

**QUYẾT ĐỊNH**

**Ban hành Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 100  
Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước**

**TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước;

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

Căn cứ Nghị quyết số 917/2005/NQ-UBTVQH 11 ngày 15/9/2005 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về việc Quy định quy trình xây dựng và ban hành Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán nhà nước;

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

**QUYẾT ĐỊNH:**

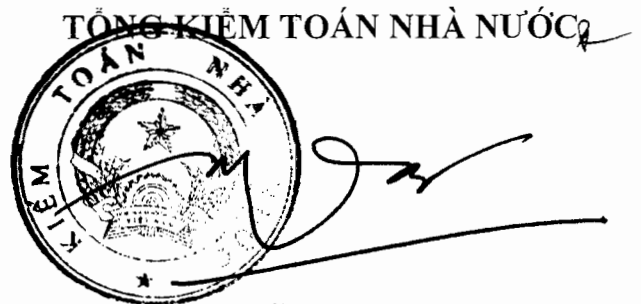
**Điều 1.** Ban hành kèm theo Quyết định này Chuẩn mực kiểm toán nhà nước số 100 - Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước.

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

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

**Nơi nhận:**

- Ban Bí thư Trung ương Đảng;
- Ủy ban Thường vụ Quốc hội;
- Văn phòng TW và các Ban của Đảng;
- Thủ tướng Chính phủ;
- VP Chủ tịch nước, VP Quốc hội, VP Chính phủ;
- Hội đồng dân tộc và các Ủy ban của Quốc hội;
- Các Ban của UBTV Quốc hội;
- Các bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc CP;
- HĐND, UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc TW;
- Viện KSND tối cao, Tòa án nhân dân tối cao;
- Cơ quan Trung ương của các đoàn thể;
- Các Tập đoàn kinh tế, Tổng công ty 91;
- Cục Kiểm tra VBQPPL- Bộ Tư pháp;
- Công báo;
- Lãnh đạo KTNN; các đơn vị trực thuộc KTNN;
- Lưu: VT, Vụ Chế độ (03).



**Nguyễn Hữu Vạn**



**CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 100 (CMKTNN 100)  
CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN TRONG HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN  
CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

*(Ban hành kèm theo Quyết định số: 02/2014/QĐ-KTNN ngày 14 tháng 7 năm 2014 của Tổng Kiểm toán Nhà nước)*

## **GIỚI THIỆU CHUNG**

### **Cơ sở xây dựng**

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

### **Mục đích, phạm vi áp dụng và quy định thực hiện**

2. Chuẩn mực này đề cập các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước đối với tất cả các cuộc kiểm toán và tất cả các loại hình kiểm toán. Các CMKTNN về các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ (CMKTNN 200, 300 và 400) được xây dựng trên cơ sở chuẩn mực này và tiếp tục phát triển các nguyên tắc để áp dụng trong các loại hình kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Các nguyên tắc đề cập trong các CMKTNN 200, 300, 400 được áp dụng cùng với các nguyên tắc đề cập trong chuẩn mực này.

### **Nguyên tắc sử dụng thuật ngữ trong chuẩn mực**

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

## **NỘI DUNG CHUẨN MỰC**

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

### **Các quy định chung về kiểm toán lĩnh vực công**

#### **Thẩm quyền**

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

Thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước xác định trách nhiệm, quyền hạn của

Kiểm toán nhà nước trong kiểm toán lĩnh vực công và qui định cụ thể về nhiệm vụ kiểm toán và các công việc khác mà Kiểm toán nhà nước phải thực hiện.

