PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

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

Số: 02/2016/QĐ-KTNN *Hà Nội, ngày 15 tháng 7 năm 2016*

QUYẾT ĐỊNH
Ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước ngày 24 tháng 6 năm 2015;

Căn cứ Luật ban hành văn bản quy phạm pháp luật ngày 22 tháng 6 năm 2015;

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

Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành Quyết định về việc ban hành Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

Điều 1. Ban hành kèm theo Quyết định này Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước (CMKTNN) gồm 39 chuẩn mực kiểm toán nhà nước và Danh mục thuật ngữ sử dụng trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước có số hiệu và tên gọi cụ thể như sau:

1. CMKTNN 30 - Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp.

2. CMKTNN 40 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán.

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

4. CMKTNN 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính.

5. CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động.

6. CMKTNN 400 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ.

7. CMKTNN 1200 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

8. CMKTNN 1220 - Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính.

9. CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

10. CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

11. CMKTNN 1250 - Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính.

12. CMKTNN 1260 - Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

13. CMKTNN 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

14. CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

15. CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

16. CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

17. CMKTNN 1402 - Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài trong kiểm toán tài chính.

18. CMKTNN 1450 - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính.

19. CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

20. CMKTNN 1505 - Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính.

21. CMKTNN 1510 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong kiểm toán tài chính.

22. CMKTNN 1520 - Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính.

23. CMKTNN 1530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

24. CMKTNN 1540 - Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán tài chính.

25. CMKTNN 1550 - Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính.

26. CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

27. CMKTNN 1570 - Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

28. CMKTNN 1580 - Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính.

29. CMKTNN 1600 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

30. CMKTNN 1610 - Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính.

31. CMKTNN 1620 - Sử dụng công việc của chuyên gia trong kiểm toán tài chính.

32. CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

33. CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính.

34. CMKTNN 1706 - Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính.

35. CMKTNN 1710 - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong kiểm toán tài chính.

36. CMKTNN 1800 - 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.

37. CMKTNN 1805 - 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.

38. CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động.

39. CMKTNN 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ.

40. Danh mục thuật ngữ sử dụng trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước

Điều 2. Phạm vi và đối tượng áp dụng

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước được áp dụng trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Đoàn kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước, tổ chức, cá nhân của Kiểm toán nhà nước; đơn vị được kiểm toán; các cơ quan, tổ chức, cá nhân khác có liên quan đối với hoạt động kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Hệ thống CMKTNN trong hoạt động kiểm toán nhà nước.

Điều 3. Quyết định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 15 tháng 9 năm 2016 và thay thế các Quyết định số 06/2010/QĐ-KTNN ngày 09/11/2010 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, Quyết định số 01/2014/QĐ-KTNN ngày 07/5/2014 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 30 - Bộ Quy tắc đạo đức nghề nghiệp, Quyết định số 02/2014/QĐ-KTNN ngày 14/7/2014 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, Quyết định số 03/2014/QĐ-KTNN ngày 15/7/2014 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 40 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán, Quyết định số 04/2014/QĐ-KTNN ngày 31/7/2014 của Tổng Kiểm toán nhà nước về việc ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 200 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính.

Điều 4. Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước, các tổ chức và cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này./.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

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 SỐ 30
BỘ QUY TẮC ĐẠO ĐỨC NGHỀ NGHIỆP

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

GIỚI THIỆU CHUNG

Khái niệm và cơ sở của chuẩn mực

01. Chuẩn mực này quy định toàn diện về 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 nhà nước và đặc thù nghề nghiệp kiểm toán.

02. 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 đảm bảo cho Kiểm toán nhà nước hoạt động đúng chức năng, nhiệm vụ.

03. Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp được xây dựng trên cơ sở Tuyên bố Lima về hướng dẫn các nguyên tắc kiểm toán, bộ quy tắc đạo đức của Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao (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.

04. Hành vi đạo đức của kiểm toán viên nhà nước là một trong những điều kiện quan trọng để đảm bảo 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.

05. 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, Uy tín và Tin cậy.

06. 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.

07. Kiểm toán nhà nước phải đảm bảo tất cả các hoạt động của mình là 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 Quốc hội, các cơ quan nhà nước có thẩm quyền và sự đánh giá của công chúng.

Mục đích của chuẩn mực

08. Duy trì tính liêm chính, độc lập và khách quan của kiểm toán viên nhà nước nhằm đảm bảo các kết luận và kiến nghị kiểm toán xác thực và hợp lý.

09. Quy định về trình độ, năng lực và các kỹ năng chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước nhằm đảm bảo khả năng hoàn thành nhiệm vụ kiểm toán được giao.

10. Quy định về sự thận trọng nghề nghiệp và bảo mật thông tin trong hoạt động kiểm toán nhằm bảo đảm sự đúng đắn, khách quan của các kết quả, kết luận, kiến nghị kiểm toán; đảm bảo thực hiện trách nhiệm bảo mật trong hoạt động kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước.

11. Quy định về công tác tuyển dụng, bổ nhiệm và phát triển nghề nghiệp để không ngừng nâng cao chất lượng đội ngũ kiểm toán viên nhà nước và đảm bảo chất lượng hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Phạm vi áp dụng chuẩn mực

12. Chuẩn mực được áp dụng trong mọi hoạt động kiểm toán và các công việc có liên quan đến hoạt động kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước. Áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán, mọi loại hình kiểm toán (kiểm toán tài chính, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động), trong tất cả các giai đoạn của mỗi cuộc kiểm toán và trong toàn bộ hoạt động nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước.

13. Chuẩn mực cũng được áp dụng trong công tác tuyển dụng, đào tạo, bố trí công việc, bổ nhiệm, phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước; trong quá trình tự đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ và trong xây dựng các tiêu chuẩn nghiệp vụ cho từng ngạch kiểm toán viên nhà nước.

14. Các đơn vị trực thuộc Kiểm toán nhà nước, lãnh đạo các đơn vị, kiểm toán viên nhà nước và nhân sự được tuyển dụng hoặc được yêu cầu tham gia vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước có nghĩa vụ tự nghiên cứu để đạt được sự am hiểu về các chuẩn mực và các quy định pháp lý áp dụng đối với kiểm toán viên nhà nước và Kiểm toán nhà nước.

15. 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.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

16. Các thuật ngữ sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Liêm chính, độc lập và khách quan

Liêm chính

17. 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 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.

18. 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; công bằng, tôn trọng sự thật, không thành kiến và thiên vị.

19. 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.

20. Kiểm toán viên nhà nước phải trong sáng, gương mẫu, không được nhận tiền, quà biếu và tránh các quan hệ xã hội có thể dẫn đến việc phải nhân nhượng trong kiểm toán.

21. Trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tất cả các yếu tố liên quan và các yếu tố trọng yếu để đảm bảo báo cáo kiểm toán bao gồm đầy đủ các thông tin quan trọng và cần thiết, đảm bảo 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.

22. Kiểm toán viên nhà nước phải thẳng thắn khi đưa ra các kết luận 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.

23. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ cư xử đúng mực, không được có hành vi sách nhiễu, gây khó khăn, phiền hà cho đơn vị được kiểm toán.

Độc lập, khách quan

24. Trong hoạt động kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước 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 kết luận, kiến nghị kiểm toán. Độc lập với đơn vị được kiểm toán và các nhóm lợi ích bên ngoài khác 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 nhóm lợi ích khác, 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 không thiên vị không chỉ biểu hiện hình thức bên ngoài mà phải đảm bảo là độc lập thật sự trong mọi hoạt động kiểm toán.

25. Khi tiến hành 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 trong hoạt động kiểm toán.

26. 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.

27. 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 đảm bảo 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.

28. 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 quy định của Luật Kiểm toán nhà nước là không được tham gia kiểm toán.

29. Kiểm toán viên nhà nước có nghĩa vụ phải kiểm soát bản thân để không dính líu vào 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 phải tìm mọi cách 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.

30. 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 công việc, giao dịch ngoài công việc kiểm toán nhưng liên quan đến đối tượng kiểm toán; kiểm toán viên nhà nước có mối quan hệ là bố đẻ, mẹ đẻ, bố nuôi, mẹ nuôi, bố chồng, mẹ chồng, bố vợ,

mẹ vợ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột với người đứng đầu, kế toán trưởng hoặc người phụ trách kế toán của đơn vị được kiểm toán; hoặc kiểm toán viên nhà nước bị đe dọa (đe dọa thực hoặc cảm thấy bị đe dọa) nhằm ngăn cản hành động khách quan và hoài nghi nghề nghiệp từ phía đơn vị được kiểm toán.

31. 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 2 biện pháp bảo vệ: (i) Sử dụng các biện pháp bảo vệ do pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp quy định; (ii) 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.

Trình độ, năng lực và kỹ năng chuyên môn

Trình độ, năng lực

32. Kiểm toán viên nhà nước có nghĩa vụ thực hiện công việc một cách chuyên nghiệp; tuân thủ pháp luật và các chuẩn mực nghề nghiệp trong hoạt động kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng và công bằng khi thực hiện nhiệm vụ.

33. 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.

34. Kiểm toán viên nhà nước phải có sự am tường về Hiến pháp, pháp luật, các nguyên tắc và chuẩn mực điều chỉnh hoạt động của đơn vị được kiểm toán; hiểu rõ quy định của pháp luật trong các lĩnh vực quản lý nhà nước về kinh tế, tài chính công; về quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước thuộc lĩnh vực, chuyên ngành được phân công kiểm toán.

35. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu rõ quy định của pháp luật và quy định về hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước; hiểu biết và tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán, kế toán và quản lý tài chính, các quy trình và hướng dẫn thực hành theo yêu cầu của nhiệm vụ kiểm toán.

36. Kiểm toán viên nhà nước phải được đào tạo theo các chương trình học và cấp đào tạo phù hợp với tiêu chuẩn từng ngạch kiểm toán viên nhà nước và theo từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán được phân công theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.

Kỹ năng chuyên môn

37. Kiểm toán viên nhà nước phải 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, phức tạp của nhiệm vụ được giao.

38. Kiểm toán viên nhà nước phải có kỹ năng lập kế hoạch, chương trình kiểm toán; kỹ năng thu thập, phân tích thông tin, thu thập bằng chứng kiểm toán để đưa ra các kết luận và kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán hoặc đưa ra ý kiến

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.

39. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thành thạo các phương pháp nghiệp vụ kiểm toán và có khả năng sử dụng các phương tiện công nghệ hiện đại trong hoạt động kiểm toán.

40. Kiểm toán viên nhà nước phải thường xuyên duy trì, cập nhật, bổ sung và nâng cao trình độ để thực hiện thành thạo các kỹ năng nghiệp vụ 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 nghiệp vụ, 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.

Thận trọng nghề nghiệp và bảo mật thông tin

Thận trọng nghề nghiệp

41. 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, họ 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.

42. 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 luận, kiến nghị khi chưa nắm chắc, chưa hiểu biết đầy đủ vấn đề cũng như chưa có bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp.

43. 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, kết luận, 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.

44. Khi sử dụng kết quả của các chuyên gia tư vấn hoặc sử dụng các kết quả của kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên nội bộ, các kết luận thanh tra..., 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 luận kiểm toán.

45. 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 rút khỏi đoàn kiểm toán hoặc yêu cầu được sử dụng chuyên gia tư vấn.

Bảo mật thông tin

46. 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 quản lý có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo quy định của pháp luật.

47. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng các thông tin mà mình có được thông qua hoạt động kiểm toán vào các mục đích khác ngoài nhiệm vụ kiểm toán, hoặc ngoài nghĩa vụ liên quan đến nhiệm vụ kiểm toán, nhằm mục đích đem lại lợi ích cho bản thân, cho những người khác hoặc phương hại đến lợi ích của những đối tượng khác.

48. Trong trường hợp các cơ quan chức năng yêu cầu cung cấp thông tin để điều tra các dấu hiệu phạm tội của đối tượng kiểm toán thì trong phạm vi quyền hạn của mình, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm hợp tác đầy đủ theo quy định của pháp luật.

Tuyển dụng, bổ nhiệm và phát triển nghề nghiệp kiểm toán viên nhà nước

Tuyển dụng và bổ nhiệm

49. Kiểm toán nhà nước chỉ thực hiện tuyển dụng các cá nhân được đào tạo và có kinh nghiệm ở các lĩnh vực chuyên môn cần thiết, đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ kiểm toán. Việc tuyển dụng, bổ nhiệm, điều động, phân công, luân chuyển nhân sự được thực hiện một cách cẩn trọng theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

50. Kiểm toán nhà nước ban hành các quy định và thực hiện các quy trình và thủ tục để tuyển dụng, bổ nhiệm kiểm toán viên nhà nước theo quy định của pháp luật; đảm bảo người được tuyển dụng, bổ nhiệm có trình độ và năng lực phù hợp với yêu cầu công việc và vị trí được bổ nhiệm.

51. Người được tuyển dụng và bổ nhiệm vào một ngạch hoặc nâng ngạch kiểm toán viên nhà nước phải thông qua thi tuyển hoặc xét tuyển theo quy định của pháp luật và của Kiểm toán nhà nước.

Phát triển nghề nghiệp

52. Kiểm toán nhà nước ban hành các quy định và thực hiện quy trình, thủ tục để thường xuyên đánh giá trình độ, năng lực và xây dựng kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng để phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước.

53. Kiểm toán nhà nước ban hành quy định về tiêu chuẩn nghiệp vụ cho các ngạch kiểm toán viên nhà nước phù hợp với từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán và thường xuyên đánh giá các tiêu chuẩn nhằm đảm bảo đáp ứng được yêu cầu của hoạt động kiểm toán trong thực tiễn.

54. Kiểm toán nhà nước thực hiện các chính sách, biện pháp thích hợp trong từng thời kỳ để quy hoạch, tổ chức đào tạo, bồi dưỡng và thi nâng ngạch cho kiểm toán viên nhà nước.

55. Kiểm toán viên nhà nước có nghĩa vụ liên tục tự học tập, nghiên cứu, cập nhật các kiến thức và trình độ chuyên môn ở các lĩnh vực phù hợp để phục vụ cho nhiệm vụ kiểm toán, đồng thời phải tham gia đầy đủ các khóa đào tạo do Kiểm toán nhà nước tự tổ chức hoặc cử tham gia.

