

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 4000

CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN TUÂN THỦ

*(Kèm theo Quyết định số 08/2024/QĐ-KTNN
ngày 15 tháng 11 năm 2024 của Tổng Kiểm toán nhà nước)*

QUY ĐỊNH CHUNG

Cơ sở xây dựng

01. Chuẩn mực này được xây dựng và phát triển dựa trên cơ sở CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ) và ISSAI 4000 (Chuẩn mực kiểm toán tuân thủ) của INTOSAI.

Mục đích và phạm vi áp dụng

02. Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước thực hiện kiểm toán tuân thủ ở góc độ là cuộc kiểm toán riêng rẽ hoặc cuộc kiểm toán được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động hoặc kết hợp cả ba loại hình kiểm toán.
03. Kiểm toán viên nhà nước phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đơn vị được kiểm toán, các bên có liên quan và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mực này để phối hợp công việc với kiểm toán viên nhà nước và giải quyết các mối quan hệ trong quá trình kiểm toán.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước, các thuật ngữ dưới đây được hiểu như sau:
- (i) Vi phạm tính tuân thủ: Là sự không tuân thủ của đơn vị được kiểm toán đối với pháp luật và các quy định (đối với kiểm toán tuân thủ về tính tuân thủ); hoặc vi phạm các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh, hiệu quả và quy tắc đạo đức, quy tắc nghề nghiệp (đối với kiểm toán tuân thủ về tính đúng đắn);
- (ii) Chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ: Là yếu tố bao trùm lên toàn bộ một cuộc kiểm toán, bao gồm một hoặc nhiều nội dung kiểm toán. Chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ có thể được xác định dựa trên: Những quy định được đặt ra trong pháp luật và các quy định khác; sự quan tâm hoặc kỳ vọng của công chúng (chẳng hạn gian lận, sai phạm trong quản lý hoặc các lĩnh vực vi phạm bị phát hiện bởi các

phương tiện truyền thông...); những lĩnh vực cụ thể được cơ quan lập pháp đặc biệt quan tâm (chẳng hạn các vấn đề môi trường, quản lý đất đai, tài nguyên khoáng sản...); những yêu cầu của cơ quan lập pháp, các tổ chức tài trợ (chẳng hạn sự tuân thủ các điều khoản trong Hiệp định tài trợ); những vấn đề ảnh hưởng lớn đến lợi ích cộng đồng, đến đời sống xã hội.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

05. Các quy định chung về kiểm toán tuân thủ; các yếu tố của kiểm toán tuân thủ; các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ đã được quy định tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ) và CMKTNN 100 (Các nguyên tắc cơ bản trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán nhà nước), tại Chuẩn mực này chỉ quy định cụ thể hơn một số nội dung.
06. Trong kiểm toán tuân thủ có hai dạng công việc là kiểm tra xác nhận và kiểm tra đánh giá với hai mức độ đảm bảo là đảm bảo hợp lý và đảm bảo hạn chế.
 - (i) Đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận: Đơn vị được kiểm toán sẽ tiến hành đo lường đối tượng kiểm toán so với 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 ý kiến. Nếu dạng công việc kiểm tra xác nhận được thực hiện với sự đảm bảo hợp lý thì kiểm toán viên nhà nước khẳng định được đối tượng đó tuân thủ hay không tuân thủ so với tiêu chí áp dụng. Trường hợp đảm bảo hạn chế, dựa trên các thủ tục kiểm toán đã thực hiện, xét trên khía cạnh trọng yếu, không có yếu tố nào khiến kiểm toán viên nhà nước cho rằng đối tượng kiểm toán không tuân thủ các tiêu chí được áp dụng, khi đó các thủ tục kiểm toán được thực hiện là giới hạn hơn so với các thủ tục cần thực hiện để đạt được đảm bảo hợp lý;
 - (ii) Đối với dạng công việc kiểm tra đánh giá: Kiểm toán viên nhà nước tiến hành đo lường hoặc đánh giá đối tượng kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước lựa chọn đối tượng và tiêu chí kiểm toán trên cơ sở xem xét rủi ro và trọng yếu kiểm toán. Kết quả đo lường, đánh giá các đối tượng kiểm toán so với tiêu chí được trình bày dưới các hình thức như phát hiện, đánh giá, 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. Nếu dạng công việc kiểm tra đánh giá được thực hiện với sự đảm bảo hợp lý, ý kiến kiểm toán thể hiện đối tượng kiểm toán, xét trên khía cạnh trọng yếu, tuân thủ hay không tuân thủ so với tiêu chí được áp dụng. Trường hợp cung cấp sự đảm bảo hạn chế, ý kiến kiểm toán thể hiện không có yếu tố nào để kiểm toán viên nhà nước cho rằng đối tượng kiểm toán không tuân thủ so với tiêu chí kiểm toán được áp dụng.

07. **Rủi ro kiểm toán:** Kiểm toán viên nhà nước phải thực hiện các thủ tục kiểm toán để giảm thiểu rủi ro hoặc quản lý rủi ro đưa ra các đánh giá hoặc ý kiến kiểm toán không phù hợp xuống mức thấp có thể chấp nhận được.

Việc giảm thiểu rủi ro dựa trên các khía cạnh sau: Nhận biết các rủi ro đã xảy ra và dự đoán những rủi ro có thể xảy ra, từ đó thực hiện các thủ tục để quản lý các rủi ro đó trong quá trình kiểm toán. Thông qua việc xác định và đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định được nội dung và phạm vi của các thủ tục thu thập bằng chứng để so sánh việc tuân thủ đối tượng kiểm toán với các tiêu chí được áp dụng. Mức độ rủi ro càng cao thì phạm vi công việc của kiểm toán viên nhà nước càng phải mở rộng để bảo đảm rủi ro phát hiện ở mức thấp, từ đó rủi ro kiểm toán ở mức có thể chấp nhận được.

Rủi ro do gian lận: Kiểm toán viên nhà nước phải xem xét rủi ro do gian lận trong suốt quá trình kiểm toán, xác định và đánh giá rủi ro do gian lận thông qua việc thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến rủi ro đã đánh giá. Do hạn chế vốn có của các cuộc kiểm toán nên có thể có gian lận mà không được kiểm toán viên nhà nước phát hiện. Rủi ro không phát hiện hành vi trái pháp luật do gian lận cao hơn rủi ro không phát hiện do nhầm lẫn, vì gian lận có thể liên quan đến việc cố tình che giấu, cố tình không phản ánh giao dịch, hoặc cố tình trình bày sai cho kiểm toán viên nhà nước hoặc có sự thông đồng của các bộ phận liên quan.

Kiểm toán viên nhà nước phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán và phải hiểu rằng các thủ tục kiểm toán hiệu quả để phát hiện sai sót có thể không hiệu quả trong phát hiện gian lận. Khi nhận thấy có hành vi nghi ngờ gian lận, kiểm toán viên nhà nước cần bảo đảm rằng họ có các biện pháp xử lý thích hợp theo đúng chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán nhà nước và phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Trách nhiệm chính đối với việc ngăn chặn và phát hiện gian lận thuộc về cấp quản lý của đơn vị được kiểm toán, thông qua việc xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả.

08. **Lựa chọn chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ**

Kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục để xác định các lĩnh vực quan trọng hoặc lĩnh vực có rủi ro không tuân thủ tiềm tàng, khi đó kiểm toán viên nhà nước cần xem xét các yếu tố sau:

- (i) Lợi ích hoặc kỳ vọng của công chúng hoặc cơ quan lập pháp;
- (ii) Sự tác động tới người dân;
- (iii) Ảnh hưởng của một số quy định của pháp luật;
- (iv) Các dự án đầu tư công quy mô lớn;
- (v) Các hành vi vi phạm pháp luật và các quy định chi phối tới hoạt động của các tổ chức quản lý tài chính công, tài sản công;
- (vi) Không tuân thủ kiểm soát nội bộ hoặc đơn vị không có hệ thống kiểm soát nội bộ;

- (vii) Các phát hiện được xác định trong các lần kiểm toán trước;
- (viii) Những rủi ro không tuân thủ do được cung cấp bởi các tổ chức, cá nhân khác.