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

### ***Kiểm toán lĩnh vực công và các mục tiêu kiểm toán***

7. Môi trường kiểm toán lĩnh vực công liên quan đến hoạt động của các cơ quan, tổ chức, cá nhân quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công. Các cơ quan, tổ chức, cá nhân này chịu trách nhiệm về việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công trước các tổ chức, cá nhân cung cấp các nguồn công quỹ đó và trước công chúng. Kiểm toán lĩnh vực công nhằm đạt được mục tiêu là các cơ quan, tổ chức, cá nhân và cán bộ, nhân viên của các cơ quan, tổ chức này thực hiện chức năng nhiệm vụ trong việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công đảm bảo tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực, có đạo đức, tuân thủ pháp luật và các qui định hiện hành.
8. Về tổng quan, kiểm toán lĩnh vực công là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng một cách khách quan, có hệ thống để xác định việc tuân thủ theo các tiêu chí đã được xác lập của các thông tin hoặc các điều kiện thực tế. Kiểm toán lĩnh vực công là cần thiết vì cung cấp cho các cơ quan lập pháp, cơ quan giám sát, những người chịu trách nhiệm điều hành và công chúng các thông tin và những đánh giá độc lập, khách quan về việc thực hiện các chính sách, chương trình và hoạt động của các cơ quan, tổ chức, cá nhân quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công.
9. Kiểm toán lĩnh vực công góp phần quan trọng trong việc nâng cao công tác quản trị lĩnh vực công với việc nhấn mạnh các nguyên tắc về minh bạch, trách nhiệm giải trình, quản trị và điều hành.
10. Kiểm toán lĩnh vực công bắt đầu từ việc xác định các mục tiêu kiểm toán và các mục tiêu này có thể khác nhau phụ thuộc vào loại hình kiểm toán. Tất cả các cuộc kiểm toán lĩnh vực công nhằm nâng cao chất lượng quản lý tài chính, tài sản công thông qua việc:
  - (i) Cung cấp cho các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán các thông tin, kết luận, ý kiến kiểm toán độc lập, khách quan, đáng tin cậy và có đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan;
  - (ii) Nâng cao trách nhiệm giải trình và sự minh bạch, khuyến khích cải tiến liên tục và củng cố niềm tin vào việc sử dụng hợp lý tài chính, tài sản công và việc quản trị công;
  - (iii) Nâng cao hiệu lực của các cơ quan có chức năng giám sát và các tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm quản lý các hoạt động có sử dụng công quỹ;
  - (iv) Tạo ra các động lực cải tiến thông qua các kết quả và kiến nghị kiểm



toán.

11. Các cuộc kiểm toán lĩnh vực công thường được phân thành ba loại hình chính: kiểm toán tài chính, kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ. Mục tiêu của mỗi cuộc kiểm toán sẽ xác định các chuẩn mực Kiểm toán nhà nước nào được áp dụng.

#### ***Các loại hình kiểm toán lĩnh vực công***

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

- (i) *Kiểm toán tài chính* là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá, xác nhận tính đúng đắn, trung thực của báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán tài chính tập trung vào việc xác định xem báo cáo tài chính hoặc thông tin tài chính của đơn vị có được trình bày phù hợp với khuôn khổ quy định về lập và trình bày báo cáo tài chính và các qui định hiện hành khác có liên quan không. Điều này đạt được thông qua việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho phép kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến về việc thông tin tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không.
- (ii) *Kiểm toán hoạt động* là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực trong quản lý và sử dụng tài chính, tài sản công. Kiểm toán hoạt động tập trung vào việc xem xét các chương trình, các hoạt động, các đơn vị hoặc các nguồn công quỹ và các thể chế có vận hành theo các nguyên tắc về tính kinh tế, tính hiệu quả và hiệu lực không và có cần cải tiến không. Kiểm toán viên nhà nước đối chiếu kết quả thực hiện của các hoạt động, các chương trình với các tiêu chí phù hợp; phân tích các nguyên nhân dẫn đến sự sai lệch so với các tiêu chí đó cũng như các vấn đề khác để đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực và đưa ra kiến nghị để cải thiện tình hình.
- (iii) *Kiểm toán tuân thủ* là loại hình kiểm toán để kiểm tra, đánh giá việc tuân thủ các quy định hiện hành được coi như các tiêu chí kiểm toán mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện. Kiểm toán tuân thủ được tiến hành thông qua đánh giá sự tuân thủ các qui định áp dụng đối với đơn vị được kiểm toán của các hoạt động, giao dịch và thông tin tài chính, xét trên các khía cạnh trọng yếu. Những qui định này có thể bao gồm các luật, nghị quyết về ngân sách, chính sách, nguyên tắc, qui chế quản lý tài chính, tài sản công và đạo đức nghề nghiệp của công chức, viên chức.

13. Kiểm toán nhà nước có thể thực hiện riêng rẽ từng loại hình kiểm toán hoặc kết hợp các loại hình kiểm toán trên.

#### ***Các yếu tố của kiểm toán lĩnh vực công***

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

nội dung kiểm toán, tiêu chí kiểm toán; Các dạng công việc kiểm toán.