56. Kiểm toán nhà nước khuyến khích kiểm toán viên nhà nước trở thành thành viên và tham gia vào các hoạt động của các tổ chức nghề nghiệp liên quan đến công tác chuyên môn kiểm toán để bổ sung thêm các kiến thức, kỹ năng phục vụ cho hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước phù hợp với quy định của pháp luật về kiểm toán, về quản lý cán bộ công chức và Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp của Kiểm toán nhà nước.

57. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm nỗ lực tham gia các hoạt động phát triển nghề nghiệp để hoàn thành chức trách, nhiệm vụ và bảo vệ uy tín nghề nghiệp của mình và của Kiểm toán nhà nước.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

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 SỐ 40
KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Khái niệm và cơ sở của chuẩn mực

01. Kiểm soát chất lượng kiểm toán là hoạt động kiểm tra, giám sát hoạt động kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán và chất lượng báo cáo kiểm toán; ngăn ngừa, phát hiện và khắc phục các sai phạm, hạn chế trong hoạt động kiểm toán.

02. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc và hướng dẫn về việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng đối với hoạt động kiểm toán do Kiểm toán nhà nước thực hiện.

03. Chuẩn mực này được xây dựng trên cơ sở Luật Kiểm toán nhà nước, Chuẩn mực quốc tế của các cơ quan Kiểm toán Tối cao về kiểm soát chất lượng (ISSAI 40) do Tổ chức quốc tế các cơ quan Kiểm toán Tối cao (INTOSAI) ban hành, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ và điều kiện hoạt động của Kiểm toán nhà nước.

Mục đích và phạm vi áp dụng

04. Chuẩn mực này được xây dựng nhằm đảm bảo duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán để quản lý rủi ro, đảm bảo chất lượng hoạt động 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).

05. Chuẩn mực này giúp Kiểm toán nhà nước đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng:

(i) 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;

(ii) Các báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

06. Chuẩn mực này cung cấp một khung hướng dẫn để căn cứ vào đó xây dựng các quy định, hướng dẫn về kiểm soát chất lượng kiểm toán.

07. 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.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

08. Các thuật ngữ sử dụng trong Chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

09. Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán bao gồm sáu yếu tố sau:

(i) Trách nhiệm của Người đứng đầu về chất lượng hoạt động kiểm toán;

(ii) Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp;

(iii) Điều kiện đảm bảo tiến hành cuộc kiểm toán;

(iv) Nguồn nhân lực;

(v) Thực hiện hoạt động kiểm toán;

(vi) Giám sát.

Trách nhiệm của Người đứng đầu về chất lượng hoạt động kiểm toán

Nguyên tắc

10. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán trên cơ sở đảm bảo, duy trì và nâng cao chất lượng trong việc thực hiện các nhiệm vụ được giao và để thúc đẩy văn hóa nội bộ 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 thành lập và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán, ban hành và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Hướng dẫn cụ thể

11. Tổng Kiểm toán nhà nước chịu trách nhiệm chỉ đạo về toàn bộ hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

12. Thủ trưởng các đơn vị chịu trách nhiệm tham mưu, giúp Tổng Kiểm toán nhà nước ban hành, hướng dẫn, tổ chức thực hiện và kiểm tra việc thực hiện các chuẩn mực, quy chế và các quy định khác về kiểm soát chất lượng kiểm toán.

13. 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 đảm bảo có đủ kinh nghiệm, năng lực phù hợp và có quyền hạn cần thiết để thực hiện trách nhiệm đó.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

Đẩy mạnh văn hóa nội bộ về chất lượng

17. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục 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 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. Các hành động và thông điệp đó phải luôn nhấn mạnh vào các chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng và yêu cầu phải:

(i) Thực hiện công việc theo các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;

(ii) Phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Các hành động và thông điệp này cần được thể hiện trong chiến lược hành động, các văn bản chỉ đạo, điều hành và phổ biến tại các khóa đào tạo, hội thảo, cuộc họp, tọa đàm, báo, tạp chí của Kiểm toán nhà nước. Các hành động và thông điệp này có thể được kết hợp trong các thủ tục đánh giá cán bộ, nhân viên để có thể hỗ trợ và củng cố quan điểm về tầm quan trọng của chất lượng và cách thức để đạt được chất lượng.

18. Để đẩy mạnh văn hóa nội bộ về chất lượng, điều đặc biệt quan trọng với Người đứng đầu là phải nhận thức rằng yêu cầu hàng đầu trong chiến lược phát triển và hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước là phải đảm bảo chất lượng của tất cả các công việc cho dù thực hiện trong bất kỳ hoàn cảnh nào. Người đứng đầu phải thể hiện là tấm gương điển hình về văn hóa nội bộ về chất lượng. Những công việc cần thực hiện để đẩy mạnh văn hóa nội bộ về chất lượng bao gồm:

(i) Xây dựng các chính sách và thủ tục về đánh giá hiệu quả thực hiện công việc, chế độ đãi ngộ và cơ hội thăng tiến đối với kiểm toán viên nhà nước để chứng minh chất lượng là ưu tiên hàng đầu của Kiểm toán nhà nước;

(ii) Phân công trách nhiệm quản lý sao cho lợi ích vật chất không chi phối đến chất lượng công việc thực hiện;

(iii) Cung cấp đầy đủ các nguồn lực cần thiết cho việc xây dựng và thực thi các chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán để duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán.

19. Các chính sách và thủ tục về kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được công bố, phổ biến một cách đầy đủ, rõ ràng 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

Nguyên tắc

20. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo 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.

Hướng dẫn cụ thể

21. Các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp phải được tuân thủ trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

22. Tất cả các kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia vào hoạt động kiểm toán phải có đạo đức phù hợp với các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp.

23. Các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại CMKTNN 30 - Bộ Quy tắc đạo đức nghề nghiệp, các quy định pháp luật về đạo đức của cán bộ, công chức và các quy định khác của Kiểm toán nhà nước có liên quan.

24. Lãnh đạo Kiểm toán nhà nước và lãnh đạo các cấp (đơn vị trực thuộc, Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán) phải là những tấm gương điển hình về đạo đức nghề nghiệp.

25. Kiểm toán nhà nước phải đảm bảo có các chính sách và thủ tục để thực thi các nguyên tắc của CMKTNN 30 - Bộ Quy tắc đạo đức nghề nghiệp, như:

(i) Liêm chính, độc lập và khách quan;

(ii) Trình độ, năng lực và kỹ năng chuyên môn;

(iii) Thận trọng nghề nghiệp và bảo mật thông tin;

(iv) Tuyển dụng, bổ nhiệm và phát triển nghề nghiệp cho kiểm toán viên nhà nước.

26. 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 nghề nghiệp của Kiểm toán nhà nước và các quy định pháp luật có liên quan.

27. 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.

28. Kiểm toán nhà nước quy định các chính sách và thủ tục để thông báo một cách kịp thời 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.

Tính độc lập

29. Kiểm toán nhà nước phải có các chính sách và thủ tục phù hợp để đảm bảo duy trì tính độc lập của Tổng Kiểm toán nhà nước, lãnh đạo các cấp, kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

30. Các chính sách và thủ tục đó nhằm:

(i) Phổ biến các yêu cầu về tính độc lập cho kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác có liên quan;

(ii) Xác định và đánh giá các trường hợp, các mối quan hệ có thể đe dọa 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.

31. Các chính sách và thủ tục đó phải đạt được yêu cầu:

(i) Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải có được các 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;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước phải thông báo ngay cho Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán về các trường hợp và mối đe dọa đến tính độc lập để có biện pháp phù hợp;

(iii) Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải 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;
- Có biện pháp thích hợp đối với những nguy cơ đã xác định đe dọa đến tính độc lập mà ảnh hưởng của các nguy cơ đó cao hơn mức có thể chấp nhận được.

32. Để giảm thiểu tối đa các rủi ro, nguy cơ thân quen với đơn vị được kiểm toán nhằm đảm bảo tính độc lập, khách quan trong hoạt động kiểm toán, Kiểm toán nhà nước quy định các chính sách về chuyển đổi vị trí công tác của cán bộ chủ chốt và các kiểm toán viên nhà nước.

Điều kiện đảm bảo tiến hành cuộc kiểm toán

Nguyên tắc

33. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán chỉ được thực hiện khi đảm bảo các điều kiện sau:

(i) Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng (thời gian và các nguồn lực) để thực hiện cuộc kiểm toán;

(ii) Tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp;

(iii) 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.

Hướng dẫn cụ thể

Năng lực chuyên môn và khả năng (thời gian và các nguồn lực)

34. Để xem xét năng lực chuyên môn, khả năng (thời gian và các nguồn lực) để thực hiện một cuộc kiểm toán, cần xem xét các yếu tố sau:

(i) 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;

(ii) Sự am hiểu về các quy định pháp lý, các yêu cầu báo cáo có liên quan đối với đơn vị được kiểm toán hoặc có khả năng đạt được các kiến thức và kỹ năng cần thiết đó một cách hiệu quả của kiểm toán viên nhà nước;

(iii) Có đủ nhân sự có năng lực chuyên môn và khả năng cần thiết;

(iv) Có sẵn chuyên gia (nếu cần thiết);

(v) 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;

(vi) Khả năng hoàn thành cuộc kiểm toán trong thời hạn theo quy định.

35. Với nguồn lực có hạn, Kiểm toán nhà nước phải xây dựng một hệ thống sắp xếp ưu tiên công việc nhằm đảm bảo 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 báo cáo Tổng Kiểm toán nhà nước.

36. Kiểm toán nhà nước xây dựng chính sách và thủ tục lập kế hoạch kiểm toán hàng năm căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ và khả năng (thời gian và các nguồn lực). Các chính sách và thủ tục đó cũng phải quy định rõ về 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.

Tính chính trực của đơn vị được kiểm toán

37. Về tính chính trực của đơn vị được kiểm toán, cần xem xét các vấn đề sau:

(i) Danh tính của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán;

(ii) Đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

(iii) 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;

(iv) Xem xét thái độ, phản ứng của đơn vị được kiểm toán đối với việc kiểm toán;

(v) Các dấu hiệu về sự hạn chế cung cấp thông tin của đơn vị được kiểm toán;

(vi) Các dấu hiệu đơn vị được kiểm toán có thể tham gia vào các hoạt động không hợp pháp.

38. Có thể thu thập thông tin về tính chính trực của đơn vị được kiểm toán bằng cách:

(i) 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;

(ii) Tìm kiếm các cơ sở dữ liệu có liên quan.

39. 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.

Cập nhật thông tin và quản lý rủi ro

40. 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.

41. Các thủ tục quản lý rủi ro khi thực hiện nhiệm vụ phải được ban hành và thực hiện. Biện pháp giảm thiểu rủi ro có thể gồm:

(i) Thận trọng xác định phạm vi công việc sẽ thực hiện;

(ii) Phân công công việc cho những người có kinh nghiệm hơn trong những trường hợp khác thường;

(iii) Tăng cường kiểm tra, kiểm soát công việc trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.

42. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục xem xét và đánh giá rủi ro đối với chất lượng phát sinh từ việc thực hiện kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán.

43. Kiểm toán nhà nước phải công bố lý do không thực hiện cuộc kiểm toán đã được phê duyệt.

Nguồn nhân lực

Nguyên tắc

44. Kiểm toán nhà nước xây dựng và ban hành các chính sách và thủ tục đảm bảo nguồn nhân lực đầy đủ, có năng lực, khả năng và cam kết tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp để:

(i) Thực hiện công việc kiểm toán phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;

(ii) Phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Hướng dẫn cụ thể

45. Để đảm bảo 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 quy định các chính sách và thủ tục để các cá nhân và tổ chức bên ngoài được sử dụng thực hiện công việc kiểm toán phải có đủ năng lực phù hợp để thực hiện công việc đó.

46. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục để đảm bảo 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.

47. Để đảm bảo chất lượng và tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp, Kiểm toán nhà nước ban hành các chính sách và thủ tục về nguồn nhân lực gồm:

(i) Tuyển dụng;

(ii) Đánh giá hiệu quả công việc;

(iii) Khả năng thực hiện nhiệm vụ (bao gồm cả thời gian thực hiện công việc được giao theo tiêu chuẩn chất lượng yêu cầu);

(iv) Năng lực chuyên môn;

(v) Phát triển chuyên môn và nghề nghiệp;

(vi) Cơ hội thăng tiến;

(vii) Chế độ đãi ngộ;

(viii) Dự tính nhu cầu nhân sự.

48. Năng lực chuyên môn có thể được nâng cao bằng nhiều phương pháp, trong đó bao gồm:

(i) Đào tạo chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập cho tất cả các kiểm toán viên nhà nước;

(ii) Cập nhật kiến thức thường xuyên;

(iii) Hội thảo, tập huấn và trao đổi kinh nghiệm làm việc;

(iv) Các nhân viên có kinh nghiệm hơn hướng dẫn.

49. Việc duy trì năng lực chuyên môn cho kiểm toán viên nhà nước phụ thuộc đáng kể vào mức độ cập nhật kiến thức thường xuyên để giúp duy trì kiến thức và khả năng của họ. Các chính sách và thủ tục về nâng cao năng lực chuyên môn phải đề cao sự cần thiết của việc đào tạo thường xuyên cho tất cả các kiểm toán viên nhà nước; bố trí nguồn lực và sự hỗ trợ cần thiết để giúp họ duy trì, nâng cao năng lực chuyên môn và kỹ năng yêu cầu.

50. Kiểm toán nhà nước đẩy mạnh việc học tập và đào tạo đối với đội ngũ kiểm toán viên nhà nước nhằm khuyến khích sự phát triển kỹ năng nghề nghiệp của họ và đảm bảo được đào tạo phù hợp với sự phát triển nghề nghiệp.

51. Kiểm toán nhà nước quy định các chính sách và thủ tục đảm bảo 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 và hiểu rõ về công việc được yêu cầu thực hiện.

52. Chất lượng công việc và việc tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp là tiêu chí chính để đánh giá hiệu quả hoạt động của kiểm toán viên nhà nước, các cá nhân và tổ chức bên ngoài tham gia hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

53. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách, thủ tục quy định rõ ràng trách nhiệm của người phụ trách cuộc kiểm toán. Các chính sách và thủ tục này bao gồm việc giám sát khối lượng, chất lượng, tiến độ công việc để có thể đảm bảo người phụ trách cuộc kiểm toán hoàn thành trách nhiệm của mình.

54. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục bố trí nhân sự phù hợp có trình độ chuyên môn và năng lực cần thiết để:

(i) Thực hiện hoạt động kiểm toán theo các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;

(ii) Phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

55. 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:

(i) 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;

(ii) Hiểu biết về các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;

(iii) Kiến thức chuyên môn, bao gồm cả kiến thức về công nghệ thông tin;

(iv) Kiến thức về các ngành nghề, lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

(v) Khả năng áp dụng các xét đoán chuyên môn;

(vi) Hiểu biết về các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của Kiểm toán nhà nước;

(vii) Đáp ứng các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp.

56. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục đánh giá hiệu quả công việc, chế độ đãi ngộ và cơ hội thăng tiến của kiểm toán viên nhà nước thể hiện việc ghi nhận khen thưởng xứng đáng với những thành tích và kết quả đạt được trong việc duy trì, nâng cao năng lực chuyên môn và cam kết tuân thủ các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp. Kiểm toán nhà nước thực hiện các bước sau để duy trì, nâng cao năng lực chuyên môn và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp bao gồm:

(i) Thông báo cho tất cả kiểm toán viên nhà nước về yêu cầu của Kiểm toán nhà nước liên quan đến hiệu quả công việc và các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp;

(ii) Hướng dẫn cho kiểm toán viên nhà nước về đánh giá hiệu quả công việc, sự tiến bộ và phát triển nghề nghiệp;

(iii) Giúp các kiểm toán viên nhà nước hiểu rằng việc được đề bạt bổ nhiệm phụ thuộc vào hiệu quả công việc và sự tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp và hiểu rằng họ có thể bị kỷ luật nếu không tuân thủ các chính sách và thủ tục của Kiểm toán nhà nước.

Thực hiện hoạt động kiểm toán

Nguyên tắc

57. Kiểm toán nhà nước xây dựng và ban hành các chính sách, thủ tục để đảm bảo các cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, các quy định pháp luật có liên quan và phát hành các báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Các chính sách và các thủ tục đó phải bao gồm:

(i) Các vấn đề liên quan đến việc tăng cường tính nhất quán về chất lượng thực hiện các hoạt động kiểm toán;

(ii) Trách nhiệm giám sát;

(iii) Trách nhiệm soát xét.

Hướng dẫn cụ thể

Tăng cường tính nhất quán về chất lượng thực hiện các hoạt động kiểm toán

58. Kiểm toán nhà nước quy định các chính sách và thủ tục đề cao tính nhất quán về chất lượng thực hiện các hoạt động kiểm toán, bao gồm:

(i) Các chính sách, thủ tục và công cụ, phương pháp kiểm toán phù hợp để thực hiện các cuộc kiểm toán, kể cả công việc được thuê ngoài.

(ii) Chính sách và thủ tục 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. Toàn bộ công việc đã thực hiện phải là đối tượng kiểm tra như là một biện pháp góp phần nâng cao chất lượng hoạt động, thúc đẩy việc học tập kinh nghiệm và phát triển nghề nghiệp.

(iii) Khi có những vấn đề khó khăn hoặc bất đồng phát sinh, Kiểm toán nhà nước đảm bảo có đủ các nguồn lực phù hợp, như các chuyên gia kỹ thuật, để giải quyết các vấn đề phát sinh đó.

(iv) 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 đảm bảo rằng các lý do không tuân thủ phải được ghi lại bằng văn bản và được phê duyệt phù hợp.

(v) Tất cả các ý kiến khác nhau trong nội bộ Kiểm toán nhà nước đều phải được ghi lại bằng văn bản và được giải quyết trước khi phát hành báo cáo kiểm toán.

59. Các chính sách và thủ tục này được phổ biến thông qua các tài liệu hướng dẫn bằng văn bản trên giấy hoặc điện tử, các công cụ phần mềm và các tài liệu hướng dẫn theo từng vấn đề cụ thể. Các vấn đề được hướng dẫn có thể bao gồm:

(i) Tất cả các thành viên của Đoàn kiểm toán được hướng dẫn để họ có thể nắm được mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán;

(ii) Các quy trình để đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp có liên quan;

(iii) Các quy trình giám sát việc thực hiện kiểm toán, đào tạo và hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước;

(iv) Các phương pháp soát xét đối với công việc đã thực hiện, các xét đoán quan trọng và báo cáo kiểm toán;

(v) Lưu hồ sơ về cuộc kiểm toán đã thực hiện và hồ sơ kiểm soát cuộc kiểm toán;

(vi) Công tác cập nhật, phổ biến tất cả các chính sách và thủ tục liên quan đến cuộc kiểm toán.

60. Việc đào tạo và làm việc theo nhóm một cách phù hợp sẽ giúp các thành viên ít kinh nghiệm hơn trong nhóm thực hiện cuộc kiểm toán hiểu rõ mục tiêu, nhiệm vụ công việc được giao.

Trách nhiệm giám sát

61. Giám sát việc thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm:

(i) Theo dõi tiến độ công việc;

(ii) 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;

(iii) 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;

(iv) 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.

Trách nhiệm soát xét

62. Các chính sách và thủ tục 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:

(i) Công việc được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;

(ii) Những vấn đề quan trọng được nêu ra để xem xét thêm;

(iii) 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;

(iv) Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết (nội dung, lịch trình và phạm vi công việc thực hiện, nếu có);

(v) Công việc đã thực hiện hỗ trợ cho các kết luận đưa ra và được lưu trong tài liệu, hồ sơ một cách phù hợp;

(vi) Việc thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm cơ sở cho việc phát hành báo cáo kiểm toán;

(vii) Mức độ đạt được mục tiêu của cuộc kiểm toán.

63. Kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia vào hoạt động kiểm toán đều phải có trách nhiệm đối với chất lượng của công việc được phân công thực hiện và phải tuân thủ các chính sách, thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Kiểm toán nhà nước khuyến khích trao đổi các quan điểm hoặc những vấn đề về kiểm soát chất lượng kiểm toán, phản ánh các ý kiến về hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Tham khảo ý kiến tư vấn

64. 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 chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng:

(i) Việc tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp phải được thực hiện đối với các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi;

(ii) Nội dung, phạm vi, kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn phải được lưu hồ sơ kiểm toán;

(iii) Các kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn phải được thực hiện khi đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.

Soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán

65. Các chính sách và thủ tục soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán quy định:

(i) Phạm vi, nội dung, phương pháp, trình tự, trách nhiệm và quyền hạn của các cấp trong thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán;

(ii) Báo cáo kiểm toán không được phát hành khi chưa hoàn thành soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán;

(iii) Phạm vi soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán phụ thuộc vào tính phức tạp của cuộc kiểm toán, đơn vị được kiểm toán và rủi ro báo cáo kiểm toán có thể không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Việc thực hiện soát xét kiểm soát chất lượng kiểm toán không làm giảm trách nhiệm của lãnh đạo Đoàn kiểm toán;

(iv) Đánh giá về tính độc lập của các thành viên Đoàn kiểm toán liên quan đến cuộc kiểm toán;

(v) Đoàn kiểm toán đã tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết về các vấn đề còn khác biệt về quan điểm, các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi và các kết luận từ việc tham khảo ý kiến tư vấn;

(vi) Tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn để soát xét phản ánh các công việc đã được thực hiện liên quan đến các xét đoán quan trọng và hỗ trợ cho các kết luận của Đoàn kiểm toán;

(vii) Các tiêu chí về năng lực của người soát xét thông qua trình độ chuyên môn cần thiết để thực hiện nhiệm vụ soát xét, bao gồm kinh nghiệm và thẩm quyền cần thiết;

(viii) Hồ sơ soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được lưu lại.

Khác biệt về quan điểm

66. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục để xử lý và giải quyết các vấn đề còn khác biệt về quan điểm trong nội bộ Đoàn kiểm toán, hoặc giữa lãnh đạo Đoàn kiểm toán với người soát xét việc kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán. Các thủ tục để giải quyết sự khác biệt về quan điểm có thể bao gồm việc tham khảo ý kiến tư vấn của một kiểm toán viên nhà nước, chuyên gia hoặc một tổ chức nghề nghiệp hoặc cơ quan quản lý Nhà nước. Các chính sách và thủ tục đó phải quy định:

(i) Các kết luận của cấp có thẩm quyền phải được lưu lại trong hồ sơ kiểm toán và phải được thực hiện;

(ii) Báo cáo kiểm toán không được phát hành khi những khác biệt về quan điểm chưa được cấp có thẩm quyền giải quyết và kết luận.

Tài liệu, hồ sơ về cuộc kiểm toán

67. Kiểm toán nhà nước xây dựng chính sách và thủ tục quy định hồ sơ các cuộc kiểm toán phải:

(i) 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;

(ii) Đảm bảo 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;

(iii) Ngăn chặn khả năng tài liệu, hồ sơ về cuộc kiểm toán bị thay đổi mà không được phép hoặc bị mất.

Giám sát

Nguyên tắc

68. Kiểm toán nhà nước xây dựng các quy định giám sát để đảm bảo sự hợp lý rằng các chính sách và thủ tục 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:

(i) 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, chẳng hạn như có thể kiểm tra định kỳ ít nhất một cuộc kiểm toán của một đơn vị trực thuộc;

(ii) 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;

(iii) Quy định các cán bộ, nhân viên thực hiện công việc giám sát phải độc lập, không tham gia thực hiện và kiểm soát chất lượng công việc đó.

Hướng dẫn cụ thể

Giám sát các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán

69. 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 các công việc kiểm soát chất lượng kiểm toán đó. Mục đích của việc giám sát các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán là để đánh giá:

(i) Sự tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật có liên quan;

(ii) Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán được thiết kế phù hợp và thực hiện hiệu lực;

(iii) Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán được áp dụng phù hợp để đảm bảo các báo cáo kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

70. Các thủ tục kiểm tra giám sát bao gồm cả việc kiểm tra đột xuất (không báo trước). Cách tổ chức kiểm tra giám sát có thể tiến hành định kỳ, căn cứ vào:

(i) Quy mô, nội dung và mức độ phức tạp của cuộc kiểm toán;

(ii) Kết quả kiểm tra giám sát trước đây;

(iii) Các rủi ro liên quan đến cuộc kiểm toán và đơn vị được kiểm toán;

(iv) Các thông tin bên ngoài ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán và đơn vị được kiểm toán.

71. Trường hợp cần thiết, Kiểm toán nhà nước có thể mời một cơ quan, hay một tổ chức có chuyên môn phù hợp thực hiện một cuộc đánh giá độc lập đối với hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của mình.

72. Có thể sử dụng một số phương pháp giám sát chất lượng kiểm toán sau:

(i) Kiểm tra một cách độc lập;

(ii) Khảo sát điều tra các bên có liên quan;

(iii) Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị kiểm toán;

(iv) Phản hồi của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá, trao đổi và khắc phục các khiếm khuyết phát hiện được

73. Các khiếm khuyết phát hiện được thông qua quá trình giám sát được đánh giá và xác định xem:

(i) Các khiếm khuyết đó phát sinh nhưng chưa đến mức cho thấy hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán là không đầy đủ, để cung cấp cho Kiểm toán nhà nước sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống đó tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, các quy định pháp luật có liên quan và các báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể; hoặc

(ii) Các khiếm khuyết đó có tính hệ thống, lặp đi lặp lại hoặc là các khiếm khuyết nghiêm trọng khác cần được sửa chữa kịp thời.

74. 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 đảm bảo được báo cáo kịp thời cho Tổng Kiểm toán nhà nước để có những biện pháp thích hợp, khi cần thiết.

Xem xét ý kiến phản hồi và khiếu nại

75. Các chính sách và thủ tục giải quyết các ý kiến phản hồi và khiếu nại về chất lượng kiểm toán phải được xây dựng để đảm bảo hợp lý về việc Kiểm toán nhà nước xử lý phù hợp đối với:

(i) 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;

(ii) Các ý kiến về hành vi không tuân thủ hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Các thủ tục giám sát yêu cầu phải xây dựng các kênh thông tin rõ ràng để các cán bộ, nhân viên Kiểm toán nhà nước có thể phản ánh các vấn đề họ quan tâm mà không lo sợ bị trù dập.

76. Các chính sách và thủ tục được xây dựng giải quyết các ý kiến phản hồi và khiếu nại có thể bao gồm các quy định như người giám sát việc giải quyết phải:

(i) Có đầy đủ kinh nghiệm phù hợp;

(ii) Có thẩm quyền cần thiết;

(iii) Không tham gia thực hiện cuộc kiểm toán.

Thành viên đơn vị chủ trì giám sát việc giải quyết có thể xin ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật, nếu cần thiết. Việc công bố báo cáo giám sát và trả lời các ý kiến phản hồi và khiếu nại thực hiện theo quy định của pháp luật và của Kiểm toán nhà nước.

Tài liệu, hồ sơ về kiểm soát chất lượng kiểm toán

77. Kiểm toán nhà nước xây dựng các chính sách và thủ tục quy định về tài liệu, hồ sơ phù hợp để cung cấp bằng chứng về hoạt động của từng yếu tố trong hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán. Tài liệu, hồ sơ về kiểm soát chất lượng kiểm toán phải được lưu trữ theo các quy định của pháp luật và của Kiểm toán nhà nước.

78. Tài liệu, hồ sơ phù hợp liên quan đến việc giám sát bao gồm:

(i) Các thủ tục giám sát, kể cả thủ tục lựa chọn các cuộc kiểm toán đã hoàn thành để kiểm tra;

(ii) Tài liệu, hồ sơ đánh giá về:

- Việc tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, và các quy định pháp luật có liên quan;
- Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán có được thiết kế phù hợp và được thực hiện hiệu quả;
- Các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước có được áp dụng phù hợp để các báo cáo kiểm toán phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

(iii) Xác định các khiếm khuyết phát hiện được, đánh giá ảnh hưởng của các khiếm khuyết đó và cơ sở xác định các biện pháp thực hiện tiếp theo.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

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 SỐ 100 CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN TRONG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở Luật Kiểm toán nhà nước và ISSAI 100 của INTOSAI - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đối với tất cả các cuộc kiểm toán và tất cả các loại hình kiểm toán.

03. Các nguyên tắc cơ bản của Chuẩn mực này được phát triển thành các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ (CMKTNN 200, 300 và 400) và các hướng dẫn thực hành (CMKTNN cấp độ 4) để áp dụng trong quá trình kiểm toán.

04. 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.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

05. Các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

06. Chuẩn mực này bao gồm các nội dung sau: Các quy định chung về kiểm toán lĩnh vực công; Các yếu tố của kiểm toán lĩnh vực công; Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công.