Đề thu thập được các thông tin có giá trị làm cơ sở cho lựa chọn chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước có thể nghiên cứu, xem xét thông qua các tài liệu như dự toán, quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, các báo cáo đánh giá... hoặc tham gia các diễn đàn thảo luận, các hội thảo.

Lập kế hoạch cuộc kiểm toán tuân thủ

09. Kiểm toán viên nhà nước xác định đối tượng chịu trách nhiệm và đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, đây là yếu tố quan trọng khi xác định các nội dung kiểm toán, trọng yếu kiểm toán và tiêu chí kiểm toán để lập kế hoạch kiểm toán. Dựa trên yêu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước có thể xác định được trọng yếu kiểm toán. Hiểu biết rõ về đối tượng chịu trách nhiệm là yếu tố quan trọng khi thiết lập các tiêu chí kiểm toán. Đối tượng chịu trách nhiệm phải tuân thủ các tiêu chí được xây dựng từ pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động của mình. Tùy theo nội dung kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước lựa chọn tiêu chí kiểm toán phù hợp.
10. Lập kế hoạch kiểm toán cuộc kiểm toán tuân thủ thường bao gồm việc xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc lập kế hoạch kiểm toán phù hợp sẽ đem lại lợi ích sau:
 - (i) Giúp kiểm toán viên nhà nước tập trung đúng mức vào các phần quan trọng của cuộc kiểm toán;
 - (ii) Giúp kiểm toán viên nhà nước xác định và giải quyết một cách kịp thời các vấn đề có thể xảy ra;
 - (iii) Giúp kiểm toán viên nhà nước tổ chức và quản lý cuộc kiểm toán phù hợp nhằm bảo đảm cuộc kiểm toán được tiến hành một cách hiệu quả;
 - (iv) Hỗ trợ trong việc lựa chọn thành viên Đoàn kiểm toán có năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để xử lý các rủi ro dự kiến và phân công công việc phù hợp cho từng thành viên;
 - (v) Tạo điều kiện cho việc chỉ đạo, giám sát và soát xét công việc của Đoàn kiểm toán, Tổ kiểm toán;
 - (vi) Hỗ trợ việc điều phối công việc do các cộng tác viên thực hiện khi cần thiết.
11. Khi lập kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ cần lưu ý:
 - (i) Mục tiêu, đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán, thời gian và hình thức phát hành báo cáo kiểm toán;
 - (ii) Kiểm toán viên nhà nước thiết lập các tiêu chí kiểm toán phù hợp;

- (iii) Kiểm toán viên nhà nước thiết kế các thủ tục để ứng phó với các rủi ro không tuân thủ được xác định;
- (iv) Các nhân tố quan trọng có thể ảnh hưởng đến định hướng của cuộc kiểm toán;
- (v) Nội dung và phạm vi công việc lập kế hoạch kiểm toán có thể khác nhau tùy theo quy mô và độ phức tạp của đơn vị được kiểm toán cũng như thông tin, kết quả và kinh nghiệm kiểm toán trước đây về đơn vị đó và những thay đổi phát sinh trong cuộc kiểm toán hiện tại;
- (vi) Việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết cần có sự tham gia thảo luận của các thành viên Đoàn kiểm toán và Tổ kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán tổng quát và các kế hoạch kiểm toán chi tiết đều phải được lập thành hồ sơ văn bản và được cập nhật nếu có điều chỉnh kế hoạch trong suốt cuộc kiểm toán;
- (vii) Kiểm toán viên nhà nước có thể thảo luận một số vấn đề trong việc lập kế hoạch kiểm toán với ban lãnh đạo của đơn vị được kiểm toán nhằm tạo thuận lợi cho việc thực hiện và quản lý hoạt động kiểm toán. Khi thảo luận các vấn đề trong kế hoạch kiểm toán tổng quát và kế hoạch kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên nhà nước phải thận trọng để không làm ảnh hưởng đến tính bảo mật và chất lượng của cuộc kiểm toán.

Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

Yêu cầu về lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

12. Kế hoạch kiểm toán tổng quát xác định mục tiêu kiểm toán, đánh giá rủi ro kiểm toán; xác định trọng yếu kiểm toán; nội dung, phương pháp, thủ tục kiểm toán, tiêu chí kiểm toán; phạm vi kiểm toán; xác định thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

Trình tự lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

13. Công việc lập kế hoạch kiểm toán tổng quát bao gồm:
 - (i) Tổ chức khảo sát, thu thập thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán và chủ đề của cuộc kiểm toán; phân tích thông tin thu thập để làm cơ sở xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát;
 - (ii) Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát gồm các nội dung:
 - Xác định mục tiêu kiểm toán;
 - Đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu kiểm toán;
 - Xác định nội dung kiểm toán;
 - Xây dựng tiêu chí kiểm toán (cho mục đích kiểm toán tính tuân thủ và kiểm toán tính đúng đắn);
 - Xác định phạm vi kiểm toán, phương pháp và thủ tục kiểm toán;

- Xác định lịch trình, thời gian, nhân sự và các nguồn lực cần thiết khác để thực hiện cuộc kiểm toán.

Khảo sát, thu thập thông tin

14. Mục đích của việc khảo sát, thu thập thông tin là để:

- Hiểu biết cụ thể hơn về đơn vị được kiểm toán;
- Củng cố việc lựa chọn chủ đề kiểm toán;
- Xác định cụ thể nội dung, mục tiêu, phạm vi và phương pháp, thủ tục kiểm toán phù hợp.

15. Các thông tin cần tìm hiểu thường là:

- Các luật, quy định, quy chế, chế độ, chính sách liên quan đến tổ chức và hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
- Các luật, quy định có liên quan đến chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ;
- Đặc điểm của đơn vị được kiểm toán (lĩnh vực hoạt động, chức năng nhiệm vụ của đơn vị, cơ cấu tổ chức, bộ máy quản lý...);
- Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ chung của toàn đơn vị được kiểm toán;
- Tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chủ đề của cuộc kiểm toán tuân thủ, chú trọng vào việc tìm hiểu và đánh giá các biện pháp kiểm soát giúp lãnh đạo đơn vị được kiểm toán tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến chủ đề của cuộc kiểm toán. Việc lựa chọn biện pháp kiểm soát nào để đánh giá phụ thuộc vào nội dung kiểm toán, tính chất và phạm vi của cuộc kiểm toán tuân thủ...;
- Các thông tin liên quan khác:
 - Các nội dung thu thập được từ các cuộc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán trước đây có liên quan đến đơn vị được kiểm toán, chủ đề của cuộc kiểm toán;
 - Các kết quả từ các cuộc kiểm toán trước liên quan đến vấn đề đánh giá hiệu quả hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ;
 - Bằng chứng về những cam kết của các cấp quản lý đối với việc thiết lập, vận hành và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ lành mạnh;
 - Những vấn đề thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến thời kỳ kiểm toán; liên quan đến đơn vị được kiểm toán...;
 - Các tranh chấp về hợp đồng kinh tế, tài chính, các vụ kiện đang chờ xét xử liên quan đến đơn vị được kiểm toán, liên quan đến chủ đề của cuộc kiểm toán.

Các thông tin cần tìm hiểu có thể được thu thập thông qua tài liệu do đơn vị

được kiểm toán cung cấp; hoặc qua trao đổi, thảo luận với đơn vị được kiểm toán, các bên liên quan đến đơn vị và chủ đề kiểm toán; hoặc có thể qua phương tiện thông tin đại chúng...

16. Quá trình khảo sát, thu thập thông tin bao gồm các bước:

- (i) Lập đề cương khảo sát, thu thập thông tin, trong đó cần lưu ý:
 - Xác định những thông tin cần thu thập và nguồn thu thập (các tài liệu sẽ được thu thập; cơ quan, đơn vị, cá nhân cung cấp tài liệu; những vị trí sẽ được phỏng vấn; các địa điểm sẽ tiến hành khảo sát thực tế...);
 - Dự kiến thời gian dành cho việc khảo sát, thu thập thông tin; cân đối giữa thời gian và nguồn lực bỏ ra với tính hữu ích của thông tin thu thập được trong lập kế hoạch cuộc kiểm toán.
- (ii) Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin bằng các cách sau: Yêu cầu đơn vị gửi tài liệu, tra cứu trên các phương tiện thông tin đại chúng, khảo sát trực tiếp tại đơn vị;
- (iii) Phân tích các thông tin thu thập được;
- (iv) Lập báo cáo kết quả khảo sát thu thập thông tin.

Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát

Mục tiêu kiểm toán

17. Khi lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước phải xác định được mục tiêu của cuộc kiểm toán. Mục tiêu của cuộc kiểm toán bao gồm:

- (i) Mục tiêu đánh giá tính tuân thủ: Tùy thuộc chủ đề của cuộc kiểm toán mà mục tiêu có thể là đưa ra ý kiến về việc tuân thủ các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách... của đơn vị được kiểm toán, hoặc về việc tuân thủ các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách có liên quan đến một vấn đề cụ thể (chẳng hạn như vấn đề về an toàn lao động, môi trường, đất đai...);
- (ii) Mục tiêu đánh giá tính đúng đắn: Kiểm tra, đánh giá tính đúng đắn theo các nguyên tắc chung về quản trị tài chính lành mạnh và thông lệ, ứng xử tốt được chấp nhận.

Đánh giá rủi ro

18. Đánh giá rủi ro là một phần quan trọng trong thực hiện cuộc kiểm toán tuân thủ. Do những hạn chế vốn có của cuộc kiểm toán, một cuộc kiểm toán tuân thủ không cung cấp một sự đảm bảo tuyệt đối rằng tất cả các trường hợp không tuân thủ sẽ được phát hiện. Những hạn chế vốn có trong kiểm toán tuân thủ có thể bao gồm những nhân tố sau đây:

- (i) Lãnh đạo đơn vị được kiểm toán dùng phán đoán chủ quan để giải

thích luật và các quy định;

- (ii) Những sai sót do con người gây ra;
 - (iii) Hệ thống được thiết kế chưa phù hợp hoặc vận hành không hiệu quả;
 - (iv) Các kiểm soát có thể bị bỏ qua;
 - (v) Bằng chứng có thể bị che giấu hoặc bị bỏ qua.
19. Rủi ro và các nhân tố có thể làm tăng mức độ rủi ro thay đổi tùy thuộc vào nội dung kiểm toán cụ thể và các tình huống kiểm toán khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước xem xét ba yếu tố rủi ro: Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện liên quan đến nội dung kiểm toán và tình huống cụ thể. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước cần đánh giá khả năng phát sinh việc không tuân thủ và các hậu quả có thể xảy ra.
20. Khi đánh giá rủi ro liên quan đến gian lận, kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc một số vấn đề sau:
- (i) Việc kiểm toán viên nhà nước xác định, đánh giá rủi ro do gian lận và thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp liên quan đến rủi ro do gian lận đã xác định thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm toán phù hợp. Khi nghi ngờ gian lận đã được xác định thì kiểm toán viên nhà nước cần bảo đảm rằng họ xử lý vấn đề dựa trên thẩm quyền của Kiểm toán nhà nước và tình huống cụ thể;
 - (ii) Đánh giá rủi ro do gian lận và đánh giá trọng yếu liên quan đến gian lận thường là:
 - Các khoản tài trợ và lợi ích của các bên thứ ba;
 - Lĩnh vực đấu thầu;
 - Thực thi các nhiệm vụ và quyền hạn của cán bộ, công chức, viên chức nhà nước;
 - Cố ý hiểu sai hay báo cáo sai về kết quả hoặc thông tin;
 - Cổ phần hóa các doanh nghiệp nhà nước;
 - Mọi quan hệ giữa các cán bộ, nhân viên...

Trọng yếu kiểm toán

21. Tính trọng yếu bao gồm cả yếu tố định tính (tính chất) và định lượng (quy mô). Khi thực hiện kiểm toán tuân thủ, tính trọng yếu được xác định để:
- (i) Phục vụ mục đích lập kế hoạch;
 - (ii) Đánh giá các bằng chứng thu thập được và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các trường hợp không tuân thủ phát hiện qua kiểm toán;
 - (iii) Lập báo cáo kiểm toán.
22. Kiểm toán viên nhà nước lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán tuân thủ và thực hiện kiểm toán để xác định mức độ tuân thủ các tiêu chí đã đề ra của nội dung kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu.

Trong quá trình lập kế hoạch, việc phân tích, đánh giá các thông tin về đơn

vị được kiểm toán nhằm đánh giá rủi ro và xác định trọng yếu cho việc thiết kế các thủ tục kiểm toán. Khi thực hiện kiểm toán, sử dụng trọng yếu kiểm toán trong việc xác định phạm vi các thủ tục kiểm toán thực hiện và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Khi lập báo cáo kiểm toán, sử dụng trọng yếu kiểm toán để đánh giá phạm vi công việc và mức độ ảnh hưởng của các trường hợp không tuân thủ.

23. Tính trọng yếu thường được xem xét về mặt giá trị, tuy nhiên, trong trường hợp nếu việc không tuân thủ có tính chất nghiêm trọng thì cũng được coi là trọng yếu (bất kể là số lượng, giá trị bao nhiêu). Trọng yếu kiểm toán về mặt giá trị thường được sử dụng đối với dạng công việc kiểm tra xác nhận. Trong các trường hợp kiểm toán tuân thủ được thực hiện kết hợp với kiểm toán hoạt động, tính trọng yếu về mặt bản chất hoặc hoàn cảnh quan trọng hơn tính trọng yếu xét về mặt số lượng. Việc xác định tính trọng yếu thường là vấn đề thuộc xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên nhà nước và được thực hiện theo quy định tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ).
24. Trong kiểm toán tuân thủ, trọng yếu thường tập trung vào các vấn đề sau:
 - (i) Gian lận;
 - (ii) Những hành vi phạm pháp hoặc cố ý không tuân thủ;
 - (iii) Cung cấp thông tin sai lệch hoặc không đầy đủ cho lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền;
 - (iv) Cố ý coi thường việc tuân thủ các yêu cầu của lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, các cơ quan có thẩm quyền;
 - (v) Thực hiện các hành vi và hoạt động khi thiếu hiểu biết về căn cứ pháp lý đối với hành vi hoặc hoạt động đó.
25. Trong một số trường hợp, các yếu tố định tính quan trọng hơn yếu tố định lượng, chẳng hạn:
 - (i) Bản chất, tính hữu hình và nhạy cảm của lĩnh vực cụ thể hoặc nội dung kiểm toán là những yếu tố định tính có thể tác động tới việc xác định trọng yếu của kiểm toán viên nhà nước (như vấn đề được dư luận xã hội quan tâm...);
 - (ii) Tính nghiêm trọng của hành vi không tuân thủ: Các trường hợp vi phạm các luật (như: Luật Ngân sách nhà nước; Luật thực hành tiết kiệm, chống lãng phí; Luật Phòng, chống tham nhũng...), lập quỹ trái quy định...
26. Khi đánh giá tính trọng yếu của bất kỳ hành vi không tuân thủ được xác định nào, các vấn đề như tiêu chí, điều kiện, nguyên nhân và hậu quả của việc không tuân thủ cũng cần được xem xét.

