VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước

(Tiếp theo Công báo số 1313 + 1314)

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 CỦA KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG
(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 (Các nguyên tắc của kiểm toán hoạt động) của INTOSAI.

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 trong Chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện chuẩn mực kiểm toán hoạt động một cách nhất quán.

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

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung đối với kiểm toán hoạt động

06. Kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét các: Chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ có được vận hành theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và có cần cải tiến không. Theo đó, kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình.

07. 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 kiến thức mới trên cơ sở phân tích rộng hơn, sâu hơn;

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

(iii) Đưa ra ý kiến hoặc đánh giá 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

08. 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 bảo đảm được chất lượng của nguồn lực. Nguồn lực cần phải được bố trí đúng thời điểm, với số lượng và chất lượng phù hợp, đồng thời có giá tốt nhất. Tính kinh tế quan tâm đến nguồn lực đầu vào;

(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 xác định và kết quả dự kiến.

Mục đích của kiểm toán hoạt động

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

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

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

Mục tiêu của kiểm toán hoạt động

10. 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, dự án, hoạt động hoặc công quỹ;

(ii) Lập báo cáo kiểm toán, đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình và công bố kết quả của cuộc kiểm toán hoạt động phù hợp với các phát hiện kiểm toán.

Đặc điểm của kiểm toán hoạt động

11. 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 ý kiến về cả tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Mục tiêu kiểm toán có thể chỉ hướng đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực nhưng phải xem xét đến mối quan hệ giữa chúng như khi đánh giá về tính kinh tế hay tính hiệu quả một cách riêng biệt cần xem xét trong mối quan hệ với tính hiệu lực và ngược lại;

(ii) Các cuộc kiểm toán hoạt động thường phân tích về các điều kiện cần thiết để bảo đảm duy trì tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực. Các điều kiện này là các thông lệ thực hành quản lý tốt, các thủ tục bảo đảm đầu ra được cung cấp đúng đắn và kịp thời;

(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;

(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) Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, kiểm toán viên nhà nước được chủ động kiểm tra tất cả các hoạt động của các đối tượng kiểm toán theo quy định của pháp luật.

Các yếu tố của kiểm toán hoạt động

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

Ba bên liên quan

13. 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: Là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng

tài chính công, tài sản công. Trong phạm vi quyền hạn quy định bởi Luật Kiểm toán nhà nước, Kiểm toán nhà nước được quyền lựa chọn chủ đề kiểm toán và xác định tiêu chí kiểm toán phù hợp, từ đó sẽ xác định đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Khi đưa ra kiến nghị kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý tránh thực hiện thay trách nhiệm của đối tượng chịu trách nhiệm;

(ii) Đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán: Là cơ quan, các tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các khía cạnh khác nhau liên quan đến chủ đề kiểm toán như: Trách nhiệm về các hoạt động đã gây ra các tồn tại, hạn chế, trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán, trách nhiệm cung cấp thông tin và bằng chứng cho kiểm toán viên nhà nước, trách nhiệm đề xuất các thay đổi để thực hiện các kiến nghị kiểm toán, trách nhiệm thực thi kiến nghị kiểm toán;

(iii) Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán: Là các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo pháp luật và các quy định. Đối tượng chịu trách nhiệm liên quan đến chủ đề kiểm toán cũng có thể là đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

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

14. Chủ đề kiểm toán là yếu tố bao trùm nhất của một cuộc kiểm toán hoạt động. Chủ đề của cuộc kiểm toán hoạt động không nhất thiết chỉ giới hạn trong các chương trình, dự án, công quỹ mà có thể bao gồm các hoạt động (với sản phẩm đầu ra, kết quả và ảnh hưởng của hoạt động đó) hoặc các tình huống sẵn có (kể cả nguyên nhân và hậu quả). Chẳng hạn như: Hoạt động cấp phép đối với một loại hình hoặc lĩnh vực cụ thể (hoạt động cấp phép khai thác khoáng sản, hoạt động cấp giấy phép hoạt động của các cơ sở y tế tư nhân…); hoạt động hỗ trợ tài chính thông qua các quỹ tài chính nhà nước…

15. Mục tiêu kiểm toán hoạt động thường được trình bày dưới dạng các câu hỏi về chủ đề kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cần phải trả lời, hoặc các giả thuyết sẽ được kiểm định thông qua quá trình thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán hoạt động cần được xác định dựa trên các đánh giá có căn cứ và khách quan về trọng yếu, rủi ro và giá trị tăng thêm của cuộc kiểm toán, đồng thời phải liên quan đến một, hai hoặc cả ba nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực và là căn cứ để xác định các nội dung kiểm toán.

16. 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.

17. Kiểm toán viên nhà nước phải xây dựng hoặc lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp với từng nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt động. Tiêu chí kiểm toán hoạt động là các tiêu chuẩn hợp lý về các khía cạnh của tính kinh tế, tính hiệu quả và 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 đánh giá về mục tiêu kiểm toán.

Sự tin cậy và đảm bảo

18. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán mong muốn có thể tin cậy vào các thông tin trên báo cáo kiểm toán mà họ sẽ sử dụng cho việc ra quyết định. Do đó, trong mọi trường hợp, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra các phát hiện kiểm toán dựa trên các bằng chứng đầy đủ, thích hợp và chủ động quản lý rủi ro của việc hình thành các ý kiến kiểm toán không phù hợp. Tuy nhiên, trong kiểm toán hoạt động thường không kỳ vọng phải đưa ra được ý kiến kiểm toán tổng quát về việc đơn vị được kiểm toán có đạt được tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực hay không.

19. Mức độ đảm bảo của một cuộc kiểm toán hoạt động phải được thể hiện một cách rõ ràng trong báo cáo kiểm toán. Mức độ đạt được của tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực có thể được trình bày trong báo cáo kiểm toán theo một trong hai hình thức sau đây:

    (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 ý kiến 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 của kiểm toán hoạt động

Các nguyên tắc chung

20. Các nguyên tắc chung dưới đây được áp dụng xuyên suốt trong quá trình kiểm toán hoạt động, bao gồm: Lựa chọn chủ đề kiểm toán, xác định mục tiêu kiểm toán, phương pháp tiếp cận, nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán, rủi ro kiểm toán, trọng yếu, trao đổi thông tin, năng lực và kỹ năng cần thiết, xét

đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng kiểm toán và hồ sơ kiểm toán.

Lựa chọn chủ đề kiểm toán

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

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

Xác định mục tiêu kiểm toán

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

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

23. 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 hiểu thấu đáo tình hình, diễn biến, quá trình thực hiện của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ;

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

(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, dự án, hoạt động hoặc công quỹ.

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

24. 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

25. 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

26. **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, dự án, hoạt động hoặc công quỹ 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.

27. 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

28. **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.

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

30. Trong trường hợp cuộc kiểm toán hoạt động sử dụng phương pháp tiếp cận theo vấn đề thì kiểm toán viên nhà nước không phải xây dựng tiêu chí kiểm toán hoạt động mà chỉ xác minh vấn đề và xác định nguyên nhân gây ra vấn đề.

Rủi ro kiểm toán hoạt động

31. Rủi ro kiểm toán hoạt động gồm rủi ro của việc đưa ra các ý kiến không phù hợp hoặc không đầy đủ, cung cấp thông tin không đầy đủ, không khách quan hoặc không tăng thêm giá trị cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải chủ động quản lý rủi ro kiểm toán.

32. Nhiều chủ đề kiểm toán hoạt động có tính chất phức tạp và nhạy cảm về kinh tế, chính trị và xã hội. Nếu tránh các chủ đề đó thì có thể giúp kiểm toán viên nhà nước giảm rủi ro không phù hợp hoặc không đầy đủ nhưng lại giới hạn khả năng tăng thêm giá trị của cuộc kiểm toán. Rủi ro không tăng thêm giá trị của cuộc

kiểm toán như không thể đưa ra thông tin hoặc kiến thức mới, hoặc bỏ qua các yếu tố quan trọng, dẫn đến không thể cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán các phát hiện hay kiến nghị thực sự góp phần cải thiện tình hình.

33. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần tiếp cận, thu thập thông tin chính xác và đầy đủ, chỉ rõ các rủi ro đã biết, rủi ro có thể xảy ra và cách thức xử lý các rủi ro này. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần tiến hành phân tích thông tin sâu rộng và cân nhắc các phát hiện kiểm toán một cách thận trọng. Trong giai đoạn lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá, giải quyết các ý kiến phản hồi và các khác biệt về quan điểm có liên quan.

Trọng yếu kiểm toán hoạt động

34. **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.**

35. Trọng yếu trong kiểm toán hoạt động rộng hơn trong kiểm toán tài chính. Trọng yếu trong kiểm toán hoạt động là tầm quan trọng và mức độ ảnh hưởng của một vấn đề, nội dung hay hoạt động được kiểm toán trong phạm vi bối cảnh xem xét.

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

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

Trao đổi thông tin

37. **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**.

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

(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 khi cần thiết;

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

39. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định các bên liên quan chính và chủ động thiết lập việc trao đổi thông tin hai chiều một cách hiệu quả trong suốt quá trình kiểm toán. Việc trao đổi thông tin cần cởi mở, thẳng thắn nhưng phải trong phạm vi bảo mật cho phép, trên cơ sở tôn trọng và hiểu biết về vai trò, trách nhiệm của mỗi bên, không làm ảnh hưởng đến tính độc lập, khách quan của Kiểm toán nhà nước và phải tuân thủ quy định của pháp luật. Kiểm toán viên nhà nước có thể thực hiện trao đổi thông tin bằng nhiều cách thức và với nhiều bên liên quan. Việc trao đổi cần được thực hiện bằng văn bản nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy trao đổi bằng lời là chưa đủ.

Năng lực và kỹ năng cần thiết

40. **Kiểm toán nhà nước cần bảo đảm Đoàn kiểm toán và các chuyên gia bên ngoài tham gia cuộc kiểm toán có năng lực và kỹ năng cần thiết để thực hiện và hoàn thành cuộc kiểm toán.**

41. 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 năng áp dụng, đánh giá;

(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 tổng hợp;

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

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

42. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì kỹ năng cần thiết trong suốt quá trình phát triển nghề nghiệp. Quá trình học hỏi và phát triển phương pháp kiểm toán hoạt động diễn ra như một phần của chính cuộc kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải luôn học hỏi thông qua công việc thực tế, tự nghiên cứu và thông qua đào tạo. Thái độ cầu thị và văn hóa ghi nhận mang tính khuyến khích là điều kiện cần thiết để tăng cường kỹ năng cần thiết của kiểm toán viên nhà nước.

43. Trong trường hợp cuộc kiểm toán đòi hỏi các kỹ thuật, phương pháp và kỹ năng chuyên ngành mà Kiểm toán nhà nước không có, Kiểm toán nhà nước có thể sử dụng chuyên gia bên ngoài để hỗ trợ cho cuộc kiểm toán thông qua việc đánh giá sự cần thiết và lĩnh vực phải sử dụng chuyên gia, thực hiện các thủ tục và thỏa thuận cần thiết theo đúng quy định của Kiểm toán nhà nước về sử dụng chuyên gia.

Xét đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp

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 nhưng đồng thời cũng cần có thái độ cầu thị và sẵn sàng đổi mới.**

45. 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.

46. Xét đoán chuyên môn được sử dụng khi:

(i) Lựa chọn chủ đề kiểm toán;

(ii) Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu;

(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 phát hiện và kiến nghị kiểm toán dựa trên kết quả phân tích các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được.

47. 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

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

49. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và tuân thủ các quy định, các thủ tục kiểm soát chất lượng theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán). Ngoài ra, kiểm soát chất lượng các cuộc kiểm toán hoạt động cần chú ý một số vấn đề cụ thể sau:

(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 đưa ra ý kiến khách quan, chứa đựng các quan điểm liên quan, giải quyết thỏa đáng câu hỏi kiểm toán và những khác biệt về quan điểm.

Hồ sơ kiểm toán hoạt động

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

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

Lập kế hoạch kiểm toán

51. **Kiểm toán viên nhà nước phải tổ chức khảo sát, lập kế hoạch kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động bảo đảm hiệu quả và hiệu lực. Việc lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán hoạt 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 và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.**

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

53. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần xác định được mục tiêu, phạm vi, nội dung, phương pháp kiểm toán và khung thời gian, nhân sự; là căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.

54. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung kiểm toán.

55. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được ghi chép, lưu trữ, cập nhật, điều chỉnh khi cần thiết trong suốt quá trình kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán

56. **Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng đầy đủ và thích hợp để củng cố cho các phát hiện kiểm toán và kiến nghị kiểm toán.** Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tính phù hợp và độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán.

57. Bằng chứng kiểm toán phải bảo đảm tính đầy đủ và thích hợp. Tính đầy đủ là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán, còn tính thích hợp là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì thường cần nhiều bằng chứng kiểm toán, chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán càng cao thì có thể cần ít bằng chứng kiểm toán hơn. Tuy nhiên, nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được bảo đảm.

58. Chủ đề kiểm toán, mục tiêu kiểm toán và nội dung kiểm toán quyết định nội dung cần thiết của bằng chứng kiểm toán cần thu thập để đưa ra ý kiến kiểm toán. Bằng chứng phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể; tất cả các luận điểm có liên quan, ưu nhược điểm và các quan điểm khác nhau đều phải được đánh giá trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc, nội dung của bằng chứng kiểm toán và hoàn cảnh cụ thể mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng. Yêu cầu về tính chính xác cần được xem xét, cân nhắc với tính hợp lý, kinh tế và phù hợp với mục đích của việc thu thập bằng chứng.

Phát hiện và ý kiến kiểm toán

59. **Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá bằng chứng nhằm đưa ra các phát hiện kiểm toán. Dựa trên các phát hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các xét đoán chuyên môn để có thể đưa ra ý kiến kiểm toán. Các phát hiện và ý kiến kiểm toán là kết quả của việc phân tích để đánh giá được các tiêu chí kiểm toán, trả lời được các nội dung kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán.**

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

Lập báo cáo kiểm toán

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

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

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

(i) Đầy đủ và phù hợp: Báo cáo kiểm toán trình bày các phát hiện, đánh giá, kiến nghị kiểm toán về tính kinh tế, tính hiệu quả đối với việc quản lý và sử dụng nguồn lực, tính hiệu lực trong việc đạt được các mục tiêu của các chương trình, dự án, hoạt động hoặc công quỹ phải dựa trên

những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp. Báo cáo kiểm toán phải bao gồm tất cả các thông tin cần thiết về mục tiêu, nội dung và tiêu chí kiểm toán. Trong trường hợp không đánh giá được về mục tiêu, tiêu chí kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần giải thích nguyên nhân;

(ii) Khách quan: Để bảo đảm độ tin cậy, báo cáo kiểm toán 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, 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 cần trình bày logic, thể hiện mối liên hệ chặt chẽ từ mục tiêu, tiêu chí, phát hiện cho đến đánh giá và kiến nghị kiểm toán. Báo cáo kiểm toán cần thể hiện được kiểm toán viên nhà nước đã giải quyết tất cả các luận điểm có liên quan. Các vấn đề có thể gây ảnh hưởng tiêu cực cần lưu ý để khuyến khích đơn vị được kiểm toán hoặc người sử dụng báo cáo kiểm toán thực hiện các hành động cải thiện;

(iv) Rõ ràng, súc tích: Văn phong dùng trong báo cáo kiểm toán phải trong sáng, ngắn gọn, rõ ràng, dễ hiểu, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng báo cáo kiểm toán; cấu trúc báo cáo kiểm toán phải chặt chẽ, hợp lý. Về tổng thể, báo cáo kiểm toán phải mang tính xây dựng, góp phần mang lại kiến thức tốt hơn và nhấn mạnh các cải thiện cần thiết;

(v) Kịp thời: Báo cáo kiểm toán được lập và gửi theo đúng thời gian quy định.

63. Nội dung và kết cấu của báo cáo kiểm toán phải tuân thủ quy định về mẫu biểu hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Kiến nghị kiểm toán hoạt động

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

Công khai kết quả kiểm toán hoạt động

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

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

66. **Kiểm toán viên nhà nước phải theo dõi, kiểm tra việc thực hiện các kết luận, kiến nghị kiểm toán của tất cả các cuộc kiểm toán hoạt động.** Kết quả theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải được lập báo cáo và bảo đảm các yêu cầu sau:

(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.