Các quy định chung về kiểm toán lĩnh vực công

Thẩm quyền

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

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

08. Kiểm toán nhà nước đưa ra các 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.

Kiểm toán lĩnh vực công và các mục tiêu kiểm toán

09. Môi trường kiểm toán lĩnh vực công liên quan đến hoạt động của các cơ quan, tổ chức, cá nhân quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Các cơ quan, tổ chức, cá nhân này chịu trách nhiệm về việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công trước các tổ chức, cá nhân cung cấp các nguồn công quỹ đó và trước công chúng. Kiểm toán lĩnh vực công nhằm đạt được mục tiêu là các cơ quan, tổ chức, cá nhân và cán bộ, nhân viên của các cơ quan, tổ chức này thực hiện chức năng nhiệm vụ trong việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực, có đạo đức, tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành.

10. Về tổng quan, kiểm toán lĩnh vực công 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 lĩnh vực công là cần thiết vì cung cấp cho các cơ quan lập 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, cá nhân quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công.

11. Kiểm toán lĩnh vực công góp phần quan trọng trong việc nâng cao công tác quản trị lĩnh vực công với việc nhấn mạnh các nguyên tắc về minh bạch, trách nhiệm giải trình, quản trị và điều hành.

12. Kiểm toán lĩnh vực công 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. Tất cả các cuộc kiểm toán lĩnh vực công nhằm nâng cao chất lượng quản lý tài chính, tài sản công thông qua việc:

(i) Cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán các thông tin, kết luận, ý kiến kiểm toán độc lập, khách quan, đáng tin cậy và có đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan;

(ii) Nâng cao trách nhiệm giải trình và sự minh bạch, khuyến khích cải tiến liên tục và củng cố niềm tin vào việc sử dụng hợp lý tài chính công, tài sản công và việc quản trị công;

(iii) Nâng cao hiệu lực của các cơ quan có chức năng giám sát và các tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm quản lý các hoạt động có sử dụng công quỹ;

(iv) Tạo ra các động lực cải tiến thông qua các kết quả và kiến nghị kiểm toán.

13. Các cuộc kiểm toán lĩnh vực công thường được phân thành ba loại hình chính: 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 lĩnh vực công

14. Ba loại hình chính trong kiểm toán lĩnh vực công:

(i) *Kiểm toán tài chính* là việc kiểm toán để đánh giá và xác nhận tính đúng đắn, trung thực 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.

(ii) *Kiểm toán hoạt động* là việc kiểm toán để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có vận hành theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực không và có cần cải tiến không. Kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế 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.

(iii) *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 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 tài chính lành mạnh và ứng xử của công chức, viên chức.

15. 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 kiểm toán lĩnh vực công

16. Các yếu tố cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công bao gồm: Kiểm toán nhà nước, Đối tượng chịu trách nhiệm, Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán (ba bên liên quan đến cuộc kiểm toán); Nội dung kiểm toán và các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán; Các dạng công việc kiểm toán.

Ba bên liên quan

17. Các cuộc kiểm toán lĩnh vực công 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.

(i) *Kiểm toán nhà nước*: 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 hướng dẫn thực hiện Luật Kiểm toán nhà nước và các quy định của Kiểm toán nhà nước. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước chịu sự chỉ đạo, điều hành trực tiếp của Trưởng đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán.

(ii) *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 liên quan. Trách nhiệm của các đối tượng này được quy định trong Hiến pháp, Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản pháp luật khác.

(iii) *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 Hiến pháp và pháp luật về kiểm toán nhà nước.

Nội dung kiểm toán và các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán

18. Nội dung kiểm toán là các thông tin, tình hình hay các hoạt động được đo lường hoặc đánh giá bằng các tiêu chí nhất định. Nội dung kiểm toán có thể có nhiều loại và có đặc điểm khác nhau phụ thuộc vào mục tiêu kiểm toán. Một nội dung kiểm toán phù hợp phải đảm bảo 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 hoặc kết luận kiểm toán.

Nội dung kiểm toán và các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán đối với ba loại hình kiểm toán như sau:

(i) *Kiểm toán tài chính:* Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, 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 nội dung kiểm toán có thể là các báo cáo tài chính, các sổ kế toán, chứng từ kế toán...

(ii) *Kiểm toán hoạt động:* Nội dung 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. Nội dung kiểm toán có thể là các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn 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 nội dung 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 nội dung kiểm toán để xem xét mức độ đạt được hay không đạt được theo các tiêu chí đã được xác lập.

(iii) *Kiểm toán tuân thủ:* 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 có liên quan.

19. Tiêu chí kiểm toán là các tiêu chuẩn được sử dụng để đánh giá nội dung 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 nội dung 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 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 cần được cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán để giúp họ hiểu được cách thức nội dung kiểm toán được đánh giá hay đo lường.

Các dạng công việc kiểm toán

20. Có hai dạng công việc trong kiểm toán lĩnh vực công: Kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá.

(i) *Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận*, đơn vị được kiểm toán tiến hành đo lường các nội dung so với các 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 kết luận kiểm toán. Kết quả kiểm toán được trình bày trong báo cáo kiểm toán dưới dạng xác nhận mức độ phù hợp của nội dung, thông tin, số liệu được kiểm toán so với các tiêu chí.

(ii) *Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá*, kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hoặc đánh giá nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn nội dung và tiêu chí kiểm toán trên cơ sở xem xét rủi ro và trọng yếu kiểm toán. Kết quả đo lường, đánh giá các nội dung kiểm toán so với tiêu chí được trình bày trong báo cáo kiểm toán dưới các hình thức như phát hiện, kết luận, 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.

21. 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 trong kiểm toán lĩnh vực công

Yêu cầu về sự tin cậy và đảm bảo

22. 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 phải 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 kết luận 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 nhất định 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

23. 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:

(i) Thông qua các ý kiến và kết luận 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.

(ii) 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 nội dung 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 và kết luận kiểm toán và giải thích rõ việc xem xét tổng thể các phát hiện và tiêu chí kiểm toán để đưa ra một kết luận hoặc kiến nghị kiểm toán.

Các mức độ đảm bảo

24. Sự đảm bảo có thể là hợp lý hoặc hạn chế.

(i) *Đảm bảo hợp lý*: Sự đảm bảo hợp lý là cao nhưng không phải tuyệt đối. Kết luận 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, nội dung 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 nội dung kiểm toán là đúng đắn, trung thực, hợp lý và phù hợp với các quy định được áp dụng"...*

(ii) *Đảm bảo hạn chế*: Trong trường hợp cung cấp sự đảm bảo hạn chế, kết luận 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 nội dung 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 cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công

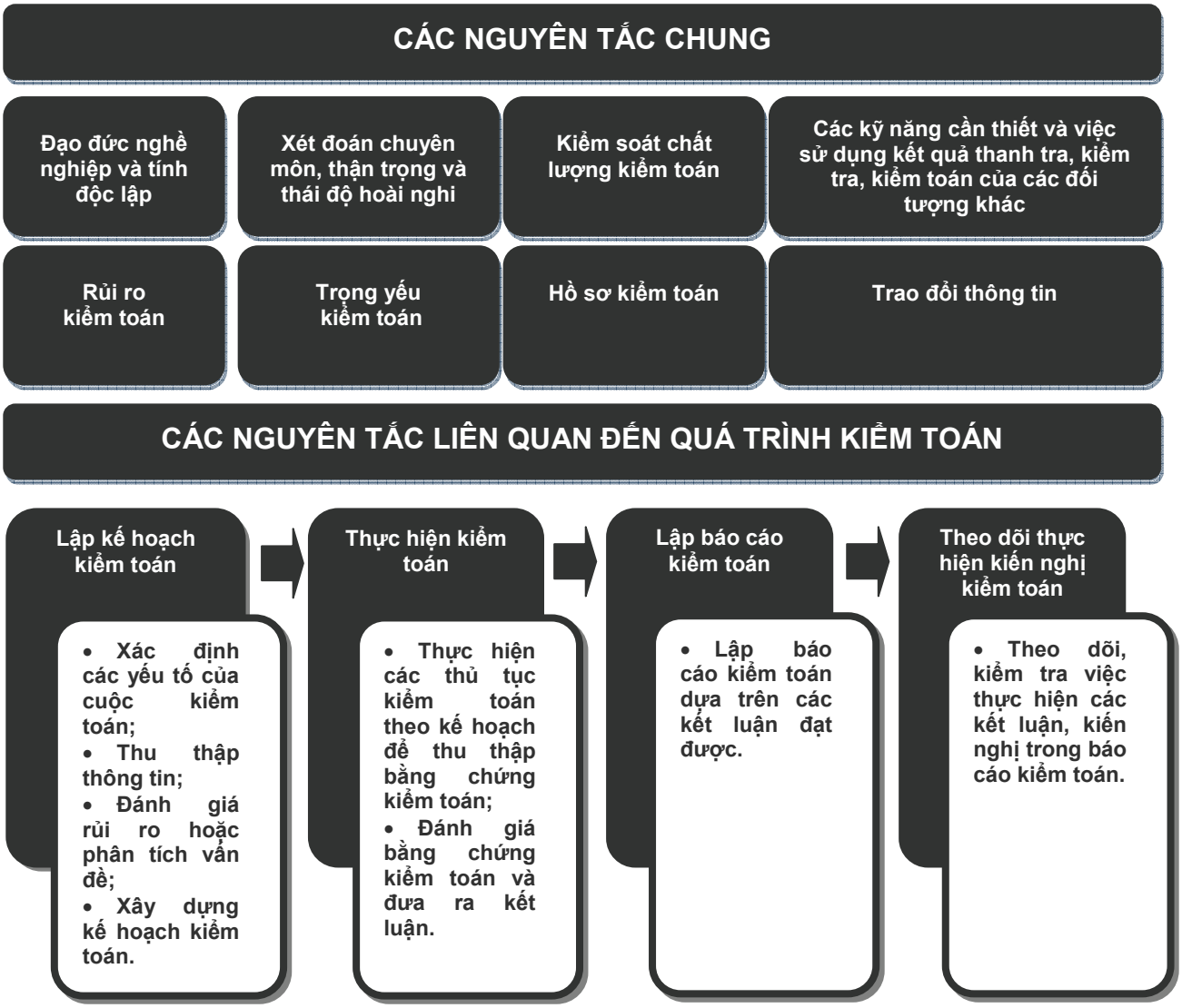
25. Các nguyên tắc được cụ thể hóa dưới đây là những nguyên tắc cơ bản để thực hiện một cuộc kiểm toán. Để dễ hiểu, các nguyên tắc cơ bản được trình bày như sau:

(i) Yêu cầu đối với Kiểm toán nhà nước;

(ii) 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;

(iii) Các nguyên tắc liên quan đến quá trình kiểm toán.

Các lĩnh vực được điều chỉnh bởi các nguyên tắc kiểm toán lĩnh vực công



Yêu cầu đối với Kiểm toán nhà nước

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

Kiểm toán nhà nước phải thiết lập và duy trì các quy định về đạo đức nghề nghiệp và kiểm soát chất lượng kiểm toán để đảm bảo hợp lý rằng Kiểm toán nhà nước và công chức, kiểm toán viên nhà nước tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp và các yêu cầu về mặt pháp lý và đạo đức hiện hành theo quy định tại CMKTNN 30 - Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp và CMKTNN 40 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán.

Các nguyên tắc chung

Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập

27. **Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp và đảm bảo 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 nội dung về tính độc lập trong Tuyên bố Mexico về tính độc lập của các cơ quan Kiểm toán Tối cao vào năm 2007. Các nguyên tắc chính về đạo đức nghề nghiệp gồm: Liêm chính, độc lập và khách quan, trình độ, năng lực và kỹ năng chuyên môn, thận trọng nghề nghiệp và bảo mật theo quy định tại CMKTNN 30 - Bộ Quy tắc đạo đức nghề nghiệp.

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

28. **Kiểm toán viên nhà nước phải có hành vi ứng xử chuyên nghiệp thông qua xét đoán chuyên môn, thận trọng và thái độ 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 thái độ hoài nghi nghề nghiệp khi đưa ra các quyết định. Kiểm toán viên nhà nước cần thận trọng để đảm bảo hành vi của mình là thích hợp.

Xét đoán chuyên môn là sự vận dụng các kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm phù hợp về tài chính, kế toán, kiểm toán, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp để đưa ra các quyết định về các hành động phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

Thận trọng là việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện các công việc một cách kỹ lưỡng, cẩn thận. Kiểm toán viên nhà nước cần tránh có bất cứ hành vi nào có thể gây mất tín nhiệm cho công việc của mình.

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp là thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với 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. Đồng thời kiểm toán viên nhà nước cũng cần giữ thái độ cởi mở và sẵn sàng tiếp nhận với các quan điểm, kể cả các quan điểm trái ngược.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán

29. **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 đảm bảo 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 bao gồm các vấn đề như sự chỉ đạo, đánh giá và giám sát của quá trình kiểm toán và nhu cầu cần tham vấn để đạt được các quyết định về các vấn đề phức tạp hoặc chưa thống nhất theo quy định tại CMKTNN 40 - 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

30. **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 cẩm nang và 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 họ 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 cung cấp đầy đủ căn cứ về năng lực và tính độc lập của các đối tượng trên; chất lượng công việc mà họ thực hiện; và đảm bảo 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 là đối tượng duy nhất chịu trách nhiệm về bất kỳ ý kiến kiểm toán hay báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành; trách nhiệm đó không được giảm do sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của các đối tượng khác.

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

31. **Kiểm toán viên nhà nước phải quản lý rủi ro đưa ra một báo cáo kiểm toán không phù hợp với từng cuộc kiểm toán cụ thể**

Rủi ro kiểm toán là rủi ro do kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo và thông tin đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu và quản lý rủi ro đưa ra các kết luận kiểm toán không phù hợp. Tuy nhiên, trên thực tế tất cả các cuộc kiểm toán đều có hạn chế nhất định, do đó một cuộc kiểm toán có thể không bao giờ có sự đảm bảo tuyệt đối đưa ra được toàn bộ tình hình về nội dung được kiểm toán. Khi cuộc kiểm toán đưa ra sự đảm bảo hợp lý, 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

32. **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, sự quan tâm của xã hội, các yêu cầu quy định và các hậu quả đối với xã hội.

Hồ sơ kiểm toán

33. **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 kết luận kiểm toán đưa ra**

Hồ sơ kiểm toán bao gồm tất cả 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 phải 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 kết luận và kiến nghị kiểm toán, nắm bắt được tất cả các vấn đề quan trọng và các kết luận kiểm toán.