### **Ba bên liên quan**

15. Các cuộc kiểm toán lĩnh vực công có liên quan đến ít nhất ba bên khác nhau: Kiểm toán nhà nước, Đối tượng chịu trách nhiệm và Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán. Mỗi quan hệ giữa các bên được qui định cụ thể trong Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản pháp luật có liên quan.
- (i) *Kiểm toán nhà nước*: Trách nhiệm của Kiểm toán nhà nước và Kiểm toán viên nhà nước được quy định trong Luật Kiểm toán nhà nước, các văn bản hướng dẫn thực hiện Luật Kiểm toán nhà nước và các quy định của Kiểm toán nhà nước. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước chịu sự chỉ đạo, điều hành trực tiếp của Trưởng đoàn kiểm toán, Tổ trưởng Tổ kiểm toán.
  - (ii) *Đối tượng chịu trách nhiệm*: Là các đơn vị được kiểm toán; các cơ quan, tổ chức, cá nhân chịu trách nhiệm về các vấn đề liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chịu trách nhiệm quản lý đơn vị được kiểm toán hay chịu trách nhiệm thực thi các kiến nghị liên quan. Trách nhiệm của các đối tượng này được qui định trong Hiến pháp, Luật Kiểm toán nhà nước và các văn bản pháp luật khác.
  - (iii) *Đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán*: Là các cơ quan, tổ chức, cá nhân sử dụng báo cáo kiểm toán theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước. Đối tượng sử dụng báo cáo có thể là các cơ quan lập pháp, cơ quan giám sát, cơ quan quản lý và điều hành hoặc công chúng.

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

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

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

- (i) *Kiểm toán tài chính*: Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và trình bày trong các báo cáo tài chính. Thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán có thể là các báo cáo tài chính, các sổ kế toán, chứng từ kế toán...
- (ii) *Kiểm toán hoạt động*: Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán hoạt động được xác định theo các mục tiêu kiểm toán và các vấn đề cần kiểm toán. Nội dung kiểm toán có thể là các chương trình, các hoạt động, các

đơn vị hoặc các nguồn công quỹ cụ thể (có kết quả đầu ra, tác động và ảnh hưởng), tình hình hiện tại (bao gồm nguyên nhân và hậu quả). Các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán hoạt động có thể là các thông tin tài chính hoặc phi tài chính. Kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hay đánh giá các nội dung kiểm toán để xem xét mức độ đạt được hay không đạt được theo các tiêu chí đã được xác lập.

(iii) *Kiểm toán tuân thủ*: Nội dung kiểm toán của một cuộc kiểm toán tuân thủ được xác định theo phạm vi kiểm toán, đó là các hoạt động, các nghiệp vụ, các giao dịch hay các thông tin tài chính có liên quan.

17. Tiêu chí kiểm toán là các tiêu chuẩn được sử dụng để đo lường, đánh giá nội dung kiểm toán. Mỗi cuộc kiểm toán cần có các tiêu chí kiểm toán phù hợp. Để xác định sự phù hợp của tiêu chí kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các tiêu chí đó có liên quan đến nội dung kiểm toán không, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán có hiểu được tiêu chí kiểm toán đó không. Kiểm toán viên nhà nước cũng cần xem xét các yếu tố khác như sự đầy đủ, tin cậy, khách quan, được chấp nhận rộng rãi và có thể so sánh được. Tiêu chí kiểm toán sử dụng phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó có các mục tiêu kiểm toán và loại hình kiểm toán. Tiêu chí kiểm toán có thể cụ thể hoặc có tính tổng hợp, có thể hình thành từ nhiều nguồn khác nhau như các văn bản luật, các qui định, các chuẩn mực, các nguyên tắc phổ biến và các thực hành tốt. Thông tin về các tiêu chí kiểm toán cần được cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán để giúp họ hiểu được cách thức nội dung kiểm toán được đánh giá hay đo lường.

### ***Các dạng công việc kiểm toán***

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

(i) *Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận*, đơn vị được kiểm toán tiến hành đo lường các nội dung so với các tiêu chí và trình bày thông tin, kết quả về các vấn đề liên quan. Kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm căn cứ hợp lý để đưa ra kết luận kiểm toán. Kết quả kiểm toán được trình bày trong báo cáo kiểm toán dưới dạng xác nhận mức độ phù hợp của nội dung, thông tin, số liệu được kiểm toán so với các tiêu chí.

(ii) *Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá*, kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hoặc đánh giá nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn nội dung và tiêu chí kiểm toán trên cơ sở xem xét rủi ro và trọng yếu kiểm toán. Kết quả đo lường, đánh giá các nội dung kiểm toán so với tiêu chí được trình bày trong báo cáo kiểm toán dưới các hình thức như phát hiện, kết luận, kiến nghị hay ý kiến kiểm toán. Kết quả kiểm toán cũng có thể cung cấp các thông tin, vấn đề, các phân tích mới.

