



KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**QUY ĐỊNH CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC SỐ 200****CÁC NGUYÊN TẮC CỦA KIỂM TOÁN TÀI CHÍNH***(Kèm theo Thông tư số 04/2026/TT-KTNN**ngày 10 tháng 02 năm 2026 của Tổng Kiểm toán nhà nước)***GIỚI THIỆU CHUNG****Cơ sở xây dựng**

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

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc cơ bản cho cuộc kiểm toán báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính. Các nguyên tắc của kiểm toán tài chính được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán tài chính (kiểm toán báo cáo tài chính được trình bày theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính; kiểm toán báo cáo tài chính được lập và trình bày cho mục đích đặc biệt; kiểm toán báo cáo tài chính riêng lẻ; kiểm toán các yếu tố, tài khoản hoặc khoản mục nhất định của báo cáo tài chính; kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo tài chính tổng hợp) của các tổ chức, đơn vị theo quy định của Luật Kiểm toán nhà nước.
03. Các nguyên tắc trong Chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở để xây dựng và thực hiện các chuẩn mực kiểm toán tài chính một cách nhất quán.
04. Trường hợp cuộc kiểm toán tài chính có kết hợp với kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động thì kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ cả các chuẩn mực kiểm toán tài chính, chuẩn mực kiểm toán tuân thủ và chuẩn mực kiểm toán hoạt động. Trường hợp có sự khác biệt giữa các chuẩn mực của các loại hình kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải ưu tiên áp dụng nhóm chuẩn mực phù hợp với loại hình kiểm toán được áp dụng và nội dung chủ yếu của cuộc kiểm toán.
05. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các quy định chung đối với kiểm toán tài chính

Mục tiêu của kiểm toán tài chính

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

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

08. Điều kiện tiên quyết để thực hiện một cuộc kiểm toán tài chính theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước phải đáp ứng được các điều kiện sau:
- (i) Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính áp dụng để lập các báo cáo tài chính là phù hợp với quy định hiện hành;
 - (ii) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán thừa nhận và hiểu rõ trách nhiệm của họ đối với:
 - Lập báo cáo tài chính phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành, bao gồm cả thuyết minh, giải trình (nếu có);
 - Xây dựng và vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ để bảo đảm việc lập và trình bày báo cáo tài chính không còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn;
 - Tạo điều kiện để kiểm toán viên nhà nước có thể tiếp cận không hạn chế các thông tin, tài liệu có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính

09. Khuôn khổ lập báo cáo tài chính có thể sử dụng cho mục đích chung hoặc mục đích đặc biệt. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính có thể là quy định trình bày hợp lý hoặc quy định trình bày tuân thủ.
- (i) Khuôn khổ lập báo cáo tài chính cho mục đích chung là khuôn khổ được thiết kế nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhiều đối tượng phổ biến;

- (ii) Khuôn khổ lập báo cáo tài chính cho những mục đích đặc biệt là khuôn khổ được thiết kế nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cụ thể của một số đối tượng nhất định;
 - (iii) Khuôn khổ trình bày tuân thủ yêu cầu việc lập báo cáo tài chính phải tuân theo các quy định và không cho phép thoát ly khỏi quy định;
 - (iv) Khuôn khổ trình bày hợp lý yêu cầu phải tuân thủ theo quy định nhưng cho phép có thể thoát ly hoặc bổ sung thêm các thông tin để bảo đảm báo cáo tài chính được trình bày rõ ràng và đúng đắn hơn.
10. Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính được lập và trình bày theo khuôn khổ thì kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán nhà nước về kiểm toán tài chính. Trường hợp kiểm toán tài chính được lập và trình bày không theo khuôn khổ (ví dụ một số chương trình, dự án thực hiện theo yêu cầu của các nhà tài trợ...), khi đó, kiểm toán viên nhà nước có thể sử dụng các chuẩn mực, các hướng dẫn được phát triển dựa trên Chuẩn mực này làm hướng dẫn thực hành, phù hợp với những yêu cầu nhất định của từng cuộc kiểm toán.

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

11. Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính thường được quy định trong pháp luật và các quy định.
12. Kiểm toán viên nhà nước phải xác định xem khuôn khổ được đơn vị áp dụng để lập và trình bày báo cáo tài chính có phù hợp với quy định pháp luật hiện hành hay không. Nếu kiểm toán viên nhà nước xét thấy là không phù hợp thì việc áp dụng các quy định đó vẫn xem là có thể được phép áp dụng nếu:
- (i) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán cung cấp thêm các thông tin cần thiết về báo cáo tài chính nhằm tránh sự hiểu nhầm;
 - (ii) Báo cáo kiểm toán phải trình bày thêm đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” nhằm lưu ý người sử dụng về những thông tin bổ sung này.

