# KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

**KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

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

Số: 06/2010/QĐ-KTNN

*Hà Nội, ngày 09 tháng 11 năm 2010*

## QUYẾT ĐỊNH
## Ban hành Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

## TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước;

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

Căn cứ Nghị quyết số 917/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về việc Quy định quy trình xây dựng và ban hành Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước;

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

## QUYẾT ĐỊNH:

**Điều 1.** Ban hành kèm theo Quyết định này Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước.

**Điều 2.** Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 45 ngày, kể từ ngày ký và thay thế Quyết định số 06/1999/QĐ-KTNN ngày 24/12/1999 của Tổng Kiểm toán Nhà nước về việc ban hành Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước.

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

**TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**Vương Đình Huệ**

# HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

*(Ban hành kèm theo Quyết định số 06/2010/QĐ-KTNN ngày 09 tháng 11 năm 2010 của Tổng Kiểm toán Nhà nước)*

## Chương I
## NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG

### 1. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

1.1. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước gồm tổng thể những quy định về nguyên tắc hoạt động, điều kiện và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp, năng lực đối với Kiểm toán viên nhà nước; quy định về nghiệp vụ kiểm toán và xử lý các mối quan hệ phát sinh trong hoạt động kiểm toán mà Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ khi tiến hành hoạt động kiểm toán; là cơ sở để kiểm tra, đánh giá chất lượng kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước.

1.2. Cấu trúc Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước gồm ba nhóm chuẩn mực: Nhóm chuẩn mực chung (06 chuẩn mực); Nhóm chuẩn mực thực hành (13 chuẩn mực); Nhóm chuẩn mực báo cáo (02 chuẩn mực). Mỗi chuẩn mực kiểm toán gồm ba bộ phận: Mục đích, Phạm vi áp dụng và Nội dung chuẩn mực.

### 2. Nguyên tắc xây dựng và ban hành Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

2.1. Tuân thủ pháp luật và phù hợp với môi trường hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam; phù hợp với trình độ quản lý kinh tế và kiểm toán của Việt Nam.

2.2. Phù hợp với hướng dẫn của INTOSAI về Hệ thống chuẩn mực kiểm toán và phù hợp với các thông lệ quốc tế về Kiểm toán nhà nước.

2.3. Đảm bảo đơn giản, rõ ràng, dễ hiểu, dễ áp dụng và kế thừa hợp lý Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước đã được ban hành và áp dụng trong giai đoạn 1999 - 2009.

2.4. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước không ngừng được hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu của hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, phù hợp với quá trình phát triển và hoàn thiện nhà nước Pháp quyền XHCN và nền Kinh tế thị trường ở Việt Nam; quá trình phát triển tài chính nhà nước ở Việt Nam.

2.5. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước chỉ quy định những nguyên tắc và yêu cầu cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; các chuẩn mực kiểm toán cần được hướng dẫn vận dụng trong các lĩnh vực, chuyên ngành và

nội dung kiểm toán để đảm bảo sự thống nhất, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và thực hiện kiểm toán.

**3. Đối tượng áp dụng Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước**

3.1. Các đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước, các Đoàn kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và các Kiểm toán viên nhà nước phải áp dụng Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước trong hoạt động quản lý, thực hiện kiểm toán và trong các hoạt động có liên quan của Kiểm toán Nhà nước.

3.2. Các đơn vị được kiểm toán và các cá nhân, tổ chức có liên quan cần hiểu biết Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước để thực hiện các quyền và nghĩa vụ trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước tại đơn vị.

**4. Phạm vi áp dụng Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước**

Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước áp dụng đối với mọi hoạt động quản lý và thực hiện kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; áp dụng trong công tác tổ chức cán bộ, đào tạo, bồi dưỡng Kiểm toán viên nhà nước. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước này áp dụng đối với hình thức kiểm toán sau (hậu kiểm), có thể vận dụng đối với hình thức kiểm toán trước (tiền kiểm) và các hình thức kiểm toán khác của Kiểm toán Nhà nước.

## Chương II

## NỘI DUNG HỆ THỐNG CHUẨN MỰC

### NHÓM CHUẨN MỰC CHUNG

Nhóm chuẩn mực chung gồm các quy định về nguyên tắc và những yêu cầu cơ bản trong hoạt động kiểm toán; điều kiện và yêu cầu về phẩm chất, năng lực đối với Kiểm toán viên nhà nước trong quá trình thực hiện các hoạt động kiểm toán nhằm hoàn thành chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước.

Nhóm chuẩn mực chung gồm 06 chuẩn mực.

### 1. CHUẨN MỰC 01:

### ĐỘC LẬP, KHÁCH QUAN VÀ CHÍNH TRỰC

**01.1. Mục đích**

Chuẩn mực này quy định về việc duy trì tính độc lập, khách quan và sự chính trực của Kiểm toán viên nhà nước nhằm đảm bảo các kết luận và kiến nghị kiểm toán xác thực và hợp lý.

**01.2. Phạm vi áp dụng**

Chuẩn mực này áp dụng trong mọi công việc kiểm toán và các công việc có liên quan đến hoạt động kiểm toán của Kiểm toán viên nhà nước.

**01.3. Nội dung**

***01.3.1. Độc lập, khách quan***

01.3.1.1. Trong hoạt động kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải thật sự độc lập, khách quan, không bị chi phối hoặc bị tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần làm ảnh hưởng đến sự độc lập trong thực hiện và đưa ra kết luận, kiến nghị kiểm toán.

01.3.1.2. Các yêu cầu về tính độc lập, khách quan của Kiểm toán viên nhà nước:

a) Khi tiến hành kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước chỉ tuân theo pháp luật và các chuẩn mực, quy trình, phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán và các quy định của Kiểm toán Nhà nước trong hoạt động kiểm toán;

b) Kiểm toán viên nhà nước không được nhận tiền, quà biếu và tránh các quan hệ xã hội có thể dẫn đến việc phải nhân nhượng trong kiểm toán;

c) Kiểm toán viên nhà nước phải báo cáo người có thẩm quyền để không tham gia kiểm toán ở đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc có quan hệ gia đình mà theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước không được kiểm toán;

d) Trong quá trình kiểm toán nếu có sự hạn chế về tính độc lập, khách quan thì phải tìm mọi cách loại bỏ sự hạn chế này; nếu không thể loại bỏ được thì phải báo cáo cấp quản lý kiểm toán có thẩm quyền để không tiếp tục tham gia kiểm toán; nếu được cấp quản lý có thẩm quyền yêu cầu tiếp tục thực hiện kiểm toán thì phải nêu rõ điều này trong báo cáo kiểm toán.

***01.3.2. Chính trực***

01.3.2.1. Trong hoạt động kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải thẳng thắn, trung thực để có chính kiến rõ ràng; công bằng, tôn trọng sự thật, không thành kiến và thiên vị.

01.3.2.2. Các yêu cầu về sự chính trực của Kiểm toán viên nhà nước:

a) Kiểm toán viên nhà nước cần thông báo cho cấp quản lý kiểm toán có thẩm quyền về bất cứ sự can thiệp nào từ bên ngoài có thể làm ảnh hưởng đến đến tính khách quan, trung thực trong quá trình tiến hành kiểm toán;

b) Khi Kiểm toán viên nhà nước sử dụng kết quả công việc của chuyên gia thì cần phải đánh giá khả năng và kết quả thực hiện công việc của các chuyên gia đó;

nếu xét thấy chuyên gia không đảm bảo duy trì được tính độc lập, khách quan trong khi tiến hành công việc thì Kiểm toán viên nhà nước không được sử dụng kết quả công việc của chuyên gia đó;

c) Trong quá trình thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét tất cả các yếu tố liên quan và các yếu tố trọng yếu để đảm bảo báo cáo kiểm toán bao gồm đầy đủ các thông tin quan trọng và cần thiết, đảm bảo tất cả các bằng chứng được thu thập, đánh giá và truyền đạt một cách trung thực;

d) Kiểm toán viên nhà nước phải thẳng thắn khi đưa ra các kết luận và kiến nghị về nội dung kiểm toán và phải bảo vệ ý kiến của mình dựa trên các bằng chứng kiểm toán và những lập luận đúng đắn mà không chịu tác động bởi sự can thiệp từ bên ngoài.

## 2. CHUẨN MỰC 02:

## TRÌNH ĐỘ, NĂNG LỰC VÀ KỸ NĂNG CHUYÊN MÔN

### 02.1. Mục đích

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

### 02.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong công tác tổ chức cán bộ: công tác tuyển dụng, đào tạo, bố trí công việc cho Kiểm toán viên nhà nước và trong quá trình tự đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ của Kiểm toán viên nhà nước.

### 02.3. Nội dung

#### *02.3.1. Trình độ, năng lực*

02.3.1.1. Kiểm toán viên nhà nước phải có trình độ, năng lực chuyên môn cần thiết theo quy định để đáp ứng nhiệm vụ kiểm toán được phân công.

02.3.1.2. Yêu cầu về trình độ, năng lực chuyên môn của Kiểm toán viên nhà nước:

a) Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu rõ quy định của pháp luật về quản lý nhà nước về kinh tế, tài chính công; về quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước thuộc lĩnh vực, chuyên ngành được phân công kiểm toán;

b) Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu rõ quy định của pháp luật và quy định của Kiểm toán nhà nước về hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước;

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

***02.3.2. Kỹ năng chuyên môn***

02.3.2.1. Kiểm toán viên nhà nước phải có các kỹ năng chuyên môn để thực hiện các công việc của một cuộc kiểm toán; chủ động, sáng tạo, có khả năng vận dụng các kỹ năng chuyên môn phù hợp với sự đa dạng, phức tạp của nhiệm vụ được giao.

02.3.2.2. Yêu cầu về kỹ năng chuyên môn của Kiểm toán viên nhà nước:

a) Kiểm toán viên nhà nước phải có các kỹ năng thu thập, phân tích các thông tin, tài liệu về đơn vị được kiểm toán để phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán;

b) Kiểm toán viên nhà nước phải có các kỹ năng lập kế hoạch, chương trình kiểm toán phù hợp với yêu cầu, mục tiêu kiểm toán của nhiệm vụ kiểm toán được giao;

c) Kiểm toán viên nhà nước phải có các kỹ năng thu thập, phân tích, so sánh, tổng hợp bằng chứng kiểm toán để đưa ra các kết luận và kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán hoặc đưa ra ý kiến cần trưng cầu giám định chuyên môn khi cần thiết;

d) Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện thành thạo các phương pháp nghiệp vụ kiểm toán và sử dụng thành thạo các phương tiện hiện đại trong hoạt động kiểm toán;

đ) Kiểm toán viên nhà nước phải có kỹ năng lập báo cáo kiểm toán, thuyết trình, đàm phán và các kỹ năng bổ trợ cần thiết khác phục vụ cho công việc kiểm toán;

e) Kiểm toán viên nhà nước phải thường xuyên duy trì, cập nhật, bổ sung và nâng cao trình độ thành thạo các kỹ năng nghiệp vụ phù hợp với yêu cầu của thực tiễn kiểm toán trong môi trường pháp lý và tiến bộ khoa học kỹ thuật không ngừng phát triển.

## 3. CHUẨN MỰC 03:

## THẬN TRỌNG NGHỀ NGHIỆP VÀ BẢO MẬT

### 03.1. Mục đích

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

**03.2. Phạm vi áp dụng**

Chuẩn mực này được áp dụng trong mọi cuộc kiểm toán, trong tất cả các giai đoạn của mỗi cuộc kiểm toán và trong toàn bộ hoạt động nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước.

**03.3. Nội dung**

***03.3.1. Thận trọng nghề nghiệp***

03.3.1.1. Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện công việc với sự thận trọng cần thiết trong mọi giai đoạn của quá trình kiểm toán.

03.3.1.2. Yêu cầu về sự thận trọng nghề nghiệp:

a) Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng các phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ phù hợp với mức độ phức tạp của nhiệm vụ kiểm toán được giao; thực hiện nhiệm vụ với trách nhiệm nghề nghiệp cao; chủ động trước mọi tình huống, không vội vã đưa ra những đánh giá hoặc phán quyết khi chưa nắm chắc, chưa hiểu biết đầy đủ vấn đề cũng như chưa có bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp;

b) Kiểm toán viên nhà nước phải có tác phong thận trọng, kỹ lưỡng để công việc đạt chất lượng cao; trước khi đưa ra ý kiến đánh giá, xác nhận, kết luận, kiến nghị kiểm toán phải kiểm tra, xem xét lại tính trung thực, hợp lý, hợp pháp của các tài liệu, giấy tờ làm việc; tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán;

c) Khi sử dụng kết quả của các chuyên gia tư vấn hoặc sử dụng các kết quả của Kiểm toán viên độc lập, Kiểm toán viên nội bộ, các kết luận Thanh tra... Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét, kiểm tra, sử dụng có chọn lọc và phải chịu trách nhiệm về tính xác thực của các số liệu, tài liệu và bằng chứng liên quan đến kết luận kiểm toán;

d) Kiểm toán viên nhà nước chỉ tham gia vào các hoạt động kiểm toán mà mình có kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm cần thiết trong lĩnh vực đó. Khi được giao nhiệm vụ kiểm toán, nếu xét thấy không đáp ứng được đầy đủ yêu cầu về kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm cần thiết thì phải sử dụng chuyên gia tư vấn.

***03.3.2. Bảo mật thông tin***

03.3.2.1. Kiểm toán viên nhà nước phải có trách nhiệm thực hiện theo các quy định của pháp luật về giữ bí mật nhà nước, bí mật của các đơn vị được kiểm toán về những thông tin mà Kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được trong quá trình kiểm toán; không được tiết lộ bất cứ một thông tin 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.

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

## 4. CHUẨN MỰC 04:

## TUYỂN DỤNG VÀ PHÁT TRIỂN NGHỀ NGHIỆP CHO KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC

### 04.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về công tác tuyển dụng và phát triển nghề nghiệp để không ngừng nâng cao chất lượng của đội ngũ Kiểm toán viên nhà nước và đảm bảo chất lượng hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

### 04.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này chủ yếu áp dụng trong công tác tổ chức cán bộ, gồm: công tác tuyển dụng, bổ nhiệm, phát triển nghề nghiệp cho Kiểm toán viên nhà nước và trong xây dựng các tiêu chuẩn nghiệp vụ cho từng ngạch Kiểm toán viên nhà nước.

### 04.3. Nội dung

#### *04.3.1. Tuyển dụng và bổ nhiệm*

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

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

#### *04.3.2. Phát triển nghề nghiệp*

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

04.3.2.2. Kiểm toán Nhà nước ban hành quy định về tiêu chuẩn nghiệp vụ cho các ngạch Kiểm toán viên nhà nước phù hợp với từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm

toán và thường xuyên đánh giá các tiêu chuẩn nhằm đảm bảo đáp ứng được yêu cầu của hoạt động kiểm toán trong thực tiễn.

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

04.3.2.4. Kiểm toán Nhà nước khuyến khích Kiểm toán viên nhà nước trở thành thành viên và tham gia vào các hoạt động của các tổ chức nghề nghiệp liên quan đến công tác chuyên môn kiểm toán để bổ sung thêm các kiến thức, kỹ năng phục vụ cho hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

04.3.2.5. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm và phải nỗ lực trong các hoạt động phát triển nghề nghiệp để hoàn thành chức trách và bảo vệ uy tín nghề nghiệp.

## 5. CHUẨN MỰC 05:
## ĐÀO TẠO, BỒI DƯỠNG KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC

### 05.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về công tác đào tạo, bồi dưỡng để Kiểm toán viên nhà nước có đủ kiến thức và kỹ năng chuyên môn cần thiết, hoàn thành nhiệm vụ được giao.

### 05.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong công tác quy hoạch, kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng; công tác xây dựng và tổ chức thực hiện chương trình đào tạo, bồi dưỡng Kiểm toán viên nhà nước.

### 05.3. Nội dung

#### *05.3.1. Quy hoạch và kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng*

05.3.1.1. Kiểm toán Nhà nước xây dựng quy hoạch đội ngũ Kiểm toán viên nhà nước theo từng ngạch, từng lĩnh vực và chuyên ngành kiểm toán để làm cơ sở cho xây dựng kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng Kiểm toán viên nhà nước.

05.3.1.2. Kiểm toán Nhà nước xây dựng các kế hoạch dài hạn, trung hạn, ngắn hạn về đào tạo, bồi dưỡng nhằm đảm bảo Kiểm toán viên nhà nước có trình độ, năng lực phù hợp với nhiệm vụ được giao.

05.3.1.3. Kiểm toán Nhà nước lập và lưu trữ hồ sơ theo dõi quá trình đào tạo, bồi dưỡng Kiểm toán viên nhà nước để đảm bảo chất lượng công tác đào tạo, bồi dưỡng và quản lý cán bộ.

***05.3.2. Chương trình đào tạo, bồi dưỡng***

05.3.2.1. Kiểm toán Nhà nước ban hành và tổ chức thực hiện các chương trình đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn cho từng ngạch Kiểm toán viên nhà nước và theo từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán.

05.3.2.2. Chương trình đào tạo, bồi dưỡng để phát triển năng lực nghề nghiệp cho Kiểm toán viên nhà nước phải đảm bảo toàn diện, bao gồm: về chính trị, quản lý nhà nước, công nghệ thông tin, ngoại ngữ, về các kiến thức, kỹ năng chuyên môn kiểm toán và các kiến thức, kỹ năng chuyên môn bổ trợ khác. Trong đào tạo bồi dưỡng chuyên môn cần chú trọng cả hai mặt: đào tạo, bồi dưỡng nâng cao kiến thức và đào tạo, bồi dưỡng bổ sung, cập nhật các kỹ năng nghiệp vụ cho từng ngạch Kiểm toán viên nhà nước phù hợp với từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán.