19. Các cuộc kiểm toán tài chính luôn là dạng công việc kiểm tra xác nhận, vì



chúng dựa vào các thông tin tài chính do đối tượng chịu trách nhiệm trình bày. Các cuộc kiểm toán hoạt động thông thường là dạng công việc kiểm tra đánh giá. Các cuộc kiểm toán tuân thủ có thể là kiểm tra xác nhận hoặc kiểm tra đánh giá, hoặc có thể đồng thời cả hai dạng công việc này.

### ***Sự tin cậy và đảm bảo trong kiểm toán lĩnh vực công***

#### *Yêu cầu về sự tin cậy và đảm bảo*

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

#### *Các hình thức thông tin về sự đảm bảo*

**21.** Tùy thuộc vào từng cuộc kiểm toán và yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, sự đảm bảo có thể được trình bày theo hai cách sau:

- (i) Thông qua các ý kiến và kết luận kiểm toán để trình bày sự đảm bảo. Dạng trình bày này được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán với công việc là kiểm tra xác nhận và được áp dụng trong một số trường hợp kiểm toán với công việc là kiểm tra đánh giá.
- (ii) Theo các hình thức khác: Đối với một số trường hợp công việc là kiểm tra đánh giá, kiểm toán viên nhà nước không đưa ra một thông tin rõ ràng về sự đảm bảo đối với nội dung kiểm toán. Trong các trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cung cấp cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán mức độ tin cậy cần thiết thông qua việc giải thích cách thức hình thành các phát hiện, tiêu chí và kết luận kiểm toán và giải thích rõ việc xem xét tổng thể các phát hiện và tiêu chí kiểm toán để đưa ra một kết luận hoặc kiến nghị kiểm toán.

#### *Các mức độ đảm bảo*

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

- (i) *Đảm bảo hợp lý*: Sự đảm bảo hợp lý là cao nhưng không phải tuyệt đối. Kết luận kiểm toán được trình bày theo hướng khẳng định rõ ràng như sau: theo ý kiến của Kiểm toán nhà nước, xét trên các khía cạnh trọng yếu nội dung kiểm toán đã tuân thủ hoặc chưa tuân thủ, hoặc trong các trường hợp khác có thể trình bày rằng các thông tin về nội dung kiểm toán là đúng đắn, trung thực, hợp lý và phù hợp với các chuẩn mực áp dụng.
- (ii) *Đảm bảo hạn chế*: Trong trường hợp cung cấp sự đảm bảo hạn chế, kết luận kiểm toán đề cập như sau: trên cơ sở các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, không có yếu tố nào để Kiểm toán nhà nước cho rằng nội dung kiểm toán không tuân thủ với các tiêu chí được áp dụng. Các thủ tục



kiểm toán được thực hiện trong một cuộc kiểm toán có sự đảm bảo hạn chế thường có giới hạn hơn so với các thủ tục cần thực hiện để đạt được sự đảm bảo hợp lý. Tuy nhiên, theo xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước, sự đảm bảo hạn chế có giá trị nhất định đối với đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán.

### Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán lĩnh vực công

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

- (i) Yêu cầu đối với Kiểm toán nhà nước;
- (ii) Các nguyên tắc chung là các nguyên tắc mà kiểm toán viên nhà nước cần xem xét trước khi bắt đầu cuộc kiểm toán và tại một số thời điểm trong cuộc kiểm toán;
- (iii) Các nguyên tắc liên quan đến quá trình kiểm toán.

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





### *Yêu cầu đối với Kiểm toán nhà nước*

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

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

### *Các nguyên tắc chung*

#### *Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập*

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

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

Kiểm toán viên nhà nước cần hiểu được các nội dung về tính độc lập trong Tuyên bố Mexico về tính độc lập của các cơ quan Kiểm toán Tối cao vào năm 2007. Các nguyên tắc chính về đạo đức nghề nghiệp gồm: Liêm chính, độc lập và khách quan, trình độ, năng lực và kỹ năng chuyên môn, thận trọng nghề nghiệp và bảo mật được nêu trong CMKTNN 30 - Bộ Quy tắc đạo đức nghề nghiệp

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

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

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

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

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

Thái độ hoài nghi nghề nghiệp là thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với

tình huống cụ thể có thể là dấu hiệu của sai sót do nhầm lẫn hay do gian lận và đánh giá cân trọng đối với các bằng chứng kiểm toán. Đồng thời kiểm toán viên nhà nước cũng cần giữ thái độ cởi mở và sẵn sàng tiếp nhận với các quan điểm, kể cả các quan điểm trái ngược.