Nội dung kiểm toán

27. Nội dung kiểm toán tuân thủ đa dạng và có nhiều đặc điểm khác nhau. Nội dung kiểm toán có thể chung chung hoặc rất cụ thể. Một số nội dung mang tính định lượng và thường có thể dễ dàng đo lường (chẳng hạn các điều kiện hoặc hoạt động tài chính), một số nội dung khác lại mang tính định tính và chủ quan hơn (chẳng hạn kiểm toán tính đúng đắn trong hành vi ứng xử). Nội dung kiểm toán phải xác định được và có thể đánh giá được bằng các tiêu chí phù hợp và cho phép kiểm toán viên nhà nước có thể thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh cho ý kiến kiểm toán.
28. Căn cứ mục tiêu kiểm toán, dựa vào việc đánh giá rủi ro và xét đoán chuyên môn, kiểm toán viên nhà nước xác định nội dung kiểm toán cụ thể. Khi xác định nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước cần lưu ý các vấn đề sau:
 - (i) Chức năng, nhiệm vụ và các quy định pháp luật có liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
 - (ii) Nội dung các luật, các quy định liên quan đến chủ đề và mục tiêu của cuộc kiểm toán tuân thủ;
 - (iii) Các trường hợp vi phạm tính tuân thủ ở các cuộc kiểm toán trước đó liên quan đến chủ đề kiểm toán;
 - (iv) Những phát hiện và kiến nghị trong các cuộc thanh tra, kiểm tra và kiểm toán liên quan đến chủ đề cuộc kiểm toán;
 - (v) Những đánh giá rủi ro được thực hiện trong các cuộc kiểm toán tài chính hoặc kiểm toán hoạt động đã xác định những lĩnh vực cụ thể tồn tại rủi ro không tuân thủ liên quan đến chủ đề cuộc kiểm toán.
29. Khi cuộc kiểm toán tuân thủ được thực hiện kết hợp với kiểm toán tài chính, nội dung kiểm toán tuân thủ thường là các luật, các văn bản quy phạm pháp luật và quy định về quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Khi đó kiểm toán tuân thủ thực hiện đánh giá sự tuân thủ pháp luật và các quy định của các hoạt động, giao dịch và thông tin tài chính thể hiện trong báo cáo tài chính.

Tiêu chí kiểm toán

30. Các tiêu chí phải được xác định để làm cơ sở cho việc đánh giá các bằng chứng kiểm toán và đưa ra các phát hiện, ý kiến kiểm toán. Khi thực hiện kiểm toán tuân thủ, việc xác định tiêu chí là một bước quan trọng trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán.
31. Tiêu chí kiểm toán tuân thủ gồm:
 - (i) Tiêu chí đánh giá tính tuân thủ (các luật, văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách, các thỏa thuận...);
 - (ii) Tiêu chí đánh giá tính đúng đắn (các thông lệ, nguyên tắc quản trị tốt,

các quy tắc đạo đức, kỳ vọng về hành vi ứng xử... liên quan đến chủ đề được kiểm toán).

32. Kiểm toán viên nhà nước cần xác định tiêu chí kiểm toán phù hợp và liên quan đến mục tiêu, nội dung của cuộc kiểm toán sẽ thực hiện và vận dụng một cách phù hợp cho từng tình huống cụ thể để đưa ra các ý kiến kiểm toán có giá trị. Tiêu chí kiểm toán tuân thủ cần bảo đảm đầy đủ các yêu cầu:
- (i) Thích hợp: Có thể đưa ra những phát hiện và ý kiến kiểm toán đáp ứng được nhu cầu thông tin của đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán;
 - (ii) Tin cậy: Có thể đưa ra các đánh giá nhất quán khi được sử dụng bởi kiểm toán viên khác trong trường hợp tương tự;
 - (iii) Đầy đủ: Tất cả các tiêu chí quan trọng để đánh giá nội dung, hoạt động được kiểm toán đều đã được thiết lập;
 - (iv) Khách quan: Không chịu ảnh hưởng bởi bất kỳ sự thiên vị nào từ kiểm toán viên nhà nước hoặc các cấp quản lý;
 - (v) Dễ hiểu: Rõ ràng, không gây hiểu nhầm theo nghĩa khác;
 - (vi) So sánh được: Thống nhất với các tiêu chí được sử dụng trong kiểm toán tuân thủ đối với đơn vị được kiểm toán tương tự, với các tiêu chí được sử dụng trong các cuộc kiểm toán tuân thủ trước đó được thực hiện tại đơn vị;
 - (vii) Được chấp nhận: Được chấp nhận chung bởi các chuyên gia độc lập trong cùng lĩnh vực, đơn vị được kiểm toán, cơ quan lập pháp, phương tiện truyền thông và dư luận;
 - (viii) Sẵn có: Tiêu chí cần bảo đảm sẵn có để đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán hiểu được tính chất công việc kiểm toán và căn cứ của báo cáo kiểm toán.
33. Khi xác định tiêu chí trong cuộc kiểm toán tuân thủ cần lưu ý:
- (i) Trong trường hợp, các tiêu chí được sử dụng cho cuộc kiểm toán tuân thủ có thể xác định rõ ràng. Điều này xảy ra khi pháp luật và các quy định hình thành nên tiêu chí rõ ràng và không phức tạp. Mục đích xây dựng các luật, quy chế, quy định của các cơ quan nhà nước được ghi chép lại cũng có thể giúp kiểm toán viên nhà nước trong việc xác định tiêu chí phù hợp. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước có thể tham khảo ý kiến chuyên gia trong quá trình xây dựng luật, quy chế, quy định để xác định tiêu chí;
 - (ii) Trong trường hợp, việc xác định tiêu chí có thể khá phức tạp. Khi đó, kiểm toán viên nhà nước cần sử dụng các nguồn thông tin khác nhau để hỗ trợ việc xác định tiêu chí kiểm toán;
- Trong quá trình xác định tiêu chí phù hợp, kiểm toán viên nhà nước

cần xem xét tính trọng yếu liên quan đến rủi ro không tuân thủ đối với mỗi nội dung kiểm toán liên quan đến nhiều văn bản luật;

- (iii) Kiểm toán viên nhà nước cần bảo đảm rằng tiêu chí đã xây dựng đều được sử dụng để đánh giá nội dung kiểm toán. Trong một số ít trường hợp, khi cuộc kiểm toán bị giới hạn trong một phạm vi nhất định và có thể chỉ điều chỉnh bởi một số phần của luật hoặc quy định thì phạm vi này cần được trình bày rõ ràng trong báo cáo kiểm toán. Nếu kiểm toán viên nhà nước sử dụng các hướng dẫn, danh mục kiểm tra hay các tài liệu khác do đơn vị được kiểm toán hay các cơ quan hành chính cung cấp nhằm mục đích xác định tiêu chí kiểm toán phù hợp thì cần bảo đảm rằng các tài liệu này liên quan đến nội dung kiểm toán và được nêu rõ trong kế hoạch kiểm toán tổng quát;
- (iv) Trong một số trường hợp, khi các quy định của pháp luật liên quan chưa rõ ràng, kế hoạch kiểm toán phải nêu rõ những nội dung chưa rõ ràng và những điểm cần lưu ý khi thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán;
- (v) Trong một số ít trường hợp, tiêu chí có thể bị mâu thuẫn (chẳng hạn khi có sự không thống nhất giữa các văn bản pháp luật) hoặc có những cách hiểu khác nhau thì trong kế hoạch kiểm toán phải nêu rõ những điểm mâu thuẫn hoặc có những cách hiểu khác nhau đó và những nội dung cần lưu ý khi thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán.

34. Tiêu chí kiểm toán phải được trình bày rõ ràng trong báo cáo kiểm toán hoặc trình bày ở dạng tham chiếu về tiêu chí nếu chúng đã có sẵn.

Phạm vi kiểm toán

35. Căn cứ mục tiêu kiểm toán đã xác định, nội dung kiểm toán và các tiêu chí kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin đã thu thập, kế hoạch kiểm toán cần xác định rõ phạm vi kiểm toán.

Phương pháp, thủ tục kiểm toán

36. Trong cuộc kiểm toán tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước thường tập trung vào phương pháp kiểm toán tuân thủ nhiều hơn phương pháp kiểm toán cơ bản. Kế hoạch kiểm toán tổng quát cần nêu phương pháp kiểm toán và các thủ tục kiểm toán chủ yếu được áp dụng cho phù hợp với mục tiêu kiểm toán.

Xác định nguồn lực kiểm toán

37. Căn cứ mục tiêu, nội dung và quy mô cuộc kiểm toán, trên cơ sở phân tích thông tin thu thập được qua quá trình khảo sát và các nguồn lực hiện có để xác định nhân lực; bố trí thời gian thích hợp cho các nội dung kiểm toán có thể có rủi ro có sai sót trọng yếu cao hơn nhằm đạt được mục tiêu cuộc kiểm toán đã đề ra; xác định kinh phí cho cuộc kiểm toán.

Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán tổng quát

38. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết

39. Kế hoạch kiểm toán chi tiết được xây dựng căn cứ trên kế hoạch kiểm toán tổng quát để thực hiện các nội dung đã được xác định trong kế hoạch kiểm toán tổng quát, bằng cách chi tiết và cụ thể hơn các nội dung, đối tượng kiểm toán.
40. Kế hoạch kiểm toán chi tiết phải cụ thể được các mục tiêu kiểm toán, nội dung kiểm toán của kế hoạch kiểm toán tổng quát; xác định rõ tiêu chí kiểm toán, phương pháp kiểm toán, phạm vi kiểm toán, địa điểm kiểm toán, thời gian kiểm toán trên cơ sở kết quả thông tin khảo sát, đánh giá cụ thể về tình hình hoạt động tại đơn vị được kiểm toán.
41. Để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết theo yêu cầu trên, từ các thông tin tại kế hoạch kiểm toán tổng quát, kiểm toán viên nhà nước cần:
- (i) Xác định các thông tin cần thu thập, bổ sung thêm để đáp ứng yêu cầu chi tiết và cụ thể hóa tại từng đơn vị;
 - (ii) Tiến hành thu thập thêm thông tin;
 - (iii) Xác định cách thức tiếp cận rủi ro đối với từng nội dung kiểm toán; thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán cụ thể; thời gian kiểm toán đối với từng nội dung kiểm toán; phân công công việc cho từng kiểm toán viên nhà nước.

Điều chỉnh, bổ sung kế hoạch kiểm toán chi tiết

42. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, khi xảy ra các sự kiện ngoài dự kiến cần phải điều chỉnh mục tiêu, nội dung, phạm vi, nhân sự, thời gian kiểm toán thì phải điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết. Việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước.

Thực hiện kiểm toán

Thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán

43. Bằng chứng kiểm toán đầy đủ liên quan đến quyết định về mức độ đảm bảo. Để đưa ra ý kiến với sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên nhà nước cần thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán hơn so với cuộc kiểm toán với sự đảm bảo hạn chế. Đối với cuộc kiểm toán với sự đảm bảo hạn chế, bằng chứng kiểm toán chủ yếu thu thập bằng thủ tục phân tích và kiểm tra, còn đối với sự đảm bảo hợp lý, kiểm toán viên nhà nước thường phải thực hiện hầu hết hoặc kết hợp nhiều phương pháp, thủ tục để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp theo quy định tại Đoạn 47 Chuẩn mực này.
44. Tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán liên quan đến số lượng bằng chứng. Tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán liên quan đến chất lượng bằng

chứng. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện xét đoán chuyên môn khi xác định tính đầy đủ và thích hợp trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán.

45. Bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn tài liệu, thông tin sau:
 - (i) Do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp khai thác và phát hiện;
 - (ii) Do đơn vị được kiểm toán cung cấp;
 - (iii) Tài liệu, thông tin làm bằng chứng thu thập được từ bên ngoài đơn vị được kiểm toán.
46. Độ tin cậy của tài liệu, thông tin được sử dụng làm bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc, nội dung và hoàn cảnh mà tài liệu, thông tin thu thập được. Việc đánh giá về độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán có thể dựa trên các nguyên tắc sau:
 - (i) Bằng chứng kiểm toán được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị có độ tin cậy cao hơn bằng chứng kiểm toán do đơn vị cung cấp;
 - (ii) Bằng chứng kiểm toán được tạo ra trong nội bộ đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi các kiểm soát liên quan (kể cả các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ các bằng chứng) được thực hiện hiệu quả;
 - (iii) Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên nhà nước trực tiếp thu thập đáng tin cậy hơn so với bằng chứng kiểm toán được thu thập gián tiếp hoặc do suy luận;
 - (iv) Bằng chứng kiểm toán dạng văn bản (có thể là trên giấy tờ, phương tiện điện tử hoặc các dạng khác) đáng tin cậy hơn bằng chứng được thu thập bằng lời nói;
 - (v) Bằng chứng kiểm toán là các chứng từ, tài liệu gốc đáng tin cậy hơn bằng chứng kiểm toán là bản copy, bản fax hoặc các tài liệu được quay phim, số hóa hoặc được chuyển thành bản điện tử mà độ tin cậy của các tài liệu này có thể phụ thuộc vào các kiểm soát đối với việc tạo lập và lưu trữ tài liệu, thông tin.
47. Các phương pháp, thủ tục kiểm toán chủ yếu để thu thập bằng chứng kiểm toán:
 - (i) Quan sát;
 - (ii) Kiểm tra, đối chiếu;
 - (iii) Xác nhận từ bên ngoài;
 - (iv) Tính toán lại;
 - (v) Phỏng vấn;
 - (vi) Thủ tục phân tích;
 - (vii) Thực hiện lại.

Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường được thực hiện kết hợp với nhau. Kiểm toán viên nhà nước cũng có thể xem xét các bằng chứng thu thập được từ các cuộc kiểm toán hoạt động hoặc các hoạt động thanh tra, kiểm tra, kiểm toán khác liên quan đến đơn vị được kiểm toán và chủ đề của cuộc kiểm toán.

Quan sát

48. Quan sát là việc theo dõi một quy trình hoặc thủ tục do người khác thực hiện, như kiểm toán viên nhà nước quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát của các đơn vị được kiểm toán. Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình hoặc thủ tục nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát.

Kiểm tra, đối chiếu

49. Kiểm tra, đối chiếu là việc nghiên cứu, xem xét sổ kế toán, ghi chép và các hồ sơ tài liệu khác trên cơ sở đó để đánh giá việc tuân thủ của nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán đã xác định. Việc kiểm tra, đối chiếu tài liệu, sổ kế toán và chứng từ cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán và tùy thuộc vào tính hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát của đơn vị được kiểm toán đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán, chứng từ thuộc nội bộ đơn vị được kiểm toán. Chẳng hạn, về thủ tục kiểm tra trong thử nghiệm kiểm soát là kiểm tra tài liệu, sổ kế toán và chứng từ để thu thập bằng chứng về việc phê duyệt.
50. Kiểm toán viên nhà nước xem xét sự tin cậy của các tài liệu được kiểm tra và luôn ghi nhớ rủi ro gian lận và khả năng tài liệu được kiểm tra có thể không còn nguyên bản. Trong trường hợp gian lận, có thể có hai bộ sổ sách hoặc ghi chép khác nhau. Kiểm toán viên nhà nước có thể tìm hiểu thêm để biết nguồn tài liệu chứng từ, hay các hệ thống kiểm soát đối việc lập hoặc lưu giữ tài liệu chứng từ.

Xác nhận từ bên ngoài

51. Xác nhận từ bên ngoài là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên nhà nước thu thập được dưới hình thức phúc đáp trực tiếp của bên thứ ba (bên xác nhận) ở dạng văn bản. Trong các cuộc kiểm toán tuân thủ, xác nhận là việc kiểm toán viên nhà nước thu thập phản hồi trực tiếp từ bên xác nhận về thông tin, số liệu liên quan đến nội dung kiểm toán, tính tuân thủ các quy định. Xác nhận cũng có thể là việc kiểm toán viên nhà nước nhận được hướng dẫn của cơ quan ban hành văn bản về cách hiểu một văn bản nào đó.

Tính toán lại

52. Tính toán lại là việc kiểm toán viên nhà nước kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu. Tính toán lại có thể được thực hiện thủ công hoặc tự động.

Phỏng vấn

53. Phỏng vấn là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết trong nội bộ đơn vị được kiểm toán hoặc từ bên ngoài đơn vị được kiểm toán. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán cùng với các thủ tục kiểm toán khác. Phỏng vấn có nhiều hình thức, phỏng vấn bằng văn bản hoặc phỏng vấn bằng lời nói. Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không thể tách rời của quá trình phỏng vấn. Các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp cho kiểm toán viên nhà nước những thông tin hoặc những bằng chứng chứng thực những thông tin mà trước đây kiểm toán viên nhà nước chưa có. Ngoài ra, các câu trả lời phỏng vấn có thể cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với các tài liệu, thông tin khác mà kiểm toán viên nhà nước đã thu thập được. Trong một số trường hợp, kiểm toán viên nhà nước cần yêu cầu lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có giải trình bằng văn bản để xác nhận những câu trả lời phỏng vấn bằng lời nói.