***05.3.3. Tổ chức đào tạo, bồi dưỡng***

05.3.3.1. Việc tổ chức đào tạo, bồi dưỡng kiến thức và kỹ năng chuyên môn của Kiểm toán Nhà nước cần được thực hiện dưới nhiều hình thức thích hợp: đào tạo theo từng ngạch kiểm toán viên; bồi dưỡng theo chuyên đề; tổ chức hội thảo; tổ chức cập nhật kiến thức... để đảm bảo hiệu quả của công tác đào tạo, bồi dưỡng.

05.3.3.2. Kiểm toán Nhà nước khuyến khích kiểm toán viên tham gia các khóa đào tạo của các tổ chức bên ngoài cơ quan Kiểm toán Nhà nước tổ chức nhằm bổ sung và nâng cao các kiến thức, kỹ năng nghiệp vụ bổ trợ cho nghiệp vụ kiểm toán.

05.3.3.3. Kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm tham gia các chương trình đào tạo, bồi dưỡng do Kiểm toán Nhà nước tổ chức và thường xuyên tự nghiên cứu, học tập nhằm nâng cao kiến thức chuyên môn, hoàn thiện kỹ năng kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp.

## 6. CHUẨN MỰC 06:

## XÂY DỰNG, SỬ DỤNG CẨM NANG KIỂM TOÁN VÀ CÁC TÀI LIỆU HƯỚNG DẪN KIỂM TOÁN

### 06.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc xây dựng và sử dụng Cẩm nang kiểm toán và các tài liệu hướng dẫn kiểm toán cho Kiểm toán viên nhà nước để đảm bảo chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

### 06.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong công tác xây dựng, hướng dẫn, sử dụng Cẩm nang kiểm toán và các tài liệu hướng dẫn kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Kiểm toán

viên nhà nước phải sử dụng Cẩm nang kiểm toán và các tài liệu hướng dẫn kiểm toán trong thực hiện hoạt động kiểm toán, hoạt động quản lý và kiểm soát chất lượng kiểm toán.

**06.3. Nội dung**

***06.3.1. Cẩm nang kiểm toán***

06.3.1.1. Cẩm nang kiểm toán là tập hợp có hệ thống các tài liệu về pháp luật Kiểm toán Nhà nước, các quy phạm pháp luật có liên quan đến hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và các chính sách kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

06.3.1.2. Cẩm nang kiểm toán bao gồm các tài liệu sau:

a) Luật Kiểm toán Nhà nước và các quy phạm pháp luật có liên quan đến hoạt động Kiểm toán Nhà nước;

b) Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước do Kiểm toán Nhà nước ban hành để thực hiện được chức năng, nhiệm vụ theo quy định của Luật Kiểm toán Nhà nước;

c) Các quy trình kiểm toán, bao gồm quy trình kiểm toán chung và các quy trình kiểm toán chuyên ngành do Kiểm toán Nhà nước ban hành để hướng dẫn tổ chức hoạt động kiểm toán trong từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán;

d) Các Quy định về tổ chức và hoạt động kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước ban hành.

***06.3.2. Tài liệu hướng dẫn kiểm toán***

06.3.2.1. Tài liệu hướng dẫn kiểm toán là các văn bản do Kiểm toán Nhà nước ban hành để hướng dẫn các thủ tục, nghiệp vụ kiểm toán cho Kiểm toán viên nhà nước.

06.3.2.2. Tài liệu hướng dẫn kiểm toán gồm:

a) Các tài liệu hướng dẫn áp dụng chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán trong từng lĩnh vực, chuyên ngành và nội dung kiểm toán;

b) Các tài liệu hướng dẫn các phương pháp, thủ tục, kỹ thuật nghiệp vụ kiểm toán;

c) Các mẫu biểu và hướng dẫn ghi chép giấy tờ làm việc trong hoạt động kiểm toán.

***06.3.3. Tổ chức thực hiện***

06.3.3.1. Cẩm nang kiểm toán và các tài liệu hướng dẫn kiểm toán cần được Kiểm toán Nhà nước xây dựng, cung cấp và hướng dẫn cho Kiểm toán viên nhà nước thực hiện.

06.3.3.2. Kiểm toán Nhà nước thường xuyên bổ sung, cập nhật Cẩm nang kiểm toán và tài liệu hướng dẫn kiểm toán để đảm bảo phù hợp với những thay đổi của

pháp luật về Kiểm toán Nhà nước, phù hợp với yêu cầu thực tiễn của hoạt động kiểm toán và sự phát triển của phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

06.3.3.3. Kiểm toán viên nhà nước phải hiểu rõ, tuân thủ và biết vận dụng một cách thích hợp các quy định trong Cẩm nang kiểm toán và các tài liệu hướng dẫn kiểm toán để đảm bảo chất lượng hoạt động kiểm toán.

## NHÓM CHUẨN MỰC THỰC HÀNH

Nhóm chuẩn mực thực hành kiểm toán gồm các nguyên tắc và những yêu cầu cơ bản trong thực hành các nghiệp vụ chính của hoạt động kiểm toán, bao gồm cả các hoạt động quản lý và thực hiện kiểm toán.

Nhóm chuẩn mực thực hành gồm 13 chuẩn mực.

## 7. CHUẨN MỰC 07:

## LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

### 07.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc lập kế hoạch cho một cuộc kiểm toán nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán thực hiện được các mục tiêu, tiến hành một cách tiết kiệm, hiệu quả và giảm thiểu rủi ro kiểm toán.

### 07.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng đối với giai đoạn Chuẩn bị kiểm toán và Thực hiện kiểm toán của mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

### 07.3. Nội dung

#### *07.3.1. Các loại kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán*

07.3.1.1. *Kế hoạch kiểm toán tổng quát* (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là "Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán").

07.3.1.2. *Kế hoạch kiểm toán chi tiết* (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là "Kế hoạch kiểm toán chi tiết của Tổ kiểm toán").

#### *07.3.2. Lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát*

07.3.2.1. Quy định chung: Kế hoạch kiểm toán tổng quát phải được lập và phê duyệt đối với mọi cuộc kiểm toán, trước khi thực hiện mỗi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

07.3.2.2. Nội dung chính của kế hoạch kiểm toán tổng quát:

a) Mục tiêu kiểm toán;

b) Nội dung kiểm toán;

c) Phạm vi kiểm toán: lựa chọn các đơn vị được kiểm toán của cuộc kiểm toán; thời kỳ kiểm toán;

d) Những nội dung trọng tâm kiểm toán;

đ) Định hướng xây dựng và lựa chọn tiêu chuẩn đánh giá của kiểm toán;

e) Phương pháp tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán;

g) Tiến trình tổng quát của cuộc kiểm toán.

07.3.2.3. Hình thức của kế hoạch kiểm toán tổng quát:

a) Kế hoạch kiểm toán tổng quát được thể hiện dưới hình thức văn bản theo quy định của Kiểm toán Nhà nước cho từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán;

b) Cấu trúc cơ bản của kế hoạch kiểm toán tổng quát gồm:

- Thông tin cơ bản về khách thể kiểm toán;

- Phân tích những thông tin cơ bản về khách thể kiểm toán;

- Nội dung kế hoạch kiểm toán tổng quát;

- Tổ chức Đoàn kiểm toán;

- Các điều kiện vật chất cho thực hiện cuộc kiểm toán.

07.3.2.4. Trình tự lập kế hoạch kiểm toán tổng quát:

a) Khảo sát, thu thập thông tin về khách thể kiểm toán và các thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán;

b) Phân tích thông tin đã thu thập được để làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán;

c) Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát.

07.3.2.5. Kế hoạch kiểm toán tổng quát do Trưởng Đoàn kiểm toán lập, Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán thẩm định, Tổng Kiểm toán Nhà nước xét duyệt. Kế hoạch kiểm toán tổng quát là cơ sở cho việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết và chỉ đạo, tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán.

***07.3.3. Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết***

07.3.3.1. Quy định chung: Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải được lập và phê duyệt trước khi thực hiện kiểm toán tại mỗi đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi

cuộc kiểm toán; Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải đầy đủ, cụ thể để hướng dẫn công việc cho Tổ kiểm toán và Kiểm toán viên nhà nước.

07.3.3.2. Nội dung chính của kế hoạch kiểm toán chi tiết:

a) Mục tiêu kiểm toán;

b) Nội dung kiểm toán;

c) Phạm vi, đối tượng kiểm toán: các khoản mục, nội dung kiểm toán, thời kỳ kiểm toán;

d) Những nội dung trọng tâm kiểm toán;

đ) Rủi ro, trọng yếu kiểm toán và quy mô mẫu kiểm toán được xác định cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

e) Các phương pháp nghiệp vụ chính áp dụng trong kiểm toán từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

g) Tiêu chuẩn đánh giá của kiểm toán;

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

07.3.3.3. Hình thức của kế hoạch kiểm toán chi tiết:

a) Kế hoạch kiểm toán chi tiết được thể hiện dưới hình thức văn bản theo quy định của Kiểm toán Nhà nước đối với từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán và từng loại hình đơn vị được kiểm toán;

b) Cấu trúc cơ bản của kế hoạch kiểm toán chi tiết gồm:

- Thông tin về đơn vị được kiểm toán;

- Phân tích những thông tin về đơn vị được kiểm toán;

- Nội dung kế hoạch kiểm toán chi tiết;

- Tổ chức Tổ kiểm toán.

07.3.3.4. Trình tự lập kế hoạch kiểm toán chi tiết:

a) Khảo sát chi tiết tình hình và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

b) Phân tích thông tin đã thu thập được để làm cơ sở xác định trọng yếu kiểm toán, rủi ro kiểm toán, phương pháp chọn mẫu và quy mô mẫu kiểm toán; những nội dung trọng tâm kiểm toán; các phương pháp kiểm toán cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

c) Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết.

07.3.3.5. Kế hoạch kiểm toán chi tiết do Tổ trưởng Tổ kiểm toán lập, trình Trưởng Đoàn kiểm toán xét duyệt. Kế hoạch kiểm toán chi tiết là cơ sở chỉ đạo thực hiện kiểm toán tại từng đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán, đối với từng thành viên của Tổ kiểm toán và là cơ sở soát xét kết quả kiểm toán.

***07.3.4. Điều chỉnh kế hoạch kiểm toán***

07.3.4.1. Đoàn kiểm toán và Kiểm toán viên nhà nước phải tổ chức thực hiện kiểm toán theo đúng kế hoạch đã được phê duyệt; kế hoạch kiểm toán chỉ được điều chỉnh khi có các lý do hợp lý và thực sự cần thiết.

07.3.4.2. Kế hoạch kiểm toán tổng quát sẽ được điều chỉnh khi có những lý do hợp lý làm ảnh hưởng đáng kể đến mục tiêu, nội dung, phạm vi, thời gian và nhân sự của cuộc kiểm toán; cụ thể trong các trường hợp sau:

a) Có sự chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước về việc thay đổi, điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi của cuộc kiểm toán;

b) Do kế hoạch kiểm toán chi tiết ban đầu tại một hay một vài đơn vị được kiểm toán được xây dựng chưa hợp lý, phải điều chỉnh làm ảnh hưởng đáng kể đến kế hoạch kiểm toán tổng quát;

c) Những lý do khách quan khác (về phía đơn vị được kiểm toán hoặc thiên tai...) làm ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng quát;

d) Trong trường hợp có những lý do hợp lý, cần thiết phải điều chỉnh các kế hoạch kiểm toán chi tiết đơn lẻ của cuộc kiểm toán mà không ảnh hưởng đáng kể đến tổng thể kế hoạch kiểm toán tổng quát thì Trưởng Đoàn kiểm toán sẽ quyết định điều chỉnh kế hoạch theo sự phân cấp quản lý của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

07.3.4.3. Kế hoạch kiểm toán chi tiết sẽ được điều chỉnh khi có những lý do hợp lý làm ảnh hưởng đáng kể đến mục tiêu, nội dung, phạm vi, thời gian và nhân sự kiểm toán; cụ thể trong các trường hợp sau:

a) Có sự chỉ đạo của Trưởng đoàn kiểm toán về việc thay đổi, điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán;

b) Do kế hoạch kiểm toán chi tiết ban đầu tại đơn vị được kiểm toán được xây dựng chưa hợp lý, phải điều chỉnh để đảm bảo thực hiện mục tiêu kiểm toán;

c) Những lý do khách quan khác (về phía đơn vị được kiểm toán hoặc thiên tai...) làm ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kế hoạch kiểm toán chi tiết;

d) Trong trường hợp có những lý do hợp lý, cần thiết phải điều chỉnh từng nội dung kiểm toán đơn lẻ mà không ảnh hưởng đáng kể đến tổng thể kế hoạch kiểm

toán chi tiết thì Tổ trưởng Tổ kiểm toán sẽ quyết định điều chỉnh kế hoạch theo sự phân cấp quản lý của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

07.3.4.5. Kế hoạch kiểm toán tổng quát điều chỉnh do Trưởng Đoàn kiểm toán lập, trình Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt. Kế hoạch kiểm toán chi tiết điều chỉnh do Tổ trưởng Tổ kiểm toán lập, trình Trưởng Đoàn kiểm toán phê duyệt.

07.3.4.6. Nguyên nhân và những nội dung thay đổi kế hoạch kiểm toán phải được ghi chép lại trong giấy tờ làm việc và lưu trữ trong hồ sơ kiểm toán cùng kế hoạch kiểm toán điều chỉnh.

***07.3.5. Kế hoạch kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ***

07.3.5.1. Kiểm toán hoạt động có thể được thực hiện trong phạm vi toàn diện các hoạt động của đơn vị (kiểm toán tiếp cận theo "kết quả") hoặc một hay một vài hoạt động trọng tâm của đơn vị: một chương trình, dự án, một chủ đề kiểm toán (kiểm toán tiếp cận theo "vấn đề"); do vậy, việc lập kế hoạch kiểm toán hoạt động cần được thực hiện linh hoạt và chịu sự chi phối của phạm vi và phương pháp tiếp cận kiểm toán.

07.3.5.2. Kiểm toán tuân thủ thường không được thực hiện riêng biệt mà gắn liền với các mục tiêu, nội dung của kiểm toán báo cáo tài chính hoặc kiểm toán hoạt động; do vậy, việc lập kế hoạch phải lấy mục tiêu, nội dung của kiểm toán báo cáo tài chính hoặc kiểm toán hoạt động làm định hướng cho kế hoạch kiểm toán tuân thủ.

## 8. CHUẨN MỰC 08:

## KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG KIỂM TOÁN

### 08.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về công tác giám sát, kiểm tra, kiểm soát hoạt động của cuộc kiểm toán nhằm đảm bảo mỗi bước công việc, mỗi nội dung kiểm toán đều được kiểm soát để đảm bảo chất lượng của cuộc kiểm toán.

### 08.2. Phạm vi áp dụng

Việc thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước được thực hiện bởi 3 hình thức: kiểm soát nội bộ của Đoàn kiểm toán; kiểm tra, thẩm định của đơn vị chủ trì kiểm toán và các vụ tham mưu; kiểm soát độc lập của vụ chức năng kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

Chuẩn mực này được áp dụng đối với việc kiểm soát nội bộ chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán, được thực hiện trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán và

đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Chuẩn mực này chỉ xác định về nguyên tắc của việc kiểm tra, thẩm định, chất lượng kiểm toán của đơn vị chủ trì kiểm toán, các vụ tham mưu và việc kiểm soát độc lập của vụ chức năng kiểm soát chất lượng kiểm toán.

**08.3. Nội dung**

***08.3.1. Kiểm soát nội bộ chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán***

08.3.1.1. Quy định chung: Công việc của Kiểm toán viên nhà nước ở mỗi cấp và trong từng giai đoạn của cuộc kiểm toán cần phải được giám sát phù hợp. Mọi công việc và kết quả kiểm toán của mỗi thành viên của Đoàn kiểm toán phải được ghi chép lại trong giấy tờ làm việc và phải được Cấp kiểm soát cao hơn trong Đoàn kiểm toán soát xét trước khi hoàn thiện ý kiến hay báo cáo kiểm toán. Việc soát xét cũng cần được tiến hành trước khi tiến hành từng phần công việc của cuộc kiểm toán để đảm bảo tính khả thi trong thực hiện kiểm toán.

08.3.1.2. Các nội dung của kiểm soát nội bộ chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán:

a) Việc tuân thủ quy trình, thủ tục và các yêu cầu trong việc khảo sát, lập, xét duyệt, phổ biến và tổ chức triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết;

b) Việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán, quy chế Đoàn kiểm toán và các quy định trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước;

c) Việc tuân thủ kế hoạch kiểm toán hoặc kế hoạch kiểm toán điều chỉnh đã được cấp có thẩm quyền xét duyệt;

d) Việc áp dụng thích hợp các phương pháp, thủ tục kiểm toán đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

đ) Việc tuân thủ các quy định của Kiểm toán Nhà nước trong việc chứng từ hóa các bằng chứng kiểm toán và thực hiện ghi chép, quản lý giấy tờ làm việc trong quá trình thực hiện kiểm toán;

e) Mức độ thực hiện các mục tiêu kiểm toán theo kế hoạch đề ra;

g) Việc đảm bảo các yêu cầu về hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán, đặc biệt là sự xác đáng và hợp lý của các phát hiện kiểm toán, các kết luận và kiến nghị kiểm toán.