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 400 CÁC NGUYÊN TẮC CỦA KIỂM TOÁN TUÂN THỦ

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 400 (Các nguyên tắc kiểm toán tuân thủ) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tuân thủ và được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán tuân thủ do Kiểm toán nhà nước thực hiện theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.

03. Các nguyên tắc trong Chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện chuẩn mực kiểm toán tuân thủ một cách nhất quán.

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

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung về kiểm toán tuân thủ

Đặc điểm của kiểm toán tuân thủ

06. Kiểm toán tuân thủ là việc kiểm toán để đánh giá và xác nhận tính tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Kiểm toán tuân thủ được thực hiện bằng việc đánh giá sự tuân thủ các hoạt động, các giao dịch và thông tin, xét trên các khía cạnh trọng yếu theo các quy định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán. Các quy định đó được xác định là tiêu chí kiểm toán như: Các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Khi các luật và quy định không đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, kiểm toán tuân thủ có thể kiểm tra sự tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị hoạt động hoặc các thông lệ, ứng xử tốt được chấp nhận.

07. Kiểm toán tuân thủ có thể bao gồm nhiều nội dung kiểm toán và được thực hiện để cung cấp sự đảm bảo hợp lý hoặc đảm bảo hạn chế bằng việc sử dụng tiêu chí đánh giá, thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán và hình thức báo cáo kiểm toán. Kiểm toán tuân thủ có thể được thực hiện dưới dạng công việc kiểm tra xác nhận hoặc dạng công việc kiểm tra đánh giá hoặc đồng thời cả hai. Báo cáo kiểm toán có thể dưới hình thức báo cáo tóm tắt hoặc báo cáo đầy đủ. Các ý kiến kiểm toán có thể được trình bày theo các cách: Ý kiến khẳng định về sự tuân thủ hoặc kiến nghị để giải quyết các vấn đề nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định được phát hiện trong quá trình kiểm toán.

08. Kiểm toán tuân thủ là một nội dung không thể thiếu trong chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước trong việc kiểm toán các cơ quan, đơn vị thuộc lĩnh vực công.

09. Kiểm toán tuân thủ đề cao tính minh bạch bằng việc cung cấp những báo cáo kiểm toán đáng tin cậy đánh giá việc quản lý, sử dụng các nguồn tài chính công, tài sản công, việc thực thi chức trách, nhiệm vụ của người được giao quản lý, sử dụng các nguồn tài chính công, tài sản công.

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

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

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

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

Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ

17. Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ là kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về việc tuân thủ các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách,... của các hoạt động, các giao dịch và thông tin của đơn vị được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu. Thông thường kiểm toán tuân thủ đánh giá sự tuân thủ các tiêu chí chính thức như đã quy định tại Đoạn 06 Chuẩn mực này (tính tuân thủ). Tuy nhiên, pháp luật và các quy định không quy định đầy đủ hoặc chưa có văn bản hướng dẫn, kiểm toán tuân thủ có thể kiểm tra sự tuân thủ theo các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và thông lệ, ứng xử tốt được chấp nhận (tính đúng đắn).

18. Kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định được thừa nhận chung nhằm:

    (i) Đưa ra ý kiến về việc tuân thủ của nội dung được kiểm toán;

    (ii) Xác định các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể gây ra sai sót trọng yếu trong báo cáo của đơn vị được kiểm toán;

    (iii) Kiến nghị xử lý các trường hợp không tuân thủ hoặc kiến nghị để giải quyết các vấn đề nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định được phát hiện trong quá trình kiểm toán.

19. Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán tài chính là nhằm kiểm tra đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật và các quy định của các hoạt động, giao dịch tài chính và thông tin tài chính thể hiện trong báo cáo tài chính, xét trên khía cạnh trọng yếu.

20. Mục tiêu của kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán hoạt động là nhằm kiểm tra việc tuân thủ theo pháp luật và các quy định; tuân thủ các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh; đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực, tính hiệu quả trong việc thực hiện các chương trình, dự án; quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công...

Các yếu tố của kiểm toán tuân thủ

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

Ba bên liên quan trong kiểm toán tuân thủ

22. Kiểm toán tuân thủ dựa trên mối quan hệ ba bên, trong đó Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm là thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp nhằm đưa

ra phát hiện hoặc đánh giá về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán theo các tiêu chí đã được xác lập của đối tượng chịu trách nhiệm, để làm tăng độ tin cậy của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

23. Trong kiểm toán tuân thủ, Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm xác định các yếu tố của cuộc kiểm toán, đánh giá xem một nội dung kiểm toán cụ thể có tuân thủ các tiêu chí đã được xác lập, phát hành báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán.

24. 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 có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chịu trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán hay thực thi các kiến nghị liên quan. Đối tượng này chịu trách nhiệm về tuân thủ các quy định liên quan đến nội dung được kiểm toán.

25. Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán là các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo pháp luật và các quy định. Trong kiểm toán tuân thủ, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán thường là cơ quan lập pháp, cơ quan giám sát, cơ quan ban hành văn bản và công chúng.

26. Mối quan hệ giữa ba bên liên quan cần phải được xem xét trong hoàn cảnh của mỗi cuộc kiểm toán. Trong một số trường hợp đối tượng chịu trách nhiệm cũng có thể là đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

Các quy định và tiêu chí kiểm toán

27. Các quy định là yếu tố cơ bản nhất của kiểm toán tuân thủ, là cơ sở để xác định các tiêu chí kiểm toán. Các quy định có thể bao gồm các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách hoặc có thể là các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và ứng xử của công chức, viên chức.

28. Trong thực tiễn có thể có các quy định, điều khoản mâu thuẫn với nhau và có thể được hiểu theo các cách khác nhau, hoặc các văn bản hướng dẫn có thể không nhất quán và chưa chặt chẽ, hoặc các quy định chỉ có hiệu lực trong từng giai đoạn và từng hoàn cảnh cụ thể. Do đó, để đánh giá sự tuân thủ các quy định, kiểm toán viên nhà nước cần phải am hiểu về nguồn gốc, căn cứ, kết cấu và nội dung của các quy định (khi cần thiết có thể trưng cầu ý kiến của các cơ quan ban hành văn bản). Điều này đặc biệt quan trọng khi xác định các tiêu chí kiểm toán, bởi vì nội dung của quy định là cơ sở để xây dựng các tiêu chí kiểm toán, cả khi xác định phạm vi kiểm toán và khi trình bày các phát hiện kiểm toán, ý kiến kiểm toán.

29. Tiêu chí kiểm toán là các tiêu chuẩn được sử dụng để đánh giá nội dung kiểm toán một cách nhất quán và hợp lý. Nếu không có các tiêu chí kiểm toán phù hợp thì các ý kiến kiểm toán sẽ được giải thích theo các cách khác nhau và có thể dẫn đến hiểu sai. Kiểm toán viên nhà nước xác định tiêu chí kiểm toán trên cơ sở các quy định có liên quan như đã quy định tại Đoạn 28 Chuẩn mực này. Các tiêu chí của kiểm toán tuân thủ phải thích hợp, đáng tin cậy, đầy đủ, khách quan, có thể hiểu được, có thể so sánh được, được chấp nhận và sẵn có cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu được nội dung của cuộc kiểm toán, cơ sở của báo cáo kiểm toán.

30. Kiểm toán tuân thủ liên quan đến tính tuân thủ hoặc tính đúng đắn theo quy định tại Đoạn 17 Chuẩn mực này. Trong cả hai trường hợp kiểm toán tập trung vào tính tuân thủ cũng như kiểm toán tập trung vào tính đúng đắn đều cần các tiêu chí kiểm toán phù hợp. Các tiêu chí phù hợp trong trường hợp kiểm toán tuân thủ tập trung vào tính đúng đắn có thể là những nguyên tắc được chấp nhận chung hoặc những thực hành tốt.

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

31. Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán tuân thủ được xác định theo phạm vi kiểm toán, đó là các hoạt động, các nghiệp vụ, các giao dịch hay các thông tin tài chính liên quan. Riêng đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận về tính tuân thủ, thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán có thể là một báo cáo về tuân thủ được lập và trình bày phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo theo quy định.

32. Nội dung kiểm toán tuân thủ thường rất đa dạng. Nội dung của một cuộc kiểm toán có thể tổng quát hoặc cụ thể, có thể mang tính định lượng (chẳng hạn những khoản thanh toán không thỏa mãn một số điều kiện), hoặc định tính (chẳng hạn thái độ hoặc sự tôn trọng các yêu cầu về thủ tục).

Sự đảm bảo trong kiểm toán tuân thủ

33. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu hoặc quản lý rủi ro đưa ra các ý kiến kiểm toán không phù hợp, mặc dù không một cuộc kiểm toán nào có thể cung cấp một sự đảm bảo tuyệt đối về toàn bộ tình hình về nội dung được kiểm toán do những hạn chế vốn có trong mọi cuộc kiểm toán. Trong hầu hết các trường hợp, không thể thực hiện kiểm toán tuân thủ cho tất cả các yếu tố của nội dung kiểm toán mà thông thường sẽ dựa vào một mức độ chọn mẫu định tính hoặc định lượng, tuy nhiên sự đảm bảo phải được thể hiện rõ ràng, minh bạch.

34. Sự đảm bảo làm tăng độ tin cậy của những đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán vào những thông tin mà kiểm toán viên nhà nước hoặc các bên liên quan cung

cấp. Trong kiểm toán tuân thủ, cả đảm bảo hợp lý và đảm bảo hạn chế đều có thể xảy ra trong cả hai dạng công việc: Kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá.

Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ

35. Một cuộc kiểm toán tuân thủ là một quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán một cách có hệ thống và khách quan về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán theo các quy định hiện hành được xác định là các tiêu chí kiểm toán. Các nguyên tắc sau là nền tảng cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán tuân thủ:

(i) Các nguyên tắc chung mà kiểm toán viên nhà nước phải xem xét trước khi bắt đầu kiểm toán cũng như trong suốt quá trình kiểm toán;

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

Các nguyên tắc chung

Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập

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

Kiểm soát chất lượng kiểm toán

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

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

Xét đoán chuyên môn và thái độ hoài nghi nghề nghiệp

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

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

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

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

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

Các kỹ năng cần thiết

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

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

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

Rủi ro kiểm toán

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

Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi đối tượng kiểm toán còn chứa đựng những sai sót

trọng yếu về tính tuân thủ. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu và quản lý rủi ro khi đưa ra các ý kiến kiểm toán không phù hợp.

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

Trọng yếu kiểm toán

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

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

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

Hồ sơ kiểm toán

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

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

Trao đổi thông tin

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

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

Các nguyên tắc liên quan đến quá trình kiểm toán

Lập kế hoạch cuộc kiểm toán tuân thủ

Phạm vi kiểm toán

44. **Kiểm toán viên nhà nước xác định phạm vi kiểm toán**

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

Nội dung kiểm toán và tiêu chí kiểm toán

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

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

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

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

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

Hiểu biết về đơn vị được kiểm toán

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

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

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

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

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

Môi trường kiểm soát bao gồm văn hóa về tính trung thực và ứng xử có đạo đức; các quan điểm, nhận thức và hành động của lãnh đạo đơn vị liên quan

đến kiểm soát nội bộ. Môi trường kiểm soát tạo cơ sở cho sự hoạt động hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ, bảo đảm hoạt động của đơn vị được kiểm toán tuân thủ với các quy định. Trong kiểm toán tuân thủ, một môi trường kiểm soát chú trọng vào việc đạt được tuân thủ là rất quan trọng.

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

Đánh giá rủi ro kiểm toán

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

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

Rủi ro do gian lận

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

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

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

Việc thực thi công vụ bao gồm đưa ra hoặc không đưa ra các quyết định, các công việc chuẩn bị, tư vấn, xử lý thông tin và các hoạt động khác trong các

dịch vụ công. Lợi ích bất hợp pháp là những lợi ích mang tính kinh tế hoặc phi kinh tế thu được bằng những hành động có chủ ý không phù hợp với quy định pháp luật của một cá nhân hay tập thể trong số những người có trách nhiệm quản lý, quản trị hoặc bên có liên quan.

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

Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ

50. Kế hoạch kiểm toán của mỗi cuộc kiểm toán tuân thủ thường bao gồm kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết.

51. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần xác định được mục tiêu, phạm vi, nội dung, phương pháp kiểm toán và khung thời gian, nhân sự; là căn cứ để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.

52. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung kiểm toán.

53. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được ghi chép, lưu trữ, cập nhật, điều chỉnh khi cần thiết trong suốt quá trình kiểm toán.

Thực hiện kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán

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

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

tin cậy của bằng chứng kiểm toán bị ảnh hưởng bởi nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh cụ thể mà bằng chứng được thu thập.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lập báo cáo kiểm toán

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

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

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

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

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

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

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

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

Ý kiến kiểm toán có thể được trình bày rõ ràng ý kiến khẳng định về sự tuân thủ. Ý kiến kiểm toán cũng có thể làm rõ những vấn đề hoặc những nội dung kiểm toán cụ thể. Dạng công việc kiểm tra xác nhận thường đưa ra ý kiến khẳng định về sự tuân thủ, còn dạng công việc kiểm tra đánh giá thường đưa ra ý kiến làm rõ những vấn đề hoặc những nội dung kiểm toán cụ thể. Trong

trường hợp đưa ra ý kiến khẳng định về sự tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước cần nêu rõ rằng ý kiến đó là ý kiến chấp nhận toàn phần hay ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần trên cơ sở đánh giá mức trọng yếu và mức độ ảnh hưởng đến tổng thể đối tượng kiểm toán.

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

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

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

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 2200 MỤC TIÊU TỔNG THỂ VÀ YÊU CẦU ĐỐI VỚI KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH THEO CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2200 (Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên thực hiện cuộc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định về mục tiêu tổng thể và yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

03. Chuẩn mực này được áp dụng khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tại các cơ quan, tổ chức có quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và các đối tượng khác theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.

04. Chuẩn mực kiểm toán nhà nước không quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với các vấn đề liên quan đã được quy định trong văn bản pháp luật và các quy định của nhà nước.

05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Mục tiêu tổng thể đối với kiểm toán viên nhà nước

06. Khi thực hiện kiểm toán tài chính, mục tiêu tổng thể 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.

07. Trong trường hợp không thể đạt được sự đảm bảo hợp lý và ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ là chưa đủ để cung cấp thông tin cho người sử dụng báo cáo tài chính thì chuẩn mực kiểm toán nhà nước yêu cầu kiểm toán viên phải từ chối đưa ra ý kiến hoặc không tham gia cuộc kiểm toán theo quy định của pháp luật và các quy định có liên quan.

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

Tuân thủ quy tắc đạo đức nghề nghiệp

08. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp, bao gồm cả tính độc lập.

09. Khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải hiểu và phải tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp được quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp).

10. Khi tham gia cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải duy trì tính độc lập để bảo đảm đưa ra ý kiến kiểm toán mà không chịu tác động của bất kỳ yếu tố nào. Tính độc lập là một trong những yếu tố quan trọng nhất giúp kiểm toán viên nhà nước tăng cường tính liêm chính, khách quan và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

11. Để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng tất cả kiểm toán viên nhà nước khi tham gia hoạt động kiểm toán đều tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp, Kiểm toán nhà nước phải thực hiện trách nhiệm xây dựng, duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán; xây dựng các quy định kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

12. Đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán có trách nhiệm đối với việc tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước theo

quy định tại CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính). Những trách nhiệm này bao gồm cả trách nhiệm thường xuyên lưu ý đối với các bằng chứng về việc thành viên Đoàn kiểm toán không tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp; xử lý phù hợp nếu phát hiện thành viên Đoàn kiểm toán không tuân thủ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp có liên quan; đưa ra đánh giá việc tuân thủ quy định về tính độc lập áp dụng đối với cuộc kiểm toán.

Hoài nghi nghề nghiệp

13. Kiểm toán viên nhà nước cần lập kế hoạch, thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp để nhận biết các khả năng, tình huống có thể dẫn đến việc báo cáo tài chính chứa đựng những sai sót trọng yếu.

14. Kiểm toán viên nhà nước cần duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán để giảm các rủi ro, đặc biệt do các nguyên nhân:

    (i) Bỏ qua các sự kiện và tình huống bất thường;

    (ii) Vội vàng đưa ra đánh giá chỉ từ việc quan sát và nhận định ban đầu;

    (iii) Sử dụng các giả định không phù hợp khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán và đánh giá kết quả các thủ tục đó.