Trao đổi thông tin

34. **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

35. **Kiểm toán viên nhà nước phải đảm bảo 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 quản trị 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 có 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 bao gồm: mục tiêu, nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán, tiếp cận dữ liệu thông tin, báo cáo của đơn vị được kiểm toán, thông tin liên hệ khi cần thiết, quy trình kiểm toán, vai trò và trách nhiệm của các đối tượng liên quan đến cuộc kiểm toán.

36. **Kiểm toán viên nhà nước cần am hiểu về đơn vị, chương trình được kiểm toán**

Điều này bao gồm sự hiểu biết về 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, quản trị và các bên có liên quan khác. Để có được sự hiểu biết đầy đủ về đơn vị, chương trình được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể tham vấn ý kiến của các chuyên gia, kiểm tra các nguồn tài liệu sẵn có.

37. **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 như sự thiếu sót, sai lệch hay sai sót có thể xảy ra liên quan đến nội dung 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.

38. **Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá các rủi ro do gian lận 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 ứng phó với các rủi ro do gian lận; duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp và cảnh giác với khả năng do gian lận trong suốt quá trình kiểm toán.

39. **Kế hoạch kiểm toán phải được lập để đảm bảo 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: phạm vi, mục tiêu và phương pháp kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán là yếu tố mà cuộc kiểm toán dự định đạt được. Phạm vi kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán và các tiêu chí mà kiểm toán viên nhà nước sử dụng để đánh giá và báo cáo về nội dung kiểm toán và nó có liên quan trực tiếp đến các mục tiêu kiểm toán. Phương pháp kiểm toán đề cập đến cách thức và phạm vi 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 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 nội dung kiểm toán cho từng đơn vị được 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

40. **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 đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán được sử dụng để xác định việc tuân thủ theo các tiêu chí kiểm toán của nội dung được kiểm toán.

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 bao gồm: kiểm tra, quan sát, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thủ tục phân tích, điều tra, phỏng vấn và thực hiện lại. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo tính đầy đủ và tính thích hợp:

(i) 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;

(ii) 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 đảm bảo 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 đảm bảo 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.

41. **Kiểm toán viên nhà nước đánh giá bằng chứng kiểm toán và đưa ra các kết luận 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 các nội dung kiểm toán đã được kiểm toán một cách đầy đủ và thích hợp. Trước khi đưa ra kết luận 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 kết luận về nội dung kiểm toán hoặc kết luận về các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán.

Lập báo cáo kiểm toán

42. **Kiểm toán viên nhà nước lập báo cáo kiểm toán trên cơ sở các kết luận kiểm toán**

Báo cáo kiểm toán nhằm cung cấp thông tin về kết quả kiểm toán cho cơ quan lập pháp, cơ quan giám sát, các tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm điều hành và công chúng. Báo cáo kiểm toán cũng là cơ sở để kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán và việc thực hiện các biện pháp khắc phục hạn chế, sai sót.

Các báo cáo kiểm toán phải dễ hiểu, toàn diện, 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 đã được chứng minh bằng đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp và đảm bảo rằng các phát hiện kiểm toán là phù hợp.

Báo cáo kiểm toán cần giải thích về việc sử dụng các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được và lý do đưa ra các kết luận kiểm toán. Việc này sẽ giúp tạo ra mức độ tin cậy cần thiết đối với đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

Hình thức và nội dung báo cáo phụ thuộc vào đặc điểm của cuộc kiểm toán, các đối tượng sử dụng báo cáo, 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, nó có thể dưới dạng báo cáo đầy đủ hay báo cáo tóm tắt.

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

Báo cáo 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 nội dung, thông tin, số liệu được 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, kết luận, kiến nghị hay ý kiến kiểm toán về kết quả đo lường, đánh giá các nội dung

kiểm toán so với tiêu chí. Ngoài ra, cũng có thể đề cập các thông tin bổ sung về tiêu chí, phương pháp kiểm toán và nguồn dữ liệu sử dụng, mô tả các giới hạn về phạm vi kiểm toán trong báo cáo kiểm toán.

43. **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 chuẩn. Ý kiến kiểm toán có thể dưới dạng chấp nhận toàn phần hay không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Ý kiến không phải là chấp nhận toàn phần có ba dạng ý kiến là ý kiến kiểm toán ngoại trừ, ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến.

(i) Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước kết luận 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.

(ii) 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 kết luận 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.

- 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 kết luận 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.

(iii) 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 kết luận 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.

(iv) 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 kết luận 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. Tùy theo loại hình kiểm toán, báo cáo kiểm toán cũng có thể đưa ra các kiến nghị để khắc phục sai sót và các tồn tại của hệ thống kiểm soát nội bộ.

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

44. **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.

Đối với cuộc kiểm toán được thực hiện thường niên, thủ tục kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị có thể được thực hiện ngay trong quá trình thực hiện kiểm toán tiếp theo.

Kiểm toán nhà nước lập báo cáo kết quả kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nếu kết luận, kiến nghị kiểm toán chưa được thực hiện hoặc được thực hiện chưa đầy đủ, Kiểm toán nhà nước tiếp tục kiến nghị, yêu cầu các đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán.

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

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

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 SỐ 200 CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN CỦA KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

GIỚI THIỆU CHUNG

Cơ sở xây dựng

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

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản cho cuộc kiểm toán các báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính. Các nguyên tắc này cũng được áp dụng trong các trường hợp: kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ; kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục nhất định của báo cáo tài chính; kiểm toán các báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt.

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

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

05. Trường hợp cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động, các kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ cả các chuẩn mực kiểm toán tài chính, chuẩn mực kiểm toán tuân thủ và chuẩn mực kiểm toán hoạt động.

Trường hợp có sự khác biệt giữa các chuẩn mực của các loại hình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải ưu tiên áp dụng nhóm chuẩn mực cho phù hợp với loại hình kiểm toán được áp dụng, nội dung chủ yếu của cuộc kiểm toán.

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

(i) Các tài khoản hoặc các báo cáo tài chính khác không được lập và trình bày theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính dành cho các mục đích chung;

(ii) Ngân sách, các khoản mục ngân sách, các khoản phân bổ ngân sách và các quyết định về phân bổ và sử dụng các nguồn lực;

(iii) Các chính sách, chương trình và hoạt động được thực hiện theo quy định hoặc theo yêu cầu của các nhà tài trợ;

(iv) Việc thực hiện trách nhiệm theo quy định pháp luật (chẳng hạn như việc thực hiện trách nhiệm quản lý nhà nước của các Bộ, ngành);

(v) Các khoản thu, chi, các loại tài sản hoặc các khoản nợ.

07. 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.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

08. Các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính

Mục tiêu của kiểm toán tài chính

10. Mục đích của kiểm toán tài chính là làm tăng độ tin cậy của người sử dụng các báo cáo tài chính và thông tin tài chính. Để đạt được mục đích trên, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính, các

thông tin tài chính có được lập và trình bày trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(ii) Báo cáo kiểm toán phải trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm lưu ý người sử dụng về những thông tin bổ sung này.

Trường hợp các điều kiện trên không được đáp ứng, báo cáo kiểm toán và ý kiến của kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của tình trạng thiếu các thông tin bổ sung đó. Nếu xét thấy nghiêm trọng phải thông báo cho các cơ quan có thẩm quyền liên quan để có biện pháp xử lý phù hợp với quy định.

18. Trường hợp kiểm toán các báo cáo tài chính có khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính thì kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán theo Chuẩn mực kiểm toán nhà nước về kiểm toán tài chính. Trường hợp kiểm

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

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

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

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

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

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

(i) Báo cáo về các khoản thu, chi trên cơ sở kế toán tiền mặt mà một tổ chức có thể phải lập theo yêu cầu của các cơ quan quản lý;

(ii) Báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu của các cơ quan, tổ chức hoặc các nhà tài trợ;

(iii) Báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu riêng của cơ quan quản lý, cơ quan lập pháp hoặc các bên khác thực hiện chức năng giám sát; hoặc

(iv) Báo cáo tình hình tài chính theo các quy định của hợp đồng hay một văn bản thỏa thuận.

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

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

Các yếu tố của kiểm toán tài chính

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

Ba bên liên quan trong kiểm toán tài chính

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

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

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

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

Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính

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

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

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

Các mức độ đảm bảo

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

(i) Đảm bảo hợp lý: Là sự đảm bảo ở mức độ cao nhưng không phải tuyệt đối. Sự đảm bảo hợp lý được thiết kế để đưa ra ý kiến kết luận dưới dạng khẳng định, như *"theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, xét trên các khía cạnh trọng yếu, thông tin tài chính, báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán đã được lập và trình bày hợp lý (hoặc trung thực và đúng đắn) và phù hợp với khuôn khổ quy định hiện hành"*.

(ii) Đảm bảo hạn chế: Là sự đảm bảo ở mức độ thấp hơn sự đảm bảo hợp lý, và được thực hiện nhằm đưa ra các ý kiến kết luận dưới dạng phủ định, như "*không có điều gì khiến chúng tôi tin tưởng rằng, xét trên các khía cạnh trọng yếu, thông tin tài chính, báo cáo tài chính không được trình bày đúng đắn và hợp lý"*. Các kiểm toán viên nhà nước thực hiện những công việc kiểm toán dạng này có thể phải áp dụng những hướng dẫn khác ngoài Chuẩn mực kiểm toán nhà nước về kiểm toán tài chính như tham khảo các nguyên tắc kiểm toán cơ bản theo quy định tại CMKTNN 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính

Các nguyên tắc chung

Điều kiện tiên quyết để thực hiện kiểm toán tài chính

Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập

32. **Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp và đảm bảo tính độc lập.** Khi thực hiện kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và tuân thủ các nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại CMKTNN 30 - Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp.

Kiểm soát chất lượng kiểm toán

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

34. 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 40 - Kiểm soát chất lượng kiểm toán.

35. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về kiểm soát chất lượng kiểm toán tài chính được quy định tại CMKTNN 1220 - Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính.

Năng lực và kỹ năng cần thiết

36. **Đơn vị chủ trì kiểm toán cần phải đảm bảo Đoàn kiểm toán và các chuyên gia bên ngoài tham gia cuộc kiểm toán có năng lực và kỹ năng cần thiết để:**

(i) Thực hiện cuộc kiểm toán theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

(ii) Báo cáo kiểm toán phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể (phù hợp với mục tiêu, nội dung kiểm toán; các quy định pháp luật về thông tin tài chính được kiểm toán;…).

37. Các năng lực và kỹ năng cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán bao gồm:

(i) Sự hiểu biết và kinh nghiệm thực tiễn tham gia các cuộc kiểm toán có nội dung và mức độ phức tạp tương đương;

(ii) Am hiểu về các chuẩn mực nghề nghiệp và các quy định pháp luật được áp dụng;

(iii) Năng lực chuyên môn về kỹ thuật, gồm các kỹ năng về công nghệ thông tin có liên quan, hiểu biết về các lĩnh vực chuyên môn kế toán, kiểm toán;

(iv) Hiểu biết về các ngành có liên quan thuộc các lĩnh vực được kiểm toán;

(v) Có khả năng áp dụng các xét đoán chuyên môn;

(vi) Hiểu biết về các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của Kiểm toán nhà nước;

(vii) Khả năng triển khai nhiệm vụ, trong điều kiện phù hợp, gồm cả sự hiểu biết về cách thức tổ chức phân cấp lập báo cáo được áp dụng, đồng thời có khả năng báo cáo với các cơ quan lập pháp, với các cơ quan giám sát khác, hoặc công bố, thuyết trình trước công chúng;

(viii) Kỹ năng về kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ.

38. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về năng lực và kỹ năng cần thiết được quy định tại CMKTNN 1200 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

Rủi ro kiểm toán

39. **Kiểm toán viên nhà nước cần giảm thiểu các rủi ro kiểm toán đến mức thấp có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán, nhằm đạt được sự đảm bảo hợp lý làm căn cứ cho ý kiến kiểm toán được trình bày ở dạng khẳng định.**

40. Rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính là những rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến không phù hợp khi báo cáo tài chính được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu.

41. Rủi ro kiểm toán phụ thuộc vào rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện. Rủi ro kiểm toán là kết quả của rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện. Trong đó:

(i) Rủi ro có sai sót trọng yếu là khả năng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn. Rủi ro có sai sót trọng yếu bao gồm rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát.

• Rủi ro tiềm tàng là rủi ro tiềm ẩn vốn có do khả năng trong báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu mà không liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

• Rủi ro kiểm soát là khả năng có sai sót trọng yếu mà hoạt động kiểm soát nội bộ của đơn vị không thể ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa kịp thời. Thông thường một vài rủi ro kiểm soát luôn tồn tại do những hạn chế vốn có trong việc xây dựng và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ.

(ii) Rủi ro phát hiện là rủi ro kiểm toán viên nhà nước không phát hiện ra các sai sót trọng yếu.

42. Việc đánh giá các rủi ro dựa trên các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập thông tin cần thiết và các bằng chứng kiểm toán. Đánh giá rủi ro là vấn đề thuộc về xét đoán chuyên môn và không thể đo lường một cách chính xác. Tùy thuộc vào từng hoàn cảnh của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét mức độ của từng yếu tố rủi ro.

43. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp

44. **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.**

45. Thuật ngữ "thái độ hoài nghi nghề nghiệp" và "xét đoán chuyên môn" được kiểm toán viên nhà nước sử dụng khi thiết lập các yêu cầu trước khi đưa ra quyết định về các thủ tục kiểm toán phù hợp với từng vấn đề của cuộc kiểm toán.

46. 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 với các chuẩn mực kế toán, kiểm toán và 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.

47. Các xét đoán chuyên môn được sử dụng khi ra quyết định về:

(i) Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán;

(ii) Nội dung, thời gian và phạm vi các thủ tục kiểm toán được sử dụng để đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán nhà nước và thu thập bằng chứng kiểm toán;

(iii) Đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập và sự cần thiết phải thu thập thêm các bằng chứng để đạt được mục tiêu kiểm toán;

(iv) Đánh giá các thủ tục đã thực hiện của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc áp dụng khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính;

(v) Đưa ra kết luận dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

48. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp là cần thiết đối với mọi cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các khả năng, tình huống có thể dẫn đến báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu. Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ mà kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá nghiêm túc, luôn nghi ngờ về giá trị của bằng chứng kiểm toán thu thập được, đồng thời cảnh giác về các bằng chứng có sự trái ngược, mâu thuẫn và luôn nghi vấn về mức độ tin cậy của các tài liệu, các giải trình do bên chịu trách nhiệm cung cấp.

49. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp được quy định tại CMKTNN 1200 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

Trọng yếu kiểm toán

50. **Kiểm toán viên nhà nước cần vận dụng khái niệm trọng yếu kiểm toán theo cách thức phù hợp trong suốt quá trình kiểm toán.**

51. Một sai sót được coi là trọng yếu khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại nếu sai sót đó có thể gây ảnh hưởng tới quyết định của người sử dụng thông tin, báo cáo tài chính. Trọng yếu thường được xem xét dưới cả hai khía cạnh định tính và định lượng. Trong lĩnh vực công, thông tin trên báo cáo tài chính có thể được sử dụng để đưa ra các quyết định khác ngoài quyết định kinh tế, vì vậy khía cạnh định tính của trọng yếu thường đóng vai trò quan trọng hơn so với các đơn vị thuộc lĩnh vực khác. 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.

52. Kiểm toán viên nhà nước cần phải xem xét vận dụng khái niệm trọng yếu trong suốt quá trình kiểm toán nhằm xác định, đánh giá rủi ro, hình thành ý kiến và phát hành báo cáo kiểm toán phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trọng yếu đối với từng giao dịch, khoản mục, nhóm khoản mục và tổng thể báo cáo tài chính.

53. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1320 - Xác định và vận dụng trong yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Hồ sơ kiểm toán

54. Hồ sơ kiểm toán phải được lập đầy đủ, kịp thời theo quy định. Hồ sơ kiểm toán phải đảm bảo đầy đủ, chi tiết để cung cấp đầy đủ thông tin rõ ràng về công việc đã thực hiện, bằng chứng thu thập và các kết luận đã đưa ra, sao 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 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, kết luận và kiến nghị kiểm toán.

55. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về hồ sơ kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1230 - Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

Trao đổi thông tin

56. **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 kiểm toán và các phát hiện kiểm toán quan trọng.**

57. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Việc trao đổi thông tin giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập thông tin có liên quan đến cuộc kiểm toán, đồng thời cung cấp kịp thời cho lãnh đạo đơn vị những vấn đề quan trọng và liên quan đến quá trình lập báo cáo tài chính của đơn vị. Điều quan trọng là phải phát huy được hiệu quả của việc trao đổi hai chiều giữa kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán.

58. Việc trao đổi thông tin có thể được thực hiện bằng nhiều cách thức và có thể trao đổi với nhiều bên liên quan (không nhất thiết chỉ trong phạm vi đơn vị được kiểm toán). Việc trao đổi cần được thực hiện bằng văn bản nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy việc trao đổi bằng lời là chưa đủ.

59. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về trao đổi thông tin được quy định tại CMKTNN 1260 - Trao đổi các vấn đề với đơn vị được kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

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

Lập kế hoạch kiểm toán

60. **Đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải tổ chức khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán, đảm bảo hiệu quả và hiệu lực. Việc lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán phải xác định được mục tiêu, phạm vi, nội dung trọng tâm, lịch trình và các nguồn lực để làm 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.**

61. Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán bao gồm kế hoạch kiểm toán tổng quát của cuộc kiểm toán và kế hoạch kiểm toán chi tiết.

Kế hoạch kiểm toán tổng quát

62. Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát, đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải:

(i) Tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và cuộc kiểm toán;

(ii) Phân tích thông tin thu thập để làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát;

(iii) Xác định mục tiêu, phạm vi, nội dung, phương pháp kiểm toán, lịch trình và các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.

63. Kế hoạch kiểm toán tổng quát thông thường bao gồm những nội dung chính sau:

(i) Mục tiêu kiểm toán;

(ii) Đánh giá rủi ro kiểm toán; Xác định trọng yếu kiểm toán;

(iii) Nội dung kiểm toán; phương pháp kiểm toán;

(iv) Phạm vi kiểm toán;

(v) Xác định phương thức tổ chức và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán.

64. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện mỗi cuộc kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Kế hoạch kiểm toán chi tiết

65. 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 nội dung kiểm toán cho từng đơn vị được kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán.

66. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải cụ thể, chi tiết 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, giới hạn kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán và trên cơ sở kết quả thông tin khảo sát, đánh giá cụ thể về tình hình hoạt động tại đơn vị được kiểm toán.

67. 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:

(i) 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;

(ii) Tiến hành thu thập thêm thông tin;

(iii) 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.

68. Chương trình kiểm toán: các nhiệm vụ kiểm toán được xác định cụ thể đến từng khoản mục, nội dung kiểm toán và việc bố trí nhân sự, lịch trình, các phương pháp, thủ tục thực hiện từng nhiệm vụ kiểm toán.

69. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết đều phải được ghi chép và lưu giữ. Kiểm toán viên nhà nước cần cập nhật và điều chỉnh kế hoạch kiểm toán khi cần thiết trong suốt quá trình kiểm toán.

70. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về lập kế hoạch kiểm toán tài chính được quy định tại CMKTNN 1300 - Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính.

Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán

71. **Kiểm toán viên nhà nước phải có hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị, trong đó có các thủ tục kiểm soát nội bộ liên quan**.

72. Hiểu biết về bản chất, cơ cấu tổ chức, các nguồn lực và khả năng huy động các nguồn lực, môi trường hoạt động, môi trường kiểm soát, việc nhận diện và đánh giá rủi ro, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và đánh giá các rủi ro, từ đó lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán một cách hiệu quả.

73. Kiểm toán viên nhà nước không bắt buộc phải tìm hiểu toàn bộ các hoạt động kiểm soát liên quan đến từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thuyết minh trên báo cáo tài chính hoặc từng cơ sở dẫn liệu có liên quan. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước phải chú trọng đánh giá mức độ nhất quán trong vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

74. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Đánh giá rủi ro kiểm toán

75. **Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các 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 để làm cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo**.

76. Thủ tục đánh giá rủi ro gồm các bước sau:

(i) Phỏng vấn lãnh đạo và các nhân viên 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;

(ii) Thực hiện thủ tục phân tích;

(iii) Quan sát và điều tra.

77. Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở các cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước cần:

(i) Xác định rủi ro thông qua quá trình tìm hiểu về đơn vị và môi trường của đơn vị được kiểm toán, bao gồm kiểm tra các thủ tục kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xem xét các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh trong báo cáo tài chính;

(ii) Đánh giá liệu những rủi ro đã xác định có ảnh hưởng phổ biến đến tổng thể báo cáo tài chính và ảnh hưởng đến nhiều cơ sở dẫn liệu hay không;

(iii) Liên hệ những rủi ro đã nhận diện với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và cân nhắc xem những thủ tục kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước dự định kiểm tra;

(iv) Cân nhắc khả năng xảy ra sai sót, kể cả khả năng xảy ra sai sót kép và liệu những sai sót đó có dẫn đến sai sót trọng yếu hay không.

78. Kiểm toán viên nhà nước phải lưu lại trong hồ sơ kiểm toán những thông tin liên quan đến việc xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu tại cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu, và các thủ tục kiểm soát có liên quan mà kiểm toán viên nhà nước đã tìm hiểu.

79. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1315 - Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Biện pháp xử lý đối với rủi ro đã đánh giá

80. **Kiểm toán viên nhà nước phải có biện pháp xử lý thích hợp đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá trong báo cáo tài chính**. Các biện pháp xử lý đối với rủi ro đã được đánh giá là việc thiết kế các thủ tục kiểm toán để đối phó với các rủi ro. Các thủ tục kiểm toán gồm: thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát.

81. Nội dung, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán phải được thiết kế và thực hiện dựa trên kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán cần thiết, kiểm toán viên nhà nước phải

xem xét các lý do đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh. Các lý do này có thể là rủi ro tiềm tàng của các giao dịch (khả năng xảy ra sai sót trọng yếu do các đặc tính cụ thể của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh có liên quan) và rủi ro kiểm soát (việc đánh giá rủi ro có tính đến các hoạt động kiểm soát có liên quan hay không).

82. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan. Kiểm toán viên nhà nước cần ghi nhớ rằng khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, nếu muốn tin tưởng vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thì cần phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

83. Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, kiểm toán viên nhà nước vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng. Hơn nữa, nếu kiểm toán viên nhà nước đã xác định rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là rủi ro đáng kể thì 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 kiểm tra chi tiết.

84. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về các biện pháp xử lý đối với rủi ro đã đánh giá được quy định tại CMKTNN 1330 - Biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Xem xét gian lận trong kiểm toán báo cáo tài chính

85. **Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã xác định trong báo cáo tài chính và phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đó, đồng thời có biện pháp xử lý thích hợp đối với các gian lận hay nghi ngờ có gian lận.**

86. Việc ngăn ngừa và phát hiện gian lận trước hết thuộc về trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là phải đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng tổng thể báo cáo tài chính đã được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn.

87. Các sai sót trong báo cáo tài chính có thể phát sinh từ gian lận hoặc nhầm lẫn. Để phân biệt giữa gian lận và nhầm lẫn, kiểm toán viên nhà nước cần phải xem xét xem hành vi dẫn đến sai sót trong báo cáo tài chính là cố ý hay không cố ý. 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 do gian lận và sai sót do biển thủ tài sản.

88. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán, phải nhận thức được rằng khả năng sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh không phụ thuộc vào nhận định, đánh giá trước đây của kiểm toán viên nhà nước về mức độ trung thực và tính chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

89. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về xem xét gian lận trong kiểm toán báo cáo tài chính được quy định tại CMKTNN 1240 - Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính.

Xem xét về hoạt động liên tục

90. **Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét liệu có sự kiện hay điều kiện nào có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán hay không**.

91. Thông thường báo cáo tài chính được trình bày dựa trên giả định về hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán và sẽ tiếp tục hoạt động trong tương lai. Báo cáo tài chính cho mục đích chung được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, trừ khi các cơ quan có thẩm quyền bắt buộc giải thể đơn vị hoặc phải ngừng hoạt động.

92. Khái niệm hoạt động liên tục trong lĩnh vực công thường liên quan đến các doanh nghiệp nhà nước, các tổ chức kinh tế do nhà nước thành lập để thực hiện những mục tiêu nhất định.

93. 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 lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày báo cáo tài chính và phải kết luận 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.

94. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về đánh giá khả năng hoạt động liên tục được quy định tại CMKTNN 1570 - Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính.

Xem xét về quy định pháp luật trong kiểm toán tài chính

95. **Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do hành vi không tuân thủ các quy định pháp luật. Việc xác định những rủi ro này dựa trên cơ sở hiểu biết về quy định pháp luật được áp dụng đối với các lĩnh vực hoạt động cụ thể của đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả việc tuân thủ pháp luật của đơn vị.**

Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định mà có ảnh hưởng trực tiếp và trọng yếu đến các quyết định liên quan đến các số liệu, thông tin quan trọng trong báo cáo tài chính.

96. Kiểm toán viên nhà nước cần phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc xác định liệu báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc do nhầm lẫn hay không. Do những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán tài chính thường có các rủi ro không thể tránh được là một số sai sót trọng yếu có thể không được phát hiện, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch kiểm toán và thực hiện phù hợp với các Chuẩn mực kiểm toán nhà nước. Vì vậy, trong trường hợp này kiểm toán viên nhà nước không thể đáp ứng kỳ vọng là sẽ phát hiện tất cả các hành vi vi phạm pháp luật và quy định liên quan.

97. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc xem xét các quy định pháp luật trong báo cáo tài chính được quy định tại CMKTNN 1250 - Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính.

Bằng chứng kiểm toán

98. **Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp với từng hoàn cảnh của cuộc kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp để đưa ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến 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.

99. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo 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 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 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 đảm bảo.

100. 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.

101. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về bằng chứng kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1500 - Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

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

102. 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.

103. **Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán 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 bổ sung thuyết minh trong báo cáo tài chính**. **Kiểm toán viên nhà nước phải 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.** Tuy nhiên, 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.

104. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán được quy định tại CMKTNN 1560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.

Đánh giá các sai sót

105. 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 với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận.

106. **Kiểm toán viên nhà nước phải ghi chép, tập hợp đầy đủ những sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán và trao đổi kịp thời với cấp quản lý phù hợp đối với tất cả các sai sót đó, trừ khi quy định pháp luật không cho phép.**

107. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định liệu các sai sót không được điều chỉnh có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại để làm căn cứ đưa ra ý kiến kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định liệu các sai sót được phát hiện có trọng yếu hay không khi xét riêng lẻ hoặc gộp lại, bằng cách xem xét:

(i) 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 cũng như các tình huống cụ thể phát sinh sai sót;

(ii) Ảnh hưởng của các sai sót không được 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.

108. Kiểm toán viên nhà nước phải trao đổi với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về những sai sót và ảnh hưởng của các sai sót này khi xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại đối với ý kiến kiểm toán, nhất là những sai sót trọng yếu.

109. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1450 - Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính.

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

110. **Trên cơ sở đánh giá các kết luận 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 một cách rõ ràng bằng văn bản, trong đó nêu rõ cơ sở của ý kiến đó.**

111. Mục tiêu của kiểm toán tài chính trong lĩnh vực công ngoài việc đưa ra ý kiến kiểm toán xem báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập và trình bày theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không, còn có các mục tiêu kiểm toán khác như: đánh giá việc tuân thủ, đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực. Vì vậy, trên cơ sở bằng chứng kiểm toán đã thu thập, kiểm toán viên nhà nước cần phải đưa ra ý kiến đánh giá về tính tuân thủ, tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động trong phạm vi kiểm toán.

112. Trường hợp cuộc kiểm toán có thêm mục tiêu kiểm toán tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động, kiểm toán viên nhà nước cần tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động và các hướng dẫn liên quan (CMKTNN 300 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động và CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động). Trường hợp cuộc kiểm toán có thêm mục tiêu kiểm toán tính tuân thủ kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ và các hướng dẫn liên quan (CMKTNN 400 - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ, CMKTNN 4000 - Hướng dẫn kiểm toán tuân thủ).

113. Để đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính, trước hết kiểm toán viên nhà nước phải kết luận liệu 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 do nhầm lẫn hay không.

114. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về việc hình thành ý kiến kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Các dạng ý kiến kiểm toán

115. 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.

(i) Ý kiến chấp nhận toàn phần là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo tài chính phản ánh trung thực hợp lý, xét trên các khía cạnh trọng yếu và phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.