08.3.1.3. Các yêu cầu trong thực hiện kiểm soát nội bộ chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán:

a) Trong mỗi cuộc kiểm toán, cùng với việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết, Trưởng đoàn kiểm toán, Tổ trưởng kiểm toán và mỗi thành viên của Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán phải bố trí chương trình thực hiện giám sát, kiểm tra, soát xét hoạt động và chất lượng kiểm toán trong phạm vi nhiệm vụ được phân công;

b) Việc thực hiện kiểm soát nội bộ của Đoàn kiểm toán là việc làm thường xuyên, diễn ra đồng thời với các hoạt động kiểm toán, trong mọi giai đoạn, các bước công việc, các thủ tục kiểm toán và được thực hiện đối với mọi thành viên của Đoàn kiểm toán;

c) Việc kiểm tra, soát xét của Cấp kiểm soát cao hơn đối với công việc của thành viên Đoàn kiểm toán phải được ghi lại trong giấy tờ làm việc đã được kiểm tra, soát xét: thời điểm kiểm tra, soát xét; ý kiến đánh giá, nhận xét; các phát hiện về thiếu sót, sai phạm; các vấn đề không bình thường được phát hiện và yêu cầu sửa chữa, giải quyết; chữ ký của người thực hiện kiểm soát.

d) Cấp kiểm soát cao hơn phải yêu cầu thành viên Đoàn kiểm toán để xảy ra thiếu sót, sai phạm phải sửa chữa, giải quyết ngay, giải trình, làm rõ các vấn đề bất thường hoặc kiến nghị với Tổ trưởng Tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán chỉ đạo giải quyết;

đ) Kết thúc công việc kiểm toán nếu phát hiện ra những thiếu sót, sai phạm trong hoạt động kiểm toán thì thành viên Đoàn kiểm toán được phân công thực hiện kiểm toán phải chịu trách nhiệm về những hậu quả do những thiếu sót, sai phạm đó gây ra; Kiểm toán viên nhà nước được giao trực tiếp chỉ đạo thành viên đó, Tổ trưởng Tổ kiểm toán và Trưởng đoàn kiểm toán cũng phải liên đới chịu trách nhiệm về những hậu quả đó.

***08.3.2. Kiểm soát chất lượng kiểm toán của các đơn vị chủ trì kiểm toán, các vụ tham mưu và của vụ chức năng kiểm soát chất lượng kiểm toán***

08.3.2.1. Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán, các vụ tham mưu của Kiểm toán Nhà nước có quyền và trách nhiệm kiểm tra, thẩm định chất lượng kiểm toán của Đoàn kiểm toán theo quy định của Kiểm toán Nhà nước về tổ chức, hoạt động của đơn vị và theo sự chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

08.3.3.2. Vụ chức năng kiểm soát chất lượng kiểm toán thực hiện kiểm soát chất lượng kiểm toán độc lập theo Quy chế kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và theo sự chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

## 9. CHUẨN MỰC 09:

## PHÂN TÍCH TÌNH HÌNH KINH TẾ - TÀI CHÍNH

### 09.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc phân tích tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị được kiểm toán để Kiểm toán viên nhà nước có hiểu biết tổng quát về thực trạng kinh tế - tài chính của đơn vị nhằm định hướng đúng đắn các nội dung kiểm toán và đảm bảo sự hợp lý và xác thực của kết luận kiểm toán.

### 09.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng chủ yếu đối với giai đoạn Chuẩn bị kiểm toán trong các cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước (chủ yếu đối với nội dung kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán hoạt động). Chuẩn mực này cũng được vận dụng trong giai đoạn Thực hiện kiểm toán và giai đoạn Lập và gửi báo cáo kiểm toán.

### 09.3. Nội dung

#### *09.3.1. Quy định chung*

Trước khi tiến hành kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành phân tích tổng quát tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị được kiểm toán để đánh giá tổng quan về thực trạng tài chính và kinh tế của đơn vị được kiểm toán; hiểu rõ mối liên hệ nội tại giữa các chỉ tiêu kinh tế - tài chính chủ yếu của đơn vị; xác định các mối quan hệ, biến động bất thường để định hướng cho việc thực hiện các nội dung, khoản mục kiểm toán.

#### *09.3.2. Nội dung chủ yếu trong phân tích tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị gồm:*

09.3.2.1. Phân tích tổng quát báo cáo tài chính;

09.3.2.2. Phân tích tổng quát về hoạt động kinh tế (tính kinh tế, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế đối với các hoạt động chủ yếu) của đơn vị;

09.3.2.3. Phân tích mối quan hệ giữa các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị hoặc các chỉ tiêu kinh tế chủ yếu tác động đến những chỉ tiêu quan trọng của báo cáo tài chính hoặc tác động đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

#### *09.3.3. Phân tích tổng quát báo cáo tài chính*

09.3.3.1. Nội dung phân tích tổng quát báo cáo tài chính:

a) Sự tuân thủ các quy định của pháp luật về kế toán, Chuẩn mực kế toán và các quy định khác có liên quan đến trình tự lập, nội dung và hình thức báo cáo tài chính;

b) Phân tích các chỉ tiêu tài chính cơ bản phản ánh thực trạng tình hình tài chính trong kỳ kiểm toán của đơn vị.

09.3.3.2. Trình tự thực hiện phân tích tổng quát báo cáo tài chính:

a) Xác định các chỉ tiêu cần phân tích của báo cáo tài chính phù hợp với mục tiêu, nội dung, phạm vi của kiểm toán báo cáo tài chính tại đơn vị;

b) Lựa chọn và vận dụng thích hợp các phương pháp, thủ tục để phân tích tổng quát báo cáo tài chính của đơn vị;

c) Kết luận tổng quát ban đầu về báo cáo tài chính của đơn vị:

- Đánh giá về sự tuân thủ pháp luật trong việc trình bày về hình thức và nội dung của báo cáo tài chính của đơn vị;

- Đánh giá tổng quát về tính hợp lý của các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính và thực trạng tài chính của đơn vị;

- Nhận diện được các xu hướng, những sai lệch trọng yếu, những biến động bất thường của các chỉ tiêu của báo cáo tài chính của đơn vị.

***09.3.4. Phân tích tổng quát hoạt động kinh tế của đơn vị***

09.3.4.1. Nội dung phân tích tổng quát hoạt động kinh tế của đơn vị:

a) Phân tích tổng quát về tính tiết kiệm trong cung ứng các nguồn lực kinh tế cho hoạt động chủ yếu của đơn vị;

b) Phân tích tổng quát tính hiệu quả trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế đối với các hoạt động chủ yếu của đơn vị;

c) Phân tích tổng quát về mức độ đạt được các mục tiêu (tính hiệu lực) trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị.

09.3.4.2. Trình tự thực hiện phân tích tổng quát hoạt động kinh tế của đơn vị:

a) Lựa chọn các chỉ tiêu kinh tế để đánh giá tổng quát các hoạt động chủ yếu của đơn vị phù hợp với mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán hoạt động tại đơn vị;

b) Lựa chọn và vận dụng thích hợp các phương pháp, thủ tục để phân tích các chỉ tiêu kinh tế cần phân tích;

c) Kết luận tổng quát ban đầu về hoạt động kinh tế của đơn vị:

- Đánh giá tổng quát về tính hợp lý của các chỉ tiêu kinh tế phản ánh tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị;

- Nhận diện được các xu hướng, những sai lệch trọng yếu, những biến động bất thường của các chỉ tiêu kinh tế phản ánh tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế trong các hoạt động chủ yếu của đơn vị.

***09.3.5. Phân tích các chỉ tiêu kinh tế, tài chính khác***

09.3.5.1. Tùy theo mục tiêu, nội dung cuộc kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước có thể lựa chọn một số chỉ tiêu khác phản ánh những mối quan hệ giữa các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị hoặc các chỉ tiêu kinh tế chủ yếu tác động đến những chỉ tiêu quan trọng của báo cáo tài chính hoặc tác động đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị để bổ sung thêm cho những nhận định tổng quát ban đầu về báo cáo tài chính, về thực trạng tài chính và hoạt động kinh tế của đơn vị.

09.3.5.2. Kiểm toán viên nhà nước có thể tổng hợp các thông tin về tình hình kinh tế xã hội hoặc tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị của các kỳ trước liên quan đến những bất thường trong hoạt động của đơn vị để định hướng cho những nhận định ban đầu về những nguyên nhân tác động đến những bất thường đã được phát hiện.

***09.3.6. Những nội dung chủ yếu về phân tích tình hình kinh tế - tài chính trong thực hiện kiểm toán gồm:***

09.3.6.1. Phân tích nguyên nhân và mức độ tác động của các nguyên nhân đến những phát hiện kiểm toán;

09.3.6.2. Phân tích hậu quả của các phát hiện kiểm toán đến các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính hoặc đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

***09.3.7. Những nội dung chủ yếu về phân tích tình hình kinh tế - tài chính trong lập báo cáo kiểm toán, gồm:***

09.3.7.1. Phân tích các nguyên nhân và hậu quả của các phát hiện kiểm toán đến báo cáo tài chính của đơn vị;

09.3.7.2. Phân tích các nguyên nhân và hậu quả của các phát hiện kiểm toán đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

***09.3.8. Các quy định khác***

09.3.8.1. Khi thực hiện các phương pháp, thủ tục phân tích tình hình kinh tế - tài chính của đơn vị, Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ quy trình thực hiện phương pháp và thủ tục phân tích đã lựa chọn.

09.3.8.2. Kiểm toán viên nhà nước phát hiện ra những sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính, những xu hướng, biến động bất thường, những bất hợp lý trong các chỉ tiêu phản ánh hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị thì phải ghi chép, tổng hợp lại và định hướng cụ thể cho những nội dung kiểm toán để làm rõ những vấn đề đã được phát hiện.

## 10. CHUẨN MỰC 10:
## NGHIÊN CỨU VÀ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ

### 10.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán nhằm giúp Kiểm toán viên đánh giá đúng đắn về rủi ro kiểm soát và những ưu điểm, hạn chế của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán để phục vụ cho lập kế hoạch kiểm toán và đưa ra kết luận, kiến nghị kiểm toán thích hợp.

### 10.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này được áp dụng trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán, đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

### 10.3. Nội dung

#### *10.3.1. Quy định chung*

Khi lập kế hoạch kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán để đánh giá rủi ro kiểm soát và lập kế hoạch kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần phải đánh giá lại hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán để áp dụng phương pháp kiểm toán thích hợp và tổng hợp, đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khi lập báo cáo kiểm toán để đưa ra kết luận, kiến nghị kiểm toán xác thực và hợp lý.

#### *10.3.2. Những nội dung chính trong nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ gồm:*

10.3.2.1. Nghiên cứu, đánh giá về môi trường kiểm soát; hệ thống kế toán và thông tin kinh tế; các thủ tục kiểm soát đối với các hoạt động của đơn vị;

10.3.2.2. Thu thập các thông tin từ các tài liệu, từ các nhân viên quản lý và quan sát trực tiếp các hoạt động của các bộ phận trong đơn vị để đánh giá hiệu quả, hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;

10.3.2.3. Phân tích, đánh giá những mặt mạnh, mặt yếu trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị để xác định những bộ phận, những nội dung trọng yếu cần kiểm toán và xác định rủi ro kiểm soát.

***10.3.3. Nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động***

10.3.3.1. Trong kiểm toán báo cáo tài chính, việc thực hiện nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ cần tập trung vào các kiểm soát bảo vệ tài sản và nguồn lực tài chính, bảo đảm tính xác thực và hợp lý của số liệu trên sổ kế toán và báo cáo tài chính.

10.3.3.2. Trong kiểm toán tuân thủ, việc thực hiện nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ cần tập trung vào các kiểm soát sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong các hoạt động của đơn vị.

10.3.3.3. Trong kiểm toán hoạt động, việc thực hiện nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ cần tập trung vào kiểm soát các quy trình, thủ tục quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

***10.3.4. Thực hiện nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong các giai đoạn kiểm toán***

10.3.4.1. Trong lập kế hoạch kiểm toán tổng quát:

a) Kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu, lựa chọn các tiêu chí để đánh giá tổng quát về hệ thống kiểm soát nội bộ của từng đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán, từ đó đánh giá rủi ro kiểm soát tổng quát đối với từng đơn vị của cuộc kiểm toán;

b) Dựa trên kết quả đánh giá rủi ro kiểm soát và đánh giá rủi ro tiềm tàng, kết hợp với đánh giá các yếu tố khác tác động để phân nhóm, chọn mẫu đơn vị được kiểm toán của cuộc kiểm toán;

c) Dựa trên kết quả đánh giá rủi ro kiểm soát và đánh giá rủi ro tiềm tàng, kết hợp với sự chỉ đạo của Tổng Kiểm toán Nhà nước để xác định những trọng tâm, trọng điểm kiểm toán; xác định những hướng chính cho cuộc kiểm toán.

10.3.4.2. Trong lập kế hoạch kiểm toán chi tiết:

a) Kiểm toán viên nhà nước cần khảo sát chi tiết để đánh giá về kiểm soát nội bộ, từ đó xác định rủi ro kiểm soát đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

b) Dựa trên kết quả đánh giá rủi ro kiểm soát và đánh giá rủi ro kiểm toán đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán, kết hợp với đánh giá các yếu tố khác tác

động đến mẫu kiểm toán để lựa chọn phương pháp chọn mẫu và xác định quy mô mẫu kiểm toán cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

c) Dựa trên kết quả đánh giá rủi ro kiểm soát và đánh giá rủi ro kiểm toán đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán, kết hợp với đánh giá các yếu tố đánh giá khác tác động để xác định trọng yếu kiểm toán đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán.

10.3.4.3. Trong thực hiện kiểm toán:

a) Dựa trên việc thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán và kết quả thực hiện kiểm toán, nếu Kiểm toán viên nhà nước thu thập được những bằng chứng để khẳng định việc đánh giá về kiểm soát nội bộ ban đầu có sự sai lệch đáng kể, có thể ảnh hưởng đến kết quả, kết luận và kiến nghị kiểm toán thì Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá lại về kiểm soát nội bộ và rủi ro kiểm soát;

b) Trên cơ sở đánh giá lại rủi ro kiểm soát và rủi ro kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh lại phương pháp, quy mô mẫu kiểm toán hoặc kế hoạch kiểm toán chi tiết (nếu xét thấy cần thiết).

10.3.4.4. Trong lập báo cáo kiểm toán:

a) Khi lập Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần tổng hợp, đánh giá những ưu điểm, hạn chế của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và phân tích sự tác động của những hạn chế của hệ thống kiểm soát nội bộ đến sự tuân thủ pháp luật, tính trung thực, khách quan của báo cáo tài chính, tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị;

b) Khi lập Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán, Trưởng Đoàn kiểm toán cần tổng hợp, đánh giá một cách có hệ thống về việc thiết kế hệ thống kiểm soát nội bộ của các đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán để làm cơ sở đề xuất kiến nghị hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ của các đơn vị thuộc phạm vi cuộc kiểm toán.

10.3.4.5. Việc nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán phải được ghi chép lại theo quy định của Kiểm toán Nhà nước trong giấy tờ làm việc của Kiểm toán viên nhà nước.

## 11. CHUẨN MỰC 11:

## THU THẬP VÀ ĐÁNH GIÁ BẰNG CHỨNG KIỂM TOÁN

### 11.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán nhằm giúp Kiểm toán viên nhà nước có được các bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp để đưa ra các kết luận và kiến nghị kiểm toán xác thực và hợp lý.

**11.2. Phạm vi áp dụng**

Chuẩn mực này áp dụng đối với các giai đoạn của cuộc kiểm toán và đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

**11.3. Nội dung**

***11.3.1. Quy định chung***

Khi tiến hành kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải sử dụng các phương pháp thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán để đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán; các bằng chứng kiểm toán được ghi chép và quản lý đúng quy định để đảm bảo tính hợp pháp, hợp lý của các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

***11.3.2. Các loại bằng chứng kiểm toán***

11.3.2.1. Theo nguồn gốc, bằng chứng kiểm toán gồm:

a) Bằng chứng kiểm toán là các thông tin, tài liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp;

b) Bằng chứng kiểm toán được hình thành dựa trên sự quan sát, phân tích, tính toán của Kiểm toán viên nhà nước;

c) Bằng chứng kiểm toán do bên thứ ba là các cá nhân, tổ chức có liên quan cung cấp dựa trên các kết quả điều tra, xác nhận.

Các bằng chứng kiểm toán có nguồn gốc khác nhau là một cơ sở để đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

11.3.2.2. Theo các giai đoạn của quy trình kiểm toán, bằng chứng kiểm toán gồm:

a) Bằng chứng kiểm toán của giai đoạn Chuẩn bị kiểm toán;

b) Bằng chứng kiểm toán của giai đoạn Thực hiện kiểm toán;

c) Bằng chứng kiểm toán của giai đoạn Lập và gửi báo cáo kiểm toán;

d) Bằng chứng kiểm toán của giai đoạn Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

Các bằng chứng kiểm toán phân theo các giai đoạn của quy trình kiểm toán là cơ sở để đánh giá sự tuân thủ pháp luật, chuẩn mực, quy trình, kế hoạch kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

11.3.2.3. Các bằng chứng kiểm toán phân theo các tiêu chí khác để phục vụ cho công tác quản lý kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và thực hiện kiểm toán của Kiểm toán viên nhà nước.