15. Kiểm toán viên nhà nước phải có thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đánh giá một cách nghiêm túc, đầy đủ và toàn diện đối với bằng chứng kiểm toán trong các trường hợp:

    (i) Nghi ngờ đối với bằng chứng kiểm toán có sự mâu thuẫn, trái ngược, không logic;

    (ii) Đánh giá mức độ tin cậy của các tài liệu, các câu trả lời phỏng vấn, các thông tin khác do đơn vị được kiểm toán hoặc đối tượng khác cung cấp;

    (iii) Xem xét về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được trong từng hoàn cảnh cụ thể.

16. Kiểm toán viên nhà nước có thể chấp nhận tính xác thực của các ghi chép và tài liệu do đơn vị được kiểm toán hoặc đối tượng khác cung cấp, trừ khi có lý do để không chấp nhận. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét độ tin cậy của thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính). Trong trường hợp nghi ngờ về độ tin cậy của thông tin hoặc có dấu hiệu gian lận, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra kỹ lưỡng hơn về tính đầy đủ, thích hợp của thông tin và xác định cần sửa đổi hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán để làm rõ nghi ngờ đó theo quy định tại các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có

liên quan như: CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính); CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính); CMKTNN 2505 (Xác nhận từ bên ngoài đối với cuộc kiểm toán tài chính).

17. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp và không được phép thỏa mãn với các bằng chứng chưa đủ độ tin cậy ngay cả trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm, hiểu biết về sự trung thực, chính trực của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Xét đoán chuyên môn

18. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

19. Xét đoán chuyên môn là đòi hỏi thiết yếu khi tiến hành kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện xét đoán chuyên môn trong việc đưa ra các quyết định về:

    (i) Trọng yếu kiểm toán và rủi ro kiểm toán;

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

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

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

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

20. Yêu cầu quan trọng đối với kiểm toán viên nhà nước trong xét đoán chuyên môn là kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng kiến thức được đào tạo, sự hiểu biết và kinh nghiệm thực tiễn để phát triển kỹ năng cần thiết nhằm đưa ra những xét đoán chuyên môn hợp lý trong từng hoàn cảnh cụ thể.

21. Việc thực hiện xét đoán chuyên môn trong bất kỳ trường hợp nào đều dựa trên hiểu biết của kiểm toán viên nhà nước về thực tế và hoàn cảnh cụ thể. Để đưa ra xét đoán chuyên môn có tính chuyên nghiệp và hợp lý đối với những vấn đề phức tạp hoặc có bất đồng xảy ra trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể trao đổi, thảo luận, tham khảo ý kiến trong Đoàn kiểm toán hoặc các bên khác một cách phù hợp theo quy định tại CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính).

22. Xét đoán chuyên môn có thể được đánh giá dựa vào việc xem xét sự vận dụng thành thạo các nguyên tắc về kế toán và kiểm toán…, dựa vào kinh nghiệm nghề nghiệp phù hợp với thực tiễn và hoàn cảnh cụ thể.

23. Xét đoán chuyên môn cần được thể hiện một cách thích hợp trong hồ sơ kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính). Kiểm toán viên nhà nước phải lập đầy đủ tài liệu, hồ sơ kiểm toán để một kiểm toán viên nhà nước khác có kinh nghiệm, không có mối liên hệ nào trước đó với cuộc kiểm toán, có thể hiểu được những xét đoán chuyên môn quan trọng mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện để đưa ra đánh giá về những vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán.

24. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng xét đoán chuyên môn để biện hộ cho những quyết định không chứng minh được bằng thực tế, bằng những tình huống cụ thể của cuộc kiểm toán hoặc bằng các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

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

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

Tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán

26. Bằng chứng kiểm toán là rất cần thiết để giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến và lập báo cáo kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán mang tính tích lũy và được thu thập chủ yếu từ việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong suốt cuộc kiểm toán. Phần lớn công việc mà kiểm toán viên nhà nước thực hiện nhằm hình thành ý kiến kiểm toán là thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán.

27. Ngoài bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước thu thập trực tiếp bằng các thủ tục kiểm toán, bằng chứng kiểm toán còn bao gồm: Thông tin thu được từ các cuộc kiểm toán trước; thông tin từ hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán; thông tin được lập bởi chuyên gia do đơn vị được kiểm toán tuyển dụng hoặc thuê; thông tin hỗ trợ, chứng minh cho cơ sở dẫn liệu của đơn vị được kiểm toán, thông tin từ các cơ quan chức năng và cả những thông tin trái chiều với cơ sở dẫn liệu đó. Ngoài ra, trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng sự thiếu thông tin như một bằng chứng kiểm toán (chẳng hạn như khi đơn vị được kiểm toán từ chối giải trình các vấn đề mà kiểm toán viên nhà nước yêu cầu).

28. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mỗi ý kiến kiểm toán. Tính "đầy đủ" và "thích hợp" của bằng chứng kiểm toán có mối liên hệ tương quan. "Đầy đủ" là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng của bằng chứng kiểm toán. "Thích hợp" là tiêu chuẩn đánh giá chất lượng bằng chứng kiểm toán, bao gồm sự phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán trong việc giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra các đánh giá làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán. Rủi ro được đánh giá ở mức độ càng cao thì cần càng nhiều bằng chứng kiểm toán. Chất lượng bằng chứng kiểm toán càng cao thì cần càng ít bằng chứng kiểm toán. Nhiều bằng chứng kiểm toán được thu thập không có nghĩa là chất lượng bằng chứng kiểm toán được bảo đảm.

29. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện xét đoán chuyên môn để xác định liệu đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được hay chưa, từ đó đưa ra đánh giá hợp lý để làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán.

30. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định tại CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Rủi ro kiểm toán

31. Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu và rủi ro phát hiện. Việc đánh giá rủi ro được thực hiện dựa trên các thủ tục kiểm toán để thu thập thông tin cần thiết phục vụ mục đích đánh giá rủi ro và dựa vào bằng chứng thu thập trong suốt quá trình kiểm toán. Việc đánh giá rủi ro gắn với xét đoán chuyên môn nhiều hơn là đo lường chính xác.

32. Trong chuẩn mực kiểm toán nhà nước, rủi ro kiểm toán không bao gồm rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến là báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu nhưng thực tế báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu. Ngoài ra, rủi ro kiểm toán là một thuật ngữ chuyên môn liên quan đến quá trình kiểm toán, không bao hàm rủi ro mà kiểm toán viên nhà nước gặp phải như bị khiếu nại, bị kiện, bị mất uy tín, để lộ thông tin… hoặc các sự kiện khác phát sinh trong mối liên hệ với cuộc kiểm toán.

33. Kiểm toán viên nhà nước cần giảm rủi ro kiểm toán đến mức thấp nhất có thể chấp nhận được trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán thông qua việc xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu và có biện pháp xử lý thích hợp đối với những rủi ro đã được đánh giá.

34. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện thu thập, phân tích thông tin cần thiết, có liên quan và dựa vào bằng chứng thu thập được để xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như:

(i) Khi lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro kiểm toán ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính để tạo cơ sở cho việc chọn mẫu kiểm toán, bố trí thời gian, nhân lực thực hiện cuộc kiểm toán;

(ii) Khi lập kế hoạch kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cả hai cấp độ (cấp độ tổng thể báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu);

(iii) Khi thực hiện kiểm toán, dựa trên bằng chứng và kết quả kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại những đánh giá rủi ro trước đó và từ đó điều chỉnh các thủ tục kiểm toán tiếp theo một cách phù hợp;

(iv) Khi lập báo cáo kiểm toán, dựa trên các phát hiện và kết quả kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét độ tin cậy của đánh giá rủi ro ban đầu trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán.

35. Kiểm toán viên nhà nước luôn thực hiện xét đoán chuyên môn và đánh giá rủi ro kiểm toán trong mối quan hệ với trọng yếu kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước xác định trọng yếu kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2320 (Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

36. Kiểm toán viên nhà nước nhận biết, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính); có biện pháp xử lý thích hợp đối với rủi ro đã đánh giá theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Rủi ro có sai sót trọng yếu

37. Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể tồn tại ở hai cấp độ là: Cấp độ tổng thể báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thông tin thuyết minh.

38. Rủi ro ở cấp độ tổng thể báo cáo tài chính là những rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng lan tỏa đối với tổng thể báo cáo tài chính và có thể ảnh hưởng tiềm tàng tới nhiều cơ sở dẫn liệu.

39. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu giúp kiểm toán viên nhà nước xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện tiếp theo nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Bằng chứng này cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính ở mức độ rủi ro kiểm toán thấp có thể chấp nhận được. Kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để đạt được mục tiêu đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

40. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu gồm rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát là rủi ro của đơn vị được kiểm toán và tồn tại một cách độc lập đối với cuộc kiểm toán tài chính.

41. Rủi ro tiềm tàng bị ảnh hưởng bởi các yếu tố rủi ro tiềm tàng. Tùy vào mức độ mà các yếu tố rủi ro tiềm tàng ảnh hưởng đến khả năng bị sai sót của một cơ sở dẫn liệu, mức độ rủi ro tiềm tàng thay đổi trong một khoảng được đề cập là khoảng phân bố rủi ro tiềm tàng. Kiểm toán viên nhà nước xác định các nhóm các giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh quan trọng và cơ sở dẫn liệu có liên quan là một phần của quy trình xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu.

42. Rủi ro kiểm soát thể hiện hiệu quả của việc thiết kế, vận hành và duy trì các hoạt động kiểm soát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán nhằm giải quyết những rủi ro đã được xác định có thể cản trở việc hoàn thành các mục tiêu của đơn vị được kiểm toán trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính. Tuy nhiên, do những hạn chế vốn có của các hoạt động kiểm soát, dù được thiết kế phù hợp và vận hành hữu hiệu cũng không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính mà chỉ có thể làm giảm bớt rủi ro. Để xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thử nghiệm cơ bản cần thực hiện, kiểm toán viên nhà nước bắt buộc phải hoặc có thể lựa chọn, kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát theo các điều kiện quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

43. Việc đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có thể được thể hiện bằng các thuật ngữ có tính định lượng như tỷ lệ phần trăm hoặc các thuật ngữ phi định lượng. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) yêu cầu rủi ro tiềm tàng phải được đánh giá riêng với rủi

ro kiểm soát để cung cấp cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định của CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

44. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) quy định và hướng dẫn cách xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

45. Rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu nhằm xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của thủ tục kiểm toán tiếp theo cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

Rủi ro phát hiện

46. Rủi ro phát hiện là rủi ro kiểm toán viên nhà nước không phát hiện ra các sai sót trọng yếu. Với một mức rủi ro kiểm toán xác định trước, mức độ rủi ro phát hiện được chấp nhận có mối quan hệ trái chiều với rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, nếu kiểm toán viên nhà nước xác định rủi ro có sai sót trọng yếu ở mức độ càng cao thì rủi ro phát hiện có thể chấp nhận ở mức càng thấp và càng cần bằng chứng kiểm toán có tính thuyết phục cao hơn.

47. Rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục được kiểm toán viên nhà nước xác định để giảm rủi ro kiểm toán xuống mức độ thấp có thể chấp nhận được. Rủi ro phát hiện phụ thuộc vào hiệu quả các thủ tục kiểm toán và việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục đó. Để tăng cường hiệu quả các thủ tục kiểm toán; giảm khả năng lựa chọn thủ tục không phù hợp, thực hiện sai thủ tục kiểm toán hoặc hiểu không đúng kết quả kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề sau:

(i) Lập kế hoạch kiểm toán đầy đủ, phù hợp;

(ii) Bố trí nhân sự phù hợp cho Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán;

(iii) Duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp;

(iv) Giám sát và kiểm tra các công việc đã thực hiện.

48. Kiểm toán viên nhà nước không thể loại trừ hoàn toàn rủi ro phát hiện nhưng có trách nhiệm giảm thiểu rủi ro phát hiện bằng việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán thích hợp, thực hiện đúng thủ tục kiểm toán, thực hiện xét đoán chuyên môn và duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán

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

50. Những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán có thể do:

(i) Bản chất của việc lập và trình bày báo cáo tài chính

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

(ii) Việc thực hiện các thủ tục kiểm toán

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

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

(iii) Yêu cầu thực hiện cuộc kiểm toán theo kế hoạch, phải đạt được mục tiêu, nội dung xác định trước trong điều kiện nguồn lực, thời gian có hạn;

(iv) Các vấn đề khác ảnh hưởng đến hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán:

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

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

51. Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán để biện hộ cho việc đã thỏa mãn với các bằng chứng kiểm toán chưa đủ thuyết phục.

52. Để nâng cao hiệu quả của cuộc kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán kịp thời, kiểm toán viên nhà nước cần phải:

(i) Lập kế hoạch kiểm toán để bảo đảm cuộc kiểm toán được thực hiện một cách hiệu quả;

(ii) Tập trung nguồn lực kiểm toán vào những phần hành được cho rằng chứa đựng nhiều rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;

(iii) Sử dụng thử nghiệm (thử nghiệm kiểm soát, thử nghiệm cơ bản) và biện pháp khác (thủ tục phân tích, lấy mẫu kiểm toán, xem xét các mối quan hệ và giao dịch của đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan) để kiểm tra tổng thể nhằm phát hiện sai sót trọng yếu.

53. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan quy định và hướng dẫn các thủ tục kiểm toán để kiểm toán viên nhà nước thực hiện trong từng hoàn cảnh cụ thể:

(i) Thực hiện lập kế hoạch kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2300 (Lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính);

(ii) Thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính);

(iii) Sử dụng các thử nghiệm và biện pháp khác để kiểm tra tổng thể nhằm cung cấp cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra đánh giá về tổng thể theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài

chính), CMKTNN 2500 (Bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2520 (Thủ tục phân tích trong kiểm toán tài chính), CMKTNN 2530 (Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính);

(iv) Xem xét gian lận, việc tuân thủ pháp luật và các quy định trong cuộc kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính), CMKTNN 2250 (Đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán tài chính);

(v) Xem xét các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan trong cuộc kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2550 (Các bên liên quan trong kiểm toán tài chính);

(vi) Xem xét các vấn đề liên quan đến giả định hoạt động liên tục trong cuộc kiểm toán tài chính theo quy định tại CMKTNN 2570 (Kiểm toán hoạt động liên tục của đơn vị trong kiểm toán tài chính).

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

54. Kiểm toán viên nhà nước tuân thủ tất cả các chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan đến cuộc kiểm toán. Một chuẩn mực kiểm toán được xác định là có liên quan đến cuộc kiểm toán khi chuẩn mực đó đang có hiệu lực và cuộc kiểm toán có các nội dung đã được quy định, hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

55. Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu các quy định chung, nội dung của từng chuẩn mực kiểm toán để vận dụng một cách phù hợp các quy định, hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

Nội dung của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước

56. Chuẩn mực kiểm toán nhà nước đặt ra các yêu cầu cho công việc của kiểm toán viên nhà nước trong quá trình kiểm toán để đạt mục tiêu chung. Chuẩn mực kiểm toán nhà nước quy định, hướng dẫn kiểm toán viên nhà nước về trách nhiệm chung, các vấn đề cần quan tâm khi thực hiện trách nhiệm của mình trong từng hoàn cảnh cụ thể.

57. Khi thực hiện cuộc kiểm toán tài chính, ngoài quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước, kiểm toán viên nhà nước còn phải tuân thủ các yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan.

58. Báo cáo kiểm toán không được khẳng định hoạt động kiểm toán đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước nếu không bảo đảm tuân thủ các quy định của Chuẩn mực này và các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

Yêu cầu quy định trong từng chuẩn mực

59. Để đạt mục tiêu chung của cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các yêu cầu đã được quy định trong từng chuẩn mực liên quan đến cuộc kiểm toán đồng thời phải xem xét mối liên hệ giữa các chuẩn mực để:

(i) Xác định sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài các thủ tục mà một chuẩn mực kiểm toán yêu cầu;

(ii) Đánh giá về tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập.