*Kiểm soát chất lượng kiểm toán*

**27. Kiểm toán viên nhà nước phải tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực nghề nghiệp về kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước**  
Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán của Kiểm toán nhà nước phải tuân theo các chuẩn mực nghề nghiệp với mục đích đảm bảo chất lượng kiểm toán, hạn chế rủi ro kiểm toán và các cuộc kiểm toán đều được thực hiện nhất quán cao. Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng kiểm toán bao gồm các vấn đề như sự chỉ đạo, đánh giá và giám sát của quá trình kiểm toán và nhu cầu cần tham vấn để đạt được các quyết định về các vấn đề phức tạp hoặc chưa thống nhất (Tham chiếu CMKTNN 40 – Kiểm soát chất lượng kiểm toán).

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

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

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

Khi cần thiết kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của các đối tượng khác. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần cung cấp đầy đủ căn cứ về năng lực và tính độc lập của các đối tượng trên; chất lượng công việc mà họ thực hiện; và đảm bảo rằng việc thực hiện các công việc này phù hợp với các chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên, Kiểm toán nhà nước là đối tượng duy nhất chịu trách nhiệm về bất kỳ ý kiến kiểm toán hay báo cáo kiểm toán do Kiểm toán nhà nước phát hành; trách nhiệm đó không được giảm do sử dụng kết quả thanh tra, kiểm tra, kiểm toán của các đối tượng khác.

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

### *Rủi ro kiểm toán*

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

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

### *Trọng yếu kiểm toán*

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

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

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

### *Hồ sơ kiểm toán*

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

Hồ sơ kiểm toán phải có kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán và các kế hoạch kiểm toán chi tiết của cuộc kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán đã thực hiện phải được ghi chép và lưu trữ trong Hồ sơ kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ bằng chứng đã thu thập và là căn cứ của kết quả kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải ở mức độ đủ chi tiết để một kiểm toán viên có kinh nghiệm



nhưng không có bất kỳ thông tin nào trước về cuộc kiểm toán có thể hiểu được cách thức, thời gian, phạm vi và kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán đã thu thập làm cơ sở để đưa ra các kết luận và kiến nghị kiểm toán, nắm bắt được tất cả các vấn đề quan trọng và các kết luận kiểm toán.

#### *Trao đổi thông tin*

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

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

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

#### *Lập kế hoạch kiểm toán*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Kế hoạch kiểm toán tổng quát xác định phạm vi, mục tiêu và phương pháp kiểm toán. Mục tiêu kiểm toán là yếu tố mà cuộc kiểm toán dự định đạt được. Phạm vi kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán và các tiêu chí mà kiểm toán viên nhà nước sử dụng để đánh giá và báo cáo về nội dung kiểm toán và nó có liên quan trực tiếp đến các mục tiêu kiểm toán. Phương pháp kiểm toán đề cập đến cách thức và phạm vi các thủ tục kiểm toán được thực hiện để thu thập bằng chứng kiểm toán. Cuộc kiểm toán phải được lập kế hoạch để giảm thiểu rủi ro kiểm toán xuống mức thấp chấp nhận được.

Kế hoạch kiểm toán chi tiết đề cập khung thời gian kiểm toán và xác định cách thức, thời gian cụ thể và phạm vi thực hiện các thủ tục kiểm toán. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán chi tiết phải bố trí các thành viên của Tổ kiểm toán một cách hợp lý và xác định các nguồn lực khác nếu cần thiết, ví dụ như các chuyên gia về một số lĩnh vực...

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

*Thực hiện kiểm toán*

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

Các quyết định của kiểm toán viên về cách thức, thời gian và phạm vi thực

hiện các thủ tục kiểm toán sẽ ảnh hưởng đến bằng chứng kiểm toán cần thu thập. Việc lựa chọn các thủ tục kiểm toán cụ thể sẽ phụ thuộc vào đánh giá rủi ro kiểm toán hay phân tích các vấn đề.

Bằng chứng kiểm toán là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán được sử dụng để xác định việc tuân thủ theo các tiêu chí kiểm toán của nội dung được kiểm toán.