***11.3.3. Yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán***

11.3.3.1. Đầy đủ: thể hiện số lượng bằng chứng kiểm toán ở mức độ cần thiết, hợp lý để thuyết phục những người sử dụng thông tin về các phát hiện, kết luận và kiến nghị kiểm toán.

11.3.3.2. Thích hợp: thể hiện chất lượng bằng chứng kiểm toán; bằng chứng kiểm toán phù hợp với mục tiêu kiểm toán, đảm bảo tính khách quan, đáng tin cậy để đảm bảo sự xác thực của các phát hiện, kết luận và kiến nghị kiểm toán.

***11.3.4. Thu thập bằng chứng kiểm toán***

11.3.4.1. Căn cứ vào nội dung, mục tiêu, đối tượng, phạm vi kiểm toán Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn cơ sở dữ liệu, các phương pháp, thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp với từng nội dung kiểm toán.

11.3.4.2. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện thu thập các thông tin, tài liệu phù hợp với từng nội dung, mục tiêu kiểm toán, hình thành các bằng chứng kiểm toán. Các bằng chứng kiểm toán có nguồn gốc và tính chất khác nhau nên có độ tin cậy khác nhau; do vậy, trong hầu hết các trường hợp, Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập các bằng chứng kiểm toán từ nhiều nguồn gốc khác nhau để đảm bảo độ tin cậy cao.

11.3.4.3. Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đã thu thập, Kiểm toán viên nhà nước tiến hành tổng hợp bằng chứng kiểm toán theo từng mục tiêu, nội dung kiểm toán cụ thể, so sánh với các tiêu chuẩn kiểm toán để đưa ra các phát hiện kiểm toán.

11.3.4.4. Khi có sự thay đổi về kế hoạch kiểm toán, đòi hỏi phải điều chỉnh mục tiêu, phạm vi, nội dung, thời gian kiểm toán thì Kiểm toán viên nhà nước cũng cần điều chỉnh phạm vi, bổ sung phương pháp, số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập.

***11.3.5. Phân tích, đánh giá bằng chứng kiểm toán***

11.3.5.1. Kiểm toán viên nhà nước cần tiến hành kiểm tra, phân tích bằng chứng kiểm toán đã thu thập được để đảm bảo có độ tin cậy cao, đảm bảo các phát hiện kiểm toán đưa ra là xác đáng.

11.3.5.2. Mọi phát hiện kiểm toán, kết luận kiểm toán phải căn cứ vào các bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp.

11.3.5.3. Khi Kiểm toán viên nhà nước nhận định: các bằng chứng kiểm toán chưa đáp ứng được yêu cầu đầy đủ và thích hợp thì cần phải bổ sung các phương pháp, thủ tục hoặc mở rộng quy mô mẫu kiểm toán để thu thập thêm bằng chứng kiểm toán.

***11.3.6. Ghi chép, quản lý bằng chứng kiểm toán***

11.3.6.1. Kiểm toán viên nhà nước phải chứng từ hóa các bằng chứng kiểm toán trong giấy tờ làm việc; việc chứng từ hóa các bằng chứng kiểm toán do đơn vị được kiểm toán và bên thứ ba cung cấp phải có xác nhận của cá nhân và cơ quan cung cấp bằng chứng kiểm toán; việc chứng từ hóa các bằng chứng do Kiểm toán viên nhà nước tự thu thập phải có sự kiểm tra, soát xét và xác nhận của Tổ trưởng Tổ kiểm toán hoặc Trưởng đoàn kiểm toán.

11.3.6.2. Các bằng chứng kiểm toán và những công việc thực hiện trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm phải được Kiểm toán viên nhà nước ghi chép đầy đủ trong giấy tờ làm việc.

11.3.6.3. Các bằng chứng kiểm toán phải được sắp xếp, phân loại và quản lý trong quá trình thực hiện kiểm toán theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

## 12. CHUẨN MỰC 12:
## GHI CHÉP GIẤY TỜ LÀM VIỆC VÀ QUẢN LÝ HỒ SƠ KIỂM TOÁN

### 12.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc ghi chép, quản lý giấy tờ làm việc và việc lập, lưu trữ hồ sơ kiểm toán nhằm đảm bảo mọi giấy tờ làm việc, bằng chứng kiểm toán và các tài liệu liên quan đã thu thập được trong quá trình kiểm toán đều được quản lý chặt chẽ và lưu trữ đầy đủ trong hồ sơ kiểm toán.

### 12.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán, mọi giai đoạn của quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Mọi thành viên của Đoàn kiểm toán phải thực hiện đúng việc ghi chép, quản lý giấy tờ làm việc và trong việc lập và lưu trữ hồ sơ kiểm toán theo các quy định của Kiểm toán Nhà nước.

### 12.3. Nội dung

***12.3.1. Quy định chung***

Thành viên Đoàn kiểm toán phải thu thập, ghi chép mọi thông tin, tài liệu cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán để làm cơ sở cho các phát hiện, kết luận và kiến

nghị kiểm toán và chứng minh cho sự tuân thủ pháp luật và các quy định của Kiểm toán Nhà nước trong hoạt động của cuộc kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải được lập và lưu trữ theo đúng các quy định của pháp luật và của Kiểm toán Nhà nước.

***12.3.2. Yêu cầu trong ghi chép, quản lý giấy tờ làm việc và lập, lưu trữ hồ sơ kiểm toán***

12.3.2.1. Hoàn chỉnh và chính xác: giấy tờ làm việc phải ghi chép đầy đủ, chi tiết mọi hoạt động và kết quả kiểm toán. Tài liệu đưa vào lưu trữ phải được chọn lọc để phản ánh đúng, đủ công việc kiểm toán và là cơ sở chứng minh cho các phát hiện và kết luận kiểm toán.

12.3.2.2. Rõ ràng và súc tích: giấy tờ làm việc phải thể hiện rõ mục đích, tính chất, phạm vi công việc kiểm toán đã thực hiện và các phát hiện, kết luận kiểm toán; việc ghi chép phải ngắn gọn, chặt chẽ, dễ đọc và rành mạch để phục vụ tốt cho việc lập báo cáo và kiểm tra, soát xét công việc kiểm toán.

12.3.2.3. Thống nhất: Kiểm toán viên nhà nước phải ghi chép giấy tờ làm việc theo quy định về mẫu biểu giấy tờ làm việc của Kiểm toán Nhà nước; đồng thời, được phép sử dụng các mẫu biểu, giấy tờ làm việc, các bảng phân tích khác mà Kiểm toán Nhà nước không quy định nhưng phải bảo đảm các giấy tờ làm việc được ghi chép một cách đúng đắn, rõ ràng và súc tích.

12.3.2.4. Thích hợp: thông tin trong giấy tờ làm việc phải được trình bày trong giới hạn các vấn đề trọng yếu, đi thẳng vào vấn đề và có ích cho thực hiện các mục tiêu kiểm toán.

12.3.2.5. Tổ chức quản lý và lưu trữ khoa học: giấy tờ làm việc và các tài liệu kiểm toán cần được phân loại, sắp xếp và lưu trữ hợp lý, khoa học theo các quy định thống nhất của Kiểm toán Nhà nước, đáp ứng yêu cầu dễ tìm, dễ tra cứu, dễ khai thác và sử dụng. Các tài liệu có liên quan cần được chỉ dẫn cho tham khảo chéo với các giấy tờ làm việc.

***12.3.3. Thực hiện ghi chép và quản lý giấy tờ làm việc***

12.3.3.1. Trong quá trình thực hiện các hoạt động kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải ghi lại tất cả các công việc đã thực hiện hàng ngày, những lập luận về những vấn đề cần xét đoán chuyên môn và các kết luận liên quan.

12.3.3.2. Giấy tờ làm việc và các tài liệu có liên quan phải được sắp xếp một cách khoa học và quản lý theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

12.3.3.3. Do tính chất đặc thù của nội dung kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ nên nhiều loại giấy tờ làm việc chưa được Kiểm toán Nhà nước chuẩn hóa

thành mẫu biểu; trong trường hợp đó, Kiểm toán viên nhà nước cần vận dụng để ghi chép đảm bảo các nguyên tắc và yêu cầu chung trong ghi chép giấy tờ làm việc.

12.3.3.4. Khi được Cấp kiểm soát cao hơn kiểm tra, soát xét lại hoạt động và kết quả kiểm toán thì kết quả kiểm tra, soát xét đó phải được ghi chép và lưu trữ trong giấy tờ làm việc.

12.3.3.5. Giấy tờ làm việc được quản lý theo chế độ mật; việc cung cấp thông tin, tài liệu kiểm toán thực hiện theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

***12.3.4. Lập và lưu trữ hồ sơ kiểm toán***

12.3.4.1. Kết thúc cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán phải tập hợp đầy đủ các giấy tờ làm việc và các tài liệu có liên quan của cuộc kiểm toán theo danh mục tài liệu của hồ sơ kiểm toán theo quy định của Kiểm toán Nhà nước để đưa vào lưu trữ tạm thời tại đơn vị chủ trì kiểm toán và lưu trữ chính thức tại kho lưu trữ theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

12.3.4.2. Tài liệu của hồ sơ kiểm toán phải được sắp xếp, mã hóa theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

12.3.4.3. Việc lưu trữ, quản lý hồ sơ kiểm toán phải đảm bảo yêu cầu về an toàn, bảo mật, thuận lợi cho việc khai thác, sử dụng. Việc khai thác và sử dụng hồ sơ kiểm toán phải tuân thủ các quy định của Kiểm toán Nhà nước.

12.3.4.4. Kiểm toán Nhà nước tuân thủ đúng các quy định của pháp luật về thời hạn lưu trữ và tiêu hủy hồ sơ kiểm toán.

## 13. CHUẨN MỰC 13:
## KIỂM TRA VIỆC TUÂN THỦ PHÁP LUẬT VÀ QUY ĐỊNH NỘI BỘ CỦA ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

### 13.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về công tác kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị được kiểm toán nhằm phát hiện và xác định mức độ ảnh hưởng của việc vi phạm pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị đến các số liệu trên báo cáo tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị; đồng thời, góp phần ngăn chặn những sai phạm đang hoặc có thể sẽ xảy ra tại đơn vị.

### 13.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, trong các giai đoạn: Lập kế hoạch kiểm toán, Thực hiện kiểm toán, Lập và gửi báo cáo kiểm toán.

**13.3. Nội dung**

***13.3.1. Quy định chung***

Trong mỗi cuộc kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải lập kế hoạch, tổ chức áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp để phát hiện và đánh giá các vi phạm pháp luật và các quy định nội bộ của đơn vị. Những phát hiện về những vi phạm trọng yếu hoặc các vi phạm có tác động trọng yếu đến số liệu trên báo cáo tài chính hoặc kết quả hoạt động của đơn vị phải được thể hiện trong báo cáo kiểm toán.

***13.3.2. Nội dung kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị***

13.3.2.1. Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và các văn bản quy phạm pháp luật do cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành được áp dụng tại đơn vị.

13.3.2.2. Kiểm tra việc tuân thủ các quy định nội bộ do tổ chức cấp trên của đơn vị và do chính đơn vị ban hành. Nội dung này được thể hiện tập trung trong kiểm tra hiệu năng và hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

***13.3.3. Thực hiện kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và các quy định nội bộ của đơn vị***

13.3.3.1. Trong chuẩn bị kiểm toán:

a) Kiểm toán viên nhà nước được giao nhiệm vụ kiểm toán phải có kiến thức sâu về luật pháp và hệ thống văn bản quy phạm pháp luật áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán; trong trường hợp cần thiết, Kiểm toán viên nhà nước cần tham khảo ý kiến của các chuyên gia pháp luật và các cơ quan ban hành các văn bản quy phạm pháp luật để hiểu biết sâu sắc và đúng đắn về nội dung văn bản nhằm phân biệt, phát hiện và đánh giá đúng đắn các trường hợp vi phạm pháp luật;

b) Khi lập kế hoạch kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần am hiểu về các quy định nội bộ, hệ thống kiểm soát nội bộ do đơn vị được kiểm toán thiết lập để định hướng cho nội dung kiểm toán tuân thủ ở những hoạt động mà rủi ro kiểm soát được đánh giá là trên mức trung bình.

13.3.3.2. Trong thực hiện kiểm toán:

a) Khi thực hiện việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, Kiểm toán viên nhà nước cần đặc biệt chú trọng đến việc đánh giá tính tuân thủ pháp luật trong bản thân các quy định nội bộ của tổ chức cấp trên của đơn vị đối với đơn vị và của bản thân đơn vị. Các phát hiện vi phạm pháp luật trong các quy định nội bộ sẽ là cơ sở để định hướng cho việc kiểm tra, thu thập bằng chứng kiểm toán về những vi phạm pháp luật của đơn vị được kiểm toán;

b) Kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra, đối chiếu các quy định về tổ chức và hoạt động của đơn vị với các quy định của pháp luật để phát hiện những sai phạm có thể tác động đến quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị;

c) Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện quy trình kiểm toán kết hợp với xét đoán theo kinh nghiệm nghề nghiệp phù hợp với hoàn cảnh để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp làm cơ sở cho việc đánh giá, kết luận về những vi phạm pháp luật và quy định nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

d) Kiểm toán viên nhà nước cần chú ý đến các tình huống và nghiệp vụ có dấu hiệu của hành vi vi phạm pháp luật có thể tác động đến kết quả kiểm toán. Khi kết quả thực hiện các bước và thủ tục kiểm toán cho thấy các dấu hiệu có hành vi vi phạm pháp luật đã xảy ra hoặc có thể sẽ xảy ra, Kiểm toán viên nhà nước cần xác định mức độ ảnh hưởng của những vi phạm đó đến kết quả kiểm toán;

đ) Khi phát hiện các hành vi vi phạm pháp luật và các quy định nội bộ của đơn vị, Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu tính chất, hoàn cảnh phát sinh các hành vi vi phạm và các thông tin liên quan để đánh giá ảnh hưởng của các vi phạm đó đến các số liệu của báo cáo tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước phải thảo luận với người đứng đầu đơn vị để hiểu rõ những tác động, hậu quả của những vi phạm đó đến hoạt động của đơn vị;

e) Khi Kiểm toán viên nhà nước phát hiện các trường hợp vi phạm pháp luật và các quy định nội bộ có tác động đến những sai phạm trọng yếu của các số liệu trên báo cáo tài chính và các sai lệch trọng yếu của kết quả hoạt động của đơn vị thì phải thông báo cho người đứng đầu đơn vị biết; nếu phát hiện các trường hợp vi phạm gây hậu quả nghiêm trọng đến các nguồn lực kinh tế và hoạt động của đơn vị, đặc biệt là khi các hành vi đó đang được tiếp diễn thì phải báo cáo ngay cho Tổ trưởng, Trưởng đoàn để xử lý kịp thời;

g) Kiểm toán viên nhà nước cần thể hiện sự thận trọng nghề nghiệp khi mở rộng các bước và thủ tục kiểm toán liên quan đến các hành vi vi phạm pháp luật và những quy định nội bộ của đơn vị; trong trường hợp cần thiết, Kiểm toán viên nhà nước cần xin ý kiến của Tổ trưởng, Trưởng đoàn để xác định các bước và thủ tục kiểm toán cần tiếp tục thực hiện.

13.3.3.3. Trong lập báo cáo kiểm toán:

a) Khi lập báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải kết luận một cách tổng quát những vi phạm pháp luật và những quy định nội bộ của đơn vị; những vi phạm trọng yếu phải được trình bày rõ nội dung, tính chất, hoàn cảnh và hậu quả; những vi phạm không trọng yếu nhưng có tần suất xuất hiện lớn cũng cần được trình

bày rõ về nội dung, tần xuất xuất hiện và hậu quả của những vi phạm đó trong báo cáo kiểm toán;

b) Trong trường hợp các vi phạm có tác động về mặt kinh tế, thì ngoài việc trình bày các vi phạm, Kiểm toán viên nhà nước phải tính toán hoặc ước tính về mặt định lượng của những vi phạm đó đến các số liệu trên báo cáo tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị;

c) Cùng với những kết luận về những vi phạm pháp luật và những quy định nội bộ của đơn vị, báo cáo kiểm toán phải đưa ra những kiến nghị hợp lý và khả thi để giúp đơn vị xử lý, khắc phục, sửa chữa những vi phạm.

***13.3.4. Kiểm tra sự tuân thủ pháp luật và các quy định nội bộ của đơn vị trong kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán hoạt động***

13.3.4.1. Khi tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính, Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ liên quan đến các hoạt động tài chính, kế toán của đơn vị. Kiểm toán viên nhà nước phải thiết kế các thủ tục kiểm toán để kiểm tra, phát hiện các sai sót, vi phạm pháp luật và các quy định nội bộ làm ảnh hưởng trọng yếu đến số liệu trong báo cáo tài chính của đơn vị.

13.3.4.2. Khi thực hiện kiểm toán hoạt động, Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy định nội bộ liên quan đến việc thực hiện các hoạt động kinh tế nhằm đạt được các mục tiêu hoạt động của đơn vị. Kiểm toán viên phải thiết kế thủ tục kiểm toán để kiểm tra, phát hiện các sai sót, vi phạm pháp luật và các quy định nội bộ làm ảnh hưởng trọng yếu đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

## 14. CHUẨN MỰC 14:

## XÁC ĐỊNH VÀ VẬN DỤNG TRỌNG YẾU KIỂM TOÁN

### 14.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán nhằm phục vụ cho việc chọn mẫu kiểm toán, lựa chọn những trọng tâm kiểm toán và đưa ra kết luận, kiến nghị kiểm toán.