60. Mỗi chuẩn mực kiểm toán nhà nước bao gồm một số yêu cầu và hướng dẫn thực hành. Các hướng dẫn trong từng chuẩn mực kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước tập trung để đạt được kết quả theo yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán đồng thời giúp kiểm toán viên nhà nước:

(i) Hiểu rõ những mục tiêu cần đạt được và cách thức phù hợp để thực hiện;

(ii) Quyết định những công việc cần thực hiện để đạt những mục tiêu đã xác định trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

61. Các yêu cầu trong từng chuẩn mực kiểm toán cần được hiểu trong mối liên hệ với mục tiêu chung của kiểm toán tài chính quy định tại CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính). Khả năng hoàn thành một mục tiêu cụ thể trong từng chuẩn mực kiểm toán cũng như việc đạt được và hoàn thành mục tiêu chung của kiểm toán viên nhà nước đều bị ảnh hưởng bởi những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán.

62. Kiểm toán viên nhà nước phải quan tâm đến mối quan hệ tương hỗ giữa các chuẩn mực kiểm toán như hướng dẫn tại Đoạn 54 Chuẩn mực này, trong một số trường hợp chuẩn mực kiểm toán nhà nước quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung, trong các trường hợp khác lại đưa ra cách thức thực hiện trách nhiệm trong từng tình huống cụ thể.

63. Hướng dẫn của mỗi chuẩn mực kiểm toán nhà nước được thiết kế để giúp kiểm toán viên nhà nước hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực đó, từ đó đạt mục tiêu của cuộc kiểm toán tài chính. Do hoàn cảnh thực tế của các cuộc kiểm toán rất đa dạng, các chuẩn mực kiểm toán nhà nước không thể lường trước mọi tình huống, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm xác định các thủ tục kiểm toán cần thiết để hoàn thành các yêu cầu của chuẩn mực và đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã định. Hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán có thể phát sinh những vấn đề cụ thể đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung ngoài những thủ tục mà chuẩn mực kiểm toán nhà nước yêu cầu để đạt được mục tiêu mà chuẩn mực kiểm toán nhà nước quy định.

64. Kiểm toán viên nhà nước cần căn cứ vào các yêu cầu quy định trong từng chuẩn mực để đánh giá liệu đã thu thập được đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mục tiêu của kiểm toán viên nhà nước hay chưa. Trường hợp kết quả đánh giá cho thấy các bằng chứng kiểm toán chưa đầy đủ và thích hợp, kiểm toán viên nhà nước có thể áp dụng một hoặc một số phương pháp sau đây để đạt được yêu cầu theo quy định tại Đoạn 57 (ii) Chuẩn mực này:

(i) Đánh giá liệu đã hoặc sẽ thu thập được thêm các bằng chứng kiểm toán phù hợp từ kết quả của việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác;

(ii) Mở rộng công việc thực hiện bằng cách áp dụng thêm một hoặc một số yêu cầu;

(iii) Thực hiện các thủ tục khác mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá là cần thiết trong từng tình huống.

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

Tuân thủ các quy định có liên quan

Các quy định có liên quan

65. Ngoài quy định tại Đoạn 66 Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ tất cả các quy định của từng chuẩn mực kiểm toán nhà nước, trừ khi, xét trong hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán thì:

(i) Toàn bộ chuẩn mực kiểm toán đó không liên quan đến cuộc kiểm toán; hoặc

(ii) Một hoặc một số quy định nào đó là không phù hợp bởi vì quy định đó phải được áp dụng có điều kiện và điều kiện đó lại không tồn tại trong cuộc kiểm toán.

66. Một chuẩn mực kiểm toán có thể không liên quan đến một số cuộc kiểm toán cụ thể. Ví dụ, nếu đơn vị được kiểm toán không có bộ phận kiểm toán nội bộ thì các quy định tại CMKTNN 2610 (Sử dụng công việc của kiểm toán viên nội bộ trong kiểm toán tài chính) được coi là không liên quan đến cuộc kiểm toán.

67. Trong một số chuẩn mực kiểm toán có thể có các quy định phải có điều kiện mới áp dụng được. Những quy định có điều kiện sẽ trở nên có liên quan đến cuộc kiểm toán khi phát sinh tình huống cho thấy sự tồn tại của các điều kiện đó.

Thực hiện khác so với một quy định

68. Trong một số trường hợp, nếu kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần thực hiện khác so với một số quy định nào đó của một chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì

kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để đạt được mục tiêu đặt ra. Việc thực hiện khác so với một số quy định của chuẩn mực chỉ phát sinh khi quy định đó đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện một thủ tục mà trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán thì thủ tục đó là không hiệu quả hoặc không thể thực hiện được để đạt mục tiêu đặt ra.

69. Các chuẩn mực kiểm toán nhà nước không bắt buộc kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định mà không phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính) trong những tình huống ngoại lệ khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện khác so với một quy định nào đó của chuẩn mực kiểm toán nhà nước có liên quan.

Không đạt được mục tiêu

70. Nếu không thể đạt được một mục tiêu quy định trong một chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá liệu điều này có gây cản trở đến việc đạt mục tiêu chung của cuộc kiểm toán, của kiểm toán viên nhà nước và liệu có dẫn đến yêu cầu phải đưa ra ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc không tham gia cuộc kiểm toán theo quy định của pháp luật và chuẩn mực kiểm toán nhà nước hay không.

71. Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện xét đoán chuyên môn để đánh giá liệu đã đạt được một mục tiêu nào đó hay chưa. Việc xét đoán chuyên môn phải tính đến kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện trên cơ sở tuân thủ các quy định của chuẩn mực kiểm toán nhà nước; đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính đầy đủ, thích hợp của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được; sự cần thiết phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán. Các trường hợp có thể làm tăng khả năng không đạt mục tiêu bao gồm:

(i) Hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán không cho phép kiểm toán viên nhà nước tuân thủ các quy định có liên quan của chuẩn mực kiểm toán nhà nước;

(ii) Kiểm toán viên nhà nước không thể tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung hoặc thu thập thêm bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước cho là cần thiết.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 2220 KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG ĐỐI VỚI CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính), CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán) và ISSAI 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong việc thực hiện các thủ tục kiểm soát chất lượng của một cuộc kiểm toán tài chính nhằm giúp Kiểm toán nhà nước đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng:

    (i) Kiểm toán viên nhà nước, các đối tượng khác tham gia vào cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

    (ii) Các báo cáo kiểm toán tài chính phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

    (i) Soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán: Là quy trình được thiết kế và thực hiện nhằm đưa ra sự đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng của kiểm toán viên nhà nước và các phát hiện đưa ra để hình thành ý kiến trong báo cáo kiểm toán;

(ii) Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán: Là cá nhân không phải là thành viên của Đoàn kiểm toán, có năng lực phù hợp, có đầy đủ kinh nghiệm và thẩm quyền cần thiết để thực hiện đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các phát hiện đưa ra để hình thành ý kiến trong báo cáo kiểm toán;

(iii) Giám sát hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán: Là quy trình xem xét và đánh giá liên tục về hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước, bao gồm kiểm tra lại một số cuộc kiểm toán đã hoàn thành được lựa chọn nhằm cung cấp cho Kiểm toán nhà nước sự đảm bảo hợp lý rằng hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước hoạt động hữu hiệu;

(iv) Kiểm tra: Là các thủ tục, công việc được thiết kế áp dụng đối với cuộc kiểm toán để cung cấp bằng chứng về sự tuân thủ của Đoàn kiểm toán đối với các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

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

05. Tổng Kiểm toán nhà nước chịu trách nhiệm chỉ đạo kiểm soát chất lượng kiểm toán đối với tất cả các cuộc kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước.

06. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán chịu trách nhiệm về hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán; chất lượng kiểm toán của các cuộc kiểm toán tài chính do đơn vị chủ trì và việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của các thành viên Đoàn kiểm toán thuộc phạm vi quản lý của đơn vị; kịp thời báo cáo Tổng Kiểm toán nhà nước ngay khi phát hiện các sai sót nghiêm trọng trong hoạt động kiểm toán; các hành vi vi phạm hoặc có dấu hiệu vi phạm các quy định của Kiểm toán nhà nước.

07. Trưởng Đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán và chịu trách nhiệm về chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính. Để thực hiện trách nhiệm đó, Trưởng Đoàn kiểm toán phải có các biện pháp và chỉ đạo phù hợp đến các thành viên trong Đoàn kiểm toán, trong đó cần nhấn mạnh:

(i) Tầm quan trọng của chất lượng kiểm toán trong việc:

- Thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;
- Tuân thủ các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước;

- Phát hành báo cáo kiểm toán tài chính phù hợp với tình hình thực tế của cuộc kiểm toán tài chính;
- Đoàn kiểm toán có khả năng nêu ra những vấn đề còn bất đồng mà không sợ bị đe dọa.

(ii) Chất lượng là yếu tố thiết yếu khi thực hiện các cuộc kiểm toán tài chính.

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

Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp

09. Trong suốt cuộc kiểm toán tài chính, Trưởng Đoàn kiểm toán phải duy trì sự cảnh giác đối với những bằng chứng về việc các thành viên trong Đoàn kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan thông qua quá trình quan sát và tiến hành tìm hiểu khi cần thiết.

10. Trong trường hợp có những biểu hiện cho thấy thành viên Đoàn kiểm toán không tuân thủ chuẩn mực và các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, Trưởng Đoàn kiểm toán kịp thời báo cáo thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán để đưa ra biện pháp xử lý phù hợp.

Tính độc lập

11. Trong quá trình xây dựng kế hoạch kiểm toán hàng năm của đơn vị, thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải có trách nhiệm:

(i) Thu thập thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán để đánh giá tác động tổng thể đối với các yêu cầu về tính độc lập;

(ii) 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.

(iii) Xác định, đánh giá các trường hợp, các mối quan hệ có thể đe doạ đến tính độc lập và có biện pháp thích hợp để loại trừ hoặc hạn chế sự đe dọa đó xuống mức có thể chấp nhận được.

12. Trưởng Đoàn kiểm toán phải đưa ra kết luận về sự tuân thủ các yêu cầu về tính độc lập áp dụng đối với cuộc kiểm toán tài chính. Để đưa ra kết luận, Trưởng Đoàn kiểm toán phải:

(i) Thu thập những thông tin liên quan để xác định và đánh giá các yếu tố và các mối quan hệ đe dọa đến tính độc lập;

(ii) Đánh giá thông tin về những vấn đề vi phạm các quy định bảo đảm tính độc lập của Kiểm toán nhà nước để xác định xem liệu những vi phạm này có đe dọa đến tính độc lập của cuộc kiểm toán hay không;

(iii) Tiến hành những biện pháp thích hợp nhằm loại bỏ các đe dọa đến tính độc lập, hoặc giảm thiểu đến mức có thể chấp nhận được bằng việc áp dụng các biện pháp bảo vệ. Nếu xét thấy không có khả năng giải quyết vấn đề, Trưởng Đoàn kiểm toán phải báo cáo Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán để có các biện pháp giải quyết phù hợp.

13. Trong quá trình kiểm toán, trường hợp nhận thấy thành viên Tổ kiểm toán không bảo đảm tính độc lập, Tổ trưởng Tổ kiểm toán phải báo cáo kịp thời và đầy đủ với Trưởng Đoàn kiểm toán để có biện pháp xử lý phù hợp.

14. Kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo ngay với cấp có thẩm quyền về các trường hợp và mối đe dọa đến tính độc lập để có biện pháp xử lý phù hợp.

Điều kiện bảo đảm tiến hành cuộc kiểm toán tài chính

15. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán bảo đảm cuộc kiểm toán tài chính chỉ được thực hiện khi:

(i) Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng (thời gian và các nguồn lực) để thực hiện cuộc kiểm toán theo các quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán) và các quy định tại CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính);

(ii) Tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp theo quy định tại CMKTNN 130 (Bộ quy tắc 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 theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán);

(iv) Cuộc kiểm toán có đủ điều kiện tiên quyết để thực hiện theo các quy định tại CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính).

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

Nguồn nhân lực kiểm toán tài chính

16. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán phải thực hiện các thủ tục để bảo đảm rằng các thành viên và các chuyên gia tham gia cuộc kiểm toán tài chính được lựa chọn phân công nhiệm vụ có đủ năng lực và trình độ chuyên môn để:

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

    (ii) Báo cáo kiểm toán được phát hành phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán tài chính.

17. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán và Trưởng Đoàn kiểm toán có trách nhiệm:

    (i) Xem xét năng lực, trình độ chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp của kiểm toán viên nhà nước để bố trí nhân sự Đoàn kiểm toán phù hợp;

    (ii) Phân công nhiệm vụ, trách nhiệm cho thành viên trong Đoàn kiểm toán;

    (iii) Duy trì năng lực chuyên môn: Cập nhật thông tin, kiến thức, phổ biến kế hoạch kiểm toán cho các thành viên Đoàn kiểm toán để các thành viên hiểu rõ về cuộc kiểm toán tài chính và duy trì năng lực cần thiết để thực hiện nhiệm vụ;

    (iv) Đánh giá hiệu quả công việc;

    (v) Sử dụng chuyên gia nếu không đủ nguồn lực nội bộ.

18. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán cần chú trọng việc duy trì và nâng cao năng lực chuyên môn cho kiểm toán viên nhà nước theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán) và tập trung vào việc cập nhật kiến thức thường xuyên về pháp luật và các quy định có liên quan đến kiểm toán tài chính.

19. Thủ trưởng đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán và Trưởng Đoàn kiểm toán phải bảo đảm kiểm toán viên nhà nước và các cá nhân, tổ chức bên ngoài tham gia hoạt động kiểm toán phải có hiểu biết đầy đủ về môi trường hoạt động của Kiểm toán nhà nước, hiểu rõ về cuộc kiểm toán và công việc được yêu cầu thực hiện; bảo đảm tuân thủ nguyên tắc, chuẩn mực, quy trình và các quy định khác về kiểm toán tài chính của Kiểm toán nhà nước.

20. Khi xem xét năng lực chuyên môn và khả năng của Đoàn kiểm toán, Trưởng Đoàn kiểm toán cần xem xét các vấn đề sau:

    (i) Sự am hiểu và kinh nghiệm thực tiễn của thành viên Đoàn kiểm toán về các cuộc kiểm toán tài chính có tính chất và độ phức tạp tương đương thông qua hoạt động đào tạo và kết quả thực hiện các cuộc kiểm toán tài chính trước đó;

(ii) Sự am hiểu các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan như: Chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán nhà nước, quy trình kiểm toán...;

(iii) Kinh nghiệm chuyên sâu của các thành viên Đoàn kiểm toán, gồm hiểu biết về công nghệ thông tin và lĩnh vực riêng biệt liên quan đến kế toán, kiểm toán, thuế, đầu tư xây dựng cơ bản hoặc lĩnh vực đặc thù như ngân sách nhà nước, quốc phòng, an ninh...;

(iv) Kiến thức của các thành viên Đoàn kiểm toán về đặc điểm, ngành nghề, lĩnh vực, môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

(v) Khả năng của các thành viên Đoàn kiểm toán trong việc đưa ra các xét đoán chuyên môn thông qua việc xem xét sự vận dụng các nguyên tắc về kế toán và kiểm toán... phù hợp với thực tế và hoàn cảnh cụ thể;

(vi) Sự am hiểu của các thành viên Đoàn kiểm toán về các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

Thực hiện hoạt động kiểm toán tài chính

Hướng dẫn, giám sát và thực hiện

21. Trưởng Đoàn kiểm toán chịu trách nhiệm:

(i) Hướng dẫn, giám sát và thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tuân thủ các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan;

(ii) Báo cáo kiểm toán tài chính được lập phù hợp với hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán.

22. Trưởng Đoàn kiểm toán thông báo cho từng thành viên của Đoàn kiểm toán các vấn đề sau đây:

(i) Trách nhiệm của các thành viên Đoàn kiểm toán bao gồm yêu cầu tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan, yêu cầu lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp theo các quy định tại CMKTNN 2200 (Mục tiêu tổng thể và yêu cầu đối với kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước);

(ii) Trách nhiệm của lãnh đạo Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán;

(iii) Mục tiêu của các công việc kiểm toán;

(iv) Nội dung, tính chất ngành nghề và đặc thù hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

(v) Những vấn đề liên quan đến rủi ro;

(vi) Các khó khăn có thể phát sinh;

(vii) Các thủ tục kiểm toán chi tiết.