(ii) Ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần là ý kiến được đưa ra khi:

• Dựa trên bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính vẫn còn sai sót trọng yếu; hoặc

• Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận rằng tổng thể báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu.

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

116. Có ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần:

(i) 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 kết luận rằng các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính, thông tin tài chính. (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 kết luận 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 của báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

(ii) 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 kết luận rằng các sai sót, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu và có ảnh hưởng quan trọng đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

(iii) 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 kết luận 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 báo cáo tài chính, thông tin tài chính.

117. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về các loại ý kiến kiểm toán và các dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1700 - Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính và CMKTNN 1705 - Ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán tài chính.

Các yêu cầu của báo cáo kiểm toán

118. Báo cáo kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước là văn bản do Kiểm toán nhà nước lập và công bố để đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán đối với các thông tin tài chính và báo cáo tài chính.

119. Báo cáo kiểm toán phải phản ánh đầy đủ, chính xác, trung thực và khách quan kết quả, kết luận và kiến nghị kiểm toán; xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách.

120. Báo cáo kiểm toán phải được thể hiện theo đúng quy định về hình thức văn bản của Kiểm toán nhà nước và có giá trị pháp lý để các bên có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan (đối tượng chịu trách nhiệm) phải thực hiện.

121. Báo cáo kiểm toán phải tuân thủ các yêu cầu:

(i) Chính xác: Nội dung, số liệu trong báo cáo kiểm toán phải chính xác; các kết luận, kiến nghị kiểm toán phải dựa trên những bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp;

(ii) Có tính xây dựng: Các kết luận, kiến nghị trong báo cáo kiểm toán phải có tính xây dựng, giúp đơn vị phát huy được những ưu điểm, thế mạnh và khắc phục, sửa chữa những sai sót, hạn chế;

(iii) Rõ ràng, súc tích: Văn phong dùng trong trình bày 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; cấu trúc báo cáo phải chặt chẽ, hợp lý;

(iv) Kịp thời: Báo cáo kiểm toán phải được lập và gửi đúng thời hạn theo quy định.

122. 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, trong đó nội dung của báo cáo kiểm toán thường bao gồm: thông tin về đơn vị được kiểm toán, kết quả kiểm toán (cơ sở lập báo cáo kiểm toán, căn cứ hình thành ý kiến kiểm toán, ý kiến kiểm toán, các vấn đề cần nhấn mạnh và các vấn đề khác, các kết luận, kiến nghị và các nội dung khác nếu có), chữ ký, đóng dấu, ngày ký báo cáo kiểm toán và các thuyết minh, phụ biểu (nếu có).

123. Nếu 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, mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, vấn đề đó là đặc biệt quan trọng để người sử dụng hiểu rõ hơn báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày thêm đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán, để thể hiện là kiểm toán viên nhà nước đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho thấy vấn đề đó không bị sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" chỉ để giải thích những vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính.

124. Khi trình bày đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Trình bày đoạn này ngay sau đoạn "Ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước";

(ii) Sử dụng tiêu đề "Vấn đề cần nhấn mạnh", hoặc các tiêu đề khác phù hợp;

(iii) 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;

(iv) 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.

125. 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, mà theo xét đoán của kiểm toán viên nhà nước, vấn đề khác đó 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 thì kiểm toán viên nhà nước phải trình bày về vấn đề đó trong báo cáo kiểm toán, với tiêu đề "Vấn đề khác" hoặc tiêu đề khác phù hợp. Đoạn này phải được trình bày ngay sau đoạn "Ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên nhà nước" và đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" (nếu có).

126. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về "Vấn đề cần nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán được quy định tại CMKTNN 1706 - Đoạn "Vấn đề cấn nhấn mạnh" và "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán tài chính.

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

127. Kiểm toán viên nhà nước xem xét thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh nhằm xác định các thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng trên báo cáo tài chính có được trình bày đầy đủ và phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không; đồng thời xác định xem liệu đơn vị được kiểm toán có trình bày thông tin trên báo cáo tài chính, sử dụng các phương pháp, chính sách, chế độ kế toán có nhất quán hay không.

128. Khi thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính kỳ hiện tại, nếu 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 có tồn tại hay không.

129. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về thông tin so sánh - dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh được quy định tại CMKTNN 1710 - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong kiểm toán tài chính.

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

130. **Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin khác trong tài liệu có liên quan đến báo cáo tài chính được kiểm toán để xác định các vấn đề không nhất quán trọng yếu hoặc các sai sót trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được 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 trao đổi với lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán, đồng thời phải thu thập và đánh giá các ảnh hưởng của chúng đến báo cáo tài chính để hình thành ý kiến kiểm toán trong báo cáo kiểm toán.

131. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong tài liệu liên quan đến báo cáo tài chính được kiểm toán được quy định tại Đoạn 20 đến Đoạn 24 CMKTNN 1710 - Thông tin so sánh - Dữ liệu tương ứng và báo cáo tài chính so sánh, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến các thông tin khác trong kiểm toán tài chính.

Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt

132. **Kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính mà đơn vị được kiểm toán áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính có phù hợp hay không**. Các khía cạnh cần xem xét bao gồm:

(i) Mục đích lập báo cáo tài chính;

(ii) Đối tượng dự kiến sử dụng báo cáo tài chính;

(iii) Các thủ tục mà lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đã thực hiện để xác định rằng khuôn khổ quy định 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.

133. Khi lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem các Chuẩn mực kiểm toán nhà nước liên quan có yêu cầu các vấn đề cần lưu ý trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán hay không.

134. 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 phải áp dụng các quy định và hướng dẫn như đối với kiểm toán báo cáo tài chính cho mục đích chung.

135. Kiểm toán viên nhà nước phải thêm vào đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh" nhằm thông báo cho người 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.

136. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về các lưu ý khi kiểm toán các báo cáo tài chính được lập theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt được quy định tại CMKTNN 1800 - 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.

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

137. **Khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ hoặc kiểm toán các yếu tố, tài khoản, khoản mục cụ thể của một báo cáo tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có cung cấp đầy đủ các thuyết minh thích hợp để người sử dụng có thể hiểu rõ các thông tin trên báo cáo tài chính và ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện trọng yếu đối với các thông tin đó hay không.**

138. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ và các yếu tố, tài khoản, hoặc khoản mục cụ thể của báo cáo tài chính được quy định tại CMKTNN 1805 - 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.

Lưu ý khi kiểm toán các báo cáo tài chính được lập từ nhiều báo cáo tài chính của những đơn vị thành viên hoặc trực thuộc (kể cả các báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước)

139. **Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính được lập từ nhiều báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên hoặc trực thuộc, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tất cả các thông tin tài chính và báo cáo tài chính liên quan đến các đơn vị đó và quá trình tổng hợp hoặc hợp nhất để đưa ra ý kiến kiểm toán xem báo cáo tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu, có được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính hay không.**

140. Ngay từ khâu lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các yêu cầu và quy định về việc lập và trình bày báo cáo tài chính được lập từ nhiều báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên hoặc trực thuộc, cũng như yêu cầu đối với việc phối hợp trong quá trình kiểm toán và sử dụng các kết quả kiểm toán tại các đơn vị thành viên hoặc trực thuộc được kiểm toán và báo cáo tài chính của các đơn vị chưa được kiểm toán.

141. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các đơn vị có thông tin tài chính được tổng hợp hoặc hợp nhất, bao gồm cả quá trình tập hợp và lập báo cáo tài chính, để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính được kiểm toán. Việc tìm hiểu bao gồm: Hiểu biết về toàn bộ cơ cấu tổ chức; vai trò và mối quan hệ của các đơn vị thành viên hoặc trực thuộc; môi trường hoạt động; vấn đề kiểm soát của toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ và quá trình giám sát việc lập các báo cáo tài chính; vấn đề xác định trọng yếu khi kiểm toán báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên hoặc đơn vị trực thuộc được kiểm toán và khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập từ tất cả các báo cáo tài chính của các đơn vị đó, gồm cả những báo cáo tài chính của các đơn vị chưa được kiểm toán.

142. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về các xem xét đặc biệt khi kiểm toán báo cáo tài chính được lập từ những báo cáo tài chính của các đơn vị thành viên hoặc trực thuộc được quy định tại CMKTNN 1600 - Lưu ý khi kiểm toán báo cáo tài chính tập đoàn.

Theo dõi, kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán trong kiểm toán tài chính

143. **Tất cả các cuộc kiểm toán tài chính đều phải được theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.** Việc theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải đảm bảo các nguyên tắc sau:

(i) Công tác tổng hợp, theo dõi, xử lý, báo cáo kết quả được tiến hành thường xuyên, định kỳ hoặc đột xuất theo yêu cầu của cấp có thẩm quyền;

(ii) Việc theo dõi, kiểm tra được thực hiện thông qua các bằng chứng chứng minh việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán mà đơn vị được kiểm toán cung cấp, gửi về Kiểm toán nhà nước; kiểm tra trực tiếp tại đơn vị được kiểm toán và các đơn vị liên quan;

(iii) Trình tự, nội dung công việc, nhiệm vụ và trách nhiệm của các đơn vị, bộ phận có liên quan trong việc kiểm tra, tổng hợp, theo dõi, xử lý và báo cáo kết quả việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải tuân thủ Luật Kiểm toán nhà nước và các quy định khác có liên quan của Kiểm toán nhà nước.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

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 SỐ 300 CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN CỦA KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2016/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 7 năm 2016 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. 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 của INTOSAI - Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán hoạt động.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. 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.

03. Các nguyên tắc cơ bản của chuẩn mực này là cơ sở để xây dựng các hướng dẫn thực hành kiểm toán hoạt động (CMKTNN cấp độ 4). Chuẩn mực này trình bày những vấn đề cốt lõi của chuẩn mực kiểm toán hoạt động cấp độ 3 trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Các nguyên tắc trong chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện chuẩn mực kiểm toán hoạt động cấp độ 4 một cách nhất quán.

04. Trường hợp cuộc kiểm toán hoạt động có kết hợp với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán tài chính, các 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 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.

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này xuyên suốt trong quá trình kiểm toán hoạt động. 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.

Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ

06. Các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực này được định nghĩa như trong các chuẩn mực kiểm toán do Kiểm toán nhà nước ban hành.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

Các quy định chung đối với kiểm toán hoạt động

Khái niệm kiểm toán hoạt động

08. 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 và sử dụng tài chính, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có vận hành theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực không và có cần cải tiến không. Kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế 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.

09. 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:

(i) Đưa ra các hiểu biết thấu đáo mới trên cơ sở phân tích (phân tích rộng hơn, sâu hơn, hoặc nêu ý kiến mới);

(ii) Giúp các bên liên quan tiếp cận thông tin sẵn có dễ dàng hơn;

(iii) Đưa ra ý kiến hoặc kết luận độc lập và có căn cứ dựa trên các bằng chứng kiểm toán;

(iv) 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

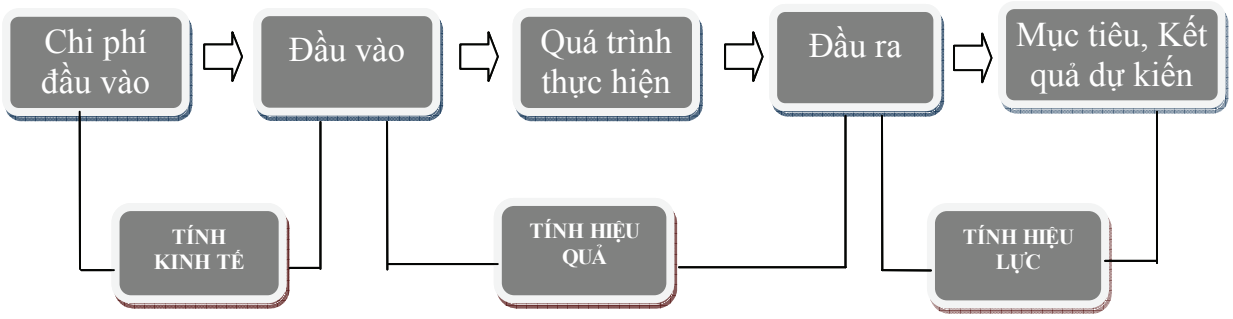
10. Các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực được hiểu như sau:

(i) Nguyên tắc về tính kinh tế có nghĩa là tối thiểu hóa chi phí của nguồn lực trong khi vẫn đảm bảo 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.

(ii) 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.

(iii) Nguyên tắc về tính hiệu lực có nghĩa là việc đạt được các mục tiêu đã định và kết quả dự kiến.

Sơ đồ dưới đây thể hiện mối quan hệ giữa các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực:



Mục đích của kiểm toán hoạt động

11. Mục đích của kiểm toán hoạt động là thúc đẩy một cách tích cực các hoạt động quản trị nhằm đảm bảo 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 trị 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, 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 hoạt động những hiểu biết thấu đáo về công tác quản lý và kết quả đầu ra của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế. 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

12. Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, mục tiêu chung của kiểm toán viên nhà nước là:

(i) Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế;

(ii) Lập báo cáo kiểm toán hoạt động, 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

13. Trong kiểm toán hoạt động cần lưu ý một số đặc điểm sau:

(i) Một cuộc kiểm toán hoạt động cụ thể không nhất thiết phải đưa ra kết luận 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;

(ii) Các cuộc kiểm toán hoạt động thường phân tích về các điều kiện cần thiết để đảm bảo 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 đảm bảo đầu ra được cung cấp đúng đắn và kịp thời;

(iii) 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. Điều này khác với cách đưa ý kiến trong kiểm toán tài chính là kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán tổng quát 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;

(iv) 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;

(v) Kiểm toán hoạt động 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

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

Ba bên liên quan

15. 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.

(i) Kiểm toán nhà nước: 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. 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;

(ii) Đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán: Là các tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các khía cạnh khác nhau liên quan đến chủ đề kiểm toán, chẳng hạn 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 đề xuất các thay đổi để thực hiện các kiến nghị kiểm toán, trách nhiệm thực thi kiến nghị kiểm toán, trách nhiệm cung cấp thông tin và bằng chứng cho kiểm toán viên nhà nước;

(iii) 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 Hiến pháp và pháp luật về kiểm toán nhà nước. 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

16. 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, các đơn vị, các nguồn công quỹ hoặc các thể chế nào đó 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…

17. Mục tiêu kiểm toán 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 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.

18. 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.