### 14.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này được áp dụng trong giai đoạn Chuẩn bị kiểm toán, Thực hiện kiểm toán và giai đoạn Lập và gửi báo cáo kiểm toán đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

**14.3. Nội dung**

***14.3.1. Quy định chung***

Khi chuẩn bị tiến hành một cuộc kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần xác định trọng yếu kiểm toán. Trọng yếu kiểm toán cần xem xét cả về mặt định lượng, định tính và trong mối quan hệ với rủi ro kiểm toán. Việc xác định trọng yếu kiểm toán là công việc xét đoán mang tính nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước dựa trên sự phân tích những thông tin thu thập được về đơn vị được kiểm toán và những định hướng của Kiểm toán Nhà nước đối với từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán. Trọng yếu kiểm toán được Kiểm toán viên nhà nước vận dụng trong quá trình thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

***14.3.2. Phương pháp xác định trọng yếu kiểm toán***

Trọng yếu kiểm toán được xác định theo hai phương pháp:

14.3.2.1. Theo hướng dẫn của Kiểm toán Nhà nước về mức (khung) trọng yếu kiểm toán áp dụng đối với những khoản mục, chỉ tiêu chủ yếu và đối với từng lĩnh vực, chuyên ngành kiểm toán kết hợp với phân tích những thông tin thu thập về đơn vị tác động đến trọng yếu kiểm toán;

14.4.2.2. Theo kinh nghiệm nghề nghiệp của Kiểm toán viên nhà nước kết hợp với phân tích thông tin thu thập về đơn vị kiểm toán tác động đến trọng yếu kiểm toán.

***14.3.3. Vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính***

14.3.3.1. Khi lập Kế hoạch kiểm toán chi tiết, Kiểm toán viên nhà nước cần dựa trên những thông tin thu thập được để đánh giá về các nhân tố ảnh hưởng đến mức trọng yếu kiểm toán; dựa trên những định hướng của Kiểm toán Nhà nước và kinh nghiệm nghề nghiệp để ước tính trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính; đánh giá khả năng xảy ra sai sót trọng yếu của tổng thể báo cáo tài chính và của từng khoản mục được kiểm toán; phân bổ trọng yếu cho các khoản mục kiểm toán.

14.3.3.2. Khi thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập các bằng chứng kiểm toán, phát hiện những sai phạm và tiến hành tổng hợp các phát hiện kiểm toán; ước tính sai phạm của tổng thể khoản mục kiểm toán; so sánh mức sai phạm ước tính với mức phân bổ trọng yếu cho khoản mục được kiểm toán; đưa ra kết luận hoặc bổ sung các thủ tục kiểm toán. Trong trường hợp Kiểm toán viên nhà nước xét thấy những đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm toán chưa phù hợp, phải đánh giá lại và do vậy, Kiểm toán viên nhà nước cũng cần điều chỉnh lại trọng yếu kiểm toán một cách thích hợp.

14.3.3.3. Khi lập báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần tổng hợp các sai phạm của các khoản mục được kiểm toán; ước tính sai phạm tổng thể của báo cáo tài chính; so sánh sai phạm ước tính với ước lượng ban đầu về trọng yếu tổng thể báo cáo tài chính để đưa ra kết luận kiểm toán.

***14.3.4. Vận dụng trọng yếu kiểm toán trong kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ***

14.3.4.1. Vận dụng trong kiểm toán hoạt động:

a) Trong kiểm toán hoạt động, trọng yếu kiểm toán thường được xét đoán về mặt định lượng. Kiểm toán viên nhà nước cần kết hợp xác định trọng yếu kiểm toán khi lựa chọn, xây dựng tiêu chí và tiêu chuẩn của kiểm toán hoạt động đối với đơn vị được kiểm toán;

b) Khi lập kế hoạch kiểm toán hoạt động, Kiểm toán viên nhà nước cần dự kiến những "vấn đề" của kiểm toán hoạt động; đánh giá khả năng xảy ra yếu kém trọng yếu của từng hoạt động được kiểm toán; xác định, lựa chọn tiêu chí, tiêu chuẩn đánh giá trong kiểm toán hoạt động và mức trọng yếu kiểm toán hoạt động dự kiến. Xác định mức trọng yếu trong kiểm toán hoạt động thường được tiến hành đối với từng tiêu chí đánh giá hoạt động hoặc cho tổng thể các hoạt động của đơn vị do Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn;

c) Khi thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần tổng hợp kết quả kiểm toán về đánh giá tính tiết kiệm, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng nguồn lực kinh tế trong hoạt động của đơn vị, đồng thời cần phân tích rõ nguyên nhân, bối cảnh xảy ra những hoạt động có hạn chế, yếu kém trước khi xác định tính chất trọng yếu của các yếu kém;

d) Khi khi lập báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần dựa trên những phát hiện kiểm toán để so sánh với những mức trọng yếu kiểm toán hoạt động dự kiến ban đầu, kết hợp với việc phân tích nguyên nhân, bối cảnh xảy ra những hoạt động có hạn chế, yếu kém để đưa ra kết luận kiểm toán.

14.3.4.2. Vận dụng trong kiểm toán tuân thủ:

a) Trong kiểm toán tuân thủ, trọng yếu kiểm toán thường được xét đoán về mặt định tính, thể hiện ở nhận định của Kiểm toán viên nhà nước về tính chất nghiêm trọng của những vi phạm pháp luật và những quy định nội bộ của đơn vị. Việc xác định trọng yếu kiểm toán định tính trong kiểm toán tuân thủ cần dựa trên việc phân tích môi trường, tính chất hoạt động của đơn vị, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và những quy định của pháp luật; do vậy, đòi hỏi Kiểm toán viên nhà nước phải phân tích và đánh giá một cách thận trọng;

b) Khi lập kế hoạch kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần dự kiến những vấn đề trọng tâm của kiểm toán tuân thủ; đánh giá khả năng xảy ra sai phạm trọng yếu của từng hoạt động được kiểm toán; xác định, lựa chọn tiêu chí, tiêu chuẩn cho việc xác định những sai phạm trọng yếu (có thể định tính hoặc định lượng dựa trên lượng hóa tần suất xuất hiện sai phạm hoặc mức độ tác động của các vi phạm đến kinh tế). Xác định mức trọng yếu trong kiểm toán tuân thủ thường được tiến hành đối với từng hoạt động được kiểm toán mà không xác định cho tổng thể các hoạt động của đơn vị;

c) Khi thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần tổng hợp các sai phạm, đồng thời cần phân tích rõ nguyên nhân, bối cảnh xảy ra sai phạm trước khi xác định tính chất trọng yếu của các sai phạm;

d) Khi lập báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần dựa trên những phát hiện kiểm toán, so sánh với những mức trọng yếu kiểm toán dự kiến ban đầu, kết hợp với việc phân tích nguyên nhân, bối cảnh xảy ra sai phạm để đưa ra kết luận kiểm toán. Những sai phạm không mang tính trọng yếu nhưng lặp lại nhiều lần hoặc gây hậu quả kinh tế đến mức trọng yếu cũng cần được xem xét khi kết luận kiểm toán tuân thủ.

## 15. CHUẨN MỰC 15:

## ĐÁNH GIÁ RỦI RO KIỂM TOÁN

### 15.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc đánh giá rủi ro kiểm toán nhằm tạo cơ sở hợp lý cho việc xác định trọng tâm và trọng yếu kiểm toán, lựa chọn phương pháp chọn mẫu và quy mô mẫu kiểm toán để giảm thiểu rủi ro kiểm toán.

### 15.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong các giai đoạn: Chuẩn bị kiểm toán, Thực hiện kiểm toán, Lập và gửi báo cáo kiểm toán đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; việc đánh giá rủi ro kiểm toán được thực hiện đối với tổng thể báo cáo tài chính hoặc tổng thể hoạt động của đơn vị và đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán.

### 15.3. Nội dung

#### *15.3.1. Quy định chung*

Trong mỗi cuộc kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện thu thập và phân tích các thông tin cần thiết để xác định rủi ro kiểm toán và tổ chức hoạt động

kiểm toán dựa trên việc đánh giá rủi ro kiểm toán nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán được thực hiện với mức rủi ro kiểm toán chấp nhận được (hay rủi ro kiểm toán mong muốn). Rủi ro kiểm toán luôn cần được xem xét, đánh giá trong mối quan hệ với trọng yếu kiểm toán.

Rủi ro kiểm toán chịu sự tác động của ba loại rủi ro: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Kiểm toán viên phải xác định rủi ro kiểm toán chấp nhận được, rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát để làm cơ sở xác định rủi ro phát hiện cần đạt được cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán. Rủi ro kiểm toán chấp nhận được thường được xác định chung cho cả cuộc kiểm toán; rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện được xác định cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán.

***15.3.2. Phương pháp xác định rủi ro kiểm toán***

Rủi ro kiểm toán có thể được xác định theo hai phương pháp:

15.3.2.1. Xác định rủi ro kiểm toán định tính. Phương pháp này thường được thực hiện theo theo mô hình bảng "ma trận rủi ro kiểm toán";

15.3.2.2. Xác định rủi ro kiểm toán định lượng. Phương pháp này thường được thực hiện theo mô hình toán. Trong điều kiện hoạt động kiểm toán được hỗ trợ bằng công nghệ thông tin thì việc xác định rủi ro kiểm toán định lượng theo mô hình toán sẽ tạo điều kiện cho việc xây dựng kế hoạch kiểm toán khoa học và chặt chẽ.

***15.3.3. Thực hiện xác định và vận dụng rủi ro kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính***

15.3.3.1. Trong lập kế hoạch kiểm toán:

a) Khi lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát, Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá rủi ro kiểm toán đối với tổng thể báo cáo tài chính hoặc tổng thể hoạt động được kiểm toán của các đơn vị thuộc phạm vi cuộc kiểm toán (gọi chung là rủi ro kiểm toán tổng quát) để tạo cơ sở cho chọn mẫu đơn vị được kiểm toán và xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát. Việc xác định rủi ro kiểm toán tổng quát đối với từng đơn vị của cuộc kiểm toán chủ yếu dựa trên việc đánh rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát chung của mỗi đơn vị được kiểm toán;

b) Khi lập Kế hoạch kiểm toán chi tiết cho từng đơn vị thuộc phạm vi cuộc kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải phân tích tình hình kinh tế, tài chính và khảo sát chi tiết hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán; xác định rủi ro kiểm toán chấp nhận được cho tổng thể báo cáo tài chính và xác định rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán; trên cơ sở đó xác định rủi ro phát hiện cần đạt được để tạo cơ sở xác định trọng yếu kiểm toán, lựa chọn

phương pháp chọn mẫu và xác định quy mô mẫu kiểm toán, lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp cho từng khoản mục, nội dung kiểm toán;

15.3.3.2. Trong thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải dựa trên các kết quả kiểm toán và phân tích các nguyên nhân dẫn đến sai phạm, yếu kém; nếu xét thấy việc đánh giá về rủi ro kiểm toán ban đầu đối với một hay một số khoản mục kiểm toán là có sai lệch đáng kể làm ảnh hưởng đến độ xác thực của kết luận kiểm toán thì cần điều chỉnh lại rủi ro kiểm toán và kế hoạch kiểm toán chi tiết;

15.3.3.3. Trong lập báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần dựa trên kết quả và các phát hiện kiểm toán để xem xét độ tin cậy của việc đánh giá rủi ro kiểm toán ban đầu làm cơ sở xác định mức độ xác thực của các kết luận kiểm toán trước khi đưa ra kết luận kiểm toán.

***15.3.4. Vận dụng rủi ro kiểm toán trong kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ***

14.3.4.1. Vận dụng trong kiểm toán hoạt động:

a) Trong kiểm toán hoạt động, việc xác định rủi ro kiểm toán phụ thuộc vào các tiêu chí lựa chọn để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế trong hoạt động được kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước cần kết hợp xác định rủi ro kiểm toán khi lựa chọn, xây dựng tiêu chí và tiêu chuẩn của kiểm toán hoạt động đối với đơn vị được kiểm toán;

b) Khi lập kế hoạch kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần dự kiến những "vấn đề" của kiểm toán hoạt động; phân tích thông tin thu thập được về "vấn đề" kiểm toán và các thông tin liên quan để đánh giá rủi ro kiểm toán chấp nhận được cho tổng thể "vấn đề" kiểm toán, đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và từ đó, xác định rủi ro phát hiện cho từng tiêu chí kiểm toán; trên cơ sở đó xác định các nội dung của kế hoạch kiểm toán;

c) Khi thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần tổng hợp kết quả kiểm toán về tính tiết kiệm, tính hiệu quả và tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng nguồn lực kinh tế của đơn vị. Nếu xét thấy việc đánh giá về rủi ro kiểm toán ban đầu đối với một hay một số nội dung kiểm toán là có sai lệch đáng kể làm ảnh hưởng đến độ xác thực của kết luận kiểm toán thì cần điều chỉnh lại rủi ro kiểm toán và kế hoạch kiểm toán chi tiết;

d) Khi khi lập báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần dựa trên những phát hiện kiểm toán để so sánh với những tiêu chuẩn kiểm toán hoạt động, so sánh với dự kiến ban đầu về trọng yếu kiểm toán hoạt động, kết hợp với việc phân tích

nguyên nhân, bối cảnh xảy ra những hoạt động có hạn chế, yếu kém để đưa ra kết luận kiểm toán.

14.3.4.2. Vận dụng rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tuân thủ: việc xác định và vận dụng rủi ro kiểm toán trong kiểm toán tuân thủ được áp dụng tương tự như đối với kiểm toán báo cáo tài chính.

## 16. CHUẨN MỰC 16:

## CHỌN MẪU KIỂM TOÁN

### 16.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc chọn mẫu kiểm toán nhằm đảm bảo mẫu kiểm toán đại diện cho tổng thể được kiểm toán, giảm thiểu rủi ro chọn mẫu, tiết kiệm chi phí kiểm toán và làm cơ sở cho kết luận kiểm toán xác thực và hợp lý, góp phần đảm bảo chất lượng kiểm toán.

### 16.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong giai đoạn Chuẩn bị kiểm toán, Thực hiện kiểm toán và Lập, gửi báo cáo kiểm toán đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; áp dụng cho chọn mẫu đơn vị được kiểm toán và chọn mẫu kiểm toán đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán.

### 16.3. Nội dung

#### *16.3.1. Quy định chung*

Khi tiến hành kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện chọn mẫu kiểm toán. Mẫu kiểm toán phải đảm bảo đại diện cho tổng thể được kiểm toán, vì vậy Kiểm toán viên nhà nước phải lựa chọn phương pháp chọn mẫu và xác định quy mô mẫu kiểm toán thích hợp khi chọn mẫu đơn vị được kiểm toán trong lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát và khi chọn mẫu của từng khoản mục, nội dung kiểm toán trong lập Kế hoạch kiểm toán chi tiết.

#### *16.3.2. Chọn mẫu đơn vị được kiểm toán*

16.3.2.1. Chọn mẫu đơn vị được kiểm toán cần được thực hiện đối với mọi cuộc kiểm toán có quy mô lớn, khách thể kiểm toán gồm nhiều đơn vị thành viên.

16.3.2.2. Phải căn cứ vào mục tiêu chung của cuộc kiểm toán, đặc điểm và quy mô của tổng thể (các đơn vị thành viên) của cuộc kiểm toán và đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm toán để phân nhóm các đơn vị được kiểm toán theo tính chất hoạt động của các đơn vị và theo rủi ro kiểm toán trong mỗi nhóm đơn vị.

16.3.2.2. Lựa chọn và thực hiện các phương pháp chọn mẫu và số lượng đơn vị đại diện cho từng nhóm đơn vị được kiểm toán:

a) Điều kiện chọn mẫu đơn vị được kiểm toán: số lượng đơn vị trong nhóm tương đối lớn; các thành viên của mỗi nhóm có sự tương đồng về tính chất hoạt động;

b) Chọn mẫu đơn vị được kiểm toán thường có rủi ro chọn mẫu lớn hơn chọn mẫu kiểm toán của các khoản mục, nội dung kiểm toán; do vậy, Kiểm toán viên nhà nước cần phân loại đơn vị, đánh giá rủi ro kiểm toán và tình hình đơn vị một cách thận trọng để đảm bảo rủi ro chọn mẫu hợp lý;

c) Trong trường hợp số lượng đơn vị của cuộc kiểm toán quá nhỏ hoặc các đơn vị không có sự tương đồng về tính chất hoạt động hoặc rủi ro kiểm toán được xác định là quá lớn thì Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra quyết định kiểm toán 100% số đơn vị thuộc khách thể kiểm toán;

d) Phương pháp chủ đạo trong chọn mẫu đơn vị được kiểm toán là phương pháp dựa trên rủi ro kiểm toán kết hợp với phân nhóm đơn vị và các yếu tố khác tác động đến việc lựa chọn đơn vị được kiểm toán.

***16.3.3. Chọn mẫu của từng khoản mục, nội dung kiểm toán***

16.3.3.1. Chọn mẫu của từng khoản mục, nội dung kiểm toán được thực hiện phổ biến trong các cuộc kiểm toán tại các đơn vị thuộc phạm vi cuộc kiểm toán.

16.3.3.2. Kiểm toán viên nhà nước phải căn cứ vào mục tiêu kiểm toán đối với khoản mục, nội dung kiểm toán; đặc điểm và quy mô của tổng thể (các phần tử của khoản mục, nội dung kiểm toán); đánh giá về rủi ro, trọng yếu kiểm toán và các nhân tố tác động khác đến mẫu kiểm toán để lựa chọn phương pháp và mô hình xác định quy mô mẫu kiểm toán thích hợp.

