và các sai sót không được phát hiện không vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.

Trong trường hợp liên quan đến mức trọng yếu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, mức trọng yếu thực hiện cũng được xác định để làm giảm khả năng xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó tới mức thấp có thể chấp nhận được.

1. Ngưỡng sai sót không đáng kể*:* Là mức giá trị do kiểm toán viên nhà nước xác định mà sai sót dưới mức đó được coi là sai sót không đáng kể và tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục đích xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán

1. Trọng yếu kiểm toán là cơ sở giúp kiểm toán viên nhà nước:
   * + 1. Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro;
       2. Nhận biết và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;
       3. Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán trong quá trình kiểm toán;
       4. Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán (nếu có); đưa ra đánh giá về ảnh hưởng của các sai sót và hình thành ý kiến kiểm toán.

Một số lưu ý khi xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán

1. Để xác định trọng yếu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước căn cứ vào nguyên tắc “trọng yếu” trong lập và trình bày báo cáo tài chính được quy định và hướng dẫn tại các chuẩn mực và chế độ kế toán.

Trường hợp chuẩn mực và chế độ kế toán không quy định và hướng dẫn nguyên tắc “trọng yếu” trong lập và trình bày báo cáo tài chính, các đặc tính dưới đây là căn cứ để xác định trọng yếu kiểm toán:

1. Sai sót được coi là trọng yếu nếu những sai sót này, khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của đối tượng sử dụng thông tin tài chính;
2. Những xét đoán về tính trọng yếu của sai sót cần được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể, ở cả góc độ quy mô hay bản chất của sai sót, hoặc kết hợp cả hai;
3. Những xét đoán về các vấn đề trọng yếu phải dựa trên việc xem xét các nhu cầu chung về thông tin tài chính của các đối tượng sử dụng thông tin chủ yếu.
4. Trọng yếu kiểm toán cần được xem xét cả về mặt định lượng và định tính. Khi xét đoán tính trọng yếu của sai sót đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước không chỉ dựa vào quy mô của sai sót (khía cạnh định lượng) mà còn phải xem xét bản chất của sai sót trong từng hoàn cảnh cụ thể (khía cạnh định tính). Việc xác định mức trọng yếu kiểm toán trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán có thể giúp kiểm toán viên nhà nước có cơ sở xét đoán tính trọng yếu của sai sót về mặt quy mô; tuy nhiên, trong một số hoàn cảnh cụ thể, sai sót có thể được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của sai sót đó thấp hơn mức trọng yếu.
5. Trọng yếu kiểm toán là một khái niệm tương đối hơn là một khái niệm tuyệt đối. Một sai sót với quy mô nhất định có thể là sai sót trọng yếu trong hoàn cảnh này nhưng lại không trọng yếu trong hoàn cảnh khác. Do đó, không thể xây dựng mức trọng yếu chung để áp dụng cho mọi đơn vị được kiểm toán.
6. Xác định trọng yếu kiểm toán là công việc xét đoán mang tính chuyên môn, phụ thuộc nhiều vào tính chủ quan cũng như nhận thức của kiểm toán viên nhà nước về nhu cầu đối với thông tin tài chính của các đối tượng sử dụng thông tin.
7. Kiểm toán viên nhà nước phải vận dụng khái niệm trọng yếu kiểm toán trong suốt quá trình kiểm toán, cả khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, khi đánh giá ảnh hưởng của những sai sót đã phát hiện trong quá trình kiểm toán và khi hình thành ý kiến kiểm toán.

Xây dựng hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán

1. Kiểm toán nhà nước cần xây dựng hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán nhằm quy định, hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định, vận dụng trọng yếu kiểm toán một cách thống nhất.
2. Xác định trọng yếu kiểm toán gồm các nội dung chủ yếu sau:
3. Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;
4. Xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý;
5. Xác định mức trọng yếu thực hiện;
6. Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể.

*Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính*

1. Thông thường, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính được xác định dựa trên giá trị tiêu chí được lựa chọn và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với giá trị tiêu chí đó.

*Xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý*

1. Kiểm toán nhà nước cần hướng dẫn việc xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý trong trường hợp các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó có sai sót thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính.

*Xác định mức trọng yếu thực hiện*

1. Mức trọng yếu thực hiện được xác định ở mức thấp hơn so với mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Thông thường, mức trọng yếu thực hiện được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Kiểm toán nhà nước cần có quy định về khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện để định hướng cho các kiểm toán viên nhà nước vận dụng trong quá trình kiểm toán.

*Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể*

1. Thông thường, ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) dựa trên mức trọng yếu đã xác định. Kiểm toán nhà nước cần có quy định về tỷ lệ xác định ngưỡng sai sót không đáng kể để định hướng cho các kiểm toán viên nhà nước vận dụng trong quá trình kiểm toán.

Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong quá trình kiểm toán

*Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán khi lập kế hoạch kiểm toán*

*Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính*

1. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính được xác định khi lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.
2. Việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính đòi hỏi các xét đoán chuyên môn nghề nghiệp. Tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính như sau:
3. Lựa chọn tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;
4. Xác định giá trị của tiêu chí lựa chọn tại mục (i) Đoạn này dựa trên các thông tin tài chính thích hợp;
5. Lựa chọn tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính tương ứng với tiêu chí lựa chọn tại mục (i) Đoạn này;
6. Xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính dựa trên giá trị của tiêu chí đã chọn (xác định tại mục (ii) Đoạn này) và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng (xác định tại mục (iii) Đoạn này):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính | = | Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính | x | Giá trị của tiêu chí lựa chọn |

1. Tiêu chí xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng với tiêu chí lựa chọn được xác định dựa trên cơ sở:
2. Các tiêu chí và khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính;
3. Phân tích đặc điểm và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, các yếu tố tác động của chính sách kinh tế vĩ mô và các quy định của Nhà nước ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán, báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán, kết quả kiểm toán những năm trước và các thông tin khác có liên quan;
4. Phân tích nhu cầu của các đối tượng sử dụng thông tin đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán;
5. Xem xét tiêu chí, giá trị của tiêu chí và mức trọng yếu xác định từ cuộc kiểm toán trước đối với báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán hoặc các cuộc kiểm toán đối với các đơn vị tương tự.
6. Giá trị của tiêu chí lựa chọn xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính cần được xác định dựa trên các dữ liệu tài chính phù hợp. Những dữ liệu này thường bao gồm số liệu về kết quả hoạt động và tình hình tài chính của kỳ được kiểm toán, được điều chỉnh khi có biến động lớn tùy theo từng trường hợp của đơn vị được kiểm toán hoặc có những thay đổi quan trọng có liên quan trong ngành nghề, lĩnh vực hay môi trường hoạt động của đơn vị.

Giả sử mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính của một doanh nghiệp được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%) của lợi nhuận trước thuế. Khi có các biến động bất thường làm tăng hoặc giảm đáng kể lợi nhuận trước thuế, mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính có thể xác định bằng cách sử dụng mức lợi nhuận trước thuế đã loại trừ ảnh hưởng của các biến động bất thường, dựa vào kết quả kinh doanh của các kỳ trước.

1. Mức trọng yếu phải được xác định gắn liền với báo cáo tài chính được kiểm toán. Khi báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán dài hơn hoặc ngắn hơn 12 tháng (ví dụ, đối với một số đơn vị mới thành lập hoặc thay đổi kỳ kế toán), mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính cần phải được xác định dựa trên báo cáo tài chính được lập cho kỳ kế toán đó.

*Xác định mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý*

1. Trong một số trường hợp đặc biệt, khi có những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính có sai sót với mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính nhưng có thể ảnh hưởng đến quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính thì kế hoạch kiểm toán cần xác định mức trọng yếu áp dụng cho những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó.
2. Mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này phải thấp hơn so với mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính.
3. Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán, các yếu tố có thể dẫn đến sự tồn tại của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này cần được xem xét, bao gồm các yếu tố như:
4. Pháp luật và các quy định hoặc khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
5. Các thuyết minh quan trọng liên quan đến ngành nghề, lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
6. Những lĩnh vực hoạt động nhất định của đơn vị được thuyết minh riêng rẽ trên báo cáo tài chính.

Những yếu tố nói trên có thể dẫn đến sự quan tâm, lưu ý của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính đối với một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nhất định trên báo cáo tài chính. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá và xem xét xác định mức trọng yếu thấp hơn đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nói trên.

1. Khi xác định mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập thêm thông tin về quan điểm và định hướng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc lập và trình bày các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh nói trên trong báo cáo tài chính.
2. Lưu ý khi xác định mức trọng yếu đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh:
3. Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu về bản chất hoặc hậu quả của sai sót tại nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó là nghiêm trọng thì mức trọng yếu được xác định ở mức thấp;
4. Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có yêu cầu chính xác tuyệt đối về số liệu, mức trọng yếu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó có thể được xác định ở mức rất thấp (mức trọng yếu gần bằng không). Khi đó, kiểm toán viên nhà nước có thể cần kiểm toán toàn bộ các giao dịch có liên quan nhằm phát hiện tất cả các sai sót trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

*Xác định mức trọng yếu thực hiện*

1. Khi lập kế hoạch kiểm toán, mức trọng yếu thực hiện cần được xác định nhằm mục đích đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình kiểm toán.
2. Việc xác định mức trọng yếu thực hiện không chỉ đơn thuần là một phép tính toán học mà yêu cầu phải có những xét đoán chuyên môn. Mức trọng yếu thực hiện được xác định như sau:
3. Xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến việc xác định mức trọng yếu thực hiện như:

* Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ;
* Kết quả thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;
* Quy mô, bản chất của các sai sót đã phát hiện trong các cuộc kiểm toán lần trước và khả năng lặp lại sai sót đó trong kỳ được kiểm toán;
* Xét đoán về mức độ sai sót dự kiến trong kỳ được kiểm toán.

1. Lựa chọn tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện;
2. Xác định mức trọng yếu thực hiện dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và tỷ lệ phần trăm (%) tương ứng (xác định tại mục (ii) Đoạn này):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Mức trọng yếu thực hiện | = | Tỷ lệ phần trăm (%) xác định mức trọng yếu thực hiện | x | Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính |

1. Trường hợp đơn vị được kiểm toán có hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu tin cậy, có nhiều sai sót với giá trị lớn từ các cuộc kiểm toán trước, dự kiến có nhiều khả năng sai sót trong cuộc kiểm toán lần này hoặc kết quả đánh giá rủi ro ở mức cao thì mức trọng yếu thực hiện được xác định ở mức thấp.
2. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này, mức trọng yếu thực hiện cũng được xác định nhằm làm giảm khả năng xảy ra các sai sót không được điều chỉnh hoặc không được phát hiện trong nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh đó tới mức thấp có thể chấp nhận được. Mức trọng yếu thực hiện thường được xác định ở mức thấp trong khung tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện.

*Xác định ngưỡng sai sót không đáng kể*

1. Ngưỡng sai sót không đáng kể được xác định dựa trên mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính để làm cơ sở tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh.
2. Đối với những nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý như đã quy định tại Đoạn 22 Chuẩn mực này, ngưỡng sai sót không đáng kể cũng được xác định dựa trên mức trọng yếu đã xác định đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý nói trên.

*Xác định trọng yếu kiểm toán đối với mục tiêu kiểm toán tuân thủ trong cuộc kiểm toán tài chính*

1. Bên cạnh mục tiêu đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không, cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước còn có thể bao gồm các mục tiêu kiểm toán khác liên quan đến việc trình bày trên báo cáo kiểm toán các trường hợp không tuân thủ quy định, chính sách, pháp luật hoặc đánh giá, nhận xét về tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ. Trong trường hợp này, trọng yếu kiểm toán cũng cần được xác định đối với các mục tiêu bổ sung nói trên. Các quy định và hướng dẫn cụ thể việc xác định trọng yếu kiểm toán đối với các mục tiêu kiểm toán như vậy được trình bày tại các chuẩn mực kiểm toán tuân thủ.

*Xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu*

1. Khi lập kế hoạch kiểm toán, các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính cần được xác định làm cơ sở để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo trong quá trình thực hiện kiểm toán.
2. Mức trọng yếu được vận dụng trong việc xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Tuy nhiên, việc xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu này không chỉ đơn thuần là việc xem xét về giá trị của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính mà cần phải sử dụng xét đoán chuyên môn khi xem xét các yếu tố định tính trong hoàn cảnh cụ thể. Một nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có giá trị vượt quá mức trọng yếu không nhất thiết phải là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu và một nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có giá trị nhỏ hơn mức trọng yếu có thể là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu khi xem xét các yếu tố định tính.
3. Khi xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước thường xem xét các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên, các thành phần chi tiết của chỉ tiêu trên báo cáo tài chính cũng có thể được xem xét để xác định liệu những thành phần chi tiết đó có phải là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu hay không. Ví dụ: Các thành phần chi tiết của chỉ tiêu hàng tồn kho trên báo cáo tài chính (nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm và dự phòng giảm giá hàng tồn kho...) có thể được xem xét riêng lẻ khi xác định xem các thành phần chi tiết đó có phải là nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu hay không.
4. Khi đánh giá tính trọng yếu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét cả quy mô, bản chất cũng như nội dung của từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trong hoàn cảnh cụ thể. Các yếu tố định lượng và định tính liên quan đến việc xác định các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu có thể bao gồm các yếu tố sau:
5. Độ lớn và thành phần chi tiết của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, số lượng của các giao dịch, mức độ phức tạp và tính đồng nhất của các giao dịch liên quan đến nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính;
6. Khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn của nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh;
7. Bản chất của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh (ví dụ: Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh dễ bị tác động để làm thay đổi kết quả kinh doanh như doanh thu, chi phí, chi phí chờ phân bổ hoặc trích trước chi phí...);
8. Sự phức tạp trong hạch toán kế toán và lập báo cáo các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh;
9. Sự tồn tại của giao dịch với các bên liên quan trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh;
10. Các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có sự biến động lớn, bất thường so với giai đoạn trước (ví dụ: Nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có các giao dịch mới, phức tạp hoặc mang tính chủ quan);
11. Nhu cầu của các đối tượng sử dụng thông tin tài chính, kỳ vọng và mối quan tâm của các nhà quản lý và công chúng về một vấn đề nhất định;
12. Yêu cầu giám sát theo quy định của pháp luật trong một lĩnh vực cụ thể;
13. Yêu cầu về việc công khai và minh bạch.
14. Sau khi xác định ban đầu các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét liệu các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh không được xác định là trọng yếu, nếu xét tổng hợp, có thể trở thành trọng yếu hay không.

*Sửa đổi và vận dụng trọng yếu kiểm toán khi thực hiện kiểm toán*

*Sửa đổi mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán*

1. Mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cần lưu ý có thể cần phải được sửa đổi khi có các tình huống phát sinh trong quá trình kiểm toán, có thêm thông tin mới hay việc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán làm thay đổi hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và hoạt động của đơn vị đó.
2. Nếu mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính và đối với các 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 kiểm toán viên nhà nước phải xem xét việc sửa đổi lại mức trọng yếu thực hiện và xem nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán áp dụng có còn phù hợp hay không.

*Vận dụng trọng yếu kiểm toán trong việc lấy mẫu các nghiệp vụ phát sinh*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần vận dụng mức trọng yếu thực hiện và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh để xác định quy mô mẫu các nghiệp vụ phát sinh, làm cơ sở xác định nội dung và lịch trình của các thủ tục kiểm toán.
2. Quy mô mẫu các giao dịch, nghiệp vụ kinh tế phát sinh có mối quan hệ tỷ lệ với mức trọng yếu thực hiện và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Ví dụ: Trường hợp mức trọng yếu thực hiện là thấp và rủi ro có sai sót trọng yếu là cao thì quy mô mẫu lớn; trường hợp mức trọng yếu thực hiện là cao và rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp thì quy mô mẫu nhỏ...

*Vận dụng trọng yếu kiểm toán để tổng hợp và đánh giá sai sót phát hiện*

1. Mức trọng yếu và ngưỡng sai sót không đáng kể được vận dụng trong việc đánh giá sai sót phát hiện và tổng hợp các sai sót cần điều chỉnh. Tuy nhiên, khi đánh giá tính trọng yếu của sai sót, kiểm toán viên nhà nước không chỉ xem xét về giá trị của sai sót (yếu tố định lượng) mà công việc đầu tiên kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện khi đánh giá sai sót là xem xét các yếu tố định tính của sai sót trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Hướng dẫn đánh giá sai sót và xem xét các yếu tố định tính khi đánh giá sai sót được hướng dẫn cụ thể tại CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính).

*Vận dụng trọng yếu kiểm toán khi hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán*

1. Khi lập báo cáo kiểm toán, trên cơ sở các sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên nhà nước cần ước tính các sai sót trong tổng thể thông qua việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể báo cáo tài chính, so sánh sai sót ước tính tổng hợp với mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính để đưa ra đánh giá và hình thành ý kiến kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán những vấn đề về xác định, vận dụng và điều chỉnh (nếu có) các mức trọng yếu, ngưỡng sai sót đáng kể trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2330

BIỆN PHÁP XỬ LÝ CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC

ĐỐI VỚI RỦI RO ĐÃ ĐÁNH GIÁ TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định và đánh giá khi thực hiện kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).
2. Chuẩn mực này nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, thông qua việc thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro này.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Thử nghiệm cơ bản: Là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm:

* Thủ tục phân tích cơ bản;
* Kiểm tra chi tiết (các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh).

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

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính.
2. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong báo cáo tài chính có thể bao gồm:
   1. Nhấn mạnh về sự cần thiết phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;
   2. Bố trí các kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm hoặc có kỹ năng chuyên môn phù hợp hoặc sử dụng chuyên gia;
   3. Lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo cần phải kết hợp với việc xem xét các yếu tố không thể dự đoán được;
   4. Thực hiện những thay đổi đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán;
   5. Thay đổi về nội dung, lịch trình và phạm vi chỉ đạo, giám sát của các thành viên trong Đoàn kiểm toán và soát xét công việc đã thực hiện;
   6. Thay đổi đối với kế hoạch kiểm toán tổng quát theo quy định tại CMKTNN 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính) hoặc các thủ tục kiểm toán bắt buộc và có thể bao gồm các thay đổi đối với:

* Việc xác định mức trọng yếu thực hiện của kiểm toán viên nhà nước theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính);
* Kế hoạch kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát và tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán cần thiết để hỗ trợ cho việc dựa vào tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát đã được lập kế hoạch, đặc biệt khi các khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát hoặc hoạt động giám sát của đơn vị đã được xác định.

1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán có ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và do đó cũng ảnh hưởng đến biện pháp xử lý tổng thể. Môi trường kiểm soát hữu hiệu có thể cho phép kiểm toán viên nhà nước tin tưởng hơn vào kiểm soát nội bộ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ đơn vị được kiểm toán. Nếu môi trường kiểm soát không hiệu lực, kiểm toán viên nhà nước cần:
   1. Thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán;
   2. Thu thập thêm bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản;
   3. Mở rộng phạm vi kiểm toán.
2. Việc xem xét những vấn đề trên có ảnh hưởng quan trọng đến phương pháp tiếp cận chung của kiểm toán viên nhà nước như: Tập trung vào thử nghiệm cơ bản hoặc kết hợp thử nghiệm kiểm soát với thử nghiệm cơ bản.

Thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo với nội dung, lịch trình và phạm vi dựa vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo

1. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về các rủi ro có sai sót trọng yếu phát hiện được ở cấp độ cơ sở dẫn liệu giúp kiểm toán viên nhà nước có cơ sở lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán thích hợp để thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Thông thường, kiểm toán viên nhà nước cần xác định các trường hợp sau:
   * 1. Chỉ cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát cũng có thể đưa ra biện pháp xử lý hiệu quả đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá cho một cơ sở dẫn liệu cụ thể;
     2. Chỉ cần thực hiện các thử nghiệm cơ bản là phù hợp đối với các cơ sở dẫn liệu cụ thể, do đó, kiểm toán viên nhà nước có thể không xem xét ảnh hưởng của các kiểm soát khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu. Việc không xem xét này có thể là do kiểm toán viên nhà nước không xác định được một rủi ro nào nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và không cần thiết phải kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát. Vì vậy, kiểm toán viên nhà nước có thể không lập kế hoạch để kiểm tra tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc
     3. Kết hợp thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản là một phương pháp hữu hiệu.

Kiểm toán viên nhà nước không cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thấp hơn mức thấp có thể chấp nhận được. Tuy nhiên, dù lựa chọn phương pháp nào thì kiểm toán viên nhà nước vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu theo quy định tại Đoạn 40 Chuẩn mực này.

1. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kiểm toán viên nhà nước phải:
2. Xem xét các lý do đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh bao gồm:

* Khả năng xảy ra sai sót trọng yếu do các đặc tính cụ thể của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh có liên quan (rủi ro tiềm tàng);
* Việc đánh giá rủi ro có xem xét đến các kiểm soát có liên quan hay không (rủi ro kiểm soát); nếu có, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát.

1. Mức độ rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng cao thì kiểm toán viên nhà nước càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể tăng số lượng bằng chứng hoặc thu thập bằng chứng thích hợp hơn hoặc đáng tin cậy hơn bằng cách tập trung thu thập bằng chứng từ bên thứ ba hoặc thu thập bằng chứng chứng thực từ một số nguồn độc lập khác.
2. Nội dung của một thủ tục kiểm toán phải thể hiện được mục tiêu của thủ tục đó như thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản và loại thủ tục (kiểm tra, quan sát, phỏng vấn, xác nhận, tính toán lại, thực hiện lại hay thủ tục phân tích). Nội dung của thủ tục kiểm toán là vấn đề quan trọng nhất cần xác định sau khi đã đánh giá rủi ro.
3. Các rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá có ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán cần thực hiện và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán. Trường hợp đánh giá có rủi ro cao, ngoài việc kiểm tra tài liệu, kiểm toán viên nhà nước có thể xác nhận với một bên thứ ba về sự đầy đủ của các điều khoản giao dịch, các nội dung liên quan đến nghiệp vụ kinh tế. Các thủ tục kiểm toán nhất định có thể thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu này nhưng lại không thích hợp với cơ sở dẫn liệu khác. (Ví dụ liên quan đến doanh thu, các thử nghiệm kiểm soát là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, trong khi các thử nghiệm cơ bản lại là biện pháp thích hợp nhất để xử lý rủi ro có sai sót về cơ sở dẫn liệu “tính phát sinh”).
4. Khi xác định nội dung thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét lý do đánh giá rủi ro. Nếu một rủi ro được đánh giá là thấp chỉ do đặc trưng riêng của nhóm giao dịch mà không xem xét đến các kiểm soát liên quan thì kiểm toán viên nhà nước xác định rằng chỉ cần thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngược lại, nếu rủi ro được đánh giá là thấp do kiểm soát nội bộ hiệu quả và kiểm toán viên nhà nước dự định sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản căn cứ vào hiệu quả kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước sẽ thực hiện các thử nghiệm kiểm soát theo quy định tại Đoạn 22 (i) Chuẩn mực này. Trường hợp này thường được áp dụng khi xem xét các nhóm giao dịch tương đối đồng nhất, không phức tạp, được xử lý thường xuyên và được đơn vị được kiểm toán kiểm soát thông qua hệ thống công nghệ thông tin.
5. Lịch trình thực hiện thủ tục kiểm toán là thời điểm tiến hành thủ tục kiểm toán, giai đoạn hoặc thời điểm thu thập bằng chứng kiểm toán.
6. Việc xác định thời điểm thực hiện các thủ tục kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố như:
   1. Môi trường kiểm soát;
   2. Thời điểm phát sinh các thông tin, dữ liệu thích hợp;
   3. Bản chất của rủi ro;
   4. Giai đoạn hoặc thời điểm liên quan đến bằng chứng kiểm toán thu thập được;
   5. Lịch trình lập báo cáo tài chính, đặc biệt đối với thông tin thuyết minh cung cấp thêm giải thích về số liệu được ghi nhận trong báo cáo tài chính.
7. Phạm vi của thủ tục kiểm toán là số lượng thủ tục kiểm toán cần thực hiện, là quy mô mẫu hay số lần quan sát một kiểm soát.
8. Kiểm toán viên nhà nước xác định phạm vi của thủ tục kiểm toán sau khi cân nhắc mức trọng yếu, các rủi ro được đánh giá và mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước dự kiến đạt được. Khi thực hiện kết hợp các thủ tục kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước cần xác định phạm vi của từng thủ tục. Thông thường, kiểm toán viên nhà nước cần mở rộng phạm vi các thủ tục kiểm toán nếu rủi ro có sai sót trọng yếu tăng lên. Trường hợp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, kiểm toán viên nhà nước phải tăng quy mô mẫu hoặc thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản ở mức độ chi tiết hơn. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi thủ tục kiểm toán chỉ có hiệu quả khi thủ tục kiểm toán phù hợp với những rủi ro được xác định trong từng trường hợp cụ thể.
9. Trường hợp kiểm toán trong môi trường công nghệ thông tin, việc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của phần mềm máy tính sẽ giúp kiểm toán viên nhà nước kiểm tra được nhiều giao dịch điện tử và dữ liệu thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán hơn. Kỹ thuật này được sử dụng để chọn mẫu từ các tệp tin điện tử chính hoặc kiểm tra tổng thể thay vì kiểm tra mẫu.
10. Trường hợp có yêu cầu kiểm toán đặc biệt khác có thể ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên nhà nước về nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo.

*Thử nghiệm kiểm soát*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần 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 về hoạt động của kiểm soát có liên quan nếu:
2. Khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả và có ý định dựa vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản; hoặc
3. Việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
4. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, để có thể tin tưởng vào tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập các bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Kiểm toán viên nhà nước có thể đạt được mức độ đảm bảo cao hơn về tính hữu hiệu của hoạt động các kiểm soát khi áp dụng thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt trong trường hợp không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chỉ từ các thử nghiệm cơ bản.

*Thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát*

1. Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện đối với những kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước xác định rằng nó được thiết kế phù hợp để ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa một sai sót trọng yếu trong một cơ sở dẫn liệu. Nếu các kiểm soát khác nhau được thực hiện tại những thời điểm khác nhau thì mỗi kiểm soát đó phải được xem xét riêng.
2. Khi kiểm tra tính hữu hiệu hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thường kết hợp kiểm tra tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát với việc đánh giá quá trình thiết kế, xây dựng, ban hành và thực hiện các kiểm soát đó.
3. Để thu thập các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một số thủ tục đánh giá rủi ro đóng vai trò như thử nghiệm kiểm soát. Kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một số thủ tục như phỏng vấn, quan sát, kiểm tra nhằm thu thập bằng chứng xác định tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán để có cơ sở lựa chọn các thủ tục kiểm toán tiếp theo.
4. Kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế một thử nghiệm kiểm soát để thực hiện đồng thời với việc kiểm tra chi tiết cùng một giao dịch, gọi là “thử nghiệm kép” (chẳng hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế và đánh giá kết quả kiểm tra một hóa đơn nhằm xác định xem hóa đơn đó đã được phê duyệt hay chưa, đồng thời cung cấp bằng chứng kiểm toán chi tiết về giao dịch đó).

*Nội dung, phạm vi và lịch trình thực hiện thử nghiệm kiểm soát*

1. Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần:
2. Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với thủ tục phỏng vấn nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát gồm:

* Việc thực hiện các kiểm soát tại các thời điểm liên quan trong suốt thời kỳ được kiểm toán;
* Tính nhất quán trong việc thực hiện các kiểm soát;
* Người thực hiện và cách thức thực hiện các kiểm soát.

1. Xác định mức độ phụ thuộc của các kiểm soát được thử nghiệm vào các kiểm soát khác (kiểm soát gián tiếp); nếu có phụ thuộc, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc việc thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng minh tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát gián tiếp này.
2. Trong trường hợp thực hiện thủ tục phỏng vấn không đủ để kiểm tra tính hữu hiệu của các kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác kết hợp với phỏng vấn như: Thủ tục phỏng vấn kết hợp với kiểm tra hoặc thực hiện lại; thủ tục phỏng vấn kết hợp với quan sát.
3. Nội dung của một kiểm soát cụ thể sẽ ảnh hưởng đến loại thủ tục cần thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hoạt động hữu hiệu của kiểm soát đó. Nếu muốn chứng minh tính hữu hiệu của kiểm soát dưới hình thức văn bản thì kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra tài liệu của đơn vị được kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu đó. Trong trường hợp không có tài liệu về hoạt động của một số yếu tố thuộc môi trường kiểm soát của đơn vị hoặc các hoạt động kiểm soát được xử lý bằng máy tính thì kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng về tính hữu hiệu của các kiểm soát bằng cách phỏng vấn kết hợp với quan sát hoặc sử dụng các kỹ thuật kiểm toán với sự hỗ trợ của máy tính.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần 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, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề sau:
5. Tần suất thực hiện kiểm soát của đơn vị trong suốt giai đoạn được kiểm toán;
6. Khoảng thời gian trong giai đoạn được kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước tin cậy vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát;
7. Tỷ lệ sai lệch dự kiến của một kiểm soát;
8. Tính thích hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán cần thu thập về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
9. Phạm vi liên quan đến cơ sở dẫn liệu của bằng chứng kiểm toán cần thu thập được từ các thử nghiệm kiểm soát khác.

Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về phạm vi thử nghiệm được quy định tại CMKTNN 2530 (Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

1. Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán sử dụng công nghệ thông tin để kiểm soát, do tính chất nhất quán vốn có của quy trình xử lý công nghệ thông tin, kiểm toán viên nhà nước có thể không cần mở rộng phạm vi thử nghiệm đối với một kiểm soát tự động. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định là một kiểm soát tự động vận hành đúng như dự kiến thì kiểm toán viên nhà nước 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:
2. Thử nghiệm các kiểm soát chung về công nghệ thông tin liên quan đến ứng dụng công nghệ thông tin;
3. Kiểm toán viên nhà nước có thể 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;
4. Khi kiểm toán viên nhà nước xác định rằng một kiểm soát chung về công nghệ thông tin có khiếm khuyết, kiểm toán viên nhà nước có thể 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 của kiểm toán viên nhà nước để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá.
5. Tùy vào mục đích kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho một thời điểm cụ thể hoặc cho cả giai đoạn để đưa ra cơ sở thích hợp cho sự tin cậy vào các kiểm soát đó. Trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán chỉ liên quan đến một thời điểm nhưng vẫn là đầy đủ cho mục đích kiểm toán (như khi thử nghiệm kiểm soát đối với việc kiểm kê hàng tồn kho của đơn vị vào cuối kỳ kế toán). Mặt khác, nếu kiểm toán viên nhà nước dự định dựa vào một kiểm soát trong cả giai đoạn, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thử nghiệm để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc kiểm soát đó được thực hiện hiệu quả tại những thời điểm liên quan trong giai đoạn đó. Những thử nghiệm loại này có thể bao gồm thử nghiệm đối với công tác giám sát các kiểm soát của đơn vị.
6. Khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước cũng cần xác định tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đã có từ các cuộc kiểm toán trước và xác định thời gian tiến hành lại thử nghiệm kiểm soát thông qua việc xem xét những vấn đề sau:
7. Tính hữu hiệu của môi trường kiểm soát, việc giám sát các kiểm soát và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị; tính hữu hiệu của các kiểm soát chung về công nghệ thông tin; tính hữu hiệu của kiểm soát và việc thực hiện kiểm soát đó của đơn vị;
8. Các rủi ro phát sinh từ các đặc tính của kiểm soát; liệu việc không thay đổi một kiểm soát cụ thể có gây rủi ro khi hoàn cảnh đã thay đổi hay không;
9. Rủi ro có sai sót trọng yếu và mức độ tin cậy vào các kiểm soát.
10. Nếu kiểm toán viên nhà nước 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, kiểm toán viên nhà nước cần chứng minh rằng các bằng chứng đó vẫn còn giá trị bằng cách thu thập bằng chứng kiểm toán về việc phát sinh những thay đổi đáng kể trong các kiểm soát đó kể từ sau cuộc kiểm toán trước. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng này bằng cách thực hiện phỏng vấn kết hợp với quan sát để xác nhận sự hiểu biết về các kiểm soát cụ thể đó và:
11. Nếu có những thay đổi ảnh hưởng đến sự phù hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập từ cuộc kiểm toán trước, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong cuộc kiểm toán hiện tại;
12. Nếu không có thay đổi nào, cho dù không phải tiến hành thử nghiệm tất cả các kiểm soát nhưng kiểm toán viên nhà nước vẫn cần thực hiện thử nghiệm đối với một số kiểm soát trong mỗi cuộc kiểm toán để tránh tình trạng dự định tin cậy hoàn toàn vào cuộc kiểm toán trước mà không thực hiện thử nghiệm bất kỳ kiểm soát nào.
13. Trong trường hợp rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao và kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy vào các kiểm soát của đơn vị thì thời gian giữa các lần kiểm tra (nếu có) càng ngắn. Các yếu tố có thể rút ngắn thời gian kiểm tra lại một kiểm soát hoặc làm cho kiểm toán viên nhà nước quyết định không tin cậy vào bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước bao gồm:
14. Môi trường kiểm soát yếu kém;
15. Sự yếu kém trong quy trình của đơn vị được kiểm toán để giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ;
16. Các kiểm soát có một yếu tố quan trọng được thực hiện thủ công;
17. Thay đổi nhân sự có ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng một kiểm soát;
18. Tình hình thay đổi dẫn đến sự cần thiết phải thay đổi về kiểm soát;
19. Yếu kém trong các kiểm soát chung về công nghệ thông tin.

*Thử nghiệm kiểm soát đối với rủi ro đáng kể*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy vào các kiểm soát đối với một rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước xác định là rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước phải thử nghiệm các kiểm soát để xử lý rủi ro đáng kể đó.

*Đánh giá tính hữu hiệu về hoạt động của các kiểm soát*

1. Khi đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu các sai sót được phát hiện từ các thử nghiệm cơ bản cho thấy các kiểm soát hoạt động hiệu quả hay không hiệu quả. Tuy nhiên, nếu các thử nghiệm cơ bản không phát hiện ra sai sót thì không có nghĩa là các kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu được thử nghiệm là hiệu quả.
2. Nếu phát hiện những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước dự định tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện những cuộc phỏng vấn cụ thể để tìm hiểu về những vấn đề này cũng như những hậu quả tiềm tàng và phải xác định:
3. Các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện có cung cấp cơ sở thích hợp để kiểm toán viên nhà nước tin cậy vào các kiểm soát đó hay không;
4. Có cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát bổ sung hay không; hoặc
5. Các rủi ro có khả năng xảy ra sai sót có cần được xử lý bằng cách áp dụng các thử nghiệm cơ bản hay không.

*Thử nghiệm cơ bản*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu. Đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng, các thử nghiệm cơ bản có thể đã được thực hiện vì Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên nhà nước thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Theo đó, các thử nghiệm cơ bản cần được thiết kế và thực hiện theo quy định:
   * + 1. Khi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng được thiết kế và thực hiện, không bao gồm các thử nghiệm cơ bản; hoặc
       2. Đối với mỗi nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh không phải là một nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng nhưng đã được xác định là trọng yếu theo yêu cầu;
       3. Quy định này xuất phát từ thực tế là:

* Việc đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước là mang tính xét đoán chuyên môn, do đó, kiểm toán viên nhà nước có thể không phát hiện ra tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; và
* Có những hạn chế tiềm tàng trong các kiểm soát bao gồm cả việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế hoạt động kiểm soát.

*Nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản*

1. Các thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết. Kiểm toán viên nhà nước cần phải xác định nội dung và phạm vi thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với tình hình kiểm toán cụ thể. Tùy từng trường hợp, kiểm toán viên nhà nước 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.
2. Thủ tục phân tích cơ bản thường được áp dụng cho số lượng lớn các giao dịch có thể dự đoán theo thời gian. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc áp dụng thủ tục phân tích trong việc kiểm toán được quy định tại CMKTNN 2520 (Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính).
3. Khi thiết kế kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét bản chất của rủi ro và cơ sở dẫn liệu. Chẳng hạn như khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính hiện hữu” hoặc “tính phát sinh”, kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế kiểm tra chi tiết để lựa chọn số liệu từ các khoản mục đã có trong báo cáo tài chính và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Khi kiểm tra chi tiết liên quan đến cơ sở dẫn liệu “tính đầy đủ”, kiểm toán viên nhà nước cần lựa chọn số liệu từ những khoản mục sẽ phải có trong báo cáo tài chính và kiểm tra xem các khoản mục đó đã được trình bày trong báo cáo tài chính hay chưa.
4. Trong trường hợp kết quả thử nghiệm kiểm soát là không thỏa đáng, kiểm toán viên nhà nước cần mở rộng phạm vi thử nghiệm cơ bản. Tuy nhiên, việc mở rộng phạm vi của một thủ tục kiểm toán chỉ thích hợp khi thủ tục kiểm toán đó có liên quan đến rủi ro cụ thể.
5. Khi xác định phạm vi kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước thường xem xét việc lựa chọn quy mô mẫu, xác định phương pháp hiệu quả để lựa chọn các phần tử kiểm tra nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về lựa chọn phần tử kiểm tra được quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
6. Trong quá trình thực hiện thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước thường phải thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán về các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các số dư tài khoản và các yếu tố kèm theo như các điều khoản hợp đồng, các giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập thêm bằng chứng kiểm toán thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, ví dụ như:
7. Số dư tài khoản ngân hàng và các thông tin khác liên quan đến quan hệ với ngân hàng;
8. Số dư các khoản phải thu và các điều khoản hợp đồng;
9. Hàng tồn kho do bên thứ ba nắm giữ tại kho bảo thuế để xử lý hoặc hàng ký gửi;
10. Các khoản đầu tư do bên thứ ba nắm giữ để bảo vệ an toàn, hoặc mua trên sàn chứng khoán nhưng chưa được nhận vào ngày lập bảng cân đối kế toán;
11. Các khoản vay, bao gồm các điều khoản thanh toán và các điều khoản giới hạn;
12. Số dư các khoản phải trả và các điều khoản hợp đồng.
13. Khi thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước cần nhận thức được rằng các xác nhận từ bên ngoài có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu nhất định nhưng lại không thích hợp đối với một số cơ sở dẫn liệu khác và thủ tục xác nhận từ bên ngoài được thực hiện cho một mục đích nhất định cũng giúp thu thập bằng chứng kiểm toán về các vấn đề khác. Ngoài ra, hiểu biết của bên xác nhận về vấn đề cần xác nhận; khả năng hoặc sự sẵn sàng phản hồi của bên xác nhận và sự khách quan của bên xác nhận cũng ảnh hưởng đến quyết định của kiểm toán viên nhà nước về việc thực hiện các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

*Thử nghiệm cơ bản liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính*

1. Thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên nhà nước phải bao gồm các thủ tục kiểm toán liên quan đến quy trình khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính như:
2. Đối chiếu số liệu trên báo cáo tài chính với số liệu trên sổ kế toán;
3. Kiểm tra các bút toán trọng yếu và các điều chỉnh khác được thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính;
4. Đối chiếu với những hồ sơ tài liệu khẳng định tính hiện hữu của tài sản tại thời điểm khóa sổ (kiểm kê, xác nhận…);
5. Việc tổng hợp, tính toán và cộng dồn để bảo đảm yêu cầu đầy đủ và thích hợp của thông tin báo cáo tài chính.
6. Nội dung, phạm vi kiểm tra các bút toán và điều chỉnh khác của kiểm toán viên nhà nước phụ thuộc vào tính chất, mức độ phức tạp của quy trình lập báo cáo tài chính của đơn vị và các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan.

*Thử nghiệm cơ bản đối với các rủi ro đáng kể*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước 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 kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này. Nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm cả thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết.
2. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước 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. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đang chịu áp lực phải đạt được các mức lợi nhuận kỳ vọng thì có thể xảy ra rủi ro lãnh đạo đơn vị tìm cách tăng doanh thu thông qua việc ghi nhận các khoản doanh thu không phù hợp với điều khoản của hợp đồng bán hàng, hoặc bằng cách phát hành hoá đơn trước khi giao hàng. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể thiết kế các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để xác nhận số dư nợ phải thu khách hàng chưa thanh toán, đồng thời xác nhận việc thực hiện các cam kết trong hợp đồng bán hàng, bao gồm thời điểm, các điều khoản về giao hàng và quyền trả lại hàng. Ngoài ra, để hỗ trợ cho việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn các nhân sự không làm công tác tài chính của đơn vị về những thay đổi trong hợp đồng bán hàng và các điều khoản giao hàng.

Đánh giá mức độ đầy đủ của việc trình bày báo cáo tài chính

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá việc trình bày bộ báo cáo tài chính của đơn vị. Khi thực hiện đánh giá này, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu các báo cáo tài chính được trình bày theo cách phản ánh phù hợp:
2. Việc phân loại và mô tả thông tin tài chính và các giao dịch, sự kiện và điều kiện cơ bản;
3. Cách thức trình bày, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính.
4. Đánh giá tính thích hợp của việc trình bày, sắp xếp và nội dung của báo cáo tài chính như xem xét thuật ngữ được sử dụng theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, mức độ chi tiết của thông tin, tổng hợp và chi tiết số liệu và cơ sở trình bày thông tin.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

1. Căn cứ vào các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được, trước khi đưa ra ý kiến về cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét sự phù hợp của việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
2. Khi thực hiện thủ tục kiểm toán theo kế hoạch đã lập và phê duyệt, bằng chứng kiểm toán thu thập được có thể khiến kiểm toán viên nhà nước phải thay đổi nội dung, lịch trình hoặc phạm vi các thủ tục kiểm toán đã xác định. Trong một số trường hợp, thông tin mà kiểm toán viên nhà nước 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, cụ thể như:
3. Mức độ sai sót mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện khi thực hiện thử nghiệm cơ bản có thể làm thay đổi xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về đánh giá rủi ro và có thể cho thấy khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ;
4. Kiểm toán viên nhà nước nhận thấy sự thiếu nhất quán trong sổ kế toán, báo cáo tài chính và các thuyết minh kèm theo; những bằng chứng mâu thuẫn hoặc bị bỏ sót;
5. 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.

Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá lại các thủ tục kiểm toán đã lập kế hoạch trên cơ sở xem xét lại các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá đối với tất cả hoặc một số nhóm giao dịch, số dư tài khoản, hoặc thông tin thuyết minh trên báo cáo tài chính và những cơ sở dẫn liệu có liên quan. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc xem xét lại đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước được quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

1. Kiểm toán viên nhà nước không được cho rằng gian lận hoặc nhầm lẫn chỉ là cá biệt 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.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra đánh giá về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước 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 của báo cáo tài chính.
3. Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:
4. 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 báo cáo tài chính;
5. 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;
6. Kinh nghiệm tích lũy được từ các cuộc kiểm toán trước đây liên quan đến các sai sót tiềm tàng tương tự;
7. 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;
8. Nguồn gốc và độ tin cậy của thông tin sẵn có;
9. Tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán;
10. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị và môi trường của đơn vị, trong đó có hệ thống kiểm soát nội bộ.
11. Nếu chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến một cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán. Nếu không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã thực hiện.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2402

CÁC YẾU TỐ CẦN XEM XÉT KHI KIỂM TOÁN ĐƠN VỊ CÓ SỬ DỤNG

DỊCH VỤ BÊN NGOÀI TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2402 (Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi kiểm toán tài chính đối với đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài. Đặc biệt, Chuẩn mực này còn hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước áp dụng CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) trong việc tìm hiểu về đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài và kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán để phát hiện, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro này.
2. Nhiều đơn vị thuê các tổ chức cung cấp dịch vụ để thực hiện một hay nhiều nhiệm vụ cụ thể hoặc để thay thế hoàn toàn cho một số bộ phận hay chức năng của đơn vị (cung cấp các phần mềm ứng dụng và thiết bị công nghệ để đơn vị xử lý giao dịch tài chính và kinh doanh; dịch vụ quản lý, bảo quản tài sản; tư vấn quản lý dự án đầu tư, dịch vụ kê khai hải quan…). Tuy nhiên, không phải tất cả các dịch vụ đều liên quan đến cuộc kiểm toán, chỉ những dịch vụ và các kiểm soát đối với dịch vụ là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và thông tin tài chính mới được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán và thuộc phạm vi của Chuẩn mực này. Việc thuê dịch vụ bên ngoài để lập báo cáo tài chính không làm giảm bớt trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán.
3. Chuẩn mực này không áp dụng cho các trường hợp sau: Dịch vụ do các tổ chức tài chính cung cấp mà các dịch vụ này chỉ giới hạn trong việc xử lý các giao dịch cụ thể đã được đơn vị phê duyệt cho một tài khoản của đơn vị tại tổ chức tài chính như việc xử lý các giao dịch kiểm tra tài khoản do một ngân hàng thực hiện hoặc xử lý các giao dịch chứng khoán do một tổ chức môi giới thực hiện; các giao dịch phát sinh từ các lợi ích tài chính trong các đơn vị khác.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Tổ chức cung cấp dịch vụ: Là bên thứ ba (hoặc một bộ phận của bên thứ ba) cung cấp dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán mà các dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và thông tin tài chính;
3. Báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ: Là báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ mô tả về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quancủa tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó;
4. Báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ: Là báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ mô tả về hệ thống, các mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát có liên quan của tổ chức, việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát đó, tính hữu hiệu của các kiểm soát;
5. Các kiểm soát bổ sung của đơn vị được kiểm toán: Là các kiểm soát mà khi thiết kế dịch vụ, tổ chức cung cấp dịch vụ cho rằng đơn vị được kiểm toán sẽ thực hiện để đạt được mục tiêu kiểm soát và các kiểm soát này được xác định trong phần mô tả về hệ thống kiểm soát;
6. Tổ chức thầu phụ dịch vụ (sau đây gọi là “tổ chức thầu phụ”): Là một tổ chức cung cấp dịch vụ được một tổ chức cung cấp dịch vụ khác thuê để thực hiện một số dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán mà những dịch vụ này là một phần của hệ thống thông tin của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tìm hiểu về các dịch vụ cung cấp cho đơn vị được kiểm toán

1. Khi tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về việc đơn vị này sử dụng các dịch vụ được cung cấp như thế nào trong các hoạt động của mình, bao gồm:
2. Bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được cung cấp, kể cả ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;
3. Nội dung và tính trọng yếu của các giao dịch được xử lý, các tài khoản hoặc các quy trình lập và trình bày báo cáo tài chính và thông tin tài chính chịu ảnh hưởng bởi tổ chức cung cấp dịch vụ;
4. Mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ và các hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Mức độ tương tác là mức độ mà đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện và quyết định thực hiện các kiểm soát hữu hiệu đối với công việc mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện. Tầm quan trọng của các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ đối với đơn vị được kiểm toán phụ thuộc vào mức độ tương tác giữa các hoạt động của tổ chức đó và các hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
5. Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán và tổ chức cung cấp dịch vụ bao gồm các điều khoản hợp đồng có liên quan đến các hoạt động mà tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện như: Những thông tin phải được cung cấp cho đơn vị được kiểm toán; trách nhiệm của tổ chức cung cấp dịch vụ; trách nhiệm cung cấp báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.
6. Khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một số thủ tục như: Kiểm tra, so sánh dữ liệu; tính toán lại hoặc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với các dịch vụ được cung cấp.
7. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu biết đầy đủ về bản chất và tầm quan trọng của các dịch vụ được tổ chức cung cấp dịch vụ cung cấp và ảnh hưởng của các dịch vụ đó đối với kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán có liên quan đến cuộc kiểm toán, nhằm tạo cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.
8. Nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ những hiểu biết từ đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu thêm bằng cách thực hiện một hoặc một số thủ tục như sau:
9. Thu thập báo cáo về việc mô tả và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;
10. Thông qua đơn vị được kiểm toán để liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ nhằm thu thập thêm một số thông tin cụ thể bằng cách gửi yêu cầu xác nhận, đối chiếu, kiểm tra, yêu cầu tổ chức cung cấp dịch vụ gửi báo cáo;
11. Thông qua đơn vị được kiểm toán để xem xét, đánh giá tổ chức cung cấp dịch vụ và thực hiện các thủ tục nhằm thu thập thông tin cần thiết về các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ. Trong trường hợp không có sẵn báo cáo về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ thì việc đi thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ có thể là thủ tục hữu hiệu nhất để kiểm toán viên nhà nước hiểu được về các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ.
12. Khi quyết định lựa chọn thực hiện riêng lẻ hay kết hợp các thủ tục để thu thập thông tin cần thiết làm cơ sở cho việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến việc sử dụng dịch vụ, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét:
13. Quy mô của đơn vị được kiểm toán và của tổ chức cung cấp dịch vụ;
14. Tính phức tạp của các dịch vụ được cung cấp;
15. Khả năng các thủ tục cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
16. Bản chất của mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán và tổ chức cung cấp dịch vụ;
17. Chất lượng và tính hữu ích của dịch vụ được cung cấp.
18. Trường hợp tổ chức cung cấp dịch vụ thuê một tổ chức thầu phụ để cung cấp một số dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các kiểm soát liên quan tại tổ chức cung cấp dịch vụ cũng như tại tổ chức thầu phụ. Căn cứ vào mức độ tương tác, nội dung, tính trọng yếu của các giao dịch được tổ chức thầu phụ thực hiện, kiểm toán viên nhà nước xem xét, quan tâm đến các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và tổ chức thầu phụ đối với các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán.

Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá

*Thử nghiệm cơ bản*

1. Để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải xác định khả năng thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính, thông tin tài chính có liên quan từ các tài liệu kế toán của đơn vị được kiểm toán. Nếu không thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán sau:
2. Tiếp cận, kiểm tra trực tiếp các tài liệu, báo cáo, sổ kế toán do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ khi tổ chức này thực hiện một số phần việc quan trọng và là một phần trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Trường hợp đơn vị được kiểm toán thuê dịch vụ bên ngoài để thực hiện một phần hoặc toàn bộ chức năng tài chính của đơn vị và phần lớn bằng chứng kiểm toán tập trung ở tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nhà nước thông qua đơn vị được kiểm toán để thực hiện các thử nghiệm cơ bản tại tổ chức cung cấp dịch vụ;
3. Thu thập xác nhận về các số dư và giao dịch từ tổ chức cung cấp dịch vụ để chứng thực rằng số liệu trong sổ kế toán của đơn vị được kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự tồn tại của các giao dịch và các tài sản liên quan. Trường hợp nếu đơn vị được kiểm toán không lưu giữ độc lập sổ kế toán, thông tin thu thập được từ việc xác nhận với tổ chức cung cấp dịch vụ không cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy, khi đó kiểm toán viên nhà nước cần tìm nguồn bằng chứng độc lập thay thế;
4. Thực hiện các thủ tục phân tích đối với các tài liệu, thông tin mà đơn vị được kiểm toán lưu giữ, hoặc đối với các báo cáo nhận được từ tổ chức cung cấp dịch vụ.

*Thử nghiệm kiểm soát*

1. Khi đánh giá rủi ro, nếu kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ là hữu hiệu hoặc nếu việc thực hiện các thử nghiệm cơ bản không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu thì kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát bằng cách thông qua đơn vị được kiểm toán để thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:
2. Thu thập báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ;
3. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát thích hợp tại tổ chức cung cấp dịch vụ.
4. Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ làm bằng chứng kiểm toán về tính hữu hiệu của cáckiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ, kiểm toán viên nhà nước phải xác định khả năng báo cáo đó cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của cáckiểm soát để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro bằng cách:
   1. Đánh giá sự phù hợp của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ đối với mục tiêu kiểm toán;
   2. Xác định tính phù hợp, tính hiện hữu và tính hữu hiệu của các kiểm soát bổ sung của đơn vị được kiểm toán;
   3. Đánh giá sự phù hợp của các thử nghiệm kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ và kết quả của các thử nghiệm đó với cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán và khả năng cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp để hỗ trợ cho việc đánh giá rủi ro.
5. Nếu kiểm toán viên nhà nước cho rằng báo cáo về việc mô tả, thiết kế và tính hữu hiệu của các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (như báo cáo không mô tả các thử nghiệm kiểm soát và kết quả thử nghiệm), kiểm toán viên nhà nước có thể thông qua đơn vị được kiểm toán để tìm hiểu thêm về các thủ tục kiểm soát của tổ chức cung cấp dịch vụ hoặc đến thực địa tại tổ chức cung cấp dịch vụ để tìm hiểu.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ được phát hiện trong quá trình kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi một cách kịp thời bằng văn bản với đơn vị được kiểm toán về những khiếm khuyết nghiêm trọng, hoặc theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là nghiêm trọng, được phát hiện trong quá trình kiểm toán và cần sự lưu ý của đơn vị được kiểm toán. Những vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện trong quá trình kiểm toán và cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán gồm:
2. Việc giám sát các kiểm soát mà đơn vị được kiểm toán cần thực hiện, kể cả giám sát các kiểm soát do tổ chức cung cấp dịch vụ thực hiện;
3. Trường hợp đơn vị được kiểm toán không thực hiện các kiểm soát bổ sung được mô tả trong báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ;
4. Các kiểm soát cần phải có tại tổ chức cung cấp dịch vụ nhưng chưa được thực hiện hoặc chưa được nêu cụ thể trong báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ.

Báo cáo về việc mô tả hệ thống và thiết kế các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ không bao gồm các dịch vụ của tổ chức thầu phụ

1. Nếu báo cáo của tổ chức cung cấp dịch vụ mà kiểm toán viên nhà nước dự định sử dụng không cung cấp thông tin về các kiểm soát của tổ chức thầu phụ nhưng các dịch vụ của tổ chức thầu phụ lại liên quan đến việc kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực này đối với các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp.
2. Nội dung và phạm vi công việc được kiểm toán viên nhà nước thực hiện liên quan đến các dịch vụ do tổ chức thầu phụ cung cấp tùy thuộc vào bản chất và tầm quan trọng của những dịch vụ này đối với đơn vị được kiểm toán và mối liên hệ của các dịch vụ này với cuộc kiểm toán. Việc áp dụng quy định tại Đoạn 07 Chuẩn mực này sẽ hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định ảnh hưởng của tổ chức thầu phụ và nội dung, phạm vi công việc cần thực hiện.

Hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh liên quan đến các hoạt động tại tổ chức cung cấp dịch vụ

1. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về việc tổ chức cung cấp dịch vụ đã báo cáo cho đơn vị, hay đơn vị có biết được về bất kỳ hành vi gian lận, không tuân thủ pháp luật và các quy định, hoặc các sai sót chưa được điều chỉnh có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá mức độ ảnh hưởng của các vấn đề đó đến nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, kể cả ảnh hưởng đến các kết quả kiểm toán và báo cáo kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm thông tin để thực hiện việc đánh giá này và có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán liên hệ với tổ chức cung cấp dịch vụ để thu thập thông tin cần thiết.

Báo cáo kiểm toán

1. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Việc đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hay từ chối đưa ra ý kiến tùy thuộc vào xác định của kiểm toán viên nhà nước về việc các ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính là mang tính chất trọng yếu hay lan tỏa.
2. Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các dịch vụ được cung cấp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể xảy ra khi:
3. Kiểm toán viên nhà nước không thể hiểu đầy đủ về các dịch vụ được cung cấp và không có cơ sở để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu;
4. Khi đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát tại tổ chức cung cấp dịch vụ hoạt động hữu hiệu nhưng lại không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các kiểm soát đó;
5. Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp chỉ thu thập được từ các báo cáo, sổ kế toán, tài liệu do tổ chức cung cấp dịch vụ lưu giữ nhưng kiểm toán viên nhà nước không thể tiếp cận trực tiếp các sổ kế toán, tài liệu đó.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về những vấn đề liên quan đến kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài trong kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2450

ĐÁNH GIÁ CÁC SAI SÓT PHÁT HIỆN

TRONG QUÁ TRÌNH KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán tài chính, bao gồm cả các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   1. Sai sót: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận.

Sai sót có thể phát sinh từ:

* + - Việc thu thập hoặc xử lý dữ liệu để lập báo cáo tài chính hoặc trình bày thông tin tài chính không chính xác;
    - Bỏ sót số liệu hoặc thông tin thuyết minh; bao gồm thông tin thuyết minh không đầy đủ hoặc không hoàn chỉnh và những thông tin thuyết minh được yêu cầu đáp ứng các mục tiêu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
    - Ước tính kế toán không đúng phát sinh do bỏ sót hoặc hiểu nhầm;
    - Xét đoán của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không hợp lý hoặc việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không phù hợp;
    - Phân loại, tổng hợp hoặc chi tiết thông tin không phù hợp;
    - Việc bỏ sót các thông tin thuyết minh cần thiết trên báo cáo tài chính để đạt được sự trình bày hợp lý ngoài các thông tin cụ thể theo yêu cầu của khuôn khổ đó đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ trình bày hợp lý.
  1. Sai sót thực tế: Là các sai sót đã xảy ra và được xác định một cách chắc chắn;
  2. Sai sót xét đoán: Là các chênh lệch phát sinh từ việc xét đoán của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là không hợp lý, việc lựa chọn hoặc áp dụng các chính sách kế toán mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng không phù hợp;
  3. Sai sót dự tính: Là những ước tính của kiểm toán viên nhà nước về các sai sót trong tổng thể, liên quan đến việc suy rộng các sai sót phát hiện trong mẫu kiểm toán cho toàn bộ tổng thể.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tổng hợp tất cả các sai sót đã được phát hiện trong quá trình kiểm toán trừ những sai sót không đáng kể.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần chỉ ra ngưỡng sai sót không đáng kể, đó là mức giá trị cụ thể mà sai sót dưới mức đó trong từng báo cáo được coi là sai sót không đáng kể và tổng hợp các sai sót đó không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán. Thuật ngữ “không đáng kể” không phải là cách gọi khác của thuật ngữ “không trọng yếu”. Các sai sót được coi là “không đáng kể” có sự khác biệt hoàn toàn (nhỏ hơn) về mức độ ảnh hưởng hoặc khác biệt hoàn toàn về bản chất so với các sai sót được đánh giá là trọng yếu và các sai sót đó không gây ra hậu quả đáng kể (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) và kể cả khi được đánh giá dựa trên bất kỳ tiêu chí nào về quy mô, bản chất hoặc trong tình huống cụ thể. Khi có bất kỳ sự không chắc chắn nào về tính “không đáng kể” của một hoặc một số sai sót thì sai sót đó không còn được coi là không đáng kể.
3. Các sai sót về mặt giá trị có thể chưa rõ ràng là sai sót không đáng kể hay không khi được đánh giá dựa trên các tiêu chí về bản chất hoặc trong các tình huống cụ thể, khi đó cần được tổng hợp lại theo yêu cầu tại Đoạn 05 Chuẩn mực này.
4. Sai sót trong thông tin thuyết minh có thể là sai sót không đáng kể (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) và khi được đánh giá theo các tiêu chí về quy mô, bản chất hoặc trong hoàn cảnh cụ thể. Sai sót trong thuyết minh mà không phải là sai sót không đáng kể cũng được tổng hợp lại để hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước đánh giá ảnh hưởng của những sai sót này đến các thông tin thuyết minh liên quan cũng như tổng thể báo cáo tài chính.
5. Để hỗ trợ cho việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót trong quá trình kiểm toán, trước khi trao đổi các sai sót với đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần phải phân biệt rõ các sai sót thực tế, sai sót xét đoán và sai sót dự tính.

Xem xét các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán

1. Kế hoạch kiểm toán tổng quát có thể cần sửa đổi nếu:
   * + 1. Bản chấtcủa các sai sót đã được phát hiện và tình huống phát sinh các sai sót đó cho thấy có thể tồn tại các sai sót khác mà khi tổng hợp lại có thể là trọng yếu; hoặc
       2. Tổng hợp các sai sót đã được phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt tới mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
2. Sai sót có thể không xảy ra một cách độc lập mà có thể có những sai sót cùng tồn tại hoặc một sai sót dẫn đến sai sót khác như sai sót về doanh thu dẫn đến sai sót về thu nhập, sai sót về thuế...
3. Nếu tổng hợp các sai sót phát hiện trong quá trình thực hiện kiểm toán gần đạt mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) thì có thể có rủi ro cao hơn mức độ chấp nhận được là do ảnh hưởng của các sai sót không được phát hiện khi cộng gộp vào với các sai sót đã phát hiện và được tổng hợp trong quá trình thực hiện kiểm toán có thể vượt mức trọng yếu. Các sai sót không được phát hiện có thể tồn tại do rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu.
4. Nếu theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước, đơn vị được kiểm toán đã thực hiện kiểm tra lại nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh có sai sót và đồng ý với sai sót phát hiện qua kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để đánh giá khả năng có thể có các sai sót khác nếu thấy cần thiết. Kiểm toán viên nhà nước có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình nguyên nhân của các sai sót mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện được; thực hiện các thủ tục để xác định giá trị của các sai sót thực tế trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và thực hiện các điều chỉnh cần thiết đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán.

Trao đổi thông tin và điều chỉnh sai sót

1. Tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán được trao đổi với đơn vị được kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước.
2. Việc trao đổi về các sai sót với đơn vị được kiểm toán là quan trọng vì thông qua trao đổi, đơn vị được kiểm toán sẽ cung cấp thêm thông tin giải trình về các sai sót, qua đó giúp kiểm toán viên nhà nước củng cố bằng chứng kiểm toán.
3. Nếu đơn vị được kiểm toán không đồng ý với các sai sót được phát hiện, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu nguyên nhân và xem xét những ý kiến của đơn vị được kiểm toán khi đánh giá việc có thể có sai sót trọng yếu xét trên phương diện tổng thể của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính cả định lượng và định tính.

Đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện để đưa ra điều chỉnh

1. Trước khi đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại tính phù hợp của mức trọng yếu đã xác định với tình hình thực tế của đơn vị được kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
2. Khi kiểm toán viên nhà nước đã thu thập thông tin xác định là cần thiết phải điều chỉnh lại mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và mức trọng yếu xác định lại thấp hơn so với mức trọng yếu trước đó, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét lại mức trọng yếu thực hiện và sự phù hợp về nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các sai sót có trọng yếu hay không (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại). Để đạt được điều này, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét:
   * + - 1. Quy mô và bản chất của các sai sót trong mối quan hệ với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh và mối quan hệ với tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót;
         2. Ảnh hưởng của các sai sót phát hiện không được đơn vị điều chỉnh của kỳ trước đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và đối với tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.
4. Những sai sót do bản chất hoặc trong hoàn cảnh cụ thể không thể cộng gộp được với nhau về mặt giá trị cũng cần được đánh giá một cách riêng lẻ và tổng hợp lại (nghĩa là gộp chung các sai sót cùng nhau) để xác định xem chúng có trọng yếu hay không.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của từng sai sót riêng lẻ cần được đánh giá trong mối quan hệ với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh liên quan và xem xét, so sánh các sai sót với mức trọng yếu đã điều chỉnh áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh đó.
6. Sai sót riêng lẻ của một thông tin thuyết minh định tính cần được xem xét để đánh giá ảnh hưởng của sai sót đó đối với thuyết minh có liên quan cũng như ảnh hưởng của sai sót đó đến tổng thể báo cáo tài chính. Việc xác định liệu một sai sót trong thông tin thuyết minh định tính có phải là trọng yếu hay không (trong bối cảnh khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hoàn cảnh cụ thể của đơn vị được kiểm toán) là vấn đề liên quan đến xét đoán chuyên môn. Một số ví dụ về những sai sót của một thông tin thuyết minh có thể là trọng yếu:
   * 1. Mô tả không chính xác hoặc không đầy đủ các thông tin về mục tiêu, chính sách và quy trình quản lý vốn trong các đơn vị có hoạt động kinh doanh bảo hiểm và ngân hàng;
     2. Việc bỏ sót thông tin về các sự kiện hoặc hoàn cảnh dẫn đến lỗ do suy giảm giá trị trong đơn vị có hoạt động khai thác khoáng sản;
     3. Mô tả không chính xác về chính sách kế toán liên quan đến một khoản mục quan trọng trong bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong các doanh nghiệp;
     4. Mô tả không đầy đủ về độ nhạy của tỷ giá hối đoái trong đơn vị thực hiện các hoạt động thương mại quốc tế;
     5. Mô tả không chính xác hoặc không đầy đủ các thông tin về danh mục tài sản hình thành qua đầu tư, nguồn vốn đầu tư… của dự án đã quyết toán;
     6. Mô tả không chính xác hoặc không đầy đủ các thông tin về chính sách và quy trình quản lý ngân sách nhà nước.
7. Khi xác định liệu các sai sót về bản chất có trọng yếu hay không, kiểm toán viên nhà nước xem xét các sai sót cả về giá trị và thông tin thuyết minh. Các sai sót này có thể được xem là trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại với các sai sót khác. Ví dụ, phụ thuộc vào các sai sót được xác định trong thông tin thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước xem xét liệu:
8. Các nhầm lẫn có lặp đi lặp lại hay lan tỏa không; hoặc
9. Số lượng các sai sót được phát hiện về cùng một vấn đề và xem xét ảnh hưởng có thể có đến sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo về vấn đề này.
10. Nếu một sai sót riêng lẻ được đánh giá là trọng yếu thì ít khi được bù trừ với các sai sót khác, chẳng hạn, nếu doanh thu bị phản ánh cao hơn doanh thu thực tế và sai sót này vượt quá mức trọng yếu thì báo cáo tài chính bị coi là có sai sót trọng yếu ngay cả khi ảnh hưởng của sai sót của khoản mục doanh thu được bù trừ bởi sai sót do ghi tăng chi phí tương ứng và không làm sai sót về lợi nhuận. Việc bù trừ các sai sót không trọng yếu trong cùng một tài khoản hoặc loại giao dịch có thể là hợp lý, tuy nhiên cần phải xem xét rủi ro về các sai sót không được phát hiện trước khi đánh giá rằng các sai sót sau khi được bù trừ có trọng yếu hay không. Khi phát hiện một số các sai sót không trọng yếu trong cùng một số dư tài khoản hay cùng một nhóm giao dịch thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá lại rủi ro có sai sót trọng yếu đối với số dư tài khoản hoặc nhóm giao dịch đó.
11. Trường hợp phát hiện các sai sót do phân loại các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần phải quan tâm đến cả định tính và định lượng của sai sót đó và đánh giá tính trọng yếu của sai sót đó.
12. Trong một số trường hợp, các sai sót (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) vẫn được coi là trọng yếu mặc dù giá trị của các sai sót này có thể thấp hơn mức trọng yếu áp dụng cho tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, bao gồm mức độ mà sai sót:
13. Ảnh hưởng đến việc tuân thủ pháp luật;
14. Ảnh hưởng đến việc tuân thủ điều khoản hoặc các yêu cầu khác của hợp đồng kinh tế;
15. Liên quan đến việc lựa chọn sai hoặc áp dụng chính sách kế toán tuy không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính kỳ hiện tại nhưng có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính trong tương lai;
16. Che giấu những thay đổi về thu nhập hoặc các xu hướng khác, đặc biệt trong điều kiện kinh tế chung hoặc của ngành;
17. Ảnh hưởng đến các hệ số, tỷ suất phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động của đơn vị;
18. Ảnh hưởng đến thông tin trình bày trong báo cáo tài chính bộ phận;
19. Ảnh hưởng làm tăng chi phí quản lý;
20. Những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước cho là ảnh hưởng đáng kể đối với người sử dụng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;
21. Ảnh hưởng đến các khoản mục liên quan đến những đối tượng nhất định;
22. Trình bày thiếu các thông tin mặc dù không phải yêu cầu bắt buộc theo quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính nhưng theo đánh giá của kiểm toán viên nhà nước các thông tin này là quan trọng đối với hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh hoặc lưu chuyển tiền tệ của đơn vị được kiểm toán; hoặc
23. Ảnh hưởng đến các thông tin khác trình bày trong tài liệu có báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đã được kiểm toán và có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.
24. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét ảnh hưởng của một sai sót có thể do gian lận đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán (như độ tin cậy của các giải trình của đơn vị được kiểm toán) ngay cả trong trường hợp mức độ sai sót này là không trọng yếu đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính theo yêu cầu của CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính). Phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, sai sót trong thông tin thuyết minh cũng có thể là dấu hiệu gian lận. Ví dụ các sai sót có thể là dấu hiệu gian lận có thể phát sinh từ:
25. Thuyết minh gây nhầm lẫn do sự thiên lệch trong các xét đoán của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
26. Thông tin thuyết minh trùng lặp hoặc thuyết minh không đủ thông tin dẫn đến thiếu thông tin cần thiết cho sự hiểu biết đúng đắn về các vấn đề trong báo cáo tài chính.

Khi xem xét ảnh hưởng của các sai sót trong các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

1. Tổng hợp các sai sót không trọng yếu hoặc không đáng kể và không được điều chỉnh kỳ trước có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên nhà nước có thể có các cách tiếp cận khác nhau để đánh giá ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh trong kỳ trước đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính kỳ hiện tại. Kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng cùng một phương pháp để đánh giá sai sót phát hiện để bảo đảm sự nhất quán qua các kỳ đối với một đơn vị được kiểm toán.
2. Trường hợp phát hiện những sai sót có dấu hiệu của tội phạm, vi phạm pháp luật, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Thông báo phát hiện kiểm toán và đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thông báo với đơn vị được kiểm toán về từng sai sót và ảnh hưởng của các sai sót này khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với ý kiến kiểm toán đồng thời yêu cầu đơn vị kiểm toán giải trình các sai sót đã phát hiện. Việc yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình và việc giải trình các sai sót phải thực hiện bằng văn bản và phải tuân thủ theo đúng quy định của Kiểm toán nhà nước.
2. Trong một số trường hợp, đơn vị được kiểm toán có thể không đồng ý với kiểm toán viên nhà nước về các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán, đơn vị được kiểm toán có thể đưa ra ý kiến trong bản giải trình về vấn đề này và nêu rõ lý do. Bảng tổng hợp các sai sót mà đơn vị không đồng ý phải được trình bày hoặc đính kèm trong bản giải trình đó. Việc thu thập bản giải trình của đơn vị được kiểm toán không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến việc đánh giá sai sót đã phát hiện.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:
2. Mức giá trị cụ thể mà các sai sót dưới mức này được coi là sai sót không đáng kể;
3. Tập hợp tất cả các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán;
4. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về mức độ trọng yếu của các sai sót và cơ sở cho các ý kiến của kiểm toán viên nhà nước.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2500

BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính), ISSAI 2500 (Bằng chứng kiểm toán) và ISSAI 2501 (Bằng chứng kiểm toán - Các xem xét cụ thể đối với các vấn đề đặc biệt) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các yếu tố của bằng chứng kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính, đồng thời quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các đánh giá hợp lý, làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp với từng hoàn cảnh cụ thể nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
2. Bằng chứng kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bản chất của bằng chứng kiểm toán là mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Các ghi chép về kế toán (chứng từ, sổ kế toán, báo cáo kế toán…) của đơn vị được kiểm toán là một nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng. Bằng chứng kiểm toán cũng có thể bao gồm các tài liệu, thông tin có được từ các nguồn khác. Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán có thể do cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán lập hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê ngoài lập. Bằng chứng kiểm toán còn bao gồm tài liệu, thông tin hỗ trợ chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và cả những tài liệu, thông tin trái chiều với những cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, việc thiếu tài liệu, thông tin cũng chính là bằng chứng kiểm toán (như khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên yêu cầu).
3. Phần lớn công việc mà kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Các phương pháp để thu thập bằng chứng kiểm toán gồm: Quan sát; phỏng vấn; kiểm tra, đối chiếu; xác nhận từ bên ngoài; tính toán lại; thực hiện lại; các thủ tục phân tích. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau. Mặc dù, phương pháp phỏng vấn có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán quan trọng, kể cả cung cấp bằng chứng về sai sót nhưng nếu chỉ phỏng vấn thì chưa đủ để cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc không có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc về tính hữu hiệu của các thủ tục kiểm soát. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét các bằng chứng thu thập được từ các hoạt động thanh tra, kiểm tra, kiểm toán khác liên quan đến đơn vị được kiểm toán.
4. Kiểm toán viên nhà nước 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.
5. Bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm tính đầy đủ và thích hợp. 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 đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì thường cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán, 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.
6. Kiểm toán viên nhà nước khi xác định tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán phải sử dụng xét đoán chuyên môn để từ đó đưa ra đánh giá hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

*Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán*

1. Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính được thu thập từ các nguồn tài liệu, thông tin sau:
   1. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp khai thác và phát hiện;
   2. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp;
   3. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ bên ngoài.
2. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp khai thác và phát hiện được thu thập bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán để kiểm tra tài liệu, sổ kế toán như phân tích, soát xét và thực hiện lại các thủ tục đã được đơn vị thực hiện trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính; đối chiếu các loại tài liệu, thông tin liên quan và việc sử dụng các tài liệu, thông tin đó. Qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định tính nhất quán và thống nhất của các tài liệu, sổ kế toán với báo cáo tài chính.
3. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán cung cấp là những tài liệu 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 như: Sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết, chứng từ kế toán, hóa đơn, hợp đồng...
4. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán 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 như: Xác nhận từ bên thứ ba; báo cáo của các chuyên gia; dữ liệu có thể so sánh giữa các đơn vị trong cùng ngành nghề, lĩnh vực...
5. Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán cũng phản ánh mức độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Việc xem xét các bằng chứng kiểm toán một cách nhất quán được thu thập từ các nguồn khác nhau hoặc dưới các dạng khác nhau thường giúp kiểm toán viên nhà nước đạt được sự đảm bảo cao hơn so với việc xem xét riêng lẻ các bằng chứng kiểm toán.
6. Khi đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm đối với các khoản cấp phát hoặc hỗ trợ tài chính cho các đối tượng khác, sự tuân thủ các quy định sẽ phụ thuộc một phần vào các đối tượng khác trong việc đáp ứng các điều kiện của việc nhận cấp phát hoặc hỗ trợ. Do đó, bằng chứng kiểm toán có thể là sự thực thi trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán nhằm bảo đảm các giao dịch đó với các đối tượng khác được tuân thủ đúng quy định.

*Các phương pháp, thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán*

1. Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng cách:
   1. Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro;
   2. Thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo bao gồm:
      * + Thử nghiệm kiểm soát theo yêu cầu của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước hoặc theo lựa chọn của kiểm toán viên nhà nước;
        + Thử nghiệm cơ bản, bao gồm các kiểm tra chi tiết và các thủ tục phân tích cơ bản.

Các phương pháp, thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán được mô tả từ Đoạn 17 đến Đoạn 25 Chuẩn mực này có thể được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản tùy thuộc vào hoàn cảnh mà kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục này. Trong một số trường hợp nhất định, bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các cuộc kiểm toán trước cũng có thể cung cấp bằng chứng cho cuộc kiểm toán hiện tại nếu kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán để chứng minh các bằng chứng kiểm toán từ các cuộc kiểm toán trước vẫn tiếp tục phù hợp cho cuộc kiểm toán hiện tại.

*Quan sát*

1. Quan sát là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, như kiểm toán viên nhà nước quan sát việc kiểm kê hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán. Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát.

*Kiểm tra, đối chiếu*

1. 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. Việc kiểm tra, đối chiếu bao gồm kiểm tra tài liệu, sổ kế toán, chứng từ, hiện vật có thể từ trong hoặc ngoài đơn vị. Việc kiểm tra, đối chiếu tài liệu, sổ kế toán và chứng từ cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tùy thuộc vào tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán, chứng từ thuộc nội bộ đơn vị được kiểm toán. Chẳng hạn, về thủ tục kiểm tra trong thử nghiệm kiểm soát là kiểm tra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ để thu thập bằng chứng về việc phê duyệt. 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 không hẳn là bằng chứng đủ tin cậy về quyền sở hữu và giá trị của tài sản.

*Xác nhận từ bên ngoài*

1. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng văn bản giấy, văn bản điện tử hoặc một dạng khác. Thủ tục xác nhận từ bên ngoài thường được sử 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 được kiểm toán với bên thứ ba và các thông tin có liên quan khác.

*Tính toán lại*

1. Tính toán lại là việc kiểm toán viên nhà nước kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

*Phỏng vấn*

1. 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. 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.
2. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp những thông tin mà trước đây kiểm toán viên nhà nước chưa có hoặc bổ sung, củng cố thêm bằng chứng kiểm toán đã thu thập. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được.
3. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời. Việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính).

*Thủ tục phân tích*

1. Thủ tục phân tích bao gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa các dữ liệu tài chính, phi tài chính. Khi cần thiết, thủ tục phân tích cũng bao gồm việc phân tích các biến động và các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến.

*Thực hiện lại*

1. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên nhà nước 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.

*Phương pháp, thủ tục kiểm toán đối với một số khoản mục, sự kiện đặc biệt*

1. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về:
   1. Sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho;
   2. Tính đầy đủ của các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
   3. Việc trình bày và công bố thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

*Hàng tồn kho*

1. Trường hợp hàng tồn kho được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính thì kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách:
   1. Tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho (trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được) nhằm:

* Đánh giá các quy định của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với việc ghi chép và kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của đơn vị;
* Quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê;
* Kiểm tra hàng tồn kho;
* Thực hiện kiểm kê chọn mẫu.
  1. Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các sổ ghi chép cuối cùng về hàng tồn kho của đơn vị được kiểm toán để xác định liệu các sổ này có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê hàng tồn kho thực tế hay không.

1. Trường hợp việc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho được tiến hành tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán thì ngoài các thủ tục quy định tại Đoạn 27 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước còn phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán về việc liệu những biến động hàng tồn kho giữa ngày thực hiện kiểm kê và ngày kết thúc kỳ kế toán có được ghi chép đúng đắn hay không.
2. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho do các tình huống không lường trước được, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện kiểm kê hoặc quan sát việc kiểm kê hiện vật vào một ngày khác và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các giao dịch xảy ra giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê.
3. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể tham gia kiểm kê hiện vật hàng tồn kho, kiểm toán viên nhà nước 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 của hàng tồn kho. Nếu không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế như đã nêu trên, kiểm toán viên nhà nước phải điều chỉnh ý kiến kiểm toán do giới hạn của phạm vi kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).
4. Trường hợp hàng tồn kho được bên thứ ba kiểm soát và bảo quản được xác định là trọng yếu đối với báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước 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:
5. Yêu cầu bên thứ ba (với tư cách là đại diện cho đơn vị được kiểm toán) xác nhận về số lượng và tình trạng của hàng tồn kho được bên thứ ba nắm giữ;
6. Tiến hành kiểm tra hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp khác tùy theo từng trường hợp.

*Các vụ kiện tụng và tranh chấp*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để 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 bao gồm:
2. 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 (nếu có thể);
3. 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;
4. Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật có liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp.
5. Nếu kiểm toán viên nhà nước đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các vụ kiện tụng và tranh chấp đã được xác định hoặc khi các thủ tục kiểm toán được thực hiện cho thấy sự hiện hữu của các vụ kiện tụng và tranh chấp mang tính trọng yếu khác thì ngoài các thủ tục mà các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác yêu cầu, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi trực tiếp với chuyên gia tư vấn pháp luật ngoài đơn vị được kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước.
6. Kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong kiểm toán báo cáo tài chính) nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kể cả bằng cách thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế.
7. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và những người chịu trách nhiệm có liên quan giải trình bằng văn bản về tất cả các vụ kiện tụng và tranh chấp thực tế đã xảy ra và ảnh hưởng của những vấn đề này cần được xem xét khi lập báo cáo tài chính.

*Thông tin bộ phận*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc trình bày và thuyết minh thông tin bộ phận theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành (như doanh thu và chi phí giữa các bộ phận và loại trừ các khoản phát sinh trong nội bộ một bộ phận; so sánh với dự toán và các kết quả dự kiến khác; việc phân bổ tài sản và chi phí giữa các bộ phận; tính nhất quán với các kỳ trước và tính đầy đủ của thuyết minh về những điểm không nhất quán…) bằng cách:
   1. Tìm hiểu các phương pháp mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán sử dụng để xác định thông tin bộ phận nhằm:

* Đánh giá liệu các phương pháp đó có cho phép lập các thuyết minh phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
* Kiểm tra việc áp dụng các phương pháp đó trong phạm vi phù hợp.
  1. Thực hiện các thủ tục phân tích hoặc các thủ tục kiểm toán thích hợp khác tùy theo từng trường hợp.

Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán

1. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.
2. Bằng chứng kiểm toán chủ yếu được thu thập từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán. Chất lượng của bằng chứng kiểm toán chịu ảnh hưởng của tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin làm cơ sở cho bằng chứng kiểm toán.

*Tính phù hợp*

1. 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 kiểm toán viên nhà nước. Chẳng hạn, nếu mục đích của một thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh cao hơn thực tế thì thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán; còn khi mục đích của thủ tục kiểm toán là nhằm kiểm tra giá trị hoặc sự hiện hữu của các khoản phải trả có bị phản ánh thấp hơn thực tế thì việc kiểm tra các khoản phải trả đã được ghi nhận trên sổ kế toán sẽ là không phù hợp mà thủ tục kiểm toán phù hợp có thể là kiểm tra các tài liệu, thông tin như các khoản chi sau ngày khoá sổ lập báo cáo tài chính, các hóa đơn chưa thanh toán, báo cáo của nhà cung cấp, báo cáo về các hàng hóa đã nhận nhưng chưa đối chiếu khớp về số liệu hàng tồn kho.
2. Một số thủ tục kiểm toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán phù hợp cho một cơ sở dẫn liệu nhất định, song không hoàn toàn phù hợp với các cơ sở dẫn liệu khác. Chẳng hạn như việc kiểm tra các tài liệu liên quan đến việc thu tiền của các khoản phải thu sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán về sự hiện hữu và giá trị nhưng không hẳn là bằng chứng về tính đúng kỳ. Tương tự, việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu cụ thể (như sự hiện hữu của hàng tồn kho) không thay thế cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán về một cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Mặt khác, bằng chứng kiểm toán từ các nguồn khác nhau, dưới các dạng khác nhau có thể cũng phù hợp cho cùng một cơ sở dẫn liệu.
3. Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để đánh giá tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát trong việc ngăn chặn hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Việc thiết kế các thử nghiệm kiểm soát nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp để xác định công tác kiểm soát đã đúng hoặc không được thực hiện đúng như thiết kế của công tác kiểm soát.
4. Thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết. Việc 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.

*Độ tin cậy*

1. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin được thu thập, 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 các nguyên tắc sau:
2. 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;
3. 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;
4. Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên trực tiếp thu thập (ví dụ bằng chứng thu thập được nhờ quan sát việc áp dụng một kiểm soát) đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận (ví dụ phỏng vấn về việc áp dụng một kiểm soát);
5. Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc các dạng khác) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời;
6. Bằng 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.

Các nguyên tắc trên được áp dụng hữu hiệu để đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên, vẫn có một số trường hợp ngoại lệ như: Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn gốc tài liệu, thông tin đó không rõ ràng hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thiếu khách quan.

1. Nếu tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được tạo lập trên cơ sở sử dụng kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, tùy thuộc vào tầm quan trọng của công việc đó đối với mục đích kiểm toán, trong phạm vi cần thiết, kiểm toán viên nhà nước cần:
2. 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;
3. Tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán hoặc chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê;
4. Đánh giá tính thích hợp của công việc được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan.
5. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có thể cần đến chuyên môn trong một lĩnh vực khác ngoài kế toán, kiểm toán, như việc tính toán thống kê bảo hiểm, định giá hoặc dữ liệu kỹ thuật... Đơn vị được kiểm toán có thể sử dụng cán bộ chuyên môn của đơn vị hoặc thuê chuyên gia trong các lĩnh vực này để có đủ chuyên môn cần thiết cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính, nếu không sẽ làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu.

*Đánh giá năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê*

1. Năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê và bất kỳ kiểm soát nào của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia đó đều là những yếu tố ảnh hưởng quan trọng đến độ tin cậy của tài liệu, thông tin do họ tạo ra. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện đánh giá năng lực chuyên môn, khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thông qua sự hiểu biết, trình độ chuyên môn, việc sử dụng năng lực chuyên môn để thực hiện nhiệm vụ, các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng thực hiện nhiệm vụ và tính khách quan trong việc xét đoán chuyên môn.
2. Khi đánh giá tính khách quan của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến những yếu tố có thể ảnh hưởng đến tính khách quan đó như: Nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự thân quen, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa...

*Tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê*

1. Kiểm toán viên nhà nước 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. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không có đủ chuyên môn cần thiết để đánh giá công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê thì cần phải yêu cầu sử dụng đến chuyên gia của Kiểm toán nhà nước để thực hiện việc đánh giá.
2. Khi tìm hiểu về công việc của chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê, kiểm toán viên nhà nước có thể dựa trên việc đánh giá hợp đồng hoặc thỏa thuận giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia đó. Khi tìm hiểu về công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn cán bộ chuyên môn đó cũng như lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán để có những hiểu biết cần thiết.

*Đánh giá tính thích hợp của kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê và thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập*

1. Khi đánh giá tính thích hợp của kết quả công việc của cán bộ chuyên môn của đơn vị được kiểm toán, chuyên gia do đơn vị được kiểm toán thuê được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu liên quan, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề như: Tính phù hợp, hợp lý của các phát hiện, đánh giá; tính nhất quán của các phát hiện, đánh giá này với các bằng chứng kiểm toán khác; tính phù hợp, hợp lý của các giả định và phương pháp quan trọng cũng như tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của các nguồn dữ liệu đã được sử dụng.
2. Khi sử dụng tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá độ tin cậy của tài liệu, thông tin đó cho mục đích kiểm toán bằng cách thu thập bằng chứng về tính chính xác và tính đầy đủ của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán và đánh giá mức độ chính xác và chi tiết của tài liệu, thông tin đó cho mục đích kiểm toán.
3. Để thu thập được bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy, tài liệu, thông tin do đơn vị được kiểm toán tạo lập được sử dụng khi tiến hành các thủ tục kiểm toán cần phải đầy đủ và chính xác. Chẳng hạn, tính hữu hiệu của việc kiểm toán doanh thu bằng cách nhân giá niêm yết với khối lượng hàng bán sẽ chịu ảnh hưởng của tính chính xác của thông tin về giá và tính đầy đủ, chính xác của dữ liệu về khối lượng hàng bán; nếu kiểm toán viên nhà nước dự định kiểm tra các khoản chi để tìm bằng chứng về việc phê duyệt các khoản chi, kết quả kiểm tra sẽ có độ tin cậy thấp hơn nếu tổng thể được lựa chọn phần tử để kiểm tra không đầy đủ.
4. Việc thu thập bằng chứng chứng minh tính chính xác và đầy đủ của tài liệu, thông tin có thể được thực hiện đồng thời với thủ tục kiểm toán để thu thập tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được bằng chứng về tính chính xác và đầy đủ của tài liệu, thông tin bằng cách áp dụng thử nghiệm kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định cần phải có các thủ tục kiểm toán bổ sung.

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

1. Khi thiết kế các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước phải xác định cách thức lựa chọn các phần tử để tiến hành các thử nghiệm một cách hiệu quả nhằm đạt được mục đích của thủ tục kiểm toán.
2. Một thử nghiệm hiệu quả sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán thích hợp, nếu được sử dụng cùng với các bằng chứng kiểm toán khác thu thập được sẽ đầy đủ cho mục đích kiểm toán. Để bảo đảm hiệu quả trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn các phần tử để kiểm tra. Khi lựa chọn các phần tử để kiểm tra, phải xác định tính phù hợp và độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán. Các phương pháp sử dụng để lựa chọn phần tử kiểm tra gồm:
   1. Chọn tất cả các phần tử (kiểm tra 100%);
   2. Lựa chọn các phần tử cụ thể;
   3. Lấy mẫu kiểm toán.

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

*Chọn tất cả các phần tử*

1. Chọn tất cả các phần tử là việc chọn 100% các phần tử trong tổng thể để kiểm tra nhằm thu thập tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định việc chọn tất cả các phần tử để kiểm tra. Việc kiểm tra tất cả các phần tử thường không áp dụng đối với thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng đối với kiểm tra chi tiết. Chọn tất cả các phần tử có thể thích hợp khi:
2. Tổng thể được cấu thành từ một số ít các phần tử có giá trị lớn;
3. Có rủi ro đáng kể mà các phương pháp khác không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp; hoặc
4. Tính chất lặp đi lặp lại của việc tính toán hoặc quy trình khác được thực hiện tự động bởi một hệ thống thông tin giúp việc kiểm tra tất cả các phần tử sẽ tiết kiệm nguồn lực hơn.

*Lựa chọn các phần tử cụ thể*

1. Lựa chọn các phần tử cụ thể là việc lựa chọn một số phần tử cụ thể trong tổng thể để kiểm tra nhằm thu thập tài liệu, thông tin làm bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định lựa chọn các phần tử cụ thể từ một tổng thể. Khi lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước dựa trên sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán, các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và đặc điểm của tổng thể được kiểm tra. Việc lựa chọn các phần tử cụ thể theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước phải xem xét ảnh hưởng rủi ro của các phần tử không được lựa chọn. Các phần tử cụ thể được chọn có thể bao gồm:
2. Các phần tử có giá trị lớn hoặc các phần tử đặc biệt: Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định lựa chọn một số phần tử cụ thể trong một tổng thể do các phần tử này có giá trị lớn hoặc có một số tính chất khác, như các phần tử có nghi ngờ, bất thường, có nguy cơ rủi ro cao hoặc đã từng bị nhầm lẫn;
3. Tất cả các phần tử có giá trị cao hơn một giá trị nhất định: Kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định kiểm tra tất cả các phần tử có giá trị được ghi nhận cao hơn một giá trị nhất định nhằm xác minh một phần lớn trong tổng giá trị của một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản;
4. Các phần tử theo mục đích cụ thể: Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm tra các phần tử để thu thập tài liệu, thông tin về các vấn đề như đặc điểm hoạt động của đơn vị hoặc bản chất của các giao dịch.
5. Mặc dù, việc lựa chọn các phần tử nhất định để kiểm tra thường là một phương pháp hiệu quả để thu thập bằng chứng kiểm toán nhưng đây không phải là phương pháp lấy mẫu kiểm toán. Kết quả của các thủ tục kiểm toán được áp dụng cho các phần tử được lựa chọn theo cách này không thể được suy rộng cho toàn bộ tổng thể; do đó, việc lựa chọn các phần tử cụ thể để kiểm tra không cung cấp bằng chứng kiểm toán về phần còn lại của tổng thể.

*Lấy mẫu kiểm toán*

1. Lấy mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số các phần tử của một tổng thể kiểm toán, sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn nhằm cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước cơ sở hợp lý để đưa ra đánh giá về toàn bộ tổng thể. Lấy mẫu kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2530 (Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Tính không nhất quán hoặc những hoài nghi về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2505

XÁC NHẬN TỪ BÊN NGOÀI ĐỐI VỚI CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2505 (Thông tin xác nhận từ bên ngoài) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc sử dụng các thủ tục xác nhận từ bên ngoài để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp, tin cậy theo yêu cầu của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Xác nhận từ bên ngoài: Là bằng chứng kiểm toán thu thập được dưới dạng phản hồi bằng văn bản trực tiếp từ bên thứ ba (bên xác nhận) cho kiểm toán viên nhà nước dưới dạng văn bản, thư điện tử hoặc phương tiện khác;
3. Yêu cầu xác nhận dạng khẳng định: Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên nhà nước nêu rõ bên xác nhận đồng ý hoặc không đồng ý với thông tin cần xác nhận hoặc cung cấp thông tin yêu cầu xác nhận;
4. Yêu cầu xác nhận dạng phủ định: Là đề nghị bên xác nhận phúc đáp trực tiếp cho kiểm toán viên nhà nước chỉ khi bên xác nhận không đồng ý với thông tin được nêu trong văn bản xác nhận;
5. Phản hồi không đạt yêu cầu: Là bên xác nhận không phúc đáp hoặc không phúc đáp đầy đủ cho văn bản xác nhận dạng khẳng định hoặc văn bản xác nhận bị trả lại;
6. Xác nhận có sự khác biệt: Là phản hồi cho thấy sự khác nhau giữa thông tin cần xác nhận hoặc thông tin trong tài liệu của đơn vị và thông tin do bên xác nhận cung cấp.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục xác nhận từ bên ngoài

1. Bằng chứng kiểm toán được kiểm toán viên nhà nước thu thập trực tiếp từ các bên xác nhận có thể đáng tin cậy hơn bằng chứng được tạo ra trong nội bộ đơn vị được kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).
2. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác ngoài CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) thừa nhận thông tin xác nhận từ bên ngoài là nguồn bằng chứng kiểm toán quan trọng như:
3. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đáng kể do gian lận hoặc nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước phải 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 có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính);
4. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu kiểm toán viên nhà nước có thể cần thay đổi nội dung thủ tục kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính).
5. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì kiểm soát đối với việc thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài bao gồm:
6. Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc cần cung cấp;
7. Lựa chọn bên xác nhận thích hợp;
8. Thiết kế và gửi yêu cầu xác nhận.

*Xác định thông tin cần được xác nhận hoặc cần cung cấp*

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thủ tục xác nhận từ bên ngoài khi cần xác nhận thông tin đã có hoặc thu thập thông tin. Thông tin đã có cần được xác nhận hoặc yêu cầu bên thứ ba xác nhận, cung cấp thường là thông tin liên quan tới số dư các tài khoản (công nợ phải thu, phải trả, tạm ứng, các khoản vay…); các điều khoản hợp đồng, các thỏa thuận hoặc các giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán với các bên có liên quan (chi trả kinh phí, các khoản hỗ trợ, cấp phát, bàn giao tài sản…); các vấn đề khác có liên quan.

*Lựa chọn bên xác nhận thích hợp*

1. Khi lựa chọn bên xác nhận nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp, đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước cần lựa chọn bên xác nhận mà tin tưởng rằng họ có hiểu biết về các thông tin cần xác nhận.

*Thiết kế và gửi yêu cầu xác nhận*

1. Hình thức, nội dung yêu cầu xác nhận có ảnh hưởng trực tiếp đến tỷ lệ hồi đáp, độ tin cậy và nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được, do đó, khi lập yêu cầu xác nhận, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố sau:
2. Cơ sở dẫn liệu có liên quan;
3. Các rủi ro có sai sót trọng yếu cụ thể đã được xác định, kể cả rủi ro do gian lận;
4. Hình thức và cách trình bày yêu cầu xác nhận;
5. Kinh nghiệm từ các cuộc kiểm toán trước;
6. Phương thức trao đổi thông tin (văn bản giấy, thư điện tử...);
7. Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khuyến khích bên xác nhận phúc đáp lại yêu cầu xác nhận của kiểm toán viên nhà nước;
8. Khả năng bên xác nhận cung cấp hoặc xác nhận thông tin mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu;
9. Tính chính xác của các thông tin có liên quan đến bên xác nhận như tên, địa chỉ…
10. Đối với yêu cầu xác nhận dạng khẳng định: Kiểm toán viên nhà nước có thể giảm thiểu rủi ro do người xác nhận đã xác nhận mà không xác minh (kiểm tra) thông tin bằng cách sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định nhưng không ghi rõ số liệu hoặc các thông tin, đồng thời yêu cầu người xác nhận điền số liệu hoặc cung cấp thông tin.
11. Kiểm toán viên nhà nước có thể gửi lại yêu cầu xác nhận khi chưa nhận được phản hồi cho yêu cầu xác nhận lần trước trong một khoảng thời gian hợp lý.
12. Kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi với đơn vị được kiểm toán về yêu cầu xác nhận với bên thứ ba có liên quan. Trường hợp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không đồng ý với yêu cầu xác nhận thì kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu lý do, nguyên nhân của sự không đồng ý; xem xét có tồn tại rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.
13. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng lý do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đưa ra là không hợp lý và không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán phù hợp, đáng tin cậy từ các thủ tục kiểm toán thay thế thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

Kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài

*Độ tin cậy của các thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy có các yếu tố làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để giải quyết các nghi ngờ đó. Các yếu tố có thể làm phát sinh nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin phản hồi bao gồm:
2. Kiểm toán viên nhà nước không trực tiếp nhận văn bản phúc đáp;
3. Văn bản phúc đáp có thể không do bên xác nhận gửi;
4. Người phúc đáp không có quyền phúc đáp;
5. Người phúc đáp không phản hồi bằng văn bản.
6. Tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập ngoài đơn vị có thể không đáng tin cậy nếu nguồn gốc tài liệu, thông tin đó không rõ ràng. Tất cả các phản hồi bằng văn bản, thư điện tử hoặc phương tiện khác đều có thể chứa đựng rủi ro do bị che đậy, sửa đổi hoặc gian lận.
7. Khi kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin, tài liệu được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết để giải quyết nghi ngờ; đồng thời xem xét ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề này đến các khía cạnh khác của cuộc kiểm toán.
8. Phản hồi bằng lời cho yêu cầu xác nhận không thỏa mãn định nghĩa về thông tin xác nhận từ bên ngoài. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu bên xác nhận phản hồi trực tiếp bằng văn bản. Trường hợp không nhận được phản hồi bằng văn bản, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng khác để bổ sung thông tin phản hồi bằng lời.

*Phản hồi không đáng tin cậy*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng thông tin phản hồi yêu cầu xác nhận không đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các ảnh hưởng đến đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan, kể cả rủi ro do gian lận và ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán khác. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

*Không phản hồi*

1. Trong trường hợp không nhận được phản hồi, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy. Nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm toán thay thế phụ thuộc vào tài khoản, cơ sở dẫn liệu được xem xét.
2. Việc yêu cầu xác nhận không được phản hồi có thể cho thấy có rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được xác định trước đó. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện rà soát lại kết quả đánh giá rủi ro theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

*Trường hợp yêu cầu xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp*

1. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định rằng yêu cầu xác nhận dạng khẳng định là không thể thiếu để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (chẳng hạn như chứng thực cho các xác nhận của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã khống chế kiểm soát hoặc sự thông đồng làm cho kiểm toán viên nhà nước không thể tin tưởng vào bằng chứng thu thập được từ nội bộ đơn vị được kiểm toán) mà kiểm toán viên nhà nước không nhận được phúc đáp thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của vấn đề này đối với cuộc kiểm toán và đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

*Phản hồi có sự khác biệt với thông tin cần xác nhận*

1. Trường hợp nhận được phản hồi có sự khác biệt, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra sự khác biệt để xác định liệu các khác biệt đó có phải là dấu hiệu của sai sót không. Các khác biệt trong văn bản phúc đáp có thể chỉ ra sai sót hoặc sai sót tiềm tàng trong báo cáo tài chính. Trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận không theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính). Các khác biệt cũng giúp kiểm toán viên nhà nước phân biệt chất lượng của các phản hồi từ các bên xác nhận tương tự hoặc cho các tài khoản tương tự. Các khác biệt cũng có thể cho thấy các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Một số khác biệt nhưng không cho thấy có sai sót là do yếu tố thời gian, định lượng hoặc lỗi ghi chép trong các thủ tục xác nhận từ bên ngoài.

Yêu cầu xác nhận dạng phủ định

1. Yêu cầu xác nhận dạng phủ định cung cấp bằng chứng kiểm toán ít thuyết phục hơn yêu cầu xác nhận dạng khẳng định. Việc không nhận được phản hồi cho yêu cầu xác nhận dạng phủ định không phải là bằng chứng cho tính chính xác của thông tin cần xác nhận đã được xác minh hoặc bên xác nhận đã nhận được yêu cầu xác nhận. Ngoài ra, bên xác nhận có thể sẵn sàng phúc đáp hơn để bày tỏ sự không đồng ý với nội dung yêu cầu xác nhận khi thông tin cần xác nhận không có lợi cho họ và ngược lại sẽ không xác nhận khi thông tin có lợi cho họ.
2. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng yêu cầu xác nhận dạng phủ định như là thử nghiệm cơ bản duy nhất nhằm xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, trừ khi tồn tại tất cả các trường hợp sau đây:
3. Kiểm toán viên nhà nước đã đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu là thấp và đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát có liên quan đến cơ sở dẫn liệu;
4. Tổng thể các phần tử cần xác nhận qua yêu cầu xác nhận dạng phủ định bao gồm một số lượng lớn các số dư tài khoản, giao dịch nhỏ hoặc điều kiện đồng nhất;
5. Tỷ lệ khác biệt dự kiến rất thấp;
6. Kiểm toán viên nhà nước không biết về các trường hợp hoặc điều kiện khiến người nhận yêu cầu xác nhận dạng phủ định không quan tâm đến yêu cầu xác nhận.

Đánh giá bằng chứng thu thập được

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu kết quả của các thủ tục xác nhận từ bên ngoài đã cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và đáng tin cậy chưa, hay cần phải thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác.
2. Khi đánh giá kết quả của từng yêu cầu xác nhận từ bên ngoài, kiểm toán viên nhà nước có thể phân loại các kết quả như sau:
3. Phản hồi của bên xác nhận thích hợp cho thấy sự đồng ý với thông tin được cung cấp trong yêu cầu xác nhận hoặc cung cấp các thông tin được yêu cầu xác nhận mà không có khác biệt;
4. Phản hồi được cho là không đáng tin cậy;
5. Phản hồi cho thấy có sự khác biệt;
6. Không phản hồi.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán chứng minh cho việc xác nhận từ bên ngoài trong kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2510

KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU KỲ TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2510 (Kiểm toán số dư đầu kỳ) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến số dư đầu kỳ trong cuộc kiểm toán tài chính. Khi báo cáo tài chính có thông tin so sánh, các quy định và hướng dẫn tại CMKTNN 2710 (Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh) cũng được áp dụng.
2. Chuẩn mực này nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện kiểm toán số dư đầu kỳ, thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:
   1. Số dư đầu kỳ liệu có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
   2. Các chính sách kế toán thích hợp được áp dụng liên quan đến số dư đầu kỳ có được sử dụng nhất quán trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính kỳ hiện tại, hoặc những thay đổi đối với các chính sách kế toán có được xử lý một cách thích hợp hoặc được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ “Số dư đầu kỳ” được hiểu: Là số dư tài khoản tại thời điểm đầu kỳ. Số dư đầu kỳ dựa vào số dư cuối kỳ của kỳ trước đó, nó phản ánh ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện của các kỳ trước và các chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ trước. Số dư đầu kỳ cũng bao gồm những vấn đề cần phải thuyết minh đã tồn tại vào thời điểm đầu kỳ như các khoản tài sản, nợ tiềm tàng và các cam kết.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các thủ tục kiểm toán

*Số dư đầu kỳ*

1. Kiểm toán viên nhà nước xem báo cáo tài chính gần nhất (nếu có) và báo cáo kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước kỳ trướcvề báo cáo tài chính đó (nếu có) nhằm thu thập thông tin liên quan đến số dư đầu kỳ kể cả các thuyết minh.
2. Kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc số dư đầu kỳ có chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại bằng cách:
   1. Xác định số dư cuối kỳ của kỳ trước đã được kết chuyển chính xác sang số dư đầu kỳ hiện tại hoặc đã được điều chỉnh lại (nếu phải điều chỉnh lại);
   2. Xác định các chính sách kế toán đơn vị đã áp dụng để xác định số dư đầu kỳ có thích hợp không;
   3. Thực hiện một hoặc một số thủ tục sau:

* Nếu báo cáo tài chính kỳ trước đã được kiểm toán bởi kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại có thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ bằng cách soát xét tài liệu làm việc của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước;
* Đánh giá xem các thủ tục kiểm toán được thực hiện trong kỳ hiện tại có cung cấp bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ;
* Tiến hành các thủ tục kiểm toán cụ thể nhằm thu thập bằng chứng liên quan đến số dư đầu kỳ.

1. Khi xem xét các thủ tục kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề sau:
   1. Các chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng;
   2. Nội dung của số dư các tài khoản, các nhóm giao dịch và các thuyết minh, các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại liên quan đến số dư đầu kỳ;
   3. Tầm quan trọng của số dư đầu kỳ đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
   4. Xem báo cáo tài chính kỳ trước có được Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán hay không được kiểm toán. Trong trường hợp báo cáo tài chính được kiểm toán thì xem ý kiến của kiểm toán viên nhà nước là dạng ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hay là ý kiến chấp nhận toàn phần.
2. Trong trường hợp cần thiết kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại có thể trao đổi với kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước để làm rõ các nội dung liên quan. Nếu việc trao đổi thông tin trên bị hạn chế, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thu thập bằng chứng kiểm toán bằng các hình thức khác; nếu vẫn không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán.
3. Đối với tài sản và nợ phải trả ngắn hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán về số dư đầu kỳ khi thực hiện các thủ tục kiểm toán của kỳ hiện tại. Chẳng hạn, việc kiểm tra các khoản thu, chi trong kỳ hiện tại liên quan tới các số dư phải thu, phải trả đầu kỳ sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán về tính hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, tính đầy đủ và đánh giá của các khoản mục đó vào thời điểm đầu kỳ. Riêng đối với hàng tồn kho, các thủ tục kiểm toán của kỳ hiện tại đối với số dư hàng tồn kho cuối kỳ cung cấp rất ít bằng chứng kiểm toán về hàng tồn kho vào thời điểm đầu kỳ. Do đó, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp như:
   1. Chứng kiến việc kiểm kê thực tế hàng tồn kho trong kỳ hiện tại và đối chiếu với số lượng hàng tồn kho đầu kỳ;
   2. Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với việc đánh giá hàng tồn kho đầu kỳ;
   3. Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với lợi nhuận gộp và tính đúng kỳ.
4. Đối với tài sản và nợ phải trả dài hạn như tài sản cố định, các khoản đầu tư và nợ dài hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán bằng cách kiểm tra sổ, chứng từ kế toán và các thông tin khác chứng minh cho số dư đầu kỳ. Kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến số dư đầu kỳ bằng cách xác nhận với bên thứ ba hoặc có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung.
5. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán chứng minh rằng số dư đầu kỳ chứa đựng các sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung thích hợp tùy theo hoàn cảnh cụ thể để xác định ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Nếu kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo tài chính kỳ hiện tại chứa đựng các sai sót như vậy, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán các sai sót đó theo quy định tại CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính).

*Sự nhất quán trong các chính sách kế toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc các chính sách kế toán liên quan đến số dư đầu kỳ có được áp dụng nhất quán trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại, việc lý giải một cách thích hợp những thay đổi trong các chính sách kế toán đã được trình bày và thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

*Thông tin liên quan trong báo cáo của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước*

1. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước kỳ hiện tại phải xem xét ảnh hưởng của các vấn đề dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

Báo cáo kiểm toán

*Số dư đầu kỳ*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến số dư đầu kỳ thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc nếu cần thiết, từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).
2. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng số dư đầu kỳ chứa đựng sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại và ảnh hưởng đó không được xử lý một cách thích hợp hoặc không được trình bày và thuyết minh đầy đủ, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

*Sự nhất quán trong các chính sách kế toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc ý kiến trái ngược (nếu cần thiết) theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính), khi kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng:
   1. Các chính sách kế toán kỳ hiện tại không được áp dụng nhất quán đối với số dư đầu kỳ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng; hoặc
   2. Sự thay đổi trong các chính sách kế toán không được hạch toán một cách thích hợp hoặc không được trình bày hay thuyết minh đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

*Ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần*

1. Nếu ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện cuộc kiểm toán kỳ trước về báo cáo tài chính kỳ trước của đơn vị được kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và vấn đề dẫn đến ý kiến đó vẫn còn tồn tại và ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2710 (Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh). Tuy nhiên, trong một số trường hợp, vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước kỳ trước không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần có thể không còn tồn tại và không ảnh hưởng trọng yếu đến ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại (chẳng hạn, khi phạm vi kiểm toán trong kỳ trước bị giới hạn nhưng vấn đề làm phát sinh giới hạn này đã được giải quyết trong kỳ hiện tại), khi đó kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp với bằng chứng kiểm toán và thủ tục kiểm toán thực hiện trong kỳ hiện tại.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về số dư đầu kỳ trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2520

THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2520 (Thủ tục phân tích) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc sử dụng thủ tục phân tích như các thử nghiệm cơ bản (thủ tục phân tích cơ bản)trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán tài chính; đồng thời cũng quy định và hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước sử dụng các thủ tục phân tích ở giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán (thủ tục phân tích hỗ trợ) nhằm:
2. Thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy khi sử dụng các thủ tục phân tích cơ bản trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán;
3. Thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích hỗ trợ trong giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để hình thành đánh giá tổng thể về sự nhất quán giữa thông tin tài chính, báo cáo tài chính với hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ “Thủ tục phân tích” được hiểu: Là việc đánh giá thông tin tài chính thông qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính; việc kiểm tra, đối chiếu khi cần thiết về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính. Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính gồm thủ tục phân tích cơ bản và thủ tục phân tích hỗ trợ; thủ tục phân tích cơ bản được sử dụng trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán, thủ tục phân tích hỗ trợ được sử dụng trong giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán.

Thủ tục phân tích trong cuộc kiểm toán tài chính bao gồm:

1. So sánh và phân tích để đánh giá sự phù hợp, mức độ tin cậy của các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán với các thông tin có thể so sánh được của các kỳ trước; các dự toán, các ước tính của đơn vị được kiểm toán và của kiểm toán viên nhà nước; các thông tin tương tự trong cùng ngành, lĩnh vực hoặc địa phương;
2. Xem xét, đánh giá sự phù hợp của các mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính được kỳ vọng theo chiều hướng có thể dự đoán được của đơn vị được kiểm toán, giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính của đơn vị được kiểm toán;
3. Kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để thực hiện các thủ tục phân tích, từ việc so sánh đơn giản đến các phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến; các thủ tục phân tích có thể được áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tài chính tổng hợp, các bộ phận cấu thành hoặc các yếu tố riêng lẻ của thông tin tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục phân tích cơ bản

1. Khi thiết kế và thực hiện thủ tục phân tích cơ bản một cách độc lập hoặc kết hợp với kiểm tra chi tiết như là các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên nhà nước phải:
2. Xác định sự phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, trong đó có tính đến rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và các kiểm tra chi tiết (nếu có) đối với các cơ sở dẫn liệu này;
3. Đánh giá độ tin cậy của dữ liệu mà kiểm toán viên nhà nước sử dụng để dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận, trong đó có xem xét đến nguồn gốc, tính có thể so sánh được, nội dung và sự phù hợp của thông tin sẵn có và các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin;
4. Dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận và đánh giá liệu dự tính này có đủ chính xác để xác định một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không;
5. Xác định giá trị của bất kỳ chênh lệch nào có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị được kiểm toán đã ghi nhận và giá trị dự tính mà không cần kiểm tra lại như quy định tại Đoạn 21 Chuẩn mực này.
6. Các thử nghiệm cơ bản kiểm toán viên nhà nước thực hiện ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể là kiểm tra chi tiết, thủ tục phân tích cơ bản, hoặc kết hợp thực hiện cả kiểm tra chi tiết và thủ tục phân tích cơ bản. Việc quyết định thực hiện thủ tục kiểm toán, quyết định có sử dụng thủ tục phân tích cơ bản hay không, tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về hiệu quả và hiệu suất của các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để giảm rủi ro kiểm toán ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống mức có thể chấp nhận được.
7. Kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về mức độ sẵn có và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng các thủ tục phân tích cơ bản và kết quả của bất kỳ thủ tục phân tích nào đơn vị được kiểm toán đã thực hiện. Việc sử dụng dữ liệu do đơn vị được kiểm toán lập và kết quả thực hiện các thủ tục phân tích của đơn vị được kiểm toán có hiệu quả nếu kiểm toán viên nhà nước cho rằng các dữ liệu và kết quả của các thủ tục phân tích này được lập một cách đúng đắn.

*Sự phù hợp của các thủ tục phân tích cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định*

1. Các thủ tục phân tích cơ bản thường dễ áp dụng hơn đối với các giao dịch lớn có thể dự đoán được theo thời gian; việc áp dụng các thủ tục phân tích đã dự kiến dựa trên kỳ vọng có mối quan hệ giữa các dữ liệu và không có thông tin trái ngược liên quan đến mối quan hệ đó; sự phù hợp của một thủ tục phân tích cụ thể phụ thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về hiệu quả của việc phát hiện một sai sót mà khi xét riêng lẻ hay kết hợp với các sai sót khác có thể làm cho thông tin tài chính, báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu.
2. Trong một số trường hợp, việc áp dụng một mô hình hoặc một phương pháp dự đoán, tính toán không phức tạp có thể cũng hiệu quả như áp dụng một thủ tục phân tích.
3. Khi áp dụng các thủ tục phân tích khác nhau có thể cho các mức độ đảm bảo khác nhau. Các thủ tục phân tích có thể cung cấp bằng chứng thuyết phục và loại bỏ sự cần thiết phải kiểm tra chi tiết, với điều kiện là các yếu tố được kiểm tra chi tiết là phù hợp; ngược lại, việc tính toán và so sánh có thể cung cấp bằng chứng ít thuyết phục nhưng lại cung cấp bằng chứng chứng thực hữu ích nếu được sử dụng kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.
4. Đặc điểm của các cơ sở dẫn liệu và đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng đến việc xác định tính phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể.
5. Các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể cũng có thể được coi là phù hợp khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm tra chi tiết cho cùng một cơ sở dẫn liệu.
6. Khi kiểm toán các đơn vị có hoạt động kinh doanh, kiểm toán viên nhà nước thường xem xét mối quan hệ giữa các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính; tuy nhiên, việc xem xét này có thể không phù hợp khi kiểm toán các đơn vị khác, vì các đơn vị này ít khi có mối quan hệ trực tiếp giữa doanh thu và chi phí, các khoản chi mua tài sản không được vốn hóa, có thể không có mối liên hệ giữa các chi phí và có thể không có số liệu của ngành hoặc các số liệu thống kê cho mục đích so sánh. Do vậy, cùng với việc xem xét mối quan hệ giữa các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin phi tài chính và các thông tin về tính tuân thủ có liên quan.

*Độ tin cậy của dữ liệu*

1. Độ tin cậy của dữ liệu chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung của dữ liệu và phụ thuộc vào hoàn cảnh mà dữ liệu được thu thập. Do vậy, để xác định xem dữ liệu có đáng tin cậy cho việc thiết kế các thủ tục phân tích cơ bản hay không, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố: Nguồn gốc của thông tin thu thập được; khả năng so sánh của thông tin thu thập được; nội dung và sự phù hợp của thông tin thu thập được; các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin được thiết kế để bảo đảm tính đầy đủ, tính chính xác và tính hợp lý của thông tin. Quy định này cũng áp dụng cho trường hợp kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản đối với các thông tin tài chính, báo cáo tài chính cuối kỳ của đơn vị được kiểm toán hay tại thời điểm nhất định và có kế hoạch thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn còn lại được thực hiện tương tự.
2. Kiểm toán viên nhà nước có thể cân nhắc việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát (nếu có) đối với việc tạo lập thông tin sử dụng để thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản nhằm xử lý các rủi ro đã đánh giá. Khi các kiểm soát đó hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên nhà nước thường tin tưởng hơn vào độ tin cậy của thông tin và do đó cũng tin tưởng hơn vào kết quả của các thủ tục phân tích. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với thông tin phi tài chính thường được thực hiện kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát khác.

*Đánh giá tính chính xác của dự tính*

1. Khi đánh giá về việc liệu dự tính được đưa ra có đủ chính xác để xác định một sai sót mà khi kết hợp với các sai sót khác có thể làm cho thông tin tài chính, báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không, các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước gồm:
2. Độ chính xác trong việc dự đoán về các kết quả dự tính của thủ tục phân tích cơ bản. Ví dụ, việc so sánh lãi gộp giữa kỳ này với kỳ khác có thể đạt được độ nhất quán cao hơn so với việc so sánh các chi phí bất kỳ như chi phí nghiên cứu hoặc chi phí quảng cáo;
3. Mức độ thông tin có thể được phân tách. Chẳng hạn, áp dụng thủ tục phân tích cơ bản đối với thông tin tài chính về các phần riêng lẻ của một hoạt động hoặc đối với báo cáo tài chính của các bộ phận trong một đơn vị đa ngành nghề có thể sẽ hiệu quả hơn so với áp dụng cho báo cáo tài chính tổng thể của đơn vị;
4. Mức độ sẵn có của thông tin tài chính và phi tài chính. Nếu có sẵn các thông tin này, kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét độ tin cậy của thông tin như đã nêu trong Đoạn 14 và Đoạn 15 Chuẩn mực này.

*Giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính*

1. Việc kiểm toán viên nhà nước xác định giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được so với dự tính mà không cần kiểm tra thêm bị ảnh hưởng bởi mức trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn, trong đó có tính đến khả năng một sai sót (xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác) có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Theo đó, khi mức độ rủi ro được đánh giá tăng lên, giá trị chênh lệch có thể coi là chấp nhận được mà không cần kiểm tra thêm sẽ giảm xuống nhằm thu được bằng chứng có mức độ thuyết phục mong muốn.

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành đánh giá tổng thể

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp hình thành các đánh giá tổng thể về sự nhất quán giữa thông tin tài chính, báo cáo tài chính với hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng các đánh giá rút ra từ kết quả của các thủ tục phân tích hỗ trợ để chứng minh cho các đánh giá đã hình thành trong quá trình kiểm toán các thông tin tài chính, các cơ sở dẫn liệu, các bộ phận hoặc yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Việc này giúp kiểm toán viên nhà nước rút ra các đánh giá hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Các thủ tục phân tích này có thể tương tự với các thủ tục phân tích được sử dụng để đánh giá rủi ro.
3. Kết quả của các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành đánh giá tổng thể có thể giúp kiểm toán viên nhà nước xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu và điều chỉnh các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra.

Kiểm tra lại kết quả của các thủ tục phân tích

1. Nếu việc thực hiện các thủ tục phân tích theo quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên nhà nước phát hiện được các biến động hoặc các mối quan hệ không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra lại những khác biệt này bằng cách:
   1. Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các câu trả lời của đơn vị được kiểm toán bằng cách đánh giá các câu trả lời đó; trong đó vận dụng hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị được kiểm toán và kết hợp với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được trong quá trình kiểm toán;
   2. Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác nếu thấy cần thiết và tùy theo từng trường hợp cụ thể. Kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác trong trường hợp đơn vị được kiểm toán không thể giải thích được hoặc giải thích đó khi kết hợp với những bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến câu trả lời phỏng vấn của đơn vị được kiểm toán được coi là không thỏa đáng.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến việc thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2530

LẤY MẪU KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2530 (Lấy mẫu kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này được áp dụng trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước quyết định sử dụng phương pháp lấy mẫu kiểm toán khi thực hiện các thủ tục kiểm toán. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc lấy mẫu theo phương pháp thống kê và phi thống kê khi thiết kế, lựa chọn mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính; khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết cũng như đánh giá các kết quả thu được từ kiểm tra mẫu.
2. Chuẩn mực này bổ sung cho CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) quy định trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra các đánh giá hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Phương pháp lấy mẫu kiểm toán là một trong số các phương pháp mà CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng trong việc lựa chọn các phần tử để kiểm tra.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Lấy mẫu kiểm toán (sau đây gọi là lấy mẫu): Là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số các phần tử của một tổng thể kiểm toán, sao cho tất cả các đơn vị lấy mẫu đều có cơ hội được lựa chọn, nhằm cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước cơ sở hợp lý để đưa ra đánh giá về toàn bộ tổng thể;
3. Tổng thể: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó kiểm toán viên nhà nước lấy mẫu nhằm đưa ra đánh giá về toàn bộ dữ liệu đó;
4. Rủi ro lấy mẫu: Là rủi ro mà ý kiến của kiểm toán viên nhà nước đưa ra dựa trên việc kiểm tra mẫu đã chọn có thể khác so với ý kiến đưa ra nếu kiểm tra toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục kiểm toán. Rủi ro lấy mẫu có thể dẫn tới một trong hai loại đánh giá sai như sau:

* Xác định rằng các kiểm soát có hiệu quả cao hơn so với hiệu quả thực tế của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc xác định rằng không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại có tồn tại sai sót trọng yếu (đối với kiểm tra chi tiết). Kiểm toán viên nhà nước cần phải đặc biệt quan tâm đến loại đánh giá sai này vì có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không phù hợp;
* Xác định rằng các kiểm soát có hiệu quả kém hơn so với hiệu quả thực tế của các kiểm soát đó (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc xác định rằng có sai sót trọng yếu trong khi thực tế lại không có (đối với kiểm tra chi tiết). Loại đánh giá sai này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì thường dẫn tới việc phải thực hiện nhiều hơn các thủ tục kiểm toán bổ sung để chứng minh rằng xác định ban đầu là không đúng.

1. Rủi ro ngoài lấy mẫu: Là một rủi ro khi kiểm toán viên nhà nước đi đến một đánh giá sai vì các nguyên nhân không liên quan đến rủi ro lấy mẫu;
2. Sai phạm cá biệt: Là một sai sót hay sai lệch được chứng minh là không đại diện cho các sai sót hay sai lệch của tổng thể;
3. Đơn vị lấy mẫu: Là các phần tử riêng biệt cấu thành nên tổng thể. Đơn vị lấy mẫu có thể là đơn vị hiện vật hoặc đơn vị tiền tệ;
4. Lấy mẫu thống kê: Là phương pháp lấy mẫu để kiểm tra có các đặc điểm sau:

* Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu;
* Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.

Một phương pháp lấy mẫu không có hai đặc điểm nêu trên được coi là lấy mẫu phi thống kê.

1. Phân nhóm: Là việc phân chia một tổng thể thành các tổng thể con, mỗi tổng thể con là một nhóm các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất (thường là chỉ tiêu giá trị);
2. Lựa chọn các phần tử có giá trị lớn: Là phương pháp lựa chọn thiên về các phần tử có giá trị lớn. Các phần tử có giá trị lớn có cơ hội được lựa chọn cao hơn;
3. Sai sót có thể bỏ qua: Là một giá trị được kiểm toán viên nhà nước đặt ra mà dựa vào đó kiểm toán viên nhà nước mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng sai sót thực tế của tổng thể không vượt quá giá trị đặt ra.