Thủ tục phân tích

54. Thủ tục phân tích là việc so sánh các dữ liệu hoặc phân tích các biến động hay các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến.

Thực hiện lại

55. Thực hiện lại là việc kiểm toán viên nhà nước thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các hoạt động kiểm soát đã được đơn vị thực hiện trước đó như một phần kiểm soát nội bộ của đơn vị. Nếu phải thực hiện lại các vấn đề có chuyên môn kỹ thuật cao thì cần có sự hỗ trợ của chuyên gia.

Lấy mẫu kiểm toán

56. Kiểm toán viên nhà nước sử dụng phương pháp lấy mẫu để cung cấp đủ số lượng các phần tử để đưa ra đánh giá về tổng thể mẫu được chọn. Khi thiết kế mẫu kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải xem xét mục đích của thủ tục kiểm toán và đặc điểm của tổng thể mẫu được chọn.
57. Lấy mẫu kiểm toán là việc áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số các phần tử của một tổng thể.
58. Mẫu kiểm toán trong kiểm toán tuân thủ có thể định lượng hoặc định tính, tùy thuộc vào phạm vi kiểm toán và nội dung kiểm toán.

Lấy mẫu định lượng thường được sử dụng khi kiểm toán viên nhà nước tìm cách đưa ra ý kiến về toàn bộ tổng thể bằng cách thử nghiệm mẫu chọn.

Lấy mẫu định tính là một thủ tục chọn lọc được thực hiện có chủ ý để xác định sai sót của đối tượng kiểm toán. Kiểm toán viên nhà nước có thể lấy mẫu dựa trên cơ sở đặc điểm hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

Việc lấy mẫu kiểm toán dựa trên rủi ro có thể thay thế cho phương pháp thống kê khi lựa chọn các phần tử để kiểm tra, chẳng hạn như xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.

Xem xét về các hành vi nghi ngờ vi phạm pháp luật

59. Khi thực hiện đánh giá rủi ro, kiểm toán viên nhà nước cần xem xét đến các yếu tố rủi ro gian lận và cảnh báo về các hành vi vi phạm pháp luật, trong đó có gian lận.
60. Khi tiến hành kiểm toán tuân thủ, nếu kiểm toán viên nhà nước gặp các trường hợp không tuân thủ có thể là động cơ của các hành vi vi phạm pháp luật hoặc gian lận thì cần thận trọng và có thể tham vấn ý kiến chuyên gia, ý kiến của hội đồng tư vấn pháp luật hoặc cơ quan chức năng phù hợp. Ngoài ra, kiểm toán viên nhà nước có thể thông báo các nghi ngờ cho các cấp quản lý thích hợp hoặc những người chịu trách nhiệm.

Đánh giá bằng chứng và hình thành ý kiến kiểm toán

61. Kiểm toán viên nhà nước phải đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các bằng chứng kiểm toán thu thập được để giảm rủi ro kiểm toán đến một mức độ thấp có thể chấp nhận được. Việc xác định tính đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán được quy định cụ thể tại CMKTNN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ). Việc đánh giá này bao gồm các xét đoán chuyên môn, hoài nghi nghề nghiệp cũng như các cân nhắc về sự hỗ trợ hoặc trái ngược của các bằng chứng kiểm toán với các thông tin liên quan đến nội dung kiểm toán.
62. Bằng chứng kiểm toán đã thu thập được đánh giá dựa trên các mức độ trọng yếu đã xác định để nhận diện các trường hợp không tuân thủ trọng yếu có thể xảy ra. Xác định mức độ quan trọng của các phát hiện phụ thuộc vào khái niệm trọng yếu như đã nêu ở trên. Các phát hiện trong kiểm toán tuân thủ phải được xem xét trong hoàn cảnh cụ thể.
63. Để đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp, kiểm toán viên nhà nước đánh giá dựa trên các bằng chứng thu thập được, có thể bảo đảm tương đối nội dung kiểm toán xét trên các khía cạnh trọng yếu là tuân thủ theo các tiêu chí đã xác định chứ không kỳ vọng phát hiện tất cả các trường hợp vi phạm tuân thủ, do các hạn chế tiềm tàng của một cuộc kiểm toán.
64. Cần cân nhắc một số yếu tố sau khi áp dụng xét đoán chuyên môn để xác định trường hợp không tuân thủ là trọng yếu:
 - (i) Tầm quan trọng của các yếu tố định lượng liên quan đến không tuân thủ (số tiền, số người hoặc đơn vị liên quan, lượng thời gian bị chậm...);
 - (ii) Các tình huống hoàn cảnh cụ thể của việc không tuân thủ;
 - (iii) Bản chất của việc không tuân thủ;
 - (iv) Nguyên nhân dẫn đến việc không tuân thủ;
 - (v) Ảnh hưởng và hậu quả mà việc không tuân thủ có thể gây ra;

- (vi) Phạm vi ảnh hưởng và độ nhạy cảm của nội dung, vấn đề, hoạt động (ví dụ, đây có phải là vấn đề được công chúng đặc biệt quan tâm hay không, vấn đề này có ảnh hưởng đến nhiều người hay không...);
- (vii) Nhu cầu và kỳ vọng của cơ quan lập pháp, công chúng hoặc các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán khác;
- (viii) Bản chất của các văn bản quy phạm liên quan;
- (ix) Mức độ hoặc giá trị liên quan đến trường hợp không tuân thủ.

Quản lý rủi ro trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

- 65. Việc quản lý rủi ro kiểm toán được thực hiện trong suốt cuộc kiểm toán, để có thể đưa ra điều chỉnh kịp thời bảo đảm cuộc kiểm toán đạt chất lượng. Nếu các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng theo kế hoạch không cho phép kiểm toán viên nhà nước thu thập đầy đủ bằng chứng, kiểm toán viên nhà nước cần điều chỉnh thủ tục kiểm toán thay thế cho phù hợp.
- 66. Kiểm toán viên nhà nước cần xem xét khả năng các rủi ro kiểm toán có thể xảy ra nếu những đánh giá không phù hợp để có các biện pháp điều chỉnh cần thiết.

Văn bản giải trình của đối tượng chịu trách nhiệm

- 67. Khi đánh giá bằng chứng kiểm toán và hình thành ý kiến kiểm toán, có thể cần thu thập các văn bản giải trình để hỗ trợ bằng chứng kiểm toán đã thu thập được của kiểm toán viên nhà nước. Các văn bản này có thể ghi nhận rằng các hoạt động, giao dịch tài chính và thông tin thể hiện trong các báo cáo của đơn vị là tuân thủ các quy định hoặc các hệ thống kiểm soát cụ thể đã hoạt động hiệu quả trong suốt thời kỳ được kiểm toán.

Các sự kiện phát sinh sau giai đoạn thực hiện kiểm toán

- 68. Sau khi hoàn thành giai đoạn thực hiện kiểm toán và cho đến ngày phát hành báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước thực hiện các thủ tục kiểm toán thu thập các thông tin để xác định các sự kiện xảy ra sau giai đoạn thực hiện kiểm toán có thể gây ra vi phạm tuân thủ trọng yếu hay không. Các thủ tục này thông thường bao gồm các câu hỏi tìm hiểu, thu thập văn bản giải trình của cấp quản lý hoặc rà soát văn bản, biên bản cuộc họp, các báo cáo đã phát hành hoặc thông tin tài chính của các kỳ sau (tháng, quý)... Từ đó xác định việc ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán.