16.3.3.3. Áp dụng các phương pháp chọn mẫu và xác định quy mô mẫu kiểm toán:

a) Điều kiện chọn mẫu của khoản mục, nội dung kiểm toán: quy mô của tổng thể phải tương đối lớn; các phần tử của tổng thể phải có những thuộc tính chung thể hiện đặc trưng của tổng thể;

b) Trong trường hợp tổng thể có quy mô lớn và các phần tử của tổng thể có thể chia thành các lớp dựa trên sự khác nhau về đặc trưng của mỗi lớp thì Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện chọn mẫu kiểm toán cho từng lớp của tổng thể; khi thực hiện chọn mẫu kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá rủi ro chọn mẫu một cách hợp lý;

c) Trong trường hợp số lượng phần tử của tổng thể kiểm toán quá nhỏ hoặc các phần tử có quá nhiều thuộc tính khác biệt hoặc rủi ro kiểm toán được xác định là quá lớn thì Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra quyết định kiểm toán 100% phần tử của tổng thể kiểm toán;

d) Phương pháp chọn mẫu đối với từng khoản mục, nội dung kiểm toán được lựa chọn linh hoạt phù hợp với mục tiêu, đặc điểm đối tượng kiểm toán.

16.3.3.4. Trình tự thực hiện chọn mẫu và thực hiện kiểm toán trên mẫu kiểm toán của từng khoản mục của báo cáo tài chính:

a) Kiểm toán viên nhà nước căn cứ vào mục tiêu kiểm toán đối với khoản mục được kiểm toán, phân tích tình hình hoạt động của đơn vị liên quan đến khoản mục kiểm toán, phân tích các thuộc tính của tổng thể, đánh giá về thủ tục kiểm soát nội bộ, đánh giá các loại rủi ro tác động đến rủi ro kiểm toán, trọng yếu kiểm toán của khoản mục để xác định những cơ sở cho việc chọn mẫu kiểm toán;

b) Lựa chọn phương pháp chọn mẫu, xác định quy mô mẫu kiểm toán và đánh giá rủi ro chọn mẫu kiểm toán;

c) Thực hiện kiểm toán trên mẫu kiểm toán đã chọn: khi thực hiện kiểm toán nếu các phát hiện kiểm toán cho thấy khoản mục, nội dung kiểm toán có sai phạm trọng yếu, Kiểm toán viên nhà nước có thể đưa ra kết luận kiểm toán hoặc mở quy mô mẫu kiểm toán thích hợp, tiếp tục tiến hành kiểm toán để đưa ra kết luận kiểm toán xác đáng;

d) Trước khi đưa ra kết luận về khoản mục, nội dung kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cần tiến hành phân tích, đánh giá lại rủi ro chọn mẫu, khái quát những sai phạm tổng thể từ các phát hiện sai phạm của mẫu kiểm toán để làm cơ sở đưa ra kết luận kiểm toán thích hợp;

đ) Việc xác định tổng thể cần chọn mẫu, cơ sở và phương pháp chọn mẫu, quy mô mẫu và các phần tử của mẫu kiểm toán đã được chọn phải được ghi chép đầy đủ trong giấy tờ làm việc.

***16.3.4. Chọn mẫu kiểm toán trong kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ***

16.3.4.1. Trong kiểm toán hoạt động, việc chọn mẫu và tiến hành kiểm toán trên mẫu kiểm toán tuy không được thực hiện phổ biến như trong kiểm toán báo cáo tài chính, song vẫn có thể áp dụng một cách rất hiệu quả trong một số trường hợp: lựa chọn đơn vị, các dự án, chương trình kiểm toán của cuộc kiểm toán khi lập Kế hoạch kiểm toán tổng quát; thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá độ tin cậy của các thông tin trước khi thực hiện kiểm toán; áp dụng các phương pháp thu thập bằng

chứng kiểm toán (kiểm tra tài liệu lưu trữ, nghiên cứu tình huống, điều tra, phỏng vấn, thử nghiệm hiện trường).

16.3.4.2. Trong kiểm toán tuân thủ, việc chọn mẫu và tiến hành kiểm toán trên mẫu kiểm toán được áp dụng phổ biến: thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị; áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán đối với từng nội dung, quy trình, thủ tục trong hoạt động của đơn vị.

16.3.4.3. Khi thực hiện chọn mẫu và kiểm toán trên mẫu kiểm toán đối với kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ, Kiểm toán viên nhà nước cũng cần áp dụng theo các yêu cầu và quy trình như đối với kiểm toán báo cáo tài chính.

## 17. CHUẨN MỰC 17:

## KIỂM TOÁN SỐ DƯ ĐẦU KỲ

### 17.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc kiểm toán số dư đầu kỳ kế toán đối với kiểm toán báo cáo tài chính nhằm đánh giá độ tin cậy của các số dư đầu kỳ, làm cơ sở cho việc đánh giá sự trung thực, khách quan của các khoản mục trên báo cáo tài chính của thời kỳ kiểm toán của đơn vị.

### 17.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng đối với kiểm toán báo cáo tài chính kỳ đầu tiên hoặc đối với các đơn vị không được kiểm toán thường niên (báo cáo tài chính kỳ trước chưa được Kiểm toán Nhà nước tiến hành kiểm toán); chuẩn mực này cũng có thể vận dụng cho việc đánh giá độ tin cậy của các chỉ tiêu phi tài chính đầu kỳ trong kiểm toán hoạt động.

### 17.3. Nội dung

#### *17.3.1. Quy định chung*

Đối với cuộc kiểm toán báo cáo tài chính mà Kiểm toán Nhà nước chưa kiểm toán kỳ trước, Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các phương pháp và thủ tục kiểm toán cần thiết để đánh giá độ tin cậy của các số dư đầu kỳ kế toán, việc áp dụng hoặc thay đổi trong chính sách kế toán của đơn vị.

#### *17.3.2. Thực hiện kiểm toán số dư đầu kỳ trong quy trình kiểm toán*

17.3.2.1. Trong lập kế hoạch kiểm toán:

a) Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập và phân tích các thông tin của kỳ trước để đánh giá rủi ro kiểm toán; phân tích tổng quát số dư đầu kỳ của báo cáo tài chính để phát hiện các sai phạm, những xu hướng và biến động bất thường nhằm xác định những khoản mục trọng tâm của báo cáo tài chính cần kiểm toán số dư đầu kỳ;

b) Khi báo cáo tài chính kỳ trước của đơn vị được tổ chức kiểm toán khác kiểm toán thì Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét hồ sơ kiểm toán của kỳ trước để đánh giá mức độ tin cậy của các phát hiện, kết luận kiểm toán để sử dụng một cách thận trọng và hợp lý; nếu báo cáo kiểm toán của tổ chức kiểm toán kỳ trước không chấp nhận toàn bộ hoặc chấp nhận từng phần báo cáo tài chính thì Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các nguyên nhân để định hướng cho việc thực hiện kiểm toán;

c) Kiểm toán viên nhà nước cần đưa vào nội dung của Kế hoạch kiểm toán chi tiết, bố trí thời gian và nhân sự, lựa chọn và thiết kế các thủ tục kiểm toán thích hợp để thực hiện kiểm toán số dư đầu kỳ, đánh giá việc áp dụng các chính sách kế toán trong kỳ kế toán trước của đơn vị.

17.3.2.2. Trong thực hiện kiểm toán:

a) Kiểm toán viên nhà nước cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đối với các khoản mục trên báo cáo tài chính kỳ trước của đơn vị để đánh giá về sự tuân thủ pháp luật và các quy định trong việc áp dụng chính sách kế toán, đánh giá tổng quát về độ tin cậy của các số liệu trên báo cáo tài chính của kỳ kế toán trước;

b) Kiểm tra, đánh giá sự phù hợp trong áp dụng chính sách kế toán giữa hai kỳ kế toán;

c) Kiểm tra việc chuyển các số dư cuối kỳ của kỳ trước sang số dư đầu kỳ của kỳ kiểm toán để đánh giá mức độ đầy đủ, chính xác của số dư được chuyển giữa hai kỳ kế toán;

d) Các phát hiện và việc xử lý các trường hợp nảy sinh trong thực hiện kiểm toán được tiến hành như sau:

- Khi phát hiện việc vi phạm hoặc áp dụng thiếu nhất quán chính sách kế toán, Kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu bản chất, đánh giá hậu quả của những vi phạm đó đến số dư cuối kỳ của báo cáo tài chính kỳ trước và số dư đầu kỳ của báo cáo tài chính kỳ kiểm toán;

- Khi phát hiện việc vi phạm trong việc chuyển các số dư giữa hai kỳ kế toán, Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá hậu quả của những vi phạm đó đến số dư đầu kỳ của báo cáo tài chính kỳ kiểm toán;

- Khi phát hiện có những sai phạm về việc thực hiện chế độ tài chính và do vậy, khẳng định rủi ro kiểm toán cao đối với một hay một số khoản mục trên báo cáo tài chính kỳ trước thì Kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán để đưa ra các phát hiện và kết luận kiểm toán xác đáng.

17.3.2.3. Trong lập báo cáo kiểm toán:

a) Trường hợp Kiểm toán viên nhà nước phát hiện những sai phạm về việc áp dụng các chính sách kế toán, việc chuyển số dư giữa hai kỳ kế toán, về những sai phạm trong thực hiện chế độ tài chính trong kỳ trước thì phải tổng hợp, đánh giá ảnh hưởng của các sai phạm đó đến từng khoản mục của báo cáo tài chính của kỳ kiểm toán để làm cơ sở cho kết luận và kiến nghị kiểm toán; đồng thời cần đưa ra kiến nghị xử lý những sai phạm về chế độ tài chính, kế toán đối với cả kỳ trước và kỳ kiểm toán;

b) Trường hợp Kiểm toán viên nhà nước bị hạn chế về phạm vi kiểm toán nên không thu thập được bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp về số dư đầu kỳ thì cần đánh giá mức độ ảnh hưởng của sự hạn chế đó tác động đến báo cáo tài chính của kỳ kiểm toán để làm cơ sở cho việc đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán.

***17.3.3. Áp dụng đối với kiểm toán hoạt động***

Trong một số trường hợp, Kiểm toán viên nhà nước cũng cần vận dụng các phương pháp và trình tự thực hiện của kiểm toán số dư đầu kỳ kế toán vào việc đánh giá độ tin cậy của các số liệu về các chỉ tiêu kinh tế chuyển tiếp giữa hai niên độ. Khi đưa ra kết luận cần chú ý các trường hợp sau:

- Các số liệu chuyển tiếp giữa hai kỳ không có sai phạm trọng yếu thì có thể sử dụng để thực hiện phân tích dữ liệu kiểm toán của kiểm toán hoạt động;

- Các số liệu tiềm ẩn khả năng có sai phạm trọng yếu thì cần điều chỉnh kế hoạch kiểm toán để mở rộng phạm vi kiểm toán, đánh giá độ tin cậy của các số liệu đó trước khi tiến hành các phương pháp, thủ tục kiểm toán hoạt động.

## 18. CHUẨN MỰC 18:

## KIỂM TRA VÀ ĐÁNH GIÁ CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KHÓA SỔ KẾ TOÁN, LẬP BÁO CÁO TÀI CHÍNH

### 18.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về việc kiểm tra, đánh giá các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán, lập báo cáo tài chính nhằm đánh giá ảnh hưởng của các sự kiện đó đến báo cáo tài chính của đơn vị.

**18.2. Phạm vi áp dụng**

Chuẩn mực này áp dụng đối với kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán tuân thủ, được thực hiện trong lập Kế hoạch kiểm toán chi tiết, thực hiện kiểm toán và lập Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán.

**18.3. Nội dung**

***18.3.1. Quy định chung***

Trong kiểm toán báo cáo tài chính, Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét, thu thập bằng chứng kiểm toán để đánh giá sự tuân thủ pháp luật trong việc xử lý các sự kiện phát sinh từ ngày khóa sổ kế toán đến ngày ký báo cáo tài chính (trong thời gian chỉnh lý quyết toán đối với các đơn vị dự toán hoặc đối với ngân sách nhà nước các cấp) để làm cơ sở đánh giá tính trung thực, khách quan của các số liệu kế toán đó đối với báo cáo tài chính của đơn vị.

***18.3.2. Nội dung và các phương pháp, thủ tục kiểm tra***

18.3.2.1. Khi lập kế hoạch kiểm toán: Kiểm toán viên nhà nước cần xác định nội dung, phương pháp, thủ tục kiểm toán để thực hiện kiểm toán các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán và việc xử lý nghiệp vụ kế toán đối với các sự kiện đó.

18.3.2.2. Khi thực hiện kiểm toán: Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra để khẳng định sự tồn tại thật của các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán; tổng hợp, phân loại các sự kiện phát sinh và việc xử lý các nghiệp vụ kế toán đối với các sự kiện đó.

18.3.2.3. Đối với các sự kiện phát sinh mà đơn vị đã điều chỉnh số liệu trên sổ kế toán theo kết luận của kiểm tra kế toán, kiểm toán, thanh tra nội bộ thì Kiểm toán viên nhà nước cần nghiên cứu để đánh giá tính đúng đắn của các kết luận của các tổ chức trên và thu thập bằng chứng về việc xử lý nghiệp vụ kế toán tuân thủ pháp luật và chuẩn mực kế toán.

18.3.2.4. Đối với các sự kiện phát sinh thuộc niên độ tài chính của năm trước, nhưng vẫn tiếp tục phát sinh các nghiệp vụ để kết thúc hoạt động trong thời gian lập báo cáo tài chính (hoặc trong thời gian chỉnh lý quyết toán) phù hợp với các quy định của pháp luật thì Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét tính hợp lý của các sự kiện trên và thu thập bằng chứng về việc xử lý nghiệp vụ kế toán tuân thủ pháp luật và chuẩn mực kế toán.

18.3.2.5. Đối với các sự kiện phát sinh thuộc các hoạt động của niên độ tài chính của năm trước, chưa được hoàn thành nhưng đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền hoặc phù hợp với các quy định pháp luật, được chuyển sang niên độ tài chính

năm sau thì không được xử lý nghiệp vụ kế toán và điều chỉnh quyết toán của niên độ tài chính năm trước. Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra các sự kiện và việc xử lý nghiệp vụ kế toán đối với các sự kiện đó để phát hiện những sai phạm làm tác động đến độ tin cậy của các số liệu trên báo cáo tài chính của đơn vị.

18.3.2.6. Kiểm toán viên nhà nước cần kiểm tra báo cáo tài chính và thuyết minh báo cáo tài chính của đơn vị để khẳng định các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán đã được phản ánh đúng đắn trong các báo cáo tài chính của đơn vị.

***18.3.3. Các quy định khác***

18.3.3.1. Trường hợp cuộc kiểm toán được thực hiện trước ngày đơn vị ký, công bố báo cáo tài chính mà qua phát hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cho rằng việc xử lý các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán có sai phạm làm ảnh hưởng trọng yếu đến một hoặc một số khoản mục hoặc tổng thể dự thảo báo cáo tài chính thì Kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra kết luận về tính chất và quy mô của các sai phạm đến từng khoản mục trên dự thảo báo cáo tài chính, đồng thời, đề xuất các kiến nghị xử lý đúng pháp luật và chuẩn mực kế toán về các sai phạm đã được phát hiện để đơn vị hoàn thiện dự thảo báo cáo tài chính.

18.3.3.2. Trường hợp cuộc kiểm toán được thực hiện sau ngày đơn vị ký, công bố báo cáo tài chính mà qua phát hiện kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước cho rằng việc xử lý các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán có sai phạm làm ảnh hưởng trọng yếu đến một hoặc một số khoản mục hoặc tổng thể báo cáo tài chính thì Kiểm toán viên nhà nước cần kiến nghị đơn vị phải sửa đổi báo cáo tài chính; nếu đơn vị không chấp nhận sửa đổi thì cần kết luận "chấp nhận từng phần" hoặc "không chấp nhận toàn bộ" báo cáo tài chính; đồng thời, đề xuất các kiến nghị xử lý đúng pháp luật và chuẩn mực kế toán về những sai phạm đã được phát hiện.

## 19. CHUẨN MỰC 19:

## TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC KHI PHÁT HIỆN CÁC DẤU HIỆU, HÀNH VI GIAN LẬN, THAM NHŨNG VÀ CÁC VẤN ĐỀ BẤT THƯỜNG KHÁC TRONG QUÁ TRÌNH KIỂM TOÁN

### 19.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về trách nhiệm của Kiểm toán viên nhà nước khi phát hiện các dấu hiệu, hành vi gian lận, tham nhũng và các vấn đề bất thường khác trong quá trình kiểm toán để Đoàn kiểm toán, Kiểm toán nhà nước, đơn vị được kiểm toán và các cơ quan, tổ chức có liên quan thực hiện kịp thời các biện pháp ngăn chặn, xử lý, khắc phục những hậu quả có thể xảy ra.

**19.2. Phạm vi áp dụng**

Chuẩn mực này áp dụng đối với các giai đoạn của quy trình kiểm toán và đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

**19.3. Nội dung**

***19.3.1. Quy định chung***

Trong quá trình kiểm toán, nếu Kiểm toán viên nhà nước phát hiện những dấu hiệu, những bằng chứng về những hành vi gian lận, tham nhũng hoặc các vấn đề bất thường khác thì cần báo cáo với Tổ trưởng kiểm toán để đưa ra các quyết định trong việc thực hiện các biện pháp hoặc kiến nghị với cấp quản lý kiểm toán có thẩm quyền để chỉ đạo các phương pháp, thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm làm rõ các dấu hiệu và hành vi trên.