Khi thiết kế một mẫu, kiểm toán viên nhà nước phải xác định sai sót có thể bỏ qua để giảm thiểu rủi ro mà các sai lệch đơn lẻ không trọng yếu khi gộp lại có thể dẫn đến báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu và dự phòng cho khả năng sai sót không được phát hiện. Sai sót có thể bỏ qua là sự vận dụng mức trọng yếu thực hiện theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính) cho một thủ tục lấy mẫu cụ thể. Sai sót có thể bỏ qua có thể bằng hoặc thấp hơn mức trọng yếu thực hiện.

1. Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua: Là một tỷ lệ sai lệch được kiểm toán viên nhà nước đặt ra đối với các thủ tục kiểm soát nội bộ mà dựa vào đó kiểm toán viên nhà nước mong muốn đạt được mức độ đảm bảo hợp lý rằng tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể không vượt quá tỷ lệ sai lệch đặt ra.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thiết kế mẫu, xác định cỡ mẫu và lựa chọn các phần tử để kiểm tra

*Thiết kế mẫu*

1. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và các tính chất của tổng thể được lấy mẫu.
2. Lấy mẫu kiểm toán cho phép kiểm toán viên nhà nước thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán về một số tính chất của các phần tử được lựa chọn nhằm đưa ra hoặc giúp đưa ra đánh giá về tổng thể được lấy mẫu. Khi thiết kế một mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét mục đích cụ thể cần đạt được và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán để có thể đạt được mục đích đó một cách tốt nhất. Việc xem xét nội dung của bằng chứng kiểm toán thu thập được và hoàn cảnh xảy ra sai lệch hay sai sót hoặc các tính chất khác liên quan tới bằng chứng kiểm toán đó sẽ giúp kiểm toán viên nhà nước xác định thế nào là sai lệch hay sai sót và tổng thể nào cần phải lấy mẫu. Khi lấy mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng chứng minh rằng tổng thể được lấy mẫu là đầy đủ.
3. Đối với thử nghiệm kiểm soát, khi xem xét các tính chất của tổng thể, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá tỷ lệ sai lệch kỳ vọng dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về các kiểm soát liên quan hoặc dựa trên việc kiểm tra một số ít các phần tử trong tổng thể. Tương tự, đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá sai sót dự kiến của tổng thể. Nếu mức sai sót dự kiến là cao, kiểm toán viên nhà nước có thể phải kiểm tra 100% số phần tử hoặc sử dụng cỡ mẫu lớn khi thực hiện kiểm tra chi tiết. Khi xem xét các tính chất của một tổng thể được lấy mẫu, kiểm toán viên nhà nước có thể quyết định sử dụng phương pháp phân nhóm hay lựa chọn các phần tử có giá trị lớn cho phù hợp.
4. Lấy mẫu kiểm toán có thể được tiến hành theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê tùy thuộc vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước. Tuy nhiên, cỡ mẫu không phải là tiêu chí để phân biệt giữa phương pháp thống kê và phi thống kê.

*Xác định cỡ mẫu*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định cỡ mẫu đủ lớn để giảm rủi ro lấy mẫu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được.
2. Cỡ mẫu là số lượng các phần tử trong tổng thể được lựa chọn theo tiêu thức nhất định vào mẫu để kiểm tra trên cơ sở áp dụng phương pháp thống kê hoặc phi thống kê. Mức độ rủi ro lấy mẫu mà kiểm toán viên nhà nước có thể chấp nhận sẽ ảnh hưởng tới cỡ mẫu cần chọn. Mức độ rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước có thể chấp nhận càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết sẽ càng lớn.
3. Cỡ mẫu có thể xác định thông qua các tính toán thống kê hoặc dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước. Khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý một số trường hợp sau:
4. Trong thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên nhà nước không thay đổi nội dung hoặc lịch trình thực hiện các thử nghiệm kiểm soát hoặc không thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro đã được đánh giá:

* Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước dự định đạt được từ tính hữu hiệu của các kiểm soát càng cao thì rủi ro có sai sót trọng yếu mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá càng thấp và do đó cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
* Tỷ lệ sai lệch có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
* Tỷ lệ sai lệch dự kiến càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ước tính hợp lý về tỷ lệ sai lệch thực tế;
* Mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước mong muốn về việc kết quả mẫu phản ánh chân thực tỷ lệ sai lệch thực tế của tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
* Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế trong tổng thể hầu như không có ảnh hưởng đến cỡ mẫu. Tuy nhiên, đối với các tổng thể nhỏ, lấy mẫu kiểm toán có thể không hiệu quả bằng các phương pháp thay thế khác để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

1. Trong việc kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét các yếu tố dưới đây khi xác định cỡ mẫu. Các yếu tố này cần được xem xét đồng thời với nhau và giả định rằng kiểm toán viên nhà nước không thay đổi phương pháp tiến hành các thử nghiệm kiểm soát hoặc không thay đổi nội dung, lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản khi xử lý các rủi ro đã được đánh giá.

* Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu càng cao thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn. Kiểm toán viên nhà nước càng thu thập được nhiều bằng chứng kiểm toán từ kiểm tra chi tiết (nghĩa là rủi ro phát hiện càng thấp) thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
* Kiểm toán viên nhà nước càng dựa nhiều hơn vào các thử nghiệm cơ bản khác (kiểm tra chi tiết hoặc các thủ tục phân tích cơ bản) để giảm rủi ro phát hiện liên quan đến một tổng thể cụ thể xuống một mức thấp có thể chấp nhận được thì mức độ đảm bảo mà kiểm toán viên nhà nước đặt ra đối với việc lấy mẫu càng thấp và do đó cỡ mẫu có thể càng nhỏ;
* Sai sót có thể bỏ qua càng thấp thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn;
* Số liệu sai sót mà kiểm toán viên nhà nước dự kiến sẽ phát hiện trong tổng thể càng lớn thì cỡ mẫu cần thiết càng lớn để có thể đưa ra một ước tính hợp lý về số liệu sai sót thực tế của tổng thể;
* Việc phân nhóm tổng thể có thể hữu ích khi có khác biệt lớn về giá trị, tính chất các phần tử trong tổng thể. Khi một tổng thể có thể được phân nhóm thích hợp thì tổng cỡ mẫu của các nhóm sẽ thường nhỏ hơn cỡ mẫu cần thiết để đạt được một mức độ rủi ro lấy mẫu nhất định, nếu so với trường hợp lấy mẫu từ toàn bộ tổng thể;
* Đối với các tổng thể lớn, số lượng phần tử thực tế của tổng thể không có ảnh hưởng đáng kể đến cỡ mẫu.

*Lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn các phần tử của mẫu theo một phương thức thích hợp để mỗi đơn vị lấy mẫu trong tổng thể đều có cơ hội được chọn. Do mục tiêu của việc lấy mẫu là nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra đánh giá về tổng thể được lấy mẫu nên phải lựa chọn một mẫu đại diện bao gồm các phần tử mang đặc điểm tiêu biểu của tổng thể để tránh sự thiên lệch. Có hai phương pháp lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra: Lấy mẫu thống kê và lấy mẫu phi thống kê. Trong phương pháp lấy mẫu thống kê, các phần tử được lựa chọn vào mẫu một cách ngẫu nhiên để mỗi đơn vị lấy mẫu có một xác suất được lựa chọn xác định. Đối với phương pháp lấy mẫu phi thống kê, kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn các phần tử của mẫu.
2. Cách lựa chọn các phần tử vào mẫu để kiểm tra gồm: Lựa chọn ngẫu nhiên, lựa chọn theo hệ thống, lựa chọn theo giá trị, lựa chọn bất kỳ và lựa chọn theo khối.
   1. Lựa chọn ngẫu nhiên: Là việc lựa chọn các phần tử mẫu một cách ngẫu nhiên (ví dụ sử dụng một số chương trình chọn số ngẫu nhiên, chẳng hạn các bảng số ngẫu nhiên);
   2. Lựa chọn theo hệ thống: Là việc lựa chọn một cách có hệ thống, trong đó số lượng đơn vị lấy mẫu trong tổng thể được chia cho cỡ mẫu để xác định khoảng cách lấy mẫu. Khi sử dụng phương pháp chọn mẫu theo hệ thống, kiểm toán viên nhà nước xác định rằng các đơn vị lấy mẫu trong tổng thể không được sắp xếp sao cho khoảng cách lấy mẫu trùng hợp với một kiểu sắp xếp nhất định trong tổng thể;
   3. Lựa chọn theo giá trị: Là phương pháp lựa chọn dựa vào giá trị của phần tử, theo đó các phần tử có tiêu chí giá trị lớn hơn có cơ hội được lựa chọn cao hơn. Chỉ tiêu giá trị có thể là đơn vị tiền tệ hoặc đơn vị hiện vật;
   4. Lựa chọn bất kỳ: Là việc chọn mẫu không theo một trật tự nào nhưng phải tránh bất kỳ sự thiên lệch hoặc định kiến chủ quan nào và do đó bảo đảm rằng tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Lựa chọn bất kỳ không phải là phương pháp thích hợp khi lấy mẫu thống kê;
   5. Lựa chọn theo khối: Là việc lựa chọn một hay nhiều khối phần tử liên tiếp nhau trong một tổng thể. Lựa chọn mẫu theo khối ít khi được sử dụng trong lấy mẫu kiểm toán vì hầu hết các tổng thể đều được kết cấu sao cho các phần tử trong một chuỗi có thể có chung tính chất với nhau nhưng lại khác với các phần tử khác trong tổng thể. Mặc dù trong một số trường hợp, kiểm tra một khối các phần tử cũng là một thủ tục kiểm toán thích hợp nhưng phương pháp này thường không được sử dụng để lựa chọn các phần tử của mẫu khi kiểm toán viên nhà nước dự tính đưa ra đánh giá về toàn bộ tổng thể dựa trên mẫu.

Thực hiện các thủ tục kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với từng phần tử được lựa chọn phù hợp với mục đích của các thủ tục kiểm toán đó.
2. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước đã xác định áp dụng thủ tục kiểm toán là phù hợp nhưng không thể thực hiện được do phần tử được lựa chọn áp dụng không phù hợp, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thủ tục kiểm toán đó đối với một phần tử thay thế.
3. Trường hợp đã xác định phần tử lựa chọn để kiểm tra là phù hợp nhưng không thể áp dụng được thủ tục kiểm toán đã thiết kế, kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng thủ tục kiểm toán thay thế. Trong trường hợp không thể áp dụng được các thủ tục kiểm toán thay thế đối với phần tử đã lựa chọn, kiểm toán viên nhà nước phải coi đây là một sai lệch (trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát) hoặc là một sai sót (trong trường hợp kiểm tra chi tiết).

Bản chất và nguyên nhân của các sai lệch và sai sót

1. Kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra bản chất và nguyên nhân của bất kỳ sai lệch hay sai sót nào phát hiện được và đánh giá tác động có thể xảy ra của các sai lệch hay sai sót này tới mục đích của thủ tục kiểm toán và các phần hành khác của cuộc kiểm toán.

Khi phân tích các sai lệch và sai sót đã được phát hiện, kiểm toán viên nhà nước có thể nhận thấy nhiều sai lệch và sai sót có đặc điểm chung (chẳng hạn, cùng loại giao dịch, cùng địa điểm, cùng loại sản phẩm hoặc cùng một giai đoạn…). Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định tất cả các phần tử trong tổng thể có cùng đặc điểm và mở rộng thủ tục kiểm toán đối với các phần tử đó. Ngoài ra, các sai lệch hay sai sót như vậy có thể là do cố ý và có thể là dấu hiệu của khả năng xảy ra gian lận.

1. Trong trường hợp xét thấy một sai lệch hay sai sót phát hiện được trong một mẫu là một sai phạm cá biệt, kiểm toán viên nhà nước phải đảm bảo ở mức độ cao rằng sai lệch hay sai sót đó không đại diện cho tổng thể. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chứng minh rằng sai lệch hay sai sót đó không ảnh hưởng đến phần còn lại của tổng thể.

Ước tính sai sót của tổng thể

1. Đối với kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải ước tính sai sót của tổng thể dựa trên giá trị của sai sót phát hiện trong mẫu. Kiểm toán viên nhà nước cần ước tính các sai sót của tổng thể để có được đánh giá đầy đủ về phạm vi sai sót. Tuy nhiên, sự ước tính các sai sót của tổng thể này có thể chưa đủ để xác định giá trị phải điều chỉnh.
2. Khi một sai sót được xác định là cá biệt, sai sót đó có thể được loại trừ khi ước tính các sai sót của tổng thể. Tuy nhiên, ảnh hưởng của các sai sót cá biệt nếu không được điều chỉnh vẫn cần được xem xét thêm cùng với ước tính các sai sót không cá biệt.
3. Đối với thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước không cần phải ước tính các sai lệch vì tỷ lệ sai lệch của mẫu cũng là tỷ lệ sai lệch ước tính cho tổng thể. Khi phát hiện ra những sai lệch trong các kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước cho rằng đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước thực hiện theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Đánh giá kết quả lấy mẫu kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá kết quả của mẫu và đánh giá xem việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp cơ sở hợp lý cho các đánh giá về tổng thể đã được kiểm tra hay không, cụ thể:
2. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá kết quả của mẫu như sau:
   * Đối với thử nghiệm kiểm soát, tỷ lệ sai lệch của mẫu cao hơn so với dự tính có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá, trừ khi kiểm toán viên nhà nước thu thập được các bằng chứng kiểm toán khác hỗ trợ cho đánh giá ban đầu;
   * Đối với kiểm tra chi tiết, nếu mức sai sót trong một mẫu cao hơn so với dự tính, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng một nhóm giao dịch hoặc số dư tài khoản có sai sót trọng yếu, nếu không có các bằng chứng kiểm toán khác chứng minh rằng không tồn tại sai sót trọng yếu nào;
   * Trong trường hợp kiểm tra chi tiết, sai sót ước tính của tổng thể cộng với sai lệch cá biệt (nếu có) là ước tính phù hợp nhất của kiểm toán viên nhà nước về sai sót của tổng thể. Nếu sai sót ước tính cộng với sai sót cá biệt (nếu có) vượt quá mức sai lệch có thể bỏ qua thì mẫu được chọn không cung cấp được cơ sở hợp lý cho các đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tổng thể được kiểm tra. Sai lệch ước tính của mẫu cộng sai lệch cá biệt càng gần đến mức sai sót có thể bỏ qua thì sai sót thực tế của tổng thể càng có nhiều khả năng vượt quá mức sai sót có thể bỏ qua. Tương tự, nếu ước tính sai sót của tổng thể lớn hơn mức sai sót mà kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng khi xác định cỡ mẫu, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định rằng rủi ro lấy mẫu là không thể chấp nhận được, sai sót thực tế của tổng thể đã vượt quá sai sót có thể bỏ qua. Việc xem xét kết quả của các thủ tục kiểm toán khác giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá rủi ro do sai sót thực tế của tổng thể vượt quá sai sót có thể bỏ qua và rủi ro này có thể giảm đi nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được thêm bằng chứng kiểm toán.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem liệu việc lấy mẫu kiểm toán có cung cấp cơ sở hợp lý cho các đánh giá về tổng thể đã được kiểm tra hay không. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định rằng việc lấy mẫu kiểm toán chưa cung cấp được cơ sở hợp lý cho các đánh giá về tổng thể đã được kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước có thể:
   * Yêu cầu đơn vị được kiểm toán kiểm tra làm rõ các sai sót đã được phát hiện và khả năng có các sai sót khác và thực hiện những điều chỉnh cần thiết;
   * Điều chỉnh nội dung, lịch trình và các thủ tục kiểm toán tiếp theo để có thể đạt được mức độ đảm bảo về cơ sở hợp lý cho các đánh giá về tổng thể đã được kiểm tra. Chẳng hạn, trong trường hợp thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể mở rộng cỡ mẫu, thực hiện một thử nghiệm kiểm soát thay thế hoặc điều chỉnh các thử nghiệm cơ bản liên quan.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về những vấn đề liên quan đến lấy mẫu kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2540

KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2540 (Kiểm toán các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý và các thuyết minh liên quan) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính, thông tin tài chính. Chuẩn mực này bao gồm các yêu cầu và hướng dẫn tham chiếu đến hoặc mở rộng thêm về cách áp dụng CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính), CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan. Chuẩn mực này cũng quy định và hướng dẫn việc đánh giá sai sót trong các ước tính kế toán, thuyết minh liên quan và các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Ước tính kế toán: Là một giá trị tiền tệ mà việc đo lường, theo các yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, phụ thuộc vào sự không chắc chắn trong ước tính; là giá trị tiền tệ liên quan đến các nhóm giao dịch, số dư tài khoản được ghi nhận, thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc được sử dụng để đưa ra xét đoán về việc ghi nhận, thuyết minh liên quan đến một nhóm giao dịch, số dư tài khoản;
3. Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước: Là giá trị hoặc khoảng giá trị mà kiểm toán viên nhà nước xây dựng khi đánh giá giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán. Giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước có thể được sử dụng để đánh giá trực tiếp ước tính kế toán (ví dụ dự phòng giảm giá đầu tư tài chính) hoặc đánh giá gián tiếp (ví dụ giá trị được sử dụng làm giả định quan trọng cho một ước tính kế toán). Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra cách tiếp cận tương tự trong việc mở rộng một giá trị hoặc khoảng giá trị để đánh giá một khoản mục dữ liệu phi tiền tệ hoặc giả định (ví dụ thời gian sử dụng hữu ích ước tính của một tài sản);
4. Sự không chắc chắn trong các ước tính: Là khả năng dễ xảy ra sự thiếu chính xác vốn có trong việc đo lường;
5. Sự thiên lệch của đơn vị: Là sự thiếu khách quan của đơn vị được kiểm toán trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính;
6. Giá trị ước tính của đơn vị: Là giá trị được đơn vị được kiểm toán lựa chọn để ghi nhận hoặc thuyết minh ước tính kế toán trong báo cáo tài chính;
7. Kết quả của ước tính kế toán: Là giá trị tiền tệ thực tế có được từ việc thực hiện các giao dịch, sự kiện hoặc điều kiện được lập bởi ước tính kế toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Bản chất của các ước tính kế toán

1. Các ước tính kế toán có bản chất rất khác nhau và đơn vị được kiểm toán được yêu cầu thực hiện các ước tính này khi không thể đo lường trực tiếp giá trị tiền tệ. Việc đo lường các giá trị tiền tệ này chịu ảnh hưởng của sự không chắc chắn trong ước tính, điều này phản ánh các hạn chế vốn có về kiến thức hoặc dữ liệu. Những hạn chế này làm phát sinh tính chủ quan vốn có và sự thay đổi trong các kết quả đo lường. Quá trình lập ước tính kế toán liên quan đến việc lựa chọn và áp dụng phương pháp sử dụng các giả định và dữ liệu, đòi hỏi xét đoán của đơn vị được kiểm toán và có thể làm phát sinh sự phức tạp trong đo lường. Các tác động của sự phức tạp, tính chủ quan hoặc các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác trong việc đo lường các giá trị tiền tệ này ảnh hưởng đến tính nhạy cảm đối với sai sót.
2. Một số trường hợp có thể cần ước tính kế toán bao gồm:
   1. Dự phòng nợ phải thu khó đòi;
   2. Hàng tồn kho lỗi thời, giảm, kém, mất chất lượng;
   3. Khấu hao tài sản cố định;
   4. Định giá tài sản cơ sở hạ tầng;
   5. Định giá các công cụ tài chính;
   6. Kết luận của vụ kiện đang chờ xử lý;
   7. Dự phòng tổn thất tín dụng dự kiến;
   8. Định giá các khoản nợ phải trả của hợp đồng bảo hiểm;
   9. Nghĩa vụ bảo hành;
   10. Chi trả cổ tức bằng cổ phiếu;
   11. Giá trị hợp lý của tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh bao gồm xác định lợi thế thương mại và tài sản vô hình;
   12. Trao đổi tài sản hoặc nợ phải trả phi tiền tệ giữa các bên độc lập;
   13. Doanh thu được ghi nhận cho các hợp đồng dài hạn...
3. Mức độ không chắc chắn của từng ước tính kế toán có thể sẽ khác nhau và sự khác nhau sẽ ảnh hưởng tới nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục đánh giá rủi ro và các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Khi sự không chắc chắn trong ước tính, sự phức tạp hoặc tính chủ quan là rất thấp, các thủ tục đánh giá rủi ro và thủ tục kiểm toán tiếp theo có thể không cần mở rộng. Khi sự không chắc chắn trong ước tính, sự phức tạp hoặc tính chủ quan là rất cao, các thủ tục đánh giá rủi ro và thủ tục kiểm toán tiếp theo sẽ cần được mở rộng hơn.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan

1. Khi tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu về các vấn đề liên quan đến các ước tính kế toán của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục tìm hiểu trong phạm vi cần thiết để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm cung cấp cơ sở thích hợp để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.
2. Một số nội dung tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán, môi trường của đơn vị và khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng liên quan đến các ước tính kế toán nêu tại Đoạn 08 Chuẩn mực này có thể bao gồm:
   1. Các giao dịch của đơn vị được kiểm toán và các sự kiện hoặc điều kiện khác có thể làm phát sinh nhu cầu hoặc thay đổi trong các ước tính kế toán được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;
   2. Các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các ước tính kế toán (bao gồm các tiêu chí ghi nhận, cơ sở đo lường và các yêu cầu về trình bày và thuyết minh liên quan) và cách đơn vị được kiểm toán áp dụng phù hợp với hoàn cảnh thực tế và môi trường của đơn vị;
   3. Các yếu tố pháp lý liên quan đến các ước tính kế toán của đơn vị. Ví dụ khi kiểm toán ước tính tại các đơn vị thuộc lĩnh vực ngân hàng hoặc bảo hiểm, kiểm toán viên nhà nước có thể cần nghiên cứu các khuôn khổ pháp lý được áp dụng liên quan đến giám sát an toàn trong ngành ngân hàng hoặc bảo hiểm;
   4. Bản chất của các ước tính kế toán và các thuyết minh liên quan dự kiến sẽ được trình bày trong báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước hiểu được cơ sở đo lường của các ước tính kế toán và bản chất, phạm vi thuyết minh liên quan làm cơ sở để trao đổi với đơn vị được kiểm toán về cách thức đơn vị lập các ước tính kế toán.
3. Một số nội dung tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán nêu tại Đoạn 08 Chuẩn mực này có thể bao gồm:
4. Nội dung, phạm vi giám sát và quản trị của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế toán;
5. Cách thức đơn vị được kiểm toán xác định sự cần thiết và áp dụng các kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành liên quan đến các ước tính kế toán bao gồm cả việc sử dụng chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
6. Cách thức mà quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị xác định và xử lý rủi ro liên quan đến các ước tính kế toán;
7. Hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến các ước tính kế toán bao gồm:

* Cách thức thông tin liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh quan trọng luân chuyển qua hệ thống thông tin của đơn vị;
* Cách thức đơn vị được kiểm toán xác định các phương pháp, giả định hoặc nguồn dữ liệu thích hợp và sự cần thiết phải thay đổi ước tính kế toán và thuyết minh liên quan, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, bao gồm cả cách thức mà đơn vị được kiểm toán: Lựa chọn hoặc thiết kế và áp dụng, các phương pháp được sử dụng, bao gồm cả việc sử dụng các mô hình; lựa chọn các giả định được sử dụng, bao gồm xem xét các lựa chọn thay thế và xác định các giả định quan trọng; lựa chọn dữ liệu được sử dụng;
* Cách thức đơn vị được kiểm toán hiểu mức độ không chắc chắn trong ước tính bao gồm thông qua việc xem xét khoảng kết quả đo lường có thể có;
* Các kiểm soát được xác định trong thành phần hoạt động kiểm soát theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) đối với quy trình đơn vị được kiểm toán lập các ước tính kế toán;
* Cách thức đơn vị được kiểm toán soát xét các kết quả của các ước tính kế toán trước đó và biện pháp xử lý đối với kết quả của soát xét đó.

1. Kiểm toán viên nhà nước cần soát xét kết quả của các ước tính kế toán trước đó hoặc khi thích hợp, kiểm toán viên nhà nước cần soát xét việc ước tính lại sau đó để hỗ trợ xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kỳ hiện tại. Kiểm toán viên nhà nước xem xét các đặc điểm của ước tính kế toán để xác định nội dung và phạm vi soát xét. Việc soát xét không phải đưa ra các nghi vấn về các ước tính kế toán trong kỳ trước mà là xem xét sự phù hợp của thông tin sẵn có tại thời điểm thực hiện soát xét.
2. Liên quan đến các ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước cần xác định yêu cầu về kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành để thực hiện các quy trình đánh giá rủi ro để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đó hoặc để đánh giá bằng chứng kiểm toán thu thập được.
3. Khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán và thuyết minh liên quan ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm đánh giá riêng rẽ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố sau:
4. Mức độ không chắc chắn trong ước tính kế toán;
5. Mức độ phức tạp, tính chủ quan hoặc các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:

* Việc lựa chọn và áp dụng phương pháp, giả định và dữ liệu trong việc lập các ước tính kế toán;
* Việc lựa chọn giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán và thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính.

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến ước tính kế toán mà kiểm toán viên nhà nước xét đoán là rủi ro đáng kể. Nếu xác định có rủi ro đáng kể, kiểm toán viên nhà nước cần xác định các kiểm soát nhằm xử lý các rủi ro đó và đánh giá tính hiệu quả của các thủ tục kiểm soát đã được thiết kế.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá

1. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, có xem xét đến cơ sở đánh giá các rủi ro đó. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo bao gồm một hoặc các cách tiếp cận sau:
   1. Thu thập bằng chứng kiểm toán từ các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán;
   2. Kiểm tra cách đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán;
   3. Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước.

Các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần xem xét đến việc rủi ro có sai sót trọng yếu được xác định càng cao thì bằng chứng kiểm toán càng cần phải thuyết phục hơn. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để không bị thiên lệch về việc thu thập bằng chứng kiểm toán có thể chứng thực hoặc loại trừ bằng chứng kiểm toán có thể mâu thuẫn.

1. Theo quy định của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thử nghiệm để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động các kiểm soát nếu:
2. Khi đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước kỳ vọng rằng các kiểm soát đang hoạt động hiệu quả; hoặc
3. Chỉ thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Liên quan đến các ước tính kế toán, các thử nghiệm của kiểm toán viên nhà nước cho các kiểm soát đó phải tương ứng với các lý do cho việc đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu. Theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), khi thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước càng tin tưởng vào tính hữu hiệu về hoạt động của kiểm soát thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

1. Đối với rủi ro đáng kể liên quan đến một ước tính kế toán, các thủ tục kiểm toán tiếp theo phải bao gồm các thử nghiệm kiểm soát trong kỳ hiện tại nếu kiểm toán viên nhà nước dự định dựa vào các kiểm soát đó. Theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), nếu chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với một rủi ro đáng kể thì thử nghiệm cơ bản phải bao gồm các kiểm tra chi tiết.

*Thu thập bằng chứng kiểm toán từ các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán*

1. Khi các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước bao gồm thu thập bằng chứng kiểm toán từ các sự kiện xảy ra cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá liệu bằng chứng kiểm toán đó có đầy đủ và thích hợp để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán hay không, xem xét các thay đổi về hoàn cảnh và các điều kiện liên quan khác giữa sự kiện và ngày đo lường có thể ảnh hưởng đến tính phù hợp của bằng chứng kiểm toán đó trong bối cảnh của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

*Kiểm tra cách thức đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán*

1. Khi kiểm tra cách thức đơn vị được kiểm toán lập ước tính kế toán, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước bao gồm các thủ tục được thiết kế và thực hiện để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan tới:
2. Việc đơn vị được kiểm toán lựa chọn và áp dụng các phương pháp, giả định và dữ liệu quan trọng trong việc lập ước tính kế toán;
3. Cách thức đơn vị được kiểm toán lựa chọn giá trị ước tính và xây dựng thông tin thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính.

*Các phương pháp*

1. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, liên quan đến các phương pháp, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần giải quyết các vấn đề:
2. Phương pháp ước tính được chọn có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, các thay đổi (nếu có) so với phương pháp được sử dụng trong các kỳ trước có thích hợp hay không;
3. Các xét đoán được sử dụng khi lựa chọn phương pháp có dẫn đến các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không;
4. Các tính toán được áp dụng có phù hợp với phương pháp đó và có chính xác về mặt toán học hay không;
5. Khi đơn vị được kiểm toán áp dụng phương pháp liên quan đến mô hình phức tạp, các xét đoán có được áp dụng nhất quán hay không và khi áp dụng:

* Thiết kế của mô hình có đáp ứng mục tiêu đo lường theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, có thích hợp trong hoàn cảnh cụ thể và các thay đổi (nếu có) so với mô hình áp dụng của kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không;
* Các điều chỉnh đối với đầu ra của mô hình có nhất quán với mục tiêu đo lường của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và thích hợp với hoàn cảnh thực tế hay không.

1. Việc duy trì tính toàn vẹn trong các giả định quan trọng và dữ liệu khi áp dụng theo phương pháp ước tính kế toán.

*Các giả định quan trọng*

1. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, liên quan đến các giả định quan trọng, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần giải quyết:
2. Các giả định quan trọng có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, các thay đổi (nếu có) so với kỳ trước có thích hợp hay không;
3. Các xét đoán được sử dụng khi lựa chọn các giả định quan trọng có dẫn đến các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không;
4. Liệu các giả định quan trọng có nhất quán với nhau và có nhất quán với các giả định được sử dụng trong các ước tính kế toán khác hoặc có nhất quán với các giả định liên quan được sử dụng trong các lĩnh vực khác và trong hoạt động của đơn vị được kiểm toán hay không;
5. Khi áp dụng, liệu đơn vị được kiểm toán có ý định thực hiện các hành động cụ thể và có khả năng thực hiện hay không.

*Dữ liệu*

1. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, liên quan đến dữ liệu, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần giải quyết bao gồm:
2. Dữ liệu có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không, các thay đổi (nếu có) so với các kỳ trước có phù hợp hay không;
3. Liệu các xét đoán được sử dụng khi lựa chọn dữ liệu có dẫn đến các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không;
4. Dữ liệu có phù hợp và đáng tin cậy trong hoàn cảnh cụ thể hay không;
5. Đơn vị được kiểm toán hiểu rõ hay giải thích một cách thích hợp dữ liệu hay chưa.

*Lựa chọn của đơn vị được kiểm toán về giá trị ước tính và thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính*

1. Khi áp dụng các yêu cầu của Đoạn 19 Chuẩn mực này, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước cần xác định rằng, theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đơn vị được kiểm toán đã thực hiện các bước thích hợp để:
2. Hiểu sự không chắc chắn trong ước tính;
3. Xử lý sự không chắc chắn trong ước tính bằng cách lựa chọn giá trị ước tính thích hợp và xây dựng thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính.
4. Trường hợp dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, đơn vị được kiểm toán chưa thực hiện các bước thích hợp để hiểu hoặc xử lý sự không chắc chắn trong ước tính, kiểm toán viên nhà nước cần:
5. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán thực hiện các thủ tục bổ sung để hiểu rõ sự không chắc chắn trong ước tính hoặc để xử lý sự không chắc chắn đó bằng cách xem xét lại việc lựa chọn giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán hoặc xem xét cung cấp thêm thông tin liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính và đánh giá biện pháp xử lý của đơn vị được kiểm toán theo Đoạn 19 Chuẩn mực này;
6. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng biện pháp xử lý của đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước là không đủ để xử lý sự không chắc chắn trong ước tính, trong phạm vi có thể thực hiện được, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính theo Đoạn 25 và Đoạn 26 Chuẩn mực này;
7. Đánh giá liệu có khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán hay không và nếu có thì trao đổi về những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ theo yêu cầu của CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

*Xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính của kiểm toán viên nhà nước*

1. Khi kiểm toán viên nhà nước xây dựng giá trị ước tính hoặc khoảng giá trị ước tính để đánh giá giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán và thuyết minh liên quan về sự không chắc chắn trong ước tính, các thủ tục kiểm toán tiếp theo của kiểm toán viên nhà nước bao gồm các thủ tục để đánh giá tính phù hợp giữa phương pháp, giả định hoặc dữ liệu được sử dụng với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Cho dù kiểm toán viên nhà nước sử dụng các phương pháp, giả định hoặc dữ liệu riêng của kiểm toán viên nhà nước hay của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các vấn đề từ Đoạn 20 đến Đoạn 22 Chuẩn mực này.
2. Nếu xây dựng khoảng giá trị ước tính, kiểm toán viên nhà nước cần:
3. Xác định khoảng giá trị ước tính đó chỉ bao gồm các giá trị có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh và được kiểm toán viên nhà nước đánh giá là phù hợp với mục tiêu đo lường và các yêu cầu khác của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
4. Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá và các thuyết minh về sự không chắc chắn trong ước tính trên báo cáo tài chính.

*Lưu ý khác liên quan đến bằng chứng kiểm toán*

1. Để thu thập bằng chứng kiểm toán về rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến các ước tính kế toán, cho dù sử dụng nguồn thông tin nào làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước tuân thủ các yêu cầu liên quan tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Khi sử dụng công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, các yêu cầu từ Đoạn 18 đến Đoạn 26 Chuẩn mực này có thể giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá sự thích hợp của công việc của chuyên gia làm bằng chứng kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu có liên quan theo quy định của CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Khi đánh giá công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo bị ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia cũng như sự hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về nội dung công việc, lĩnh vực chuyên môn do chuyên gia thực hiện.

Các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu được đánh giá đối với các thuyết minh liên quan đến ước tính kế toán, ngoài sự không chắc chắn trong ước tính được nêu trong Đoạn 23 (ii) và Đoạn 26 (ii) Chuẩn mực này.

Các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu đơn vị được kiểm toán sử dụng các xét đoán và quyết định trong việc lập các ước tính kế toán thể hiện trong báo cáo tài chính có dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị được kiểm toán hay không, ngay cả khi các xét đoán và quyết định là hợp lý khi xét riêng lẻ. Khi xác định có các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các tác động đến cuộc kiểm toán.
2. Các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán có thể bao gồm:
3. Thay đổi trong các ước tính kế toán hoặc phương pháp lập ước tính kế toán khi đơn vị được kiểm toán đã đánh giá chủ quan rằng đã có sự thay đổi về hoàn cảnh;
4. Lựa chọn hoặc xây dựng các giả định quan trọng hoặc dữ liệu mang lại giá trị ước tính thuận lợi cho các mục tiêu của đơn vị được kiểm toán;
5. Lựa chọn giá trị ước tính có thể chỉ ra một mô hình lạc quan hoặc bi quan.

Khi các dấu hiệu như vậy được xác định, có thể xảy ra rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ báo cáo tài chính. Tự bản thân các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán có thể không cấu thành sai sót cho mục đích đưa ra đánh giá về tính hợp lý của các ước tính kế toán riêng lẻ. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán có thể chỉ ra sai sót thay vì chỉ đơn giản là một dấu hiệu về sự thiên lệch của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá tổng thể dựa trên các thủ tục kiểm toán được thực hiện

1. Khi áp dụng CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) đối với các ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá dựa trên các thủ tục kiểm toán được thực hiện và bằng chứng kiểm toán thu thập được:
2. Đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có còn thích hợp hay không, kể cả khi xác định có các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của đơn vị được kiểm toán;
3. Các quyết định của đơn vị được kiểm toán liên quan đến việc ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
4. Đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.
5. Khi thực hiện đánh giá theo yêu cầu của Đoạn 31 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét tất cả các bằng chứng kiểm toán có liên quan đã thu thập được theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Nếu không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng đối với cuộc kiểm toán hoặc ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

*Xác định các ước tính kế toán là phù hợp hay có sai sót*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan có phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc có sai sót hay không.
2. Liên quan đến các ước tính kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá:
3. Trong trường hợp áp dụng khuôn khổ về trình bày hợp lý, đơn vị được kiểm toán đã đưa ra các thuyết minh, ngoài các yêu cầu cụ thể theo khuôn khổ, cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý của báo cáo tài chính nói chung theo quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính);
4. Trong trường hợp áp dụng khuôn khổ tuân thủ, liệu các thuyết minh có phải là các thông tin cần thiết để báo cáo tài chính không bị sai lệch theo quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính) hay không.

Giải trình của đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (nếu cần thiết) giải trình về việc các phương pháp, giả định quan trọng và dữ liệu được sử dụng để lập các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan là phù hợp để đạt được sự ghi nhận, đo lường hoặc thuyết minh phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét sự cần thiết phải thuyết minh về các ước tính kế toán cụ thể, bao gồm các phương pháp, giả định hoặc dữ liệu được sử dụng có liên quan.
2. Giải trình về các ước tính kế toán cụ thể có thể bao gồm:
3. Các xét đoán quan trọng được sử dụng để lập các ước tính kế toán đã tính đến tất cả các thông tin liên quan mà đơn vị được kiểm toán biết;
4. Về tính nhất quán và tính thích hợp trong việc lựa chọn hoặc áp dụng các phương pháp, giả định và dữ liệu do đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập các ước tính kế toán;
5. Các giả định phản ánh một cách thích hợp kế hoạch và khả năng thực hiện các chỉ tiêu kế hoạch liên quan đến các ước tính kế toán và thuyết minh;
6. Các thuyết minh liên quan đến các ước tính kế toán, bao gồm các thuyết minh mô tả sự không chắc chắn trong ước tính là đầy đủ và hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
7. Các kỹ năng hoặc kiến thức chuyên ngành phù hợp đã được áp dụng trong việc lập ước tính kế toán;
8. Không có sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán yêu cầu điều chỉnh các ước tính kế toán và thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính;
9. Khi các ước tính kế toán không được ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, giải trình về sự thích hợp trong các quyết định của đơn vị được kiểm toán về việc không được đáp ứng các tiêu chí ghi nhận hoặc thuyết minh theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán hoặc các bên liên quan khác

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán về một số vấn đề nhất định bao gồm các khía cạnh định tính quan trọng trong công tác kế toán của đơn vị và khiếm khuyết nghiêm trọng trong kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các vấn đề trên (nếu có) để trao đổi liên quan đến các ước tính kế toán và xem xét liệu các lý do đưa ra rủi ro có sai sót trọng yếu có liên quan đến sự không chắc chắn trong ước tính hoặc ảnh hưởng của sự phức tạp, tính chủ quan hoặc các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác trong việc lập ước tính kế toán và thuyết minh liên quan. Ngoài ra, trong một số trường hợp nhất định, kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi một số vấn đề nhất định về ước tính kế toán với các bên liên quan khác (nếu cần thiết).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến việc thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2550

CÁC BÊN LIÊN QUAN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2550 (Các bên liên quan) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan tới các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong một cuộc kiểm toán tài chính. Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và thiết kế thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã được đánh giá nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước nhận biết các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (nếu có) phát sinh từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính đã đạt được sự phản ánh trung thực và hợp lý hoặc không đưa ra thông tin sai lệch.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   1. Bên liên quan: Là các đối tượng gồm:

* Bên liên quan theo định nghĩa trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng; hoặc
* Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính được áp dụng có rất ít hoặc không có quy định nào về bên liên quan thì bên liên quan là: Một người hoặc đơn vị khác có quyền kiểm soát đối với đơn vị được kiểm toán hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với đơn vị được kiểm toán, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; một đơn vị khác mà đơn vị được kiểm toán có quyền kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể, trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua một hoặc nhiều bên trung gian; hoặc một đơn vị khác chịu sự kiểm soát chung với đơn vị được kiểm toán thông qua việc: Có chung chủ sở hữu nắm quyền kiểm soát; có các chủ sở hữu là các thành viên có quan hệ gia đình gần gũi hoặc có chung thành viên quản lý chủ chốt;
  1. Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của đơn vị đó;
  2. Ảnh hưởng đáng kể: Là quyền tham gia vào việc đưa ra quyết định về chính sách tài chính và hoạt động của một đơn vị nhưng không kiểm soát các chính sách đó. Quyền tham gia này có thể được thực hiện thông qua hình thức sở hữu cổ phần, quy chế hoặc thỏa thuận;
  3. Giao dịch ngang giá (giao dịch giữa các bên không liên quan): Là một giao dịch được thực hiện dựa trên các điều khoản và điều kiện như giữa một bên sẵn sàng mua và một bên sẵn sàng bán, hai bên này không phải là các bên liên quan và hoạt động một cách độc lập và đều theo đuổi những lợi ích tốt nhất của mình.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thủ tục đánh giá rủi ro đối với các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan

1. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro đối với các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại các Đoạn 06 đến Đoạn 15 Chuẩn mực này để thu thập thông tin có liên quan tới việc xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là phải xác định rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan và xác định các rủi ro không tuân thủ các yêu cầu cụ thể trong việc thực hiện các hoạt động với các bên liên quan, do pháp luật, các quy định và cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền đặt ra.

*Tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến khả năng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc sai sót bắt nguồn từ các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán. Khi tìm hiểu về các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý các vấn đề sau:
   1. Bản chất và phạm vi các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan;
   2. Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán đối với khả năng xảy ra sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan;
   3. Những tình huống hoặc điều kiện của đơn vị được kiểm toán có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà đơn vị chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên nhà nước;
   4. Các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan có thể thể hiện trên các sổ kế toán hoặc tài liệu có liên quan;
   5. Rủi ro trong việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế các kiểm soát liên quan.
2. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần đặc biệt lưu ý về cách thức mà các bên liên quan có thể liên quan tới hành vi gian lận như:
   1. Cách thức mà các đơn vị chịu sự kiểm soát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể được sử dụng để tạo điều kiện cho việc thay đổi kết quả hoạt động;
   2. Cách thức mà các giao dịch giữa đơn vị được kiểm toán với một đối tác của một thành viên chủ chốt của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán được dàn xếp để dễ dàng biển thủ tài sản của đơn vị.
3. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét sự phù hợp với quy định thông qua phỏng vấn lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về:
4. Việc xác định các bên liên quan của đơn vị, kể cả các thay đổi từ kỳ trước;
5. Bản chất các mối quan hệ giữa đơn vị và các bên liên quan này;
6. Các giao dịch với các bên liên quan này phát sinh trong kỳ và hình thức, mục đích các giao dịch đó.
7. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không có quy định về các bên liên quan, đơn vị được kiểm toán có thể không có sẵn thông tin về các bên liên quan và lãnh đạo đơn vị có thể không biết được đầy đủ về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước vẫn cần thực hiện phỏng vấn lãnh đạo và những cá nhân khác trong đơn vị được kiểm toán về các nội dung phỏng vấn quy định tại Đoạn 08 Chuẩn mực này. Trong trường hợp này, việc kiểm toán viên nhà nước phỏng vấn về cách xác định các bên liên quan của đơn vị có thể là một phần của thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).
8. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát đã được lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thiết lập để:
9. Xác định, ghi nhận và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
10. Cho phép và phê duyệt những giao dịch và thỏa thuận quan trọng với các bên liên quan;
11. Cho phép và phê duyệt những giao dịch, thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị.
12. Trong một số đơn vị, có thể có khiếm khuyết trong các kiểm soát hoặc không có kiểm soát nào đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý các ảnh hưởng có thể có đối với cuộc kiểm toán, kể cả ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán.

*Duy trì sự cảnh giác đối với thông tin về các bên liên quan khi soát xét sổ kế toán, tài liệu*

1. Trong quá trình kiểm toán, khi kiểm tra sổ kế toán và tài liệu, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì sự cảnh giác đối với các thỏa thuận hoặc thông tin khác có thể cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước trước đó. Đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra các tài liệu sau đây để tìm ra dấu hiệu cho thấy sự tồn tại của các mối quan hệ hoặc giao dịch với các bên liên quan mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước trước đó:
2. Các xác nhận của ngân hàng hoặc xác nhận có giá trị pháp lý thu được từ kết quả của các thủ tục kiểm toán;
3. Biên bản các cuộc họp của lãnh đạo đơn vị;
4. Các hợp đồng, thỏa thuận quan trọng ngoài hoạt động thông thường;
5. Các biên bản phối hợp hợp tác trong thời gian dài;
6. Báo cáo của kiểm toán nội bộ...;
7. Các sổ kế toán hoặc tài liệu khác mà kiểm toán viên nhà nước cho là cần thiết trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị được kiểm toán.
8. Khi thực hiện các thủ tục kiểm toán theo quy định tại Đoạn 12 Chuẩn mực này hoặc thông qua các thủ tục kiểm toán khác, nếu phát hiện ra các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về bản chất của các giao dịch này và việc tham gia của các bên liên quan vào các giao dịch này.
9. Việc thu thập thêm thông tin về các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán cho phép kiểm toán viên nhà nước đánh giá xem liệu có yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận hay không và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Các giao dịch ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán có thể là:
10. Giao dịch phức tạp về vốn chủ sở hữu (như cơ cấu lại hoặc sáp nhập doanh nghiệp);
11. Giao dịch cho thuê tài sản hoặc cung cấp dịch vụ quản lý cho bên khác mà không thu phí;
12. Giao dịch bán hàng với mức chiết khấu hoặc lợi nhuận lớn bất thường;
13. Giao dịch với thỏa thuận quay vòng như giao dịch bán hàng với cam kết mua lại;
14. Giao dịch theo hợp đồng, trong đó có các điều khoản được thay đổi trước khi hết hạn.
15. Tìm hiểu về bản chất của các giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán là việc tìm hiểu tính hợp lý của các giao dịch và các điều khoản, điều kiện để thực hiện các giao dịch đó. Một bên liên quan có thể tham gia vào một giao dịch quan trọng ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán không chỉ bằng cách gây ảnh hưởng trực tiếp đối với các giao dịch thông qua việc trở thành một bên tham gia giao dịch mà còn bằng cách gây ảnh hưởng gián tiếp lên giao dịch thông qua một bên trung gian. Ảnh hưởng đó có thể cho thấy sự tồn tại của yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận.

Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Để xác định được điều này, kiểm toán viên nhà nước phải coi các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán là các giao dịch làm phát sinh rủi ro đáng kể. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan gắn với các bên liên quan, nếu xác định được yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận (kể cả trường hợp tồn tại một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối), kiểm toán viên nhà nước phải xem xét thông tin đó khi xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.
2. Sự tập trung quyền quản lý vào một cá nhân hoặc một nhóm người mà không có các kiểm soát để làm giảm ảnh hưởng chi phối đó chính là một yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận. Các dấu hiệu về ảnh hưởng chi phối của một bên liên quan bao gồm:
   1. Bên liên quan đã bác bỏ các quyết định quan trọng mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đưa ra;
   2. Các giao dịch quan trọng được trình cho bên liên quan phê duyệt lần cuối;
   3. Có rất ít hoặc không có sự tranh luận nào giữa các thành viên trong lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về các đề xuất của bên liên quan;
   4. Các giao dịch có sự tham gia của bên liên quan (hoặc một thành viên gia đình mật thiết của bên liên quan) ít khi được rà soát và chấp thuận một cách độc lập.

Ảnh hưởng chi phối cũng có thể tồn tại trong một số trường hợp nếu bên liên quan đã giữ vai trò chính trong việc thành lập đơn vị và tiếp tục đóng vai trò chính trong việc quản lý đơn vị.

1. Sự tồn tại của một bên liên quan có ảnh hưởng chi phối có thể cho thấy những rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu do gian lận như:
   1. Mức độ thay đổi nhiều bất thường của các thành viên Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc các chuyên gia tư vấn có thể cho thấy hành vi không đúng đắn hoặc gian lận để phục vụ mục đích của các bên liên quan;
   2. Việc sử dụng các cơ sở kinh doanh trung gian để thực hiện các giao dịch quan trọng không có căn cứ rõ ràng có thể cho thấy các bên liên quan có lợi ích trong các giao dịch đó, thông qua việc kiểm soát các cơ sở kinh doanh trung gian đó vì mục đích gian lận;
   3. Bằng chứng về sự tham gia quá mức hoặc gây ảnh hưởng của các bên liên quan vào việc lựa chọn chính sách kế toán hoặc quyết định các ước tính quan trọng có thể cho thấy khả năng báo cáo tài chính bị gian lận.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan

1. Để xử lý các rủi ro đã được đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo mà kiểm toán viên nhà nước có thể lựa chọn để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan phụ thuộc vào bản chất của rủi ro đó và hoàn cảnh của đơn vị được kiểm toán.
2. Khi kiểm toán viên nhà nước đánh giá có rủi ro đáng kể là đơn vị được kiểm toán đã không hạch toán hoặc thuyết minh hợp lý về các giao dịch cụ thể với các bên liên quan theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng (cho dù do nhầm lẫn hay gian lận), kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản như sau:
3. Xác nhận hoặc thảo luận về các khía cạnh cụ thể của các giao dịch với các bên trung gian như ngân hàng, tổ chức bảo lãnh hoặc đại lý;
4. Xác nhận về mục đích, điều khoản hoặc giá trị cụ thể của các giao dịch với các bên liên quan (thủ tục kiểm toán này có thể kém hiệu quả nếu kiểm toán viên nhà nước đánh giá rằng đơn vị được kiểm toán có thể gây ảnh hưởng tới các bên liên quan để đối phó với kiểm toán viên nhà nước);
5. Xem xét báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của các bên liên quan (khi có thể) để tìm bằng chứng về việc hạch toán các giao dịch trong sổ kế toán của các bên liên quan.
6. Nếu kiểm toán viên nhà nước đánh giá một rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận là kết quả của sự tồn tại của bên liên quan có ảnh hưởng chi phối, kiểm toán viên nhà nước có thể tiến hành các thủ tục kiểm toán sau để hiểu được các mối quan hệ mà bên liên quan đó có thể đã thiết lập trực tiếp hoặc gián tiếp với đơn vị và để quyết định tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp:
7. Phỏng vấn và thảo luận với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
8. Phỏng vấn bên liên quan;
9. Kiểm tra các giao dịch, thỏa thuận quan trọng với bên liên quan;
10. Tìm hiểu thông tin thích hợp như thông qua Internet hoặc các cơ sở dữ liệu thông tin bên ngoài;
11. Soát xét các thông tin sai phạm (nếu có) của nhân viên cung cấp.
12. Tuỳ thuộc vào kết quả của các thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước có thể cân nhắc chỉ cần thu thập bằng chứng kiểm toán mà không phải kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nếu chỉ thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản liên quan tới rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra các kiểm soát của đơn vị đối với tính đầy đủ và độ chính xác của việc ghi chép các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan.

*Xác định các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan chưa được đơn vị được kiểm toán xác định hay thông báo trước đó*

1. Nếu phát hiện ra các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với bên liên quan mà trước đó đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc thông báo cho kiểm toán viên nhà nước, kiểm toán viên nhà nước cần:
2. Trao đổi kịp thời thông tin có liên quan với các thành viên khác trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán;
3. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan thì kiểm toán viên nhà nước cần:

* Yêu cầu đơn vị được kiểm toán xác định toàn bộ các giao dịch với các bên liên quan mới được phát hiện để kiểm toán viên nhà nước thực hiện đánh giá thêm;
* Tìm hiểu về lý do mà các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan lại không thể phát hiện hoặc thông báo về các mối quan hệ hoặc giao dịch đó.

1. Thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản thích hợp đối với các bên liên quan hoặc các giao dịch quan trọng với các bên liên quan mới được xác định bao gồm:

* Tìm hiểu về bản chất của các mối quan hệ của đơn vị với các bên liên quan mới được xác định thông qua việc phỏng vấn các bên không thuộc đơn vị, những người được cho là có hiểu biết đáng kể về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị;
* Tiến hành phân tích các ghi chép kế toán về các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định;
* Xác minh các điều khoản và điều kiện của các giao dịch với các bên liên quan mới được xác định và đánh giá xem các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

1. Xem xét lại rủi ro có thể tồn tại các bên liên quan khác hoặc các giao dịch quan trọng khác với các bên liên quan mà trước đó đơn vị được kiểm toán chưa xác định hoặc chưa thông báo cho kiểm toán viên nhà nước và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán bổ sung khi cần thiết;
2. Nếu việc không thông báo của đơn vị được kiểm toán được xác định là cố ý (và do đó cho thấy dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận) thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các ảnh hưởng tiềm tàng đối với cuộc kiểm toán.

*Các giao dịch quan trọng với bên liên quan được xác định ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán*

1. Đối với các giao dịch quan trọng với các bên liên quan đã được xác định ngoài hoạt động thông thường của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần:
2. Kiểm tra các hợp đồng hoặc thỏa thuận chính (nếu có) và đánh giá liệu: Bản chất của các giao dịch cho thấy các giao dịch này có được dàn xếp cho mục đích gian lận khi lập báo cáo tài chính hoặc che giấu hành vi biển thủ tài sản hay không; các điều khoản của các giao dịch có nhất quán với giải trình của đơn vị được kiểm toán hay không; các giao dịch có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
3. Thu thập bằng chứng kiểm toán cho thấy các giao dịch đã được cho phép và phê duyệt phù hợp.

*Xác nhận về việc các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong giao dịch ngang giá*

1. Nếu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã xác nhận trong báo cáo tài chính rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự xác nhận này.

*Cơ sở dẫn liệu cho các giao dịch với các bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét rủi ro có sai sót trọng yếu khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khẳng định rằng một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Mặc dù, có thể xác nhận rằng một giao dịch với bên liên quan đã được thực hiện theo giá thị trường nhưng kiểm toán viên nhà nước có thể không xác định được liệu các điều khoản và điều kiện khác của giao dịch có tương đương với các điều khoản và điều kiện thường được thỏa thuận giữa các bên độc lập hay không.
2. Việc lập báo cáo tài chính yêu cầu đơn vị được kiểm toán chứng minh cho cơ sở dẫn liệu là một giao dịch với bên liên quan được thực hiện theo các điều khoản tương đương với điều khoản áp dụng trong một giao dịch ngang giá. Chứng minh của đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu này có thể bao gồm:
   1. So sánh các điều khoản của giao dịch với bên liên quan với các điều khoản của một giao dịch giống hoặc tương tự với một hoặc nhiều bên không liên quan;
   2. Thuê một chuyên gia bên ngoài để xác định giá thị trường và xác nhận các điều khoản và điều kiện thị trường cho giao dịch;
   3. So sánh các điều khoản của giao dịch với các điều khoản thị trường đã biết cho các giao dịch tương tự trên thị trường tự do.
3. Để đánh giá việc chứng minh của đơn vị được kiểm toán cho cơ sở dẫn liệu theo quy định tại Đoạn 27 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một hoặc nhiều thủ tục sau đây:
4. Xem xét sự hợp lý trong quá trình chứng minh cơ sở dẫn liệu của đơn vị được kiểm toán;
5. Xác minh nguồn dữ liệu nội bộ hoặc bên ngoài chứng minh cho cơ sở dẫn liệu và kiểm tra dữ liệu để xác định tính chính xác, đầy đủ và phù hợp của nguồn dữ liệu đó;
6. Đánh giá tính hợp lý của các giả định quan trọng cho cơ sở dẫn liệu.

Đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã xác định, cụ thể:
2. Các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định có được hạch toán và thuyết minh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
3. Ảnh hưởng của các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan có làm cho báo cáo tài chính không được phản ánh trung thực và hợp lý hoặc làm cho báo cáo tài chính bị sai lệch.

*Lưu ý về tính trọng yếu khi đánh giá sai sót*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét quy mô và bản chất của một sai sót và các trường hợp cụ thể mà sai sót xảy ra, khi đánh giá xem sai sót có trọng yếu hay không. Tầm quan trọng của một giao dịch đối với người sử dụng báo cáo tài chính có thể không chỉ phụ thuộc vào giá trị của giao dịch mà còn phụ thuộc vào các yếu tố có liên quan khác như bản chất của mối quan hệ với bên liên quan.

*Đánh giá các thuyết minh về bên liên quan*

1. Khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng có quy định phải thuyết minh về các bên liên quan, việc đánh giá các thuyết minh về bên liên quan có nghĩa là xem xét các trường hợp, tình huống thực tế của các quan hệ và giao dịch với các bên liên quan của đơn vị được kiểm toán có được tóm tắt và trình bày một cách phù hợp, dễ hiểu đối với người sử dụng hay không. Thuyết minh về các giao dịch với các bên liên quan có thể không dễ hiểu nếu:
2. Tính hợp lý về mặt kinh tế và những ảnh hưởng của các giao dịch đối với báo cáo tài chính là không rõ ràng hoặc bị trình bày sai lệch; hoặc
3. Các điều khoản, điều kiện hoặc các yếu tố quan trọng khác của các giao dịch mà người sử dụng cần biết lại không được thuyết minh phù hợp.

Giải trình bằng văn bản

1. Nếu khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng có quy định về các bên liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp), trong đó khẳng định:
2. Đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã thông báo cho kiểm toán viên nhà nước biết về việc xác định các bên liên quan của đơn vị và tất cả các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan mà họ biết;
3. Đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) đã hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch này phù hợp theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
4. Các trường hợp kiểm toán viên nhà nước có thể cần thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán bao gồm:
5. Khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã phê duyệt các giao dịch với các bên liên quan cụ thể mà các giao dịch đó ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính;
6. Khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã giải trình bằng lời cho kiểm toán viên nhà nước về chi tiết các giao dịch với các bên liên quan nhưng chưa rõ ràng, cụ thể;
7. Khi lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có các lợi ích tài chính hoặc các lợi ích khác trong các bên liên quan hoặc trong các giao dịch với các bên liên quan;
8. Khi kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ giao dịch với bên liên quan có sai sót trọng yếu nhưng không thể thu thập thông tin để xoá bỏ hay khẳng định nghi ngờ (không có thông tin về giao dịch ngang giá để tham chiếu).

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với đơn vị được kiểm toán những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán về các bên liên quan của đơn vị như: Các bằng chứng kiểm toán, các phát hiện kiểm toán bao gồm cả các đánh giá kiểm toán...

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về các bên liên quan trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2560

CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2560 (Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong cuộc kiểm toán tài chính liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Chuẩn mực này không áp dụng đối với các vấn đề liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực này nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:
2. Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp trong việc tuân thủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng đối với các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc bổ sung thuyết minh trong báo cáo tài chính;
3. Xử lý một cách thích hợp đối với những sự việc được biết sau ngày lập báo cáo kiểm toán mà nếu sự việc này được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán thì có thể phải điều chỉnh báo cáo kiểm toán.
4. Nếu sau khi công bố báo cáo tài chính đã được kiểm toán, báo cáo tài chính đó được đưa vào một tài liệu khác, kiểm toán viên nhà nước có thể có thêm trách nhiệm liên quan đến việc phải xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * 1. Ngày kết thúc kỳ kế toán: Là ngày cuối cùng của kỳ kế toán mà báo cáo tài chính được lập;
     2. Ngày phê duyệt báo cáo tài chính: Là ngày mà tất cả các báo cáo cấu thành nên báo cáo tài chính, kể cả các thuyết minh có liên quan đã được lập và đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt, xác nhận chịu trách nhiệm đối với các báo cáo đó; ngày phê duyệt báo cáo tài chính không được trước ngày kết thúc kỳ kế toán;
     3. Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán: Là những sự kiện phát sinh kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán và những sự việc mà kiểm toán viên nhà nước biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán

1. Báo cáo tài chính có thể bị ảnh hưởng bởi một số sự kiện nhất định xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Nhiều khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể đặc biệt nhấn mạnh đến các sự kiện này. Các khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính thường xác định hai loại sự kiện sau:
   * 1. Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán;
     2. Những sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc kiểm toán viên nhà nước đã nhận biết toàn bộ các sự kiện phát sinh từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán cần được điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Các thủ tục đó có thể bao gồm các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, như việc soát xét hoặc kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc các giao dịch phát sinh giữa ngày kết thúc kỳ kế toán và ngày lập báo cáo kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán quy định tại Đoạn này và Đoạn 08 Chuẩn mực này được bổ sung cho những thủ tục mà kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện vì mục đích khác, tuy nhiên những thủ tục này có thể cung cấp bằng chứng về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Kiểm toán viên nhà nước không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung đối với các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán áp dụng trước đó đã đưa ra kết luận thoả đáng.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục theo quy định tại Đoạn 07 Chuẩn mực này để bảo đảm rằng các thủ tục này đã bao quát được toàn bộ hoặc gần như toàn bộ giai đoạn kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, những thủ tục mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện đối với các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể phụ thuộc vào các thông tin sẵn có, đặc biệt là phụ thuộc vào các tài liệu, sổ kế toán đã được lập sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến việc đánh giá rủi ro để xác định nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó và bao gồm những công việc sau:
   * 1. Tìm hiểu về các thủ tục mà đơn vị được kiểm toán đã thiết lập nhằm bảo đảm đã xác định được mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
     2. Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán để xác định khả năng ảnh hưởng của những sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán đến báo cáo tài chính;
     3. Xem xét các thủ tục, biên bản họp (nếu có) của đơn vị được kiểm toán để thảo luận các vấn đề về những sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
     4. Xem xét báo cáo tài chính giữa niên độ kỳ gần nhất kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị (nếu có).
4. Nếu sau khi thực hiện các thủ tục theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phát hiện được những sự kiện cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính thì phải xác định các sự kiện này có được phản ánh trên báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng không.
5. Ngoài các thủ tục kiểm toán theo quy định tại Đoạn 08 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần thực hiện các thủ tục khác phù hợp như:
   * 1. Xem xét bảng dự toán gần nhất của đơn vị được kiểm toán, kế hoạch về dòng tiền và các báo cáo quản trị có liên quan cho các kỳ sau ngày kết thúc kỳ kế toán;
     2. Phỏng vấn (hoặc mở rộng nội dung phỏng vấn bằng lời hoặc bằng văn bản trước đây) chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị về các vụ kiện và tranh chấp;
     3. Cân nhắc sự cần thiết phải thu thập giải trình bằng văn bản về một số sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán để hỗ trợ các bằng chứng kiểm toán khác và để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.
6. Khi phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về việc liệu có sự kiện nào phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn về tình trạng hiện tại của các khoản mục đã được hạch toán trên cơ sở thông tin sơ bộ hoặc thông tin không chính thức và kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn cụ thể về những vấn đề sau:
   * 1. Các tài liệu chính thức về các văn bản có liên quan từ cơ quan quản lý và phỏng vấn về những vấn đề được nêu trong dự thảo văn bản nếu chưa có tài liệu chính thức;
     2. Những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết;
     3. Việc mua, bán tài sản đã phát sinh hoặc dự kiến thực hiện;
     4. Tăng vốn chủ sở hữu (như phát hành cổ phiếu) hoặc phát hành các công cụ nợ (như phát hành trái phiếu) hay những thỏa thuận về sáp nhập hoặc giải thể đã ký kết hoặc dự kiến ký kết;
     5. Những tài sản bị nhà nước trưng dụng hoặc bị tổn thất do hoả hoạn, bão lụt…;
     6. Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến việc xác định các ước tính kế toán hoặc về lập dự phòng trong báo cáo tài chính;
     7. Những sự kiện đã phát sinh liên quan đến khả năng thu hồi, sở hữu tài sản…
7. Kiểm toán viên nhà nước yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính), về việc đã điều chỉnh hoặc thuyết minh tất cả các vấn đề liên quan đến sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán mà khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng yêu cầu phải điều chỉnh hoặc thuyết minh.