Trường hợp các điều kiện trên không được đáp ứng, báo cáo kiểm toán và ý kiến của kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá ảnh hưởng của tình trạng thiếu các thông tin bổ sung đó và có kiến nghị phù hợp.

Các yếu tố của kiểm toán tài chính

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

Đối tượng của kiểm toán tài chính

14. Đối tượng kiểm toán của một cuộc kiểm toán tài chính là các thông tin tài chính, kết quả hoạt động, tình hình tài chính, hoạt động tài chính, dòng tiền và các thuyết minh hay các yếu tố khác đã được phản ánh, đo lường và

trình bày trong các báo cáo tài chính. Thông tin liên quan đến đối tượng kiểm toán có thể là các báo cáo tài chính, các sổ kế toán, chứng từ kế toán... (sau đây được gọi là đối tượng kiểm toán).

Ba bên liên quan trong kiểm toán tài chính

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

Tiêu chí sử dụng trong kiểm toán tài chính

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

Các mức độ đảm bảo

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

Các nguyên tắc cơ bản của kiểm toán tài chính

20. Các nguyên tắc tổng quát về kiểm toán được nêu trong CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), các chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, bao gồm:
- (i) Đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập;
 - (ii) Xét đoán chuyên môn, thận trọng và hoài nghi nghề nghiệp;
 - (iii) Kiểm soát chất lượng kiểm toán;
 - (iv) Các kỹ năng cần thiết;
 - (v) Rủi ro kiểm toán;
 - (vi) Trọng yếu kiểm toán;

- (vii) Hồ sơ kiểm toán;
- (viii) Trao đổi thông tin;
- (ix) Lập báo cáo và theo dõi việc thực hiện kiến nghị kiểm toán.

21. Các đoạn dưới đây đề ra các nguyên tắc cụ thể có liên quan đến kiểm toán tài chính của kiểm toán viên nhà nước.

Lập kế hoạch kiểm toán

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

Trọng yếu kiểm toán

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

Tìm hiểu về đơn vị được kiểm toán

27. Kiểm toán viên nhà nước cần thu thập đầy đủ thông tin về đơn vị được kiểm toán và môi trường hoạt động, khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài

chính được áp dụng và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị để xác định và đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu. Hệ thống kiểm soát nội bộ của một đơn vị bao gồm năm thành tố: Môi trường kiểm soát, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị, quy trình giám sát hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, hệ thống thông tin của đơn vị và các hoạt động kiểm soát (bao gồm cả các kiểm soát về công nghệ thông tin).

Xác định và đánh giá rủi ro kiểm toán

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

Biện pháp xử lý đối với rủi ro đã đánh giá

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

Các kiểm soát cũng cần được kiểm tra trong các tình huống chỉ thực hiện thử nghiệm cơ bản là không đủ.

Xem xét gian lận trong kiểm toán báo cáo tài chính

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

Xem xét về hoạt động liên tục

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

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

40. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định các rủi ro có sai sót trọng yếu do hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định để xử lý một cách phù hợp.
41. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp về việc tuân thủ pháp luật và các quy định có tác động trực tiếp đến việc xác định khoản mục và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính. Kiểm toán viên nhà nước cũng phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để xác định các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định khác có thể có tác động gián tiếp và trọng yếu đến báo cáo tài chính.
42. Trường hợp cần thiết, kiểm toán viên nhà nước có trách nhiệm kiểm toán bổ sung về việc xem xét pháp luật và các quy định có liên quan đến kiểm toán tài chính hoặc các khía cạnh khác trong hoạt động của đơn vị. Trong trường hợp này, kiểm toán viên nhà nước cần phân biệt giữa phạm vi công

việc được thực hiện để xác nhận sự tuân thủ theo pháp luật và các quy định, phục vụ mục đích đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính, thông tin tài chính và công việc kiểm toán được thực hiện nhằm xác minh các vấn đề tuân thủ khác phục vụ mục đích đưa ra ý kiến kiểm toán về việc tuân thủ.

43. Kiểm toán viên nhà nước phải tìm hiểu đầy đủ về pháp luật và khuôn khổ pháp luật áp dụng cho môi trường hoạt động cụ thể của đơn vị được kiểm toán, bao gồm cả cách thức đơn vị được kiểm toán tuân thủ theo các khuôn khổ pháp luật này.
44. Một số điều khoản của pháp luật và các quy định có tác động trực tiếp đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính thông qua việc xác định số liệu và thuyết minh được báo cáo. Pháp luật và các quy định khác cũng được đơn vị được kiểm toán tuân thủ hoặc có các điều khoản để đơn vị thực hiện nhưng chỉ có tác động gián tiếp đến báo cáo tài chính, thông tin tài chính của đơn vị.