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

- (i) Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về số lượng bằng chứng kiểm toán. Số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập chịu ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên nhà nước đối với rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của mỗi bằng chứng kiểm toán;
- (ii) Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán: Là tiêu chuẩn đánh giá về chất lượng của các bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán phải đảm bảo phù hợp và đáng tin cậy để hỗ trợ cho kiểm toán viên nhà nước đưa ra các kết luận làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

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

### **39. Kiểm toán viên nhà nước đánh giá bằng chứng kiểm toán và đưa ra các kết luận kiểm toán**

Sau khi hoàn thành các thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước xem xét lại hồ sơ kiểm toán nhằm xác định các nội dung kiểm toán đã được kiểm toán một cách đầy đủ và thích hợp. Trước khi đưa ra kết luận kiểm toán, trên cơ sở bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét lại đánh giá ban đầu về rủi ro và trọng yếu kiểm toán và xác định xem có cần thiết phải tiến hành các thủ tục kiểm toán bổ sung hay không.

Kiểm toán viên nhà nước đánh giá bằng chứng kiểm toán để hình thành các phát hiện kiểm toán. Việc đánh giá bằng chứng kiểm toán phải khách quan và công bằng. Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán và xem xét mức độ trọng yếu của các phát hiện kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét cả hai yếu tố định tính và định lượng.

Trên cơ sở các phát hiện kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thực hiện các xét đoán chuyên môn để đưa ra kết luận về nội dung kiểm toán hoặc kết luận



về các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán.

*Lập báo cáo kiểm toán*

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

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

Các báo cáo kiểm toán phải dễ hiểu, toàn diện, tránh có những thông tin không rõ ràng hoặc mang tính phỏng đoán. Báo cáo kiểm toán phải khách quan và hợp lý, chỉ bao gồm các thông tin đã được chứng minh bằng đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp và đảm bảo rằng các phát hiện kiểm toán là phù hợp.

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

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

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

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

*Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận*

Báo cáo kiểm toán có thể trình bày dưới dạng xác nhận mức độ phù hợp nội dung, thông tin, số liệu được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, so với các tiêu chí kiểm toán.

*Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá*

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

#### **41. Ý kiến kiểm toán**

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

chấp nhận toàn phần có ba dạng ý kiến là ý kiến kiểm toán ngoại trừ, ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến.

- (i) Ý kiến chấp nhận toàn phần: Là ý kiến được đưa ra khi kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng báo cáo của đơn vị được kiểm toán, các thông tin, tình hình hay các hoạt động, xét trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với các tiêu chí đã được xác lập. Ý kiến chấp nhận toàn phần được sử dụng trong cả hai trường hợp đảm bảo hạn chế hay đảm bảo hợp lý.
- (ii) Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: Là ý kiến được đưa ra khi:
  - Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng các sai sót, xét riêng lẻ hay tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể.
  - Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm căn cứ đưa ra ý kiến kiểm toán, nhưng kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể trọng yếu nhưng chỉ có ảnh hưởng giới hạn đến một số yếu tố, khoản mục cụ thể.
- (iii) Ý kiến trái ngược: Là ý kiến được đưa ra khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp thu thập được, kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng các sai sót, xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu và có ảnh hưởng quan trọng đến tổng thể nội dung được kiểm toán.
- (iv) Từ chối đưa ra ý kiến: Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán do sự không chắc chắn hoặc do giới hạn về phạm vi kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) có thể là trọng yếu và có ảnh hưởng quan trọng đến tổng thể nội dung được kiểm toán.

Khi ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, trong báo cáo kiểm toán cần trình bày rõ ràng các nguyên nhân, cơ sở dẫn đến việc đưa ra ý kiến không phải là chấp nhận toàn phần. Tùy theo loại hình kiểm toán, báo cáo kiểm toán cũng có thể đưa ra các kiến nghị để khắc phục sai sót và các tồn tại của hệ thống kiểm soát nội bộ.

*Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán*

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

Kiểm toán nhà nước theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán nhằm đánh giá việc thực hiện các kết luận và kiến nghị của đơn vị được kiểm toán, việc giải quyết các vấn đề đã nêu trong báo cáo kiểm toán của đơn vị được kiểm toán và các bên có liên quan. Kiểm toán nhà nước lập báo cáo kết quả tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nếu kiến

nhị kiểm toán chưa được thực hiện hoặc được thực hiện chưa đầy đủ, Kiểm toán nhà nước tiếp tục kiến nghị, yêu cầu các đơn vị thực hiện kiến nghị kiểm toán.

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

[www.LuatVietnam.vn](http://www.LuatVietnam.vn)