Những sự việc mà kiểm toán viên nhà nước biết được sau ngày lập báo cáo kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước không bắt buộc phải thực hiện các thủ tục kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, sau ngày lập báo cáo kiểm toán, nếu kiểm toán viên nhà nước biết được một sự việc hoặc có thông tin mà nếu sự việc đó được biết đến tại ngày lập báo cáo kiểm toán có thể phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết làm cơ sở để quyết định xem có cần phải điều chỉnh báo cáo kiểm toán không. Trong trường hợp nếu thấy cần thiết phải điều chỉnh, đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán trình Tổng Kiểm toán nhà nước xem xét, quyết định điều chỉnh báo cáo kiểm toán cho phù hợp.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về những vấn đề có liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2570

KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC CỦA ĐƠN VỊ

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2570 (Hoạt động liên tục) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc xét đoán giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính được kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính, bao gồm cả việc xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:
2. Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá tính hợp lý của cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính;
3. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, đánh giá về việc liệu có còn yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán;
4. Để trình bày trong báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ “Hoạt động liên tục” được hiểu như sau: Một đơn vị được coi là hoạt động liên tục là đơn vị tiếp tục hoạt động trong một tương lai định trước (>= 12 tháng) mà không có ý định chấm dứt hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động trong tương lai gần hoặc cần các khoản tài trợ, hỗ trợ kinh phí hoạt động theo pháp luật và các quy định hiện hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục

1. Theo cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục, báo cáo tài chính được lập trên giả định là đơn vị hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động trong tương lai có thể dự đoán được. Báo cáo tài chính cho mục đích chung được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, trừ khi lãnh đạo đơn vị có ý định hoặc do nguyên nhân khác buộc phải ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được lập hoặc không được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục. Khi sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục để lập và trình bày báo cáo tài chính là phù hợp, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở là đơn vị có thể thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán được các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện hoạt động bình thường.

Trách nhiệm trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán

*Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán*

1. Một số khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có thể quy định rõ việc lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, các chuẩn mực liên quan đến các vấn đề cần xem xét và các thông tin cần phải trình bày liên quan đến hoạt động liên tục. Pháp luật và các quy định cũng có thể đưa ra các yêu cầu cụ thể về trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và các thuyết minh báo cáo tài chính có liên quan. Việc lập và trình bày báo cáo tài chính yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính không quy định rõ về việc này.
2. Đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị liên quan đến việc thực hiện xét đoán tại một thời điểm nhất định về kết quả không chắc chắn trong tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện. Các yếu tố liên quan đến xét đoán đó bao gồm:
   1. Sự kiện, điều kiện hoặc kết quả diễn ra tại một thời điểm càng xa trong tương lai thì mức độ không chắc chắn về kết quả của sự kiện hay điều kiện đó càng tăng lên đáng kể. Vì vậy, hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính có quy định về việc đánh giá của đơn vị đều chỉ rõ giai đoạn mà đơn vị phải xem xét tất cả các thông tin sẵn có trong giai đoạn đó;
   2. Quy mô và tính chất phức tạp, đặc điểm và điều kiện hoạt động của đơn vị được kiểm toán cũng như mức độ đơn vị bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên ngoài đều có thể ảnh hưởng đến xét đoán liên quan tới kết quả của các sự kiện hoặc điều kiện;
   3. Bất kỳ xét đoán nào về tương lai đều dựa trên các thông tin sẵn có tại thời điểm xét đoán. Các sự kiện phát sinh sau đó có thể đem lại những kết quả khác biệt với các xét đoán đã được coi là hợp lý tại thời điểm xét đoán.

*Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước*

1. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập để đưa ra đánh giá liệu còn có yếu tố không chắc chắn trọng yếu nào liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Kiểm toán viên nhà nước vẫn có trách nhiệm này ngay cả khi khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được sử dụng để lập báo cáo không quy định rõ về việc đơn vị phải thực hiện đánh giá cụ thể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.
2. Khả năng phát hiện sai sót trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước có những hạn chế vốn có mà ảnh hưởng tiềm tàng của các hạn chế này là lớn hơn đối với các sự kiện hoặc điều kiện trong tương lai có thể dẫn đến khả năng đơn vị được kiểm toán không thể hoạt động liên tục. Kiểm toán viên nhà nước không thể dự đoán được các sự kiện hoặc điều kiện này. Do đó, khi báo cáo kiểm toán không đề cập đến yếu tố không chắc chắn trọng yếu về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, điều đó không có nghĩa là khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán đã được bảo đảm.

Thủ tục đánh giá rủi ro và các hoạt động liên quan

1. Khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Đồng thời, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem đơn vị được kiểm toán đã đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay chưa:
   1. Nếu đơn vị được kiểm toán đã đánh giá, kiểm toán viên nhà nước phải thảo luận với đơn vị về đánh giá đó và xác định xem đơn vị có nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện (xét riêng lẻ hay kết hợp lại) có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không và nếu có phải xem xét kế hoạch của đơn vị đối với vấn đề này; hoặc
   2. Nếu đơn vị được kiểm toán chưa đánh giá, kiểm toán viên nhà nước cần thảo luận với đơn vị về cơ sở của dự định sử dụng giả định hoạt động liên tục và phỏng vấn đơn vị liệu có các sự kiện hoặc điều kiện (xét riêng lẻ hay kết hợp lại) có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không.
2. Những sự kiện hoặc điều kiện (xét riêng lẻ hay kết hợp lại) có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về giả định hoạt động liên tục của đơn vị mà kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý và xem xét đánh giá rủi ro:

Về tài chính

1. Đơn vị lâm vào tình trạng nợ phải trả lớn hơn tài sản hoặc nợ phải trả ngắn hạn lớn hơn tài sản lưu động;
2. Đơn vị có các khoản nợ dài hạn sắp đến hạn trả mà không có khả năng được giãn nợ hoặc không có khả năng thanh toán, hoặc đơn vị phụ thuộc quá nhiều vào các khoản vay ngắn hạn để tài trợ các tài sản dài hạn;
3. Dấu hiệu về việc thu hồi các hỗ trợ tài chính;
4. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh bị âm thể hiện trên báo cáo tài chính hay dự báo trong tương lai;
5. Đơn vị có các chỉ số tài chính xấu hơn mức bình thường;
6. Lỗ hoạt động kinh doanh lớn hoặc có sự suy giảm lớn về giá trị của các tài sản được dùng để tạo ra các luồng tiền;
7. Nợ tồn đọng;
8. Không có khả năng thanh toán nợ khi đến hạn;
9. Không có khả năng tuân thủ các điều khoản của hợp đồng tín dụng;
10. Chuyển đổi từ các giao dịch mua chịu sang mua thanh toán ngay với các nhà cung cấp;
11. Không có khả năng tìm kiếm các nguồn tài trợ cho việc phát triển các sản phẩm mới hoặc các dự án đầu tư thiết yếu.

Về hoạt động

* 1. Lãnh đạo có ý định ngừng hoạt động hoặc giải thể đơn vị. Các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị có thể bao gồm trường hợp đơn vị thiếu nguồn của Chính phủ để tiếp tục hoạt động hoặc khi có chính sách ảnh hưởng đến các dịch vụ mà đơn vị cung cấp;
  2. Thiếu thành phần lãnh đạo chủ chốt mà không được thay thế hoặc bổ sung theo quy định;
  3. Mất một thị trường lớn, mất khách hàng quan trọng, mất quyền kinh doanh theo hình thức cấp phép, nhượng quyền thương mại hoặc mất nhà cung cấp quan trọng;
  4. Gặp các vấn đề khó khăn về lao động;
  5. Thiếu hụt vật tư đầu vào chủ yếu;
  6. Xuất hiện đối thủ cạnh tranh mới thành công hơn.

Các dấu hiệu khác

1. Không tuân thủ các quy định về góp vốn cũng như các quy định khác của pháp luật;
2. Đơn vị đang bị kiện và các vụ kiện này chưa được xử lý mà nếu đơn vị thua kiện có thể dẫn đến các khoản bồi thường không có khả năng đáp ứng được;
3. Thay đổi về pháp luật và các quy định của Nhà nước làm ảnh hưởng tới hoạt động của đơn vị;
4. Xảy ra các rủi ro, tổn thất mà không được bảo hiểm hoặc bảo hiểm với giá trị thấp, kể cả trường hợp có dấu hiệu không thu hồi được các khoản nợ lớn.
5. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải luôn cảnh giác với những bằng chứng kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Nếu sau khi đã thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước mới phát hiện ra các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì ngoài việc phải tiến hành các thủ tục quy định tại Đoạn 18 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xem xét lại đánh giá về rủi ro có sai sót trọng yếu. Sự tồn tại của các sự kiện hoặc điều kiện này có thể ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro đã đánh giá.

Xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước không có trách nhiệm sửa đổi, bổ sung việc đơn vị chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục phân tích cần thiết. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước vẫn có thể đưa ra đánh giá về tính hợp lý của việc đơn vị sử dụng giả định hoạt động liên tục ngay cả khi đơn vị không thực hiện đầy đủ các phân tích chi tiết để hỗ trợ cho đánh giá của mình. Chẳng hạn, nếu đơn vị được kiểm toán hoạt động liên tục có lãi và có khả năng tiếp cận dễ dàng với các nguồn lực tài chính, đơn vị có thể đánh giá mà không cần thực hiện các phân tích chi tiết. Trong các trường hợp khác, để xem xét các đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét các vấn đề như quy trình mà đơn vị đưa ra đánh giá, các giả định đã được sử dụng làm cơ sở để đánh giá, kế hoạch hành động của đơn vị trong tương lai và tính khả thi của các kế hoạch đó.
2. Khi xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trong cùng giai đoạn mà đơn vị đã sử dụng để đánh giá theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc theo pháp luật và các quy định. Nếu đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được thực hiện cho giai đoạn ít hơn 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán kéo dài giai đoạn đánh giá tới ít nhất là 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán.
3. Khi xem xét các đánh giá của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu các đánh giá của đơn vị đã bao gồm tất cả các thông tin liên quan sẵn có mà kiểm toán viên nhà nước biết được từ kết quả của cuộc kiểm toán hay chưa.

Giai đoạn sau khi đơn vị được kiểm toán đánh giá

1. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn đơn vị được kiểm toán về các hiểu biết đối với các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau giai đoạn đã được đơn vị đánh giá mà các sự kiện hoặc điều kiện này có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. Khi xem xét các sự kiện hoặc điều kiện xảy ra trong tương lai xa, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các dấu hiệu về khả năng hoạt động liên tục trước khi cân nhắc thực hiện các thủ tục tiếp theo. Nếu phát hiện được các sự kiện hoặc điều kiện như vậy, kiểm toán viên nhà nước có thể cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán xem xét ảnh hưởng tiềm tàng của sự kiện hoặc điều kiện đó đến đánh giá của đơn vị về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục quy định tại Đoạn 18 Chuẩn mực này.
2. Ngoài việc phỏng vấn đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước không có trách nhiệm phải thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác để xác định các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị mà các sự kiện hoặc điều kiện đó diễn ra sau giai đoạn đánh giá của đơn vị.

Thủ tục kiểm toán bổ sung khi kiểm toán viên nhà nước nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán

1. Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Các thủ tục này thường bao gồm:
2. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, nếu đơn vị chưa thực hiện đánh giá trước đó;
3. Xem xét các kế hoạch của đơn vị được kiểm toán về các hành động trong tương lai có liên quan đến đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, đánh giá khả năng cải thiện tình hình cũng như tính khả thi của những kế hoạch này (chẳng hạn, kiểm toán viên nhà nước có thể phỏng vấn đơn vị về các kế hoạch cho tương lai, kế hoạch thanh lý tài sản, vay tiền hay tái cơ cấu các khoản nợ, cắt giảm hoặc tạm ngừng các khoản chi phí hay tăng vốn...);
4. Nếu đơn vị được kiểm toán đã lập kế hoạch dòng tiền và việc phân tích kế hoạch này là yếu tố quan trọng trong việc xem xét kết quả tương lai của các sự kiện hoặc điều kiện, khi đánh giá các kế hoạch của đơn vị về các hành động trong tương lai, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem liệu có đủ bằng chứng củng cố cho các giả định dùng để lập kế hoạch dòng tiền hay không và đánh giá độ tin cậy của dữ liệu cơ bản được tạo ra để lập kế hoạch dòng tiền;
5. Xem xét xem liệu còn có thông tin hay sự kiện bổ sung nào kể từ sau ngày đơn vị được kiểm toán đưa ra đánh giá không;
6. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) giải trình bằng văn bản về các kế hoạch hành động trong tương lai của họ và tính khả thi của các kế hoạch đó.

Ý kiến của kiểm toán viên nhà nước

1. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đưa ra ý kiến về tính hợp lý của cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục mà đơn vị đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính.
2. Dựa vào những bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá xem có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện, xét riêng lẻ hay kết hợp lại, có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị hay không. Yếu tố không chắc chắn trọng yếu tồn tại khi khả năng xảy ra cũng như ảnh hưởng tiềm tàng của yếu tố đó lớn tới mức mà kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải trình bày rõ ràng về bản chất cũng như ảnh hưởng của yếu tố đó để bảo đảm:
3. Báo cáo tài chính được lập và trình bày trung thực và hợp lý, theo khuôn khổ về trình bày hợp lý; hoặc
4. Báo cáo tài chính không bị sai lệch, theo khuôn khổ về tuân thủ trong lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
5. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định rằng việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem báo cáo tài chính có bảo đảm các yêu cầu sau hay không:
   1. Thuyết minh đầy đủ các sự kiện hoặc điều kiện chủ yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và kế hoạch của đơn vị đối với các sự kiện hoặc điều kiện này;

(ii) Trình bày rõ rằng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện đó có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và do đó, đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả của mình trong điều kiện kinh doanh bình thường.

1. Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán nhưng dựa trên bằng chứng kiểm toán thu được, kiểm toán viên nhà nước xác định không tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu báo cáo tài chính có cung cấp đầy đủ thuyết minh về các sự kiện và điều kiện này theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Ảnh hưởng đối với báo cáo kiểm toán

*Việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là không phù hợp*

1. Nếu báo cáo tài chính được lập sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục nhưng theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, việc đơn vị được kiểm toán sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là không phù hợp thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược, cho dù báo cáo tài chính của đơn vị có hay không có thuyết minh về tính không phù hợp của cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục mà đơn vị sử dụng.
2. Khi việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là không phù hợp, đơn vị được kiểm toán phải hoặc lựa chọn lập báo cáo tài chính trên một cơ sở kế toán khác. Kiểm toán viên nhà nước có thể kiểm toán báo cáo tài chính này nếu xét thấy cơ sở kế toán khác là có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính đó nếu báo cáo tài chính có thuyết minh đầy đủ các thông tin cần thiết về cơ sở kế toán áp dụng để lập báo cáo tài chính, tuy nhiên có thể cân nhắc sự phù hợp hay cần thiết trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán theo CMKTNN 2706 (Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán tài chính) để lưu ý người sử dụng báo cáo về cơ sở kế toán thay thế và lý do sử dụng cơ sở thay thế đó.

*Việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục là phù hợp nhưng có yếu tố không chắc chắn trọng yếu*

1. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán đã thuyết minh đầy đủ về yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần và báo cáo kiểm toán bao gồm một mục riêng có tiêu đề “Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục” để:
   1. Lưu ý người đọc đến thuyết minh trong báo cáo tài chính trình bày các vấn đề được quy định tại Đoạn 21 Chuẩn mực này;
   2. Nêu rõ rằng các sự kiện hoặc điều kiện này cho thấy sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và ý kiến của kiểm toán viên nhà nước không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề này.
2. Nếu báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán không thuyết minh đầy đủ về yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải:
   1. Đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo quy định của CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính);
   2. Trong mục “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ/ trái ngược” trên báo cáo kiểm toán, phải nêu rõ có tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị và báo cáo tài chính không thuyết minh đầy đủ vấn đề này.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước trao đổi với đơn vị được kiểm toán về các sự kiện hoặc điều kiện đã xác định là có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, bao gồm các nội dung sau:
2. Liệu các sự kiện hoặc điều kiện đó có tạo thành yếu tố không chắc chắn trọng yếu hay không;
3. Liệu việc sử dụng cơ sở kế toán về giả định hoạt động liên tục có phù hợp trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính hay không;
4. Các thuyết minh có liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ hay không;
5. Các ảnh hưởng (nếu có) của các vấn đề đó đối với báo cáo kiểm toán.

Sự chậm trễ đáng kể trong việc phê duyệt báo cáo tài chính

1. Khi có sự chậm trễ đáng kể của đơn vị được kiểm toán đối với việc phê duyệt báo cáo tài chính sau ngày kết thúc kỳ kế toán, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu lý do của sự chậm trễ đó. Nếu kiểm toán viên nhà nước tin rằng sự chậm trễ có thể do tác động của các sự kiện hoặc điều kiện liên quan đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết theo quy định tại Đoạn 18 Chuẩn mực này cũng như xem xét ảnh hưởng đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn trọng yếu theo quy định tại Đoạn 20 Chuẩn mực này.

Đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước

1. Nếu đơn vị được kiểm toán không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải cân nhắc ảnh hưởng của vấn đề này đối với báo cáo kiểm toán. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể thấy cần phải yêu cầu đơn vị thực hiện đánh giá hoặc mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục, nếu đơn vị được kiểm toán không sẵn sàng thực hiện yêu cầu này, kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến ngoại trừ hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2580

GIẢI TRÌNH BẰNG VĂN BẢN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thu thập giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán trong một cuộc kiểm toán tài chính nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:
   1. Thu thập giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán để khẳng định rằng đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập, trình bày báo cáo tài chính và cung cấp đầy đủ thông tin cho kiểm toán viên nhà nước;
   2. Thu thập các giải trình và xác nhận về một số vấn đề nhất định hoặc hỗ trợ cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính bằng cách thu thập giải trình bằng văn bản nếu kiểm toán viên nhà nước xác định là cần thiết hoặc nếu các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác có yêu cầu;
   3. Có biện pháp xử lý thích hợp đối với các giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán hoặc nếu đơn vị được kiểm toán không cung cấp các giải trình bằng văn bản mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Sử dụng giải trình bằng văn bản làm bằng chứng kiểm toán

1. Giải trình bằng văn bản cũng là bằng chứng kiểm toán, bao gồm những thông tin cần thiết mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu có liên quan đến việc kiểm toán tài chính của đơn vị được kiểm toán. Nếu đơn vị được kiểm toán sửa đổi hoặc không cung cấp các giải trình bằng văn bản theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét khả năng tồn tại một hoặc nhiều vấn đề cần lưu ý trong quá trình kiểm toán. Trong nhiều trường hợp, yêu cầu cung cấp giải trình bằng văn bản thay cho giải trình bằng lời đòi hỏi đơn vị được kiểm toán xem xét các vấn đề đó một cách nghiêm túc hơn và sẽ nâng cao chất lượng của các giải trình.
2. Giải trình bằng văn bản cung cấp bằng chứng kiểm toán cần thiết nhưng có thể chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về vấn đề được giải trình. Việc đơn vị được kiểm toán đã cung cấp văn bản giải trình đáng tin cậy không làm ảnh hưởng đến nội dung và phạm vi của các bằng chứng kiểm toán khác mà kiểm toán viên nhà nước phải thu thập về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành các trách nhiệm của họ hoặc về các cơ sở dẫn liệu cụ thể.

Yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản

1. Kiểm toán viên nhà nước có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình bằng văn bản về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính và hiểu biết đối với những vấn đề có liên quan. Để đơn vị được kiểm toán cung cấp các giải trình bảo đảm đầy đủ thông tin, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán khẳng định trong văn bản giải trình rằng các giải trình đã thu thập những thông tin cần thiết để có thể lập văn bản giải trình theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước và được thực hiện với sự hiểu biết, tin tưởng cao nhất. Việc kiểm toán viên nhà nước chấp nhận khẳng định đó của đơn vị được kiểm toán được coi là hợp lý nếu thấy rằng người thực hiện giải trình là những người có trách nhiệm và hiểu biết thích hợp về các vấn đề được giải trình.

Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

*Lập và trình bày báo cáo tài chính*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm đối với việc lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kể cả việc trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính đó theo quy định của pháp luật.

*Thông tin được cung cấp và tính đầy đủ của các giao dịch*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc:
2. Đơn vị được kiểm toán đã cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước tất cả các thông tin liên quan đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính theo quy định của pháp luật;
3. Tất cả các giao dịch đã được ghi chép và phản ánh trong báo cáo tài chính.
4. Bằng chứng kiểm toán thu thập được trong cuộc kiểm toán về việc đơn vị được kiểm toán đã hoàn thành trách nhiệm quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này không được coi là đầy đủ nếu kiểm toán viên nhà nước không có được khẳng định của đơn vị được kiểm toán rằng đơn vị được kiểm toán tin tưởng đã hoàn thành các trách nhiệm của mình.
5. Các giải trình bằng văn bản theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này dẫn tới sự hiểu biết và thừa nhận của đơn vị được kiểm toán về các trách nhiệm của họ. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán khẳng định lại trong văn bản giải trình về sự hiểu biết và thừa nhận của họ đối với các trách nhiệm nêu trên. Việc này đặc biệt thích hợp khi:
   1. Có dấu hiệu cho thấy đơn vị được kiểm toán hiểu sai các trách nhiệm đó;
   2. Có những thay đổi làm cho yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước trở nên cần thiết.
6. Các giải trình bằng văn bản phải trình bày rõ trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này.

Giải trình bằng văn bản về các vấn đề khác

1. Ngoài các yêu cầu theo nội dung tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này và các yêu cầu giải trình cụ thể của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác, kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập thêm giải trình bằng văn bản nhằm bổ sung cho các bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến báo cáo tài chính hoặc các cơ sở dẫn liệu cụ thể của báo cáo tài chính như: Việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán; các thông tin, số liệu có sự sai lệch, không phù hợp quy định của pháp luật và các điều kiện, hoàn cảnh ảnh hưởng đến các sai sót đó; các kế hoạch, dự định ảnh hưởng tới giá trị ghi sổ hoặc phân loại tài sản và nợ phải trả; các khoản nợ, kể cả nợ thực tế và nợ tiềm tàng; quyền sở hữu, kiểm soát, nắm giữ đối với tài sản hoặc các hạn chế đối với tài sản, các tài sản thế chấp; các khía cạnh của pháp luật, các quy định và các thỏa thuận của hợp đồng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, kể cả hành vi không tuân thủ; các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà đơn vị được kiểm toán biết...

Ngày ký văn bản giải trình và giai đoạn được giải trình

1. Ngày ký văn bản giải trình phải là ngày gần nhất với ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng không được sau ngày lập báo cáo kiểm toán. Giải trình bằng văn bản là bằng chứng kiểm toán cần thiết nên kiểm toán viên nhà nước không thể đưa ra ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trước ngày đơn vị được kiểm toán ký văn bản giải trình. Văn bản giải trình phải bao gồm giải trình về tất cả các báo cáo tài chính, các nội dung khác mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu và thời kỳ kiểm toán liên quan mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán.

Hình thức của các giải trình bằng văn bản

1. Giải trình bằng văn bản phải được trình bày ở dạng công văn gửi cho kiểm toán viên nhà nước. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo công khai về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo đó cung cấp một số hoặc tất cả các nội dung cần giải trình theo quy định tại Đoạn 07 hoặc Đoạn 08 Chuẩn mực này thì các vấn đề liên quan đã trình bày trong báo cáo công khai đó không cần phải nêu lại trong công văn giải trình.

Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình và các giải trình bằng văn bản cần thiết không được cung cấp hoặc văn bản giải trình không đầy đủ

*Nghi ngờ về độ tin cậy của văn bản giải trình*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước lo ngại về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức, tính cẩn trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc người giải trình của đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của lo ngại đó đến độ tin cậy của các giải trình và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Những lo ngại đó có thể dẫn đến việc kiểm toán viên nhà nước đánh giá rằng có rủi ro do đơn vị được kiểm toán giải trình sai trong báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước 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.

Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước phát hiện được một số vấn đề quan trọng liên quan đến các lo ngại nói trên nhưng vẫn đánh giá, xác định rằng các giải trình bằng văn bản là đáng tin cậy thì kiểm toán viên nhà nước cần phải lưu vào tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định đối với những vấn đề quan trọng mà kiểm toán viên nhà nước phát hiện phát sinh trong quá trình kiểm toán, các đánh giá rút ra từ những vấn đề đó và các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện để đi đến các đánh giá này.

1. Trong trường hợp văn bản giải trình không nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để cố gắng giải quyết vấn đề này. Nếu vấn đề vẫn không được giải quyết, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá của mình về năng lực chuyên môn, tính chính trực, tư cách đạo đức hoặc tính cẩn trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc về cam kết, nỗ lực, khả năng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán để duy trì các phẩm chất trên và phải xác định sự ảnh hưởng đến độ tin cậy của các giải trình và bằng chứng kiểm toán nói chung. Đồng thời, kiểm toán viên nhà nước có thể cân nhắc liệu việc đánh giá rủi ro có còn phù hợp hay không và nếu không còn phù hợp thì kiểm toán viên nhà nước có thể sửa đổi việc đánh giá rủi ro, xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đã đánh giá.
2. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng văn bản giải trình là không đáng tin cậy, kiểm toán viên nhà nước phải có các biện pháp xử lý thích hợp như xác định ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) và có xem xét tới quy định tại Đoạn 19 Chuẩn mực này.

*Văn bản giải trình không được cung cấp hoặc nội dung giải trình không đầy đủ*

1. Nếu đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc nội dung giải trình không đầy đủ theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải:
   1. Trao đổi vấn đề này với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
   2. Đánh giá lại tính chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và ảnh hưởng của các vấn đề trên đến độ tin cậy của các giải trình và bằng chứng kiểm toán nói chung;
   3. Thực hiện các biện pháp thích hợp bao gồm xác định ảnh hưởng đối với ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) và có xem xét tới quy định tại Đoạn 19 Chuẩn mực này.

*Giải trình bằng văn bản về trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) nếu:
   1. Kiểm toán viên nhà nước xác định rằng có đủ nghi ngờ về tính chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán dẫn đến việc giải trình bằng văn bản theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này là không đáng tin cậy;
   2. Đơn vị được kiểm toán không cung cấp văn bản giải trình hoặc giải trình không đầy đủ các nội dung theo quy định tại Đoạn 07 và Đoạn 08 Chuẩn mực này và theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về giải trình bằng văn bản của đơn vị được kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2600

LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TỔNG HỢP,

BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN số 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2600 (Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn (kể cả công việc của kiểm toán viên đơn vị bộ phận)) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Khi kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất (sau đây gọi là báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất), kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn những vấn đề cần lưu ý khi kiểm toán viên nhà nước kiểm toán đối với các trường hợp:
   1. Kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất; đồng thời kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị bộ phận được tổng hợp, hợp nhất do kiểm toán viên nhà nước của một Đoàn kiểm toán thực hiện; hoặc
   2. Kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất nhưng báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận do các kiểm toán viên nhà nước thuộc Đoàn kiểm toán khác thực hiện.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * 1. Đơn vị bộ phận: Là đơn vị hoặc bộ phận có báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được bao gồm trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Đơn vị bộ phận có thể là đơn vị thành viên của một tập đoàn; đơn vị sử dụng dự toán, đơn vị dự toán cấp I hoặc một cấp ngân sách;
     2. Đơn vị chủ trì: Là đơn vị chịu trách nhiệm chủ trì lập báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
     3. Kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận: Là các kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính tại các đơn vị bộ phận phục vụ cho kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
     4. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất: Là các kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được tổng hợp, hợp nhất;
     5. Mức trọng yếu đối với đơn vị bộ phận: Là mức trọng yếu do kiểm toán viên nhà nước xác định để áp dụng đối với một đơn vị bộ phận;
     6. Báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất: Là thuật ngữ để chỉ báo cáo tài chính tổng hợp hoặc hợp nhất từ báo cáo tài chính của các đơn vị bộ phận có mối quan hệ theo pháp luật và các quy định như: Báo cáo tài chính hợp nhất của một tập đoàn; báo cáo quyết toán của một cấp ngân sách; báo cáo tài chính nhà nước…;
     7. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính: Là khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Quy trình tổng hợp, hợp nhất báo cáo bao gồm:

* Ghi nhận, đo lường, trình bày và thuyết minh thông tin tài chính về các đơn vị bộ phận trong báo cáo tài chính hợp nhất bằng phương pháp hợp nhất toàn bộ, hợp nhất từng phần, hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu hoặc phương pháp giá gốc;
* Tổng hợp các báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận vào báo cáo tài chính tổng hợp theo quy định về tổng hợp báo cáo.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Tìm hiểu đơn vị chủ trì, các đơn vị bộ phận

1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải lập kế hoạch kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính), trong đó cần xác định:
2. Đơn vị bộ phận sẽ được thực hiện kiểm toán;
3. Nguồn lực cần thiết để thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, bao gồm nội dung, lịch trình và phạm vi kiểm toán mà các kiểm toán viên đơn vị bộ phận có thể liên quan.

*Hiểu biết về đơn vị chủ trì và các đơn vị bộ phận*

1. Theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua việc tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị chủ trì và các đơn vị bộ phận, cụ thể:
   1. Hiểu biết về đơn vị chủ trì và các đơn vị bộ phận thông qua thông tin đã thu thập; hiểu biết về môi trường hoạt động, kể cả các kiểm soát được áp dụng cho đơn vị chủ trì, bao gồm: Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, đặc điểm của đơn vị, các chiến lược, mục tiêu và các rủi ro hoạt động có liên quan và việc đo lường, đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị;
   2. Tìm hiểu về quy trình tổng hợp, hợp nhất, bao gồm cả các hướng dẫn được đưa ra cho các đơn vị bộ phận. Những hướng dẫn này quy định cụ thể về yêu cầu đối với thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận được đưa vào báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất và thường bao gồm các hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính như:
   * Các quy định để bảo đảm tính thống nhất và khả năng so sánh của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, bao gồm cả hướng dẫn về thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính;
   * Các chính sách kế toán được áp dụng;
   * Các quy định của pháp luật và các yêu cầu thuyết minh khác được áp dụng cho báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, bao gồm: Xác định và lập báo cáo bộ phận; các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan; các giao dịch trong nội bộ; lợi nhuận chưa thực hiện; các số dư tài khoản trong nội bộ các đơn vị;
   * Thời hạn lập báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất.
2. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất cần có đầy đủ hiểu biết để khẳng định hoặc có thể thay đổi những nhận định ban đầu về đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, kể cả rủi ro do gian lận hay nhầm lẫn theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), dựa trên các thông tin:
   1. Thông tin thu thập được từ việc tìm hiểu về đơn vị chủ trì, các đơn vị bộ phận và môi trường hoạt động, quy trình tổng hợp, hợp nhất, bao gồm cả bằng chứng kiểm toán thu thập được khi đánh giá việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát được áp dụng cho cả tất cả các đơn vị và các kiểm soát liên quan đến việc tổng hợp, hợp nhất;
   2. Thông tin thu thập được từ các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận.

*Hiểu biết về kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận*

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất dự định yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị bộ phận thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị bộ phận, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải có hiểu biết:
   1. Liệu kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị bộ phận có hiểu và tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
   2. Năng lực chuyên môn của các kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị bộ phận có cho phép họ:

* Hiểu biết đầy đủ về các chuẩn mực kiểm toán nhà nước và các chuẩn mực khác áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán;
* Có các kỹ năng phù hợp và cần thiết (như kiến thức về lĩnh vực đặc thù) để thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận;
* Có hiểu biết đầy đủ về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng để hoàn thành trách nhiệm của mình trong cuộc kiểm toán.
  1. Liệu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất có thể tham gia vào công việc của kiểm toán viên nhà nước tại các đơn vị bộ phận ở mức độ cần thiết để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay không.

1. Nếu một kiểm toán viên nhà nước kiểm toán tại các đơn vị bộ phận không đáp ứng được các yêu cầu về tính độc lập liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất thì kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận, thay vì yêu cầu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán tại đơn vị bộ phận thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận đó.

Xác định trọng yếu kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định mức trọng yếu cho báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Trong đó, mức trọng yếu chi tiết được áp dụng cho các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh cụ thể và mức trọng yếu của đơn vị bộ phận có thể được đánh giá ở mức độ thấp hơn đối với các đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước do:
   1. Bản chất, đặc điểm của hệ thống quản lý và đơn vị sử dụng ngân sách;
   2. Yêu cầu về việc đưa ra các ý kiến kiểm toán riêng cho từng đơn vị bộ phận;
   3. Ngoài ra, trong kiểm toán việc quản lý sử dụng ngân sách nhà nước, một số thủ tục kiểm toán có thể là yêu cầu bắt buộc thực hiện theo quy định hoặc do tính chất của các khoản thu chi.
2. Mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất được xác định trên cơ sở bởi tính chất của đối tượng kiểm toán và sự quan tâm của bên thứ ba đến đối tượng kiểm toán. Kiểm toán đối với lĩnh vực ngân sách nhà nước cũng cần quan tâm đến các yêu cầu phải báo cáo về tất cả các sai sót, bao gồm cả các sai sót đã được đơn vị tự sửa chữa, các hạn chế trong kiểm soát cũng như các trường hợp không tuân thủ quy định khác được phát hiện thông qua kiểm toán. Trong trường hợp đó, mức sai sót có thể bỏ qua có thể được xác định bằng không.

Biện pháp xử lý đối với các rủi ro đã đánh giá

1. Theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý phù hợp đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá của báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất cần xác định công việc phải kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận.
2. Việc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận có thể bao gồm:
   1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất thực hiện rà soát kết quả kiểm toán của các kiểm toán viên khác đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận;
   2. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất thực hiện phương pháp kiểm toán phù hợp để soát xét số liệu, thông tin giữa báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất với báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận.
3. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải xem xét nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình tổng hợp, hợp nhất hoặc kiểm tra báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận do kiểm toán viên nhà nước thuộc các Đoàn kiểm toán khác thực hiện để xác địnhdựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho tất cả các đơn vị đang hoạt động hữu hiệu.
4. Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của một đơn vị bộ phận, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải tham gia vào quá trình đánh giá rủi ro tại đơn vị bộ phận để xác định các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Nội dung, lịch trình và phạm vi của việc tham gia này tùy thuộc vào hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất về kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận; tuy nhiên, tối thiểu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải tham gia vào các công việc sau:
   1. Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận hoặc trao đổi với đơn vị bộ phận về các hoạt động kinh doanh của đơn vị bộ phận có ảnh hưởng quan trọng đối với báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
   2. Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận về khả năng xảy ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị bộ phận do gian lận hoặc nhầm lẫn;
   3. Soát xét các tài liệu ghi chép của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận về các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Các tài liệu này phản ánh đánh giá của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận về các rủi ro đáng kể đó.
5. Nếu các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất đã được xác định tại một đơn vị bộ phận do kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận thực hiện kiểm toán hoặc soát xét thì kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá mức độ phù hợp của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Dựa vào hiểu biết về kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải xác định có cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo hay không.

Quy trình tổng hợp, hợp nhất

1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho tất cả các đơn vị và quy trình tổng hợp, hợp nhất, kể cả các hướng dẫn chung ban hành cho các đơn vị bộ phận. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hoặc kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng cho tất cả các đơn vị nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình tổng hợp, hợp nhất hoặc kiểm tra báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho tất cả các đơn vị đang hoạt động hữu hiệu hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.
2. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với quy trình tổng hợp, hợp nhất để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phát sinh từ quy trình tổng hợp, hợp nhất. Việc này bao gồm đánh giá xem liệu tất cả báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận đã được bao gồm trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hay chưa.
3. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh và phân loại lại khi tổng hợp, hợp nhất, và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự sai lệch của báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hay không.

Quy trình tổng hợp, hợp nhất có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu đã báo cáo trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thông thường và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh có thể bao gồm:

* 1. Đánh giá liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và giao dịch liên quan hay không;
  2. Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng đã được tính toán và xử lý chính xác, đơn vị chủ trì và đơn vị bộ phận (trong phạm vi phù hợp) phê duyệt hay chưa;
  3. Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;
  4. Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ các đơn vị bộ phận, lợi nhuận chưa thực hiện, các số dư tài khoản trong nội bộ các đơn vị…

1. Nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của một đơn vị bộ phận chưa được lập theo các chính sách kế toán được áp dụng cho báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất thì kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá xem báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị bộ phận đó đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hay chưa.
2. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải xác định xem các thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính được xác định khi trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận có phải là thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính được tổng hợp vào báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hay không.
3. Nếu báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất bao gồm báo cáo tài chính của một đơn vị bộ phận có ngày kết thúc kỳ kế toán khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị chủ trì thì kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá xem báo cáo tài chính đã được điều chỉnh phù hợp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng chưa.

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán

1. Khi kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hoặc các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận phải thực hiện các thủ tục được thiết kế để xác định các sự kiện xảy ra tại các đơn vị bộ phận trong giai đoạn từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị bộ phận đến ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất và có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất.
2. Khi kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận thực hiện những công việc khác ngoài việc kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận thông báo cho kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất nếu nhận thấy những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán có thể cần điều chỉnh hoặc thuyết minh trên báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất.

Trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận

1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải trao đổi kịp thời với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận về những yêu cầu của mình. Những vấn đề được trao đổi phải bao gồm những công việc cần thực hiện, việc sử dụng kết quả của công việc đó, hình thức và nội dung trao đổi. Trong đó, nội dung trao đổi bao gồm:
   1. Yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận xác nhận rằng họ sẽ hợp tác, phối hợp với kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, trên cơ sở biết được bối cảnh mà kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất sẽ sử dụng kết quả công việc của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận;
   2. Chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
   3. Khi thực hiện kiểm toán hoặc soát xét báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị bộ phận cần trao đổi với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận vềmức trọng yếu đối với đơn vị bộ phận (mức hoặc các mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thuyết minh, nếu có) và mức giá trị mà sai sót có giá trị cao hơn mức đó không được coi là sai sót không đáng kể đối với báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
   4. Các rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu đã được xác định trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn liên quan tới công việc của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận trao đổi kịp thời về bất kỳ rủi ro đáng kể có sai sót trọng yếu nào khác liên quan đến báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn tại đơn vị bộ phận và biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận đối với các rủi ro đó;
   5. Danh sách các bên liên quan tới báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất và bất kỳ bên liên quan nào khác mà kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất biết được. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận trao đổi kịp thời về các bên liên quan chưa được đơn vị chủ trì hoặc kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất xác định trước đó. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải quyết định có thông báo về các bên liên quan mới được phát hiện này với các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận khác hay không.
2. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận trao đổi về các vấn đề liên quan đến ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất. Nội dung trao đổi bao gồm:
3. Kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận có tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức có liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất không, kể cả tính độc lập và năng lực chuyên môn;
4. Kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận có tuân thủ các yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất không;
5. Xác định các báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị bộ phận mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận đã kiểm toán hoặc soát xét;
6. Thông tin về các trường hợp đơn vị bộ phận không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể làm phát sinh sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất;
7. Tổng hợp những sai sót không được điều chỉnh trong thông tin tài chính hoặc báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận (không cần bao gồm những sai sót có giá trị thấp hơn mức giá trị được coi là sai sót không đáng kể do kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất thông báo);
8. Những dấu hiệu cho thấy sự thiên lệch của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
9. Mô tả về bất kỳ khiếm khuyết nghiêm trọng nào phát hiện được trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị bộ phận;
10. Những vấn đề quan trọng khác mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận đã hoặc sẽ trao đổi với đơn vị bộ phận, bao gồm gian lận hoặc cáo buộc gian lận có sự tham gia của những nhân viên có vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ ở cấp độ đơn vị bộ phận hoặc các trường hợp khác mà các gian lận đó có thể gây ra sai sót trọng yếu cho báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị bộ phận;
11. Bất kỳ vấn đề nào khác có thể liên quan đến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hoặc những vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận muốn kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất lưu ý, kể cả những vấn đề ngoại lệ được trình bày trong văn bản giải trình mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận yêu cầu lãnh đạo đơn vị lập;
12. Những phát hiện hoặc ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận.

Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán thu thập được

1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải:
   1. Thảo luận với kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận hoặc đơn vị chủ trì (nếu cần) về những vấn đề quan trọng phát sinh từ việc đánh giá này;
   2. Xác định xem có cần soát xét những phần liên quan khác trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận không.
2. Nếu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất nhận định rằng công việc mà kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận đã làm là chưa đầy đủ, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải xác định các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thực hiện và trách nhiệm thực hiện các thủ tục đó thuộcvề kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận hay kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất.
3. Theo quy định tại CMKTNN 2200 (Mục tiêu tổng thể và yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước), kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm giảm rủi ro kiểm toán xuống một mức thấp có thể chấp nhận được, từ đó, cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra các đánh giá phù hợp để làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá xem liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp từ các thủ tục kiểm toán được thực hiện đối với quy trình tổng hợp, hợp nhất; từ công việc mà kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất và các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận thực hiện đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hay chưa.

Nếu kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất khẳng định rằng chưa thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất có thể yêu cầu kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung. Nếu việc này không khả thi, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán riêng của mình đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị bộ phận.

1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải đánh giá ảnh hưởng của bất kỳ sai sót nào không được điều chỉnh (kể cả sai sót do kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phát hiện hoặc sai sót được các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận trao đổi) đối với ý kiến kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất và bất kỳ trường hợp nào không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Trao đổi với lãnh đạo đơn vị chủ trì

1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải xác định những khiếm khuyết nào được phát hiện trong kiểm soát nội bộ cần phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị chủ trì theo quy định tại CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Khi đưa ra quyết định này, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất cần xem xét:
   1. Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ áp dụng chung cho tất cả các đơn vị bộ phận;
   2. Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ phát hiện được áp dụng riêng tại các đơn vị bộ phận;
   3. Những khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ mà các kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận đã lưu ý.
2. Nếu gian lận được kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phát hiện hoặc được kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận lưu ý với kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hoặc có thông tin cho thấy có gian lận thì kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải trao đổi kịp thời việc này với cấp quản lý phù hợp để thông báo cho các cá nhân chịu trách nhiệm chính trong việc phát hiện và ngăn ngừa gian lận về các vấn đề liên quan tới trách nhiệm của họ.
3. Trong trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất hoặc khi kiểm toán tại đơn vị bộ phận, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất phải yêu cầu lãnh đạo đơn vị chủ trì thông báo cho lãnh đạo đơn vị bộ phận về bất kỳ vấn đề nào mà kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất biết được và cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận mà lãnh đạo đơn vị bộ phận có thể chưa biết về vấn đề đó.
4. Ngoài các vấn đề phải trao đổi theo quy định tại CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính) và các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác, kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất cần trao đổi với đơn vị chủ trì tại những thời điểm khác nhau về các vấn đề sau:
   1. Khái quát về loại công việc cần được thực hiện đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị bộ phận;
   2. Khái quát về nội dung mà kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất dự kiến tham gia vào công việc của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận;
   3. Bất kỳ hạn chế nào gặp phải trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, chẳng hạn việc tiếp cận thông tin của kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất bị hạn chế;
   4. Gian lận hoặc cáo buộc gian lận liên quan đến các đơn vị bộ phận, các nhân viên có vai trò quan trọng đối với các kiểm soát được áp dụng chung cho tất cả các đơn vị hoặc các trường hợp khác mà gian lận đó gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất.

Phụ lục 01

MỘT SỐ LƯU Ý VỀ KIỂM TOÁN

BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

Các vấn đề sau đây, kiểm toán viên nhà nước khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước và các vấn đề này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Hiểu biết về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước

* + 1. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước là các quy định về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước như:

1. Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước được Bộ Tài chính tổng hợp từ báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc ngân sách trung ương và báo cáo quyết toán ngân sách địa phương;
2. Báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách của đơn vị dự toán cấp I thuộc trung ương phải được Bộ Tài chính kiểm tra về tính đầy đủ, khớp đúng giữa các số liệu quyết toán với xác nhận của Kho bạc Nhà nước.
3. Số liệu quyết toán ngân sách nhà nước phải chính xác, trung thực, đầy đủ; được ghi nhận và phản ánh theo các quy định như: Số quyết toán thu ngân sách nhà nước là số thu đã thực nộp và số thu đã hạch toán thu ngân sách nhà nước theo quy định. Các khoản thu thuộc ngân sách các năm trước nộp ngân sách năm sau phải hạch toán vào thu ngân sách năm sau. Số quyết toán chi ngân sách nhà nước là số chi đã thực thanh toán và số chi đã hạch toán chi ngân sách nhà nước theo quy định.
4. Số liệu quyết toán ngân sách của đơn vị sử dụng ngân sách, của chủ đầu tư và của ngân sách các cấp phải được đối chiếu, xác nhận với Kho bạc Nhà nước nơi giao dịch;
5. Nội dung báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước phải theo đúng các nội dung ghi trong dự toán ngân sách nhà nước được giao (bao gồm cả điều chỉnh dự toán) và theo mục lục ngân sách nhà nước;
6. Những khoản thu, chi ngân sách nhà nước không đúng phải xử lý theo quy định;
7. Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước được kiểm toán và được các cơ quan của Quốc hội thẩm tra theo quy định.
   * 1. Kiểm toán viên nhà nước cần có hiểu biết về xử lý thu, chi ngân sách nhà nước cuối năm, quy định quyết toán ngân sách nhà nước và trình tự quyết toán ngân sách nhà nước. Trong đó, quy định trách nhiệm, thời hạn của các cơ quan, đơn vị theo từng cấp trong việc lập báo cáo quyết toán và trình các cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, xét duyệt cũng như trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước trước khi trình Quốc hội xem xét, phê chuẩn.
     2. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách tại các đơn vị được giao chủ trì; xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu phát sinh từ quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán.
     3. Trong quá trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu đã báo cáo trong báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thu, chi thông thường và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét, đánh giá liệu tất cả báo cáo quyết toán hoặc thông tin tài chính của các đơn vị trực thuộc đã bao gồm các điều chỉnh này hay chưa.
     4. Kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết đầy đủ về khóa sổ kế toán, xử lý số dư và các khoản thu, chi đặc thù để đánh giá tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của các nghiệp vụ điều chỉnh và phân loại lại khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán; đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch trong báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước hay không.
     5. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính thích hợp, đầy đủ và chính xác của các nghiệp vụ điều chỉnh báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước có thể bao gồm:
8. Đánh giá liệu các nghiệp vụ điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và nghiệp vụ liên quan hay không, ví dụ: Các bút toán hoặc các điều chỉnh số liệu trong thời gian chỉnh lý quyết toán của ngân sách trung ương có đúng quy định về quản lý thu, chi không; các khoản thu, chi bất thường trước và sau thời điểm khóa sổ kế toán có đúng thời điểm phát sinh không...;
9. Xác định liệu các nghiệp vụ điều chỉnh quan trọng đã được xử lý chính xác và được phê duyệt đúng thẩm quyền hay chưa, ví dụ: Các khoản điều chỉnh dự toán trong năm; các khoản chi bổ sung cân đối ngân sách, bổ sung có mục tiêu từ ngân sách trung ương cho các địa phương có được thực hiện đúng quy định và thẩm quyền của Luật Ngân sách nhà nước không;
10. Xác định liệu các nghiệp vụ điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không, ví dụ: *Các khoản phân loại lại nợ chính quyền địa phương so với báo cáo quyết toán ngân sách địa phương đã được Hội đồng nhân dân phê chuẩn, có được Bộ Tài chính (Cục Quản lý nợ và tài chính đối ngoại) phản ánh đầy đủ và phù hợp trên chứng từ và sổ kế toán không;*
11. Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ các đơn vị trực thuộc, bao gồm các đơn vị sử dụng ngân sách và các cấp ngân sách, ví dụ: Các khoản thu, chi bổ sung có mục tiêu từ ngân sách trung ương cho ngân sách địa phương phải được loại trừ (tránh tổng hợp trùng) khi tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước.

Tiêu chí kiểm toán việc lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán theo các tiêu chí kiểm toán khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, cụ thể:

1. Nội dung báo cáo quyết toán nhà nước phản ánh đúng các nội dung theo dự toán ngân sách nhà nước được giao; số liệu quyết toán thu, chi ngân sách nhà nước phản ánh đúng thực tế đã phát sinh trong năm, phù hợp với các quy định về quản lý và kiểm soát các khoản thu, chi ngân sách nhà nước. Trên cơ sở đó, xác nhận về tính hiện hữu của thông tin, số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;
2. Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước phải được tổng hợp đầy đủ từ báo cáo quyết toán ngân sách của các địa phương, bộ, cơ quan trung ương và các đơn vị sử dụng ngân sách khác; các khoản thu, chi ngân sách thuộc phạm vi dự toán và phát sinh trong năm đều được ghi nhận trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước theo quy định. Trên cơ sở đó, xác nhận về tính đầy đủ của thông tin, số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;
3. Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước phải được lập đúng quy định về thời hạn và mẫu biểu báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước; nội dung báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước phải theo mục lục ngân sách nhà nước. Trên cơ sở đó, xác nhận về phân loại và trình bày của thông tin, số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;
4. Báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, cơ quan trung ương phải được Bộ Tài chính kiểm tra về tính về tính đầy đủ, khớp đúng; báo cáo quyết toán ngân sách của các địa phương phải được cơ quan có thẩm quyền phê chuẩn trước khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước; số liệu quyết toán phải được đối chiếu, kiểm tra, kiểm soát theo các quy trình kiểm soát có hiệu lực. Trên cơ sở đó, xác nhận về tính chính xác số học của thông tin, số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;
5. Các chỉ tiêu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước thể hiện đúng quyền và nghĩa vụ của ngân sách nhà nước đối với các bên có liên quan như: Nợ công, các khoản vay bù đắp bội chi; các chi khoản chuyển nguồn; kết dư ngân sách (nếu có), số dư ứng trước, tạm ứng ngân sách nhà nước… đều phản ánh đúng quyền (được phép), nghĩa vụ (trách nhiệm) của ngân sách nhà nước.
   * 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng kiểm toán để bảo đảm xem xét, đánh giá đầy đủ và xử lý phù hợp đối với các thông tin, kết quả kiểm toán trọng yếu đã được các kiểm toán viên nhà nước phát hiện và kiến nghị tại các cuộc kiểm toán của các đơn vị cấp dưới hoặc các cuộc kiểm toán trước đây có liên quan đến số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước được kiểm toán. Trường hợp cần thiết phải trao đổi và làm rõ với các kiểm toán viên của các cuộc kiểm toán đã thực hiện về các kết quả kiểm toán có ảnh hưởng trọng yếu đến xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước.

Hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước cần tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng trong việc lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước và quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước, bao gồm cả các hướng dẫn cho các bộ, cơ quan trung ương và địa phương như: Cơ chế phân cấp quản lý tại các đơn vị được kiểm toán; các nghị quyết của Quốc hội; nghị quyết, chính sách, chế độ của Chính phủ điều chỉnh hoạt động quản lý, điều hành thu, chi ngân sách nhà nước năm được kiểm toán…
    2. Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng trong tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước. Trong đó, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm soát đối với công việc của quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán của các cơ quan tài chính tổng hợp ở trung ương đã được triển khai, áp dụng cho cả hệ thống đầy đủ; các chế độ kế toán, chính sách và thủ tục trong quá trình lập báo cáo quyết toán, bao gồm các hướng dẫn của Bộ Tài chính, các quy định riêng do các cơ quan tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước ban hành về lập và trình bày báo cáo quyết toán (nếu có) có bảo đảm phù hợp, nhất quán và được triển khai thực hiện.
    3. Kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu thông tin về phân cấp xét duyệt, kiểm tra báo cáo quyết toán ngân sách đối với đơn vị dự toán cấp I thuộc ngân sách trung ương, đơn vị sử dụng ngân sách.
    4. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết về các hoạt động kiểm soát của các Ủy ban của Quốc hội, cơ quan thuộc Chính phủ từ khâu dự toán, theo dõi thực hiện dự toán đến quyết toán ngân sách nhà nước; đánh giá liệu các cơ quan quản lý tài chính quốc gia có thường xuyên theo dõi, kiểm tra công tác quản lý và sử dụng ngân sách nhà nước hay không nhằm bảo đảm sự kiểm soát việc điều chỉnh dự toán và quyết toán ngân sách nhà nước.
    5. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết hoạt động kiểm soát bao gồm các hoạt động thanh tra, kiểm tra của Thanh tra Chính phủ, thanh tra chuyên ngành và các cơ quan quản lý của Bộ Tài chính, Bộ Kế hoạch và Đầu tư.
    6. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu và xem xét các kết quả thẩm tra báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước; những sai sót được phát hiện, các ghi nhớ từ các cuộc kiểm toán trước; các kết quả, kiến nghị kiểm toán liên quan năm được kiểm toán; những vấn đề thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến hoạt động trong thời kỳ được kiểm toán; những thông tin trên các phương tiện thông tin đại chúng về những vấn đề được dư luận xã hội quan tâm… có được xử lý đầy đủ, phù hợp trong quá trình lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước không.
    7. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu cách thức tổ chức hệ thống công nghệ thông tin trong quy trình lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước được bảo đảm tính chính xác, giám sát các thay đổi, lưu ý đến quy định thời hạn đóng, mở hệ thống cập nhật, khai thác.

Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán nhằm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan.
    2. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục phân tích nhằm đánh giá và phát hiện các dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước. Các dấu hiệu thay đổi bất thường cần được xem xét dưới góc độ cả định tính và định lượng. Trong đó:

1. Một số chỉ tiêu số liệu thay đổi hoặc biến động bất thường như: Các khoản thu có kết quả thực hiện dự toán vượt cao hoặc đạt thấp so với dự toán (chi tiết theo sắc thuế, phí, lệ phí) đặc biệt là việc vượt cao hoặc đạt thấp so với dự toán do các nguyên nhân chủ quan; việc bổ sung dự toán hoàn thuế giá trị gia tăng so với dự toán được Quốc hội giao đầu năm (nếu có); các khoản tăng, giảm nợ đọng thuế; số dư các tài khoản tạm thu, tạm giữ bất thường so với các năm liền kề; chênh lệch số liệu thu ngân sách giữa các cơ quan thuế, hải quan với số liệu ghi nhận tại Kho bạc Nhà nước; số liệu giải ngân; tạm ứng; ứng trước, kéo dài thời gian thanh toán, chuyển nguồn, điều chuyển kế hoạch vốn thay đổi bất thường trong năm; không báo cáo hoặc báo cáo không phù hợp với số liệu của các bộ, cơ quan trung ương và địa phương về nợ đọng xây dựng cơ bản; mất cân đối giữa kế hoạch đầu tư công trung hạn và kế hoạch đầu tư công hàng năm…;
2. Một số chỉ tiêu định tính bất thường như: Việc ban hành các quyết định về tổ chức điều hành thực hiện kế hoạch thu; tổ chức thực hiện các giải pháp của Quốc hội, Chính phủ liên quan đến thu ngân sách nhà nước vào thời điểm cuối năm; các bút toán điều chỉnh thu ngân sách vào thời điểm cuối năm hoặc đầu năm sau trong hệ thống Tabmis của Kho bạc Nhà nước; điều chỉnh dự toán chi đầu tư phát triển chậm, nhiều lần trong năm; cơ quan tài chính chậm thực hiện thẩm định và thông báo kết quả thẩm định quyết toán vốn đầu tư hàng năm gửi các chủ đầu tư và Kho bạc Nhà nước…
   * 1. Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước cần được xem xét toàn diện từ các rủi ro phát sinh do hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu hiệu quả đến các rủi ro trong việc tổng hợp và trình bày báo cáo quyết toán.
     2. Một số rủi ro có sai sót trọng yếu do hệ thống kiểm soát nội bộ cần xem xét gồm:
3. Các cơ quan chức năng không ban hành đầy đủ các quy định hoặc hướng dẫn về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước để thực hiện;
4. Chưa có đầy đủ các báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, cơ quan trung ương và địa phương để làm cơ sở tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước;
5. Cơ quan chức năng chưa thực hiện đầy đủ trách nhiệm kiểm tra đối với báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, cơ quan trung ương; Hội đồng nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương chưa phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách địa phương;
6. Công tác xét duyệt báo cáo quyết toán của các bộ, cơ quan trung ương chưa bảo đảm quy định của Luật Ngân sách nhà nước và các quy định pháp luật liên quan. Các nội dung đánh giá, nhận xét, điều chỉnh quyết toán không đầy đủ, thiếu căn cứ hoặc không phù hợp với quy định; các kiến nghị điều chỉnh giữa các bộ, cơ quan trung ương và địa phương chưa bảo đảm đồng nhất, phù hợp quy định; hoặc bỏ sót các sai sót của bộ, cơ quan trung ương trong quá trình kiểm tra, xét duyệt hoặc phê duyệt quyết toán ngân sách địa phương;
7. Số liệu báo cáo quyết toán của các bộ, cơ quan trung ương chưa được đối chiếu, xác nhận của cơ quan Kho bạc Nhà nước; số liệu quyết toán không khớp đúng với số liệu của Kho bạc Nhà nước, quyết toán cả số tạm ứng, số chi chuyển nguồn, nguồn vốn kéo dài chưa giải ngân…
   * 1. Một số rủi ro có sai sót trọng yếu do công tác tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước gồm:
8. Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước chưa tổng hợp đầy đủ các báo cáo quyết toán ngân sách của các bộ, cơ quan trung ương và địa phương;
9. Số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước không khớp đúng với kiểm tra quyết toán các bộ, cơ quan trung ương và số liệu tại các báo cáo quyết toán ngân sách địa phương được Hội đồng nhân dân phê chuẩn;
10. Số liệu căn cứ để tổng hợp lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước là số liệu chưa được điều chỉnh theo kết quả kiểm tra của Bộ Tài chính hoặc chưa điều chỉnh theo kết quả của cơ quan thanh tra, Kiểm toán nhà nước kiến nghị;
11. Báo cáo quyết toán của đơn vị chưa đầy đủ hoặc không phù hợp các nội dung theo mẫu biểu quy định;
12. Chỉ tiêu quyết toán không phù hợp với chỉ tiêu dự toán được giao; quyết toán không đúng mục lục ngân sách nhà nước; quyết toán sai chỉ tiêu nguồn kinh phí; lập dự toán thiếu thuyết minh, căn cứ tính toán; lập, giao dự toán nhưng không thực hiện; giao dự toán không khớp đúng với quyết định giao của Thủ tướng Chính phủ; phân bổ sai nguồn kinh phí; giao dự toán chậm so với quy định, điều chỉnh dự toán không bảo đảm quy định theo Luật Ngân sách nhà nước…

Phụ lục 02

MỘT SỐ LƯU Ý VỀ KIỂM TOÁN BÁO CÁO QUYẾT TOÁN

NGÂN SÁCH BỘ, CƠ QUAN TRUNG ƯƠNG

Các lưu ý sau đây, kiểm toán viên nhà nước khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các lưu ý này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương và các vấn đề này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Hiểu biết về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương

* + 1. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương là các quy định về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách như:

1. Đơn vị sử dụng ngân sách lập báo cáo quyết toán ngân sách theo chế độ quy định và gửi đơn vị dự toán cấp trên trực tiếp;
2. Đơn vị dự toán cấp trên trực tiếp xét duyệt quyết toán ngân sách của đơn vị trực thuộc và thông báo kết quả xét duyệt gửi đơn vị được xét duyệt; tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách thuộc phạm vi được giao quản lý, gửi bộ, cơ quan trung ương;
3. Bộ, cơ quan trung ương xét duyệt quyết toán ngân sách của đơn vị trực thuộc và thông báo kết quả xét duyệt gửi đơn vị được xét duyệt; tổng hợp, lập báo cáo quyết toán thuộc phạm vi được giao quản lý, gửi cơ quan tài chính cùng cấp;
4. Cơ quan tài chính kiểm tra quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán thuộc cấp mình về tính đầy đủ, khớp đúng giữa số liệu quyết toán với xác nhận của Kho bạc Nhà nước.
   * 1. Kiểm toán viên nhà nước cần có hiểu biết về xử lý thu, chi ngân sách nhà nước cuối năm đối với các đơn vị dự toán; quy định quyết toán ngân sách nhà nước và quy trình lập, kiểm tra, xét duyệt quyết toán ngân sách nhà nước của đơn vị dự toán ngân sách. Trong đó, quy định trách nhiệm, thời hạn của các cơ quan, đơn vị dự toán trong việc lập báo cáo quyết toán ngân sách và trình các cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, xét duyệt cũng như trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị.
     2. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để đánh giá quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương; xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu phát sinh từ quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán.
     3. Trong quá trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương có thể yêu cầu phải điều chỉnh lại các số liệu mà không qua hệ thống xử lý giao dịch thu, chi thông thường và có thể không phải là đối tượng của các kiểm soát nội bộ như các thông tin tài chính khác. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét, đánh giá liệu tất cả báo cáo quyết toán hoặc thông tin tài chính của các đơn vị trực thuộc đã được bao gồm các điều chỉnh này hay chưa.
     4. Kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết đầy đủ về khóa sổ kế toán, xử lý số dư và các khoản thu, chi đặc thù để đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các nghiệp vụ điều chỉnh và phân loại lại khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán; đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch trong báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương hay không.
     5. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các nghiệp vụ điều chỉnh có thể bao gồm:
   1. Đánh giá liệu các nghiệp vụ điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và nghiệp vụ liên quan hay không;
   2. Xác định liệu các nghiệp vụ điều chỉnh quan trọng đã được xử lý chính xác và được phê duyệt hay chưa;
   3. Xác định liệu các nghiệp vụ điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;
   4. Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ các đơn vị trực thuộc, bao gồm các đơn vị dự toán cấp trên và đơn vị sử dụng ngân sách.