19. Kiểm toán viên nhà nước phải xây dựng hoặc lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp với từng 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 tính hiệu 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 kết luận về mục tiêu kiểm toán.

Sự tin cậy và đảm bảo

20. Giống như các loại hình kiểm toán khác, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động mong muốn có thể tin cậy vào các thông tin trên báo cáo kiểm toán hoạt động 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 thích hợp. Tuy nhiên, trong kiểm toán hoạt động thường không kỳ vọng phải đưa ra được ý kiến kiểm toán tổng quát (giống như ý kiến kiểm toán báo cáo tài chính) về việc đơn vị được kiểm toán có đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực hay không.

21. Mức độ đảm bảo của một cuộc kiểm toán hoạt động phải được thể hiện một cách rõ ràng trong báo cáo kiểm toán hoạt động. 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 hoạt động theo một trong hai hình thức sau đây:

(i) 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 kết luận như vậy;

(ii) 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 cơ bản của kiểm toán hoạt động

Các nguyên tắc chung

22. 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 thái độ hoài nghi nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng kiểm toán và hồ sơ kiểm toán.

Lựa chọn chủ đề kiểm toán

23. **Chủ đề kiểm toán phải được lựa chọn thông qua quá trình lập kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động**.

Kế hoạch chiến lược kiểm toán hoạt động được lập cho một giai đoạn 3-5 năm, 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 chiến lược kiểm toán hoạt động do Tổng Kiểm toán nhà nước phê duyệt và được rà soát, xem xét lại hàng năm nhằm đảm bảo tính phù hợp của kế hoạch với các điều kiện đã thay đổi trong giai đoạn đó. Kế hoạch chiến lược 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 tiềm năng; 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 tiềm năng 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.

24. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về lựa chọn chủ đề kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động.

Xác định mục tiêu kiểm toán

25. **Khi lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán, 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 do Kiểm toán nhà nước thực hiện là kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính, 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.

26. Tùy thuộc vào đặc điểm từng cuộc kiểm toán hoạt động, mục tiêu kiểm toán có thể là:

(i) 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 hoạt động hiểu thấu đáo tình hình, diễn biến, quá trình thực hiện của các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế;

(ii) Mục tiêu kiểm toán tiêu chuẩn: Kiểm tra, đánh giá xem các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có thực hiện theo các tiêu chuẩn về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực đã đề ra hay không;

(iii) 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, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế.

Trong đó, 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. Mục tiêu kiểm toán của cuộc kiểm toán có thể bao gồm cả ba loại trên.

27. 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

28. 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

29. **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:

(i) 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, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có vận hành theo dự kiến hay không;

(ii) 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);

(iii) 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.

30. 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 hoạt động

31. **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.

32. 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, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế so với nội dung quy định của pháp luật, quy tắc hoặc mục tiêu đặt ra; hoặc các nguyên tắc đúng đắn, đảm bảo 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.

33. 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.

34. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về tiêu chí kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động.

Rủi ro kiểm toán hoạt động

35. **Rủi ro kiểm toán hoạt động gồm rủi ro của việc đưa ra các kết luận 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 hoạt động. Kiểm toán viên nhà nước phải chủ động quản lý rủi ro kiểm toán.**

36. 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 hiểu biết mới, hoặc bỏ qua các yếu tố quan trọng, dẫn đến không thể cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hoạt động các kết luận hay kiến nghị thực sự góp phần cải thiện tình hình.

37. 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 phải 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 hoạt động, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá, giải quyết các ý kiến phản hồi và các khác biệt về quan điểm có liên quan.

Trọng yếu kiểm toán hoạt động

38. **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.**

39. Khái niệm 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 luôn ghi nhớ rằng 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 hoạt động 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 đảm bảo được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực.

40. Trọng yếu được xem xét trong tất cả các giai đoạn của cuộc kiểm toán hoạt động. Trong giai đoạn lập kế hoạch chiến lược 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.

41. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, 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. Đối với phát hiện kiểm toán quan trọng, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập các bằng chứng đầy đủ và thích hợp theo tiêu chí, điều kiện, nguyên nhân và ảnh hưởng của phát hiện đó làm căn cứ để đưa ra các kiến nghị cải thiện tình hình. 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, chú trọng việc thu thập các bằng chứng theo các thủ tục kiểm toán đã thiết kế trong kế hoạch kiểm toán.

Trước khi dự thảo báo cáo kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước cần thảo luận về việc thực hiện mục tiêu kiểm toán, kế hoạch kiểm toán, tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán, đánh giá tính trọng yếu của các 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... Tất cả các phát hiện trọng yếu đều phải được trình bày một cách đầy đủ và chính xác trong báo cáo kiểm toán hoạt động.

Trao đổi thông tin

42. **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**.

43. Trong kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước trao đổi thông tin với đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan khác nhằm mục đích:

(i) Thu thập thông tin đầy đủ, đặc biệt đối với các thông tin không có sẵn;

(ii) Xây dựng và trao đổi về tiêu chí kiểm toán phù hợp;

(iii) Đáp ứng yêu cầu toàn diện và khách quan của báo cáo kiểm toán hoạt động.

44. 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.

45. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về trao đổi thông tin được quy định tại CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động.

Năng lực và kỹ năng cần thiết

46. **Kiểm toán nhà nước cần đảm bảo 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.**

47. Các năng lực và kỹ năng cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm:

(i) Kiến thức chuyên ngành về kiểm toán;

(ii) Kiến thức về các phương pháp nghiên cứu, phương pháp khoa học xã hội, kỹ thuật điều tra hoặc đánh giá và kỹ năng áp dụng;

(iii) Kỹ năng cá nhân như kỹ năng xã hội, kỹ năng giao tiếp, kỹ năng viết báo cáo và kỹ năng phân tích;

(iv) Khả năng sáng tạo và tiếp thu;

(v) Kiến thức về các tổ chức, chương trình, dự án, hoạt động, chức năng của chính phủ và kiến thức chuyên môn về chủ đề kiểm toán;

(vi) Có khả năng phán đoán và khả năng xét đoán chuyên môn.

48. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì kỹ năng cần thiết trong suốt quá trình phát triển nghề nghiệp liên tục. 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 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.

49. 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 thái độ hoài nghi nghề nghiệp

50. **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.**

51. 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.

52. Xét đoán chuyên môn được sử dụng khi ra quyết định về:

(i) Lựa chọn chủ đề kiểm toán;

(ii) Đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán;

(iii) 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;

(iv) Đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán dựa trên kết quả phân tích các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được.

53. Hoài nghi nghề nghiệp là thái độ đánh giá nghiêm túc, luôn nghi ngờ về tính đầy đủ, tin cậy của bằng chứng kiểm toán thu thập được; đồng thời cảnh giác về các bằng chứng có sự trái ngược, mâu thuẫn và luôn nghi vấn về mức độ tin cậy của các tài liệu, các giải trình do bên liên quan cung cấp. 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

54. **Tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động đều phải được thực hiện các chính sách và thủ tục về kiểm soát chất lượng để đảm bảo hợp lý rằng cuộc kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước và các quy định có liên quan; báo cáo kiểm toán hoạt động được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể và tạo thêm giá trị.**

55. 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 40 - 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:

(i) 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;

(ii) Các thủ tục kiểm soát chất lượng chú ý đến việc báo cáo kiểm toán hoạt động 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;

(iii) Ngoài các biện pháp quản lý chất lượng chung, Kiểm toán nhà nước cần bổ sung các biện pháp cụ thể phù hợp đối với từng cuộc kiểm toán hoạt động.

Hồ sơ kiểm toán hoạt động

56. **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 sao 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, kết luận và kiến nghị kiểm toán.**

57. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về hồ sơ kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động.

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

Lập kế hoạch kiểm toán

58. **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 đảm bảo hiệu quả và hiệu lực. Việc lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động 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, chương trình kiểm toán và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.**

59. Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động bao gồm kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết.

60. Khi xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về chủ đề kiểm toán;

(ii) Phân tích thông tin thu thập được để làm cơ sở để xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi, tiêu chí, phương pháp kiểm toán, lịch trình và các nguồn lực cần thiết để thực hiện cuộc kiểm toán.

61. Kế hoạch kiểm toán tổng quát thông thường bao gồm những nội dung chính sau:

(i) Mục tiêu kiểm toán;

(ii) Nội dung kiểm toán;

(iii) Phạm vi, giới hạn kiểm toán;

(iv) Đánh giá rủi ro, xác định trọng yếu;

(v) Tiêu chí kiểm toán;

(vi) Phương pháp kiểm toán;

(vii) Phương thức tổ chức, nhân sự và lịch trình thực hiện cuộc kiểm toán.

62. Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện mỗi cuộc kiểm toán.

63. 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 mục tiêu kiểm toán, các nội dung kiểm toán cho từng đơn vị được kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán.

64. Chương trình kiểm toán của cuộc kiểm toán phải trình bày rõ ràng về bản chất và mục đích của công việc, phương pháp và thủ tục kiểm toán đối với từng nội dung, tiêu chí kiểm toán sẽ được thực hiện, giúp kiểm toán viên nhà nước đánh giá theo từng nội dung, tiêu chí kiểm toán để làm cơ sở cho các kết luận theo từng mục tiêu kiểm toán. Chương trình kiểm toán do các thành viên đoàn kiểm toán tham gia xây dựng và được trưởng đoàn kiểm toán phê duyệt.

Kế hoạch kiểm toán tổng quát, kế hoạch kiểm toán chi tiết và chương trình kiểm toán đều phải được lập và lưu giữ. Kiểm toán viên nhà nước cần cập nhật, điều chỉnh và bổ sung kế hoạch kiểm toán, chương trình kiểm toán khi cần thiết trong quá trình thực hiện kiểm toán.

65. Các yêu cầu và hướng dẫn cụ thể về lập kế hoạch kiểm toán hoạt động được quy định tại CMKTNN 3000 - Hướng dẫn kiểm toán hoạt động.

Thực hiện kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán

66. **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, đưa ra được các kết luận 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.

67. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo 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 đảm bảo.

68. Chủ đề kiểm toán, mục tiêu kiểm toán và nội dung kiểm toán quyết định nội dung của bằng chứng kiểm toán cần thu thập để đưa ra được kết luận 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 kết luận. 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 kết luận kiểm toán

69. **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 được kết luận kiểm toán. Các phát hiện và kết luận 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.**

70. Trong kiểm toán hoạt động, bằng chứng kiểm toán có thể mang tính thuyết phục ("các vấn đề đã dẫn tới kết luận là…") hơn là kết luận ("đúng/sai") nên việc hình thành các kết luận 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. Kết luận kiểm toán được hình thành bắt đầu từ việc phác thảo kết luận 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 dự thảo 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 hoạt động

71. Báo cáo kiểm toán hoạt động của Kiểm toán nhà nước là văn bản do Kiểm toán nhà nước lập và công bố để đánh giá, kết luận 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

72. Báo cáo kiểm toán hoạt động phải tuân thủ các yêu cầu:

(i) Đầy đủ và phù hợp: Báo cáo kiểm toán hoạt động trình bày các phát hiện, kết luận, 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,

các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế phải dựa trên những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp. Báo cáo kiểm toán hoạt động phải bao gồm tất cả các thông tin cần thiết về mục tiêu, nội dung và tiêu chí kiểm toán; mô tả cụ thể cách thức, cơ sở và căn cứ hình thành các phát hiện và kết luận kiểm toán.Trong trường hợp không kết luận được về mục tiêu, tiêu chí kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần giải thích nguyên nhân;

(ii) Khách quan: Để đảm bảo độ tin cậy, báo cáo kiểm toán hoạt động phải 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, cường điệu, 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;

(iii) Thuyết phục: Báo cáo kiểm toán hoạt động cần trình bày lôgic, thể hiện mối liên hệ chặt chẽ từ mục tiêu, tiêu chí, phát hiện cho đến kết luận và kiến nghị kiểm toán. Báo cáo kiểm toán hoạt động 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 hoạt động thực hiện các hành động cải thiện;

(iv) Rõ ràng, súc tích: Văn phong dùng trong trình bày báo cáo kiểm toán hoạt động 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 hoạt động; cấu trúc báo cáo kiểm toán hoạt động phải chặt chẽ, hợp lý. Về tổng thể, báo cáo kiểm toán hoạt động phải mang tính xây dựng, góp phần mang lại kiến thức tốt hơn và nhấn mạnh các cải thiện cần thiết;

(v) Kịp thời: Báo cáo kiểm toán hoạt động phải được lập và gửi đúng thời hạn theo quy định.

73. Nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán hoạt động phải tuân thủ quy định về mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, trong đó nội dung của báo cáo kiểm toán thường bao gồm: Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán, kết quả kiểm toán, kiến nghị kiểm toán, chữ ký, đóng dấu, ngày ký báo cáo kiểm toán và các thuyết minh, phụ lục (nếu có).

Kiến nghị kiểm toán hoạt động

74. Trên cơ sở các phát hiện và kết luận 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, 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 và ý nghĩa của kiến nghị đó. Kiến nghị phải thực tế, đúng đối tượng chịu trách nhiệm và đảm bảo tính khả thi.

Công khai kết quả kiểm toán hoạt động

75. Việc công khai rộng rãi các báo cáo kiểm toán hoạt động sẽ giúp tăng sự tin cậy vào hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Do vậy, các báo cáo kiểm toán hoạt động cần được gửi tới:

(i) Đơn vị được kiểm toán;

(ii) Các cơ quan lập pháp, giám sát và quản lý điều hành;

(iii) Khi thích hợp, báo cáo kiểm toán hoạt động cần được công khai tới công chúng theo hình thức phù hợp với quy định của Luật Kiểm toán nhà nước và các pháp luật khác có liên quan.

Theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán hoạt động

76. **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 riêng cho từng cuộc kiểm toán và đảm bảo các yêu cầu sau:

(i) 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;

(ii) 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;

(iii) Báo cáo theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được gửi tới đơn vị được kiểm toán; các cơ quan lập pháp, giám sát và quản lý điều hành.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Hồ Đức Phớc

(Xem tiếp Công báo số 827 + 828)

VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN

Địa chỉ: Số 1, Hoàng Hoa Thám, Ba Đình, Hà Nội
Điện thoại liên hệ:
- Nội dung: 080.44417; Fax: 080.44517
- Phát hành: 080.48543
Email: congbao@chinhphu.vn
Website: http://congbao.chinhphu.vn
In tại: Xí nghiệp Bản đồ 1- Bộ Quốc phòng

Giá: 10.000 đồng