Trao đổi thông tin

- 69. Kiểm toán viên nhà nước thực hiện việc thông báo kịp thời cho đơn vị được kiểm toán khi gặp khó khăn, vướng mắc trong cuộc kiểm toán hoặc các trường hợp không tuân thủ trọng yếu. Các trường hợp không tuân thủ nghiêm trọng sẽ được trao đổi với cấp quản lý và quản trị phù hợp của đơn vị được kiểm toán. Các phát hiện ít quan trọng hơn mà không phải là trọng yếu hoặc không đưa đến ý kiến trong báo cáo kiểm toán thì cũng có thể được thông báo cho cấp quản lý trong quá trình kiểm toán. Việc thông báo

các phát hiện ít quan trọng hơn cũng có thể giúp các đơn vị được kiểm toán chấn chỉnh các trường hợp không tuân thủ và tránh các trường hợp tương tự trong tương lai.

Lập Báo cáo kiểm toán

70. Báo cáo kiểm toán của cuộc kiểm toán tuân thủ nhằm mục đích xác nhận việc tuân thủ và báo cáo các trường hợp vi phạm để có thể thực hiện các biện pháp khắc phục và để những người có trách nhiệm phải chịu trách nhiệm về hành động của mình. Khi kết thúc một cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán phải lập báo cáo kiểm toán để trình bày các phát hiện và báo cáo kiểm toán cần tuân thủ theo các quy định về mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán.
71. Các nguyên tắc về tính đầy đủ, khách quan, kịp thời và các yêu cầu của báo cáo kiểm toán theo quy định tại CMKTTN 400 (Các nguyên tắc của kiểm toán tuân thủ).

Hình thức của báo cáo kiểm toán

72. Hình thức của báo cáo kiểm toán có thể khác nhau tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể. Tuy nhiên, báo cáo kiểm toán phải giúp người sử dụng báo cáo có thể hiểu được kết quả công việc kiểm toán đã thực hiện, các nội dung đã đạt được và người sử dụng báo cáo có thể nhận diện các trường hợp không tuân thủ pháp luật và các quy định của đơn vị được kiểm toán.
73. Có nhiều yếu tố có thể ảnh hưởng đến hình thức của báo cáo kiểm toán, trong đó có mục tiêu của mỗi cuộc kiểm toán tuân thủ và độ phức tạp của các vấn đề được báo cáo. Ngoài ra, hình thức báo cáo có thể phụ thuộc vào nhu cầu của đối tượng sử dụng báo cáo.
74. Báo cáo kiểm toán có thể được lập dưới dạng đầy đủ hoặc tóm tắt. Báo cáo dạng đầy đủ thường mô tả chi tiết các phát hiện và đánh giá kiểm toán bao gồm cả các hậu quả có thể xảy ra và các kiến nghị có tính xây dựng. Báo cáo dạng tóm tắt cô đọng và súc tích hơn.
75. Hình thức báo cáo kiểm toán được thực hiện theo quy định của Kiểm toán nhà nước. Thông thường, cấu trúc của một báo cáo kiểm toán gồm các nội dung cơ bản sau:
 - (i) Khái quát về cuộc kiểm toán
 - Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán;
 - Phạm vi kiểm toán;
 - Tiêu chí kiểm toán...
 - (ii) Kết quả kiểm toán;
 - (iii) Ý kiến hoặc kết luận kiểm toán;
 - (iv) Kiến nghị kiểm toán;
 - (v) Phụ lục (nếu có).

Nội dung của báo cáo kiểm toán

Khái quát về cuộc kiểm toán

76. Phần này trình bày khái quát những thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán, tiêu chí kiểm toán và các phát hiện chủ yếu:

- (i) Thông tin cơ bản về cuộc kiểm toán: Nêu các thông tin tóm tắt liên quan đến mục tiêu, phạm vi và giới hạn của cuộc kiểm toán; xác định hoặc mô tả tóm tắt nội dung kiểm toán, các thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán chủ yếu mà kiểm toán viên nhà nước đã sử dụng; căn cứ kiểm toán và các chuẩn mực kiểm toán được áp dụng;
- (ii) Tiêu chí kiểm toán: Các tiêu chí chủ yếu để đánh giá nội dung kiểm toán cần được xác định trong báo cáo kiểm toán. Tiêu chí của các cuộc kiểm toán tuân thủ có thể rất khác nhau. Vì vậy, việc xác định rõ ràng các tiêu chí trong báo cáo kiểm toán là điều rất quan trọng để đối tượng sử dụng báo cáo có thể hiểu cơ sở của các phát hiện, ý kiến hoặc kết luận kiểm toán. Các tiêu chí có thể được nêu trực tiếp trong báo cáo hoặc báo cáo có thể tham chiếu đến các tiêu chí nếu các tiêu chí này đã được nhà quản lý xác nhận, hoặc nằm trong một nguồn tài liệu sẵn có, dễ tiếp cận, đáng tin cậy. Trong trường hợp các tiêu chí chưa được xác định từ trước hoặc phải được xây dựng, phát triển từ các nguồn tài liệu thích hợp thì các tiêu chí áp dụng trong cuộc kiểm toán cần được nêu rõ trong phần thích hợp của báo cáo kiểm toán. Trường hợp các tiêu chí mâu thuẫn nhau thì mâu thuẫn này cần được giải thích rõ. Khi đó, hậu quả tiềm tàng cần được giải thích và đưa ra các kiến nghị phù hợp;
- (iii) Các phát hiện chủ yếu từ cuộc kiểm toán: Tóm tắt các phát hiện chủ yếu của cuộc kiểm toán. Phần này rất quan trọng vì nó thường là phần báo cáo được người sử dụng đọc nhiều nhất.

Kết quả, kết luận và ý kiến kiểm toán

77. Đây là nội dung chính của báo cáo kiểm toán nhằm mô tả kết quả công việc kiểm toán được thực hiện, so sánh nội dung kiểm toán với các tiêu chí phù hợp, sử dụng lập luận logic để nêu ra các phát hiện kiểm toán, ý kiến kiểm toán. Phần này cần làm rõ các yếu tố sau đây để giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ hơn về kết quả công việc kiểm toán đã thực hiện và ý nghĩa, kết quả của các phát hiện kiểm toán:

- (i) Thông qua các bằng chứng kiểm toán đã thu thập để so sánh nội dung kiểm toán với các tiêu chí kiểm toán đã xác định để đánh giá sự tuân thủ của nội dung kiểm toán;
- (ii) Nguyên nhân của việc không tuân thủ theo các tiêu chí kiểm toán;
- (iii) Hậu quả của việc không tuân thủ.

Khi cần lượng dữ liệu lớn được đưa vào để hỗ trợ các phát hiện kiểm toán, các dữ liệu đó đưa vào phần phụ lục.

78. Ý kiến kiểm toán được hình thành dựa trên các phát hiện kiểm toán và các xét đoán chuyên môn để đánh giá về sự tuân thủ của nội dung kiểm toán so với tiêu chí kiểm toán và đáp ứng được các mục tiêu kiểm toán. Dựa vào tập hợp các phát hiện đối với các tiêu chí kiểm toán đã được thiết lập, kiểm toán viên nhà nước đưa ra các ý kiến kiểm toán.
79. Trong một cuộc kiểm toán cung cấp sự đảm bảo hợp lý, phần ý kiến kiểm toán được nêu rõ bằng một câu bảo đảm khẳng định. Tùy thuộc vào mức độ và giới hạn ảnh hưởng của các sai sót mà kiểm toán viên nhà nước đưa ra ý kiến kiểm toán tuân thủ chấp nhận toàn phần, ý kiến kiểm toán ngoại trừ, ý kiến kiểm toán trái ngược hoặc từ chối đưa ra ý kiến.
80. Nếu không có trường hợp vi phạm tuân thủ trọng yếu nào được xác định thì ý kiến kiểm toán là chấp nhận toàn phần: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, nội dung kiểm toán của đơn vị, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ tiêu chí đã áp dụng”*.
81. Kiểm toán viên nhà nước điều chỉnh ý kiến kiểm toán thích hợp trong các trường hợp sau:
- (i) Các trường hợp vi phạm tuân thủ trọng yếu. Tùy thuộc vào mức độ vi phạm tuân thủ, điều này có thể dẫn đến:
 - Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, ngoại trừ (nêu phần ngoại trừ), nội dung kiểm toán của đơn vị được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ tiêu chí đã áp dụng...”*; hoặc
 - Ý kiến trái ngược: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước nhận thấy rằng nội dung kiểm toán không tuân thủ...”*.
 - (ii) Tùy thuộc vào giới hạn của phạm vi kiểm toán có thể dẫn đến:
 - Ý kiến kiểm toán ngoại trừ: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, ngoại trừ (nêu phần ngoại trừ), nội dung kiểm toán của đơn vị được kiểm toán, xét trên các khía cạnh trọng yếu, tuân thủ tiêu chí đã áp dụng...”*; hoặc
 - Từ chối đưa ra ý kiến: *“Dựa trên công việc kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên nhà nước không thể và do vậy không đưa ra ý kiến...”*.
82. Trước khi đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải cung cấp thông tin giải thích và nêu rõ cơ sở cho việc đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần.
83. Trong trường hợp kiểm toán viên nhà nước thấy rằng cần thiết phải chi tiết thêm các vấn đề cụ thể mà không ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán về tính tuân thủ, kiểm toán viên nhà nước có thể công khai những vấn đề này bằng cách sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” hoặc “Vấn đề khác”.