Tiêu chí kiểm toán việc lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán theo các tiêu chí kiểm toán khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, cụ thể:

1. Báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương phải được tổng hợp đầy đủ từ báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán trực thuộc; các khoản thu, chi phát sinh thuộc phạm vi dự toán và đều được ghi nhận trên báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương theo quy định. Trên cơ sở đó, xác nhận về tính đầy đủ thông tin của báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương trên các khía cạnh trọng yếu;
2. Nội dung báo cáo quyết toán ngân sách phản ánh đúng các nội dung theo dự toán ngân sách nhà nước được giao; số liệu quyết toán thu, chi ngân sách phản ánh đúng thực tế đã phát sinh trong năm, phù hợp với các quy định hiện hành; các khoản mục trên báo cáo quyết toán ngân sách phải bảo đảm đúng các quy định về quyền và nghĩa vụ. Trên cơ sở đó, xác nhận về tính hiện hữu, phản ánh đúng quyền và nghĩa vụ tài chính phát sinh trong niên độ ngân sách trên các khía cạnh trọng yếu;
3. Báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương phải được lập đúng quy định về thời hạn và mẫu biểu; nội dung báo cáo quyết toán ngân sách phải theo mục lục ngân sách nhà nước; trên cơ sở đó xác nhận về phân loại và trình bày của thông tin, số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương;
4. Số liệu quyết toán ngân sách của đơn vị sử dụng ngân sách, của chủ đầu tư phải được đối chiếu, xác nhận với Kho bạc Nhà nước nơi giao dịch trước khi gửi để tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách của đơn vị dự toán cấp trên; số liệu báo cáo quyết toán ngân sách phải bảo đảm tính chính xác số học, đúng kỳ, đúng niên độ ngân sách;
5. Báo cáo quyết toán của đơn vị dự toán phải được cơ quan cấp trên xét duyệt trước khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương; số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương bảo đảm được kiểm tra, giám sát đầy đủ theo các quy trình kiểm soát có hiệu lực.
   * 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng kiểm toán để bảo đảm xem xét, đánh giá đầy đủ và xử lý phù hợp đối với các thông tin, kết quả kiểm toán trọng yếu đã được các kiểm toán viên nhà nước phát hiện và kiến nghị tại các cuộc kiểm toán của các đơn vị trực thuộc hoặc các cuộc kiểm toán trước đây có liên quan đến số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương được kiểm toán. Trường hợp cần thiết phải trao đổi và làm rõ với các kiểm toán viên nhà nước của các cuộc kiểm toán đã thực hiện về các kết quả kiểm toán có ảnh hưởng trọng yếu đến xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương.

Hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo quyết toán bộ, cơ quan trung ương

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng trong việc lập báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, cơ quan trung ương và quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, cơ quan trung ương, bao gồm cả các hướng dẫn cho các đơn vị trực thuộc, cơ chế phân cấp quản lý tài chính; điều hành thu, chi ngân sách năm được kiểm toán.
    2. Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng trong tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương. Trong đó, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm soát đối với công việc của quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán của các cơ quan tài chính tổng hợp của bộ, cơ quan trung ương; các chế độ kế toán, chính sách và thủ tục trong quá trình lập báo cáo quyết toán, bao gồm các hướng dẫn của Bộ Tài chính, các quy định riêng do bộ, cơ quan trung ương ban hành về lập và trình bày báo cáo quyết toán (nếu có) có bảo đảm phù hợp, nhất quán và được triển khai thực hiện.
    3. Kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu thông tin về phân cấp kiểm tra, xét duyệt báo cáo quyết toán đối với đơn vị trung gian; các nguồn kinh phí đặc thù như: nguồn vốn vay, viện trợ, nguồn khác.
    4. Kiểm toán viên cần hiểu biết về các hoạt động kiểm soát, giám sát của các cơ quan của Quốc hội, Chính phủ, Bộ Tài chính từ khâu dự toán, theo dõi thực hiện dự toán và quyết toán ngân sách của bộ, cơ quan trung ương; cơ quan quản lý tài chính có thường xuyên theo dõi, kiểm tra công tác quản lý ngân sách hay không, điều này giúp bảo đảm sự kiểm soát trong việc điều chỉnh dự toán, quyết toán phù hợp với dự toán.
    5. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết hoạt động kiểm soát, bao gồm các hoạt động thanh tra, kiểm tra của các cơ quan có thẩm quyền.
    6. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu và xem xét các kết quả kiểm tra, xét duyệt báo cáo quyết toán; những sai sót được phát hiện, các ghi nhớ từ các cuộc kiểm toán trước; các kết quả, kiến nghị kiểm toán liên quan năm được kiểm toán; những thông tin trên các phương tiện thông tin đại chúng về những vấn đề được dư luận xã hội quan tâm… có được xử lý đầy đủ, phù hợp trong quá trình lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương không.
    7. Kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết cách thức tổ chức hệ thống công nghệ thông tin trong quy trình lập báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương được bảo đảm tính chính xác, giám sát các thay đổi, lưu ý đến quy định thời hạn đóng, mở hệ thống cập nhật, khai thác.

Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện thủ tục kiểm toán nhằm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan.
    2. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục phân tích nhằm đánh giá và phát hiện các dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương. Các dấu hiệu thay đổi bất thường cần được xem xét dưới góc độ cả định tính và định lượng.
    3. Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương cần được xem xét toàn diện từ các rủi ro phát sinh do hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu hiệu quả đến các rủi ro trong việc tổng hợp và trình bày báo cáo quyết toán.
    4. Một số ví dụ về rủi ro có sai sót trọng yếu trong lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương do hệ thống kiểm soát nội bộ cần xem xét:

1. Cơ quan tài chính cấp trên không ban hành đầy đủ các quy định hoặc hướng dẫn về lập và trình bày báo cáo quyết toán đơn vị dự toán;
2. Báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương chưa tổng hợp đầy đủ các báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán trực thuộc;
3. Cơ quan tài chính của bộ, cơ quan trung ương và của đơn vị dự toán cấp trên chưa thực hiện đầy đủ trách nhiệm xét duyệt đối với báo cáo quyết toán của đơn vị dự toán trực thuộc;
4. Công tác xét duyệt chưa bảo đảm quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước và các quy định pháp luật liên quan. Các nội dung đánh giá, nhận xét, điều chỉnh quyết toán không đầy đủ, thiếu căn cứ hoặc không phù hợp với quy định; các kiến nghị điều chỉnh giữa các đơn vị chưa bảo đảm đồng nhất, phù hợp quy định; hoặc đôi khi bỏ sót (bỏ qua) các sai sót của đơn vị sử dụng ngân sách trong quá trình xét duyệt.
   * 1. Một số ví dụ về rủi ro có sai sót trọng yếu trong lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách bộ, cơ quan trung ương do công tác tổng hợp, lập báo cáo quyết toán cần xem xét:
5. Báo cáo quyết toán của đơn vị chưa đầy đủ hoặc không phù hợp các nội dung theo mẫu biểu theo quy định hiện hành;
6. Có thể trong công tác tổng hợp lập báo cáo quyết toán của bộ, cơ quan trung ương đôi khi chú trọng quyết toán theo chỉ tiêu được giao mà không xem xét hoặc xem xét không đúng quyết toán của các đơn vị dự toán trực thuộc;
7. Số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, cơ quan trung ương không khớp đúng với thông báo xét duyệt quyết toán các đơn vị dự toán trực thuộc. Số liệu căn cứ để tổng hợp lập báo cáo quyết toán ngân sách của bộ, cơ quan trung ương là số liệu chưa được điều chỉnh theo kết quả xét duyệt đối với đơn vị trực thuộc hoặc chưa điều chỉnh theo kết quả của Kiểm toán nhà nước kiến nghị;
8. Chỉ tiêu quyết toán không phù hợp với chỉ tiêu dự toán được giao; quyết toán không đúng mục lục ngân sách nhà nước; quyết toán sai chỉ tiêu nguồn kinh phí; lập dự toán thiếu thuyết minh, căn cứ tính toán; lập, giao dự toán nhưng không thực hiện; tính kịp thời, phù hợp, cơ sở của việc giao, phân bổ dự toán; tính hợp pháp, đúng đắn của việc điều chỉnh dự toán trong năm; giao dự toán không khớp đúng với quyết định giao của Thủ tướng Chính phủ; phân bổ sai nguồn kinh phí; giao dự toán, điều chỉnh dự toán không bảo đảm quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước.
9. Số liệu báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán chưa được đối chiếu, xác nhận của cơ quan Kho bạc Nhà nước; số liệu quyết toán không khớp đúng với số liệu của Kho bạc Nhà nước, quyết toán cả số tạm ứng, số chi chuyển nguồn, nguồn vốn kéo dài chưa giải ngân.

Phụ lục số 03

MỘT SỐ LƯU Ý VỀ KIỂM TOÁN

BÁO CÁO QUYẾT TOÁN NGÂN SÁCH ĐỊA PHƯƠNG

Các vấn đề sau đây, kiểm toán viên nhà nước khi kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và các vấn đề này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Hiểu biết về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

1. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương là các quy định về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương như:
2. Báo cáo quyết toán ngân sách địa phương được Sở Tài chính tổng hợp từ báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I thuộc ngân sách cấp tỉnh, các chủ đầu tư, các đơn vị sử dụng ngân sách cấp tỉnh và báo cáo quyết toán ngân sách cấp xã;
3. Báo cáo quyết toán thu, chi ngân sách của đơn vị dự toán cấp I thuộc thuộc ngân sách cấp tỉnh phải được lập theo thời gian, mẫu biểu và được Sở Tài chính kiểm tra về tính đầy đủ, khớp đúng giữa các số liệu quyết toán với xác nhận của Kho bạc Nhà nước.
4. Báo cáo quyết toán của ngân sách cấp xã được tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải được lập theo thời gian và mẫu biểu quy định, phải được Hội đồng nhân dân xã phê chuẩn theo quy định;
5. Số liệu quyết toán ngân sách địa phương phải chính xác, trung thực, đầy đủ; được ghi nhận và phản ánh theo các quy định như: Số quyết toán thu ngân sách nhà nước là số thu đã thực nộp và số thu đã hạch toán thu ngân sách nhà nước theo quy định. Các khoản thu thuộc ngân sách các năm trước nộp ngân sách năm sau phải hạch toán vào thu ngân sách năm sau. Số quyết toán chi ngân sách nhà nước là số chi đã thực thanh toán và số chi đã hạch toán chi ngân sách nhà nước theo quy định.
6. Số liệu quyết toán ngân sách của đơn vị sử dụng ngân sách, của chủ đầu tư và của ngân sách các cấp phải được đối chiếu, xác nhận với Kho bạc Nhà nước nơi giao dịch;
7. Nội dung báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải theo đúng các nội dung ghi trong dự toán ngân sách nhà nước được giao (bao gồm cả điều chỉnh dự toán) và theo mục lục ngân sách nhà nước;
8. Những khoản thu, chi ngân sách nhà nước không đúng phải xử lý theo quy định.

Tiêu chí kiểm toán việc lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán theo các tiêu chí kiểm toán khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính tổng hợp, hợp nhất, cụ thể:
   1. Báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải được tổng hợp đầy đủ từ báo cáo quyết toán ngân sách cấp xã, các đơn vị dự toán cấp I và các đơn vị sử dụng ngân sách khác. Các khoản thu, chi ngân sách thuộc phạm vi dự toán và phát sinh trong năm đều được ghi nhận trên báo cáo quyết toán ngân sách địa phương theo quy định;
   2. Số liệu tổng hợp tại báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải chính xác, phù hợp với số liệu tại báo cáo quyết toán ngân sách cấp xã, các đơn vị dự toán cấp I và các đơn vị sử dụng ngân sách khác;
   3. Các khoản thu, chi ngân sách tại báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải được ghi nhận, hạch toán đúng kỳ, đúng niên độ ngân sách. Các khoản thu, chi không đúng niên độ cần phải được xử lý theo đúng quy định;
   4. Báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải được lập đúng quy định về thời hạn và mẫu biểu báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước được cấp có thẩm quyền quy định; các khoản thu, chi ngân sách phải phân loại và trình bày theo mục lục ngân sách nhà nước;
   5. Các chỉ tiêu trên báo cáo quyết toán ngân sách địa phương thể hiện đúng quyền và nghĩa vụ của ngân sách nhà nước đối với các bên có liên quan như: Nợ công, các khoản vay bù đắp bội chi; các khoản chi chuyển nguồn; kết dư ngân sách (nếu có)… đều phản ánh đúng quyền (được phép), nghĩa vụ (trách nhiệm) của ngân sách nhà nước;
   6. Việc lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải tuân thủ quy trình được cấp có thẩm quyền quy định. Trong đó: Báo cáo quyết toán của đơn vị dự toán, các đơn vị sử dụng ngân sách phải được đơn vị dự toán cấp trên xét duyệt và cơ quan tài chính cùng cấp kiểm tra; báo cáo quyết toán của ngân sách cấp xã phải được Hội đồng nhân dân xã phê chuẩn trước khi tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng kiểm toán để bảo đảm xem xét, đánh giá đầy đủ và xử lý phù hợp đối với các thông tin, kết quả kiểm toán trọng yếu đã được các kiểm toán viên nhà nước phát hiện và kiến nghị tại các cuộc kiểm toán của các đơn vị cấp dưới hoặc các cuộc kiểm toán trước đây có liên quan đến số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách địa phương được kiểm toán. Trường hợp cần thiết phải trao đổi và làm rõ với các kiểm toán viên nhà nước của các cuộc kiểm toán đã thực hiện về các kết quả kiểm toán có ảnh hưởng trọng yếu đến xác nhận báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.

Hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương

1. Kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách địa phương phải tìm hiểu về các thủ tục kiểm soát được áp dụng trong việc lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương và quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương, bao gồm cả các hướng dẫn của các bộ, cơ quan trung ương; các hướng dẫn của địa phương liên quan đến thông tin, số liệu của báo cáo quyết toán ngân sách địa phương như: Cơ chế phân cấp quản lý tại các đơn vị được kiểm toán; các nghị quyết của Quốc hội, Hội đồng nhân dân; nghị quyết, chính sách, chế độ của Chính phủ; quyết định của Ủy ban nhân dân điều chỉnh hoạt động quản lý, điều hành thu, chi ngân sách năm được kiểm toán…
2. Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng trong tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương. Trong đó, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét nội dung, phạm vi của các thủ tục kiểm soát đối với công việc của quy trình tổng hợp, lập báo cáo quyết toán của các cơ quan tài chính tổng hợp ở địa phương đã được triển khai, áp dụng cho cả hệ thống đầy đủ; các chế độ kế toán, chính sách và thủ tục trong quá trình lập báo cáo quyết toán, bao gồm các hướng dẫn của Bộ Tài chính, các quy định riêng do các cơ quan tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách địa phương ban hành về lập và trình bày báo cáo quyết toán (nếu có) có bảo đảm phù hợp, nhất quán và được triển khai thực hiện.
3. Kiểm toán viên nhà nước cần tìm hiểu thông tin về phân cấp kiểm tra, xét duyệt báo cáo quyết toán đối với đơn vị.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết về các hoạt động kiểm soát của các đơn vị thuộc Hội đồng nhân dân, của Ủy ban nhân dân từ khâu dự toán, theo dõi thực hiện dự toán và quyết toán ngân sách; các cơ quan quản lý tài chính có thường xuyên theo dõi, kiểm tra công tác quản lý ngân sách hay không, điều này giúp bảo đảm sự kiểm soát trong việc điều chỉnh dự toán, quyết toán phù hợp với dự toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu biết hoạt động kiểm soát bao gồm các hoạt động thanh tra, kiểm tra của trung ương và địa phương.
6. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu và xem xét các kết quả kiểm tra, xét duyệt báo cáo quyết toán; những sai sót được phát hiện, các ghi nhớ từ các cuộc kiểm toán trước; các kết quả, kiến nghị kiểm toán liên quan năm được kiểm toán; những vấn đề thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến hoạt động trong thời kỳ được kiểm toán; những thông tin trên các phương tiện thông tin đại chúng về những vấn đề được dư luận xã hội quan tâm... có được xử lý đầy đủ, phù hợp trong quá trình lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương không.
7. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu cách thức tổ chức hệ thống công nghệ thông tin trong quy trình lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương được bảo đảm tính chính xác, giám sát các thay đổi, lưu ý đến quy định thời hạn đóng, mở hệ thống cập nhật, khai thác.

Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán nhằm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục phân tích nhằm đánh giá và phát hiện các dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo quyết toán ngân sách địa phương. Các dấu hiệu thay đổi bất thường cần được xem xét dưới góc độ cả định tính và định lượng. Trong đó:
   1. Một số chỉ tiêu số liệu thay đổi hoặc biến động bất thường như: Các khoản thu có kết quả thực hiện dự toán vượt cao hoặc đạt thấp so với dự toán (chi tiết theo sắc thuế, phí, lệ phí) đặc biệt là việc vượt cao hoặc đạt thấp so với dự toán do các nguyên nhân chủ quan; chênh lệch số liệu thu ngân sách giữa các cơ quan thuế, hải quan với số liệu ghi nhận tại Kho bạc Nhà nước; số liệu giải ngân; tạm ứng; ứng trước, kéo dài thời gian thanh toán, chuyển nguồn, điều chuyển kế hoạch vốn thay đổi bất thường trong năm; không báo cáo hoặc báo cáo không phù hợp với số liệu của các bộ, cơ quan trung ương và địa phương về nợ đọng xây dựng cơ bản; mất cân đối giữa kế hoạch đầu tư công trung hạn và kế hoạch đầu tư công hàng năm…;
   2. Một số chỉ tiêu định tính bất thường như: Việc ban hành các quyết định về tổ chức điều hành thực hiện kế hoạch thu; tổ chức thực hiện các giải pháp của Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng nhân dân, Uỷ ban nhân dân liên quan đến thu ngân sách nhà nước vào thời điểm cuối năm; các bút toán điều chỉnh thu ngân sách vào thời điểm cuối năm hoặc đầu năm sau trong hệ thống Tabmis của Kho bạc Nhà nước; điều chỉnh dự toán chi đầu tư phát triển chậm, nhiều lần trong năm; Cơ quan tài chính chậm thực hiện thẩm định và thông báo kết quả thẩm định quyết toán vốn đầu tư hàng năm gửi các chủ đầu tư và Kho bạc Nhà nước…
3. Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương cần được xem xét toàn diện từ các rủi ro phát sinh do hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu hiệu quả đến các rủi ro trong việc tổng hợp và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương.
4. Một số rủi ro có sai sót trọng yếu do hệ thống kiểm soát nội bộ cần xem xét gồm:
   1. Các cơ quan chức năng không ban hành đầy đủ các quy định hoặc hướng dẫn về lập và trình bày báo cáo quyết toán ngân sách địa phương để thực hiện;
   2. Chưa có đầy đủ các báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán, các cấp chính quyền địa phương và các đơn vị sử dụng ngân sách để làm cơ sở tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách địa phương;
   3. Cơ quan tài chính chưa thực hiện đầy đủ trách nhiệm trong việc kiểm tra đối với báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán cấp I cùng cấp; Hội đồng nhân dân cấp xã chưa phê chuẩn báo cáo quyết toán ngân sách cấp xã;
   4. Công tác xét duyệt báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán, các đơn vị sử dụng ngân sách chưa bảo đảm quy định của Luật Ngân sách nhà nước và các quy định pháp luật liên quan. Các nội dung đánh giá, nhận xét, điều chỉnh quyết toán không đầy đủ, thiếu căn cứ hoặc không phù hợp với quy định; các kiến nghị điều chỉnh giữa đơn vị chưa bảo đảm đồng nhất, phù hợp quy định hoặc bỏ sót các sai sót trong quá trình xét duyệt;
   5. Số liệu báo cáo quyết toán của các đơn vị dự toán, các đơn vị sử dụng ngân sách chưa được đối chiếu, xác nhận của cơ quan Kho bạc Nhà nước; số liệu quyết toán không khớp đúng với số liệu của Kho bạc Nhà nước, quyết toán cả số tạm ứng, số chi chuyển nguồn, nguồn vốn kéo dài chưa giải ngân…
5. Một số rủi ro có sai sót trọng yếu do công tác tổng hợp, lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương gồm:
   1. Báo cáo quyết toán ngân sách địa phương chưa tổng hợp đầy đủ từ các báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị dự toán, đơn vị sử dụng ngân sách và báo cáo quyết toán ngân sách cấp xã;
   2. Số liệu trên báo cáo quyết toán ngân sách địa phương không khớp đúng với thông báo kiểm tra, xét duyệt quyết toán của các đơn vị dự toán, các đơn vị sử dụng ngân sách và số liệu tại các báo cáo quyết toán ngân sách cấp xã được Hội đồng nhân dân cấp xã phê chuẩn;
   3. Số liệu căn cứ để tổng hợp lập báo cáo quyết toán ngân sách địa phương là số liệu chưa được điều chỉnh theo kết quả kiểm tra của cơ quan tài chính hoặc chưa điều chỉnh theo kết quả của cơ quan thanh tra, Kiểm toán nhà nước kiến nghị;
   4. Báo cáo quyết toán của đơn vị chưa đầy đủ hoặc không phù hợp các nội dung theo mẫu biểu quy định;
   5. Chỉ tiêu quyết toán không phù hợp với chỉ tiêu dự toán được giao (bao gồm cả dự toán được bổ sung, điều chỉnh); quyết toán không đúng mục lục ngân sách nhà nước; quyết toán sai chỉ tiêu nguồn kinh phí; lập dự toán thiếu thuyết minh, căn cứ tính toán; lập, giao dự toán nhưng không thực hiện;giao dự toán không khớp đúng với quyết định giao của Thủ tướng Chính phủ; phân bổ sai nguồn kinh phí; giao dự toán chậm so với quy định, điều chỉnh dự toán không bảo đảm quy định theo Luật Ngân sách nhà nước…;
   6. Thuyết minh không phù hợp với số liệu (thuyết minh tăng thu không đúng; chi hỗ trợ ngoài nhiệm vụ không đúng quy định…).

Phụ lục 04

MỘT SỐ LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN

BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẬP ĐOÀN

Các vấn đề sau đây, kiểm toán viên nhà nước khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn có thể tìm hiểu, tuy nhiên, không phải tất cả các vấn đề này đều liên quan đến mọi cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn và các vấn đề này cũng có thể chưa hoàn toàn đầy đủ.

Hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn cần tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ được áp dụng trong việc lập báo cáo tài chính tập đoàn. Các vấn đề liên quan đến kiểm soát nội bộ có thể hữu ích trong việc hiểu rõ hệ thống kiểm soát nội bộ:

*Môi trường kiểm soát*

* + 1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát có thể bao gồm các vấn đề sau:

1. Cơ cấu tổ chức của các bộ phận quản trị và quản lý trong toàn tập đoàn và trách nhiệm giám sát của ban lãnh đạo tập đoàn, bao gồm các cơ chế phân công quyền hạn và trách nhiệm cho giám đốc của các đơn vị thành viên hoặc bộ phận kinh doanh trong tập đoàn;
2. Cách thức giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ tập đoàn của những người chịu trách nhiệm quản trị, quản lý;
3. Cách thức mà ban lãnh đạo thể hiện về mặt giá trị đạo đức, triết lý và phong cách điều hành trong thực tế;
4. Tính nhất quán của các chính sách và thủ tục trong toàn tập đoàn, bao gồm sổ tay hướng dẫn thủ tục lập báo cáo tài chính của tập đoàn.

*Quy trình đánh giá rủi ro của tập đoàn*

* + 1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về quy trình đánh giá rủi ro của tập đoàn có thể bao gồm các vấn đề như quy trình đánh giá rủi ro của ban giám đốc tập đoàn, quy trình xác định, phân tích và quản lý rủi ro kinh doanh, kể cả rủi ro do gian lận có thể dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của tập đoàn. Có thể bao gồm sự hiểu biết về mức độ phức tạp của quy trình đánh giá rủi ro của tập đoàn và sự tham gia của các đơn vị và bộ phận kinh doanh vào quy trình này.

*Quy trình giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ của tập đoàn*

* + 1. Sự hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về quy trình giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ của tập đoàn như việc giám sát các biện pháp kiểm soát bao gồm cách thức giám sát các biện pháp kiểm soát trong tập đoàn, kể cả các hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ tập đoàn thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình trong việc giám sát các kiểm soát tại các đơn vị thành viên hoặc bộ phận kinh doanh trong tập đoàn.

*Hệ thống thông tin và truyền thông*

* + 1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về hệ thống thông tin và hoạt động trao đổi thông tin của tập đoàn có thể bao gồm các vấn đề sau:
  1. Mức độ tập trung hóa trong môi trường công nghệ thông tin của tập đoàn và tính phổ biến của các ứng dụng công nghệ thông tin, quy trình công nghệ thông tin và cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin;
  2. Giám sát của các bộ phận quản lý tập đoàn về hoạt động và kết quả tài chính của các đơn vị thành viên hoặc bộ phận kinh doanh trong tập đoàn, bao gồm các báo cáo thường xuyên, định kỳ bảo đảm cho ban lãnh đạo tập đoàn giám sát các hoạt động so với tài chính và đưa ra giải pháp phù hợp;
  3. Theo dõi, kiểm soát, đối chiếu và loại bỏ các giao dịch nội bộ và lợi nhuận chưa thực hiện cũng như số dư tài khoản nội bộ ở cấp tập đoàn;
  4. Quy trình giám sát tính kịp thời và đánh giá tính chính xác, đầy đủ của thông tin tài chính nhận được từ các đơn vị thành viên hoặc bộ phận kinh doanh trong tập đoàn.

*Quy trình hợp nhất*

* + 1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về quy trình hợp nhất có thể bao gồm các vấn đề sau:

Các vấn đề liên quan đến quy trình hợp nhất

1. Quy trình của ban lãnh đạo tập đoàn nhằm tìm hiểu về các chính sách kế toán được các đơn vị thành viên áp dụng, và nếu có thể, bảo đảm rằng các chính sách kế toán nhất quán được áp dụng cho việc lập báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên để sử dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn và bảo đảm rằng những khác biệt trong các chính sách kế toán được xác định và điều chỉnh khi cần thiết theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Các chính sách kế toán nhất quán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước, quy định và thông lệ cụ thể được tập đoàn áp dụng, dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng mà các đơn vị thành viên sử dụng các chính sách này để báo cáo các giao dịch tương tự một cách nhất quán. Các chính sách này thường được mô tả trong cẩm nang hướng dẫn các thủ tục lập và trình bày báo cáo tài chính và bộ báo cáo mẫu do tập đoàn phát hành;
2. Quy trình của ban lãnh đạo tập đoàn để bảo đảm các đơn vị thành viên lập và trình bày báo cáo tài chính đầy đủ, chính xác và kịp thời phục vụ cho việc hợp nhất;
3. Quy trình quy đổi báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên có đơn vị tiền tệ khác theo đơn vị tiền tệ của báo cáo tài chính tập đoàn;
4. Cách thức tổ chức công nghệ thông tin cho việc hợp nhất, bao gồm các giai đoạn thủ công và tự động của quy trình và các kiểm soát thủ công và tự động tại các giai đoạn khác nhau của quy trình hợp nhất;
5. Quy trình tập đoàn thu thập thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Các vấn đề liên quan đến các bút toán điều chỉnh hợp nhất

1. Quy trình ghi chép các bút toán điều chỉnh hợp nhất, bao gồm việc lập, phê duyệt và xử lý các bút toán ghi sổ có liên quan và kinh nghiệm của những người chịu trách nhiệm về việc hợp nhất;
2. Các bút toán điều chỉnh hợp nhất theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
3. Lý do kinh tế của các sự kiện và giao dịch làm phát sinh các bút toán điều chỉnh hợp nhất;
4. Tần suất, bản chất và quy mô của các giao dịch giữa các đơn vị thành viên;
5. Các thủ tục giám sát, kiểm soát, đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, các khoản lợi nhuận chưa thực hiện và các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn;
6. Các bước đã thực hiện để xác định giá trị hợp lý của tài sản được mua và các khoản nợ phải trả, các thủ tục phân bổ lợi thế thương mại (khi thích hợp) và kiểm tra tổn thất lợi thế thương mại theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
7. Các thỏa thuận với một cổ đông chi phối hoặc các cổ đông thiểu số liên quan đến các khoản lỗ của một đơn vị thành viên.

*Hoạt động kiểm soát*

* + 1. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về các hoạt động kiểm soát có thể có bao gồm các vấn đề sau:
  1. Sự phổ biến của các biện pháp kiểm soát xử lý thông tin và biện pháp kiểm soát công nghệ thông tin chung cho tất cả đơn vị thành viên hoặc một bộ phận của tập đoàn;
  2. Mức độ phổ biến của thiết kế các biện pháp kiểm soát đối với toàn bộ hoặc một bộ phận của tập đoàn nhằm xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của tập đoàn ở cấp độ cơ sở dẫn liệu;
  3. Mức độ mà các biện pháp kiểm soát được thiết kế chung đã được thực hiện một cách nhất quán cho toàn bộ hoặc một bộ phận của tập đoàn;
  4. Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng trong tổng hợp, lập báo cáo tài chính tập đoàn;
  5. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn cần tìm hiểu về các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn và quy trình hợp nhất, kể cả các hướng dẫn do tập đoàn ban hành cho các đơn vị thành viên. Kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn, hoặc kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị thành viên theo yêu cầu của kiểm toán nhà nước tại tập đoàn, cần kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn nếu nội dung, lịch trình và phạm vi của công việc cần thực hiện để kiểm tra quy trình hợp nhất hoặc kiểm tra báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của các đơn vị thành viên được xác định dựa trên kỳ vọng rằng các kiểm soát áp dụng cho cả tập đoàn đang hoạt động hữu hiệu, hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Hiểu biết về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần có hiểu biết về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được ban giám đốc, ban quản trị tập đoàn áp dụng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính.  Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính thường bao gồm: Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Trong một số trường hợp, việc lập và trình bày báo cáo tài chính còn phải tuân theo các quy định và hướng dẫn sau:

1. Môi trường pháp lý và đạo đức, như các luật, các quy định, phán quyết của tòa án, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp kế toán;
2. Các hướng dẫn về chuẩn mực kế toán do các cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực hoặc tổ chức nghề nghiệp ban hành;
3. Các hướng dẫn xử lý tình huống kế toán cụ thể do các cơ quan, tổ chức có chức năng soạn thảo chuẩn mực hoặc tổ chức nghề nghiệp ban hành;
4. Các thông lệ kế toán có tính phổ biến và đặc thù được thừa nhận rộng rãi.

Các hiểu biết về khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính liên quan đến quy trình hợp nhất được áp dụng cần lưu ý:

1. Mức độ hiểu biết của lãnh đạo đơn vị thành viên về khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
2. Quy trình xác định và hạch toán kế toán cho các đơn vị thành viên theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
3. Quy trình xác định các bộ phận báo cáo cho mục đích báo cáo bộ phận theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
4. Quy trình xác định các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan cho mục đích báo cáo theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
5. Các chính sách kế toán được áp dụng cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn, các thay đổi so với năm tài chính trước và các thay đổi là kết quả do việc áp dụng các chuẩn mực mới hoặc được sửa đổi theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
6. Các thủ tục để xử lý đối với trường hợp đơn vị thành viên có kỳ kế toán năm khác với kỳ kế toán năm của tập đoàn.
   * 1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính phù hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh, phân loại lại khi hợp nhất và phải đánh giá xem có tồn tại các yếu tố gây rủi ro gian lận hoặc có dấu hiệu về sự thiên lệch của tập đoàn hay không.
     2. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính thích hợp, tính đầy đủ và tính chính xác của các bút toán điều chỉnh có thể bao gồm:
7. Đánh giá liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có phản ánh phù hợp về các sự kiện và giao dịch liên quan hay không;
8. Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng đã được tính toán và xử lý chính xác và được tập đoàn và đơn vị thành viên (trong phạm vi phù hợp) phê duyệt hay chưa;
9. Xác định liệu các bút toán điều chỉnh quan trọng có đủ chứng từ phù hợp để chứng minh và có được ghi chép đầy đủ hay không;
10. Kiểm tra việc đối chiếu và loại trừ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn, lợi nhuận chưa thực hiện, các số dư tài khoản trong nội bộ tập đoàn.
    * 1. Nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của một đơn vị thành viên chưa được lập theo các chính sách kế toán được áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn thì kiểm toán viên nhà nước tại tập đoàn phải đánh giá xem báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị thành viên đó đã được điều chỉnh phù hợp với mục đích lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn hay chưa.

Tiêu chí kiểm toán việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết lập và thực hiện các thủ tục kiểm toán theo các tiêu chí kiểm toán, khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn, cụ thể:

1. Các cơ sở dẫn liệu đối với các nhóm giao dịch, sự kiện và thuyết minh liên quan trong kỳ được kiểm toán:

* Tính phát sinh: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận hoặc thuyết minh đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị;
* Tính đầy đủ: Tất cả các giao dịch và sự kiện cần ghi nhận đã được ghi nhận, tất cả các thuyết minh có liên quan cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
* Tính chính xác: Số liệu và dữ liệu khác liên quan đến các giao dịch và sự kiện đã ghi nhận được ghi nhận một cách thích hợp và các thuyết minh có liên quan đã được đo lường và trình bày thích hợp;
* Đúng kỳ: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đúng kỳ kế toán;
* Phân loại: Các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào đúng tài khoản;
* Trình bày: Các giao dịch và sự kiện được tổng hợp hoặc không tổng hợp là thích hợp và được trình bày một cách rõ ràng, và các thuyết minh có liên quan là phù hợp và dễ hiểu theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

1. Các cơ sở dẫn liệu đối với số dư tài khoản và thông tin thuyết minh liên quan vào cuối kỳ:

* Tính hiện hữu: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu thực sự tồn tại;
* Quyền và nghĩa vụ: Đơn vị nắm giữ các quyền liên quan đến tài sản của đơn vị và có nghĩa vụ với các khoản nợ phải trả của đơn vị;
* Tính đầy đủ: Tất cả các tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu cần ghi nhận đã được ghi nhận đầy đủ; tất cả các thuyết minh liên quan cần trình bày trên báo cáo tài chính đã được trình bày;
* Tính chính xác, đánh giá và phân bổ: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu đã được thể hiện trên báo cáo tài chính theo giá trị phù hợp và bất kỳ kết quả đánh giá và điều chỉnh liên quan đến phân bổ đã được ghi nhận phù hợp và các thuyết minh liên quan đã được đo lường và trình bày phù hợp;
* Phân loại: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu đã được ghi nhận trên khoản mục phù hợp;
* Trình bày: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu được tổng hợp và không được tổng hợp là phù hợp và trình bày rõ ràng, dễ hiểu theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
  + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng kiểm toán để bảo đảm số liệu trên báo cáo tài chính tập đoàn là đầy đủ xét trên các khía cạnh trọng yếu. Trong đó, báo cáo tài chính hợp nhất được lập từ báo cáo tài chính của công ty mẹ, các công ty con và công ty liên doanh, liên kết hoặc báo cáo tài chính tổng hợp được lập từ báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên không có công ty mẹ nhưng đều chịu sự kiểm soát chung.
    2. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập bằng chứng kiểm toán để bảo đảm số liệu trên báo cáo tài chính tập đoàn phù hợp với các tiêu chí đánh giá đối với các cơ sở dẫn liệu về lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn. Trong đó, lưu ý việc cộng các khoản mục tương ứng của các báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ và các công ty con; các bút toán điều chỉnh khi hợp nhất các khoản mục; việc điều chỉnh các khoản phải thu, phải trả nội bộ trong cùng tập đoàn; việc điều chỉnh các khoản lợi nhuận chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ; các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ; xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trên bảng cân đối kế toán hợp nhất và báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất; điều chỉnh lãi, lỗ chưa phân phối; chênh lệch tăng giảm về đánh giá tài sản; chênh lệch tăng, giảm tỷ giá ngoại tệ của các công ty liên doanh, liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn.

Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn

* + 1. Kiểm toán viên nhà nước cần thiết kế và thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán nhằm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan.
    2. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục phân tích nhằm đánh giá và phát hiện các dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính tập đoàn do gian lận hoặc nhầm lẫn. Ví dụ về các sự kiện hoặc điều kiện có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính của tập đoàn:

1. Yếu tố rủi ro do sự phức tạp:

* Sự tồn tại của các giao dịch phức tạp được hạch toán tại nhiều đơn vị thành viên;
* Các chính sách kế toán mà các đơn vị thành viên áp dụng không nhất quán với các chính sách kế toán áp dụng cho báo cáo tài chính tập đoàn;
* Đơn vị đo lường và công bố thông tin kế toán liên quan đến những quy trình mang tính phức tạp mà các đơn vị thành viên sử dụng, ví dụ như các công cụ tài chính phức tạp;
* Các hoạt động chịu sự điều chỉnh bởi các quy định phức tạp liên quan đến pháp lý hoặc các đơn vị thành viên trong tập đoàn thuộc nhiều ngành nghề khác nhau chịu sự điều chỉnh bởi nhiều chính sách khác nhau.

1. Yếu tố rủi ro do mang tính chủ quan:

* Các đánh giá của các đơn vị thành viên phải được tổng hợp trong báo cáo tài chính tập đoàn theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, như liệu có tồn tại các đơn vị có mục đích đặc biệt hoặc đơn vị không kinh doanh hay không và thông tin của các đơn vị đó có cần được tổng hợp hay hợp nhất trong báo cáo tài chính tập đoàn hay không;
* Các đánh giá liên quan đến việc các đơn vị thành viên trong tập đoàn có áp dụng đúng các yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

1. Yếu tố thay đổi: Thường xuyên có các giao dịch mua bán, giải thể hoặc tái cơ cấu tổ chức;
2. Yếu tố mang tính không chắc chắn: Các đơn vị thành viên đang hoạt động tại nước ngoài có thể gặp phải các yếu tố như có sự can thiệp bất thường của Chính phủ vào các lĩnh vực như thương mại và chính sách tài khoá, các hạn chế về tiền tệ và chi trả cổ tức, các biến động về tỷ giá hối đoái.
3. Yếu tố sai sót do có sự thiên vị của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc rủi ro cố hữu khác:

* Các mối quan hệ và giao dịch bất thường với các bên liên quan;
* Việc các đơn vị thành viên có thời điểm kết thúc năm tài chính khác nhau có thể bị lợi dụng để làm sai lệch thời điểm của các giao dịch;
* Trước đây đã có trường hợp bút toán điều chỉnh hợp nhất không được phê duyệt hoặc bút toán điều chỉnh hợp nhất không đầy đủ;
* Lập kế hoạch về thuế có lợi cho tập đoàn hoặc có các giao dịch lớn làm tăng lợi nhuận trong các đơn vị được hưởng ưu đãi về thuế;
* Trước đây đã có trường hợp số dư của các tài khoản giữa các đơn vị trong nội bộ tập đoàn không khớp nhau hoặc không được đối chiếu khi hợp nhất;
* Các giao dịch chuyển tiền mặt lớn hoặc bất thường trong tập đoàn, đặc biệt là đối với các tổ chức hoặc đơn vị kinh doanh mới được thành lập hoạt động đặt tại địa điểm có rủi ro gian lận đáng kể hoặc cao.

1. Các dấu hiệu cho thấy môi trường kiểm soát, quy trình đánh giá rủi ro của tập đoàn hoặc quy trình giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ của tập đoàn là không phù hợp trong điều kiện cụ thể xét theo bản chất và mức độ phức tạp; không phù hợp về hệ thống kiểm soát nội bộ của tập đoàn đối với các đơn vị thành viên, bao gồm:

ISA

* Cơ cấu quản trị doanh nghiệp không tốt, bao gồm các quy trình ra quyết định không minh bạch;
* Không có các kiểm soát được áp dụng cho cả tập đoàn hoặc các kiểm soát đó không hiệu quả, kể cả trường hợp không có đủ thông tin của lãnh đạo tập đoàn về việc giám sát và kết quả giám sát hoạt động của các đơn vị thành viên.

1. Rủi ro có sai sót trọng yếu về lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn cần được xem xét toàn diện từ các rủi ro phát sinh do hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu hiệu quả đến các rủi ro trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính tập đoàn.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2610

SỬ DỤNG CÔNG VIỆC CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NỘI BỘ

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2610 (Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ khi tiến hành cuộc kiểm toán tài chính tại đơn vị được kiểm toán có kiểm toán nội bộ.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải chịu trách nhiệm về ý kiến kiểm toán của mình và trách nhiệm này không được giảm nhẹ khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ “Chức năng kiểm toán nội bộ” được hiểu: Là chức năng của đơn vị được kiểm toán thực hiện các hoạt động kiểm tra, đánh giá và tư vấn để đưa ra các đảm bảo mang tính độc lập, khách quan về tính hữu hiệu quản trị, quản lý rủi ro và quy trình kiểm soát nội bộ của đơn vị (chức năng kiểm toán nội bộ có thể do các cá nhân, bộ phận kiểm toán nội bộ hoặc một bộ phận có tên khác trong đơn vị thực hiện. Đơn vị cũng có thể thuê ngoài để thực hiện chức năng này).

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ

1. Khi tiến hành cuộc kiểm toán tài chính tại đơn vị có kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên nhà nước phải xác định sự cần thiết và mức độ sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, như:
2. Mức độ đầy đủ, tính thích hợp trong công việc của kiểm toán viên nội bộ cho mục đích của cuộc kiểm toán;
3. Ảnh hưởng dự kiến của việc sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ đối với nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục của kiểm toán viên nhà nước.
4. Để xem xét sự đầy đủ, thích hợp khi sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá:
5. Tính khách quan của kiểm toán nội bộ: Đánh giá thông qua vị trí của kiểm toán nội bộ trong đơn vị được kiểm toán; mối quan hệ giữa kiểm toán viên nội bộ với đơn vị được kiểm toán và các bộ phận khác; hiệu lực hoặc kết quả thực hiện những kiến nghị của kiểm toán nội bộ đối với đơn vị được kiểm toán;
6. Năng lực chuyên môn của kiểm toán viên nội bộ: Đánh giá trình độ, năng lực chuyên môn và tính chuyên nghiệp của kiểm toán viên nội bộ; chính sách tuyển dụng và đào tạo kiểm toán viên nội bộ;
7. Sự thận trọng nghề nghiệp thích hợp của kiểm toán viên nội bộ: Xem xét sự phù hợp trong lập kế hoạch, giám sát, soát xét và lưu trữ hồ sơ của kiểm toán viên nội bộ; mức độ đầy đủ của quy định, hướng dẫn chuyên môn mà kiểm toán nội bộ thực hiện;
8. Tính hiệu quả trong trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên nội bộ và kiểm toán viên nhà nước như: Kiểm toán viên nhà nước được biết, được tiếp cận với những báo cáo kiểm toán nội bộ liên quan và được thông báo bất cứ vấn đề quan trọng nào mà kiểm toán viên nội bộ xét thấy có thể ảnh hưởng đến công việc của kiểm toán viên nhà nước.
9. Để xác định ảnh hưởng dự kiến của công việc của kiểm toán viên nội bộ đến nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét:
10. Nội dung và phạm vi của các công việc cụ thể mà kiểm toán viên nội bộ đã hoặc sẽ thực hiện liên quan đến nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán;
11. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu đã được đánh giá đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh cụ thể;
12. Mức độ chủ quan của kiểm toán viên nội bộ trong việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để chứng minh cho các cơ sở dẫn liệu liên quan, như: Việc xác định mức trọng yếu tổng thể đối với báo cáo tài chính; mức trọng yếu đối với các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thuyết minh cụ thể; mức trọng yếu thực hiện; các phương pháp chọn mẫu đã được lựa chọn; lưu trữ hồ sơ về các công việc đã thực hiện; các thủ tục soát xét và lập báo cáo mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện.

Sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ

1. Để sử dụng công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét mức độ đầy đủ, thích hợp của các công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ như:
2. Quá trình đào tạo về chuyên môn và sự thành thạo trong công việc của kiểm toán viên nội bộ;
3. Hoạt động giám sát, kiểm tra và lưu lại bằng hồ sơ đối với công việc đã thực hiện;
4. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán được thu thập để làm cơ sở đưa ra kết luận của kiểm toán viên nội bộ;
5. Sự phù hợp trong kết luận của kiểm toán viên nội bộ với tình hình thực tế; tính nhất quán giữa báo cáo với kết quả công việc đã thực hiện của kiểm toán viên nội bộ;
6. Quá trình xử lý các vấn đề đặc biệt hoặc bất thường mà kiểm toán viên nội bộ nêu ra.
7. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá và thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ nhằm khẳng định tính đầy đủ, thích hợp đối với mục tiêu của cuộc kiểm toán. Nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện đối với công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ sẽ dựa vào đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về rủi ro có sai sót trọng yếu, đánh giá về kiểm toán nội bộ và đánh giá về công việc cụ thể của kiểm toán viên nội bộ. Các thủ tục kiểm toán có thể bao gồm:
8. Kiểm tra những khoản mục đã được kiểm toán viên nội bộ kiểm tra;
9. Kiểm tra những khoản mục khác tương tự mà kiểm toán viên nội bộ chưa kiểm tra;
10. Quan sát các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ thực hiện.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

* 1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán những vấn đề sau:

1. Các thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện đối với các công việc của kiểm toán viên nội bộ;
2. Các phát hiện rút ra từ việc đánh giá mức độ đầy đủ, thích hợp của công việc của kiểm toán viên nội bộ.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2620

SỬ DỤNG CÔNG VIỆC CỦA CHUYÊN GIA

TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2620 (Sử dụng công việc của chuyên gia) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với việc sử dụng công việc của chuyên gia là cá nhân hoặc tổ chức hoạt động trong lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp trong kiểm toán tài chính.
2. Kiểm toán viên nhà nước chịu trách nhiệm toàn bộ về ý kiến kiểm toán đưa ra, việc sử dụng công việc của chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước về ý kiến kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của Chuẩn mực này và xác định rằng công việc của chuyên gia là đầy đủ cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng những phát hiện hoặc kết luận của chuyên gia như là bằng chứng kiểm toán thích hợp.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * Chuyên gia của Kiểm toán nhà nước (sau đây gọi tắt là “chuyên gia”): Là cá nhân hoặc tổ chức bên ngoài Kiểm toán nhà nước có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được kiểm toán viên nhà nước sử dụng nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
   * Chuyên môn: Là kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm trong một lĩnh vực riêng biệt;
   * Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán: Là cá nhân hoặc tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán mà công việc của chuyên gia trong lĩnh vực đó được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc củachuyên gia

1. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không đủ năng lực, kinh nghiệm chuyên môn trong một lĩnh vực riêng biệt cần thiết phải sử dụng chuyên gia để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp như:

Việc định giá các công cụ tài chính phức tạp, đất đai, nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị, tác phẩm nghệ thuật, đồ cổ, tài sản vô hình, tài sản được mua và các khoản nợ từ hợp nhất kinh doanh và những tài sản có thể đã bị giảm giá trị;

Những tính toán thống kê về các khoản công nợ liên quan đến bảo hiểm, chính sách phúc lợi của nhân viên;

Ước tính về trữ lượng dầu và khí;

Việc đánh giá các khoản nợ liên quan đến bảo vệ môi trường và chi phí giải phóng mặt bằng;

Việc diễn giải các hợp đồng, pháp luật và các quy định;

Việc phân tích các vấn đề phức tạp hoặc bất thường liên quan đến việc tuân thủ luật thuế;

Một số công việc khác cần thiết phải sử dụng chuyên gia ngoài lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

1. Sử dụng chuyên gia để trợ giúp kiểm toán viên nhà nước trong việc:
   * Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị được kiểm toán, trong đó có kiểm soát nội bộ;
   * Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu;
   * Xác định và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính;
   * Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo đối với các rủi ro được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;
   * Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, thông tin tài chính.
2. Để xác định sự cần thiết phải sử dụng công việc của chuyên gia, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các nội dung sau:
   * Đơn vị được kiểm toán có sử dụng chuyên gia của đơn vị khi lập báo cáo tài chính, thông tin tài chính hay không;
   * Bản chất, tầm quan trọng và độ phức tạp của vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;
   * Rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến vấn đề cần được chuyên gia tư vấn;
   * Nội dung của các thủ tục nhằm giải quyết những rủi ro được phát hiện, gồm: Kiến thức hoặc kinh nghiệm với công việc của chuyên gia liên quan đến những vấn đề cần chuyên gia tư vấn và tính sẵn có của các bằng chứng kiểm toán khác.
3. Nếu đơn vị được kiểm toán đã sử dụng chuyên gia trong việc lập báo cáo tài chính, quyết định của kiểm toán viên nhà nước về việc có sử dụng chuyên gia hay không có thể bị ảnh hưởng bởi các yếu tố sau:
4. Nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
5. Chuyên gia của đơn vị được kiểm toán là nhân viên của đơn vị được kiểm toán hay được thuê từ ngoài;
6. Mức độ kiểm soát và ảnh hưởng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
7. Năng lực và khả năng của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
8. Việc tuân thủ các quy định về kỹ thuật hay yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của chuyên ngành của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán;
9. Các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với công việc của chuyên gia.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia của đơn vị được kiểm toán đối với độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được quy định và hướng dẫn tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán

1. Nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán theo quy định tại Đoạn 12 đến Đoạn 25 Chuẩn mực này sẽ thay đổi tùy theo từng trường hợp. Để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét:
   * Nội dung của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
   * Rủi ro có sai sót trọng yếu của vấn đề có liên quan đến công việc của chuyên gia;
   * Tầm quan trọng công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán;
   * Hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với các công việc trước đó của chuyên gia;
   * Chuyên gia phải tuân thủ các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của Kiểm toán nhà nước theo quy định về việc thuê và sử dụng chuyên gia.
2. Chuyên gia không là thành viên Đoàn kiểm toán thực hiện theo các điều khoản hợp đồng giữa Kiểm toán nhà nước với chuyên gia. Trường hợp chuyên gia là một thành viên của Đoàn kiểm toán phải tuân theo các quy định hiện hành của Kiểm toán nhà nước.

Năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá năng lực, khả năng và tính khách quan của chuyên gia cho mục đích kiểm toán vì năng lực, khả năng và tính khách quan của một chuyên gia là những yếu tố ảnh hưởng đáng kể đến mức độ đầy đủ, thích hợp trong công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, cụ thể:
   * Năng lực của chuyên gia được thể hiện thông qua hiểu biết và trình độ chuyên môn của chuyên gia;
   * Khả năng của chuyên gia được thể hiện thông qua việc chuyên gia sử dụng năng lực đó trong từng trường hợp cụ thể của cuộc kiểm toán;
   * Tính khách quan có thể bị ảnh hưởng do thành kiến, mâu thuẫn lợi ích, hoặc những nhân tố khác có ảnh hưởng đến những xét đoán nghề nghiệp của chuyên gia.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét năng lực, khả năng của chuyên gia thông qua:
   * Kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với công việc trước đó của chuyên gia;
   * Thảo luận với chuyên gia;
   * Thảo luận với các kiểm toán viên nhà nước hoặc cá nhân khác đã có kinh nghiệm với công việc của chuyên gia;
   * Xem xét bằng cấp chuyên môn của chuyên gia có đáp ứng yêu cầu về nghề nghiệp hoặc các yêu cầu đạo đức và các yêu cầu khác theo quy định của pháp luật; tham khảo ấn phẩm hoặc tài liệu của chuyên gia đã phát hành;
   * Xem xét tính phù hợp giữa năng lực của chuyên gia trong tất cả các lĩnh vực thuộc phạm vi chuyên môn của chuyên gia với công việc phải sử dụng chuyên gia.
3. Nhiều trường hợp có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia, như nguy cơ do tư lợi, nguy cơ về sự bào chữa, nguy cơ về sự quen thuộc, nguy cơ tự kiểm tra và nguy cơ bị đe dọa. Việc đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nguy cơ đối với tính khách quan của chuyên gia và sự cần thiết phải có các biện pháp bảo vệ có thể dựa trên vai trò của chuyên gia và tầm quan trọng của công việc của chuyên gia đối với cuộc kiểm toán. Khi đánh giá tính khách quan của một chuyên gia, kiểm toán viên nhà nước có thể:
   * Phỏng vấn đơnvị được kiểm toán vềnhững lợi ích hoặc mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán với chuyên gia mà có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của chuyên gia;
   * Thảo luận với chuyên gia về các biện pháp bảo vệ và đánh giá tính đầy đủ, phù hợp của những biện pháp bảo vệ để làm giảm các nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được. Những lợi ích và các mối quan hệ có thể thảo luận với chuyên gia bao gồm: Lợi ích tài chính; các mối quan hệ cá nhân và kinh doanh; các dịch vụ khác do chuyên gia cung cấp bao gồm cả trường hợp tổ chức nếu chuyên gia là tổ chức. Trong trường hợp cần thiết cũng có thể thu thập giải trình bằng văn bản từ chuyên gia về bất kỳ lợi ích hoặc mối quan hệ nào với đơn vị được kiểm toán mà chuyên gia đó biết được.

Hiểu biết về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia

1. Kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết đầy đủ về lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia như: Sự phù hợp giữa chuyên môn của chuyên gia với cuộc kiểm toán; các chuẩn mực nghề nghiệp, chuẩn mực khác và những yêu cầu của pháp luật mà chuyên gia phải áp dụng; các giả định và phương pháp được chuyên gia áp dụng, tính phổ biến của các giả định và phương pháp trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia và sự phù hợp với mục đích lập báo cáo tài chính, thông tin tài chính; nội dung thông tin hoặc dữ liệu nội bộ và bên ngoài mà chuyên gia sử dụng để:
   * Xác định nội dung, phạm vi và các mục tiêu công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán;
   * Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán.

Hợp đồng với chuyên gia

1. Kiểm toán nhà nước phải hợp đồng bằng văn bản với chuyên gia về các vấn đề chính sau:
   * Nội dung, phạm vi và các mục tiêu công việc của chuyên gia. Khi thỏa thuận về nội dung, phạm vi và mục tiêu công việc của chuyên gia, Kiểm toán nhà nước cần thảo luận về những quy định kỹ thuật có liên quan, yêu cầu nghề nghiệp hoặc yêu cầu của chuyên ngành mà chuyên gia phải tuân thủ;
   * Vai trò và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và của chuyên gia;
   * Nội dung, lịch trình và phạm vi trao đổi giữa kiểm toán viên nhà nước và chuyên gia, bao gồm cả hình thức của báo cáo do chuyên gia cung cấp;
   * Việc tuân thủ các quy định về bảo mật thông tin đối với chuyên gia.
2. Nội dung, phạm vi, mục tiêu công việc của chuyên gia; nghĩa vụ và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và chuyên gia cũng như nội dung, lịch trình, phạm vi của việc trao đổi thông tin giữa kiểm toán viên nhà nước và chuyên gia có thể thay đổi trong từng trường hợp cho phù hợp với thực tế cuộc kiểm toán. Khi có sự thay đổi phải được thể hiện bằng văn bản.

Đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, bao gồm:
   * Tính phù hợp và hợp lý của các phát hiện và kết luận của chuyên gia, tính nhất quán của các phát hiện và kết luận đó với các bằng chứng kiểm toán khác;
   * Tính phù hợp và hợp lý của các giả định và phương pháp mà chuyên gia đã sử dụng;
   * Tính phù hợp, đầy đủ và chính xác của nguồn dữ liệu mà chuyên gia đã sử dụng, có ảnh hưởng đáng kể đến công việc của chuyên gia.
2. Thủ tục kiểm toán để đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của công việc của chuyên gia cho mục đích kiểm toán, gồm:
   * Phỏng vấn chuyên gia;
   * Soát xét báo cáo và giấy tờ làm việc của chuyên gia;
   * Thảo luận với chuyên gia khác có kinh nghiệm chuyên môn tương ứng khi những phát hiện và kết luận của chuyên gia không phù hợp với các bằng chứng kiểm toán khác;
   * Thảo luận báo cáo của chuyên gia của Kiểm toán nhà nước với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.
3. Khi đánh giá sự phù hợp và hợp lý của những phát hiện và kết luận của chuyên gia, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét những phát hiện và kết luận đó có:
   * Được trình bày phù hợp với quy định của các chuẩn mực nghề nghiệp hoặc chuẩn mực chuyên ngành của chuyên gia;
   * Được trình bày rõ ràng, có tham chiếu đến những mục tiêu đã được thống nhất với kiểm toán viên nhà nước, phạm vi công việc thực hiện và các chuẩn mực áp dụng;
   * Phù hợp với thời gian, phạm vi công việc và có tính đến sự kiện xảy ra sau đó;
   * Bị ngoại trừ, giới hạn hoặc hạn chế trong việc sử dụng và nếu có thì cần xem sự ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo kiểm toán;
   * Dựa trên những đánh giá phù hợp về những sai sót hoặc chênh lệch mà chuyên gia phát hiện.
4. Khi công việc của chuyên gia là đánh giá những giả định và phương pháp liên quan, bao gồm cả các mô hình (nếu có), được đơn vị được kiểm toán sử dụng trong việc thực hiện một ước tính kế toán, đánh giá chất lượng sản phẩm, công trình xây dựng thì các thủ tục chủ yếu của kiểm toán viên nhà nước là đánh giá xem chuyên gia đã soát xét đầy đủ những giả định và phương pháp đó hay chưa. Khi công việc của chuyên gia là xây dựng một giá trị ước tính hoặc một khoảng giá trị ước tính để so sánh với giá trị ước tính của đơn vị được kiểm toán thì các thủ tục của kiểm toán viên nhà nước chủ yếu là đánh giá các giả định và phương pháp đó, bao gồm cả các mô hình (nếu có) mà chuyên gia sử dụng.
5. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng những giả định và phương pháp quan trọng, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét và đánh giá những giả định và phương pháp đó có:
   * Được chấp nhận rộng rãi trong lĩnh vực chuyên môn của chuyên gia;
   * Phù hợp với yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
   * Phụ thuộc vào việc sử dụng những mô hình mang tính chuyên môn hóa cao;
   * Phù hợp với những giả định và phương pháp của đơn vị được kiểm toán. Trường hợp, nếu không phù hợp cần nêu rõ lý do và ảnh hưởng của sự khác biệt đó.
6. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến việc sử dụng nguồn dữ liệu quan trọng, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thủ tục sau để kiểm tra nguồn dữ liệu đó:
   * Xác nhận nguồn gốc của dữ liệu, bao gồm việc tìm hiểu hoặc kiểm tra (nếu có thể) các kiểm soát nội bộ đối với các dữ liệu đó và cách thức dữ liệu đó được chuyển cho chuyên gia;
   * Soát xét dữ liệu để kiểm tra tính đầy đủ và tính nhất quán của dữ liệu.
7. Khi công việc của chuyên gia liên quan đến công tác kiểm định, đánh giá chất lượng sản phẩm dự án, công trình, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét tính đầy đủ, thích hợp công việc của chuyên gia theo quy định của Chuẩn mực này.
8. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy kết quả công việc của chuyên gia không đầy đủ, thích hợp cho mục đích kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thỏa thuận với chuyên gia về nội dung và phạm vi công việc chuyên gia cần tiến hành thêm hoặc thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán phù hợp đối với từng trường hợp cụ thể. Trong trường hợp không thể giải quyết được vấn đề này thông qua các thủ tục kiểm toán bổ sung, kiểm toán viên nhà nước có thể phải trình bày ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) do kiểm toán viên nhà nước đã không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán

1. Khi phát hành báo cáo kiểm toán với ‎ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước không được đề cập đến công việc của chuyên gia trừ khi có yêu cầu của pháp luật. Nếu yêu cầu phải dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán là việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với ý kiến kiểm toán.
2. Nếu kiểm toán viên nhà nước dẫn chứng công việc của chuyên gia trong báo cáo kiểm toán mà việc dẫn chứng giúp hiểu rõ lý do ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước phải nêu rõ trong báo cáo kiểm toán việc dẫn chứng này không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với ý kiến kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về việc sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2700

HÌNH THÀNH Ý KIẾN KIỂM TOÁN

VÀ BÁO CÁO KIỂM TOÁN TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc trình bày ý kiến kiểm toán cùng cơ sở của ý kiến kiểm toán một cách rõ ràng bằng văn bản trong cuộc kiểm toán tài chính trên cơ sở bằng chứng kiểm toán thu thập được và quy định hình thức, nội dung của báo cáo kiểm toán.
2. Chuẩn mực này nhấn mạnh sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán. Khi cuộc kiểm toán được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, sự nhất quán trong báo cáo kiểm toán sẽ nâng cao độ tin cậy của báo cáo kiểm toán, tăng cường sự hiểu biết của người sử dụng báo cáo tài chính và xác định các tình huống bất thường xảy ra.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo tài chính đã được lập trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
3. Báo cáo tài chính: Là một bộ báo cáo tài chính cho mục đích chung. Các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng xác định cách trình bày, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính và các bộ phận cấu thành bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính

1. Trên cơ sở đánh giá các phát hiện rút ra từ bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính liệu báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Ý kiến kiểm toán phải được trình bày bằng văn bản, trong đó nêu rõ cơ sở của ý kiến đó.
2. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá liệu kiểm toán viên nhà nước đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Đánh giá đó cần tính đến:
3. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về việc liệu đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa;
4. Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về việc liệu những sai sót không được điều chỉnh (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) có trọng yếu hay không;
5. Những đánh giá được quy định tại Đoạn 08, Đoạn 09, Đoạn 10 và Đoạn 11 Chuẩn mực này.
6. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sự phù hợp của báo cáo tài chính với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, xét trên các khía cạnh trọng yếu. Khi đánh giá, kiểm toán viên nhà nước đồng thời phải xem xét các khía cạnh định tính của công việc kế toán của đơn vị được kiểm toán (bao gồm chính sách kế toán, ước tính kế toán và các thông tin công bố trong báo cáo tài chính…), kể cả các dấu hiệu về sự thiên lệch trong xét đoán của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể đánh giá rằng tác động cộng hưởng của sự thiên lệch cùng với ảnh hưởng của các sai sót chưa được điều chỉnh làm cho báo cáo tài chính xét trên phương diện tổng thể có sai sót trọng yếu.
7. Khi xem xét các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá:
8. Tính đầy đủ của thuyết minh về các chính sách kế toán quan trọng được lựa chọn và áp dụng;
9. Tính nhất quán và thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn và áp dụng so với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
10. Tính hợp lý của các ước tính kế toán do đơn vị được kiểm toán đưa ra;
11. Tính phù hợp, đáng tin cậy, dễ hiểu và có thể so sánh được của các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính;
12. Việc cung cấp đầy đủ các thuyết minh giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính;
13. Tính thích hợp của các thuật ngữ được sử dụng trong báo cáo tài chính bao gồm tiêu đề từng báo cáo tài chính.
14. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, việc đánh giá tại Đoạn 08 và Đoạn 09 Chuẩn mực này còn phải bao gồm đánh giá tính hợp lý của việc trình bày báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước đánh giá việc này bằng cách xem xét:
    1. Cách trình bày, cấu trúc và nội dung tổng thể của báo cáo tài chính;
    2. Tính đầy đủ, thích hợp của báo cáo tài chính bao gồm cả thuyết minh liên quan đến các giao dịch và sự kiện làm cơ sở để chứng minh báo cáo tài chính đạt được mục tiêu trình bày hợp lý.
15. Kiểm toán viên nhà nước đánh giá xem liệu báo cáo tài chính có tham chiếu đến hoặc mô tả đầy đủ khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

Dạng ý kiến kiểm toán

1. Có hai loại ý kiến kiểm toán là ý kiến chấp nhận toàn phần và ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán trong các trường hợp:
3. Dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước xác định rằng tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc
4. Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác định rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu.
5. Nếu báo cáo tài chính được lập theo các quy định của khuôn khổ về trình bày hợp lý không đạt được mục tiêu trình bày hợp lý, kiểm toán viên nhà nước phải quyết định xem liệu có cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán hay không. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi vấn đề này với đơn vị được kiểm toán trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán.
6. Khi báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước không cần phải đánh giá về việc trình bày hợp lý của báo cáo tài chính. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo tài chính đó gây hiểu sai thì kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi vấn đề đó với đơn vị được kiểm toán và dựa vào cách thức vấn đề được giải quyết, kiểm toán viên nhà nước quyết định liệu có cần phải đề cập đến vấn đề này trong báo cáo kiểm toán hay không, nếu có thì sẽ đề cập cho phù hợp.

Báo cáo kiểm toán

1. Báo cáo kiểm toán bằng văn bản bao gồm cả báo cáo dưới dạng in ra giấy và bằng phương tiện điện tử.
2. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm một mục có tiêu đề là “Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán”, trong đó nêu rõ trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và những người chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tại đơn vị được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán cũng cần giải thích thêm rằng đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà đơn vị xác định là cần thiết để bảo đảm cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn.
3. Báo cáo kiểm toán nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả cuộc kiểm toán.
4. Báo cáo kiểm toán cần nêu rõ rằng công việc kiểm toán đã được tiến hành theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, trong đó yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính có còn sai sót trọng yếu hay không.
5. Báo cáo kiểm toán cần trình bày khái quát về cuộc kiểm toán:
6. Công việc kiểm toán bao gồm việc thực hiện các thủ tục để thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính;
7. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước xem xét kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế;
8. Công việc kiểm toán cũng bao gồm việc đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của đơn vị được kiểm toán cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.
9. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, phần khái quát về cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán phải đề cập đến trách nhiệm lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.
10. Báo cáo kiểm toán cần nêu rõ liệu kiểm toán viên nhà nước có tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán hay không.
11. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về trình bày hợp lý, trừ khi pháp luật có quy định khác, ý kiến kiểm toán phải khẳng định: *“Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu… phù hợp với [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]”*.
12. Khi đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ, ý kiến kiểm toán phải nêu rõ là: *“Báo cáo tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng]”*.

Các thông tin bổ sung được trình bày cùng báo cáo tài chính

1. Nếu trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán có trình bày các thông tin bổ sung không được quy định trong khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá theo xét đoán chuyên môn, liệu thông tin bổ sung có phải là một phần không tách rời của báo cáo tài chính do nội dung và cách trình bày thông tin đó không. Nếu đó là một phần không thể tách rời báo cáo tài chính, ý kiến kiểm toán phải bao gồm cả thông tin bổ sung đó. Nếu đó là phần tách biệt rõ ràng khỏi báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần giới hạn trong phạm vi kiểm toán việc không kiểm toán các thông tin bổ sung đó.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lập và lưu các tài liệu kiểm toán về hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2701

TRÌNH BÀY CÁC VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN QUAN TRỌNG CỦA

CUỘC KIỂM TOÁN TRONG BÁO CÁO KIỂM TOÁN

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2701 (Trình bày các vấn đề quan trọng của cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán (sau đây gọi chung là các vấn đề kiểm toán quan trọng) trong báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực này cũng quy định xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về các vấn đề kiểm toán quan trọng và hình thức, nội dung của vấn đề kiểm toán quan trọng cần trình bày trong báo cáo kiểm toán.
2. Mục đích của việc trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng là nhằm nâng cao giá trị thông tin của báo cáo kiểm toán thông qua việc cung cấp thông tin minh bạch hơn về cuộc kiểm toán đã thực hiện. Việc trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng sẽ cung cấp thông tin bổ sung cho người sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu những vấn đề mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là quan trọng nhất của cuộc kiểm toán tài chính. Việc trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng cũng hỗ trợ người sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu về đơn vị được kiểm toán và các nội dung có xét đoán quan trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong quá trình lập báo cáo tài chính.
3. Việc trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng trong báo cáo kiểm toán được thực hiện trong điều kiện kiểm toán viên nhà nước đã đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính trên phương diện tổng thể. Việc trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng không thay thế cho:
4. Các thuyết minh trong báo cáo tài chính mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải thực hiện theo yêu cầu của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc các thuyết minh cần thiết khác để đạt được sự trình bày hợp lý;
5. Việc kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần cho phù hợp với hoàn cảnh của cuộc kiểm toán cụ thể theo quy định của CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính);
6. Việc báo cáo theo quy định của CMKTNN 2570 (Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính), khi tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán; hoặc
7. Là một ý kiến riêng rẽ về vấn đề cụ thể.
8. Chuẩn mực này áp dụng cho cuộc kiểm toán tài chính và trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước quyết định trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng trong báo cáo kiểm toán. Chuẩn mực này cũng áp dụng khi kiểm toán viên nhà nước trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng trong báo cáo kiểm toán theo yêu cầu của pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) không cho phép kiểm toán viên nhà nước trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, trừ khi việc báo cáo này là theo yêu cầu của pháp luật và các quy định.
9. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ “Các vấn đề kiểm toán quan trọng” được hiểu: Là các vấn đề mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước là quan trọng nhất của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Các vấn đề kiểm toán quan trọng được lựa chọn từ các vấn đề đã trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định các vấn đề kiểm toán quan trọng

1. Dựa trên các vấn đề đã trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước xác định những vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước cần dành sự quan tâm đáng kể trong quá trình thực hiện kiểm toán. Khi thực hiện việc xác định này kiểm toán viên nhà nước cần xem xét:
2. Các khu vực có rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở mức cao, hoặc có rủi ro đáng kể theo CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính);
3. Các xét đoán quan trọng của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các nội dung trong báo cáo tài chính có sử dụng các xét đoán quan trọng của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, bao gồm các ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao;
4. Ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán tài chính do các sự kiện hoặc giao dịch trọng yếu phát sinh trong kỳ.

* Các sự kiện hoặc giao dịch có ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính hoặc cuộc kiểm toán tài chính có thể là các nội dung mà kiểm toán viên nhà nước dành sự quan tâm đáng kể và có thể được xác định là rủi ro đáng kể;
* Các thay đổi trong kinh tế, kế toán, quy định, ngành nghề và các vấn đề khác quan trọng ảnh hưởng đến các giả định hoặc xét đoán của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể cũng ảnh hưởng đến phương pháp, thủ tục kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước và có thể dẫn đến một vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước phải dành sự quan tâm đáng kể.

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định vấn đề nào trong các vấn đề nêu ở Đoạn 08 Chuẩn mực này là quan trọng nhất đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại và do đó được coi là các vấn đề kiểm toán quan trọng. Khi thực hiện việc xác định này kiểm toán viên nhà nước lưu ý:
2. Xem xét lựa chọn một số vấn đề từ các nội dung được trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về các vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
3. Xác định các vấn đề kiểm toán quan trọng trong giới hạn các vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kể cả khi báo cáo tài chính kỳ hiện tại bao gồm báo cáo tài chính so sánh;
4. Việc xem xét các vấn đề được coi là vấn đề kiểm toán quan trọng trong báo cáo kiểm toán kỳ trước có thể hữu ích cho việc kiểm toán viên nhà nước xác định vấn đề đó có tiếp tục là vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại hay không;
5. Các lưu ý khác có thể thích hợp để xác định tầm quan trọng tương đối của một vấn đề được trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và xác định liệu vấn đề đó có phải là vấn đề kiểm toán quan trọng hay không, bao gồm:

* Tầm quan trọng của vấn đề đó đối với hiểu biết về tổng thể báo cáo tài chính của người sử dụng dự kiến, đặc biệt là tính trọng yếu của vấn đề đối với báo cáo tài chính;
* Nội dung của các chính sách kế toán cơ bản liên quan tới vấn đề đó hoặc tính phức tạp hoặc tính chủ quan trong việc lựa chọn chính sách kế toán thích hợp của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;
* Bản chất và tính trọng yếu (xét cả về định tính và định lượng) của các sai sót đã được điều chỉnh và các sai sót không được điều chỉnh được tổng hợp lại do gian lận hoặc nhầm lẫn liên quan đến vấn đề đó (nếu có);
* Các kỹ năng và hiểu biết cần thiết của kiểm toán viên nhà nước khi áp dụng các thủ tục kiểm toán để xử lý vấn đề đó hoặc khi đánh giá kết quả của các thủ tục này (nếu có);
* Bản chất và mức độ khó khăn khi áp dụng các thủ tục kiểm toán, khi đánh giá kết quả của các thủ tục này và khi thu thập bằng chứng phù hợp và tin cậy để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán;
* Mức độ nghiêm trọng của bất kỳ khiếm khuyết trong kiểm soát nào đã được xác định liên quan đến vấn đề đó…

1. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định những vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Số lượng các vấn đề kiểm toán quan trọng trong báo cáo kiểm toán có thể bị ảnh hưởng bởi quy mô và tính phức tạp của đơn vị được kiểm toán, bản chất hoạt động và môi trường của đơn vị, thực tế và hoàn cảnh của cuộc kiểm toán.

Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng

1. Kiểm toán viên nhà nước cần mô tả vấn đề kiểm toán quan trọng, sử dụng tiêu đề phụ thích hợp, trong một mục riêng của báo cáo kiểm toán có tiêu đề “Vấn đề kiểm toán quan trọng”, trừ trường hợp quy định tại Đoạn 13 hoặc Đoạn 14 Chuẩn mực này. Nội dung trong mục này của báo cáo kiểm toán cần trình bày:
2. Các vấn đề kiểm toán quan trọng là các vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước;
3. Các vấn đề này được xử lý trong phạm vi của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính trên phương diện tổng thể và khi hình thành ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước đối với báo cáo tài chính và kiểm toán viên nhà nước không cung cấp ý kiến riêng rẽ về các vấn đề này cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

*Các vấn đề kiểm toán quan trọng không thay thế cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần*

1. Kiểm toán viên nhà nước không được trình bày một vấn đề trong mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng” trong báo cáo kiểm toán khi vấn đề đó dẫn đến việc phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo quy định của CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính).

*Mô tả vấn đề kiểm toán quan trọng*

1. Việc mô tả từng vấn đề kiểm toán quan trọng trong mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng” trong báo cáo kiểm toán bao gồm việc tham chiếu đến thuyết minh liên quan (nếu có) trong báo cáo tài chính và chỉ ra:
2. Tại sao vấn đề đó lại được coi là một trong các vấn đề quan trọng nhất của cuộc kiểm toán;
3. Vấn đề đó đã được xử lý như thế nào trong cuộc kiểm toán.

*Các trường hợp mà một vấn đề được xác định là vấn đề kiểm toán quan trọng nhưng không được trình bày trong báo cáo kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần mô tả vấn đề kiểm toán quan trọng trong báo cáo kiểm toán trừ khi:
2. Pháp luật và các quy định không cho phép công bố rộng rãi về vấn đề đó; hoặc
3. Trong một số tình huống rất hãn hữu, kiểm toán viên nhà nước cân nhắc việc trình bày những vấn đề trong báo cáo kiểm toán gây ảnh hưởng bất lợi đến lợi ích của công chúng. Trường hợp này không được áp dụng nếu đơn vị được kiểm toán đã công bố rộng rãi thông tin về vấn đề này.

*Mối quan hệ giữa việc mô tả các vấn đề kiểm toán quan trọng và các nội dung khác trong báo cáo kiểm toán*

1. Một vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan tới các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán, về bản chất là các vấn đề kiểm toán quan trọng. Tuy nhiên, trong những trường hợp này, các vấn đề đó không được mô tả ở mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng” trong báo cáo kiểm toán và các quy định tại Đoạn 12 và Đoạn 13 Chuẩn mực này không được áp dụng. Thay vào đó, kiểm toán viên nhà nước cần:
2. Báo cáo các vấn đề này theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan;
3. Bổ sung tham chiếu tới đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ (trái ngược)” hoặc mục “Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan tới hoạt động liên tục” trong mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng”.

*Trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán:
2. Những vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước đã xác định là các vấn đề kiểm toán quan trọng; hoặc
3. Kiểm toán viên nhà nước xác định không có vấn đề kiểm toán quan trọng để trình bày trong báo cáo kiểm toán tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến việc trình bày vấn đề quan trọng của cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2705

Ý KIẾN KIỂM TOÁN KHÔNG PHẢI Ý KIẾN CHẤP NHẬN

TOÀN PHẦN TRONG BÁO CÁO KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong quá trình kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán tài chính trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
2. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần: “Ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Ý kiến kiểm toán trái ngược” và “Từ chối đưa ra ý kiến”.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, thuật ngữ “Lan tỏa” được hiểu: Là một thuật ngữ được sử dụng trong điều kiện có sai sót để mô tả những ảnh hưởng của sai sót đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, hoặc mô tả những ảnh hưởng có thể có của sai sót chưa được phát hiện (nếu có) đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính do kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ảnh hưởng lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính là những ảnh hưởng mà theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước:
2. Những ảnh hưởng này không chỉ giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;
3. Kể cả chỉ ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, một số tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, những ảnh hưởng này vẫn đại diện hoặc có thể đại diện cho một phần quan trọng của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính; hoặc
4. Những ảnh hưởng này trong trường hợp liên quan đến các thuyết minh là vấn đề căn bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các trường hợp kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

1. Kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính một cách rõ ràng, phù hợp trong báo cáo kiểm toán khi:
2. Dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước xác định là tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc
3. Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác định rằng tổng thể báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không còn sai sót trọng yếu.
4. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem đã đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, xét trên phương diện tổng thể có còn chứa đựng sai sót trọng yếu hay không. Đánh giá này cũng bao gồm cả việc đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về những sai sót chưa được điều chỉnh (nếu có) trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính. Một sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính có thể phát sinh liên quan đến:
5. Tính thích hợp của các chính sách kế toán được lựa chọn:

* Các chính sách kế toán được lựa chọn không nhất quán với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng;
* Báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mô tả không đúng một chính sách kế toán liên quan đến một khoản mục trọng yếu;
* Báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không trình bày các giao dịch và sự kiện quan trọng nhằm đạt được sự trình bày hợp lý;
* Báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không tuân thủ các quy định về ghi chép kế toán và các thuyết minh đối với các thay đổi về chính sách kế toán.

1. Việc áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn:

* Đơn vị được kiểm toán không áp dụng các chính sách kế toán được lựa chọn một cách nhất quán với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính, kể cả việc không nhất quán giữa các kỳ kế toán hoặc giữa các giao dịch và sự kiện;
* Do cách thức áp dụng các chính sách kế toán đã lựa chọn (như sai sót không có chủ ý khi áp dụng).

1. Tính thích hợp hoặc tính đầy đủ của các thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính:

* Báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không có đủ tất cả các thuyết minh; các thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không được trình bày theo quy định;
* Báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính không cung cấp các thuyết minh bổ sung cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý ngoài các thuyết minh đã được quy định cụ thể của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

1. Việc kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (cũng được coi là giới hạn của phạm vi kiểm toán) có thể phát sinh từ:
2. Các tình huống ngoài sự kiểm soát của đơn vị được kiểm toán như: Sổ kế toán, tài liệu kế toán của đơn vị đã bị hư hỏng không thể phục hồi hoặc sổ kế toán, tài liệu kế toán đã bị các cơ quan có thẩm quyền tạm giữ…;
3. Các tình huống liên quan đến nội dung hoặc thời gian thực hiện công việc kiểm toán, ví dụ:

* Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá xem phương pháp kế toán đơn vị được kiểm toán áp dụng có phù hợp hay không;
* Không thể chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho do thời điểm kiểm toán diễn ra sau ngày đơn vị được kiểm toán thực hiện kiểm kê;
* Xác định rằng chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản là không đầy đủ nhưng các kiểm soát của đơn vị được kiểm toán lại không hữu hiệu;
* Các thảm họa thiên tai và các thay đổi bất thường.

1. Việc không thể thực hiện được một thủ tục kiểm toán cụ thể nào đó không tạo nên giới hạn của phạm vi kiểm toán nếu như kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp bằng cách thực hiện thủ tục thay thế. Nếu không thể thực hiện được thủ tục kiểm toán thay thế, kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng các quy định tại Đoạn 11 (ii) và Đoạn 13 Chuẩn mực này.

Xác định dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

1. 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:
2. Bản chất của vấn đề dẫn đến việc kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính có sai sót trọng yếu, hoặc báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính có thể có sai sót trọng yếu trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp;
3. Xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về ảnh hưởng lan tỏa hoặc những ảnh hưởng có thể có của vấn đề nêu tại mục (i) Đoạn này đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính. Bảng dưới đây minh họa cách xét đoán của kiểm toán viên nhà nước về bản chất của vấn đề dẫn tới việc kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và tính chất lan tỏa của các ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề đó đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính cũng như tác động của vấn đề đến loại ý kiến kiểm toán được đưa ra.

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

*Ý kiến kiểm toán ngoại trừ*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trình bày “Ý kiến kiểm toán ngoại trừ” khi:
2. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước xác định là các sai sót (xét riêng lẻ hay tổng hợp lại) có ảnh hưởng trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính; hoặc
3. Không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán nhưng kiểm toán viên nhà nước xác định những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu nhưng không lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

*Ý kiến kiểm toán trái ngược*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trình bày “Ý kiến kiểm toán trái ngược” khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước xác định là các sai sót (xét riêng lẻ hay tổng hợp lại) có ảnh hưởng trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

*Từ chối đưa ra ý kiến*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần trình bày “Từ chối đưa ra ý kiến” khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước xác định những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và lan tỏa đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính.

*Những vấn đề khác cần xem xét liên quan đến ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến*

1. Khi thấy cần đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính cho mục đích chung, báo cáo kiểm toán không được trình bày đồng thời ý kiến kiểm toán dạng chấp nhận toàn phần đối với một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc đối với một hoặc một số yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính được lập theo cùng khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính cho mục đích chung. Những quy định đưa ra ý kiến kiểm toán riêng biệt theo quy định tại CMKTNN 2805 (Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính).

Hình thức và nội dung báo cáo kiểm toán khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần

*Đoạn mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần*

1. Khi kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính ngoài những yếu tố cụ thể phải trình bày theo quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước phải trình bày trong báo cáo kiểm toán một đoạn mô tả rõ về “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến” một cách thích hợp.
2. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính liên quan đến những số liệu cụ thể của báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính (kể cả những thuyết minh mang tính định lượng), kiểm toán viên nhà nước phải mô tả và định lượng ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót đó trong phần mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, trừ khi điều đó là không thể thực hiện được. Nếu không thể định lượng được ảnh hưởng về mặt tài chính của sai sót, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày điều này trong phần mô tả cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
3. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính liên quan đến các thuyết minh bằng lời trên báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần giải thích rõ thuyết minh đó bị sai sót như thế nào trong phần mô tả về cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
4. Nếu có một sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính liên quan đến việc không thuyết minh thông tin cần phải được thuyết minh, kiểm toán viên nhà nước cần:
5. Thảo luận về việc không thuyết minh thông tin với đơn vị được kiểm toán;
6. Mô tả tính chất của thông tin bị bỏ sót trong đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần;
7. Trình bày thông tin bị bỏ sót, trừ khi không thể thực hiện được và nếu kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về thông tin bị bỏ sót, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày thông tin bỏ sót trong báo cáo kiểm toán.
8. Nếu việc đưa raý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là do kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày lý do của việc không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán trong đoạn mô tả về cơ sở của ý kiến kiểm toán.
9. Kể cả trường hợp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải mô tả trong đoạn mô tả về cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là dạng ý kiến chấp nhận toàn phần về lý do của bất kỳ vấn đề nào khác mà kiểm toán viên nhà nước nhận thấy cần phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và những ảnh hưởng của vấn đề đó đến báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được kiểm toán.
10. Khi kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên nhà nước phải sửa đoạn mô tả về cơ sở của ý kiến kiểm toán việc liệu kiểm toán viên nhà nước đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc ý kiến kiểm toán trái ngược đó.

*Đoạn ý kiến kiểm toán*

1. Trong báo cáo kiểm toán phải trình bày rõ trong mục ý kiến kiểm toán là “Ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, “Ý kiến kiểm toán trái ngược” hoặc “Từ chối đưa ra ý kiến” cho phù hợp trong trường hợp ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
2. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ do có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán: *“Ngoại trừ ảnh hưởng của các vấn đề nêu trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ”, báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về trình bày hợp lý) hoặc báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đã được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ)”.*

Khi đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng cụm từ *“ngoại trừ những ảnh hưởng có thể có của những vấn đề...”* trong đoạn ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

1. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ trong đoạn ý kiến kiểm toán*:“Do mức độ nghiêm trọng của những vấn đề mô tả trong đoạn “Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược”, báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính đã phản ánh không trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, không phù hợp với [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về trình bày hợp lý) hoặc báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được lập, xét trên các khía cạnh trọng yếu đã không tuân thủ [khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng] (nếu báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính được lập theo khuôn khổ về tuân thủ)”.*
2. Khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải nêu trong đoạn ý kiến kiểm toán là: *“Do mức độ nghiêm trọng của vấn đề mô tả trong đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán và do đó kiểm toán viên nhà nước không đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính”.*

*Mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi từ chối đưa ra ý kiến*

1. Khi từ chối đưa ra ý kiến do không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, kiểm toán viên nhà nước cũng cần sửa đoạn mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước và mô tả phạm vi kiểm toán như sau: “*Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính trên cơ sở thực hiện kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên, do những vấn đề mô tả tại đoạn “Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến”, kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán*”.

*Những lưu ý khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến ​​về báo cáo tài chính, thông tin tài chính*

1. Khi kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, thông tin tài chính, báo cáo kiểm toán không được trình bày mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng” theo quy định tại CMKTNN 2701 (Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán) hoặc mục “Các thông tin khác” theo CMKTNN 2720 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán), trừ khi pháp luật và các quy định khác yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải thông báo các vấn đề kiểm toán quan trọng hoặc các thông tin khác trên báo cáo kiểm toán.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

1. Khi dự định sẽ đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trên báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thêm thông tin và những giải trình bổ sung (nếu có) để ý kiến kiểm toán được phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về những vấn đề liên quan đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2706

ĐOẠN “VẤN ĐỀ CẦN NHẤN MẠNH” VÀ “VẤN ĐỀ KHÁC”

TRONG BÁO CÁO KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2706 (Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc đưa ra các thông tin bổ sung trong báo cáo kiểm toán tài chính khi kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải:

(i) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà các vấn đề này quan trọng tới mức là cơ bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính; hoặc

(ii) Thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với các vấn đề khác ngoài các vấn đề được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà các vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán tài chính, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán.

1. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:

(i) Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”: Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, vấn đề này quan trọng tới mức là cơ bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;

(ii) Đoạn “Vấn đề khác”: Là đoạn trong báo cáo kiểm toán đề cập đến vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, vấn đề khác đó là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán tài chính, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán tài chính.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán

1. Theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước thấy cần phải thu hút sự chú ý của người sử dụng đối với một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính mà vấn đề này quan trọng tới mức là cơ bản để người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán và lưu ý:
   1. Vấn đề cần nhấn mạnh không phải là lý do dẫn đến việc kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính);
   2. Vấn đề cần nhấn mạnh không được xác định là vấn đề kiểm toán quan trọng được trình bày trong báo cáo kiểm toán theo CMKTNN 2701 (Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán).

Tuy nhiên, việc sử dụng rộng rãi đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” sẽ làm giảm tính hữu hiệu của việc trao đổi vấn đề đó.

1. Một số trường hợp kiểm toán viên nhà nước có thể thấy cần phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” bao gồm:
   1. Sự không chắc chắn liên quan tới kết quả trong tương lai của các vụ kiện tụng hoặc các quyết định của cơ quan quản lý;
   2. Sự kiện quan trọng phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán phát sinh từ ngày lập báo cáo tài chính đến ngày lập báo cáo kiểm toán;
   3. Việc áp dụng một chuẩn mực kế toán mới trước ngày có hiệu lực (nếu được phép) mà việc áp dụng đó có ảnh hưởng lan tỏa đối vớibáo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính;
   4. Một biến cố lớn đã ảnh hưởng hoặc tiếp tục có ảnh hưởng đáng kể đến tình hình tài chính của đơn vị.
2. Khi trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần:
   1. Trình bày thành đoạn trong một mục riêng biệt trên báo cáo kiểm toán với tiêu đề “Vấn đề cần nhấn mạnh”. Vị trí của đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào nội dung của thông tin cần trình bày và xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tầm quan trọng tương đối của thông tin đó đối với người sử dụng dự kiến so với các yếu tố khác được yêu cầu phải báo cáo theo CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

* Khi đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” liên quan đến khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng bao gồm cả trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính theo yêu cầu của pháp luật và các quy định là không thể chấp nhận nhưng đơn vị được kiểm toán vẫn phải áp dụng vì đó là yêu cầu bắt buộc của pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét cần đặt đoạn này ngay sau mục “Cơ sở của ý kiến kiểm toán” để cung cấp bối cảnh phù hợp với ý kiến của kiểm toán viên nhà nước;
* Khi báo cáo kiểm toán có trình bày mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng”, dựa trên xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tầm quan trọng tương đối của thông tin có trong đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” có thể được trình bày ngay trước hoặc ngay sau mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng”. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể bổ sung nội dung cụ thể vào sau tiêu đề “Vấn đề cần nhấn mạnh” như “Vấn đề cần nhấn mạnh - Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán” để phân biệt đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” với các vấn đề cụ thể được mô tả trong mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng”.
  1. Thể hiện sự tham chiếu rõ ràng đến vấn đề được nhấn mạnh và đến các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có mô tả đầy đủ về vấn đề đó. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” chỉ được đề cập đến các thông tin đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính;
  2. Thể hiện là ý kiến của kiểm toán viên nhà nước không bị thay đổi do ảnh hưởng của vấn đề được nhấn mạnh đó. Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” không thay thế cho:
* Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo CMKTNN 2705 (Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính) do yêu cầu thực tế của cuộc kiểm toán cụ thể;
* Các thuyết minh mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trình bày trong báo cáo tài chính theo yêu cầu của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hoặc khi các thuyết minh đó là cần thiết để đạt được sự trình bày hợp lý; hoặc
* Việc lập báo cáo theo quy định tại CMKTNN 2570 (Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính) khi tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán.

Đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán

1. Theo xét đoán chuyên môn, nếu kiểm toán viên nhà nước thấy cần phải trao đổi về một vấn đề khác ngoài các vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính là thích hợp để người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán để thể hiện:
   1. Pháp luật và các quy định không cấm việc này;
   2. Khi áp dụng CMKTNN 2701 (Trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng của cuộc kiểm toán trong báo cáo kiểm toán), vấn đề khác không được xác định là vấn đề kiểm toán quan trọng được trình bày trong báo cáo kiểm toán.
2. Trường hợp báo cáo tài chính được lậpcho mục đích đặc biệt do báo cáo kiểm toán được sử dụng cho các đối tượng dự kiến cụ thể theo quy định tại CMKTNN 2800 (Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt), kiểm toán viên nhà nước cần trình bày thêm đoạn “Vấn đề khác”, trong đó nêu rõ là báo cáo kiểm toán chỉ đáp ứng yêu cầu của các đối tượng sử dụng dự kiến và không được cung cấp hoặc cho các bên khác sử dụng.
3. Khi trình bày đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần:
   1. Trình bày thành đoạn trong một mục riêng với tiêu đề “Vấn đề khác” hoặc tiêu đề khác phù hợp. Vị trí của đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán phụ thuộc vào nội dung của thông tin cần trình bày và xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tầm quan trọng tương đối của thông tin đó đối với người sử dụng dự kiến so với các yếu tố khác được yêu cầu phải báo cáo theo CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

* Khi báo cáo kiểm toán có trình bày mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng” và đoạn “Vấn đề khác” cũng được coi là cần thiết, kiểm toán viên nhà nước có thể thêm nội dung vào sau tiêu đề “Vấn đề khác” như “Vấn đề khác - Phạm vi kiểm toán” để phân biệt đoạn “Vấn đề khác” với các vấn đề cụ thể được mô tả trong mục “Vấn đề kiểm toán quan trọng”;
* Khi liên quan đến tất cả các trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc hiểu biết của người sử dụng về báo cáo kiểm toán, đoạn “Vấn đề khác” có thể được trình bày thành một mục riêng.
  1. Nội dung đoạn “Vấn đề khác” cần thể hiện rõ là vấn đề đó không bắt buộc phải trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Đoạn “Vấn đề khác” không được bao gồm các thông tin mà kiểm toán viên nhà nước không được phép nêu theo yêu cầu của pháp luật và các quy định hoặc các chuẩn mực nghề nghiệp. Đoạn “Vấn đề khác” cũng không bao gồm các thông tin mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán phải cung cấp theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

1. Khi kiểm toán viên nhà nước dự định trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thêm thông tin (nếu có) và giúp đơn vị được kiểm toán hiểu được bản chất của các vấn đề cụ thể mà kiểm toán viên nhà nước dự định sẽ làm nổi bật trong báo cáo kiểm toán. Việc trao đổi với đơn vị được kiểm toán được thực hiện theo quy định tại CMKTNN 2260 (Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2710

THÔNG TIN SO SÁNH - DỮ LIỆU TƯƠNG ỨNG

VÀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH SO SÁNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2710 (Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan tới các thông tin so sánh nhằm:
2. Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thông tin so sánh trong báo cáo tài chính đã được trình bày (xét trên các khía cạnh trọng yếu) theo quy định về thông tin so sánh trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay chưa;
3. Lập báo cáo kiểm toán phù hợp với trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước.
4. Khi thực hiện kiểm toán có liên quan tới các thông tin so sánh kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng các quy định tại CMKTNN 2510 (Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính) liên quan đến số dư đầu kỳ kế toán khi báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước kỳ trước kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Thông tin so sánh: Là các số liệu và thuyết minh của một hay nhiều kỳ trước được trình bày trong báo cáo tài chính theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Hai phương pháp tiếp cận khác nhau liên quan đến thông tin so sánh là: Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh;
3. Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày như một phần không thể tách rời của báo cáo tài chính kỳ hiện tại và phải được xem xét trong mối liên hệ với các số liệu và thuyết minh liên quan đến kỳ hiện tại (gọi là “dữ liệu kỳ hiện tại”). Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh tương ứng phụ thuộc vào mức độ liên quan đến dữ liệu kỳ hiện tại;
4. Thông tin so sánh *-* Báo cáo tài chính so sánh: Là thông tin so sánh mà trong đó các số liệu và thuyết minh của kỳ trước được trình bày nhằm mục đích so sánh với báo cáo tài chính của kỳ hiện tạimà không nhất thiết là một phần của báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Mức độ chi tiết của các thông tin được trình bày trong các số liệu và thuyết minh của báo cáo tài chính so sánh này phải tương ứng với mức độ chi tiết của các thông tin trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
5. Trong Chuẩn mực này, cụm từ “kỳ trước” có trường hợp được hiểu là “các kỳ trước” khi thông tin so sánh bao gồm số liệu và thuyết minh của nhiều hơn một kỳ kế toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Nội dung của thông tin so sánh

1. Nội dung của các thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán phụ thuộc vào các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Khi tiến hành kiểm toán, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước với các loại thông tin có sự khác biệt, cụ thể:
2. Đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên nhà nước chỉ phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính kỳ hiện tại;
3. Đối với báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, thông tin tài chính của từng kỳ kế toán được trình bày trong báo cáo tài chính.

Thủ tục kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem báo cáo tài chính có bao gồm các thông tin so sánh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và các thông tin đó có được phân loại phù hợp. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá:
2. Thông tin so sánh có nhất quán với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ trước hay đã được trình bày lại (nếu thích hợp);
3. Chính sách kế toán được phản ánh trong thông tin so sánh có nhất quán với chính sách kế toán được áp dụng trong kỳ hiện tại hoặc nếu có thay đổi trong chính sách kế toán thì những thay đổi đó đã được hạch toán, trình bày và thuyết minh đầy đủ, thích hợp hay chưa.
4. Khi thực hiện cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy có thể có sai sót trọng yếu trong thông tin so sánh, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết cho từng trường hợp cụ thể để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem sai sót trọng yếu còn tồn tại trong báo cáo tài chính hay không. Nếu kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán báo cáo tài chính kỳ trước thì phải tuân thủ các quy định tại CMKTNN 2560 (Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán). Nếu báo cáo tài chính kỳ trước được sửa đổi, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại có phù hợp với báo cáo tài chính được sửa đổi hay không.
5. Theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính), kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về các kỳ được đề cập trong ý kiến kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần thu thập giải trình bằng văn bản liên quan đến bất kỳ vấn đề nào được trình bày lại nhằm sửa chữa sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước có ảnh hưởng tới thông tin so sánh trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Báo cáo kiểm toán

*Dữ liệu tương ứng*

1. Khi báo cáo tài chính có thông tin so sánh được trình bày theo phương pháp dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên nhà nước không cần đề cập đến ý kiến về các dữ liệu tương ứng này mà chỉ phải đưa ý kiến về tổng thể báo cáo tài chính kỳ hiện tại, trong đó có dữ liệu tương ứng (trừ các trường hợp theo quy định tại Đoạn 11, Đoạn 12 và Đoạn 14 Chuẩn mực này).
2. Nếu báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước đã phát hành có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, từ chối đưa ra ý kiến hoặc ý kiến trái ngược và các vấn đề dẫn tới ý kiến kiểm toán đó chưa được xử lý, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Trong phần mô tả về cơ sở của ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày theo một trong hai cách sau:
3. Đề cập đến dữ liệu kỳ hiện tại và cả dữ liệu tương ứng khi mô tả vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, nếu ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của vấn đề được mô tả là trọng yếu đối với dữ liệu của kỳ hiện tại; hoặc
4. Giải thích rằng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần do ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng có thể có của những vấn đề chưa được xử lý đối với tính có thể so sánh của dữ liệu tương ứng với số liệu của kỳ hiện tại.
5. Nếu kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính kỳ trước, trong khi báo cáo kiểm toán đã phát hành về báo cáo tài chính kỳ trước lại có ý kiến chấp nhận toàn phần và báo cáo tài chính chưa trình bày lại các dữ liệu tương ứng cho phù hợp hay chưa đưa ra các thuyết minh thích hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ hoặc trái ngược trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại do có sai sót trọng yếu trongcác dữ liệu tương ứng của báo cáo tài chính. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước có sai sót nhưng chưa được sửa chữa và báo cáo kiểm toán chưa kiến nghị điều chỉnh, nếu dữ liệu tương ứng đã được trình bày lại một cách hợp lý hoặc đã có các thuyết minh phù hợp trong báo cáo tài chính kỳ hiện tại thì báo cáo kiểm toán kỳ hiện tại có thể có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” để mô tả rõ tình huống và đề cập đến các thuyết minh trong báo cáo tài chính đã mô tả về những vấn đề đó (nếu cần thiết).

*Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán*

1. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước quyết định thực hiện dẫn chiếu báo cáo của kiểm toán viên nhà nước kỳ trước về những dữ liệu tương ứng thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán:
2. Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán;
3. Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;
4. Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước.

*Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán*

1. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về dữ liệu tương ứng (báo cáo tài chính kỳ trước) chưa được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại CMKTNN 2510 (Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính), việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

*Báo cáo tài chính so sánh*

1. Nếu báo cáo tài chính so sánh được trình bày nhiều kỳ thì kiểm toán viên nhà nước cần đề cập đến từng kỳ có báo cáo tài chính so sánh đã được kiểm toán. Do báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính so sánh áp dụng cho báo cáo tài chính của từng kỳ được trình bày, kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ, dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến hay đưa thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” về báo cáo tài chính của một hay nhiều kỳ, trong khi đưa ra ý kiến kiểm toán dạng khác về báo cáo tài chính của một kỳ khác.
2. Khi đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán kỳ hiện tại, nếu ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính kỳ trước có sự khác biệt so với ý kiến kiểm toán viên nhà nước đã đưa ra trước đó, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” về lý do chi tiết của sự khác biệt theo quy định tại CMKTNN 2706 (Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán tài chính).

*Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán*

1. Trường hợp báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán, ngoài việc đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ hiện tại, kiểm toán viên nhà nước cần trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán:
2. Báo cáo tài chính kỳ trước do kiểm toán viên nhà nước đã kiểm toán;
3. Dạng ý kiến kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước kỳ trước đã đưa ra và nếu ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì nêu rõ nguyên nhân dẫn đến ý kiến kiểm toán đó;
4. Ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước.
5. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến báo cáo tài chính kỳ trước nhưng kiểm toán viên nhà nước kỳ trước không phát hiện ra và không đề cập trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính kỳ trước, kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi, làm rõ về sai sót này với đơn vị được kiểm toán để đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp về báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

*Báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán*

1. Nếu báo cáo tài chính kỳ trước không được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ tại đoạn “Vấn đề khác” rằng báo cáo tài chính so sánh (báo cáo tài chính kỳ trước) đã không được kiểm toán. Tuy nhiên, theo quy định tại CMKTNN 2510 (Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính), việc trình bày như vậy không làm giảm trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh rằng số dư đầu kỳ không chứa đựng sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính kỳ hiện tại.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh trong cuộc kiểm toán tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2720

TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC

ĐỐI VỚI THÔNG TIN KHÁC TRONG TÀI LIỆU

CÓ BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐÃ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2720 (Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:
2. Xem xét liệu có điểm không nhất quán trọng yếu giữa các thông tin khác và báo cáo tài chính không;
3. Xem xét liệu có điểm không nhất quán trọng yếu giữa thông tin khác và những hiểu biết mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập trong cuộc kiểm toán không;
4. Xử lý phù hợp khi kiểm toán viên nhà nước phát hiện ra có thể tồn tại các điểm không nhất quán trọng yếu hoặc khi kiểm toán viên nhà nước nhận thấy thông tin khác có thể bị sai sót trọng yếu;
5. Lập báo cáo kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này.
6. Chuẩn mực này yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải xem xét thông tin khác, bởi vì thông tin khác khi có những điểm không nhất quán trọng yếu so với báo cáo tài chính hoặc hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước thu thập được trong quá trình kiểm toán cho thấy có sai sót trọng yếu tồn tại trong báo cáo tài chính hoặc trong thông tin khác và do đó có thể làm giảm độ tin cậy của báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán.
7. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Báo cáo thường niên: Là một tài liệu hoặc tập hợp các tài liệu do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán lập, thường theo chu kỳ hàng năm nhằm mục đích cung cấp thông tin về hoạt động, kết quả cũng như tình hình tài chính của đơn vị được nêu trong báo cáo tài chính. Báo cáo thường niên thường đi kèm với báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán;
3. Sai sót của thông tin khác: Là sai sót khi thông tin khác được trình bày sai hoặc gây hiểu nhầm (bao gồm cả việc bỏ sót hoặc che đậy thông tin cần thiết để hiểu được đúng đắn về một vấn đề được thuyết minh trong các thông tin khác);
4. Thông tin khác: Là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính (ngoài báo cáo tài chính) theo quy định của pháp luật hoặc thông lệ, được trình bày trong tài liệu được cung cấp cùng báo cáo tài chính, như: Các khoản mục trong bản tóm tắt các kết quả tài chính chủ yếu; thông tin về thanh khoản và nguồn vốn; chỉ tiêu vốn đầu tư theo khu vực địa lý hay lĩnh vực kinh doanh; các khoản mục đặc biệt, như chuyển nhượng tài sản, khoản dự phòng cho các tranh chấp pháp lý; các đo lường và chỉ số tài chính, như tỷ suất lợi nhuận gộp, tỷ lệ thu nhập trên vốn sử dụng, lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu…

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Thu thập các thông tin khác

1. Kiểm toán viên nhà nước cần:
2. Xác định, thông qua trao đổi với đơn vị được kiểm toán, các tài liệu cấu thành báo cáo thường niên, cách thức và thời gian mà đơn vị dự kiến phát hành các tài liệu đó;
3. Trao đổi với đơn vị được kiểm toán để thu thập kịp thời các tài liệu bao gồm báo cáo thường niên (nếu có) trước ngày lập báo cáo kiểm toán;
4. Nếu không thể thu thập được một số hoặc toàn bộ tài liệu cấu thành báo cáo thường niên trước ngày lập báo cáo kiểm toán, yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp giải trình bằng văn bản về việc sẽ cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước bản chính thức của tài liệu khi hoàn thành và trước khi đơn vị phát hành các tài liệu này, để kiểm toán viên nhà nước có thể hoàn thành thủ tục theo yêu cầu của Chuẩn mực này.

Nghiên cứu và xem xét các thông tin khác

1. Kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu các thông tin khác và đồng thời cần:
2. Xem xét liệu có điểm không nhất quán trọng yếu giữa thông tin khác và báo cáo tài chính hay không. Cơ sở cho việc xem xét này là kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sự nhất quán của các thông tin, phải so sánh số liệu hoặc các nội dung khác được lựa chọn trong thông tin khác với số liệu hoặc các nội dung đó trong báo cáo tài chính;
3. Xem xét liệu có điểm không nhất quán trọng yếu giữa thông tin khác và các hiểu biết mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được trong cuộc kiểm toán, dựa trên bằng chứng kiểm toán đã thu thập và quá trình hình thành ý kiến kiểm toán trong cuộc kiểm toán hay không.
4. Khi nghiên cứu các thông tin khác, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì cảnh giác về các dấu hiệu cho thấy các thông tin khác không liên quan đến báo cáo tài chính hoặc hiểu biết mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập trong cuộc kiểm toán có thể bị sai sót trọng yếu.

Xử lý khi điểm không nhất quán trọng yếu có thể tồn tại hoặc thông tin khác có thể bị sai sót trọng yếu

1. Trường hợp kiểm toán viên nhà nước xác định tồn tại điểm không nhất quán trọng yếu (hoặc nhận thấy thông tin khác bị sai sót trọng yếu), kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi vấn đề đó với đơn vị được kiểm toán và thực hiện các thủ tục khác (nếu cần) để xác định:
2. Có tồn tại sai sót trọng yếu về thông tin khác hay không;
3. Có tồn tại sai sót trọng yếu về báo cáo tài chính hay không; hoặc
4. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị có cần được cập nhật hay không.

Xử lý khi kiểm toán viên nhà nước xác định thông tin khác có sai sót trọng yếu

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng thông tin khác có tồn tại sai sót trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán điều chỉnh thông tin khác.
2. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng sai sót trọng yếu tồn tại trong thông tin khác được thu thập trước ngày lập báo cáo kiểm toán và thông tin khác vẫn không được điều chỉnh sau khi đã trao đổi với đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán và trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về cách thức kiểm toán viên nhà nước dự định để xử lý sai sót trọng yếu trên báo cáo kiểm toán; hoặc kiểm toán viên nhà nước có thể đề nghị cơ quan có thẩm quyền cung cấp chi tiết về vấn đề này hoặc có thể thực hiện các biện pháp phù hợp khác.
3. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng sai sót trọng yếu tồn tại trong thông tin khác được thu thập sau ngày lập báo cáo kiểm toán:
4. Nếu thông tin khác được điều chỉnh, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét việc điều chỉnh đã được thực hiện đầy đủ theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước hay chưa và có thể bao gồm xem xét các bước mà đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để trao đổi với những cá nhân, đơn vị nhận thông tin khác đã phát hành trước đó để thông báo về việc sửa đổi;
5. Nếu thông tin khác không được điều chỉnh, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các biện pháp phù hợp có cân nhắc tới quyền và nghĩa vụ của kiểm toán viên nhà nước để lưu ý những người sử dụng báo cáo kiểm toán hoặc có thể gửi báo cáo đến cơ quan có thẩm quyền về các sai sót trọng yếu chưa được điều chỉnh.

Xử lý khi báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc cần cập nhật hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán

1. Khi nghiên cứu và xem xét thông tin khác, nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị cần cập nhật, kiểm toán viên nhà nước phải xử lý phù hợp theo quy định tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác.
2. Khi nghiên cứu các thông tin khác, kiểm toán viên nhà nước có thể nhận thấy các thông tin mới có ảnh hưởng đối với:
3. Hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị, khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và theo đó, có thể cho thấy sự cần thiết phải sửa đổi đánh giá rủi ro của kiểm toán viên nhà nước;
4. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc đánh giá ảnh hưởng của các sai sót đã phát hiện trong cuộc kiểm toán và các sai sót không được điều chỉnh (nếu có) đối với báo cáo tài chính;
5. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Báo cáo

1. Báo cáo kiểm toán có thể bao gồm một mục riêng biệt với tiêu đề “Thông tin khác” hoặc một tiêu đề thích hợp nếu khi phát hành báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được một số hoặc tất cả thông tin khác hoặc dự kiến thu thập được thông tin khác.
2. Khi báo cáo kiểm toán cần trình bày một mục về “Thông tin khác” thì nội dung này bao gồm:
3. Nội dung khẳng định rằng đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm đối với thông tin khác;
4. Nội dung nêu rõ về thông tin khác (nếu có) do kiểm toán viên nhà nước thu thập đến trước ngày phát hành báo cáo kiểm toán hoặc dự kiến sẽ thu thập được sau ngày phát hành báo cáo kiểm toán (đối với đơn vị niêm yết);
5. Nội dung mô tả về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến việc nghiên cứu, xem xét và xử lý về thông tin khác theo yêu cầu của Chuẩn mực này; đồng thời khẳng định rằng ý kiến kiểm toán không bao gồm ý kiến về thông tin khác hoặc bất kỳ khẳng định bảo đảm nào về thông tin khác.
6. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu kiểm toán viên nhà nước đề cập đến thông tin khác trong báo cáo kiểm toán với một kết cấu hoặc cách diễn đạt cụ thể, báo cáo kiểm toán sẽ chỉ được coi là tuân thủ chuẩn mực kiểm toán nhà nước khi bao gồm tối thiểu:
7. Việc chỉ rõ thông tin khác được kiểm toán viên nhà nước thu thập cho đến trước ngày lập báo cáo kiểm toán;
8. Một nội dung mô tả trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với thông tin khác;
9. Một nội dung đề cập đến kết quả công việc của kiểm toán viên nhà nước cho mục đích này.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về các thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2800

LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

ĐƯỢC LẬP THEO KHUÔN KHỔ VỀ LẬP VÀ TRÌNH BÀY

BÁO CÁO TÀI CHÍNH CHO MỤC ĐÍCH ĐẶC BIỆT

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2800 (Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các vấn đề cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước xử lý phù hợp đối với các vấn đề cần lưu ý liên quan đến:
   * 1. Điều kiện tiên quyết để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính;
     2. Việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;
     3. Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán.
2. Khi thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy định và hướng dẫn tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan. Chuẩn mực này chỉ quy định và hướng dẫn một số vấn đề cần lưu ý liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.
3. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt như: 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; báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu của các cơ quan, tổ chức hoặc các nhà tài trợ; 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 báo cáo tình hình tài chính theo các quy định của một văn bản thỏa thuận...

Thuật ngữ “báo cáo tài chính” trong Chuẩn mực này có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính đầy đủ cho mục đích đặc biệt. Các quy định trong khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng xác định cách trình bày, cấu trúc và nội dung của báo cáo tài chính và các bộ phận cấu thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ. Thuật ngữ “báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt” bao gồm cả các thuyết minh có liên quan.

1. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: Là khuôn khổ được xây dựng nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính cụ thể của một số đối tượng nhất định. Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể được xây dựng dựa trên một số quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Lưu ý khi xem xét tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính

1. Khi kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị được kiểm toán áp dụng, theo các khía cạnh sau:
2. Mục đích lập báo cáo tài chính;
3. Đối tượng và nhu cầu thông tin tài chính của đối tượng dự kiến sử dụng báo cáo tài chính;
4. Các thủ tục mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng là có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.
5. Trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt bao gồm các chuẩn mực và quy định riêng về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá tính phù hợp của khuôn khổ thông qua việc xem xét:
6. Tính minh bạch trong quy trình xây dựng và ban hành các chuẩn mực và quy định của khuôn khổ;
7. Việc tuân thủ pháp luật và các quy định pháp lý có liên quan trong nội dung các chuẩn mực và quy định của khuôn khổ.
8. Trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt bao gồm các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính theo thỏa thuận, hoặc các hình thức khác, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính phù hợp của khuôn khổ thông qua việc sử dụng xét đoán chuyên môn để xem xét các đặc điểm sau:
   * 1. Tính phù hợp: Thông tin cung cấp trong báo cáo tài chính là phù hợp với đặc điểm của đơn vị được kiểm toán và mục đích của báo cáo tài chính;
     2. Tính đầy đủ: Không bỏ sót các giao dịch và sự kiện, số dư tài khoản và các thuyết minh có thể ảnh hưởng đến các đánh giá dựa trên báo cáo tài chính;
     3. Tính đáng tin cậy: Các thông tin cung cấp trong báo cáo tài chính phải:
        + Thể hiện đúng bản chất kinh tế của các sự kiện và giao dịch;
        + Cho phép đánh giá, đo lường, trình bày và thuyết minh một cách nhất quán.
     4. Tính khách quan: Thông tin trong báo cáo tài chính không bị thiên lệch;
     5. Tính có thể hiểu được: Thông tin trong báo cáo tài chính bảo đảm rõ ràng, chi tiết và không gây ra các cách hiểu khác nhau một cách đáng kể.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

1. Khi lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước cần:
2. Tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp, bảo đảm tính độc lập và tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan đến cuộc kiểm toán;
3. Xác định các yêu cầu về những vấn đề cần lưu ý khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước liên quan vào hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.
4. Để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần hiểu rõ đối tượng sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính và mục đích sử dụng thông tin của các đối tượng đó. Khi xét đoán về các vấn đề trọng yếu đối với người sử dụng báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải xét đoán dựa trên việc xem xét các nhu cầu thông tin tài chính của đối tượng cụ thể dự kiến sử dụng báo cáo tài chính.
5. Khi tìm hiểu về chính sách kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng trong trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về những diễn giải quan trọng của các thỏa thuận liên quan đến việc lập báo cáo tài chính.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

1. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước áp dụng theo quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý đến các vấn đề về hoạt động liên tục, các vấn đề kiểm toán quan trọng, thông tin khác được trình bày trong báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt của một báo cáo tài chính.
2. Trường hợp báo cáo tài chính được lập và trình bày theo các điều khoản của thỏa thuận cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ của việc tham chiếu hoặc mô tả trong báo cáo tài chính về từng diễn giải quan trọng của các điều khoản thỏa thuận liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
3. Khi lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý:
4. Báo cáo kiểm toán phải mô tả mục đích của việc lập báo cáo tài chính và nếu cần, phải mô tả về đối tượng sử dụng báo cáo tài chính dự kiến, hoặc tham chiếu đến phần thuyết minh có các thông tin đó trong báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt;
5. Nếu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán được lựa chọn khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính để lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, báo cáo kiểm toán phải đề cập đến trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc xác định tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng trong hoàn cảnh cụ thể của đơn vị.
6. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt phải bao gồm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nhằm thông báo cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán là báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt và do đó, báo cáo tài chính này có thể không phù hợp cho mục đích khác.
7. Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt có thể là báo cáo tài chính duy nhất mà đơn vị lập ra, do đó báo cáo này có thể được sử dụng cho các mục đích ngoài dự kiến ban đầu và có những đối tượng sử dụng khác ngoài những đối tượng dự kiến ban đầu theo khuôn khổ. Trường hợp này, mặc dù báo cáo tài chính có thể được lưu hành rộng rãi nhưng vẫn được coi là báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt. Việc trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” trong báo cáo kiểm toán (như quy định tại Đoạn 15 Chuẩn mực này) sẽ giúp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán tránh hiểu lầm về mục đích lập báo cáo tài chính.
8. Trong một số trường hợp, báo cáo kiểm toán cần phải nêu rõ chỉ được dự kiến cung cấp cho những đối tượng sử dụng cụ thể. Tùy theo pháp luật và các quy định, báo cáo kiểm toán có thể yêu cầu đơn vị được kiểm toán hạn chế lưu hành hoặc sử dụng báo cáo kiểm toán. Trong trường hợp đó, báo cáo kiểm toán có thể trình bày cả đoạn “Vấn đề khác” ngay sau đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2805

LƯU Ý KHI KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH RIÊNG LẺ

VÀ KHI KIỂM TOÁN CÁC YẾU TỐ, TÀI KHOẢN

HOẶC KHOẢN MỤC CỤ THỂ CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2805 (Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán một yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính và tập trung lưu ý các vấn đề liên quan đến:
   * 1. Điều kiện tiên quyết để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính;
     2. Việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;
     3. Hình thành ý kiến và lập báo cáo kiểm toán.
2. Chuẩn mực này không áp dụng cho trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị bộ phận mà việc kiểm toán đó chỉ phục vụ cho mục đích kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp hoặc hợp nhất.
3. Khi thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy định và hướng dẫn tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan. Chuẩn mực này chỉ quy định và hướng dẫn một số vấn đề cần lưu ý liên quan đến tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán.
4. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
2. “Yếu tố của một báo cáo tài chính” hoặc “Yếu tố”: Là một yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục của một báo cáo tài chính;
3. “Báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính”: Là một báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc một yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính bao gồm cả các thuyết minh liên quan kèm theo. Các thuyết minh liên quan thường bao gồm bản tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng và các thông tin giải thích khác liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố của một báo cáo tài chính. Thuật ngữ “báo cáo tài chính” thường có nghĩa là một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng nhưng cũng có thể là một báo cáo tài chính riêng lẻ. Các thông tin thuyết minh bao gồm thông tin giải thích hoặc mô tả theo yêu cầu, được cho phép hoặc được quy định theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên báo cáo tài chính hoặc trong các thuyết minh, hoặc được kết hợp bằng cách tham chiếu chéo.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Lưu ý khi xem xét điều kiện tiên quyết để thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán tài chính

*Áp dụng các chuẩn mực kiểm toán nhà nước*

1. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước liên quan đến cuộc kiểm toán, trừ khi trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan hoặc một số quy định của chuẩn mực đó không phù hợp với cuộc kiểm toán. Trong trường hợp khi kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, một số chuẩn mực kiểm toán quy định công việc kiểm toán phải thực hiện có khi không phù hợp với yếu tố được kiểm toán. Chẳng hạn, mặc dù các quy định tại CMKTNN 2570 (Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính) có thể phù hợp với một cuộc kiểm toán chuyên về các khoản phải thu nhưng việc tuân thủ các quy định tại Chuẩn mực này có thể không khả thi do yêu cầu quá cao. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định không thể thực hiện được cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện một cách tiếp cận khác với phạm vi, nội dung kiểm toán khác để kiểm toán phù hợp.
2. Trường hợp chỉ thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính mà không kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá khả năng thực hiện cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể không thể tuân thủ được các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan (do không kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị…) thì hoạt động kiểm toán cần được điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện cụ thể của cuộc kiểm toán. Chẳng hạn, kiểm toán viên nhà nước không thể tuân thủ các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước do không có đầy đủ các bằng chứng kiểm toán về tổng thể các tài liệu, sổ kế toán hoặc các thông tin kế toán khác mà các bằng chứng này có thể thu thập được nếu thực hiện kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) thì kiểm toán viên nhà nước phải thu thập thêm bằng chứng từ việc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) để chứng thực cho các bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

*Tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính*

1. Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định:
2. Tính phù hợp của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được đơn vị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính;
3. Tính đầy đủ của các thuyết minh khi áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính trong việc giúp người sử dụng có thể hiểu được các thông tin và ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện trọng yếu đối với các thông tin trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc trong yếu tố được kiểm toán.
4. Trong trường hợp khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng được xây dựng dựa trên khuôn khổ về lập và trình bày một bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được ban hành, kiểm toán viên nhà nước cần phải đánh giá khuôn khổ về lập và trình bày bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) có bảo đảm cho việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có đủ thuyết minh thích hợp không.