23. Đoàn kiểm toán cần tăng cường tổ chức làm việc theo nhóm để giúp các thành viên ít kinh nghiệm hiểu rõ hơn về mục đích và nội dung của công việc được giao. Việc thảo luận giữa các thành viên trong Đoàn kiểm toán giúp những thành viên ít kinh nghiệm hơn học hỏi và trao đổi thông tin một cách thích hợp trong Đoàn kiểm toán.

24. Giám sát cuộc kiểm toán tài chính bao gồm các việc sau:

(i) Theo dõi tiến độ của cuộc kiểm toán;

(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 các vấn đề trọng yếu phát sinh trong cuộc kiểm toán tài chính, chú ý đến mức độ ảnh hưởng trọng yếu của vấn đề và điều chỉnh thủ tục kiểm toán một cách thích hợp;

(iv) Xác định các vấn đề cần tham khảo ý kiến tư vấn hoặc cần các thành viên nhiều kinh nghiệm trong Đoàn kiểm toán phải quan tâm trong suốt cuộc kiểm toán tài chính.

Soát xét

25. Trưởng Đoàn kiểm toán phải chịu trách nhiệm bảo đảm việc soát xét được thực hiện phù hợp với các quy định về soát xét của Kiểm toán nhà nước.

26. Trưởng Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán phải phân công kiểm toán viên nhà nước có nhiều kinh nghiệm hơn trong lĩnh vực kiểm toán thực hiện soát xét công việc của các thành viên ít kinh nghiệm hơn. Các vấn đề cần được soát xét thực hiện theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

27. Việc soát xét có thể bao gồm những nội dung sau:

(i) Công việc được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, pháp luật và các quy định liên quan;

(ii) Các vấn đề trọng yếu được nêu ra để xem xét;

(iii) Việc tham khảo ý kiến tư vấn đã được tiến hành hợp lý và các kết luận từ việc tham khảo đó đã được ghi chép lại và thực hiện;

(iv) Sự cần thiết phải điều chỉnh nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;

(v) Thủ tục kiểm toán thực hiện phù hợp với các phát hiện đạt được và được ghi chép cẩn thận;

(vi) Bằng chứng thu thập được đã đầy đủ và thích hợp để đưa ra ý kiến kiểm toán;

(vii) Mục tiêu của cuộc kiểm toán đã đạt được.

28. Khi lập báo cáo kiểm toán tài chính, Trưởng Đoàn kiểm toán phải thực hiện soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán và trao đổi với Tổ kiểm toán nhằm bảo đảm đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác nhận các ý kiến kiểm toán và để phát hành báo cáo kiểm toán.

29. Trưởng Đoàn kiểm toán cần thực hiện soát xét từng giai đoạn của cuộc kiểm toán để giải quyết kịp thời và thỏa đáng các vấn đề trọng yếu phát sinh ngay trong quá trình kiểm toán cũng như trong quá trình lập báo cáo kiểm toán. Các nội dung cần soát xét gồm:

(i) Những vấn đề quan trọng đòi hỏi phải xét đoán, đặc biệt là các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi được phát hiện trong quá trình kiểm toán;

(ii) Những rủi ro đáng kể;

(iii) Những vấn đề khác mà Trưởng Đoàn kiểm toán xác định là quan trọng.

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

30. Trong quá trình thực hiện cuộc kiểm toán, nếu thay đổi Trưởng Đoàn kiểm toán thì Trưởng Đoàn kiểm toán được thay đổi có thể áp dụng các thủ tục hướng dẫn tại Đoạn 29 Chuẩn mực này để soát xét các công việc đã được thực hiện.

31. Kiểm toán viên nhà nước và các đối tượng khác tham gia cuộc kiểm toán tài chính phải có trách nhiệm đối với chất lượng của công việc được phân công thực hiện và phải tuân thủ các quy định về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đối với cuộc kiểm toán tài chính.

Tham khảo ý kiến tư vấn

32. Trưởng Đoàn kiểm toán phải:

(i) Chịu trách nhiệm bảo đảm Đoàn kiểm toán đã thực hiện tham khảo ý kiến tư vấn thích hợp về các vấn đề phức tạp hoặc dễ gây tranh cãi;

(ii) Bảo đảm các thành viên trong Đoàn kiểm toán đã thực hiện tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm tham khảo ý kiến tư vấn trong phạm vi Đoàn kiểm toán và giữa Đoàn kiểm toán với các cá nhân có chuyên môn phù hợp bên trong hoặc bên ngoài Kiểm toán nhà nước;

(iii) Bảo đảm nội dung, phạm vi cũng như kết quả tư vấn đã được thống nhất với bên tư vấn và được lưu trong hồ sơ kiểm toán;

(iv) Bảo đảm các kết luận tư vấn phải được thực hiện khi đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.

33. Việc tham khảo ý kiến tư vấn của các chuyên gia trong hoặc ngoài Kiểm toán nhà nước về các vấn đề quan trọng liên quan đến kỹ thuật, đạo đức nghề nghiệp, các vấn đề khác sẽ có hiệu quả khi những chuyên gia tư vấn này:

(i) Được cung cấp tất cả thông tin phù hợp để có thể đưa ra ý kiến tư vấn;

(ii) Có kiến thức, thâm niên và kinh nghiệm phù hợp.

34. Trưởng Đoàn kiểm toán có thể tham khảo ý kiến tư vấn từ bên ngoài Kiểm toán nhà nước khi Kiểm toán nhà nước không có nguồn lực nội bộ thích hợp. Đoàn kiểm toán có thể đề xuất với cấp có thẩm quyền để quyết định sử dụng dịch vụ tư vấn từ các cơ quan quản lý, các doanh nghiệp kiểm toán, các tổ chức nghề nghiệp...

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

35. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính phải được cấp có thẩm quyền giao nhiệm vụ. Người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính phải thực hiện đánh giá khách quan về các xét đoán quan trọng và các phát hiện, kiến nghị để có thể hình thành báo cáo kiểm toán. Đánh giá này phải dựa trên:

(i) Thảo luận với Trưởng Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán về các vấn đề trọng yếu;

(ii) Soát xét dự thảo báo cáo kiểm toán;

(iii) Soát xét tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn liên quan đến các xét đoán quan trọng và các phát hiện kiểm toán;

(iv) Đánh giá các phát hiện đưa ra để hình thành báo cáo kiểm toán và xem xét tính hợp lý của dự thảo báo cáo kiểm toán.

36. Trong quá trình soát xét hoạt động kiểm soát chất lượng kiểm toán, người thực hiện soát xét phải xem xét những vấn đề sau:

(i) Đánh giá về tính độc lập của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến cuộc kiểm toán tài chính;

(ii) Việc tham khảo ý kiến tư vấn cần thiết có được thực hiện đối với những vấn đề còn có nhiều ý kiến khác nhau, những vấn đề phức tạp, còn nhiều tranh cãi cũng như các kết luận rút ra từ việc tham khảo ý kiến tư vấn đó;

(iii) Tài liệu, hồ sơ kiểm toán được lựa chọn để soát xét có phản ánh các công việc đã thực hiện liên quan đến những xét đoán quan trọng và có hỗ trợ cho các ý kiến kiểm toán đưa ra hay không.

37. Những vấn đề khác liên quan đến việc đánh giá các xét đoán quan trọng của kiểm toán viên nhà nước có thể được xem xét trong quá trình soát xét việc kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính gồm:

(i) Các rủi ro đáng kể phát hiện trong cuộc kiểm toán và các biện pháp được kiểm toán viên nhà nước áp dụng, kể cả đánh giá của kiểm toán viên nhà nước và các biện pháp xử lý đối với rủi ro có gian lận;

(ii) Các xét đoán được đưa ra, đặc biệt là mức trọng yếu và rủi ro đáng kể;

(iii) Mức độ ảnh hưởng và xu hướng các sai sót đã được điều chỉnh và chưa được điều chỉnh phát hiện trong cuộc kiểm toán tài chính;

(iv) Các vấn đề được trao đổi với đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) và các bên khác như cơ quan quản lý.

38. Trưởng Đoàn kiểm toán phải:

(i) Thảo luận với người soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán về các vấn đề trọng yếu phát sinh trong suốt cuộc kiểm toán, bao gồm cả những vấn đề được phát hiện trong quá trình soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán;

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

(iii) Nhận biết kịp thời các thay đổi trong quá trình kiểm toán để phát hiện các tình huống yêu cầu thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính, mặc dù vào thời điểm bắt đầu cuộc kiểm toán thì yêu cầu này chưa được xác định là cần thiết.

39. Việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính sẽ hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước xác định xem đã thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hay chưa.

40. Thực hiện soát xét việc kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán kịp thời theo từng giai đoạn của cuộc kiểm toán giúp giải quyết nhanh chóng các vấn đề trọng yếu, đáp ứng yêu cầu của người soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán tại ngày hoặc trước ngày lập báo cáo kiểm toán.

41. Hồ sơ ghi chép việc soát xét kiểm soát chất lượng có thể được hoàn thành tại ngày hoặc ngay sau ngày lập báo cáo kiểm toán, như một phần của hồ sơ kiểm toán cuối cùng như quy định tại CMKTNN 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán tài chính).

42. Phạm vi, nội dung của việc soát xét kiểm soát chất lượng của cuộc kiểm toán tài chính có thể phụ thuộc vào nhiều yếu tố như độ phức tạp của cuộc kiểm

toán, đơn vị được kiểm toán và rủi ro đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp. Soát xét việc kiểm soát chất lượng kiểm toán không làm giảm bớt trách nhiệm của Trưởng Đoàn kiểm toán và những đơn vị, cá nhân liên quan đến việc thực hiện cuộc kiểm toán.

Khác biệt về quan điểm

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

Giám sát

44. Hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán có hiệu quả bao gồm một quy trình giám sát được thiết kế nhằm cung cấp cho Kiểm toán nhà nước mức độ đảm bảo hợp lý rằng các quy định của Kiểm toán nhà nước về hệ thống kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính là phù hợp, đầy đủ và vận hành hiệu lực, hiệu quả theo quy định tại CMKTNN 140 (Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

45. Khi xét thấy nếu có khiếm khuyết trong hệ thống kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước có thể tác động đến cuộc kiểm toán tài chính, Trưởng Đoàn kiểm toán có thể tham khảo đến các thủ tục được Kiểm toán nhà nước thực hiện để khắc phục các khiếm khuyết này mà Trưởng Đoàn kiểm toán cho là phù hợp với hoàn cảnh của cuộc kiểm toán.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

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

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

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 2230
TÀI LIỆU, HỒ SƠ KIỂM TOÁN CỦA CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2230 (Tài liệu, hồ sơ kiểm toán) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước, các đơn vị của Kiểm toán nhà nước có liên quan trong việc lập và lưu trữ tài liệu, hồ sơ kiểm toán cho một cuộc kiểm toán tài chính. Các quy định và hướng dẫn cụ thể trong các chuẩn mực kiểm toán nhà nước khác quy định về tài liệu kiểm toán nhằm làm rõ hơn việc áp dụng Chuẩn mực này trong các trường hợp cụ thể nhưng không giới hạn phạm vi áp dụng của Chuẩn mực này. Pháp luật và các quy định có thể có các yêu cầu khác về tài liệu, hồ sơ liên quan đến công tác kiểm toán.

03. Về nguyên tắc, việc tuân thủ các yêu cầu của Chuẩn mực này sẽ bảo đảm tính kịp thời, đầy đủ và thích hợp của tài liệu kiểm toán trong mọi trường hợp.

04. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán đáp ứng được các quy định, hướng dẫn của Chuẩn mực này, các chuẩn mực kiểm toán nhà nước và các quy định khác có liên quan có thể cung cấp:

    (i) Bằng chứng của cơ sở đưa ra ý kiến của kiểm toán viên nhà nước về việc đạt được mục tiêu chung của cuộc kiểm toán;

    (ii) Bằng chứng cho thấy cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện phù hợp với quy định của các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, pháp luật và các quy định có liên quan.

05. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán còn phục vụ một số mục đích khác như:

    (i) Trợ giúp việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán;

(ii) Làm cơ sở giúp kiểm toán viên nhà nước đưa ra kiến nghị trong báo cáo kiểm toán;

(iii) Trợ giúp cho các cấp lãnh đạo quản lý, chỉ đạo, giám sát công việc kiểm toán theo quy định;

(iv) Trợ giúp cho kiểm toán viên nhà nước giải trình về kết quả kiểm toán;

(v) Lưu trữ bằng chứng về các vấn đề quan trọng cho các cuộc kiểm toán sau;

(vi) Phục vụ công việc soát xét, kiểm soát chất lượng kiểm toán;

(vii) Phục vụ công tác giải quyết khiếu nại, tố cáo theo quy định; các cuộc kiểm tra, thanh tra từ bên ngoài theo yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;

(viii) Phục vụ các mục đích khác.

06. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Lập tài liệu kiểm toán đầy đủ, kịp thời

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

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

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

08. Kiểm toán viên nhà nước phải lập đầy đủ tài liệu kiểm toán để kiểm toán viên nhà nước có kinh nghiệm không tham gia cuộc kiểm toán dựa vào hồ sơ kiểm toán có thể hiểu được:

(i) Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và đã tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán nhà nước, yêu cầu của pháp luật và các quy định có liên quan;

(ii) Kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện và bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(iii) Các vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán, các xét đoán chuyên môn quan trọng được thực hiện, quá trình hình thành các ý kiến, đánh giá và kiến nghị kiểm toán.

09. Nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán phụ thuộc vào các yếu tố như:

(i) Quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán;

(ii) Nội dung của các thủ tục kiểm toán được thực hiện;

(iii) Các rủi ro có sai sót trọng yếu đã xác định;

(iv) Mức độ quan trọng của bằng chứng kiểm toán đã thu thập;

(v) Bản chất và phạm vi của các vấn đề bất thường được xác định;

(vi) Sự cần thiết phải ghi lại phát hiện kiểm toán hoặc cơ sở để đưa ra ý kiến rằng nếu chỉ dựa trên các ghi chép về công việc đã thực hiện hoặc bằng chứng kiểm toán đã thu thập thì chưa thể xác định được;

(vii) Phương pháp tiếp cận kiểm toán và công cụ sử dụng để kiểm toán.

10. Tài liệu kiểm toán phải ghi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện bao gồm:

(i) Đặc điểm đã xác định của các khoản mục cụ thể hoặc các vấn đề được kiểm tra;

(ii) Người thực hiện công việc kiểm toán và ngày bắt đầu, ngày hoàn thành công việc đó;

(iii) Người soát xét công việc kiểm toán đã thực hiện, thời gian và phạm vi soát xét theo yêu cầu của CMKTNN 2220 (Kiểm soát chất lượng đối với cuộc kiểm toán tài chính).

11. Tài liệu kiểm toán được ghi chép trên giấy, phương tiện điện tử hoặc các hình thức khác, thông thường bao gồm:

(i) Các giấy tờ làm việc, bảng biểu tính toán của kiểm toán viên nhà nước;

(ii) Các giải trình, văn bản trao đổi với đơn vị được kiểm toán;

(iii) Kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng bản tóm tắt hoặc bản sao tài liệu của đơn vị được kiểm toán. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán không thể thay thế cho các chứng từ kế toán của đơn vị được kiểm toán.

12. Các giải thích bằng lời của kiểm toán viên nhà nước không được coi là bằng chứng đầy đủ cho công việc mà kiểm toán viên nhà nước đã thực hiện hoặc đánh giá nhưng có thể được sử dụng để giải thích hoặc làm rõ thông tin trong tài liệu kiểm toán.

13. Khi đánh giá tầm quan trọng của một vấn đề, kiểm toán viên nhà nước cần phân tích khách quan về hoàn cảnh cụ thể liên quan. Các vấn đề quan trọng cần đánh giá thường bao gồm:

(i) Các vấn đề làm phát sinh các rủi ro đáng kể;

(ii) Kết quả của các thủ tục kiểm toán cho thấy: Báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu; hoặc cần phải thay đổi đánh giá trước đó của kiểm toán viên nhà nước về các rủi ro có sai sót trọng yếu và cách giải quyết của kiểm toán viên nhà nước đối với các rủi ro đó;

(iii) Các trường hợp gây khó khăn cho kiểm toán viên nhà nước trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết;

(iv) Các phát hiện dẫn đến việc đưa ra ý kiến kiểm toán không phải ý kiến chấp nhận toàn phần hoặc bổ sung đoạn "Vấn đề quan trọng", "Vấn đề cần nhấn mạnh" hoặc "Vấn đề khác" trong báo cáo kiểm toán.