- (i) Kiểm toán viên nhà nước sử dụng đoạn “Vấn đề cần nhấn mạnh” khi cho rằng một vấn đề đã được trình bày hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính, tuy không có sai sót trọng yếu nhưng có tầm quan trọng để người sử dụng hiểu rõ hơn báo cáo kiểm toán;
 - (ii) Kiểm toán viên nhà nước sử dụng đoạn “Vấn đề khác” khi có các vấn đề không được trình bày và công khai trong báo cáo tài chính, tuy không ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán về tính tuân thủ nhưng có thể giúp người sử dụng hiểu rõ hơn về cuộc kiểm toán, về trách nhiệm của kiểm toán viên nhà nước hoặc về báo cáo kiểm toán.
84. Trong trường hợp báo cáo kiểm toán cung cấp đảm bảo hạn chế, ý kiến kiểm toán thường được trình bày như sau: *“Theo ý kiến của kiểm toán viên nhà nước, không có điều gì chứng tỏ rằng nội dung kiểm toán của đơn vị được kiểm toán là không tuân thủ (xét trên tất cả các khía cạnh trọng yếu) với tiêu chí áp dụng”*.

Kiến nghị kiểm toán

85. Các kiến nghị trong báo cáo kiểm toán phải thực tiễn, logic với các phát hiện kiểm toán, trên cơ sở đối chiếu với các tiêu chí kiểm toán. Kiến nghị phải cụ thể với từng nội dung kiểm toán, đối tượng và các bên liên quan; có tính xây dựng, giúp cải tiến, nâng cao hiệu quả đối với đơn vị được kiểm toán. Các kiến nghị sẽ hiệu quả nhất nếu được trình bày bằng giọng văn tích cực và hướng tới kết quả, xác định rõ đối tượng nào cần làm việc gì, vào thời điểm nào.
86. Khi báo cáo kiểm toán nêu những sai phạm nghiêm trọng thì cần đưa ra những kiến nghị, biện pháp hữu hiệu phù hợp theo quy định của Kiểm toán nhà nước và pháp luật. Sẽ hữu ích cho đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán nếu kiểm toán viên nhà nước nêu bật được những biện pháp khắc phục đang được áp dụng.

Báo cáo kiểm toán gắn với kiểm toán tài chính

87. Đối với cuộc kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán tài chính, ý kiến về sự tuân thủ có thể được trình bày thành một mục riêng và là một phần của báo cáo kiểm toán tài chính. Trong một số trường hợp có thể phát hành riêng một báo cáo kiểm toán dạng ngắn hoặc dạng dài.
88. Nếu ý kiến kiểm toán về tính tuân thủ không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần thì kiểm toán viên nhà nước cần cân nhắc về ảnh hưởng của tính tuân thủ đến toàn bộ báo cáo tài chính và ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đó.
89. Trong trường hợp khi kiểm toán tuân thủ cung cấp sự đảm bảo hạn chế được thực hiện là một phần của cuộc kiểm toán tài chính cung cấp đảm bảo hợp lý, sự đảm bảo hạn chế về tính tuân thủ cần được nêu rõ trong báo cáo kiểm toán và tách riêng so với ý kiến về báo cáo tài chính.

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

90. Theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán bao gồm các báo cáo, đánh giá và rà soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán hay các đơn vị khác, kiểm tra tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị của đơn vị được kiểm toán... Việc theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán sẽ hỗ trợ việc thực hiện hiệu quả các hành động chấn chỉnh và mang lại phản hồi hữu ích cho đơn vị được kiểm toán và các đối tượng sử dụng báo cáo kiểm toán và cho cả Kiểm toán nhà nước trong việc lập kế hoạch các cuộc kiểm toán trong tương lai.
91. Một số phương pháp theo dõi, kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được áp dụng trong kiểm toán tuân thủ: Yêu cầu đơn vị được kiểm toán lập báo cáo gửi Kiểm toán nhà nước trong đó nêu rõ tình hình thực hiện của đơn vị được kiểm toán về việc giải quyết các vấn đề được nêu trong báo cáo kiểm toán; cập nhật và theo dõi tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị; kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán và các bên liên quan.

Kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị bao gồm ba bước: Chuẩn bị kiểm tra, tổ chức thực hiện kiểm tra và kết thúc kiểm tra.

Tài liệu, hồ sơ kiểm toán

92. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán bao gồm các tài liệu của các bước trong quy trình kiểm toán: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và theo dõi, kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán. Nội dung và phạm vi của tài liệu, hồ sơ kiểm toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán chuyên môn và đặc thù của mỗi giai đoạn kiểm toán như:
- (i) Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: Cần thể hiện được các nội dung liên quan đến kế hoạch kiểm toán và phương pháp kiểm toán của cuộc kiểm toán; các tài liệu liên quan đến quá trình xây dựng và việc trao đổi, thống nhất về mục tiêu, tiêu chí với đơn vị được kiểm toán;
 - (ii) Giai đoạn thực hiện kiểm toán: Cần thể hiện được phương pháp, kết quả thu thập và phân tích bằng chứng kiểm toán làm cơ sở để đưa ra các xét đoán chuyên môn và kết luận của báo cáo kiểm toán;
 - (iii) Giai đoạn lập báo cáo kiểm toán: Cần thể hiện được quá trình thảo luận, trao đổi để hình thành kết luận kiểm toán, các ý kiến phản hồi của đơn vị được kiểm toán, cách thức xử lý các quan điểm trái chiều;
 - (iv) Giai đoạn kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán: Cần thể hiện được bằng chứng về các kết quả đã thực hiện kiến nghị của đơn vị được kiểm toán; ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán về những nội dung chưa thực hiện; các văn bản ý kiến, khiếu nại về kết quả kiểm toán của đơn vị được kiểm toán hoặc các tổ chức, cá nhân có liên quan và văn bản trả lời của Kiểm toán nhà nước.
93. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán cần thể hiện sự tham chiếu giữa báo cáo kiểm toán với giấy tờ làm việc, đồng thời kiểm toán viên nhà nước cần áp dụng

các thủ tục phù hợp để duy trì tính bảo mật và lưu trữ an toàn hồ sơ kiểm toán theo pháp luật và các quy định.

94. Sau khi kết thúc cuộc kiểm toán, kiểm toán viên nhà nước phải kiểm tra, phân loại, sắp xếp, mã hóa, lưu trữ các tài liệu kiểm toán thành bộ hồ sơ kiểm toán của từng cuộc kiểm toán theo quy định của Kiểm toán nhà nước, đáp ứng yêu cầu kịp thời, thích hợp và đầy đủ.
95. Tài liệu, hồ sơ kiểm toán tuân thủ cần lưu ý thêm:
 - (i) Lập danh mục các luật, các văn bản hướng dẫn luật, các quy định, quy chế, chế độ, chính sách được xác định là tiêu chí kiểm toán trong kiểm toán tuân thủ liên quan đến tính tuân thủ;
 - (ii) Tài liệu liên quan đến việc thiết lập tiêu chí trong kiểm toán tuân thủ liên quan đến tính đúng đắn;
 - (iii) Lưu trữ báo cáo tuân thủ của đơn vị được kiểm toán (nếu có).