Bảng chứng kiểm toán

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

Đánh giá các sai sót

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

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

49. Trên cơ sở bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính liệu báo cáo tài chính (xét trên các khía cạnh trọng yếu) có được lập phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và không có sai sót trọng yếu không.
50. Để đưa ra ý kiến kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước trước hết phải đưa ra khẳng định về sự đảm bảo hợp lý rằng báo cáo tài chính không còn có sai

sót trọng yếu.

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

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

54. Kiểm toán viên nhà nước phải đưa ra ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán thu thập được, kiểm toán viên nhà nước xác định báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc nếu kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp.
55. Có ba dạng ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần:
 - (i) Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: Là ý kiến được đưa ra khi:
 - Dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp đã thu thập được, kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng các sai sót (xét riêng lẻ hay tổng hợp) là trọng yếu nhưng không lan tỏa;
 - Kiểm toán viên nhà nước không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhưng kiểm toán viên nhà nước kết luận rằng các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) là trọng yếu nhưng không lan tỏa.
 - (ii) Ý kiến kiểm toán trái ngược: Là ý kiến được đưa ra khi dựa trên các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp thu thập được, kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng các sai sót (xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại) là trọng yếu và lan tỏa;
 - (iii) Từ chối đưa ra ý kiến: Kiểm toán viên nhà nước phải từ chối đưa ra ý kiến khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán do sự không chắc chắn hoặc do giới hạn về phạm vi kiểm toán và kiểm toán viên nhà nước khẳng định rằng những ảnh hưởng có thể có của các sai sót chưa được phát hiện (nếu có) là trọng yếu và lan tỏa.
56. Căn cứ để đưa ra quyết định xem loại ý kiến không phải ý kiến chấp nhận

toàn phần nào là phù hợp phụ thuộc vào:

- (i) Bản chất của vấn đề dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần, nghĩa là báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu hoặc trong trường hợp không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp có thể dẫn đến việc tồn tại sai sót trọng yếu;
- (ii) Xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước về tính lan tỏa hoặc các khả năng tác động của các vấn đề đến báo cáo tài chính.

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

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

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

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

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

- 61. Kiểm toán viên nhà nước phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, xét trên các khía cạnh trọng yếu, về việc các thông tin so sánh có trong báo cáo tài chính được trình bày theo đúng các yêu cầu về thông tin so sánh của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng và báo cáo theo đúng quy định về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước.
- 62. Thông tin so sánh là các số liệu và thuyết minh trong báo cáo tài chính về một hoặc nhiều kỳ kế toán trước. Chỉ tiêu tương ứng là các số liệu và các thuyết minh cho kỳ trước đã được trình bày như một phần không tách rời

của báo cáo tài chính kỳ hiện tại. Báo cáo tài chính so sánh là báo cáo tài chính mà số liệu và thuyết minh của kỳ kế toán trước được đưa vào để so sánh với báo cáo tài chính của kỳ kế toán hiện tại với cùng mức độ thông tin như kỳ kế toán hiện tại.

63. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá xem các thông tin so sánh có phù hợp với các số liệu và thuyết minh được trình bày trong kỳ kế toán trước hoặc được trình bày lại trong kỳ kế toán hiện tại (nếu có). Kiểm toán viên nhà nước cũng phải đánh giá xem các chính sách kế toán áp dụng cho thông tin so sánh có nhất quán với các chính sách được áp dụng trong kỳ hiện tại không hoặc nếu có các thay đổi trong các chính sách kế toán thì các thay đổi đó có được ghi nhận đúng đắn và trình bày, thuyết minh đầy đủ trên báo cáo tài chính không.
64. Đối với dữ liệu tương ứng, kiểm toán viên nhà nước chỉ đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đối với dữ liệu của kỳ kế toán hiện tại. Đối với báo cáo tài chính so sánh, kiểm toán viên nhà nước chỉ đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính cho từng kỳ kế toán mà báo cáo tài chính đó được lập và trình bày.

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

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

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

68. Kiểm toán viên nhà nước được phân công kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất phải thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp về tính tin cậy của các thông tin tài chính trong báo cáo tài chính thành phần và báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất

để đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất có được lập và trình bày theo đúng các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính xét trên các khía cạnh trọng yếu.

69. Các nguyên tắc này được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất. Trong các trường hợp được phân công kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp, báo cáo tài chính hợp nhất, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét và lưu ý đến chất lượng công việc của kiểm toán viên nhà nước tại đơn vị bộ phận.