14. Một yếu tố quan trọng trong việc xác định nội dung và phạm vi của tài liệu kiểm toán đối với các vấn đề quan trọng là phạm vi và mức độ xét đoán chuyên môn được đưa ra khi thực hiện công việc kiểm toán và đánh giá kết quả. Các ghi chép về xét đoán chuyên môn quan trọng giúp giải thích cho đánh giá của kiểm toán viên nhà nước và củng cố chất lượng của xét đoán đó. Những vấn đề đó là mối quan tâm lớn của những người chịu trách nhiệm soát xét tài liệu kiểm toán, kể cả những người sẽ thực hiện kiểm toán năm sau khi soát xét các vấn đề quan trọng.

15. Tài liệu kiểm toán liên quan đến việc sử dụng xét đoán chuyên môn cho các vấn đề quan trọng cần được lập trong các trường hợp:

(i) Khi chuẩn mực kiểm toán yêu cầu kiểm toán viên nhà nước phải xem xét một số thông tin và yếu tố nhất định có ảnh hưởng quan trọng đối với cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra các cơ sở cho ý kiến của mình;

(ii) Cơ sở cho đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính hợp lý của các nội dung kiểm toán cần xét đoán chủ quan;

(iii) Cơ sở cho đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về tính xác thực của một tài liệu khi thực hiện kiểm tra sâu hơn (như sử dụng chuyên gia hoặc thủ tục xác nhận) do các phát hiện trong quá trình kiểm toán làm kiểm toán viên nhà nước tin rằng tài liệu đó có thể không xác thực.

16. Việc ghi chép các đặc điểm đã xác định trong tài liệu kiểm toán giúp kiểm toán viên nhà nước giải trình về công việc đã thực hiện và hỗ trợ việc kiểm tra

các vấn đề đặc biệt hoặc không nhất quán. Các đặc điểm đã xác định sẽ thay đổi tùy theo nội dung của thủ tục kiểm toán và khoản mục hoặc vấn đề được kiểm tra như:

(i) Đối với việc kiểm tra chi tiết, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định các tài liệu được chọn để kiểm tra theo nội dung, thứ tự thời gian phát sinh…;

(ii) Đối với thủ tục yêu cầu lựa chọn hoặc kiểm tra tất cả các khoản mục lớn hơn một mức giá trị cụ thể trong một tổng thể, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại phạm vi của thủ tục và xác định tổng thể đã lựa chọn;

(iii) Đối với thủ tục yêu cầu lấy mẫu hệ thống từ một tổng thể chứng từ, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định các chứng từ được chọn bằng cách ghi lại nguồn gốc của chứng từ, điểm xuất phát và khoảng cách mẫu;

(iv) Đối với thủ tục yêu cầu phỏng vấn một nhân viên cụ thể của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại thời gian phỏng vấn, tên và chức danh của người được phỏng vấn, nội dung phỏng vấn;

(v) Đối với thủ tục quan sát, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại quá trình hoặc vấn đề quan sát được, các cá nhân liên quan, trách nhiệm của từng cá nhân và thời gian, địa điểm thực hiện thủ tục quan sát...

17. Kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại nội dung các vấn đề quan trọng, thời gian và người tham gia của những cuộc thảo luận với đơn vị được kiểm toán và những đối tượng khác. Khi thảo luận với người ngoài đơn vị được kiểm toán về các vấn đề có liên quan đến cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cũng cần ghi chép, lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán nội dung, thời gian, kết quả thảo luận. Các ghi chép không chỉ bao gồm tài liệu do kiểm toán viên nhà nước lập mà còn bao gồm các tài liệu khác như biên bản họp do đơn vị được kiểm toán lập và được kiểm toán viên nhà nước thu thập.

18. Nếu kiểm toán viên nhà nước phát hiện các thông tin không nhất quán với đánh giá cuối cùng của kiểm toán viên nhà nước về một vấn đề quan trọng, kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại cách giải quyết vấn đề không nhất quán này bằng văn bản.

19. Trong trường hợp đặc biệt, nếu kiểm toán viên nhà nước xét thấy cần phải không tuân thủ một yêu cầu của một chuẩn mực kiểm toán nhà nước thì kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại cách thức thực hiện thủ tục kiểm toán thay thế nhằm đạt được mục tiêu của yêu cầu này và lý do của việc không tuân thủ.

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

20. Trong trường hợp đặc biệt, nếu có những thay đổi hoặc vấn đề mới phát sinh mà kiểm toán viên nhà nước quyết định thực hiện các thủ tục kiểm toán mới, bổ sung hoặc rút ra đánh giá mới sau ngày lập báo cáo kiểm toán thì kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại bằng văn bản:

    (i) Nội dung thay đổi hoặc các vấn đề phát sinh mới, lý do của việc thay đổi;

    (ii) Các thủ tục kiểm toán mới hoặc các thủ tục kiểm toán bổ sung đã thực hiện, bằng chứng kiểm toán đã thu thập thêm, các đánh giá có thay đổi;

    (iii) Người lập, người soát xét thay đổi tài liệu kiểm toán và thời điểm thực hiện.

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

21. Sau khi kết thúc cuộc kiểm toán, đơn vị chủ trì cuộc kiểm toán chỉ đạo Đoàn kiểm toán kiểm tra, phân loại, sắp xếp, mã hóa, lưu trữ các tài liệu kiểm toán thành bộ hồ sơ kiểm toán của từng cuộc kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước, đáp ứng yêu cầu kịp thời, thích hợp, đầy đủ.

22. Việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán sau ngày lập báo cáo kiểm toán chỉ bao gồm các thủ tục hành chính không liên quan đến việc thực hiện các thủ tục kiểm toán mới hoặc đưa ra đánh giá mới. Tuy nhiên, tài liệu kiểm toán có thể bị thay đổi trong quá trình hoàn thiện hồ sơ kiểm toán nếu thay đổi đó có tính chất hành chính như:

    (i) Xóa hoặc hủy bỏ các tài liệu đã bị thay thế;

    (ii) Sắp xếp thứ tự, đánh dấu tham chiếu giữa các giấy tờ làm việc;

    (iii) Ký xác nhận trên danh sách kiểm tra liên quan tới quá trình hoàn thiện hồ sơ;

    (iv) Lưu trữ các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập, thảo luận và thống nhất với các thành viên trong Đoàn kiểm toán trước ngày lập báo cáo kiểm toán.

23. Sau khi kết thúc việc hoàn thiện hồ sơ kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước không được xóa hay hủy bỏ bất cứ tài liệu kiểm toán nào trước khi hết thời hạn lưu trữ.

24. Khi xét thấy cần sửa đổi tài liệu kiểm toán đã lưu trữ hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán sau khi đã hoàn thiện hồ sơ kiểm toán do bất cứ nguyên nhân nào thì phải được chấp thuận của cấp có thẩm quyền và phải ghi chép, lưu lại trong hồ sơ kiểm toán, cụ thể:

    (i) Lý do của việc sửa đổi hoặc bổ sung tài liệu kiểm toán;

    (ii) Người lập, người soát xét và thời điểm thực hiện.

25. Việc quản lý, khai thác, sử dụng hồ sơ kiểm toán sau khi lưu trữ thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Bảo mật hồ sơ kiểm toán

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

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 2240 TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC LIÊN QUAN ĐẾN GIAN LẬN TRONG CUỘC KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2240 (Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với gian lận trong cuộc kiểm toán tài chính; quy định và hướng dẫn thêm cách áp dụng CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính), áp dụng CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) trong đánh giá, xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận; hỗ trợ kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và thiết kế các thủ tục nhằm phát hiện sai sót đó.

03. Chuẩn mực này được áp dụng khi kiểm toán viên nhà nước thực hiện cuộc kiểm toán tài chính tại các cơ quan, tổ chức có quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và các đối tượng khác theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước. Chuẩn mực này áp dụng cho cuộc kiểm toán đối với bộ báo cáo tài chính đầy đủ. Đối với kiểm toán các báo cáo tài chính riêng lẻ, các yếu tố, các tài khoản, các khoản mục, thuyết minh nhất định của báo cáo tài chính và các thông tin tài chính khác, trên cơ sở xét đoán chuyên môn nghề nghiệp, kiểm toán viên có thể quyết định áp dụng toàn bộ hoặc một phần của Chuẩn mực này.

04. Việc ngăn ngừa, phát hiện gian lận trước hết thuộc về lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước chỉ phải quan tâm đến gian lận dẫn đến sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán. Có hai loại sai sót do cố ý mà kiểm toán viên nhà nước cần quan tâm là sai sót

xuất phát từ việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính gian lận và sai sót do biển thủ công quỹ, tài sản. Mặc dù, kiểm toán viên nhà nước có thể nghi ngờ hoặc trong một số ít trường hợp xác định được có gian lận xảy ra nhưng kiểm toán viên nhà nước không được đưa ra quyết định có tính chất pháp lý về việc có gian lận thực sự hay không.

05. Theo pháp luật và các quy định có liên quan, kiểm toán viên nhà nước có thể cần xem xét rủi ro có gian lận ở phạm vi rộng hơn. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc các trách nhiệm có liên quan trong quá trình lập kế hoạch và tiến hành cuộc kiểm toán một cách phù hợp.

06. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

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

(i) Gian lận: Là hành vi cố ý do một hay nhiều người trong đơn vị được kiểm toán hoặc bên thứ ba thực hiện bằng các hành vi gian dối để thu lợi bất chính hoặc bất hợp pháp;

(ii) Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận: Là các sự kiện hoặc điều kiện phản ánh một động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận hoặc tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Đặc điểm của gian lận

08. Gian lận trong lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính hay biển thủ công quỹ, tài sản đều có liên quan đến động cơ hoặc áp lực phải thực hiện hành vi gian lận, cơ hội thực hiện hành vi gian lận và việc hợp lý hóa hành vi đó.

09. Việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính có gian lận liên quan đến các sai sót cố ý (cố ý bỏ sót, làm sai lệch số liệu hoặc thông tin thuyết minh của báo cáo tài chính) để lừa dối người sử dụng báo cáo tài chính. Hành vi gian lận trong lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính có thể bao gồm:

(i) Thao túng, làm giả (bao gồm cả việc giả mạo), hoặc sửa đổi tài liệu, sổ kế toán hoặc tài liệu liên quan có chứa đựng các nội dung, số liệu được dùng để lập báo cáo tài chính;

(ii) Làm sai lệch hoặc cố ý không trình bày trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh trong kỳ kế toán;

(iii) Cố tình áp dụng sai các nguyên tắc kế toán liên quan đến số liệu, cách phân loại, cách trình bày hay thuyết minh;

(iv) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát mà được xem như đang hoạt động hiệu quả bằng một trong các công việc sau: Lập bút toán khống; điều chỉnh các giả định và thay đổi các xét đoán dùng để ước tính số dư tài khoản một cách bất hợp lý; không ghi nhận hoặc ghi nhận không đúng kỳ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ báo cáo; dàn xếp các nghiệp vụ kinh tế phức tạp nhằm làm sai lệch tình hình hoạt động tài chính của đơn vị; sửa đổi chứng từ, điều khoản hợp đồng liên quan đến các giao dịch lớn và bất thường.

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

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

Hoài nghi nghề nghiệp

11. Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán, phải nhận thức được khả năng có thể tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận.

12. Trong quá trình thực hiện kiểm toán:

(i) Nếu có các dấu hiệu làm cho kiểm toán viên nhà nước tin rằng một tài liệu có thể là không xác thực hoặc đã bị sửa đổi mà không được thông báo thì kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm tra thêm bằng các thủ tục như: Xác nhận trực tiếp với bên thứ ba; sử dụng chuyên gia để đánh giá tính xác thực của tài liệu đó; kiểm tra, xác minh tài liệu đó từ các nguồn thông tin khác;

(ii) Nếu các giải trình của đơn vị được kiểm toán là không nhất quán thì kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm tra về các điểm không nhất quán đó.

Thảo luận trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán

13. CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính) quy định lãnh đạo và các thành viên trong Đoàn kiểm toán phải thảo luận về khả năng báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị dễ xảy ra sai sót trọng yếu và sự phù hợp trong việc áp dụng các quy định lập, trình bày báo cáo tài chính với điều kiện và hoàn cảnh của đơn vị. Lãnh đạo Đoàn kiểm toán có thể chỉ thảo luận với một số thành viên và thông báo cho các thành viên khác trong Đoàn kiểm toán. Cuộc thảo luận này phải đặc biệt tập trung vào các nội dung, cách thức mà báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán dễ xảy ra sai sót trọng yếu do gian lận, kể cả việc gian lận đó xảy ra như thế nào.

14. Nội dung thảo luận trong Tổ kiểm toán hoặc Đoàn kiểm toán có thể bao gồm:

(i) Trao đổi ý kiến giữa các thành viên về các trường hợp mà họ cho rằng báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán có khả năng có sai sót trọng yếu do gian lận; cách thức lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện và che giấu hành vi gian lận trong lập báo cáo tài chính và cách thức mà tài sản, công quỹ của đơn vị có thể bị biển thủ;

(ii) Xem xét các dấu hiệu có sự điều chỉnh kết quả hoạt động và các thủ đoạn mà đơn vị được kiểm toán có thể thực hiện nhằm điều chỉnh kết quả hoạt động, dẫn đến hành vi gian lận trong việc lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính;

(iii) Xem xét các yếu tố bên ngoài và bên trong có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán có thể tạo ra động cơ hoặc áp lực buộc lãnh đạo đơn vị hoặc những đối tượng khác phải thực hiện hành vi gian lận, tạo cơ hội thực hiện hành vi gian lận và cho thấy có văn hóa hoặc môi trường tạo điều kiện cho lãnh đạo đơn vị hoặc các đối tượng khác có thể biện minh cho việc thực hiện hành vi gian lận;

(iv) Xem xét sự giám sát của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán đối với các nhân viên thường tiếp cận với tiền hoặc tài sản dễ bị biển thủ;

(v) Xem xét các thay đổi bất thường hoặc chưa giải thích được trong hành vi của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán hoặc các nhân viên mà Đoàn kiểm toán lưu ý;

(vi) Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc duy trì thái độ đúng đắn trong suốt cuộc kiểm toán đối với khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận;

(vii) Xem xét các tình huống có thể có khả năng có gian lận (ví dụ về các tình huống có thể có khả năng có gian lận được trình bày tại Phụ lục 03 Chuẩn mực này);

(viii) Xem xét cách thức bổ sung yếu tố mà đơn vị được kiểm toán không thể dự đoán trước được vào nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện;

(ix) Xem xét và lựa chọn các thủ tục kiểm toán hiệu quả để xử lý khả năng tồn tại sai sót trọng yếu do gian lận trong các báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán;

(x) Xem xét các đơn, thư tố cáo liên quan đến tham ô, tham nhũng, lãng phí tiền, tài sản công mà Đoàn kiểm toán nhận được (nếu liên quan);

(xi) Xem xét rủi ro lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát.

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

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

Phỏng vấn

16. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn lãnh đạo đơn vị được kiểm toán nhằm thu thập thông tin sau:

(i) Đánh giá của lãnh đạo đơn vị về rủi ro báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thể có sai sót trọng yếu do gian lận (bao gồm nội dung, phạm vi và tần suất của các đánh giá) và các kiểm soát hiện có để ngăn ngừa, phát hiện rủi ro có gian lận;

(ii) Quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị, bao gồm bất kỳ rủi ro có gian lận cụ thể nào mà lãnh đạo đơn vị đã xác định hoặc đã được thông báo hoặc các nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thuyết minh mà trong đó có thể tồn tại rủi ro có gian lận;

(iii) Việc trao đổi của lãnh đạo đơn vị (nếu có) với bộ phận kiểm soát nội bộ về quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị và với nhân viên về quan điểm đối với các hoạt động của đơn vị và hành vi đạo đức;

(iv) Gian lận, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị.

17. Nếu đơn vị được kiểm toán có bộ phận kiểm toán nội bộ thì kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn bộ phận kiểm toán nội bộ để tìm hiểu quan điểm của kiểm toán nội bộ về rủi ro có gian lận, các thủ tục mà kiểm toán viên nội bộ đã thực hiện nhằm phát hiện gian lận; các biện pháp xử lý của lãnh đạo đơn vị đối

với các phát hiện gian lận của kiểm toán nội bộ; thu thập thông tin về gian lận, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị.