***19.3.2. Trách nhiệm của Kiểm toán viên nhà nước trong thực hiện quy trình kiểm toán***

19.3.2.1. Trong chuẩn bị kiểm toán:

a) Kiểm toán viên nhà nước phải nắm rõ các quy định pháp luật về gian lận và tham nhũng, phải luôn có thái độ cảnh giác và tích cực trong việc phát hiện các dấu hiệu và hành vi gian lận, tham nhũng trong quá trình thực hiện kiểm toán;

b) Khi tiến hành khảo sát, Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập được những thông tin, tài liệu và phân tích để phát hiện ra những nội dung hoạt động của đơn vị có rủi ro kiểm toán lớn, những biến động, những dấu hiệu bất thường trong hoạt động của đơn vị để định hướng những nội dung trọng tâm kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán.

19.3.2.2. Trong thực hiện kiểm toán:

a) Khi Kiểm toán viên nhà nước phát hiện những dấu hiệu có cơ sở để dự đoán về khả năng tồn tại gian lận, tham nhũng trong hoạt động của đơn vị thì cần ghi chép lại các nhận định và những bằng chứng ban đầu về những phát hiện đó và báo cáo với Tổ trưởng kiểm toán hoặc Trưởng đoàn kiểm toán để điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về những hành vi gian lận, tham nhũng;

b) Trường hợp Kiểm toán viên nhà nước xác định các hành vi gian lận, tham nhũng có phạm vi tương đối hẹp, tính chất và quy mô không lớn, phù hợp với phạm vi và các điều kiện của cuộc kiểm toán thì cần mở rộng phạm vi, phương pháp và thời gian kiểm toán để điều tra, thu thập bằng chứng kiểm toán để kết luận về vấn đề gian lận, tham nhũng tại đơn vị;

c) Khi Kiểm toán viên nhà nước thu thập được các bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp để khẳng định về sự tồn tại hành vi gian lận và tham nhũng trong hoạt động của đơn vị mà việc tiếp tục điều tra chuyên sâu vượt quá phạm vi và nhiệm vụ của cuộc kiểm toán thì phải tổng hợp, phân tích các bằng chứng kiểm toán, hình thành các phát hiện kiểm toán và các kết luận, dự đoán về tính chất, phạm vi của những hành vi gian lận, tham nhũng để báo cáo với Tổng Kiểm toán Nhà nước để đề nghị với cơ quan nhà nước có thẩm quyền tiến hành điều tra.

19.3.2.3. Trong lập báo cáo kiểm toán:

a) Khi báo cáo các trường hợp gian lận, tham nhũng, Kiểm toán viên nhà nước cần thận trọng khi đưa các phát hiện và kết luận kiểm toán; phải xét đến bối cảnh cụ thể của đơn vị được kiểm toán và các cá nhân, tổ chức có liên quan;

b) Trường hợp Kiểm toán viên nhà nước thu thập được bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp về hành vi gian lận, tham nhũng thì phải đưa ra kết luận và kiến nghị xử lý phù hợp với các quy định của pháp luật và phù hợp với tính chất, quy mô của hành vi gian lận, tham nhũng đã được phát hiện;

c) Trường hợp do bị giới hạn bởi phạm vi và nhiệm vụ kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước không thu thập được bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp về hành vi gian lận, tham nhũng thì cần đưa ra kết luận và kiến nghị xử lý trong phạm vi các phát hiện kiểm toán đã phát hiện và đề nghị Tổng Kiểm toán Nhà nước chuyển hồ sơ đề nghị các cơ quan nhà nước có thẩm quyền tiến hành điều tra;

d) Trường hợp đặc biệt, khi Kiểm toán viên nhà nước có bằng chứng xác đáng để nhận định các hành vi gian lận, tham nhũng tại đơn vị có tính chất đặc biệt phức tạp, quy mô và phạm vi lớn, có liên quan đến nhiều cá nhân và tổ chức thì có thể không nêu vấn đề này trong báo cáo kiểm toán mà lập một báo cáo độc lập với báo cáo kiểm toán gửi Tổng Kiểm toán Nhà nước kèm theo hồ sơ kiểm toán về vấn đề được phát hiện để Tổng kiểm toán Nhà nước đề nghị cơ quan nhà nước có thẩm quyền tiến hành điều tra.

## NHÓM CHUẨN MỰC BÁO CÁO

Nhóm chuẩn mực báo cáo gồm các quy định về nguyên tắc và những yêu cầu cơ bản về nội dung và hình thức của các báo cáo kiểm toán; việc lập, công bố kết quả kiểm toán và gửi báo cáo kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng và hiệu lực của báo cáo kiểm toán.

Nhóm chuẩn mực báo cáo gồm 02 chuẩn mực:

## 20. CHUẨN MỰC 20:

## THỂ THỨC BÁO CÁO KIỂM TOÁN

### 20.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về thể thức báo cáo kiểm toán: các loại báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán; hình thức, cấu trúc tổng thể và trình tự lập, phê duyệt báo cáo kiểm toán.

### 20.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong giai đoạn Thực hiện kiểm toán, giai đoạn Lập và gửi báo cáo kiểm toán và áp dụng đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

### 20.3. Nội dung

#### *20.3.1. Yêu cầu chung về báo cáo kiểm toán*

20.3.1.1. Báo cáo kiểm toán phải phản ánh đầy đủ, chính xác, trung thực và khách quan kết quả, kết luận và kiến nghị kiểm toán; xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách; đánh giá việc tuân thủ pháp luật, tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế tại đơn vị được kiểm toán.

20.3.1.2. Báo cáo kiểm toán phải được thể hiện theo đúng quy định về hình thức văn bản của Kiểm toán Nhà nước và có giá trị pháp lý để các bên có có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan phải thực hiện.

20.3.1.3. Việc trình bày báo cáo kiểm toán phải tuân thủ các yêu cầu sau:

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

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

c) Rõ ràng, súc tích: văn phong dùng trong trình bày báo cáo kiểm toán phải trong sáng, ngắn gọn, trung lập, dễ hiểu, không gây ra nhiều cách hiểu khác nhau cho người sử dụng báo cáo; cấu trúc báo cáo phải chặt chẽ, hợp lý;

d) Kịp thời: báo cáo kiểm toán phải được lập và gửi đúng thời hạn theo quy định.

***20.3.2. Các loại báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán***

20.3.2.1. Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là: "Biên bản kiểm toán");

20.3.2.2. Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là: "Báo cáo kiểm toán").

***20.3.3. Nội dung chính của báo cáo kiểm toán gồm:***

20.3.3.1. Khái quát về tình hình cuộc kiểm toán, gồm: mục tiêu, nội dung kiểm toán; phạm vi và đối tượng kiểm toán; căn cứ kiểm toán; tóm tắt quá trình tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán: các đơn vị hoặc bộ phận được kiểm toán, thời gian và địa điểm kiểm toán, phương pháp tổ chức thực hiện kiểm toán;

20.3.3.2. Tổng hợp kết quả kiểm toán gồm: khái quát tình hình về hoạt động của đơn vị được kiểm toán; tổng hợp các phát hiện kiểm toán; phân tích các nguyên nhân dẫn đến kết quả hoạt động sai lệch so với tiêu chuẩn (phát hiện kiểm toán); đánh giá những hậu quả (lượng hóa) do những hoạt động sai lệch so với tiêu chuẩn gây ra;

20.3.3.3. Kết luận kiểm toán;

20.3.3.4. Kiến nghị kiểm toán;

20.3.3.5. Thuyết minh báo cáo kiểm toán, gồm:

a) Các bằng chứng kiểm toán và tài liệu kiểm toán làm cơ sở tổng hợp kết quả kiểm toán trong các báo cáo kiểm toán;

b) Các phân tích, đánh giá của Kiểm toán viên nhà nước về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

c) Các phân tích, đánh giá của Kiểm toán viên về các phát hiện kiểm toán và nguyên nhân, hậu quả của những sai phạm, yếu kém đã được phát hiện;

d) Các sai phạm trọng yếu hoặc tổng hợp các sai phạm không trọng yếu có tần xuất xuất hiện nhiều (về cả định tính và định lượng);

đ) Các tài liệu khác có liên quan.

***20.3.4. Hình thức báo cáo kiểm toán***

Hình thức trình bày báo cáo kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán Nhà nước và cần thể hiện đủ các thông tin sau: tên và địa chỉ của cơ quan Kiểm toán Nhà nước; số hiệu báo cáo; tiêu đề báo cáo; người và đơn vị nhận báo cáo; nội dung báo cáo; thời gian kết thúc kiểm toán và thời điểm phát hành báo cáo; chữ ký, tên của Tổ trưởng Tổ kiểm toán (đối với Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán) hoặc Trưởng đoàn kiểm toán (đối với Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán) và Thủ

trưởng cơ quan, dấu của cơ quan Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm phát hành báo cáo.

***20.3.5. Thủ tục lập, xét duyệt báo cáo kiểm toán và thông báo kết quả kiểm toán***

20.3.5.1. Đối với Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán:

a) Tổ trưởng tổ kiểm toán thực hiện việc tổng hợp kết quả kiểm toán và lập Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán; tổ chức thảo luận trong Tổ kiểm toán, chỉnh lý Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán và trình Trưởng đoàn kiểm toán;

b) Tổ kiểm toán tổ chức báo cáo, giải trình với Trưởng đoàn kiểm toán và chỉnh lý Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán;

c) Tổ kiểm toán tổ chức thông báo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán;

d) Tổ kiểm toán trình Trưởng đoàn kiểm toán, Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán ký và phát hành Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

20.3.5.2. Đối với Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán:

a) Trưởng đoàn kiểm toán tổ chức việc tổng hợp kết quả kiểm toán của cuộc kiểm toán (dựa trên các Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán và hồ sơ kiểm toán kèm theo) và lập Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán (Trưởng Đoàn kiểm toán cần phân công một hay một số Kiểm toán viên nhà nước có đủ năng lực để tổng hợp tài liệu, tình hình kiểm toán và soạn thảo Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán);

b) Việc tiến hành lập Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán cần được thực hiện thận trọng và kịp thời theo quy định của Kiểm toán Nhà nước; các nội dung công việc cần tiến hành trong quá trình lập Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán như sau:

- Tập hợp các bằng chứng kiểm toán và kết quả kiểm toán từ các Tổ kiểm toán;

- Tổ chức kiểm tra, phân loại, tổng hợp kết quả kiểm toán, các kết luận và kiến nghị kiểm toán theo mục tiêu, lĩnh vực, nội dung kiểm toán;

- Soạn dự thảo Báo cáo theo đúng quy định của Kiểm toán Nhà nước về thể thức và nội dung Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán để trình Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán;

c) Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán tổ chức thẩm định, xét duyệt dự thảo Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán và trình Tổng Kiểm toán Nhà nước;

d) Tổng Kiểm toán Nhà nước tổ chức thẩm định, xét duyệt dự thảo Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán;

đ) Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán chỉ đạo Trưởng đoàn kiểm toán hoàn chỉnh dự thảo Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán theo kết luận của Tổng Kiểm toán Nhà nước và gửi lấy ý kiến đơn vị được kiểm toán; khi nhận được ý kiến của đơn vị được kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán đề xuất ý kiến xử lý trình Tổng Kiểm toán Nhà nước xem xét, quyết định để hoàn thiện Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán;

e) Trưởng đoàn kiểm toán tổ chức thông báo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán;

g) Tổng Kiểm toán Nhà nước ký phát hành Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán.

***20.3.6. Gửi báo cáo kiểm toán***

20.3.6.1. Thời gian và đối tượng gửi Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán thực hiện theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

20.3.6.2. Thời gian và đối tượng gửi Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán thực hiện theo quy định của pháp luật về Kiểm toán Nhà nước.

## 21. CHUẨN MỰC 21:

## KẾT KUẬN VÀ KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN

### 21.1. Mục đích

Chuẩn mực này quy định về các kết luận và kiến nghị kiểm toán trong các báo cáo kiểm toán nhằm đảm bảo tính thống nhất, xác thực, hợp lý của kết luận kiểm toán và tính hiệu lực của kiến nghị kiểm toán.

### 21.2. Phạm vi áp dụng

Chuẩn mực này áp dụng trong việc việc lập các loại báo cáo kiểm toán đối với mọi cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

### 21.3. Nội dung

***21.3.1. Quy định chung***

Trong các báo cáo kiểm toán, Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra kết luận và kiến nghị kiểm toán về những nội dung đã thực hiện kiểm toán. Kết luận và kiến nghị kiểm toán cần cụ thể, xác thực và hợp lý.

***21.3.2. Phân tích bằng chứng kiểm toán***

Kiểm toán viên nhà nước phải phân tích, soát xét lại những bằng chứng kiểm toán, các phát hiện kiểm toán trước khi đưa ra các kết luận, kiến nghị kiểm toán. Kết

luận, kiến nghị kiểm toán phải được trình bày một cách chặt chẽ; phải chỉ rõ các cơ sở của các kết luận, kiến nghị kiểm toán.

***21.3.3. Kết luận kiểm toán báo cáo tài chính***

Kết luận kiểm toán báo cáo tài chính gồm các loại sau:

21.3.3.1. Chấp nhận toàn bộ báo cáo tài chính và xác nhận các số liệu của báo cáo tài chính và các thông tin tài chính có liên quan của đơn vị đảm bảo tính trung thực (không có sai phạm trọng yếu), khách quan, hợp pháp. Kết luận này được đưa ra khi có đủ các điều kiện sau:

a) Báo cáo tài chính và những thông tin tài chính có liên quan được trình bày theo đúng quy định của pháp luật và chuẩn mực kế toán có hiệu lực trong niên độ tài chính được kiểm toán;

b) Phạm vi của cuộc kiểm toán và những nội dung kiểm toán có giới hạn thích hợp để đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán;

c) Báo cáo tài chính của đơn vị có sai phạm trọng yếu đối với tổng thể hoặc đối với một số khoản mục; *đơn vị đã thừa nhận kết quả kiểm toán và chấp nhận* sửa chữa số liệu của báo cáo tài chính và xử lý sai phạm theo yêu cầu của Đoàn hoặc Tổ kiểm toán.

21.3.3.2. Chấp nhận từng phần báo cáo tài chính và xác nhận các số liệu một số khoản mục của báo cáo tài chính và các thông tin tài chính có liên quan của đơn vị đảm bảo tính trung thực (không có sai phạm trọng yếu), khách quan, hợp pháp. Kết luận này dựa trên các điều kiện sau:

a) Báo cáo tài chính và những thông tin tài chính có liên quan được trình bày theo đúng quy định của pháp luật và chuẩn mực kế toán có hiệu lực trong niên độ tài chính được kiểm toán;

b) Phạm vi của cuộc kiểm toán và những nội dung kiểm toán có giới hạn thích hợp để đảm bảo tính đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán;

c) Báo cáo tài chính của đơn vị có sai phạm trọng yếu đối với một số khoản mục; song, *đơn vị không thừa nhận kết quả kiểm toán và không chấp nhận* sửa chữa số liệu của báo cáo tài chính và xử lý sai phạm theo yêu cầu của Đoàn hoặc Tổ kiểm toán.

21.3.3.3. Không chấp nhận toàn bộ báo cáo tài chính và xác nhận các số liệu của báo cáo tài chính và các thông tin tài chính có liên quan của đơn vị không đảm bảo tính trung thực (không có sai phạm trọng yếu), hợp pháp. Kết luận này dựa trên một trong hai điều kiện hoặc cả hai điều kiện sau:

a) Báo cáo tài chính và những thông tin tài chính có liên quan được trình bày có sai phạm nghiêm trọng so với các quy định của pháp luật và chuẩn mực kế toán có hiệu lực trong niên độ tài chính được kiểm toán;

b) Báo cáo tài chính của đơn vị có sai phạm trọng yếu đối với tổng thể (được thể hiện ở một số hoặc hầu hết các khoản mục trên báo cáo tài chính); song, *đơn vị không thừa nhận kết quả kiểm toán và không chấp nhận* sửa chữa số liệu của báo cáo tài chính và xử lý sai phạm theo yêu cầu của Đoàn hoặc Tổ kiểm toán.

21.3.3.4. Từ chối đưa ra kết luận về báo cáo tài chính và không xác nhận báo cáo tài chính của đơn vị. Kết luận này dựa trên một trong các điều kiện sau:

a) Phạm vi kiểm toán bị giới hạn đến mức Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp để đưa ra kết luận kiểm toán;

b) Đơn vị cung cấp thiếu thông tin liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục kiểm toán tới mức Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập các bằng chứng kiểm toán đảm bảo yêu cầu đầy đủ và thích hợp để đưa ra kết luận kiểm toán.

21.3.3.5. Kiểm toán viên nhà nước phải căn cứ vào kết quả kiểm toán cụ thể của cuộc kiểm toán và vận dụng các quy định trên để đưa ra kết luận kiểm toán phù hợp.

21.3.3.6. Việc đưa ra kết luận kiểm toán báo cáo tài chính thuộc các loại ở trên cần phù hợp với các kết luận về kiểm toán tuân thủ có liên quan và phải dựa trên những bằng chứng kiểm toán đã thu thập được.