Lưu ý khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán

1. Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan và áp dụng các chuẩn mực đó phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Về nguyên tắc, trong cuộc kiểm toán yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính), CMKTNN 2550 (Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính) và CMKTNN 2570 (Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính) luôn được coi là có liên quan đến cuộc kiểm toán vì yếu tố được kiểm toán có thể bị sai sót do gian lận, do ảnh hưởng của các nghiệp vụ với các bên liên quan hoặc do việc áp dụng không đúng giả định về tính hoạt động liên tục theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

1. Trong trường hợp cần thiết, các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước áp dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính (đầy đủ) cũng được vận dụng cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Chẳng hạn, các giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) sẽ được thay thế bằng các giải trình bằng văn bản về việc trình bày báo cáo tài chính riêng lẻ hay về yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.
2. Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính đồng thời với cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng bằng chứng kiểm toán thu thập được từ cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho cuộc kiểm toán một báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước vẫn phải lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính nhằm thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính đó.
3. Từng báo cáo tài chính cấu thành nên bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và nhiều yếu tố của các báo cáo tài chính đó, kể cả các thuyết minh liên quan, có liên quan với nhau. Do đó, khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước có thể không xem xét được báo cáo tài chính hay yếu tố đó một cách riêng rẽ với nhau. Trong trường hợp đó, để đạt được mục tiêu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các khoản mục có liên quan với nhau.
4. Mức trọng yếu được xác định đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính có thể thấp hơn mức trọng yếu được xác định đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị được kiểm toán. Điều này sẽ ảnh hưởng đến nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán cũng như ảnh hưởng đến việc đánh giá các sai sót chưa điều chỉnh.

Lưu ý khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán

1. Khi hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải vận dụng các quy định tại CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính) cho phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Lưu ý đến các vấn đề về hoạt động liên tục, các vấn đề kiểm toán quan trọng, thông tin khác được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính.
2. Khi hình thành ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ của các thuyết minh trong báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính giúp người sử dụng hiểu được ảnh hưởng của các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính cũng như hiểu được ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện trọng yếu đối với các thông tin được trình bày trong báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố của một báo cáo tài chính.

*Báo cáo kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính*

1. Trường hợp cuộc kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính được thực hiện kết hợp với cuộc kiểm toán bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, báo cáo kiểm toán phải đưa ra ý kiến kiểm toán riêng đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) và ý kiến riêng đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính. Báo cáo kiểm toán cũng phải thể hiện rõ sự phân biệt giữa ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính với ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ). Nếu chưa bảo đảm phân biệt rõ giữa các ý kiến kiểm toán này thì báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính chưa được phát hành.

*Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ)*

1. Nếu ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, hoặc báo cáo kiểm toán có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác”, kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của các ý kiến hoặc vấn đề đó đến báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của báo cáo tài chính. Nếu thích hợp, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính, hoặc phải trình bày đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán.
2. Trường hợp ý kiến kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần và có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc đoạn “Vấn đề khác” không liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hay yếu tố cụ thể được kiểm toán nhưng kiểm toán viên nhà nước xét thấy rằng cần phải dẫn chiếu vấn đề nói trên để giúp người sử dụng báo cáo hiểu về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể được kiểm toán hoặc hiểu về báo cáo kiểm toán liên quan thì báo cáo kiểm toán phải trình bày đoạn “Vấn đề khác” theo quy định tại CMKTNN 2706 (Đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” và “Vấn đề khác” trong báo cáo kiểm toán tài chính).

*Ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến trong báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ)*

1. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị thì báo cáo kiểm toán đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) không được trình bày đồng thời cả hai ý kiến kiểm toán sau: Thứ nhất là ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ); thứ hai là ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể là một bộ phận hợp thành nên bộ báo cáo tài chính (đầy đủ).

Báo cáo kiểm toán không được trình bày như vậy vì ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể có thể mâu thuẫn với ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với bộ báo cáo tài chính (đầy đủ).

1. Trong trường hợp đưa ra ý kiến kiểm toán dạng trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước vẫn có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính nếu:
2. Ý kiến chấp nhận toàn phần đối với yếu tố cụ thể trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) được trình bày trong một báo cáo kiểm toán riêng mà báo cáo đó không được phát hành cùng với báo cáo kiểm toán có ý kiến trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị;
3. Yếu tố cụ thể không chiếm tỷ trọng lớn trong bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) của đơn vị.
4. Trường hợp báo cáo tài chính riêng lẻ là một bộ phận quan trọng của bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), kiểm toán viên nhà nước không được đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần đối với báo cáo tài chính riêng lẻ nếu đã đưa ra ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến đối với tổng thể bộ báo cáo tài chính (đầy đủ), cho dù báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính riêng lẻ có được phát hành cùng với báo cáo kiểm toán về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) hay không.
5. Kiểm toán viên nhà nước được phép từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính mặc dù ý kiến về bộ báo cáo tài chính (đầy đủ) là ý kiến chấp nhận toàn phần vì việc từ chối đưa ra ý kiến chỉ liên quan đến báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc yếu tố cụ thể của một báo cáo tài chính mà không liên quan đến tổng thể báo cáo tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lập và lưu các tài liệu kiểm toán liên quan đến lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và khi kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 2810

ĐƯA RA Ý KIẾN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÓM TẮT

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2810 (Đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước về việc xem xét và đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, giúp kiểm toán viên nhà nước xử lý phù hợp đối với các vấn đề liên quan đến:
   * 1. Điều kiện bảo đảm để đưa ra ý kiến đối với báo cáo tài chính tóm tắt theo chuẩn mực kiểm toán tài chính;
     2. Trình bày ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt bằng văn bản, đồng thời trình bày cơ sở cho ý kiến đó.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   * 1. Tiêu thức áp dụng: Là tiêu thức được đơn vị được kiểm toán áp dụng để xây dựng báo cáo tài chính tóm tắt;
     2. Báo cáo tài chính (đầy đủ) được kiểm toán: Là báo cáo tài chính đầy đủ đã được kiểm toán viên nhà nước kiểm toán và báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đó;
     3. Báo cáo tài chính tóm tắt: Là báo cáo tài chính trình bày các thông tin tài chính được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) nhưng có ít thông tin chi tiết hơn so với báo cáo tài chính (đầy đủ) và được trình bày theo cấu trúc nhất quán với báo cáo tài chính (đầy đủ), thể hiện các nguồn lực hoặc nghĩa vụ kinh tế của đơn vị được kiểm toán tại cùng một thời điểm hoặc trong cùng một thời kỳ.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Cơ sở để đưa ra ý kiến đối với báo cáo tài chính tóm tắt

1. Kiểm toán viên nhà nước chỉ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này khi đã thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính (đầy đủ) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó.

Việc kiểm toán báo cáo tài chính (đầy đủ) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó giúp kiểm toán viên nhà nước có hiểu biết cần thiết để thực hiện đầy đủ trách nhiệm của mình đối với báo cáo tài chính tóm tắt theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này; nếu không kiểm toán báo cáo tài chính (đầy đủ) mà kiểm toán báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo đó, việc áp dụng Chuẩn mực này không cung cấp đủ bằng chứng thích hợp để kiểm toán viên nhà nước làm căn cứ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt.

1. Trước khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên nhà nước cần:
   * 1. Xác định xem các tiêu thức đơn vị được kiểm toán áp dụng có thể chấp nhận được hay không dựa trên:

* Đơn vị được kiểm toán xác định thông tin phản ánh trong báo cáo tài chính tóm tắt có bảo đảm tính nhất quán trên các khía cạnh trọng yếu hoặc thể hiện việc trích là phù hợp từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán hay không;
* Xác định tính có thể chấp nhận được của các tiêu thức áp dụng dựa trên đặc điểm của đơn vị được kiểm toán, mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt, thông tin cần thiết đối với người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và tiêu thức áp dụng không dẫn đến hiểu lầm trong hoàn cảnh cụ thể;
* Khi không có các tiêu thức để lập báo cáo tài chính tóm tắt, đơn vị được kiểm toán có thể tự đặt ra các tiêu thức dựa trên thông lệ của một lĩnh vực;
* Việc công bố nguồn gốc của báo cáo tài chính tóm tắt và xác định rõ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán được trình bày với tiêu đề: *“Báo cáo tài chính tóm tắt được trích từ báo cáo tài chính (đầy đủ) cho năm tài chính kết thúc ngày … tháng … năm … đã được kiểm toán”*.
  + 1. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cam kết về việc hiểu và thừa nhận trách nhiệm đối với việc: Lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng; bảo đảm việc cung cấp báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán được cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt; đính kèm báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt.

1. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng các tiêu thức áp dụng là không phù hợp hoặc không có được cam kết của đơn vị được kiểm toán (theo quy định tại Đoạn 06 (ii) Chuẩn mực này), kiểm toán viên nhà nước từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt; trường hợp theo yêu cầu của pháp luật, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến thì không được chỉ ra rằng “ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt đã được thực hiện tuân thủ theo Chuẩn mực này”, đồng thời phải xác định ảnh hưởng có thể có đối với việc kiểm toán báo cáo tài chính (đầy đủ) mà báo cáo tài chính tóm tắt được trích.

Nội dung các thủ tục

1. Để làm cơ sở đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục sau và các thủ tục khác (nếu cần thiết):
   1. Đánh giá xem liệu báo cáo tài chính tóm tắt có trình bày thỏa đáng nội dung các thông tin tóm tắt và có xác định rõ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán hay không;
   2. Khi báo cáo tài chính tóm tắt không được đính kèm với báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có trình bày rõ nguồn có thể cung cấp báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán; hoặc pháp luật quy định về việc không nhất thiết phải cung cấp báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và quy định các tiêu thức cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt;
   3. Đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có công bố thỏa đáng các tiêu thức áp dụng hay không;
   4. So sánh báo cáo tài chính tóm tắt với các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán để xác định xem báo cáo tài chính tóm tắt có phù hợp hoặc có thể được tính toán lại từ các thông tin liên quan trong báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán hay không;
   5. Đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có được lập và trình bày dựa trên các tiêu thức áp dụng hay không;
   6. Căn cứ mục đích lập báo cáo tài chính tóm tắt, đánh giá xem báo cáo tài chính tóm tắt có đủ các thông tin cần thiết và được trình bày tổng hợp ở mức độ thích hợp để tránh dẫn đến hiểu lầm trong các trường hợp cụ thể hay không;
   7. Đánh giá xem báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán có được cung cấp dễ dàng cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt mà không có những cản trở nào hay không, trừ khi pháp luật và các quy định cho phép là báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán không nhất thiết phải cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính tóm tắt và có quy định các tiêu thức cho việc lập báo cáo tài chính tóm tắt.

Dạng ý kiến

1. Khi kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng ý kiến chấp nhận toàn phần về báo cáo tài chính tóm tắt là phù hợp, trừ khi pháp luật và các quy định có yêu cầu khác, ý kiến của kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng mẫu câu: *“Xét trên các khía cạnh trọng yếu, báo cáo tài chính tóm tắt đã phản ánh nhất quán với báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán và phù hợp với (tiêu thức áp dụng)”.*
2. Nếu pháp luật và các quy định yêu cầu mẫu ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt khác với quy định tại Đoạn 09 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước áp dụng các thủ tục theo quy định tại Đoạn 08 Chuẩn mực này và các thủ tục cần thiết khác để đưa ra ý kiến cho phù hợp.

Lịch trình công việc và các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

1. Ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt được lập sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ). Trong trường hợp đó, báo cáo của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt phải chỉ ra rằng báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo tài chính đã được kiểm toán không phản ánh ảnh hưởng của các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ).
2. Kiểm toán viên nhà nước có thể nhận thấy các sự kiện đã có tại ngày lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính cần phải xem xét thêm mà kiểm toán viên nhà nước chưa phát hiện ra trước đó. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước không được đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt cho đến khi kết thúc việc thực hiện các lưu ý liên quan đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2560 (Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán).

Thông tin trong các tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt

1. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét thông tin trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo kiểm toán để xác định liệu có sự không nhất quán trọng yếu giữa thông tin trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo tài chính tóm tắt hay không.
2. Nếu kiểm toán viên nhà nước phát hiện có điểm không nhất quán trọng yếu, kiểm toán viên nhà nước phải thảo luận vấn đề này với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán và xác định xem có cần sửa đổi báo cáo tài chính tóm tắt hoặc thông tin trong tài liệu có báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo kiểm toán hay không. Nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rằng thông tin cần phải được sửa đổi và lãnh đạo đơn vị được kiểm toán từ chối sửa đổi thông tin thì kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thủ tục thích hợp tùy từng trường hợp, bao gồm cả việc xem xét các tác động đối với ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt

*Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt bao gồm các yếu tố*

1. Ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt thông thường bao gồm những yếu tố sau:
2. Tiêu đề ý kiến nêu rõ đây là ý kiến của kiểm toán viên nhà nước;
3. Xác định báo cáo tài chính tóm tắt mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến, kể cả tiêu đề của mỗi báo cáo trong báo cáo tài chính tóm tắt;
4. Xác định báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán;
5. Nêu rõ rằng báo cáo tài chính tóm tắt không bao gồm tất cả các thuyết minh theo quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng cho báo cáo tài chính (đầy đủ) và không thể xem báo cáo tài chính tóm tắt để thay thế cho báo cáo tài chính (đầy đủ)đã được kiểm toán và báo cáo kiểm toán;
6. Mô tả trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán đối với báo cáo tài chính tóm tắt, trong đó giải thích thêm rằng đơn vị được kiểm toán chịu trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính tóm tắt theo các tiêu thức áp dụng;
7. Nêu rõ trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt dựa trên các thủ tục kiểm toán theo quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này, về việc liệu báo cáo tài chính tóm tắt, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có nhất quán với báo cáo tài chính (đầy đủ)được kiểm toán hay không;
8. Trình bày rõ ý kiến của kiểm toán viên nhà nước;
9. Ngày lập ý kiến.
10. Ngày lập ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt không được trước ngày:
11. Kiểm toán viên nhà nước thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kể cả bằng chứng về việc báo cáo tài chính tóm tắt đã được lập và các cấp có thẩm quyền đã xác nhận rằng họ chịu trách nhiệm về báo cáo tài chính tóm tắt;
12. Lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ).

*Tham chiếu tới báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán*

1. Khi đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên nhà nước cần tham chiếu tới ý kiến tại báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước xác định rằng báo cáo tài chính tóm tắt là nhất quán (xét trên các khía cạnh trọng yếu) hoặc được trích hợp lý từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán, phù hợp với các tiêu thức được áp dụng thì ngoài các yếu tố theo quy định tại Đoạn 15 Chuẩn mực này, ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt cần:
2. Chỉ ra rằng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán ngoại trừ, có đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc có đoạn “Vấn đề khác”; và mục *“Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục”,* trình bày các vấn đề kiểm toán quan trọng, hoặc một nội dung mô tả một sai sót trọng yếu không được điều chỉnh của các thông tin khác;
3. Mô tả: Cơ sở để đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ đối với báo cáo tài chính (đầy đủ) và ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính tóm tắt; Vấn đề tham chiếu đến đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh”, đoạn “Vấn đề khác”, hoặc mục *“Yếu tố không chắc chắn trọng yếu liên quan đến hoạt động liên tục”* trong báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) và các vấn đề ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính tóm tắt; hoặc các sai sót trọng yếu về thông tin khác không được điều chỉnh và các ảnh hưởng (nếu có) về thông tin bao gồm tài liệu chứa báo cáo tài chính tóm tắt và báo cáo của kiểm toán viên nhà nước.
4. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến thì ngoài các yếu tố quy định tại Đoạn 15 Chuẩn mực này, ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt phải:
5. Nêu rõ rằng báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ) có ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến;
6. Mô tả cơ sở cho ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến;
7. Nêu rõ rằng do ảnh hưởng của ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước không thểđưa ra ý kiến (từ chối đưa ra ý kiến) về báo cáo tài chính tóm tắt.

*Ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính tóm tắt*

1. Nếu báo cáo tài chính tóm tắt không nhất quán (xét trên các khía cạnh trọng yếu) và không được trích phù hợp từ báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán, theo các tiêu thức áp dụng và đơn vị được kiểm toán không đồng ý thực hiện các điều chỉnh cần thiết thì kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến trái ngược về báo cáo tài chính tóm tắt.

Hạn chế đối với việc cung cấp, sử dụng hoặc cảnh báo về cơ sở kế toán

1. Khi báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (đầy đủ)bị hạn chế trong việc cung cấp, sử dụng, hoặc báo cáo kiểm toán đócó cảnh báo rằng báo cáo tài chính (đầy đủ)đã được kiểm toán được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt thì trong ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày rõ hạn chế hoặc cảnh báo tương tự.

Thông tin so sánh

1. Nếu báo cáo tài chính (đầy đủ) đã được kiểm toán có thông tin so sánh nhưng báo cáo tài chính tóm tắt lại không có thông tin so sánh thì kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem việc thiếu thông tin so sánh có phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của đơn vị được kiểm toán hay không. Trong ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính tóm tắt, kiểm toán viên nhà nước phải xác định ảnh hưởng của việc không trình bày thông tin so sánh nếu thấy bất hợp lý. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định này bao gồm: Tính chất và mục đích của báo cáo tài chính tóm tắt; các tiêu thức áp dụng và nhu cầu thông tin của người sử dụng dự kiến báo cáo tài chính tóm tắt.

Các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán được trình bày cùng với báo cáo tài chính tóm tắt có được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính tóm tắt hay không. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy rằng việc trình bày các thông tin bổ sung chưa được kiểm toán không được tách biệt rõ ràng với báo cáo tài chính tóm tắt thì kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán thay đổi cách trình bày cho rõ ràng các thông tin này. Nếu đơn vị không đồng ý thay đổi, kiểm toán viên nhà nước phải trình bày trong ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về báo cáo tài chính tóm tắt là các thông tin bổ sung này chưa được kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước lập và lưu trữ trong tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính); đồng thời lưu ý lập và lưu các tài liệu kiểm toán về ý kiến kiểm toán đối với báo cáo tài chính tóm tắt.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 3000

CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động), ISSAI 3000 (Chuẩn mực kiểm toán hoạt động) của INTOSAI, GUID 3910 (Các khái niệm chính của kiểm toán hoạt động) và GUID 3920 (Quy trình kiểm toán hoạt động) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán hoạt động ở góc độ là cuộc kiểm toán độc lập hoặc cuộc kiểm toán được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán tuân thủ hoặc kết hợp cả kiểm toán tài chính và kiểm toán tuân thủ.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động

1. Lập kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động). Kế hoạch trung hạn kiểm toán hoạt động là cơ sở để:
2. Định hướng về phạm vi kiểm toán hoạt động của Kiểm toán nhà nước trong tương lai;
3. Định hướng xác định các cuộc kiểm toán hoạt động dự kiến, là căn cứ quan trọng để lập kế hoạch kiểm toán hoạt động hàng năm và phân bổ nguồn lực của Kiểm toán nhà nước.

*Mục đích và mục tiêu trung hạn kiểm toán hoạt động*

1. Mục đích trung hạn kiểm toán hoạt động là thúc đẩy một cách tích cực các hoạt động quản trị nhằm bảo đảm tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực đồng thời góp phần tăng cường trách nhiệm giải trình và minh bạch.
2. Mục tiêu trung hạn kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá các hoạt động quản trị trên cơ sở mục đích trung hạn để: Cung cấp cơ sở cho Kiểm toán nhà nước đưa ra định hướng về phạm vi kiểm toán hoạt động sẽ thực hiện; xây dựng kế hoạch kiểm toán hoạt động khả thi trên cơ sở nguồn lực hiện có; đưa ra thông tin rủi ro về các lĩnh vực và xem xét các thông tin này trong quá trình lựa chọn chủ đề kiểm toán. Mục tiêu trung hạn kiểm toán hoạt động có thể được xác định là để đánh giá một, hai hoặc cả ba tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực tùy thuộc vào các chủ đề kiểm toán dự kiến sẽ thực hiện.
3. Mục đích và mục tiêu trung hạn kiểm toán hoạt động có thể được rà soát, xem xét lại hàng năm nhằm bảo đảm phù hợp với tình hình thực tế.

*Danh mục các chủ đề kiểm toán dự kiến*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần căn cứ vào mục đích, mục tiêu trung hạn kiểm toán hoạt động đồng thời thu thập, nghiên cứu thông tin từ các nguồn như: Các văn bản quản lý, điều hành kinh tế - xã hội, tài chính, ngân sách hàng năm, trung hạn, dài hạn của Trung ương và địa phương; thực tiễn quản lý, điều hành kinh tế - xã hội, tài chính ngân sách trong năm và các thời kỳ trước, sau có liên quan; các báo cáo kiểm toán và báo cáo kiểm tra thực hiện kiến nghị trước đây; các phiên thảo luận và chất vấn của Quốc hội, các cơ quan chức năng; các chủ đề mang tính thời sự được đăng tải trên các phương tiện thông tin truyền thông để phân tích các chủ đề dự kiến và xác định các rủi ro, vấn đề kiểm toán.
2. Việc lựa chọn các chủ đề kiểm toán dự kiến được dựa trên các cơ sở:
3. Tập trung vào những cuộc kiểm toán sẽ mang lại giá trị tối đa trách nhiệm giải trình, tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực;
4. Chủ đề có thể kiểm toán được, bảo đảm phù hợp với chức năng nhiệm vụ và nguồn lực của Kiểm toán nhà nước.
5. Quá trình lựa chọn chủ đề kiểm toán có thể dựa trên các kỹ thuật như phân tích rủi ro, đánh giá vấn đề đồng thời cũng cần được kết hợp với việc áp dụng các xét đoán chuyên môn để bảo đảm phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước, lựa chọn được các chủ đề quan trọng và có thể kiểm toán được.
6. Việc tiếp cận để lựa chọn chủ đề kiểm toán có thể thực hiện từ dưới lên, nghĩa là các kiểm toán viên nhà nước tham gia lựa chọn chủ đề để trình các cấp quản lý phê duyệt; hoặc có thể từ trên xuống, nghĩa là các cấp quản lý lựa chọn chủ đề kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước không tham gia vào quá trình này; hoặc cũng có thể kết hợp giữa hai phương pháp.

*Xác định tiêu chí lựa chọn và thứ tự ưu tiên các chủ đề kiểm toán dự kiến*

1. Căn cứ vào mục đích, mục tiêu trung hạn kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước xác định danh mục lĩnh vực kiểm toán dự kiến; dựa trên cơ sở đánh giá rủi ro và cân đối nguồn lực hiện có để sắp xếp thứ tự ưu tiên các lĩnh vực kiểm toán dự kiến có thể thực hiện.
2. Các chủ đề kiểm toán dự kiến sẽ được phân tích, đánh giá dựa trên các tiêu chí như:
3. Tính thời sự: Liên quan đến mức độ quan tâm của Quốc hội, Chính phủ và công chúng… đối với các chủ đề dự kiến sẽ thực hiện;
4. Tác động dự kiến của cuộc kiểm toán (hay giá trị tăng thêm từ cuộc kiểm toán): Tác động làm cải thiện tính kinh tế, tính hiệu quả hay tính hiệu lực của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ; hoặc cải thiện về chất lượng dịch vụ cung cấp hay công tác lập kế hoạch, kiểm soát, quản lý...;
5. Mức độ rủi ro: Kiểm toán viên nhà nước xem xét rủi ro về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực thấp có ảnh hưởng đến công chúng hoặc có tác động lớn đến một nhóm đối tượng thụ hưởng của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ. Các yếu tố làm tăng mức độ rủi ro gồm: Quy mô tài chính và ngân sách lớn; các lĩnh vực thường hay có sai sót (như mua sắm, công nghệ, môi trường…); các hoạt động mới hoặc được triển khai nhằm giải quyết các tình thế cấp bách; hoạt động có cấu trúc quản lý phức tạp; không có thông tin tin cậy về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực;
6. Tầm quan trọng: Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét mức độ quan trọng của chủ đề không chỉ ở khía cạnh tài chính mà còn ở khía cạnh chính trị, xã hội cũng như cách thức để tăng thêm giá trị thông qua cuộc kiểm toán. Tầm quan trọng của một chủ đề cần được xem xét trong bối cảnh cụ thể. Một chủ đề được xem là quan trọng nếu nó đóng vai trò trung tâm trong chức năng hoạt động của đơn vị hay thông tin về vấn đề đó có thể ảnh hưởng đến người sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động;
7. Quy mô tài chính: Tiêu chí này đề cập đến giá trị nguồn lực tài chính dành cho việc thực hiện chủ đề kiểm toán dự kiến. Quy mô tài chính càng lớn, ưu tiên lựa chọn chủ đề kiểm toán càng cao;
8. Mức độ thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây: Tiêu chí này không chỉ đề cập tới các cuộc kiểm toán trước đây của Kiểm toán nhà nước mà còn đề cập tới các cuộc thanh tra, kiểm tra độc lập khác đối với chủ đề kiểm toán dự kiến. Nếu đã có các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán tương đối toàn diện đối với chủ đề kiểm toán dự kiến gần đây, tiêu chí này sẽ được lưu ý để có sự lựa chọn cho phù hợp;
9. Khả năng có thể kiểm toán được: Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét khả năng có thể kiểm toán được của chủ đề, như có các phương pháp tiếp cận, phương pháp kiểm toán và tiêu chí kiểm toán phù hợp hay không; thông tin cần thiết có hiện hữu và có thể tiếp cận, thu thập được hay không; việc kiểm toán chủ đề có phù hợp với chức năng nhiệm vụ, tình hình thực tế và nguồn lực hiện có của Kiểm toán nhà nước hay không.

*Thời gian và nguồn lực thực hiện kiểm toán dự kiến*

1. Trên cơ sở các chủ đề kiểm toán được lựa chọn, kiểm toán viên nhà nước cân nhắc về việc bố trí nguồn lực hiện có, nguồn lực huy động bên ngoài và thời gian thực hiện dự kiến. Trong đó, cần quan tâm một số vấn đề như: Xem xét năng lực hiện có của kiểm toán viên nhà nước cũng như khả năng bồi dưỡng, nâng cao năng lực; đối với cuộc kiểm toán bị giới hạn về thời gian trong khi có một số kiểm toán viên nhà nước không có kinh nghiệm thì cần phải cân nhắc đến khả năng huy động nguồn lực bên ngoài để đánh giá khả năng thực hiện cuộc kiểm toán; xem xét thời gian thực hiện dự kiến có bị trùng với thời gian kiểm tra của các cơ quan thanh tra, kiểm tra khác không; thời gian thực hiện dự kiến có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của các đơn vị có liên quan đến chủ đề kiểm toán không.

Lập kế hoạch kiểm toán

1. Nguyên tắc lập kế hoạch kiểm toán được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động). Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể các nguyên tắc khảo sát, thu thập thông tin, lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết.

*Khảo sát, thu thập thông tin*

1. Mục đích khảo sát, thu thập thông tin:
2. Hiểu biết cụ thể hơn về các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ được kiểm toán;
3. Củng cố việc lựa chọn chủ đề kiểm toán;
4. Xác định cụ thể mục tiêu, nội dung, phạm vi và phương pháp tiếp cận kiểm toán phù hợp.
5. Nguồn thông tin để khảo sát, thu thập thường bao gồm:
6. Các quy định pháp luật hiện hành;
7. Các báo cáo, hồ sơ tài liệu liên quan đến quyết định của các cấp quản lý;
8. Hồ sơ tài liệu của đơn vị: Kế hoạch trung hạn, kế hoạch hoạt động, báo cáo đánh giá tổng kết, báo cáo của kiểm toán nội bộ, sơ đồ tổ chức, chính sách, hướng dẫn nội bộ và quy trình hoạt động…;
9. Báo cáo kiểm toán độc lập, biên bản kiểm tra, đánh giá và kết quả điều tra (nếu có) trong thời gian gần đây;
10. Các công trình nghiên cứu khoa học liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;
11. Các tài liệu, thông tin liên quan đến quan điểm của chuyên gia trong ngành, lĩnh vực;
12. Kết quả trao đổi, thảo luận với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan khác đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;
13. Dữ liệu thống kê chính thức liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán;
14. Thông tin trên các phương tiện thông tin đại chúng liên quan đến lĩnh vực, chủ đề, đơn vị được kiểm toán…
15. Khảo sát, thu thập thông tin gồm các bước: Lập đề cương khảo sát, thu thập thông tin; thực hiện khảo sát, thu thập thông tin; lập báo cáo kết quả khảo sát, thu thập thông tin.

*Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát*

*Đánh giá rủi ro*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá rủi ro của việc không đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực để làm cơ sở xác định mục tiêu kiểm toán và lựa chọn nội dung kiểm toán.
2. Trình tự đánh giá rủi ro:
3. Nhận diện rủi ro: Đây là các sự kiện có khả năng ảnh hưởng tiêu cực hoặc có tác động không mong muốn đến tình hình hoạt động và việc đạt được các mục tiêu của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ được kiểm toán;
4. Phân tích rủi ro: Kiểm toán viên nhà nước đánh giá mức độ rủi ro (cao, trung bình, thấp) trên cơ sở phân tích, xem xét khả năng xảy ra và tác động mang lại của các sự kiện nói trên.

*Trọng yếu*

1. Khái niệm trọng yếu và việc xem xét trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động). Xem xét trọng yếu là cơ sở để xác định mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và các thủ tục kiểm toán tương ứng.
2. Để xác định tính trọng yếu của vấn đề, nội dung hay hoạt động, kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu chủ đề kiểm toán theo các định hướng sau đây:
   * 1. Tác động ảnh hưởng quan trọng đến kết quả thực hiện của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ được kiểm toán;
     2. Quy mô sử dụng kinh phí lớn;
     3. Có thể đưa ra các kiến nghị mang lại cải thiện tình hình đáng kể như kiến nghị cải thiện hoạt động, tăng cường trách nhiệm giải trình…;
     4. Có tính thời sự, được xã hội quan tâm;
     5. Có sự thay đổi đáng kể như các chương trình, hoạt động mới được triển khai thực hiện; thay đổi nhân sự, bố trí lại cơ cấu tổ chức; các thay đổi, bổ sung về quy định pháp luật có liên quan…

*Xác định mục tiêu kiểm toán*

1. Khái niệm về mục tiêu kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động). Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về căn cứ, trình tự xác định và cách thức trình bày mục tiêu kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định mục tiêu kiểm toán có liên quan đến các nguyên tắc về tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực dựa trên các đánh giá có căn cứ và khách quan về rủi ro, trọng yếu và giá trị tăng thêm của cuộc kiểm toán.
3. Mục tiêu kiểm toán phải cung cấp được đầy đủ thông tin cho đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan chính khác về các vấn đề, nội dung hay hoạt động sẽ được kiểm toán. Một mục tiêu kiểm toán được coi là rõ ràng thường chỉ liên quan đến một hoặc một nhóm chủ trương, hệ thống, quy trình, chương trình, hoạt động hay đơn vị, tổ chức. Mục tiêu kiểm toán cần phải được diễn đạt một cách chi tiết đủ để làm rõ các câu hỏi cần phải trả lời và cho phép thiết kế cuộc kiểm toán một cách logic. Mục tiêu kiểm toán cần được mô tả theo cách đơn giản, rõ ràng và súc tích nhất có thể để tránh việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện những công việc kiểm toán không cần thiết hoặc quá tham vọng.
4. Nếu mục tiêu kiểm toán được đặt dưới dạng câu hỏi kiểm toán tổng quát mà sau đó câu hỏi này được chia thành nhiều câu hỏi chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải bảo đảm rằng các câu hỏi đó có liên quan đến chủ đề kiểm toán, bổ sung cho nhau, không trùng lặp, đầy đủ và toàn diện để trả lời câu hỏi kiểm toán tổng quát.
5. Để thử nghiệm xem có thể đánh giá về một nội dung kiểm toán nhằm đáp ứng được mục tiêu kiểm toán dự kiến hay không, kiểm toán viên nhà nước có thể xem xét trả lời các câu hỏi: Liệu có thể kiểm toán được theo mục tiêu đã xác định hay không (như: Tiêu chí kiểm toán có sẵn không, có thể xây dựng được không, nguồn lực kinh phí và nhân sự có đáp ứng được không…); bằng chứng kiểm toán có hiện hữu hay không hoặc có thể thu thập và dễ dàng tiếp cận không; phương pháp kiểm toán được sử dụng có hữu hiệu để thu thập và phân tích các bằng chứng này hay không.
6. Mục tiêu và phạm vi kiểm toán có mối quan hệ mật thiết và cần phải xem xét cùng nhau. Một thay đổi nhỏ trong mục tiêu kiểm toán hoặc vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán cũng có thể dẫn đến một tác động lớn đến phạm vi chung của cuộc kiểm toán.

*Xác định nội dung kiểm toán*

1. Khái niệm về nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động).
2. Nội dung kiểm toán được hình thành thông qua quá trình xác định, cân nhắc, xem xét lặp đi lặp lại, trong đó kiểm toán viên nhà nước phải lưu ý đến các thông tin đã biết và các thông tin mới về chủ đề kiểm toán cũng như tính khả thi của việc đánh giá các nội dung kiểm toán. Việc xây dựng nội dung kiểm toán thông thường tập trung vào một số vấn đề hoặc các rủi ro đã xác định đồng thời cần xác định những vấn đề cụ thể cần được kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán có thể được chi tiết theo các mức độ khác nhau để sắp xếp thứ tự ưu tiên, dễ thực hiện, là cơ sở để phân công nhiệm vụ, xây dựng các hiểu biết chung cho kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán. Nội dung kiểm toán càng chi tiết thì càng phải ngắn gọn, rõ ràng, cụ thể để xác định được các thủ tục kiểm toán cần thực hiện và các bằng chứng kiểm toán cần thu thập.
3. Nội dung kiểm toán phụ thuộc vào bản chất, phạm vi, mức độ phức tạp của chủ đề kiểm toán.
4. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, dựa trên các bằng chứng kiểm toán và các thông tin thu thập được, nội dung kiểm toán có thể được điều chỉnh, thay đổi theo quy định của Kiểm toán nhà nước khi kiểm toán viên nhà nước đã có hiểu biết đầy đủ hơn về chủ đề kiểm toán.

*Phạm vi kiểm toán*

1. Thông thường khi lập kế hoạch cuộc kiểm toán hoạt động, phạm vi kiểm toán cần chỉ ra được các vấn đề, nội dung, hoạt động, chương trình, đơn vị được kiểm toán; địa điểm kiểm toán; thời kỳ được kiểm toán. Cần lưu ý lựa chọn giai đoạn được kiểm toán đủ dài để đánh giá, giải thích lý do tại sao một số vấn đề, hoạt động liên quan đến mục tiêu kiểm toán không được kiểm toán (để tránh tình trạng quá phức tạp hoặc tốn kém nguồn lực kiểm toán, phạm vi kiểm toán có thể không bao gồm một số hoạt động hoặc đơn vị nhất định, ngay cả khi các hoạt động hoặc đơn vị đó có liên quan đến mục tiêu kiểm toán); trình bày rõ nếu các nội dung kiểm toán khác nhau được thực hiện ở các giai đoạn khác nhau; nên chọn thời gian kết thúc của giai đoạn được kiểm toán trùng hoặc gần nhất với thời gian kết thúc giai đoạn thực hiện kiểm toán.

*Phương pháp tiếp cận kiểm toán*

1. Các khái niệm về phương pháp tiếp cận kiểm toán đã được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động). Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về cách thức lựa chọn phương pháp tiếp cận kiểm toán.
2. Phương pháp tiếp cận theo kết quả được áp dụng thích hợp trong trường hợp chủ đề kiểm toán có đầu ra được lượng hóa một cách dễ dàng, có sẵn các tiêu chí kiểm toán để đánh giá chất lượng, số lượng và chi phí của các sản phẩm đầu ra. Kiểm toán viên nhà nước chủ yếu trả lời các câu hỏi như: Hoạt động hoặc những kết quả đã thực hiện được và có đạt được các yêu cầu hay mục tiêu dự kiến hay không. Đối với phương pháp tiếp cận kiểm toán này, kiểm toán viên nhà nước nghiên cứu các hoạt động thực tế, kết quả và sản phẩm đầu ra, liên hệ với mục tiêu, mục đích của chính sách.
3. Phương pháp tiếp cận theo vấn đề tập trung vào kiểm tra, đánh giá, xác minh, phân tích nguyên nhân gây ra các vấn đề cụ thể và thường không tham chiếu đến các tiêu chí kiểm toán được xác định trước. Trong đó, các thiếu sót và vấn đề đã biết, hoặc ít nhất là dấu hiệu của các vấn đề là căn cứ để lựa chọn chủ đề kiểm toán, chứ không phải là đánh giá kiểm toán. Nhiệm vụ chính của cuộc kiểm toán là xác định sự tồn tại của các vấn đề đã biết và phân tích nguyên nhân gây ra vấn đề ở các khía cạnh khác nhau (vấn đề liên quan đến tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực của các chủ trương hoặc chương trình của Chính phủ).
4. Phương pháp tiếp cận theo hệ thống không tập trung vào các chính sách hoặc mục tiêu mà tập trung đánh giá hệ thống quản lý hoạt động có phù hợp nhằm quản lý các rủi ro và là điều kiện để đạt được tính hiệu quả, tính hiệu lực của chính sách hay không. Đối với phương pháp tiếp cận này, kiểm toán viên nhà nước sẽ ít tập trung đánh giá trách nhiệm giải trình của các tổ chức đơn lẻ mà tập trung vào tính hiệu lực của cả hệ thống. Phương pháp này áp dụng thích hợp để đánh giá một chương trình, dự án hay hoạt động có các kết quả đầu ra rất khó tính toán, hoặc không được xác định một cách rõ ràng từ khâu kế hoạch, hoặc có nhiều chính sách khác nhau, có nhiều yếu tố bên ngoài có thể ảnh hưởng đến kết quả. Nếu như hệ thống quản lý vận hành tốt như thiết kế ban đầu thì kiểm toán viên nhà nước có thể đánh giá được rằng đầu ra của một chương trình, dự án hay hoạt động bảo đảm như kỳ vọng.

*Tiêu chí kiểm toán*

1. Khái niệm về tiêu chí kiểm toán được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động). Chuẩn mực này hướng dẫn cụ thể về đặc điểm và cách thức xây dựng tiêu chí kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần phải xây dựng hoặc lựa chọn các tiêu chí kiểm toán thích hợp tương ứng với các mục tiêu và nội dung kiểm toán để có thể xác định được về mục tiêu kiểm toán. Tiêu chí kiểm toán thích hợp phải bảo đảm tính tin cậy, khách quan, hữu dụng, dễ hiểu, so sánh được, toàn diện và chấp nhận được.
3. Tiêu chí kiểm toán có thể được xây dựng hoặc lựa chọn từ nhiều nguồn thông tin và xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước đóng vai trò quan trọng trong việc xác định những nguồn thông tin phù hợp và đáng tin cậy.
4. Kiểm toán viên nhà nước có thể nghiên cứu những nguồn thông tin sau đây để xác định các tiêu chí kiểm toán có sẵn như: Pháp luật và các quy định điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán; các quyết định của cơ quan quản lý; tham khảo các đánh giá đã thực hiện trước đó hoặc so sánh với thông lệ thực hành tốt nhất; các chuẩn mực, kinh nghiệm và các nghiên cứu chuyên môn; các chỉ tiêu hoạt động quan trọng do đơn vị được kiểm toán hoặc cơ quan quản lý quy định hoặc của các tổ chức (trong và ngoài nước) đang thực hiện các hoạt động hay chương trình tương tự; ý kiến tư vấn của chuyên gia độc lập; các tiêu chí kiểm toán đã sử dụng trước đó trong các cuộc kiểm toán tương tự hay được áp dụng bởi các cơ quan kiểm toán tối cao khác; các chuẩn mực hoạt động; tài liệu về quản lý nói chung và về các nội dung, vấn đề hay hoạt động được kiểm toán cụ thể nói riêng; kiến thức khoa học mới, các thông tin đáng tin cậy khác.
5. Những nguồn thông tin trên là cơ sở để lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp cho cuộc kiểm toán, tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước cũng cần phải thuyết minh hoặc cân nhắc sửa đổi để bảo đảm phù hợp với nội dung kiểm toán. Đồng thời, tiêu chí kiểm toán cần được xây dựng sát với thực tế, bối cảnh của đơn vị được kiểm toán cũng như các điều kiện đặc thù.
6. Quá trình xây dựng hoặc lựa chọn tiêu chí kiểm toán thường phải sử dụng các xét đoán chuyên môn phù hợp. Để làm được điều đó, kiểm toán viên nhà nước cần phải có được những hiểu biết nhất định như: Hiểu biết chung về lĩnh vực, các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ được kiểm toán; quy định pháp luật và những tài liệu khác có liên quan; kết quả nghiên cứu và những cuộc kiểm toán gần đây về lĩnh vực, các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ; lý do, cơ sở pháp lý của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ được kiểm toán; mục tiêu và mục đích được đưa ra bởi cơ quan quản lý; yêu cầu của các bên liên quan chính và mối quan tâm của các chuyên gia trong ngành, lĩnh vực; thông lệ cũng như kinh nghiệm về các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ.
7. Khi cần thiết, kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện trao đổi với đơn vị dự kiến được kiểm toán và các bên có liên quan nhằm giúp hai bên có được cách hiểu chung và thống nhất để tăng độ tin cậy và khả năng được chấp nhận của các tiêu chí kiểm toán dự kiến được áp dụng. Điều này đặc biệt quan trọng khi các tiêu chí không được quy định trực tiếp tại các văn bản quy phạm pháp luật hoặc tiêu chí cần phải được phát triển và hoàn thiện trong quá trình kiểm toán. Thông thường, việc tiếp nhận và xem xét ý kiến đóng góp của cấp quản lý sẽ giúp ích rất nhiều cho việc phát triển tiêu chí kiểm toán thích hợp, tuy nhiên, quyết định cuối cùng về việc thiết lập các tiêu chí kiểm toán là của kiểm toán viên nhà nước. Ý kiến được đưa ra bởi đơn vị được kiểm toán cần phải được cân nhắc kỹ lưỡng, được đối chiếu với những thông tin thực tế và những phản biện có liên quan khác (từ các nguồn thông tin khác, ý kiến chuyên gia...) trước khi sửa đổi, điều chỉnh tiêu chí kiểm toán (nếu có).

*Phương pháp thu thập và phân tích bằng chứng*

1. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định được các bằng chứng kiểm toán cần thu thập, nguồn bằng chứng, phương pháp thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán tương ứng với mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán; đồng thời dự kiến các nội dung khác như hạn chế của dữ liệu và dự kiến các phát hiện, nhận xét, đánh giá kiểm toán liên quan.
2. Trong quá trình kiểm toán có thể phát sinh các vấn đề làm hạn chế việc sử dụng các phương pháp thu thập bằng chứng đã được xác định trước đó theo các thông lệ thực hành tốt, ví dụ như tính hiện hữu của dữ liệu. Do vậy, khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần có sự linh hoạt và thực tế trong xác định phương pháp thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán.

*Quản lý rủi ro kiểm toán*

1. Khi lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải xác định được các rủi ro kiểm toán (đã biết hoặc dự đoán) và các phương pháp, thủ tục để quản lý rủi ro kiểm toán.
2. Các rủi ro kiểm toán có thể liên quan đến: Sự phù hợp giữa năng lực hiện có của kiểm toán viên nhà nước với khả năng tiến hành kiểm toán; khả năng tiếp cận một cách đầy đủ thông tin chính xác, đáng tin cậy và có chất lượng; tính hiện hữu của các thông tin mới và xem xét từ các góc nhìn khác nhau; mức độ phức tạp và nhạy cảm về chính trị của chủ đề, nội dung kiểm toán; tính chính trực của nhà quản lý hoặc các mối quan hệ của đơn vị được kiểm toán...
3. Nếu rủi ro kiểm toán được đánh giá là đáng kể, kế hoạch kiểm toán cần phải đưa ra được các giải pháp để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức chấp nhận được như: Bổ sung kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm, trình độ cao hơn; sử dụng thêm các chuyên gia nội bộ hoặc chuyên gia bên ngoài; điều chỉnh phương pháp thu thập dữ liệu; thiết lập các phương thức, kênh trao đổi thông tin cụ thể với đơn vị được kiểm toán; thiết lập các cách thức, giải pháp kiểm soát chất lượng cụ thể.

*Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

*Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết*

1. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các mục tiêu, nội dung và đối tượng kiểm toán; xác định rõ tiêu chí kiểm toán, phương pháp kiểm toán, phạm vi kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán, trên cơ sở kết quả thông tin khảo sát, đánh giá cụ thể về tình hình hoạt động tại đơn vị được kiểm toán.
2. Để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết theo yêu cầu trên, từ các thông tin tại kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần:
   1. Xác định các thông tin cần thu thập, bổ sung thêm để đáp ứng yêu cầu chi tiết và cụ thể hóa tại từng đơn vị;
   2. Tiến hành thu thập thêm thông tin;
   3. Xác định cách thức tiếp cận rủi ro đối với từng nội dung kiểm toán; thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán cụ thể; thời gian kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán; phân công công việc cho từng kiểm toán viên nhà nước.

*Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Thực hiện kiểm toán

*Thu thập bằng chứng kiểm toán*

*Các nội dung cần lưu ý khi thu thập bằng chứng kiểm toán*

1. Mục đích của quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán là để bảo đảm kiểm toán viên nhà nước có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, đưa ra các phát hiện kiểm toán, từ đó trả lời và đưa ra đánh giá về nội dung, mục tiêu kiểm toán.
2. Tại giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước khó có thể dự kiến được tất cả các tình huống nên trong giai đoạn thực hiện kiểm toán cần tiếp tục xác định các thông tin, dữ liệu liên quan khác có thể sử dụng làm bằng chứng kiểm toán; trường hợp cần thiết có thể phải có sự điều chỉnh về phạm vi, mục tiêu, tiêu chí kiểm toán và phương pháp thu thập, phân tích bằng chứng. Tuy nhiên, cần hạn chế việc thay đổi, trường hợp có sự thay đổi thì thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước và thông báo cho đơn vị được kiểm toán.
3. Kiểm toán viên nhà nước cần linh hoạt và thận trọng trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán có thể thu thập từ các hồ sơ, tài liệu bên trong và bên ngoài đơn vị được kiểm toán hoặc từ các cuộc kiểm toán đã thực hiện. Thông thường, bằng chứng kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động mang tính thuyết phục hơn là mang tính kết luận đúng hoặc sai, có hoặc không; việc thảo luận và trao đổi trước với chuyên gia trong lĩnh vực đó về bản chất của bằng chứng thu thập được và cách thức phân tích, diễn giải các bằng chứng kiểm toán sẽ giúp giảm thiểu rủi ro bất đồng ý kiến về bằng chứng kiểm toán và đẩy nhanh tiến trình kiểm toán.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì thái độ khách quan đối với các thông tin được đưa ra đồng thời phải cân nhắc kỹ lưỡng các quan điểm, lập luận trái chiều, xem xét dữ liệu từ các nguồn thông tin và các bên có liên quan. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập cả dữ liệu định lượng và định tính; các dữ liệu thu thập nên được giải thích và có thể chứng minh được về khía cạnh đầy đủ, tính liên quan, tính hợp lệ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

*Các loại bằng chứng kiểm toán và phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán*

Bằng chứng dạng lời nói chứng thực

1. Bằng chứng dạng lời nói chứng thực thường được thể hiện qua các câu trả lời cho các câu hỏi hoặc cuộc phỏng vấn. Các câu trả lời này có thể cung cấp những dữ liệu quan trọng mà không thể thu thập thông qua các hình thức, thủ tục khác. Có thể thu thập bằng chứng kiểm toán từ lãnh đạo và nhân viên của đơn vị được kiểm toán, những người hưởng lợi, chuyên gia và các nhà tư vấn.
2. Việc chứng thực bằng chứng dạng lời nói là cần thiết nếu được sử dụng là bằng chứng kiểm toán chứ không phải là các thông tin phụ. Có thể thực hiện chứng thực bằng cách thu nhập thư xác nhận của người được phỏng vấn hoặc một lượng lớn các nguồn dữ liệu độc lập cùng đưa ra kết quả giống nhau hoặc kiểm tra lại các hồ sơ, tài liệu đó.
3. Để đánh giá độ tin cậy và thích hợp của bằng chứng kiểm toán dạng lời nói, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá độ tin cậy của người được phỏng vấn thông qua vị trí công tác, kiến thức chuyên môn và sự thẳng thắn qua quá trình trao đổi.

Bằng chứng dạng vật chất

1. Bằng chứng dạng vật chất được thực hiện thông qua việc quan sát hoạt động, sự kiện hoặc kiểm tra tài sản. Bằng chứng có thể được thể hiện qua ảnh chụp, đồ thị, biểu đồ, bản đồ hoặc các hình ảnh đại diện khác. Bằng chứng dạng vật chất thuyết phục hơn so với chỉ mô tả bằng văn bản. Bằng chứng vật chất sẽ thuyết phục hơn nếu có từ hai kiểm toán viên nhà nước trở lên hoặc đơn vị được kiểm toán cùng tham gia vào quá trình thu thập.

Bằng chứng dạng tài liệu

1. Bằng chứng dạng tài liệu thể hiện dưới dạng bản cứng, bản mềm là hình thức phổ biến nhất của bằng chứng kiểm toán và có thể thu thập được từ bên trong hoặc bên ngoài đơn vị được kiểm toán. Bằng chứng dạng tài liệu bên trong được tạo ra từ đơn vị được kiểm toán và có thể là bản sao công văn gửi đi, mô tả công việc, kế hoạch, báo cáo nội bộ, biên bản ghi nhớ, báo cáo tóm tắt về tình hình hoạt động, các chính sách nội bộ và các thủ tục, quy trình. Bằng chứng dạng tài liệu bên ngoài có thể là các thư xác nhận, hóa đơn của nhà cung cấp, hợp đồng cho thuê, xác nhận của bên thứ ba…
2. Để bảo đảm độ tin cậy của bằng chứng dạng tài liệu, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét nguồn bằng chứng mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được. Cũng như bằng chứng dạng lời nói chứng thực, vị trí công tác, kiến thức và ý kiến chuyên môn của tác giả hoặc người phê duyệt tài liệu cần được xem xét. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ khi có ý định sử dụng các bằng chứng kiểm toán có được từ hệ thống này.

Bằng chứng dạng phân tích

1. Bằng chứng dạng phân tích là kết quả của việc phân tích và thẩm tra dữ liệu. Phân tích có thể liên quan đến việc tính toán, phân tích các tỷ số, xu hướng và các mẫu dữ liệu có được từ đơn vị được kiểm toán hoặc các nguồn khác có liên quan. Trong một số trường hợp việc so sánh với các tiêu chuẩn có thể cũng được đưa ra.
2. Phân tích thường là các con số như tỷ lệ đầu ra của các nguồn lực đã tiêu dùng hoặc tỷ lệ ngân sách đã chi tiêu, cũng có thể không phải là con số định lượng mà là thông tin định tính.
3. Các phương pháp, thủ tục kiểm toán chủ yếu để thu thập bằng chứng kiểm toán:
   1. Quan sát;
   2. Kiểm tra, đối chiếu;
   3. Xác nhận từ bên ngoài;
   4. Tính toán lại;
   5. Phỏng vấn;
   6. Thủ tục phân tích;
   7. Thực hiện lại.

*Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp để có thể đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, đưa ra phát hiện kiểm toán, trả lời và đánh giá được về các nội dung kiểm toán và mục tiêu kiểm toán cũng như đưa ra kiến nghị kiểm toán phù hợp. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan với nhau.
2. Đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán cần thu thập, chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán và đồng thời chịu ảnh hưởng bởi chất lượng của bằng chứng kiểm toán; chất lượng mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước. Khi đánh giá bằng chứng đã đầy đủ hay chưa, kiểm toán viên nhà nước 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; hiểu biết và kinh nghiệm của kiểm toán viên nhà nước về đơn vị được kiểm toán; việc sử dụng các bằng chứng liệu có dẫn đến việc đưa ra đánh giá 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.
3. Thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá chất lượng của bằng chứng kiểm toán, bao gồm tính liên quan, tính hợp lệ và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. 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. 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. Độ tin cậy đề cập đến mức độ mà các bằng chứng kiểm toán được hỗ trợ bởi dữ liệu chứng thực từ nhiều nguồn hoặc đưa ra phát hiện kiểm toán tương tự khi thực hiện kiểm tra lại. Mặc dù, có những ngoại lệ nhất định nhưng việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc: Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán được tăng lên khi thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị; bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc suy luận; bằng chứng kiểm toán dạng văn bản đáng tin cậy hơn việc thể hiện dưới dạng lời nói; bằng 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.

*Phân tích bằng chứng kiểm toán và hình thành ý kiến kiểm toán*

1. Phân tích bằng chứng kiểm toán nhằm mục đích hướng tới những phát hiện khách quan, đáng tin cậy và được xem xét trong bối cảnh cụ thể để đưa ra các ý kiến kiểm toán. Phát hiện kiểm toán là kết quả của việc phân tích, đánh giá các bằng chứng cụ thể do kiểm toán viên nhà nước thu thập so với tiêu chí kiểm toán. Phát hiện kiểm toán thường bao gồm các yếu tố: Tiêu chí kiểm toán (nên như thế nào), bằng chứng kiểm toán (thực tế như thế nào), nguyên nhân (lý do mà thực tế có sự khác biệt so với tiêu chí) và tác động (hậu quả như thế nào).
2. Nguyên nhân cần được xác định một cách thận trọng và phải được hỗ trợ bởi bằng chứng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá nguyên nhân từ phía đơn vị được kiểm toán và các bên có liên quan để đưa ra ý kiến kiểm toán một cách phù hợp.
3. Tác động có thể được ghi nhận là vấn đề đang diễn ra hoặc có thể xảy ra trong tương lai dựa trên lập luận hợp lý. Bản chất của các phát hiện kiểm toán quyết định việc kiểm toán viên nhà nước đưa ra tác động thực tế hay tác động tiềm năng. Tác động thực tế giúp xác định hậu quả từ hoạt động đã xảy ra trong quá khứ hay hiện tại và thường cung cấp bằng chứng về việc cần phải có hành động khắc phục. Tác động tiềm năng thường được mô tả như là hậu quả mang tính lôgic sẽ xảy ra nếu thực tế không đúng với tiêu chí. Tác động tiềm năng là sự suy đoán trên cơ sở xem xét mối quan hệ giữa các bằng chứng kiểm toán nên kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng một cách thận trọng đặc biệt trong trường hợp không có bằng chứng kiểm toán nào liên quan hoặc không có tác động nào được quan sát thấy trong quá khứ.
4. Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá các bằng chứng đã thu thập được theo các yếu tố trọng yếu (đã xác định trong giai đoạn lập kế hoạch cuộc kiểm toán) để xác định tầm quan trọng của phát hiện kiểm toán. Việc đánh giá tính trọng yếu của một phát hiện kiểm toán phụ thuộc vào bản chất, mức độ và hoàn cảnh của phát hiện đó cũng như người sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động. Phát hiện kiểm toán được coi là trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của người sử dụng dự kiến báo cáo kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải thường xuyên xét đoán chuyên môn về việc xác định trọng yếu xem có còn phù hợp hay không; cần lưu ý rằng đánh giá trọng yếu là kết quả của việc áp dụng xét đoán chuyên môn và chịu ảnh hưởng của nhận thức của kiểm toán viên nhà nước về nhu cầu thông tin chung của người sử dụng dự kiến báo cáo kiểm toán.
5. Quá trình phân tích trong kiểm toán hoạt động bao hàm việc kiểm toán viên nhà nước thường xuyên, liên tục xem xét các câu hỏi, mục tiêu kiểm toán, bằng chứng kiểm toán đã thu thập, phương pháp thu thập đã sử dụng và có sự liên kết chặt chẽ với quá trình dự thảo báo cáo kiểm toán. Khi phân tích các thông tin thu thập được, kiểm toán viên nhà nước cần tập trung vào các câu hỏi và mục tiêu kiểm toán nhằm giúp sắp xếp dữ liệu và hỗ trợ xác định trọng tâm của quá trình phân tích. Do quá trình phân tích là lặp đi lặp lại, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xem xét lại mục tiêu kiểm toán dựa trên những hiểu biết sâu hơn đã thu được trong quá trình kiểm toán.
6. Kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra đánh giá kiểm toán dựa trên các phát hiện kiểm toán. Đánh giá kiểm toán cần làm rõ và tăng thêm ý nghĩa cho các phát hiện kiểm toán. Đánh giá kiểm toán được dựa trên những phát hiện kiểm toán và cũng có thể bao gồm cả việc tóm tắt các phát hiện kiểm toán. Tuy nhiên, đánh giá kiểm toán cần trình bày ý kiến của kiểm toán viên nhà nước chứ không đơn thuần là khẳng định lại những phát hiện kiểm toán. Trong một cuộc kiểm toán hoạt động, các lập luận và những khác biệt về quan điểm cần được đưa ra cân nhắc để bảo đảm tính thuyết phục của ý kiến.

*Quản lý rủi ro trong giai đoạn thực hiện kiểm toán*

1. Việc quản lý rủi ro kiểm toán và các biện pháp giảm thiểu rủi ro dự kiến trong suốt cuộc kiểm toán là rất quan trọng. Nếu các thủ tục kiểm toán theo kế hoạch kiểm toán không cho phép thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước cần có các biện pháp như điều chỉnh hoặc xây dựng thủ tục thay thế; trường hợp cần thiết, phải điều chỉnh cả câu hỏi, mục tiêu kiểm toán.

*Thảo luận về các phát hiện và ý kiến kiểm toán sơ bộ*

1. Trao đổi thông tin là cần thiết trong quá trình hình thành ý kiến kiểm toán sơ bộ vì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét bối cảnh, tất cả các luận điểm có liên quan trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán chính thức. Do đó, kiểm toán viên nhà nước cần duy trì phương thức trao đổi thông tin hiệu quả, phù hợp với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan để nghe giải trình của đơn vị, nếu cần thiết có thể yêu cầu đơn vị giải trình bằng văn bản.
2. Thảo luận nội bộ với kiểm toán viên nhà nước cấp cao và các đồng nghiệp có kinh nghiệm sẽ hỗ trợ cho kiểm toán viên nhà nước trong việc hình thành các phát hiện kiểm toán và ý kiến kiểm toán sơ bộ. Đối với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan, cần thiết phải trao đổi thông tin để thảo luận về các vấn đề chính phát sinh trong quá trình kiểm toán. Khác biệt về quan điểm đối với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan cần được xem xét đầy đủ để tăng thêm giá trị cho báo cáo kiểm toán.

Lập báo cáo kiểm toán

1. Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của cuộc kiểm toán hoạt động. Thông qua báo cáo kiểm toán, các kết quả kiểm toán được gửi đến cơ quan theo quy định. Các yêu cầu của một báo cáo kiểm toán có chất lượng được quy định tại CMKTNN 300 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động).
2. Khác với báo cáo kiểm toán của các loại hình kiểm toán khác, báo cáo của cuộc kiểm toán hoạt động thường có phạm vi rộng, tập hợp nhiều dạng phát hiện kiểm toán, tổng hợp và sử dụng nhiều ý kiến và quan điểm khác nhau. Để bảo đảm chất lượng, ý tưởng về nội dung báo cáo kiểm toán phải được hình thành ngay từ khâu lập kế hoạch kiểm toán và tiếp tục được củng cố trong suốt quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán trước khi tổng hợp các đánh giá, kiến nghị ở giai đoạn lập báo cáo kiểm toán cuối cùng.
3. Thông thường, cấu trúc của một báo cáo kiểm toán gồm các nội dung cơ bản sau:
4. Khái quát về cuộc kiểm toán

* Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán;
* Phạm vi kiểm toán;
* Tiêu chí kiểm toán...

1. Phát hiện/kết quả kiểm toán;
2. Ý kiến hoặc kết luận kiểm toán;
3. Kiến nghị kiểm toán;
4. Phụ lục (nếu có).

*Trình bày phát hiện, ý kiến và kiến nghị kiểm toán*

*Phát hiện kiểm toán*

1. Các phát hiện kiểm toán được trình bày theo tiêu chí hoặc nhóm tiêu chí kiểm toán, nội dung hoặc nhóm nội dung kiểm toán để đưa ra nhận định về thực trạng, phân tích nguyên nhân cốt lõi và tác động của các tồn tại, hạn chế đến các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ được kiểm toán.
2. Trình bày các phát hiện kiểm toán trong báo cáo kiểm toán về tổng thể phải bao gồm bốn yếu tố sau:
3. Tiêu chí kiểm toán;
4. Thực trạng dựa trên các bằng chứng thu thập được;
5. Nguyên nhân cốt lõi;
6. Phân tích tác động do sự khác biệt giữa thực trạng và tiêu chí kiểm toán.

*Ý kiến kiểm toán*

1. Ý kiến kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động được hình thành dựa trên các phát hiện kiểm toán và các xét đoán chuyên môn để đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, trả lời được các nội dung kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Dựa vào tập hợp các phát hiện đối với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, kiểm toán viên nhà nước đưa ra các ý kiến kiểm toán.
2. Các ý kiến kiểm toán cần được trình bày rõ ràng và súc tích. Ngoài ra, cần tránh cách diễn đạt các ý kiến kiểm toán theo dạng phủ định, liệt kê hoặc mang tính hiển nhiên.