18. Kiểm toán viên nhà nước phải phỏng vấn bộ phận thanh tra, kiểm tra, kiểm soát nội bộ để tìm hiểu về cách thức mà họ thực hiện chức năng kiểm tra, giám sát; việc xác định và xử lý rủi ro có gian lận của lãnh đạo đơn vị; thông tin về gian lận, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc có gian lận ảnh hưởng đến đơn vị mà họ biết.

19. Việc phỏng vấn của kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện riêng rẽ đối với từng đối tượng nhằm bảo đảm tính khách quan của các câu trả lời phỏng vấn.

Thực hiện thủ tục phân tích

20. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thủ tục phân tích để đánh giá các vấn đề bất thường hoặc ngoài dự kiến (đã được xác định trong quá trình thực hiện các thủ tục phân tích) có dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

21. Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét các thông tin khác (thông tin từ các cuộc kiểm toán trước, thảo luận trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán,...) có dấu hiệu về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận khi thực hiện thủ tục phân tích.

22. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá các thông tin thu thập được từ các thủ tục đánh giá rủi ro khác và các hoạt động liên quan để xác định sự tồn tại của một hoặc nhiều yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận. Mặc dù, các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận có thể không cho thấy có gian lận nhưng các yếu tố này thường xuất hiện khi các hành vi gian lận đã xảy ra và do đó, có thể là dấu hiệu của rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

23. Các yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận khó có thể phân loại theo mức độ quan trọng, nó phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau (quy mô, độ phức tạp, mô hình tổ chức quản lý của đơn vị được kiểm toán, từng bộ phận trong đơn vị,…). Do đó, kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện xét đoán chuyên môn khi xác định yếu tố dẫn đến rủi ro có gian lận và yếu tố đó có được xem xét khi đánh giá rủi ro báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận.

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

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

24. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ báo cáo tài chính và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh theo quy định tại CMKTNN 2315 (Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán tài chính).

25. Kiểm toán viên nhà nước phải dựa trên giả định rằng có rủi ro do gian lận trong một cơ sở dẫn liệu cụ thể tùy hoàn cảnh của cuộc kiểm toán để đánh giá xem cơ sở dẫn liệu, nghiệp vụ kinh tế nào liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó mà có thể dẫn đến các rủi ro (ví dụ được trình bày tại Phụ lục 04 Chuẩn mực này). Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra đánh giá rằng giả định có rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận liên quan đến cơ sở dẫn liệu là phù hợp hay không phù hợp với hoàn cảnh thực tế của cuộc kiểm toán và phải lưu trong hồ sơ kiểm toán những tài liệu có liên quan.

26. Kiểm toán viên nhà nước phải coi các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá là rủi ro đáng kể và do đó, phải tìm hiểu các kiểm soát có liên quan của đơn vị kể cả các hoạt động kiểm soát liên quan đến các rủi ro đó. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu về các kiểm soát mà đơn vị được kiểm toán đã thiết kế, thực hiện, duy trì để ngăn chặn, phát hiện gian lận.

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

Biện pháp xử lý tổng thể

27. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính) đồng thời duy trì, nâng cao thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt cuộc kiểm toán.

28. Biện pháp xử lý tổng thể đối với các sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính bao gồm:

    (i) Bố trí kiểm toán viên nhà nước có kiến thức, kỹ năng, năng lực phù hợp hoặc sử dụng chuyên gia;

    (ii) Giám sát việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán;

    (iii) Đánh giá việc lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán của đơn vị được kiểm toán (đặc biệt là các chính sách có liên quan đến các ước tính, các xét đoán chủ quan và các giao dịch phức tạp) có dấu hiệu gian lận không;

    (iv) Thực hiện thay đổi hoặc bổ sung một số yếu tố không thể dự đoán trước được khi lựa chọn nội dung, lịch trình, phạm vi của thủ tục kiểm toán. Các cách thay đổi, bổ sung bao gồm:

- Thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với các số dư tài khoản và các cơ sở dẫn liệu được lựa chọn mà nếu xét trên mức độ trọng yếu hoặc rủi ro thì có thể kiểm toán viên nhà nước sẽ không kiểm tra các số dư tài khoản và cơ sở dẫn liệu này;
- Điều chỉnh thời gian thực hiện các thủ tục kiểm toán khác so với dự kiến (kế hoạch);
- Sử dụng các phương pháp chọn mẫu khác nhau;
- Thực hiện các thủ tục kiểm toán tại các địa điểm khác nhau hoặc tại các địa điểm không được thông báo trước.

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

29. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo có nội dung, lịch trình và phạm vi tương ứng với kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu theo quy định tại CMKTNN 2330 (Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro đã đánh giá trong kiểm toán tài chính).

30. Đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên nhà nước có thể phải thay đổi nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán như:

    (i) Kiểm toán viên nhà nước có thể cần thay đổi nội dung thủ tục kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng phù hợp và đáng tin cậy hơn hoặc để thu thập thêm các thông tin chứng thực bổ sung. Việc này có thể ảnh hưởng đến loại thủ tục kiểm toán và sự kết hợp giữa các loại thủ tục này;

    (ii) Điều chỉnh lịch trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản cho phù hợp;

    (iii) Điều chỉnh phạm vi của các thủ tục được áp dụng tùy thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận như tăng cỡ mẫu, thực hiện các thủ tục phân tích chi tiết, sử dụng sự hỗ trợ của các phần mềm máy tính...

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

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

31. Rủi ro có sai sót trọng yếu do lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát mà kiểm toán viên nhà nước nhận thấy các hoạt động kiểm soát đang hoạt động tốt có thể xảy ra ở mọi đơn vị, đây là rủi ro đáng kể.

32. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán để kiểm tra tính thích hợp của các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh trong khi lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính như:

(i) Phỏng vấn các cá nhân tham gia vào quá trình lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính về các hoạt động không thích hợp hoặc bất thường có liên quan;

(ii) Lựa chọn kiểm tra các bút toán ghi sổ và điều chỉnh được thực hiện vào cuối kỳ kế toán;

(iii) Cân nhắc sự cần thiết phải kiểm tra các bút toán ghi sổ và điều chỉnh trong suốt kỳ kế toán.

33. Khi lựa chọn các bút toán ghi sổ và điều chỉnh để kiểm tra, kiểm toán viên nhà nước phải quan tâm đến các vấn đề sau:

(i) Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận;

(ii) Các kiểm soát được thực hiện đối với các bút toán ghi sổ và điều chỉnh;

(iii) Quy trình lập báo cáo tài chính, trình bày thông tin tài chính của đơn vị và nội dung các bằng chứng có thể thu thập được;

(iv) Đặc điểm của bút toán ghi sổ và điều chỉnh gian lận;

(v) Nội dung, tính phức tạp của các tài khoản;

(vi) Các bút toán ghi sổ hoặc điều chỉnh được xử lý khác với cách giải quyết thông thường.

34. Kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng xét đoán chuyên môn khi xác định nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm tra các bút toán ghi sổ và các điều chỉnh.

35. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán để soát xét các ước tính kế toán nhằm xác định sự thiên lệch đồng thời đánh giá các tình huống phát sinh sự thiên lệch (nếu có) có biểu hiện rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Trong khi soát xét, kiểm toán viên nhà nước phải:

(i) Đánh giá các xét đoán, quyết định của đơn vị được kiểm toán trong việc thực hiện các ước tính kế toán (kể cả khi từng xét đoán, quyết định là hợp lý) có dấu hiệu về sự thiên lệch có thể dẫn tới rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Nếu có, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá lại toàn bộ các ước tính kế toán đó;

(ii) Thực hiện soát xét hồi tố đối với các đánh giá và giả định của đơn vị được kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán quan trọng được phản ánh trong báo cáo tài chính năm trước.

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

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

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

37. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập giải trình bằng văn bản của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) về việc:

(i) Thừa nhận trách nhiệm thiết kế, thực hiện, duy trì kiểm soát nội bộ nhằm ngăn ngừa và phát hiện gian lận;

(ii) Đã cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước đánh giá (sự nhận biết) của họ về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận trong báo cáo tài chính, thông tin tài chính;

(iii) Đã cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước các thông tin mà họ biết về gian lận, nghi ngờ có gian lận, các cáo buộc gian lận có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính được kiểm toán.

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

Đánh giá bằng chứng kiểm toán

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

Xem xét các sai sót đã được xác định

39. Trường hợp phát hiện ra sai sót, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá sai sót đó có phải là biểu hiện của gian lận không. Nếu có biểu hiện của gian lận thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tác động của sai sót đến các khía cạnh khác có liên quan đến cuộc kiểm toán (đặc biệt là độ tin cậy của các giải trình của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán) và phải nhận thức được rằng gian lận thường không phát sinh riêng lẻ.

40. Trường hợp phát hiện ra sai sót, bất kể có trọng yếu hay không mà kiểm toán viên nhà nước có lý do để tin rằng sai sót đó xuất phát từ gian lận hoặc có thể xuất phát từ gian lận và có sự tham gia của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán

thì kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót đó tới nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán để xử lý rủi ro đã xác định. Khi xem xét lại độ tin cậy của các bằng chứng đã thu thập được trước đó, kiểm toán viên nhà nước cũng phải cân nhắc xem các tình huống hoặc điều kiện có biểu hiện hành vi thông đồng liên quan đến các nhân viên, lãnh đạo đơn vị hoặc các bên thứ ba hay không.

41. Khi kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng báo cáo tài chính, thông tin tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu, hoặc không thể đưa ra đánh giá được rằng báo cáo tài chính, thông tin tài chính có chứa đựng sai sót trọng yếu do gian lận hay không thì kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của sai sót trọng yếu do gian lận và ảnh hưởng của sai sót tới việc hình thành ý kiến kiểm toán theo quy định tại CMKTNN 2450 (Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán tài chính), CMKTNN 2700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán trong kiểm toán tài chính).

Trao đổi thông tin

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

Trao đổi với đơn vị được kiểm toán

43. Khi đã thu thập được bằng chứng kiểm toán về sự tồn tại hoặc có thể tồn tại gian lận, kiểm toán viên nhà nước kịp thời trao đổi thông tin với cấp quản lý thích hợp của đơn vị được kiểm toán.

44. Kiểm toán viên nhà nước cần trao đổi thông tin với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán về các vấn đề có liên quan đến hành vi gian lận mà kiểm toán viên nhà nước đánh giá là có liên quan đến trách nhiệm của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Các vấn đề liên quan có thể bao gồm:

(i) Lo ngại của kiểm toán viên nhà nước về nội dung, phạm vi, tần suất lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thực hiện đối với các kiểm soát nhằm ngăn chặn, phát hiện gian lận và rủi ro dẫn đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính có sai sót;

(ii) Đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán;

(iii) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán không khắc phục được những khiếm khuyết nghiêm trọng đã phát hiện trong kiểm soát nội bộ hoặc không có xử lý thích hợp đối với những gian lận đã phát hiện;

(iv) Việc lựa chọn, áp dụng chính sách kế toán nhằm mục đích điều chỉnh kết quả hoạt động của đơn vị;

(v) Các lo ngại của kiểm toán viên nhà nước về tính thích hợp, đầy đủ của việc phê duyệt các nghiệp vụ kinh tế bất thường.

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

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

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(i) Thông tin thu thập được về đơn vị được kiểm toán, việc xác định và kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, gồm: Các quyết định quan trọng trong quá trình thảo luận của Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán về khả năng báo cáo tài chính, thông tin tài chính có sai sót trọng yếu do gian lận; các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được xác định và đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính và cấp độ cơ sở dẫn liệu; các kiểm soát được xác định trong thành phần hoạt động kiểm soát để xử lý các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá;

(ii) Biện pháp xử lý của kiểm toán viên nhà nước đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã được đánh giá, gồm: Biện pháp xử lý tổng thể đối với rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã đánh giá ở cấp độ báo cáo tài chính; nội dung, lịch trình, phạm vi các thủ tục kiểm toán và mối liên hệ giữa các thủ tục đó với các rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá do gian lận ở cấp độ cơ sở dẫn liệu; kết quả các thủ tục kiểm toán, kể cả các thủ tục được thiết lập nhằm xử lý rủi ro lãnh đạo đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát;

(iii) Việc trao đổi thông tin của kiểm toán viên nhà nước với cấp có thẩm quyền và các bên có liên quan.

Phụ lục 01
VÍ DỤ VỀ CÁC YẾU TỐ DẪN ĐẾN RỦI RO CÓ GIAN LẬN

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

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

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

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

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

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

1.2. Các yếu tố liên quan đến cơ hội

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2. Các yếu tố liên quan đến cơ hội

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

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

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

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

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

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

Phụ lục 02

VÍ DỤ VỀ NHỮNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN ĐỐI VỚI RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU DO GIAN LẬN ĐÃ ĐƯỢC ĐÁNH GIÁ

STT	Rủi ro đã được đánh giá	Ví dụ về thủ tục kiểm toán
1	**Cấp độ cơ sở dẫn liệu**	
	Tùy thuộc vào yếu tố, điều kiện dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận đã đánh giá; tùy thuộc vào nhóm giao dịch, số dư tài khoản, thuyết minh và các cơ sở dẫn liệu có thể bị ảnh hưởng mà kiểm toán viên nhà nước lựa chọn thủ tục kiểm toán thích hợp	Kiểm tra hiện trường, kiểm kê quỹ tiền mặt, kiểm kê hàng tồn kho
		Điều chỉnh phương pháp kiểm toán
		Rà soát chi tiết đối với những bút toán điều chỉnh cuối kỳ hoặc có thể bất thường về bản chất, giá trị
		Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản bằng cách sử dụng các số liệu được phân loại (so sánh doanh thu - giá vốn của 1 loại sản phẩm, so sánh dự toán - quyết toán của cùng nguồn kinh phí của các đơn vị theo định mức chung,…)
		Thực hiện các thủ tục phân tích các khoản mục được lựa chọn trên bảng cân đối kế toán của báo cáo tài chính năm trước năm được kiểm toán để đánh giá, so sánh các vấn đề có liên quan đến rủi ro đã được đánh giá
		Thực hiện thủ tục kiểm toán đối với các tài khoản, đối chiếu do đơn vị cung cấp
		Thực hiện các thủ tục kiểm toán với sự hỗ trợ của phần mềm máy tính
		Phỏng vấn các nhân viên tham gia vào những lĩnh vực đã xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận
		Tìm kiếm bằng chứng kiểm toán bổ sung từ các nguồn bên ngoài đơn vị được kiểm toán
2	**Gian lận trong việc lập, trình bày báo cáo tài chính**	
	Ghi nhận số thu	Thực hiện thủ tục phân tích cơ bản bằng cách sử dụng số liệu được phân loại

STT	Rủi ro đã được đánh giá	Ví dụ về thủ tục kiểm toán
		Xác nhận với bên thứ ba của đơn vị về các điều khoản hợp đồng
		Phỏng vấn nhân viên các bộ phận liên quan
	Các ước tính kế toán của đơn vị	Sử dụng chuyên gia thực hiện một số ước tính độc lập tương tự để so sánh
		Phỏng vấn các nhân viên không thực hiện nhiệm vụ ước tính.
3	**Sai sót do biển thủ tài sản**	
	Thông thường các biện pháp xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu do biển thủ tài sản đã được đánh giá sẽ tập trung vào các nhóm giao dịch, số dư tài khoản nhất định. Tùy tình huống, kiểm toán viên nhà nước sẽ lựa chọn biện pháp xử lý thích hợp.	Kiểm kê tiền mặt, tài sản
		Xác nhận với bên thứ ba về các điều khoản hợp đồng, công nợ
		Kiểm tra các căn cứ lập chứng từ ghi giảm tiền, tài sản
		Rà soát hồ sơ nhân sự để tìm những hồ sơ có rất ít hoặc không có bằng chứng về hoạt động
		Rà soát tính hợp lý của những khoản chi tiêu lớn, bất thường
		Rà soát mức độ và tính thích hợp của các khoản chi tiêu liên quan đến lãnh đạo đơn vị được kiểm toán