***21.3.4. Kết luận kiểm toán tuân thủ***

Kết luận kiểm toán tuân thủ gồm các nội dung sau:

21.3.4.1. Hiệu năng và hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ

a) Kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra kết luận về hiệu năng và hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, bao gồm cả những ưu điểm và những hạn chế;

b) Khi phát hiện các quy định của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có những sai phạm so với các quy định của pháp luật và các quy định của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền, Kiểm toán viên nhà nước cần nêu cụ thể các sai phạm đó. Trong trường hợp các sai phạm được phát hiện có tác động về mặt kinh tế, Kiểm toán viên nhà nước cần lượng hóa (xác định hoặc ước đoán) sự tác động về mặt kinh tế (tác động đến báo cáo tài chính, đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế) của các sai phạm này.

20.3.4.2. Sự tuân thủ pháp luật trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị

a) Kiểm toán viên nhà nước cần đưa ra kết luận về sự tuân thủ pháp luật trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị, bao gồm cả những ưu điểm và những hạn chế;

b) Khi phát hiện các sai phạm so với các quy định của pháp luật và các quy định của đơn vị, Kiểm toán viên nhà nước cần nêu cụ thể các sai phạm đó. Trong trường hợp các sai phạm được phát hiện có tác động về mặt kinh tế, Kiểm toán viên nhà nước cần lượng hóa (xác định hoặc ước đoán) sự tác động về mặt kinh tế (tác động đến báo cáo tài chính, đến tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế) của các sai phạm này;

c) Các sai phạm phải đưa vào kết luận trong báo cáo kiểm toán:

- Các sai phạm trọng yếu về định tính (những sai phạm tuy chưa gây hậu quả nghiêm trọng về kinh tế nhưng dẫn đến những hậu quả nghiêm trọng về đạo đức, nguyên tắc hoạt động nghề nghiệp, pháp luật: tham ô, tham nhũng, hối lộ...) hoặc các sai phạm có tác động trọng yếu đến kinh tế (lượng hóa được);

- Các sai phạm không trọng yếu, nhưng có tần suất xuất hiện lớn, tác động lâu dài đến việc chấp hành pháp luật và những quy định của đơn vị;

- Các trường hợp khác theo xét đoán nghề nghiệp một cách thận trọng của Kiểm toán viên nhà nước.

***21.3.5. Kết luận kiểm toán hoạt động***

Kết luận kiểm toán hoạt động gồm các nội dung sau:

21.3.5.1. Tính kinh tế trong quản lý và cung ứng các yếu tố nguồn lực kinh tế đầu vào cho hoạt động của đơn vị:

a) Kết luận về tính kinh tế trong quản lý và cung ứng các yếu tố nguồn lực kinh tế đầu vào cho hoạt động của đơn vị thể hiện trên cả hai mặt: sự tiết kiệm (hay lãng phí) về mặt hiện vật và giá trị;

b) Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá ảnh hưởng (sự tác động) của sự tiết kiệm hoặc lãng phí trong quản lý và cung ứng các yếu tố nguồn lực kinh tế đầu vào cho hoạt động của đơn vị đến việc hoàn thành các mục tiêu hoạt động của đơn vị.

21.3.5.2. Tính hiệu quả trong quản lý và sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị:

a) Kết luận về tính hiệu quả trong quản lý và sử dụng các yếu tố nguồn lực kinh tế cho hoạt động của đơn vị thể hiện trên cả hai mặt: hiệu quả về mặt hiện vật và giá trị;

b) Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá ảnh hưởng (sự tác động) của tính hiệu quả đến sự tiết kiệm hoặc lãng phí trong quản lý và sử dụng các yếu tố nguồn lực kinh tế cho hoạt động của đơn vị và sự tác động của tính hiệu quả đến việc hoàn thành các mục tiêu hoạt động của đơn vị.

21.3.5.3. Tính hiệu lực trong thực hiện các mục tiêu hoạt động của đơn vị:

a) Kết luận về tính hiệu lực trong hoạt động của đơn vị thể hiện ở mức độ thực hiện các mục tiêu hoạt động của đơn vị;

b) Kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá ảnh hưởng (sự tác động) của tính hiệu lực trong thực hiện mỗi mục tiêu hoạt động đến việc hoàn thành các mục tiêu có liên quan hoặc mục tiêu chung trong hoạt động của đơn vị.

***21.3.6. Kiến nghị kiểm toán***

21.3.6.1. Kiến nghị với đơn vị được kiểm toán:

a) Yêu cầu đơn vị sửa chữa những sai sót, xử lý các vi phạm pháp luật và các quy định trong quản lý kinh tế, tài chính, hạch toán kế toán và trong xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;

b) Những biện pháp khắc phục những hạn chế, yếu kém trong công tác quản lý kinh tế, tài chính và tổ chức kế toán của đơn vị;

c) Những giải pháp, biện pháp phát huy những ưu điểm, những mặt tích cực để nâng cao chất lượng công tác quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

21.3.6.2. Kiến nghị với cơ quan, tổ chức cấp trên của đơn vị được kiểm toán:

a) Những biện pháp chỉ đạo xử lý các vi phạm pháp luật trong quản lý kinh tế, tài chính, hạch toán kế toán và trong xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;

b) Những biện pháp giám sát đơn vị trong xử lý các sai phạm đã được Kiểm toán Nhà nước kết luận;

c) Những giải pháp hướng dẫn, giúp đỡ đơn vị khắc phục những yếu kém, khó khăn, vướng mắc trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của đơn vị.

21.3.6.3. Kiến nghị với cơ quan quản lý nhà nước có liên quan:

a) Những giải pháp tăng cường quản lý, hướng dẫn ngành, lĩnh vực trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của Nhà nước tại các ngành, lĩnh vực;

b) Hoàn thiện cơ chế, chính sách trong quản lý, sử dụng các nguồn lực kinh tế của Nhà nước tại các ngành, lĩnh vực.

## Chương III
## TỔ CHỨC THỰC HIỆN

1. Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán phối hợp với các đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước xây dựng hệ thống các văn bản hướng dẫn áp dụng Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước để Kiểm toán Nhà nước ban hành nhằm đảm bảo tính thống nhất, hiệu lực và hiệu quả trong thực hiện các hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

2. Các Vụ chức năng và các Kiểm toán Nhà nước Chuyên ngành, Kiểm toán Nhà nước Khu vực căn cứ Hệ thống chuẩn mực này và các văn bản hướng dẫn áp dụng Hệ thống chuẩn mực để tổ chức quản lý và thực hiện hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Trong thời gian Kiểm toán Nhà nước chưa ban hành các văn bản hướng dẫn áp dụng Hệ thống chuẩn mực kiểm toán thì các đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước phải chỉ đạo việc áp dụng thống nhất Hệ thống chuẩn mực kiểm toán trong phạm vi nhiệm vụ do đơn vị phụ trách.

3. Trong quá trình thực hiện, nếu có vướng mắc, các đơn vị gửi ý kiến về Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán để được giải đáp hoặc thống nhất trong việc áp dụng./.

**TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**Vương Đình Huệ**

## GIẢI THÍCH TỪ NGỮ

Trong Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước, các từ ngữ dưới đây được hiểu như sau:

*1. Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán* (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là: "Biên bản kiểm toán") là báo cáo kết quả thực hiện kiểm toán của Tổ kiểm toán do Tổ trưởng Tổ kiểm toán lập.

*2. Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán* (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là: "Báo cáo kiểm toán") là báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kiểm toán của Đoàn kiểm toán do Trưởng Đoàn kiểm toán lập.

*3. Bằng chứng kiểm toán* là các tài liệu, thông tin do Kiểm toán viên nhà nước thu thập được, liên quan đến cuộc kiểm toán, làm cơ sở cho việc đánh giá, xác nhận, kết luận và kiến nghị kiểm toán.

*4. Các cấp quản lý kiểm toán* của Kiểm toán Nhà nước gồm: i) Cấp Tổ kiểm toán (Tổ trưởng); ii) Cấp Đoàn kiểm toán (Trưởng Đoàn, Phó Trưởng đoàn); iii) Cấp Vụ (Kiểm toán trưởng, Phó Kiểm toán trưởng hoặc Thủ trưởng, Phó Thủ trưởng đơn vị chủ trì kiểm toán); iv) Cấp Kiểm toán Nhà nước (Tổng Kiểm toán Nhà nước, Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước).

*5. Các cấp kiểm soát kiểm toán* của Kiểm toán Nhà nước gồm: i) Kiểm toán viên nhà nước và các thành viên khác của Đoàn kiểm toán tự kiểm soát; ii) Kiểm toán viên nhà nước được giao chỉ đạo các Kiểm toán viên dự bị hoặc các thành viên khác của Đoàn kiểm toán; iii) Trưởng nhóm kiểm toán (do Tổ trưởng kiểm toán phân công phụ trách khi có nhu cầu); iv) Các cấp quản lý kiểm toán; v) Các vụ tham mưu có chức năng kiểm tra, thanh tra, thẩm định và kiểm soát chất lượng kiểm toán.

6. *Chọn mẫu kiểm toán* là việc Kiểm toán viên nhà nước chọn một số phần tử thuộc tổng thể, có các đặc điểm đại diện cho tổng thể để thực hiện kiểm toán đối với mẫu, làm cơ sở hình thành kết luận chung cho tổng thể. Trong chọn mẫu kiểm toán, mọi phần tử của tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Chọn mẫu kiểm toán trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước có hai loại: chọn mẫu đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán và chọn mẫu các nghiệp vụ phát sinh của một nội dung, khoản mục được kiểm toán.

*7. Chứng từ hóa bằng chứng kiểm toán* là việc Kiểm toán viên nhà nước thực hiện việc ghi chép lại các thông tin, tài liệu trong giấy tờ làm việc để làm cơ sở cho các phát hiện kiểm toán; các ghi chép này được xác nhận bởi cá nhân và đơn vị được kiểm toán hoặc cá nhân, tổ chức có liên quan cung cấp những thông tin, tài liệu. Việc

chứng từ hóa bằng chứng kiểm toán nhằm đảm bảo các thông tin được ghi chép lại trong giấy tờ làm việc của Kiểm toán viên nhà nước có giá trị pháp lý tương đương với bằng chứng kiểm toán thực được các cá nhân, tổ chức trên lưu trữ.

*8. Đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán* là những đơn vị trực thuộc khách thể của cuộc kiểm toán, được chọn kiểm toán.

*9. Đơn vị chủ trì kiểm toán* là Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành, Kiểm toán Nhà nước khu vực hoặc Vụ chức năng của Kiểm toán Nhà nước được giao trách nhiệm tổ chức, quản lý cuộc kiểm toán.

*10. Giấy tờ làm việc* là các giấy tờ liên quan đến cuộc kiểm toán do Kiểm toán viên nhà nước lập, thu thập để ghi chép, phản ánh các công việc đã thực hiện, những kết quả kiểm toán và được quản lý, lưu trữ theo quy định.

*11. Hệ thống kiểm soát nội bộ* là tổng thể các chính sách, các thủ tục được cơ quan, tổ chức nhà nước quy định và tổ chức thực hiện nhằm đảm bảo ngân sách, tiền và tài sản nhà nước được quản lý và sử dụng đúng pháp luật, đúng mục đích, tiết kiệm, hiệu quả; ngăn ngừa được gian lận, lãng phí; cung cấp thông tin trung thực, phục vụ kịp thời cho quản lý; đảm bảo cho cơ quan, tổ chức nhà nước thực hiện được các mục tiêu hoạt động. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát; hệ thống kế toán và thông tin kinh tế; các thủ tục kiểm soát.

*12. Hồ sơ kiểm toán* là các tài liệu do Kiểm toán viên nhà nước lập, thu thập, phân loại trong quá trình kiểm toán, được tập hợp theo danh mục và đưa vào lưu trữ theo quy định. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán bao gồm: các giấy tờ làm việc, phim, ảnh, băng, đĩa, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật.

*13. Kế hoạch kiểm toán chi tiết* (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là "Kế hoạch kiểm toán chi tiết của Tổ kiểm toán") được lập để hướng dẫn thực hiện kiểm toán đối với từng đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi của cuộc kiểm toán của Tổ kiểm toán.

*14. Kế hoạch kiểm toán tổng quát* (theo Luật Kiểm toán Nhà nước là "Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán") được lập để định hướng cho việc tổ chức thực hiện toàn bộ cuộc kiểm toán của Đoàn kiểm toán.

*15. Kết luận kiểm toán* là ý kiến đánh giá tổng quát (trong báo cáo kiểm toán) của Tổ kiểm toán hoặc Đoàn kiểm toán đối với những nội dung đã được kiểm toán phù hợp với mục tiêu của cuộc kiểm toán. Kết luận kiểm toán gồm kết luận về nội dung kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động.

*16. Kiểm soát chất lượng kiểm toán* là hoạt động kiểm tra, giám sát, đánh giá, tư vấn do cơ quan, tổ chức hoặc công chức có thẩm quyền của Kiểm toán Nhà nước thực hiện đối với các hoạt động của cuộc kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán; hạn chế, khắc phục các sai phạm, yếu kém trong hoạt động kiểm toán và góp phần giảm thiểu rủi ro kiểm toán.

*17. Kiến nghị kiểm toán* là ý kiến của Tổ kiểm toán hoặc Đoàn kiểm toán (trong báo cáo kiểm toán) đối với đơn vị được kiểm toán, cơ quan quản lý đơn vị và đối với nhà nước về yêu cầu xử lý những sai phạm trong quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước; đề xuất các giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ, các giải pháp, biện pháp khắc phục những yếu kém, hạn chế để nâng cao chất lượng quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước tại đơn vị được kiểm toán.

*18. Khách thể kiểm toán* là tổng thể các đơn vị thuộc phạm vi của cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Khách thể kiểm toán gồm hai loại: i) Là một hệ thống cơ quan, tổ chức quản lý và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước (cơ quan bộ, ngành, một cấp chính quyền nhà nước và các đơn vị trực thuộc); ii) Là tổng thể các đơn vị được kiểm toán thuộc phạm vi cuộc kiểm toán nhưng không nằm trong cùng một hệ thống tổ chức (ví dụ: cuộc kiểm toán chuyên đề "quản lý kinh phí khoa học tại các bộ, ngành" tại tất cả các viện nghiên cứu phát triển của các bộ, ngành). Khách thể kiểm toán phản ánh phạm vi của cuộc kiểm toán; các đơn vị thuộc khách thể gồm cả đơn vị được chọn kiểm toán và không được chọn kiểm toán.

*19. Phát hiện kiểm toán* là những nhận định, đánh giá cụ thể về đối tượng kiểm toán, được Kiểm toán viên nhà nước hình thành dựa trên tổng hợp các bằng chứng kiểm toán thu thập được về nội dung, khoản mục được kiểm toán, phù hợp với mục tiêu kiểm toán.

*20. Rủi ro kiểm toán* là khả năng Đoàn kiểm toán và Kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến xác nhận, kết luận sai lầm về đối tượng đã được kiểm toán. Rủi ro kiểm toán chịu sự tác động của ba loại rủi ro: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Rủi ro kiểm toán có thể được xác định cho tổng thể hoạt động được kiểm toán hoặc cho từng nội dung, khoản mục được kiểm toán.

*21. Rủi ro tiềm tàng* là khả năng tồn tại những sai phạm trọng yếu (có thể độc lập hoặc kết hợp các sai phạm) trong bản thân đối tượng được kiểm toán với giả định là chưa xét đến sự tác động của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán. Rủi ro tiềm tàng được xác định cho từng nội dung, khoản mục được kiểm toán.

*22. Rủi ro kiểm soát* là khả năng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán không ngăn chặn hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời được những

sai phạm trọng yếu (có thể độc lập hoặc kết hợp các sai phạm) trong đối tượng được kiểm toán với giả định là chưa xét đến hoạt động kiểm toán. Rủi ro kiểm soát được xác định cho từng nội dung, khoản mục được kiểm toán.

*23. Rủi ro phát hiện* là khả năng mà hoạt động kiểm toán không phát hiện được những sai phạm trọng yếu (có thể độc lập hoặc kết hợp các sai phạm) trong đối tượng được kiểm toán. Rủi ro phát hiện được xác định cho từng nội dung, khoản mục được kiểm toán.

*24. Rủi ro chọn mẫu* là khả năng mà kết luận về tổng thể của Kiểm toán viên nhà nước, dựa trên kết quả kiểm toán mẫu, có sai lệch so với kết luận nếu tiến hành kiểm toán đối với toàn bộ các phần tử của tổng thể.

*25. Rủi ro kiểm toán chấp nhận được* (Rủi ro kiểm toán mong muốn) là mức rủi ro kiểm toán được Đoàn kiểm toán xác định chung cho tổng thể hoạt động được kiểm toán; mức rủi ro kiểm toán này được coi là hợp lý, phù hợp với điều kiện về thời gian, nhân sự kiểm toán và yêu cầu chung của hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

*26. Xác nhận báo cáo tài chính* là ý kiến khẳng định của Tổ kiểm toán hoặc Đoàn kiểm toán (trong báo cáo kiểm toán) về sự trung thực, khách quan của các số liệu; sự đúng đắn về thể thức báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

*27. Trọng yếu kiểm toán* là giới hạn về quy mô (định lượng) hoặc về bản chất (định tính) sai phạm của đối tượng kiểm toán (có thể độc lập hoặc kết hợp các sai phạm) được Kiểm toán viên nhà nước xác định để làm cơ sở cho việc xác nhận và kết luận (ở mức độ hợp lý): những sai phạm được phát hiện trong giới hạn đó thì các thông tin của đối tượng được kiểm toán đảm bảo được tính trung thực, khách quan (và ngược lại). Trọng yếu kiểm toán có thể được xác định cho tổng thể hoạt động được kiểm toán hoặc cho từng nội dung, khoản mục được kiểm toán./.