*Kiến nghị kiểm toán*

1. Các kiến nghị kiểm toán phải được trình bày rõ ràng, lôgic và hợp lý, phù hợp với mục tiêu, phát hiện và ý kiến kiểm toán. Kiến nghị kiểm toán phải bảo đảm nêu rõ vấn đề cần giải quyết, đối tượng chịu trách nhiệm giải quyết, tính khả thi và có khả năng cải thiện đáng kể tình hình thực hiện các hoạt động, tuy nhiên, kiến nghị kiểm toán không nên thực hiện thay trách nhiệm của nhà quản lý.

Các nội dung của kiến nghị kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước cần dự liệu trước về ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán dự kiến từ giai đoạn khảo sát, thu thập thông tin. Điều này giúp kết nối lôgic giữa phát hiện kiểm toán, ý kiến kiểm toán và kiến nghị kiểm toán cũng như hình thành được cách thức tổ chức thực hiện kiểm toán phù hợp với mục tiêu đã đặt ra. Các nội dung kiến nghị kiểm toán thường tập trung vào việc cần hoàn thiện, lý do cần hoàn thiện, kế hoạch và biện pháp hoàn thiện, đối tượng chịu trách nhiệm thực hiện.
2. Nội dung của kiến nghị kiểm toán phải giải quyết được nguyên nhân cốt lõi đã phân tích trong phần kết quả kiểm toán. Mặt khác, nội dung kiến nghị kiểm toán phải phù hợp với thực tế của đơn vị được kiểm toán. Một trong những tiêu chí quan trọng nhất đánh giá chất lượng kiến nghị là đưa ra các nội dung phù hợp với bối cảnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

Xây dựng và trình bày kiến nghị kiểm toán

1. Khi xây dựng kiến nghị kiểm toán từ ý kiến kiểm toán, các yếu tố sau cần được quan tâm, cân nhắc:
2. Tiêu chí kiểm toán: Trình bày các tiêu chuẩn hợp lý về các khía cạnh của tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực;
3. Thực trạng: Đánh giá thông qua các phát hiện kiểm toán thu thập được trong quá trình thực hiện kiểm toán;
4. Sự khác biệt giữa tiêu chí kiểm toán và thực trạng: Đây là nhận định và đánh giá của kiểm toán viên nhà nước trên cơ sở so sánh giữa các phát hiện kiểm toán thu thập được và các tiêu chuẩn đặt ra;
5. Nguyên nhân cốt lõi: Tập trung vào phân tích nguyên nhân hơn là hiện tượng của vấn đề, xác định rõ nguyên nhân cốt lõi gây ra thực trạng;
6. Tác động: Phân tích các tác động, ảnh hưởng đến các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ do sự khác biệt giữa thực trạng và tiêu chí kiểm toán;
7. Giải pháp: Liệt kê giải pháp giải quyết các nguyên nhân cốt lõi đã được phân tích;
8. Lựa chọn giải pháp: Đánh giá tính khả thi, chi phí, lợi ích và rủi ro của các giải pháp nhằm đưa ra kiến nghị kiểm toán phù hợp.
9. Để dễ theo dõi, thứ tự các kiến nghị kiểm toán cần trình bày theo nhóm vấn đề và đối tượng thực hiện kiến nghị kiểm toán. Khi đưa ra kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc cách thức đạt được như: Làm thế nào để kiến nghị kiểm toán có thể thực hiện, làm thế nào để kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán đồng thời cần ước lượng lợi ích thu được từ việc thực hiện các kiến nghị kiểm toán trên. Bằng cách này, giá trị tăng thêm của cuộc kiểm toán hoạt động sẽ được ghi nhận.

*Trao đổi với đơn vị được kiểm toán về dự thảo báo cáo kiểm toán*

1. Sau khi hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước, dự thảo báo cáo kiểm toán sẽ được được gửi đến đơn vị được kiểm toán. Dự thảo báo cáo kiểm toán cung cấp cho đơn vị được kiểm toán bức tranh toàn cảnh về phát hiện kiểm toán và ý kiến kiểm toán dưới dạng văn bản. Đơn vị được kiểm toán căn cứ vào dự thảo để xác nhận các thông tin, dữ liệu mà ý kiến kiểm toán đưa ra, cung cấp bất kỳ thông tin bổ sung cần thiết và chuẩn bị ý kiến phản hồi với các kiến nghị kiểm toán; nếu cần thiết cung cấp giải trình bằng văn bản đối với những nội dung, kiến nghị chưa thống nhất.
2. Các ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán về dự thảo báo cáo kiểm toán cần được xem xét, cân nhắc để bảo đảm tính khách quan, tin cậy, cân bằng và hướng tới mục tiêu cuối cùng là tăng thêm giá trị, lợi ích của báo cáo kiểm toán.

Theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán hoạt động

1. Theo dõi thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là hoạt động yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và đôn đốc thực hiện theo đúng thời gian quy định trong báo cáo kiểm toán.
2. Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán là một hoạt động độc lập nhằm kiểm tra các hành động khắc phục của đơn vị được kiểm toán hoặc bên thứ ba có liên quan đến kiến nghị kiểm toán hoạt động nhằm:
   1. Giúp tăng cường hiệu lực của báo cáo kiểm toán;
   2. Giúp các cơ quan chức năng trong việc sửa đổi các quy định, chính sách cho phù hợp;
   3. Đánh giá hiệu quả hoạt động của Kiểm toán nhà nước;
   4. Nâng cao nhận thức và cải thiện tình hình hoạt động của đơn vị.
3. Một số phương pháp theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được áp dụng: Yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo gửi Kiểm toán nhà nước, trong đó nêu rõ các hành động đã thực hiện nhằm giải quyết các vấn đề được nêu trong báo cáo kiểm toán; đưa ra các câu hỏi và quan sát tại các cuộc kiểm toán thường kỳ để tìm hiểu xem các hành động nào đã được thực hiện; tổ chức họp với đơn vị sau một khoảng thời gian để tìm hiểu xem các hoạt động nào đã được thực hiện; cập nhật thông tin từ các cơ quan có thẩm quyền, các phương tiện truyền thông. Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị bao gồm ba bước: Chuẩn bị kiểm tra, tổ chức thực hiện kiểm tra và kết thúc kiểm tra.
4. Việc theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán trong kiểm toán hoạt động cần lưu ý thêm:
   1. Thời gian thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và thời gian theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán thường dài hơn so với các loại hình kiểm toán khác để đơn vị được kiểm toán có thời gian thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán;
   2. Việc thu thập bằng chứng chứng minh việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán cần phải thận trọng đặc biệt là các kiến nghị liên quan đến việc cải tiến hoạt động, thay đổi chính sách;
   3. Trong trường hợp mức độ thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán thấp cần làm rõ nguyên nhân để có giải pháp xử lý phù hợp.
5. Tiến hành theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có thể chỉ ra rằng còn các yếu tố rủi ro trong các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ đã được kiểm toán. Thông qua theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể phát hiện ra các chủ đề cần tiến hành kiểm toán và có thể mang lại các kết quả có giá trị. Những thông tin này cần được xem xét khi xây dựng kế hoạch kiểm toán năm đối với kiểm toán hoạt động và kiểm toán tài chính.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán phải bao gồm các tài liệu của các bước trong quy trình kiểm toán: Lập kế hoạch kiểm toán; thực hiện kiểm toán; lập và gửi báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán chuyên môn và đặc thù của mỗi giai đoạn của cuộc kiểm toán như:
   1. Lập kế hoạch kiểm toán: Cần thể hiện được các nội dung liên quan đến khảo sát, thu thập thông tin về chủ đề được kiểm toán, phương pháp tiếp cận kiểm toán và kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán; các tài liệu liên quan đến quá trình xây dựng mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán;
   2. Thực hiện kiểm toán: Cần thể hiện được phương pháp kiểm toán, kết quả thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán làm cơ sở để đưa ra các xét đoán chuyên môn, kết luận kiểm toán và kiến nghị kiểm toán của báo cáo kiểm toán;
   3. Lập và gửi báo cáo kiểm toán: Cần thể hiện được quá trình thảo luận, trao đổi để hình thành kết luận kiểm toán, ý kiến của đơn vị được kiểm toán, cách thức xử lý các khác biệt về quan điểm;
   4. Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán: Cần thể hiện được bằng chứng về các kết quả đã thực hiện kiến nghị của đơn vị được kiểm toán; ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán về những nội dung chưa thực hiện; các văn bản ý kiến, khiếu nại về kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán hoặc các tổ chức cá nhân có liên quan và văn bản trả lời của Kiểm toán nhà nước.
2. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán cần thể hiện sự tham chiếu giữa báo cáo kiểm toán với giấy tờ làm việc, đồng thời kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng các thủ tục phù hợp để duy trì tính bảo mật và lưu trữ an toàn tài liệu, hồ sơ kiểm toán theo pháp luật và các quy định.

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

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC 4000

CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN TUÂN THỦ

*(Kèm theo Thông tư số /2025/TT-KTNN  
ngày tháng năm 2025 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

1. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ) và ISSAI 4000 (Chuẩn mực kiểm toán tuân thủ) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

1. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán tuân thủ ở góc độ là cuộc kiểm toán riêng rẽ hoặc cuộc kiểm toán được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động hoặc kết hợp cả ba loại hình kiểm toán.
2. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

1. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
   1. Vi phạm tính tuân thủ: Là sự không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với pháp luật và các quy định (đối với kiểm toán tuân thủ về tính tuân thủ); hoặc vi phạm các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh, hiệu quả và quy tắc đạo đức, quy tắc nghề nghiệp (đối với kiểm toán tuân thủ về tính đúng đắn);
   2. Chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ: Là yếu tố bao trùm lên toàn bộ một cuộc kiểm toán, bao gồm một hoặc nhiều nội dung kiểm toán. Chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ có thể được xác định dựa trên: Những quy định được đặt ra trong pháp luật và các quy định khác; sự quan tâm hoặc kỳ vọng của công chúng (chẳng hạn gian lận, sai phạm trong quản lý hoặc các lĩnh vực vi phạm bị phát hiện bởi các phương tiện truyền thông…); những lĩnh vực cụ thể được cơ quan lập pháp đặc biệt quan tâm (chẳng hạn các vấn đề môi trường, quản lý đất đai, tài nguyên khoáng sản...); những yêu cầu của cơ quan lập pháp, các tổ chức tài trợ (chẳng hạn sự tuân thủ các điều khoản trong Hiệp định tài trợ); những vấn đề ảnh hưởng lớn đến lợi ích cộng đồng, đến đời sống xã hội.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

1. Các quy định chung về kiểm toán tuân thủ; các yếu tố của kiểm toán tuân thủ; các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ đã được quy định tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ) và CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), tại Chuẩn mực này chỉ quy định cụ thể hơn một số nội dung.
2. Trong kiểm toán tuân thủ có hai dạng công việc là kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá với hai mức độ đảm bảo là đảm bảo hợp lý và đảm bảo hạn chế.
   1. Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận: Đơn vị được kiểm toán sẽ tiến hành đo lường đối tượng kiểm toán so với tiêu chí và trình bày thông tin, kết quả về các vấn đề liên quan, kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm căn cứ hợp lý để đưa ra ý kiến. Nếu dạng công việc kiểm tra xác nhận được thực hiện với sự đảm bảo hợp lý thì kiểm toán viên nhà nước khẳng định được đối tượng đó tuân thủ hay không tuân thủ so với tiêu chí áp dụng. Trường hợp đảm bảo hạn chế, dựa trên các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, xét trên khía cạnh trọng yếu, không có yếu tố nào khiến kiểm toán viên nhà nước cho rằng đối tượng kiểm toán không tuân thủ các tiêu chí được áp dụng, khi đó các thủ tục kiểm toán được thực hiện là giới hạn hơn so với các thủ tục cần thực hiện để đạt được đảm bảo hợp lý;
   2. Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá: Kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hoặc đánh giá đối tượng kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn đối tượng và tiêu chí kiểm toán trên cơ sở xem xét rủi ro và trọng yếu kiểm toán. Kết quả đo lường, đánh giá các đối tượng kiểm toán so với tiêu chí được trình bày dưới các hình thức như phát hiện, đánh giá, kiến nghị hay ý kiến kiểm toán. Kết quả kiểm toán cũng có thể cung cấp các thông tin, vấn đề, các phân tích mới. Nếu dạng công việc kiểm tra đánh giá được thực hiện với sự đảm bảo hợp lý, ý kiến kiểm toán thể hiện đối tượng kiểm toán, xét trên khía cạnh trọng yếu, tuân thủ hay không tuân thủ so với tiêu chí được áp dụng. Trường hợp cung cấp sự đảm bảo hạn chế, ý kiến kiểm toán thể hiện không có yếu tố nào để kiểm toán viên nhà nước cho rằng đối tượng kiểm toán không tuân thủ so với tiêu chí kiểm toán được áp dụng.
3. Rủi ro kiểm toán: Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu rủi ro hoặc quản lý rủi ro đưa ra các đánh giá hoặc ý kiến kiểm toán không phù hợp xuống mức thấp có thể chấp nhận được.

Việc giảm thiểu rủi ro dựa trên các khía cạnh sau: Nhận biết các rủi ro đã xảy ra và dự đoán những rủi ro có thể xảy ra, từ đó thực hiện các thủ tục để quản lý các rủi ro đó trong quá trình kiểm toán. Thông qua việc xác định và đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định được nội dung và phạm vi của các thủ tục thu thập bằng chứng để so sánh việc tuân thủ đối tượng kiểm toán với các tiêu chí được áp dụng. Mức độ rủi ro càng cao thì phạm vi công việc của kiểm toán viên nhà nước càng phải mở rộng để bảo đảm rủi ro phát hiện ở mức thấp, từ đó rủi ro kiểm toán ở mức có thể chấp nhận được.

Rủi ro do gian lận: Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét rủi ro do gian lận trong suốt quá trình kiểm toán, xác định và đánh giá rủi ro do gian lận thông qua việc thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến rủi ro đã đánh giá. Do hạn chế vốn có của các cuộc kiểm toán nên có thể có gian lận mà không được kiểm toán viên nhà nước phát hiện. Rủi ro không phát hiện hành vi trái pháp luật do gian lận cao hơn rủi ro không phát hiện do nhầm lẫn, vì gian lận có thể liên quan đến việc cố tình che giấu, cố tình không phản ánh giao dịch, hoặc cố tình trình bày sai cho kiểm toán viên nhà nước hoặc có sự thông đồng của các bộ phận liên quan.

Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán và phải hiểu rằng các thủ tục kiểm toán hiệu quả để phát hiện sai sót có thể không hiệu quả trong phát hiện gian lận. Khi nhận thấy có hành vi nghi ngờ gian lận, kiểm toán viên nhà nước cần bảo đảm rằng họ có các biện pháp xử lý thích hợp theo đúng chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước và phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Trách nhiệm chính đối với việc ngăn chặn và phát hiện gian lận thuộc về cấp quản lý của đơn vị được kiểm toán, thông qua việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả.

1. Lựa chọn chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ

Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục để xác định các lĩnh vực quan trọng hoặc lĩnh vực có rủi ro không tuân thủ tiềm tàng, khi đó kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố sau:

* 1. Lợi ích hoặc kỳ vọng của công chúng hoặc cơ quan lập pháp;
  2. Sự tác động tới người dân;
  3. Ảnh hưởng của một số quy định của pháp luật;
  4. Các dự án đầu tư công quy mô lớn;
  5. Các hành vi vi phạm pháp luật và các quy định chi phối tới hoạt động của các tổ chức quản lý tài chính công, tài sản công;
  6. Không tuân thủ kiểm soát nội bộ hoặc đơn vị không có hệ thống kiểm soát nội bộ;
  7. Các phát hiện được xác định trong các lần kiểm toán trước;
  8. Những rủi ro không tuân thủ do được cung cấp bởi các tổ chức, cá nhân khác.

Để thu thập được các thông tin có giá trị làm cơ sở cho lựa chọn chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước có thể nghiên cứu, xem xét thông qua các tài liệu như dự toán, quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, các báo cáo đánh giá… hoặc tham gia các diễn đàn thảo luận, các hội thảo.

Lập kế hoạch cuộc kiểm toán tuân thủ

1. Kiểm toán viên nhà nước xác định đối tượng chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, đây là yếu tố quan trọng khi xác định các nội dung kiểm toán, trọng yếu kiểm toán và tiêu chí kiểm toán để lập kế hoạch kiểm toán. Dựa trên yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định được trọng yếu kiểm toán. Hiểu biết rõ về đối tượng chịu trách nhiệm là yếu tố quan trọng khi thiết lập các tiêu chí kiểm toán. Đối tượng chịu trách nhiệm phải tuân thủ các tiêu chí được xây dựng từ pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của mình. Tùy theo nội dung kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp.
2. Lập kế hoạch kiểm toán cuộc kiểm toán tuân thủ thường bao gồm việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc lập kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ đem lại lợi ích sau:
   1. Giúp kiểm toán viên nhà nước tập trung đúng mức vào các phần quan trọng của cuộc kiểm toán;
   2. Giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và giải quyết một cách kịp thời các vấn đề có thể xảy ra;
   3. Giúp kiểm toán viên nhà nước tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán phù hợp nhằm bảo đảm cuộc kiểm toán được tiến hành một cách hiệu quả;
   4. Hỗ trợ trong việc lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để xử lý các rủi ro dự kiến và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên;
   5. Tạo điều kiện cho việc chỉ đạo, giám sát và soát xét công việc của Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán;
   6. Hỗ trợ việc điều phối công việc do các cộng tác viên thực hiện khi cần thiết.
3. Khi lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ cần lưu ý:
   1. Mục tiêu, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, thời gian và hình thức phát hành báo cáo kiểm toán;
   2. Kiểm toán viên nhà nước thiết lập các tiêu chí kiểm toán phù hợp;
   3. Kiểm toán viên nhà nước thiết kế các thủ tục để ứng phó với các rủi ro không tuân thủ được xác định;
   4. Các nhân tố quan trọng có thể ảnh hưởng đến định hướng của cuộc kiểm toán;
   5. Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như thông tin, kết quả và kinh nghiệm kiểm toán trước đây về đơn vị đó và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán hiện tại;
   6. Việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết cần có sự tham gia thảo luận của các thành viên Đoàn kiểm toán và Tổ kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và các kế hoạch kiểm toán chi tiết đều phải được lập thành hồ sơ văn bản và được cập nhật nếu có điều chỉnh kế hoạch trong suốt cuộc kiểm toán;
   7. Kiểm toán viên nhà nước có thể thảo luận một số vấn đề trong việc lập kế hoạch kiểm toán với ban lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý hoạt động kiểm toán. Khi thảo luận các vấn đề trong kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải thận trọng để không làm ảnh hưởng đến tính bảo mật và chất lượng của cuộc kiểm toán.

*Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát*

*Yêu cầu về lập kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Kế hoạch kiểm toán tổng quát xác định mục tiêu kiểm toán, đánh giá rủi ro kiểm toán; xác định trọng yếu kiểm toán; nội dung, phương pháp, thủ tục kiểm toán, tiêu chí kiểm toán; phạm vi kiểm toán; xác định thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

*Trình tự lập kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Công việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát bao gồm:
   1. Tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và chủ đề của cuộc kiểm toán; phân tích thông tin thu thập để làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát;
   2. Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát gồm các nội dung:

* Xác định mục tiêu kiểm toán;
* Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán;
* Xác định nội dung kiểm toán;
* Xây dựng tiêu chí kiểm toán (cho mục đích kiểm toán tính tuân thủ và kiểm toán tính đúng đắn);
* Xác định phạm vi kiểm toán, phương pháp và thủ tục kiểm toán;
* Xác định lịch trình, thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

*Khảo sát, thu thập thông tin*

1. Mục đích của việc khảo sát, thu thập thông tin là để:
2. Hiểu biết cụ thể hơn về đơn vị được kiểm toán;
3. Củng cố việc lựa chọn chủ đề kiểm toán;
4. Xác định cụ thể nội dung, mục tiêu, phạm vi và phương pháp,thủ tục kiểm toán phù hợp.
5. Các thông tin cần tìm hiểu thường là:
   1. Các luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách liên quan đến tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
   2. Các luật, quy định có liên quan đến chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ;
   3. Đặc điểm của đơn vị được kiểm toán (lĩnh vực hoạt động, chức năng nhiệm vụ của đơn vị, cơ cấu tổ chức, bộ máy quản lý...);
   4. Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ chung của toàn đơn vị được kiểm toán;
   5. Tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ, chú trọng vào việc tìm hiểu và đánh giá các biện pháp kiểm soát giúp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến chủ đề của cuộc kiểm toán. Việc lựa chọn biện pháp kiểm soát nào để đánh giá phụ thuộc vào nội dung kiểm toán, tính chất và phạm vi của cuộc kiểm toán tuân thủ...;
   6. Các thông tin liên quan khác:

* Các nội dung thu thập được từ các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chủ đề của cuộc kiểm toán;
* Các kết quả từ các cuộc kiểm toán trước liên quan đến vấn đề đánh giá hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ;
* Bằng chứng về những cam kết của các cấp quản lý đối với việc thiết lập, vận hành và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ lành mạnh;
* Những vấn đề thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến thời kỳ kiểm toán; liên quan đến đơn vị được kiểm toán…;
* Các tranh chấp về hợp đồng kinh tế, tài chính, các vụ kiện đang chờ xét xử liên quan đến đơn vị được kiểm toán, liên quan đến chủ đề của cuộc kiểm toán.

Các thông tin cần tìm hiểu có thể được thu thập thông qua tài liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp; hoặc qua trao đổi, thảo luận với đơn vị được kiểm toán, các bên liên quan đến đơn vị và chủ đề kiểm toán; hoặc có thể qua phương tiện thông tin đại chúng...

1. Quá trình khảo sát, thu thập thông tin bao gồm các bước:
   1. Lập đề cương khảo sát, thu thập thông tin, trong đó cần lưu ý:

* Xác định những thông tin cần thu thập và nguồn thu thập (các tài liệu sẽ được thu thập; cơ quan, đơn vị, cá nhân cung cấp tài liệu; những vị trí sẽ được phỏng vấn; các địa điểm sẽ tiến hành khảo sát thực tế…);
* Dự kiến thời gian dành cho việc khảo sát, thu thập thông tin; cân đối giữa thời gian và nguồn lực bỏ ra với tính hữu ích của thông tin thu thập được trong lập kế hoạch cuộc kiểm toán.
  1. Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin bằng các cách sau: Yêu cầu đơn vị gửi tài liệu, tra cứu trên các phương tiện thông tin đại chúng, khảo sát trực tiếp tại đơn vị;
  2. Phân tích các thông tin thu thập được;
  3. Lập báo cáo kết quả khảo sát thu thập thông tin.

*Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát*

Mục tiêu kiểm toán

1. Khi lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải xác định được mục tiêu của cuộc kiểm toán. Mục tiêu của cuộc kiểm toán bao gồm:
   1. Mục tiêu đánh giá tính tuân thủ: Tùy thuộc chủ đề của cuộc kiểm toán mà mục tiêu có thể là đưa ra ý kiến về việc tuân thủ các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách… của đơn vị được kiểm toán, hoặc về việc tuân thủ các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách có liên quan đến một vấn đề cụ thể (chẳng hạn như vấn đề về an toàn lao động, môi trường, đất đai...);
   2. Mục tiêu đánh giá tính đúng đắn: Kiểm tra, đánh giá tính đúng đắn theo các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và thông lệ, ứng xử tốt được chấp nhận.

Đánh giá rủi ro

1. Đánh giá rủi ro là một phần quan trọng trong thực hiện cuộc kiểm toán tuân thủ. Do những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, một cuộc kiểm toán tuân thủ không cung cấp một sự đảm bảo tuyệt đối rằng tất cả các trường hợp không tuân thủ sẽ được phát hiện. Những hạn chế vốn có trong kiểm toán tuân thủ có thể bao gồm những nhân tố sau đây:
2. Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán dùng phán đoán chủ quan để giải thích luật và các quy định;
3. Những sai sót do con người gây ra;
4. Hệ thống được thiết kế chưa phù hợp hoặc vận hành không hiệu quả;
5. Các kiểm soát có thể bị bỏ qua;
6. Bằng chứng có thể bị che giấu hoặc bị bỏ qua.
7. Rủi ro và các nhân tố có thể làm tăng mức độ rủi ro thay đổi tùy thuộc vào nội dung kiểm toán cụ thể và các tình huống kiểm toán khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước xem xét ba yếu tố rủi ro: Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung kiểm toán và tình huống cụ thể. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá khả năng phát sinh việc không tuân thủ và các hậu quả có thể xảy ra.
8. Khi đánh giá rủi ro liên quan đến gian lận, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc một số vấn đề sau:
9. Việc kiểm toán viên nhà nước xác định, đánh giá rủi ro do gian lận và thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến rủi ro do gian lận đã xác định thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp. Khi nghi ngờ gian lận đã được xác định thì kiểm toán viên nhà nước cần bảo đảm rằng họ xử lý vấn đề dựa trên thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước và tình huống cụ thể;
10. Đánh giá rủi ro do gian lận và đánh giá trọng yếu liên quan đến gian lận thường là:
    * + - Các khoản tài trợ và lợi ích của các bên thứ ba;
        - Lĩnh vực đấu thầu;
        - Thực thi các nhiệm vụ và quyền hạn của cán bộ, công chức, viên chức nhà nước;
        - Cố ý hiểu sai hay báo cáo sai về kết quả hoặc thông tin;
        - Cổ phần hóa các doanh nghiệp nhà nước;
        - Mối quan hệ giữa các cán bộ, nhân viên…

Trọng yếu kiểm toán

1. Tính trọng yếu bao gồm cả yếu tố định tính (tính chất) và định lượng (quy mô). Khi thực hiện kiểm toán tuân thủ, tính trọng yếu được xác định để:
2. Phục vụ mục đích lập kế hoạch;
3. Đánh giá các bằng chứng thu thập được và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các trường hợp không tuân thủ phát hiện qua kiểm toán;
4. Lập báo cáo kiểm toán.
5. Kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán tuân thủ và thực hiện kiểm toán để xác định mức độ tuân thủ các tiêu chí đã đề ra của nội dung kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu.

Trong quá trình lập kế hoạch, việc phân tích, đánh giá các thông tin về đơn vị được kiểm toán nhằm đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu cho việc thiết kế các thủ tục kiểm toán. Khi thực hiện kiểm toán, sử dụng trọng yếu kiểm toán trong việc xác định phạm vi các thủ tục kiểm toán thực hiện và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Khi lập báo cáo kiểm toán, sử dụng trọng yếu kiểm toán để đánh giá phạm vi công việc và mức độ ảnh hưởng của các trường hợp không tuân thủ.

1. Tính trọng yếu thường được xem xét về mặt giá trị, tuy nhiên, trong trường hợp nếu việc không tuân thủ có tính chất nghiêm trọng thì cũng được coi là trọng yếu (bất kể là số lượng, giá trị bao nhiêu). Trọng yếu kiểm toán về mặt giá trị thường được sử dụng đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận. Trong các trường hợp kiểm toán tuân thủ được thực hiện kết hợp với kiểm toán hoạt động, tính trọng yếu về mặt bản chất hoặc hoàn cảnh quan trọng hơn tính trọng yếu xét về mặt số lượng. Việc xác định tính trọng yếu thường là vấn đề thuộc xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước và được thực hiện theo quy định tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ).
2. Trong kiểm toán tuân thủ, trọng yếu thường tập trung vào các vấn đề sau:
3. Gian lận;
4. Những hành vi phạm pháp hoặc cố ý không tuân thủ;
5. Cung cấp thông tin sai lệch hoặc không đầy đủ cho lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền;
6. Cố ý coi thường việc tuân thủ các yêu cầu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, các cơ quan có thẩm quyền;
7. Thực hiện các hành vi và hoạt động khi thiếu hiểu biết về căn cứ pháp lý đối với hành vi hoặc hoạt động đó.
8. Trong một số trường hợp, các yếu tố định tính quan trọng hơn yếu tố định lượng, chẳng hạn:
9. Bản chất, tính hữu hình và nhạy cảm của lĩnh vực cụ thể hoặc nội dung kiểm toán là những yếu tố định tính có thể tác động tới việc xác định trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước (như vấn đề được dư luận xã hội quan tâm…);
10. Tính nghiêm trọng của hành vi không tuân thủ: Các trường hợp vi phạm các luật (như: Luật Ngân sách nhà nước; Luật thực hành tiết kiệm, chống lãng phí; Luật Phòng, chống tham nhũng…), lập quỹ trái quy định...
11. Khi đánh giá tính trọng yếu của bất kỳ hành vi không tuân thủ được xác định nào, các vấn đề như tiêu chí, điều kiện, nguyên nhân và hậu quả của việc không tuân thủ cũng cần được xem xét.

Nội dung kiểm toán

1. Nội dung kiểm toán tuân thủ đa dạng và có nhiều đặc điểm khác nhau. Nội dung kiểm toán có thể chung chung hoặc rất cụ thể. Một số nội dung mang tính định lượng và thường có thể dễ dàng đo lường (chẳng hạn các điều kiện hoặc hoạt động tài chính), một số nội dung khác lại mang tính định tính và chủ quan hơn (chẳng hạn kiểm toán tính đúng đắn trong hành vi ứng xử). Nội dung kiểm toán phải xác định được và có thể đánh giá được bằng các tiêu chí phù hợp và cho phép kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho ý kiến kiểm toán.
2. Căn cứ mục tiêu kiểm toán, dựa vào việc đánh giá rủi ro và xét đoán chuyên môn, kiểm toán viên nhà nước xác định nội dung kiểm toán cụ thể. Khi xác định nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề sau:
   1. Chức năng, nhiệm vụ và các quy định pháp luật có liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
   2. Nội dung các luật, các quy định liên quan đến chủ đề và mục tiêu của cuộc kiểm toán tuân thủ;
   3. Các trường hợp vi phạm tính tuân thủ ở các cuộc kiểm toán trước đó liên quan đến chủ đề kiểm toán;
   4. Những phát hiện và kiến nghị trong các cuộc thanh tra, kiểm tra và kiểm toán liên quan đến chủ đề cuộc kiểm toán;
   5. Những đánh giá rủi ro được thực hiện trong các cuộc kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động đã xác định những lĩnh vực cụ thể tồn tại rủi ro không tuân thủ liên quan đến chủ đề cuộc kiểm toán.
3. Khi cuộc kiểm toán tuân thủ được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính, nội dung kiểm toán tuân thủ thường là các luật, các văn bản quy phạm pháp luật và quy định về quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Khi đó kiểm toán tuân thủ thực hiện đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định của các hoạt động, giao dịch và thông tin tài chính thể hiện trong báo cáo tài chính.

Tiêu chí kiểm toán

1. Các tiêu chí phải được xác định để làm cơ sở cho việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và đưa ra các phát hiện, ý kiến kiểm toán. Khi thực hiện kiểm toán tuân thủ, việc xác định tiêu chí là một bước quan trọng trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán.
2. Tiêu chí kiểm toán tuân thủ gồm:
   1. Tiêu chí đánh giá tính tuân thủ (các luật, văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách, các thỏa thuận...);
   2. Tiêu chí đánh giá tính đúng đắn (các thông lệ, nguyên tắc quản trị tốt, các quy tắc đạo đức, kỳ vọng về hành vi ứng xử... liên quan đến chủ đề được kiểm toán).
3. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định tiêu chí kiểm toán phù hợp và liên quan đến mục tiêu, nội dung của cuộc kiểm toán sẽ thực hiện và vận dụng một cách phù hợp cho từng tình huống cụ thể để đưa ra các ý kiến kiểm toán có giá trị. Tiêu chí kiểm toán tuân thủ cần bảo đảm đầy đủ các yêu cầu:
   1. Thích hợp: Có thể đưa ra những phát hiện và ý kiến kiểm toán đáp ứng được nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán;
   2. Tin cậy: Có thể đưa ra các đánh giá nhất quán khi được sử dụng bởi kiểm toán viên khác trong trường hợp tương tự;
   3. Đầy đủ: Tất cả các tiêu chí quan trọng để đánh giá nội dung, hoạt động được kiểm toán đều đã được thiết lập;
   4. Khách quan: Không chịu ảnh hưởng bởi bất kỳ sự thiên vị nào từ kiểm toán viên nhà nước hoặc các cấp quản lý;
   5. Dễ hiểu: Rõ ràng, không gây hiểu nhầm theo nghĩa khác;
   6. So sánh được: Thống nhất với các tiêu chí được sử dụng trong kiểm toán tuân thủ đối với đơn vị được kiểm toán tương tự, với các tiêu chí được sử dụng trong các cuộc kiểm toán tuân thủ trước đó được thực hiện tại đơn vị;
   7. Được chấp nhận: Được chấp nhận chung bởi các chuyên gia độc lập trong cùng lĩnh vực, đơn vị được kiểm toán, cơ quan lập pháp, phương tiện truyền thông và dư luận;
   8. Sẵn có: Tiêu chí cần bảo đảm sẵn có để đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu được tính chất công việc kiểm toán và căn cứ của báo cáo kiểm toán.
4. Khi xác định tiêu chí trong cuộc kiểm toán tuân thủ cần lưu ý:
   1. Trong trường hợp, các tiêu chí được sử dụng cho cuộc kiểm toán tuân thủ có thể xác định rõ ràng. Điều này xảy ra khi pháp luật và các quy định hình thành nên tiêu chí rõ ràng và không phức tạp. Mục đích xây dựng các luật, quy chế, quy định của các cơ quan nhà nước được ghi chép lại cũng có thể giúp kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định tiêu chí phù hợp. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước có thể tham khảo ý kiến chuyên gia trong quá trình xây dựng luật, quy chế, quy định để xác định tiêu chí;
   2. Trong trường hợp, việc xác định tiêu chí có thể khá phức tạp. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng các nguồn thông tin khác nhau để hỗ trợ việc xác định tiêu chí kiểm toán;

Trong quá trình xác định tiêu chí phù hợp, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét tính trọng yếu liên quan đến rủi ro không tuân thủ đối với mỗi nội dung kiểm toán liên quan đến nhiều văn bản luật;

* 1. Kiểm toán viên nhà nước cần bảo đảm rằng tiêu chí đã xây dựng đều được sử dụng để đánh giá nội dung kiểm toán. Trong một số ít trường hợp, khi cuộc kiểm toán bị giới hạn trong một phạm vi nhất định và có thể chỉ điều chỉnh bởi một số phần của luật hoặc quy định thì phạm vi này cần được trình bày rõ ràng trong báo cáo kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng các hướng dẫn, danh mục kiểm tra hay các tài liệu khác do đơn vị được kiểm toán hay các cơ quan hành chính cung cấp nhằm mục đích xác định tiêu chí kiểm toán phù hợp thì cần bảo đảm rằng các tài liệu này liên quan đến nội dung kiểm toán và được nêu rõ trong kế hoạch kiểm toán tổng quát;
  2. Trong một số trường hợp, khi các quy định của pháp luật liên quan chưa rõ ràng, kế hoạch kiểm toán phải nêu rõ những nội dung chưa rõ ràng và những điểm cần lưu ý khi thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán;
  3. Trong một số ít trường hợp, tiêu chí có thể bị mâu thuẫn (chẳng hạn khi có sự không thống nhất giữa các văn bản pháp luật) hoặc có những cách hiểu khác nhau thì trong kế hoạch kiểm toán phải nêu rõ những điểm mâu thuẫn hoặc có những cách hiểu khác nhau đó và những nội dung cần lưu ý khi thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

1. Tiêu chí kiểm toán phải được trình bày rõ ràng trong báo cáo kiểm toán hoặc trình bày ở dạng tham chiếu về tiêu chí nếu chúng đã có sẵn.

Phạm vi kiểm toán

1. Căn cứ mục tiêu kiểm toán đã xác định, nội dung kiểm toán và các tiêu chí kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin đã thu thập, kế hoạch kiểm toán cần xác định rõ phạm vi kiểm toán.

Phương pháp, thủ tụckiểm toán

1. Trong cuộc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước thường tập trung vào phương pháp kiểm toán tuân thủ nhiều hơn phương pháp kiểm toán cơ bản. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần nêu phương pháp kiểm toán và các thủ tục kiểm toán chủ yếu được áp dụng cho phù hợp với mục tiêu kiểm toán.

Xác định nguồn lực kiểm toán

1. Căn cứ mục tiêu, nội dung và quy mô cuộc kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được qua quá trình khảo sát và các nguồn lực hiện có để xác định nhân lực; bố trí thời gian thích hợp cho các nội dung kiểm toán có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn nhằm đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã đề ra; xác định kinh phí cho cuộc kiểm toán.

*Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán tổng quát*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

*Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết*

1. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung, đối tượng kiểm toán.
2. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải cụ thể được các mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán của kế hoạch kiểm toán tổng quát; xác định rõ tiêu chí kiểm toán, phương pháp kiểm toán, phạm vi kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán trên cơ sở kết quả thông tin khảo sát, đánh giá cụ thể về tình hình hoạt động tại đơn vị được kiểm toán.
3. Để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết theo yêu cầu trên, từ các thông tin tại kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần:
4. Xác định các thông tin cần thu thập, bổ sung thêm để đáp ứng yêu cầu chi tiết và cụ thể hóa tại từng đơn vị;
5. Tiến hành thu thập thêm thông tin;
6. Xác định cách thức tiếp cận rủi ro đối với từng nội dung kiểm toán; thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán cụ thể; thời gian kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán; phân công công việc cho từng kiểm toán viên nhà nước.

*Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết*

1. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Thực hiện kiểm toán

*Thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán*

1. Bằng chứng kiểm toán đầy đủ liên quan đến quyết định về mức độ đảm bảo. Để đưa ra ý kiến với sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán hơn so với cuộc kiểm toán với sự đảm bảo hạn chế. Đối với cuộc kiểm toán với sự đảm bảo hạn chế, bằng chứng kiểm toán chủ yếu thu thập bằng thủ tục phân tích và kiểm tra, còn đối với sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên nhà nước thường phải thực hiện hầu hết hoặc kết hợp nhiều phương pháp, thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định tại Đoạn 47 Chuẩn mực này.
2. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán liên quan đến số lượng bằng chứng. Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán liên quan đến chất lượng bằng chứng. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện xét đoán chuyên môn khi xác định tính đầy đủ và thích hợp trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán.
3. Bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn tài liệu, thông tin sau:
4. Do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp khai thác và phát hiện;
5. Do đơn vị được kiểm toán cung cấp;
6. Tài liệu, thông tin làm bằng chứng thu thập được từ bên ngoài đơn vị được kiểm toán.
7. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào 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:
8. 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 cung cấp;
9. Bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị 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;
10. Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận;
11. Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc các dạng khác) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời nói;
12. 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.
13. Các phương pháp, thủ tục kiểm toán chủ yếu để thu thập bằng chứng kiểm toán:
14. Quan sát;
15. Kiểm tra, đối chiếu;
16. Xác nhận từ bên ngoài;
17. Tính toán lại;
18. Phỏng vấn;
19. Thủ tục phân tích;
20. Thực hiện lại.

Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét các bằng chứng thu thập được từ các cuộc kiểm toán hoạt động hoặc các hoạt động thanh tra, kiểm tra, kiểm toán khác liên quan đến đơn vị được kiểm toán và chủ đề của cuộc kiểm toán.

*Quan sát*

1. Quan sát là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, như kiểm toán viên nhà nước quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát của các đơn vị được kiểm toán. Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát.

*Kiểm tra, đối chiếu*

1. 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 việc tuân thủ của nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định. 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 hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán, chứng từ thuộc nội bộ đơn vị được kiểm toán. Chẳng hạn, về thủ tục kiểm tra trong thử nghiệm kiểm soát là kiểm tra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ để thu thập bằng chứng về việc phê duyệt.
2. Kiểm toán viên nhà nước xem xét sự tin cậy của các tài liệu được kiểm tra và luôn ghi nhớ rủi ro gian lận và khả năng tài liệu được kiểm tra có thể không còn nguyên bản. Trong trường hợp gian lận, có thể có hai bộ sổ sách hoặc ghi chép khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước có thể tìm hiểu thêm để biết nguồn tài liệu chứng từ, hay các hệ thống kiểm soát đối việc lập hoặc lưu giữ tài liệu chứng từ.

*Xác nhận từ bên ngoài*

1. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng văn bản. Trong các cuộc kiểm toán tuân thủ, xác nhận là việc kiểm toán viên nhà nước thu thập phản hồi trực tiếp từ bên xác nhận về thông tin, số liệu liên quan đến nội dung kiểm toán, tính tuân thủ các quy định. Xác nhận cũng có thể là việc kiểm toán viên nhà nước nhận được hướng dẫn của cơ quan ban hành văn bản về cách hiểu một văn bản nào đó.

*Tính toán lại*

1. Tính toán lại là việc kiểm toán viên nhà nước kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

*Phỏng vấn*

1. 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 đơn vị được kiểm toán. 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 nói. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước những thông tin hoặc những bằng chứng chứng thực những thông tin mà trước đây kiểm toán viên nhà nước chưa có. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời nói.

*Thủ tục phân tích*

1. Thủ tục phân tích là việc so sánh các dữ liệu hoặc phân tích các biến động hay 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.

*Thực hiện lại*

1. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các hoạt động kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị. Nếu phải thực hiện lại các vấn đề có chuyên môn kỹ thuật cao thì cần có sự hỗ trợ của chuyên gia.

Lấy mẫu kiểm toán

1. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng phương pháp lấy mẫu để cung cấp đủ số lượng các phần tử để đưa ra đánh giá về tổng thể mẫu được chọn. Khi thiết kế mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và đặc điểm của tổng thể mẫu được chọn.
2. Lấy mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số các phần tử của một tổng thể.
3. Mẫu kiểm toán trong kiểm toán tuân thủ có thể định lượng hoặc định tính, tùy thuộc vào phạm vi kiểm toán và nội dung kiểm toán.

Lấy mẫu định lượng thường được sử dụng khi kiểm toán viên nhà nước tìm cách đưa ra ý kiến về toàn bộ tổng thể bằng cách thử nghiệm mẫu chọn.

Lấy mẫu định tính là một thủ tục chọn lọc được thực hiện có chủ ý để xác định sai sót của đối tượng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể lấy mẫu dựa trên cơ sở đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

Việc lấy mẫu kiểm toán dựa trên rủi ro có thể thay thế cho phương pháp thống kê khi lựa chọn các phần tử để kiểm tra, chẳng hạn như xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.

*Xem xét về các hành vi nghi ngờ vi phạm pháp luật*

1. Khi thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét đến các yếu tố rủi ro gian lận và cảnh báo về các hành vi vi phạm pháp luật, trong đó có gian lận.
2. Khi tiến hành kiểm toán tuân thủ, nếu kiểm toán viên nhà nước gặp các trường hợp không tuân thủ có thể là động cơ của các hành vi vi phạm pháp luật hoặc gian lận thì cần thận trọng và có thể tham vấn ý kiến chuyên gia, ý kiến của hội đồng tư vấn pháp luật hoặc cơ quan chức năng phù hợp. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước có thể thông báo các nghi ngờ cho các cấp quản lý thích hợp hoặc những người chịu trách nhiệm.

*Đánh giá bằng chứng và hình thành ý kiến kiểm toán*

1. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được để giảm rủi ro kiểm toán đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được. Việc xác định tính đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán được quy định cụ thể tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ). Việc đánh giá này bao gồm các xét đoán chuyên môn, hoài nghi nghề nghiệp cũng như các cân nhắc về sự hỗ trợ hoặc trái ngược của các bằng chứng kiểm toán với các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán.
2. Bằng chứng kiểm toán đã thu thập được đánh giá dựa trên các mức độ trọng yếu đã xác định để nhận diện các trường hợp không tuân thủ trọng yếu có thể xảy ra. Xác định mức độ quan trọng của các phát hiện phụ thuộc vào khái niệm trọng yếu như đã nêu ở trên. Các phát hiện trong kiểm toán tuân thủ phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể.
3. Để đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp, kiểm toán viên nhà nước đánh giá dựa trên các bằng chứng thu thập được, có thể bảo đảm tương đối nội dung kiểm toán xét trên các khía cạnh trọng yếu là tuân thủ theo các tiêu chí đã xác định chứ không kỳ vọng phát hiện tất cả các trường hợp vi phạm tuân thủ, do các hạn chế tiềm tàng của một cuộc kiểm toán.
4. Cần cân nhắc một số yếu tố sau khi áp dụng xét đoán chuyên môn để xác định trường hợp không tuân thủ là trọng yếu:
5. Tầm quan trọng của các yếu tố định lượng liên quan đến không tuân thủ (số tiền, số người hoặc đơn vị liên quan, lượng thời gian bị chậm...);
6. Các tình huống hoàn cảnh cụ thể của việc không tuân thủ;
7. Bản chất của việc không tuân thủ;
8. Nguyên nhân dẫn đến việc không tuân thủ;
9. Ảnh hưởng và hậu quả mà việc không tuân thủ có thể gây ra;
10. Phạm vi ảnh hưởng và độ nhạy cảm của nội dung, vấn đề, hoạt động (ví dụ, đây có phải là vấn đề được công chúng đặc biệt quan tâm hay không, vấn đề này có ảnh hưởng đến nhiều người hay không...);
11. Nhu cầu và kỳ vọng của cơ quan lập pháp, công chúng hoặc các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán khác;
12. Bản chất của các văn bản quy phạm liên quan;
13. Mức độ hoặc giá trị liên quan đến trường hợp không tuân thủ.

*Quản lý rủi ro trong giai đoạn thực hiện kiểm toán*

1. Việc quản lý rủi ro kiểm toán được thực hiện trong suốt cuộc kiểm toán, để có thể đưa ra điều chỉnh kịp thời bảo đảm cuộc kiểm toán đạt chất lượng. Nếu các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng theo kế hoạch không cho phép kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh thủ tục kiểm toán thay thế cho phù hợp.
2. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét khả năng các rủi ro kiểm toán có thể xảy ra nếu những đánh giá không phù hợp để có các biện pháp điều chỉnh cần thiết.

*Văn bản giải trình của đối tượng chịu trách nhiệm*

1. Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán và hình thành ý kiến kiểm toán, có thể cần thu thập các văn bản giải trình để hỗ trợ bằng chứng kiểm toán đã thu thập được của kiểm toán viên nhà nước. Các văn bản này có thể ghi nhận rằng các hoạt động, giao dịch tài chính và thông tin thể hiện trong các báo cáo của đơn vị là tuân thủ các quy định hoặc các hệ thống kiểm soát cụ thể đã hoạt động hiệu quả trong suốt thời kỳ được kiểm toán.

*Các sự kiện phát sinh sau giai đoạn thực hiện kiểm toán*

1. Sau khi hoàn thành giai đoạn thực hiện kiểm toán và cho đến ngày phát hành báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán thu thập các thông tin để xác định các sự kiện xảy ra sau giai đoạn thực hiện kiểm toán có thể gây ra vi phạm tuân thủ trọng yếu hay không. Các thủ tục này thông thường bao gồm các câu hỏi tìm hiểu, thu thập văn bản giải trình của cấp quản lý hoặc rà soát văn bản, biên bản cuộc họp, các báo cáo đã phát hành hoặc thông tin tài chính của các kỳ sau (tháng, quý)... Từ đó xác định việc ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán.

*Trao đổi thông tin*

1. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện việc thông báo kịp thời cho đơn vị được kiểm toán khi gặp khó khăn, vướng mắc trong cuộc kiểm toán hoặc các trường hợp không tuân thủ trọng yếu. Các trường hợp không tuân thủ nghiêm trọng sẽ được trao đổi với cấp quản lý và quản trị phù hợp của đơn vị được kiểm toán. Các phát hiện ít quan trọng hơn mà không phải là trọng yếu hoặc không đưa đến ý kiến trong báo cáo kiểm toán thì cũng có thể được thông báo cho cấp quản lý trong quá trình kiểm toán. Việc thông báo các phát hiện ít quan trọng hơn cũng có thể giúp các đơn vị được kiểm toán chấn chỉnh các trường hợp không tuân thủ và tránh các trường hợp tương tự trong tương lai.

Lập Báo cáo kiểm toán

1. Báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ nhằm mục đích xác nhận việc tuân thủ và báo cáo các trường hợp vi phạm để có thể thực hiện các biện pháp khắc phục và để những người có trách nhiệm phải chịu trách nhiệm về hành động của mình. Khi kết thúc một cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán phải lập báo cáo kiểm toán để trình bày các phát hiện và báo cáo kiểm toán cần tuân thủ theo các quy định về mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán.
2. Các nguyên tắc về tính đầy đủ, khách quan, kịp thời và các yêu cầu của báo cáo kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ).

*Hình thức của báo cáo kiểm toán*

1. Hình thức của báo cáo kiểm toán có thể khác nhau tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể. Tuy nhiên, báo cáo kiểm toán phải giúp người sử dụng báo cáo có thể hiểu được kết quả công việc kiểm toán đã thực hiện, các nội dung đã đạt được và người sử dụng báo cáo có thể nhận diện các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán.
2. Có nhiều yếu tố có thể ảnh hưởng đến hình thức của báo cáo kiểm toán, trong đó có mục tiêu của mỗi cuộc kiểm toán tuân thủ và độ phức tạp của các vấn đề được báo cáo. Ngoài ra, hình thức báo cáo có thể phụ thuộc vào nhu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo.
3. Báo cáo kiểm toán có thể được lập dưới dạng đầy đủ hoặc tóm tắt. Báo cáo dạng đầy đủ thường mô tả chi tiết các phát hiện và đánh giá kiểm toán bao gồm cả các hậu quả có thể xảy ra và các kiến nghị có tính xây dựng. Báo cáo dạng tóm tắt cô đọng và súc tích hơn.
4. Hình thức báo cáo kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước. Thông thường, cấu trúc của một báo cáo kiểm toán gồm các nội dung cơ bản sau:
5. Khái quát về cuộc kiểm toán

* Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán;
* Phạm vi kiểm toán;
* Tiêu chí kiểm toán...

1. Kết quả kiểm toán;
2. Ý kiến hoặc kết luận kiểm toán;
3. Kiến nghị kiểm toán;
4. Phụ lục (nếu có).

*Nội dung của báo cáo kiểm toán*

*Khái quát về cuộc kiểm toán*

1. Phần này trình bày khái quát những thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và các phát hiện chủ yếu:
2. Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán: Nêu các thông tin tóm tắt liên quan đến mục tiêu, phạm vi và giới hạn của cuộc kiểm toán; xác định hoặc mô tả tóm tắt nội dung kiểm toán, các thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán chủ yếu mà kiểm toán viên nhà nước đã sử dụng; căn cứ kiểm toán và các chuẩn mực kiểm toán được áp dụng;
3. Tiêu chí kiểm toán: Các tiêu chí chủ yếu để đánh giá nội dung kiểm toán cần được xác định trong báo cáo kiểm toán. Tiêu chí của các cuộc kiểm toán tuân thủ có thể rất khác nhau. Vì vậy, việc xác định rõ ràng các tiêu chí trong báo cáo kiểm toán là điều rất quan trọng để đối tượng sử dụng báo cáo có thể hiểu cơ sở của các phát hiện, ý kiến hoặc kết luận kiểm toán. Các tiêu chí có thể được nêu trực tiếp trong báo cáo hoặc báo cáo có thể tham chiếu đến các tiêu chí nếu các tiêu chí này đã được nhà quản lý xác nhận, hoặc nằm trong một nguồn tài liệu sẵn có, dễ tiếp cận, đáng tin cậy. Trong trường hợp các tiêu chí chưa được xác định từ trước hoặc phải được xây dựng, phát triển từ các nguồn tài liệu thích hợp thì các tiêu chí áp dụng trong cuộc kiểm toán cần được nêu rõ trong phần thích hợp của báo cáo kiểm toán. Trường hợp các tiêu chí mâu thuẫn nhau thì mâu thuẫn này cần được giải thích rõ. Khi đó, hậu quả tiềm tàng cần được giải thích và đưa ra các kiến nghị phù hợp;
4. Các phát hiện chủ yếu từ cuộc kiểm toán: Tóm tắt các phát hiện chủ yếu của cuộc kiểm toán. Phần này rất quan trọng vì nó thường là phần báo cáo được người sử dụng đọc nhiều nhất.

*Kết quả, kết luận và ý kiến kiểm toán*

1. Đây là nội dung chính của báo cáo kiểm toán nhằm mô tả kết quả công việc kiểm toán được thực hiện, so sánh nội dung kiểm toán với các tiêu chí phù hợp, sử dụng lập luận logic để nêu ra các phát hiện kiểm toán, ý kiến kiểm toán. Phần này cần làm rõ các yếu tố sau đây để giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ hơn về kết quả công việc kiểm toán đã thực hiện và ý nghĩa, kết quả của các phát hiện kiểm toán:
2. Thông qua các bằng chứng kiểm toán đã thu thập để so sánh nội dung kiểm toán với các tiêu chí kiểm toán đã xác định để đánh giá sự tuân thủ của nội dung kiểm toán;
3. Nguyên nhân của việc không tuân thủ theo các tiêu chí kiểm toán;
4. Hậu quả của việc không tuân thủ.

Khi cần lượng dữ liệu lớn được đưa vào để hỗ trợ các phát hiện kiểm toán, các dữ liệu đó đưa vào phần phụ lục.

1. Ý kiến kiểm toán được hình thành dựa trên các phát hiện kiểm toán và các xét đoán chuyên môn để đánh giá về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Dựa vào tập hợp các phát hiện đối với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, kiểm toán viên nhà nước đưa ra các ý kiến kiểm toán.
2. Trong một cuộc kiểm toán cung cấp sự đảm bảo hợp lý, phần ý kiến kiểm toán được nêu rõ bằng một câu bảo đảm khẳng định. Tùy thuộc vào mức độ và giới hạn ảnh hưởng của các sai sót mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán tuân thủ chấp nhận toàn phần, ý kiến kiểm toán ngoại trừ, ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến.
3. Nếu không có trường hợp vi phạm tuân thủ trọng yếu nào được xác định thì ý kiến kiểm toán là chấp nhận toàn phần: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, nội dung kiểm toán của đơn vị, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ tiêu chí đã áp dụng”.*
4. Kiểm toán viên nhà nước điều chỉnh ý kiến kiểm toán thích hợp trong các trường hợp sau:
5. Các trường hợp vi phạm tuân thủ trọng yếu. Tùy thuộc vào mức độ vi phạm tuân thủ, điều này có thể dẫn đến:

* Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, ngoại trừ (nêu phần ngoại trừ), nội dung kiểm toán của đơn vị được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ tiêu chí đã áp dụng...”*; hoặc
* Ý kiến trái ngược: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước nhận thấy rằng nội dung kiểm toán không tuân thủ…”.*

1. Tùy thuộc vào giới hạn của phạm vi kiểm toán có thể dẫn đến:

* Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, ngoại trừ (nêu phần ngoại trừ), nội dung kiểm toán của đơn vị được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ tiêu chí đã áp dụng…”*; hoặc
* Từ chối đưa ra ý kiến: *“Dựa trên công việc kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên nhà nước không thể và do vậy không đưa ra ý kiến…”.*

1. Trước khi đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải cung cấp thông tin giải thích và nêu rõ cơ sở cho việc đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
2. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước thấy rằng cần thiết phải chi tiết thêm các vấn đề cụ thể mà không ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán về tính tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước có thể công khai những vấn đề này bằng cách sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác”.
   1. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” khi cho rằng một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, tuy không có sai sót trọng yếu nhưng có tầm quan trọng để người sử dụng hiểu rõ hơn báo cáo kiểm toán;
   2. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng đoạn “Vấn đề khác” khi có các vấn đề không được trình bày và công khai trong báo cáo tài chính, tuy không ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán về tính tuân thủ nhưng có thể giúp người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán.
3. Trong trường hợp báo cáo kiểm toán cung cấp đảm bảo hạn chế, ý kiến kiểm toán thường được trình bày như sau: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, không có điều gì chứng tỏ rằng nội dung kiểm toán của đơn vị được kiểm toán là không tuân thủ (xét trên tất cả các khía cạnh trọng yếu) với tiêu chí áp dụng”.*

*Kiến nghị kiểm toán*

1. Các kiến nghị trong báo cáo kiểm toán phải thực tiễn, logic với các phát hiện kiểm toán, trên cơ sở đối chiếu với các tiêu chí kiểm toán. Kiến nghị phải cụ thể với từng nội dung kiểm toán, đối tượng và các bên liên quan; có tính xây dựng, giúp cải tiến, nâng cao hiệu quả đối với đơn vị được kiểm toán. Các kiến nghị sẽ hiệu quả nhất nếu được trình bày bằng giọng văn tích cực và hướng tới kết quả, xác định rõ đối tượng nào cần làm việc gì, vào thời điểm nào.
2. Khi báo cáo kiểm toán nêu những sai phạm nghiêm trọng thì cần đưa ra những kiến nghị, biện pháp hữu hiệu phù hợp theo quy định của Kiểm toán nhà nước và pháp luật. Sẽ hữu ích cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán nếu kiểm toán viên nhà nước nêu bật được những biện pháp khắc phục đang được áp dụng.

*Báo cáo kiểm toán gắn với kiểm toán tài chính*

1. Đối với cuộc kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán tài chính, ý kiến về sự tuân thủ có thể được trình bày thành một mục riêng và là một phần của báo cáo kiểm toán tài chính. Trong một số trường hợp có thể phát hành riêng một báo cáo kiểm toán dạng ngắn hoặc dạng dài.
2. Nếu ý kiến kiểm toán về tính tuân thủ không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc về ảnh hưởng của tính tuân thủ đến toàn bộ báo cáo tài chính và ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đó.
3. Trong trường hợp khi kiểm toán tuân thủ cung cấp sự đảm bảo hạn chế được thực hiện là một phần của cuộc kiểm toán tài chính cung cấp đảm bảo hợp lý, sự đảm bảo hạn chế về tính tuân thủ cần được nêu rõ trong báo cáo kiểm toán và tách riêng so với ý kiến về báo cáo tài chính.

Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

1. Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán bao gồm các báo cáo, đánh giá và rà soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán hay các đơn vị khác, kiểm tra tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị của đơn vị được kiểm toán... Việc theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận,kiến nghị kiểm toán sẽ hỗ trợ việc thực hiện hiệu quả các hành động chấn chỉnh và mang lại phản hồi hữu ích cho đơn vị được kiểm toán và các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán và cho cả Kiểm toán nhà nước trong việc lập kế hoạch các cuộc kiểm toán trong tương lai.
2. Một số phương pháp theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được áp dụng trong kiểm toán tuân thủ: Yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo gửi Kiểm toán nhà nước trong đó nêu rõ tình hình thực hiện của đơn vị được kiểm toán về việc giải quyết các vấn đề được nêu trong báo cáo kiểm toán; cập nhật và theo dõi tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị; kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan.

Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị bao gồm ba bước: Chuẩn bị kiểm tra, tổ chức thực hiện kiểm tra và kết thúc kiểm tra.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

1. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán bao gồm các tài liệu của các bước trong quy trình kiểm toán: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán chuyên môn và đặc thù của mỗi giai đoạn kiểm toán như:
2. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: Cần thể hiện được các nội dung liên quan đến kế hoạch kiểm toán và phương pháp kiểm toán của cuộc kiểm toán; các tài liệu liên quan đến quá trình xây dựng và việc trao đổi, thống nhất về mục tiêu, tiêu chí với đơn vị được kiểm toán;
3. Giai đoạn thực hiện kiểm toán: Cần thể hiện được phương pháp, kết quả thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán làm cơ sở để đưa ra các xét đoán chuyên môn và kết luận của báo cáo kiểm toán;
4. Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán: Cần thể hiện được quá trình thảo luận, trao đổi để hình thành kết luận kiểm toán, các ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán, cách thức xử lý các quan điểm trái chiều;
5. Giai đoạn kiểm tra thực hiệnkết luận,kiến nghị kiểm toán: Cần thể hiện được bằng chứng về các kết quả đã thực hiện kiến nghị của đơn vị được kiểm toán; ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán về những nội dung chưa thực hiện; các văn bản ý kiến, khiếu nại về kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán hoặc các tổ chức, cá nhân có liên quan và văn bản trả lời của Kiểm toán nhà nước.
6. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán cần thể hiện sự tham chiếu giữa báo cáo kiểm toán với giấy tờ làm việc, đồng thời kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng các thủ tục phù hợp để duy trì tính bảo mật và lưu trữ an toàn hồ sơ kiểm toán theo pháp luật và các quy định.
7. Sau khi kết thúc cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra, phân loại, sắp xếp, mã hóa, lưu trữ các tài liệu kiểm toán thành bộ hồ sơ kiểm toán của từng cuộc kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước, đáp ứng yêu cầu kịp thời, thích hợp và đầy đủ.
8. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán tuân thủ cần lưu ý thêm:
9. Lập danh mục các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách được xác định là tiêu chí kiểm toán trong kiểm toán tuân thủ liên quan đến tính tuân thủ;
10. Tài liệu liên quan đến việc thiết lập tiêu chí trong kiểm toán tuân thủ liên quan đến tính đúng đắn;
11. Lưu trữ báo cáo tuân thủ của đơn vị được kiểm toán (nếu có).