Phụ lục 03
VÍ DỤ VỀ NHỮNG TÌNH HUỐNG CHO THẤY KHẢ NĂNG CÓ GIAN LẬN

STT	Tình huống
1	**Sự khác biệt giữa thực tế với sổ kế toán**
	Các nghiệp vụ không được ghi nhận đầy đủ và kịp thời, hoặc bị ghi nhận sai về giá trị, sai kỳ kế toán, phân loại sai hoặc không phù hợp với chính sách của đơn vị
	Số dư tài khoản hoặc giao dịch không có chứng từ chứng minh hoặc không được phê duyệt
	Các bút toán điều chỉnh vào thời điểm cuối kỳ kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả tài chính
	Bằng chứng cho thấy có nhân viên không có trách nhiệm đã truy cập vào hệ thống kế toán hoặc hồ sơ lưu của đơn vị
	Tiết lộ hoặc phàn nàn với kiểm toán viên nhà nước về những cáo buộc gian lận
2	**Bằng chứng mâu thuẫn với nhau hoặc thiếu bằng chứng**
	Chứng từ, tài liệu kế toán bị mất
	Tài liệu có khả năng bị xuyên tạc
	Đơn vị được kiểm toán chỉ cung cấp tài liệu dưới dạng bản sao hoặc dưới dạng điện tử (bản mềm) thay vì cung cấp bản gốc
	Không có giải trình hoặc giải trình không rõ ràng về các khoản chênh lệch lớn bị phát hiện khi đối chiếu
	Có những thay đổi bất thường trong bảng cân đối kế toán, thay đổi xu hướng hay các thay đổi quan trọng trong báo cáo tài chính
	Có những câu trả lời không nhất quán, không rõ ràng, hoặc không hợp lý của lãnh đạo hoặc nhân viên đơn vị được kiểm toán trước các câu hỏi phỏng vấn hay thủ tục phân tích của kiểm toán viên nhà nước Chênh lệch bất thường giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba
	Hàng tồn kho hoặc tài sản bị mất với số lượng lớn
	Không có hoặc mất các bằng chứng điện tử, không phù hợp với thông lệ hoặc chính sách lưu trữ sổ sách của đơn vị

STT	Tình huống
3	**Mối quan hệ bất thường hoặc có vấn đề giữa kiểm toán viên nhà nước và đơn vị được kiểm toán**
	Đơn vị từ chối hoặc hạn chế kiểm toán viên nhà nước tiếp cận với hồ sơ, tài liệu, sổ kế toán, cơ sở vật chất, một số nhân viên, nhà cung cấp hoặc một số cá nhân khác có khả năng giúp kiểm toán viên nhà nước thu thập bằng chứng kiểm toán
	Đơn vị phàn nàn về việc thực hiện kiểm toán hoặc có hành vi đe dọa kiểm toán viên nhà nước, nhất là khi liên quan đến những kiến nghị của kiểm toán viên nhà nước về bằng chứng kiểm toán
	Những sự trì hoãn bất thường của đơn vị trong việc cung cấp thông tin theo yêu cầu của kiểm toán viên nhà nước
	Không tạo điều kiện cho kiểm toán viên nhà nước tiếp cận các tài liệu điện tử quan trọng để kiểm tra bằng các kỹ thuật kiểm toán với sự trợ giúp của máy tính
	Từ chối cho kiểm toán viên nhà nước tiếp cận các nhân viên công nghệ thông tin hoặc thiết bị công nghệ thông tin chủ chốt, bao gồm nhân viên an ninh, vận hành và phát triển hệ thống
	Không kịp thời bổ sung hoặc sửa đổi thuyết minh báo cáo tài chính để các thuyết minh trở nên đầy đủ và dễ hiểu hơn
	Không khắc phục kịp thời các khiếm khuyết trong kiểm soát nội bộ đã được xác định
4	**Các tình huống khác**
	Những chính sách kế toán khác biệt so với thông lệ ngành
	Thay đổi thường xuyên các ước tính kế toán mà không có nguyên nhân thích hợp
	Đơn vị được kiểm toán nhượng bộ trước những vi phạm đạo đức nghề nghiệp xảy ra tại đơn vị

Phụ lục 04
VÍ DỤ VỀ GIẢ ĐỊNH CÓ RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU DO GIAN LẬN TRONG VIỆC GHI NHẬN DOANH THU
(Bổ sung hướng dẫn cho Đoạn 25)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 2250 ĐÁNH GIÁ TÍNH TUÂN THỦ PHÁP LUẬT VÀ CÁC QUY ĐỊNH TRONG KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH

(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN ngày 15 tháng 11 năm 2024 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 CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN số 200 (Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính) và ISSAI 2250 (Xem xét về pháp luật và các quy định trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong quá trình kiểm toán tài chính khi đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán nhằm giúp kiểm toán viên nhà nước:

    (i) Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính;

    (ii) Thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính;

    (iii) Có biện pháp xử lý phù hợp đối với các hành vi không tuân thủ pháp luật hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định được phát hiện trong quá trình kiểm toán.

03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ảnh hưởng của pháp luật và các quy định

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

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

05. Chuẩn mực này phân biệt trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước liên quan đến việc xem xét tính tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với hai nhóm khác nhau của pháp luật và các quy định, bao gồm:

    (i) Nhóm các điều khoản của pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính như: Luật và các quy định liên quan đến các vấn đề về hình thức và nội dung của báo cáo tài chính; các vấn đề báo cáo tài chính mang tính đặc thù của lĩnh vực hoạt động; quy định về chế độ kế toán; quy định về tài chính doanh nghiệp (xem hướng dẫn tại Đoạn 13 Chuẩn mực này);

    (ii) Nhóm pháp luật và các quy định khác không có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính nhưng việc tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể là yêu cầu nền tảng đối với hoạt động của đơn vị được kiểm toán, đối với khả năng tiếp tục hoạt động kinh doanh hoặc để tránh các khoản phạt nặng như: Việc tuân thủ các điều khoản trong giấy phép hoạt động, tuân thủ các yêu cầu về năng lực tài chính hoặc tuân thủ yêu cầu về môi trường; hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định này có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Trách nhiệm tuân thủ pháp luật và các quy định

Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

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

Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước

07. Chuẩn mực này đòi hỏi kiểm toán viên nhà nước phát hiện các sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định. Tuy nhiên, kiểm toán viên nhà nước không thể kỳ vọng phát hiện hết các hành vi không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với tất cả các luật và quy định có liên quan.

08. Kiểm toán viên nhà nước phải đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc báo cáo tài chính, thông tin tài chính, xét trên phương diện tổng thể liệu có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không. Nên khi tiến hành cuộc kiểm toán tài chính, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét pháp luật và các quy định được áp dụng. Tuy nhiên, do hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, sẽ có rủi ro không thể tránh được là một số sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính, thông tin tài chính có thể không được phát hiện, kể cả khi cuộc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện một cách phù hợp theo các chuẩn mực kiểm toán nhà nước.

09. Kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các ảnh hưởng của những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu sẽ lớn hơn do một số nguyên nhân như sau:

    (i) Có nhiều luật và các quy định chủ yếu liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán nhưng không ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và không được lưu trữ trong hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến báo cáo tài chính;

    (ii) Hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán có thể liên quan đến các hành động nhằm che giấu hành vi đó như: Sự cấu kết, giả mạo, cố tình bỏ sót giao dịch, đơn vị được kiểm toán khống chế kiểm soát hoặc cố ý giải trình sai với kiểm toán viên nhà nước...;

    (iii) Một hành động có được coi là hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định hay không hoàn toàn phụ thuộc vào phán quyết của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

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

10. Trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước đối với hai nhóm của pháp luật và các quy định:

    (i) Đối với nhóm pháp luật và các quy định tại Đoạn 05 (i) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

    (ii) Đối với nhóm pháp luật và các quy định tại Đoạn 05 (ii) Chuẩn mực này, trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước được giới hạn trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán cụ thể để phát hiện các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

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

11. Trong quá trình tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động của đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập những thông tin chung và hiểu biết về:

    (i) Khuôn khổ pháp luật và các quy định áp dụng cho đơn vị được kiểm toán cũng như ngành nghề và lĩnh vực mà đơn vị hoạt động;

    (ii) Sự tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị. Để hiểu sự tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị, kiểm toán viên nhà nước cần:

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

12. Đối với nhóm pháp luật và các quy định tại Đoạn 05 (i) Chuẩn mực này, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định bao gồm:

    (i) Một số luật và các quy định có tính ổn định, áp dụng rộng rãi được đơn vị được kiểm toán và các đơn vị khác trong cùng lĩnh vực hoạt động biết đến và có liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán;

    (ii) Một số điều khoản trong pháp luật và các quy định trên có thể liên quan trực tiếp đến các cơ sở dẫn liệu nhất định trong báo cáo tài chính như tính đầy đủ của thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, trong khi các điều khoản khác có thể liên quan trực tiếp đến tổng thể báo cáo tài chính như các báo cáo cần thiết để tạo thành một bộ báo cáo tài chính đầy đủ.

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

13. Ngoài việc kiểm tra đối chiếu tình hình chấp hành, thực hiện với các quy định pháp luật có liên quan, kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện những thủ tục kiểm toán sau để xác định các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính như:

    (i) Phỏng vấn đơn vị được kiểm toán (trong phạm vi phù hợp) để xem đơn vị có tuân thủ pháp luật và các quy định đó hay không;

    (ii) Kiểm tra các văn bản, tài liệu trao đổi giữa đơn vị được kiểm toán với các cơ quan cấp phép hoặc cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị cấp trên (nếu có).

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

14. Các thủ tục kiểm toán khác được thực hiện để hình thành ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính có thể giúp cho kiểm toán viên nhà nước nhận thấy hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm:

    (i) Xem xét các biên bản họp;

(ii) Trao đổi với đơn vị được kiểm toán và chuyên gia tư vấn pháp luật liên quan tới việc kiện tụng tranh chấp, khiếu nại, bồi thường và các đánh giá;

(iii) Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết các nhóm giao dịch, số dư tài khoản hoặc thông tin thuyết minh.

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

15. Kiểm toán viên nhà nước phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán giải trình bằng văn bản về việc đơn vị đã thông báo cho kiểm toán viên nhà nước về toàn bộ hành vi không tuân thủ, hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật mà đơn vị đã biết và cần xem xét ảnh hưởng trong quá trình lập báo cáo tài chính theo quy định tại CMKTNN 2580 (Giải trình bằng văn bản trong kiểm toán tài chính).

16. Trong trường hợp không phát hiện hoặc không nghi ngờ về hành vi không tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước không cần thực hiện những thủ tục kiểm toán liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán, ngoài những thủ tục quy định từ Đoạn 11 đến Đoạn 15 Chuẩn mực này.

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

17. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận biết được thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ hoặc nghi ngờ không tuân thủ pháp luật và các quy định. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước phải thu thập:

(i) Hiểu biết về bản chất của hành vi và hoàn cảnh xuất hiện của hành vi đó;

(ii) Những thông tin bổ sung để đánh giá ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính (xem hướng dẫn tại Đoạn 18 Chuẩn mực này).

18. Nếu kiểm toán viên nhà nước nhận thấy sự tồn tại hay có thông tin về các vấn đề sau thì đó có thể là dấu hiệu của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, cụ thể:

(i) Đã có sự điều tra của các cơ quan có thẩm quyền hoặc có các khoản thanh toán tiền phạt, bồi thường;

(ii) Có những khoản thanh toán cho những dịch vụ không rõ ràng hoặc các khoản cho vay đối với các bên tư vấn, các bên liên quan, nhân viên của đơn vị hoặc nhân viên của cơ quan quản lý nhà nước;

(iii) Một số khoản chi quá cao so với mức thông thường của đơn vị hoặc so với các đơn vị khác cùng lĩnh vực hoặc so với giá trị thực tế của dịch vụ nhận được;

(iv) Giá mua quá cao hoặc quá thấp so với giá thị trường;

(v) Các khoản thanh toán bất thường hoặc không đúng quy định bằng tiền mặt hoặc không dùng tiền mặt;

(vi) Các giao dịch bất thường với những đơn vị đăng ký kinh doanh tại những nước có nhiều ưu đãi về thuế;

(vii) Thanh toán hàng hóa và dịch vụ cho một nước khác với xuất xứ của hàng hóa, dịch vụ đó;

(viii) Các khoản thanh toán không có chứng từ hợp lệ;

(ix) Hệ thống thông tin không có khả năng theo dõi và lưu lại các hoạt động truy cập, thay đổi trong hệ thống hoặc không cung cấp được các bằng chứng đầy đủ, dù là do thiết kế hay do sai sót;

(x) Những nghiệp vụ không được phê duyệt hoặc những nghiệp vụ ghi chép sai;

(xi) Nhận xét tiêu cực của báo chí và dư luận không tốt của xã hội;

(xii) Có thông tin tố cáo các vấn đề có liên quan đến tài chính trong nội bộ của đơn vị hoặc từ bên ngoài đơn vị được kiểm toán.

19. Các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên nhà nước về ảnh hưởng có thể có đối với báo cáo tài chính bao gồm:

(i) Hậu quả có thể có về tài chính của hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trên báo cáo tài chính như tiền phạt, thiệt hại, nguy cơ bị tịch thu hoặc kê biên tài sản, buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động và kiện tụng, tranh chấp;

(ii) Sự cần thiết phải trình bày hậu quả về tài chính có thể có trong phần thuyết minh báo cáo tài chính;

(iii) Các hậu quả có thể có về tài chính nghiêm trọng tới mức tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính bị nghi ngờ hoặc có thể làm sai lệch báo cáo tài chính.

20. Nếu kiểm toán viên nhà nước nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, khi đó kiểm toán viên nhà nước:

(i) Có thể thảo luận những vấn đề nghi ngờ với đơn vị được kiểm toán để đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm thông tin, bằng chứng kiểm toán;

(ii) Trong trường hợp đơn vị được kiểm toán không cung cấp được thông tin chứng minh rằng trên thực tế đơn vị đã tuân thủ pháp luật và các quy định và theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, ảnh hưởng của việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật đối với báo cáo tài chính là trọng yếu, khả năng tồn tại hành vi vi phạm pháp luật và các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kiểm toán viên nhà nước cần tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật về khả năng tồn tại hành vi vi phạm luật và các quy định, các hậu quả pháp lý có thể có, kể cả khả năng xảy ra gian lận hoặc kiểm toán viên nhà nước tiếp tục tiến hành các thủ tục kiểm toán cần thiết;

(iii) Trường hợp không thể thu thập được đầy đủ thông tin về việc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của việc không có đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với ý kiến kiểm toán.

21. Khi xác định có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định đến những khía cạnh khác của cuộc kiểm toán, bao gồm việc đánh giá rủi ro kiểm toán và độ tin cậy của các giải trình bằng văn bản và trình bày trong báo cáo kiểm toán.

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

(i) Mối quan hệ giữa việc thực hiện và che giấu (nếu có) các hành vi vi phạm;

(ii) Mối quan hệ giữa các hoạt động kiểm soát cụ thể;

(iii) Mức độ liên quan của các cấp quản lý hoặc nhân viên của đơn vị được kiểm toán hoặc dưới sự chỉ đạo của đơn vị được kiểm toán, đặc biệt khi có dấu hiệu cho thấy có sự tham gia của người có thẩm quyền cao nhất trong đơn vị.

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

22. Khi phát hiện hoặc nghi ngờ hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, kiểm toán viên nhà nước phải thận trọng thảo luận trong Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán để củng cố căn cứ, cơ sở, bằng chứng kiểm toán cho những phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định.

23. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm báo cáo kịp thời với các cấp quản lý và người có thẩm quyền quản lý cuộc kiểm toán của Kiểm toán nhà nước và thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước và pháp luật liên quan.

24. Khi xác định hành vi có dấu hiệu vi phạm pháp luật nghiêm trọng, Kiểm toán nhà nước có trách nhiệm chuyển hồ sơ, báo cáo những hành vi này với các cơ quan pháp luật theo quy định.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

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

(i) Tài liệu, bằng chứng kiểm toán liên quan đến những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định;

(ii) Biên bản thảo luận với đơn vị được kiểm toán hoặc các đối tượng bên ngoài đơn vị;

(iii) Tài liệu làm việc với chuyên gia tư vấn pháp luật (nếu có).

(Xem tiếp Công báo số 1317 + 1318)

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